

## القرار رقم (1887) الصادر في العام 1439هـ

### في الاستئناف رقم (1793/ض) لعام 1436هـ

#### الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

في يوم الاثنين الموافق 1439/6/24هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (13) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على شركة (أ) (المكلف) للأعوام من 2006م حتى 2012م.

وكان قد ممثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/1/28هـ كل من : ..... و ..... ، ولم يحضر المكلف أو من يمثله في هذه الجلسة .

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات ، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي :

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (13) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (3/479) وتاريخ 1436/6/16هـ ، وقدمت استئنافها المقيد لدى اللجنة برقم (147) وتاريخ 1436/7/14هـ ، وبذلك يكون الاستئناف الهيئة من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

#### الناحية الموضوعية:

#### الأول: ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للأعوام من 2006م حتى 2008م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على الأرباح المحولة بواقع 5% للأعوام من 2009م إلى 2012م ، وفقاً لحثيات القرار .

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أن القرار في منطوقه لم يشر إلى ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2006م حتى 2008م ويفهم منه أنه تم رفض ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2006م حتى 2008م ضمن ما ورد في القرار بالبند رقم (3) من الفقرة ثانياً بالقرار ، وتوضح الهيئة وجهة نظرها فيما يلي :

الخلافاً في البند الأول من القرار كان بشأن فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة بواقع 5% وقيمتها (889.335) ريال ، وهذه القيمة تمثل ضريبة الاستقطاع المتوجبة على السنوات من 2006م حتى 2012م طبقاً لما هو موضح تفصيلاً بربط

الهيئة ، وكذلك طبقاً لما ورد في القرار صفحة (3) مع مراعاة الخطأ المادي في قيمة الضريبة لعام 2011م الموضحة بالقرار حيث صحتها (239.683) ريال وليس (329.683) ريال واللجنة في قرارها انتهت إلى تأييد الهيئة في إخضاع الأرباح التقديرية لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% خلال الأعوام من 2006م حتى 2012م بإجمالي (889.335) ريال وليس الأعوام من 2009م إلى 2012م فقط ، كما ورد بالقرار .

في حالة أن اللجنة استدركت ذلك في البند الثالث من قرارها التي انتهت فيه إلى عدم أحقية الهيئة في محاسبة المكلف عن الأعوام من 2006م حتى 2008م وأن إقرارات المكلف عن هذه الأعوام تعد مقبولة، فتوضح الهيئة أن ما ورد في البند الثالث هو مرتبط بضريبة الدخل المتوجبة على المكلف ولا يمتد أثرها إلى ضريبة الاستقطاع المتوجبة على الأرباح المحولة لسببين:

أ- أن اللجنة انتهت في قرارها إلى قبول الإقرارات المقدمة من المكلف عن الأعوام من 2006م حتى 2008م وبالتالي قبول الأرباح الواردة في إقراره وعليه فإنه يتوجب على المكلف سداد ضريبة الاستقطاع المتوجبة على الأرباح الواردة في إقراره بعد حسم ضريبة الدخل المسددة مع الإقرار وبنسبة (5%) .

ب- أن ضريبة الاستقطاع لا ينطبق عليها من الأصل أحكام المادة الخامسة والستين من النظام الضريبي حيث أن هذه المادة مرتبطة بشكل مباشر بالربوط الضريبية التي تجريها الهيئة على الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين في المواعيد النظامية أو التي لا تقدم من الأصل أو تقدم بعد الموعد النظامي ، بينما الخلاف على فرض ضريبة الاستقطاع والمطالبة بها يخضع لأحكام المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والتي بموجبها يعد الشخص المقيم أو المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ، وهو هنا المكلف ملزماً ومسؤولاً عن استقطاع الضريبة من المبلغ الذي قام بدفعه لغير مقيم وملزماً بأن يوردها للهيئة في الأوقات المحددة نظاماً وذلك بموجب بيانات الاستقطاع الشهرية ، وإذا لم تستقطع الضريبة ، كما هو مطلوب فإنها تبقى ديناً ثابتاً في ذمة المستفيد ويحق للهيئة المطالبة بتحصيله منه أو من وكيله أو كفيله دون التقيد بمدة محددة ، وكذلك فرض غرامات التأخير على المكلف .

وعليه تطالب الهيئة بفرض ضريبة استقطاع الخاصة بالأعوام من 2006م حتى 2008م .

وباطلاع اللجنة على وجهة نظر المكلف التي وردت في القرار الابتدائي تبين أنه ذكر أن الهيئة استقطعت الضريبة على افتراض أن الأرباح التقديرية قد تم تحويلها إلى المركز الرئيسي من قبل المنشأة الدائمة ، حيث احتسبت الضريبة المستقطعة على النحو التالي :

| المبلغ  | البيان     |
|---------|------------|
| 84.917  | 2006/9/30م |
| 125.849 | 2007/9/30م |

|         |            |
|---------|------------|
| 58.902  | 2008/9/30م |
| 76.422  | 2009/9/30م |
| 120.123 | 2010/9/30م |
| 329.683 | 2011/9/30م |
| 183.437 | 2012/9/30م |

وذكر أن احتساب المبالغ أعلاه مبني على أساس الربح التقديري الأمر الذي لا توافق عليه المنشأة الدائمة أبدًا ، وعلى كل حال فإنه وبموجب أحكام الفقرة رقم (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي أن الأرباح الموزعة تنطبق على المساهم غير المقيم وتخضع لاستقطاع الضريبة بنسبة 5% هذا بالإضافة إلى أنه وبموجب المادة (63) فقرة رقم (6) من اللائحة التنفيذية فإن الأرباح الموزعة "تعني أي توزيعات من شركة سعودية مقيمة إلى مساهم غير مقيم" .

ويرى المكلف أن الهيئة جانبها الصواب في وجهة نظرها ، حيث استندت إلى مواد النظام التي لا تنطبق على حال المكلف ، حيث أنها ذكرت صراحة بأن هناك أموال محولة من قبل المكلف ، وبالتالي تم استقطاع الضريبة على افتراض أن هذه الأموال هي أرباح تقديرية ، من دون الاستناد لأي دليل في ذلك .

كما يرى المكلف عدم صحة تطبيق الهيئة للمادة (68) فقرة (أ) من النظام والمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام على حال المنشأة الدائمة ، وذلك بسبب عدم وجود أية أموال محولة مباشرة منها أو وجود أرباح موزعة ، كما جاء وصفها في المواد المشار إليها ويرى أن نصوص المواد (68/أ-63/أ-6/63) من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، نصت صراحة وصرحاً على الأموال المدفوعة أو الأرباح المحولة من المنشأة الدائمة ، مما يدل على عدم صحة تطبيق هذه المواد على حالة المنشأة الدائمة .

وذكر أنه لا يحق للهيئة نظاماً تفسيراً أو تحليل نصوص النظام لصالح وجهة نظرها ، متى ما كان النص سليماً ولا يجوز الخروج عنه وتأويله بدعوى الاستهداف إلى قصد المشرع منه ، والقاعدة الأصولية تنص على أنه (لا مساغ للاجتهاد فيما ورد فيه نص صريح وقطعي) بمعنى أن نصوص هذا النظام تسري على المسائل التي تتناولها هذه النصوص بألفاظها ومعانيها الحرفية ، ولا يمكن الاجتهاد مع وجودها .

2/1- المركز القانوني لكيان شركة (أ).

يفيد المكلف بأنه عبارة عن منشأة دائمة يقوم مركزها الرئيسي بإبرام جميع العقود والاتفاقيات وأن فواتير المطالبات المتعلقة بأعماله يتم إعدادها بواسطة المركز الرئيسي ، وكذلك يتم سدادها بتحويل مباشر من أصحاب الأعمال إلى المركز الرئيسي ، ولا يوجد للمنشأة الدائمة بالمملكة أي خيار للتحكم في هذه التحويلات ، وبالتالي فإن المنشأة الدائمة لم تقم بإجراء أي تحويل للأرباح إلى المركز الرئيسي ، بمعنى أنه لا يوجد أي تحويل نقدي من المنشأة الدائمة إلى المركز

الرئيسي ، وعليه فإن نص الفقرة رقم (6) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لا ينطبق على حالة المكلف أعلاه ولا يوجب استقطاع الضريبة ، ويفيد المكلف بأنه على استعداد لتزويد اللجنة بالمستندات التي تؤكد ذلك من اتفاقيات وفواتير وكشوف حسابات البنك .

3/1- أن إدارة المنشأة الدائمة في المملكة المتحدة غير مرتاحة لإجراء الهيئة ، حيث أن المنشأة الدائمة كانت تستلم سنوياً شهادة من مصلحة الزكاة والدخل تؤكد استلام الهيئة للإقرار ، وأن الربط الآلي لدى الهيئة لا يختلف عن الإقرار المقدم للمصلحة ، بمعنى قبول الهيئة لإقرار الشركة من حيث المبدأ ، كما أن المنشأة تستغرب كيف يتم إعداد الربوط بعد مرور ما يزيد عن خمس سنوات بالنسبة لعام 2006م ، علماً بأن جميع المعلومات كانت متوفرة للمصلحة منذ عام 2006م ، وكان بإمكان الهيئة إثارة الموضوع .

ويرى أن إجراء الهيئة هذا غير سليم من وجهة نظره ، لأنه يعد مخالفاً لما استقر عليه القضاء التجاري العالمي ، وما استقرت عليه اللجنة الاستئنافية وأرسلته في قرارها رقم (123) لسنة (25) قضائية ، حينما قررت بأن الشهادة الممنوحة للمكلف تعني إبراء ذمته تجاه الدولة ، وذلك وفقاً لمبدأ استقرار الأوضاع الضريبية طالما أن جميع عناصر الربط كانت متاحة أمام الهيئة طيلة السنوات السبع الماضية ، ولم يكن هناك إخفاء من قبل المنشأة الدائمة ، وقد تبني وزير المالية هذا المبدأ بتصديقه على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (91) لسنة (24) قضائية بالخطاب رقم (3916/3) وتاريخ 1414/5/26هـ ، ولذلك فإنه لا يجوز عدلاً إعداد الربوط بأثر رجعي يمس مراكز استقرت أوضاعها الضريبية ولذا فإن المكلف يتمسك بوجهة نظره بعدم خضوعه لاستقطاع الضريبة ، ومن ثم لا يحق للمصلحة إعداد الربوط النهائية للسبع سنوات الماضية أي في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة ، مثل حالة المنشأة الدائمة هذه ، وتمت معالجتها من قبل الهيئة بطريقة أثرت على الوعاء الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها الهيئة بالتحاليل والاستفسار والمناقشة قبل قيامها بإجراء الربوط النهائية .

4/1- لم يتم إبلاغ المنشأة الدائمة خلال السبع سنوات الماضية عن هذا الموضوع ، علماً بأن مصلحة الزكاة والدخل هي الجهة المخولة بتطبيق النظام وكان من الواجب عليها إبلاغ المنشأة الدائمة في حينه وعند استلامها للإقرارات الضريبية للمكلف .

5/1- لا يوجد أي مبرر يعطي الحق للمصلحة بإعداد ربوط بعد مرور ما يزيد عن سبع سنوات بالنسبة للأعوام من 2006م ولغاية 2008م ، وأن نصوص المواد التي استندت عليها الهيئة ، تنطبق على الحالات التي تخطئ فيها الهيئة في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات ، ولم يكن هناك خطأ في تطبيق النظام خلال الأعوام الماضية ، مع العلم بأن جميع المعلومات كانت متوفرة للمصلحة منذ عام 2006م وكان بإمكان الهيئة إثارة هذا الموضوع في حينه .

6/1- قامت اللجنة الاستئنافية الضريبية بموجب قرارها رقم (1350) الصادر في عام 1435هـ في حالة مشابهة لحالة المكلف بالحكم لصالح المكلف في عدم وجوب استقطاع الضريبة على الأرباح التقديرية .

حيث جاء في حيثيات قرار اللجنة الاستئنافية ما يلي :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في ط لب المكلف عدم استقطاع ضريبة على الأرباح التقديرية للأعوام من 2004م حتى 2007م ، كما يطلب المكلف حسم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل في حال احتساب الضريبة واجبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية ، في حين ترى الهيئة أن استقطاع الضريبة على الأرباح التقديرية ، وعدم حسم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

بعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : كما نص البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة على المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : أرباح موزعة 5%) .

وترى اللجنة أن الضريبة الاستقطاع ، كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات ، وبما أن الهيئة قامت بفحص حسابات المكلف وإهدارها واحتساب ربح تقديري للأعوام من 2004م حتى 2007م ، ولم تثبت الهيئة مستندياً حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها ، لذا فإن اللجنة ترى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها الهيئة لا تخضع لضريبة الاستقطاع ، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2004م حتى 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص "انتهى رأي اللجنة" .

وأضاف المكلف في المذكرة اللاحقة المقدمة أثناء جلسة المناقشة أن واقعة الدفع لمتتم حيث أنه من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع ، وبما أن الهيئة وافقت على الربط التقديري وأن الهيئة لم تثبت مستندياً حدوث واقعة الدفع من الم نشأة الدائمة إلى المركز الرئيسي ، لذا يرى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها الهيئة لا تخضع لاستقطاع الضريبة لعدم حدوث واقعة الدفع .

أما بخصوص ما جاء بوجهة نظر الهيئة بأن هذا الإجراء مطبق على الشركات التي تحاسب تقديرياً ، فيؤكد وأنه لغاية عام 2012م لم تقم الهيئة باستقطاع ضريبة على الأرباح التقديرية ، وأن الهيئة خلال عام 2012م استدركت الموقف وقامت بإعادة فتح الربوط أو إجراء ربوط جديدة لمعظم الشركات التي تحاسب تقديرياً ، ومن ثم فإن هذا الإجراء لم يكن مطبقاً لدى الهيئة قبل عام 2012م على الربوط من 2005م ولغاية 2012م .

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحتسبة على أساس تقديري للأعوام المنتهية في

2006/12/31م حتى 2008م ، في حين يتمسك المكلف بعدم فرض الضريبة عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين ، تبين أن المكلف قدم إقراراته للأعوام المالية المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م على أساس تقديري بنسبة أرباح 20% من إيراداته ، موضحاً المكلف أن هذا الإجراء كان بالاتفاق مع الهيئة ولم تعترض الهيئة على ما ذكره المكلف حيال هذا الاتفاق في القرار الابتدائي أو أمام هذه اللجنة ، وبموجب الخطاب رقم (1435/16/5993) وتاريخ 1435/8/27هـ قامت الهيئة بالربط عليه على أساس تقديري بنسبة أرباح 25% بدلاً من 20% واحتسبت ضريبة استقطاع بواقع 5% على الأرباح التقديرية المحتسبة على أساس 25% بعد حسم ضريبة الدخل منها ويتضح من ذلك أن الخلاف حول هذا البند ينقسم إلى قسمين :

الأول : المطالبة بضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة الناتجة عن احتساب الأرباح على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف بنسبة 20% من إيراداته .

الثاني : فرض ضريبة الاستقطاع على فرق الأرباح الناتج عن احتساب الأرباح بنسبة 25% بموجب ربط الهيئة بدلاً من 20% التي أقر بها المكلف .

وبرجع اللجنة إلى الفقرتين (ج) و(د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنهما تنصان على "الأشخاص الخاضعون للضريبة : ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة ، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة" ، كما تبين أن الفقرتين (1) و(2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تنصان على : 1- تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... ، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين ، سعوديين أو غير سعوديين ، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها ، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة ، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة ، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة ، للضريبة على النحو الآتي : أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع للضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة" ، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : ... ، وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات ، كما تبين أن الفقرتين (1و6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على : 1- يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : أرباح موزعة 5% ، 6- يقصد بالأرباح الموزعة : أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة ، مع مراعاة الآتي : ... ج- لا يمنع

خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها" ، كما تنص المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على : ب- لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره .

ج- لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم ، كما لو دفعته شركة مقيمة" ، ونصت المادة (65) من نظام ضريبة الدخل على

"أ- يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية ، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك .

ب- يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي" .

وحيث أن ضريبة الاستقطاع ، كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات ، وأن المكلف احتسب الأرباح بناءً على إقراره الضريبي بنسبة 20% من إيراداته ، فإن اللجنة ترى أن تلك الأرباح تعد دخلياً متحققاً من مصدر في المملكة وفي حكم الأرباح الموزعة التي تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% ولا تعد مطالبة الهيئة له بها تعديلاً في إقراراته التي سبق وأن قدمها ، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف الهيئة في مطالبتها للمكلف بضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقراراته الضريبية للأعوام المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م .

أما فيما يخص فرض ضريبة الاستقطاع على فرق الأرباح الناتج عن احتساب الأرباح بنسبة 25% بموجب ربط الهيئة بدلاً من 20% التي أقر بها المكلف. فحيث تبين أن المكلف قدم إقراراته للهيئة وأجرت الربط عليه بعد مضي خمس سنوات من نهاية الأجل النظامي لتقديم الإقرارات ولم تقدم لهذه اللجنة ما يثبت أن هذه الإقرارات غير كاملة أو غير صحيحة بقصد التهرب الضريبي فإن اللجنة ترى أنه لا يحق للهيئة تعديل الربط على المكلف لهذه الأعوام ، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة استقطاع على فرق هذه الأرباح .

#### **البند الثاني: إجراء الربوط النهائية للأعوام من 2006م حتى 2008م .**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3) بتأييد المكلف في اعتراضه على إجراء الربوط النهائية للأعوام من 2006م حتى 2008م ، وفقاً لحثيات القرار .

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أن المكلف قدم الإقرار الضريبي للهيئة عن عام 2006م بتاريخ 2007/7/29م أي بعد نهاية الأجل المحدد بتقديم الإقرار الضريبي وعليه فإن الربط الضريبي لعام 2006م ينطبق عليه أحكام الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي ، كما أوضحت الفقرة (ب) من المادة (76) متى يتم تطبيق غرامة عدم تقديم الإقرار ، ومما سبق يتضح أنه بمجرد عدم تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد النظامي ينشأ الحق للهيئة في

محاسبة المكلف وتطبيق أحكام الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي حتى وإن قدم إقراره بعد ذلك حيث يكون الحق قد تولد ونشأ بالفعل لصالح الهيئة ويكون الإقرار المقدم من المكلف بعد الموعد النظامي غير مؤثر فيما ينشأ من حق للهيئة ، ويطبق عليه غرامة عدم تقديم الإقرار بالإضافة لغرامات التأخير وهو ما أكده المكلف عند قيامه بتقديم إقرار عام 2006م بعد الموعد النظامي باحتساب غرامة عدم تقديم إقرار بمبلغ (20.000) ريال .

وعليه تؤكد الهيئة أن اعتبار الإقرار المقدم من المكلف يخضع لأحكام الفقرة (أ) من المادة (65) من النظام الضريبي أن يكون مقدم في الموعد النظامي وطبقاً للشروط الموضحة في المادة (60) من النظام الضريبي ، وإذا قدم خلاف ذلك فيعتبر غير مقدم في الموعد النظامي ويخضع لأحكام الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام .

أما الربط الضريبي لعامي 2007م و2008م فينطبق عليها أحكام الفقرة (أ) من المادة (65) من النظام الضريبي التي تنص على " يحق للمصلحة بإشعار مسبب أو تعديل الربط خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية ، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك) وكذلك الفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية التي تنص على "مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام، يعد الإقرار مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه" ، حيث أن الهيئة أشعرت المكلف بخطابها رقم (1433/16/6872) وتاريخ 1433/11/23هـ الموافق 2012/10/9م أي قبل مضي خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية عن عامي 2007م و2008م وتضمن الإشعار مناقشة البنود لإقرارات الأعوام من 2006م حتى 2012م ، وتم التعقيب عليه بالخطاب رقم (1435/16/2065) وتاريخ 1435/3/28هـ الموافق 2014/1/30م وتم الرد من قبل المحاسب القانوني للشركة بخطابه الوارد للهيئة بالقيده رقم (1435/16/12947) وتاريخ 1435/4/18هـ الموافق 2014/2/19م وتم الربط النهائي على الأعوام المذكورة بالخطاب رقم (1435/16/5993) وتاريخ 1435/8/27هـ الموافق 2014/6/26م ويتضح أن الهيئة قامت بإشعار المكلف قبل انتهاء المدة المحددة نظاماً التي تنتهي في 2013/4/30م بالنسبة لإقرار 2007م وفي 2014/4/30م بالنسبة لإقرار عام 2008م واستغرق رد المكلف (سنة وأربعة أشهر) .

وبناءً عليه تكون الهيئة قد قامت بإشعار المكلف عن السنوات من 2006م حتى 2008م خلال المدة النظامية طبقاً لأحكام الفقرتين (أ،ب) من المادة (65) من النظام الضريبي وأحكام الفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية . وباطلاع اللجنة على وجهة نظر المكلف التي تضمنها القرار الابتدائي تبين أنه ذكر أنه وفقاً للمادة التاسعة والخمسين الفقرة الثامنة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي جاء فيها ، يعد الإقرار مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدود لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه ، ولذلك يعتبر المكلف أن جميع السنوات التي مضى على تقديم إقراراتها خمس سنوات مقبولة من قبل المصلحة وهي الأعوام 2006م و2007م و2008م ، كما ذكر أنه بموجب الفقرة (أ) من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل ، لا يحق للمصلحة تعديل الربط إلا بإشعار مسبب للمكلف وتنص هذه المادة على الآتي :

"يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار عن السنة الضريبية ، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك" ، وحيث أن المكلف لم يوافق على إجراء المصلحة فإن هذه المادة تدعم وجهة نظر المكلف حول الموضوع ، وحيث أن المصلحة قامت بإعداد الربوط النهائية للأعوام من 2006م و2007م و2008م بدون إشعار مسبب للمكلف ، وبالتالي فإنها تجاوزت الحق الممنوح لها بموجب الفقرة (أ) من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل ، وبالتالي يطلب المكلف تعديل الربط ، وذلك بإلغاء خضوع الشركة خلال الثلاثة أعوام من 2006م و2007م و2008م إلى استقطاع الضريبة على الأرباح وزيادة نسبة الربح التقديري من 20% إلى 25% وأضاف المكلف في المذكرة الإلحاقية المقدمة أثناء جلسة المناقشة بأن المصلحة استندت على المادة (65/ب) من النظام الضريبي لفتح الربط ، في حين أن المادة (65/ب) تشير وبوضوح بأنها تنطبق على المكلف الذي لم يقدم إقراره ، وحيث أن المكلف قام بتقديم الإقرار في 2007/5/29م وقد انتهت فترة الخمس سنوات من 2007/5/29م لذلك يصر المكلف على تطبيق المادة الخامسة والستين من نظام ضريبة الدخل والمادة التاسعة والخمسين من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه "مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام ، يعد الإقرار مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه ، وبناءً عليه يطلب المكلف الأخذ بعين الاعتبار المهلة النظامية .

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة أحقية إجراء الربط على المكلف بعد انتهاء خمس سنوات من الأجل النظامي لتقديم الإقرارات الضريبية للأعوام المالية المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م ، في حين يتمسك المكلف بعدم أحقية الهيئة في ذلك ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ، وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة الاستقطاع على فرق الأرباح الناتج عن احتساب الأرباح بنسبة 25% بموجب ربط الهيئة بدلاً من 20% التي أقر بها المكلف ، لعدم أحقية الهيئة في تعديل الربط بعد مضي خمس سنوات من نهاية الأجل النظامي لتقديم الإقرارات ، لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها إجراء الربط للأعوام المالية المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م .

#### البند الثالث : غرامة تأخير على عدم استقطاع الضريبة على الأرباح المحولة للأعوام من 2006م حتى 2008م .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/4-أ) بتأييد المكلف في عدم توجب غرامة تأخير على عدم استقطاع الضريبة على الأرباح المحولة ، وفقاً لحيثيات القرار .

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أنها فرضت الغرامة تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي والفقرة (1/هـ) من المادة (68) من اللائحة .

وباطلاع اللجنة على وجهة نظر المكلف التي وردت في القرار الابتدائي تبين أنه ذكر بأن الهيئة قامت باحتساب غرامات تأخير بواقع 1% عن كل شهر من الضريبة المستقطعة المحتمسبة وفروقات الربح التقديري من قبل الهيئة للأعوام 2006م ولغاية عام 2013م ويوضح المكلف أنه ، كما هو وارد في (1) أعلاه من مسببات الاعتراض بأنه لا يخضع لأحكام استقطاع الضريبة ، وأنه لا يحق للهيئة زيادة نسبة الربح التقديري قبل إبلاغ المكلف ، وأن الهيئة كانت مقتنعة في ذلك طيلة الأعوام من عام 2006م ولغاية عام 2013م ولم تطالب المصلحة المنشأة بذلك .

وحيث أن جميع المعلومات كانت متاحة للهيئة وأن المكلف لم يخف أية معلومات عن الهيئة ، فإنه يستفسر ما الجديد الذي أدى بالهيئة إلى إعادة فتح الربوط النهائية لجميع الأعوام على الرغم من أن المعلومات والإقرارات المقدمة للهيئة خلال الأعوام الماضية كانت هي نفسها التي تم تقديمها عند تقديم الإقرار الضريبي والمعلومات المرفقة به لعام 2013م ، وبالتالي ليس من العدالة أن تقوم الهيئة بإعادة فتح الربوط واستقطاع الضريبة ، ومن ثم إخضاع الضريبة المستقطعة لغرامات التأخير ، وبناءً عليه فإن المكلف يصر على أنه لا يستحق عليها أية غرامات تأخير للأسباب الآتية :

- إن الضريبة المستقطعة وزيادة نسبة الربح التقديري أنتجت من تغيير أساسي في طريقة وأساس احتساب الضريبة والضريبة المستقطعة، حيث كانت الهيئة مقتنعة بعدم خضوع المكلف لاستقطاع الضريبة على الأرباح الموزعة وفجأة وبعد مرور ما يزيد عن (8) أعوام قامت الهيئة بتغيير ذلك .

- إن فروقات الضريبة والضريبة المستقطعة المحتسب عنها غرامات تأخير تتعلق ببند معترض عليه ، وحسب الإجراءات المتبعة وقرارات اللجنة الاستئنافية ووفقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة الثامنة والستين وفقرة (2) من المادة الحادية والسبعون من اللائحة التنفيذية فإن غرامات التأخير تستحق في مثل هذه الحالة اعتباراً من السنة التي يقرر خلالها بشكل نهائي خضوع أو عدم خضوع المكلف لاستقطاع الضريبة ومن ثم إذا كان هناك غرامة تأخير يتم سدادها بموجب ربط المصلحة المعدل .

- أن غرامات التأخير تحتسب عادة على البنود الاعتيادية التي يفترض من المكلف أن يكون على علم بها ، وفي حالة المكلف فإن نظام ضريبة الدخل قد أشار إلى خضوع الشريك غير المقيم في الشركة السعودية المقيمة ، ومن ثم قام المكلف باحتساب الضريبة على الأرباح التقديرية لجميع الأعوام من 2006م ولغاية 2013م وذلك وفقاً للربط الصادر عن الهيئة لعام 2005م والذي لم يتضمن استقطاعاً ضريبياً على توزيعات الأرباح ، وزيادة نسبة الربح التقديري ، كما أن الهيئة فجأة قامت وبدون سابق إنذار برفع نسبة الأرباح التقديرية من 20% إلى 25% والمؤكد بالربط الصادرة عن الهيئة للأعوام اللاحقة 2006م ولنهاية 2010م والتي لم تذكر إطلاقاً خضوع أرباح الشركات غير المقيمة لاستقطاع الضريبة على الأرباح .

لقد تأخرت الهيئة في إجراء الربوط النهائية حيث أصدرت الربوط في عام 2014هـ أي بعد مرور ما يزيد عن سبعة أعوام بالنسبة لربط عام 2006م وستة أعوام بالنسبة لربط عام 2007م ، هذا وفيما لو قامت الهيئة بإبلاغ المكلف باستقطاع الضريبة وتغيير نسبة الربح التقديري لعام 2006م في حينه أي في عام 2006م لعرف المكلف أن هناك موضوع متنازع

عليه ومن ثم قيامه بإقناع الهيئة بوجهة نظره أو معالجة الموضوع عند إعداد الإقرار الضريبي للأعوام اللاحقة ومن ثم توافي إخضاعه لغرامات التأخير .

- لقد قامت اللجنة الاستثنائية الضريبية في حالة مشابهة بخصوص استئناف الهيئة على قراري لجنة الاعتراض الابتدائية رقمي (5) و(6) لعام 1427هـ بإتخاذ قرارها كالآتي:

- ترى اللجنة أن المبالغ التي دفعها المكلف وفرضت الهيئة عليها ضريبة جهات غير مقيمة لم يمكن خضوعها للضريبة أمراً مستقراً بدليل أن الربط الأصلي الذي أجرته الهيئة لم يتضمن احتساب هذه الضريبة مما يعني عن هذا الموضوع محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المكلف والهيئة.

وبالتالي ترى اللجنة عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك ورفض استئناف الهيئة وتأييد القرارين الابتدائيين فيما قضا به بعدم توجب غرامة التأخير.

وأضاف المكلف في مذكرته الإلحاقية المقدمة في جلسة المناقشة إنه بالإضافة إلى ما جاء في خطاب الاعتراض فإن الشركة تود التأكيد بأن اللجنة الاستثنائية في قرارها أيضاً رقم (137) وتاريخ 1435/3/13هـ حول غرامات التأخير قد أفادت أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجربها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة (يعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات الهيئة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامات تأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين الهيئة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة) وحيث أن حالة الشركة هي اختلاف وجهات النظر بين الهيئة والمكلف والدليل الأكبر على ذلك صدور خطابات رسمية من الهيئة وشهادات نهائية تؤكد على عدم وجود استقطاع ضريبي في تلك السنوات وذلك ، كما تم توضيحه في عريضة الاستئناف لذلك فإن هذه الحالة أيضاً تنطبق على المكلف ومن ثم لا يخضع المكلف لغرامة تأخير .

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري للأعوام المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م ، في حين يتمسك المكلف بعدم فرضها ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد

قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة، كما هو مطلوب.

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة، كما هو مطلوب.

وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ،

على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) على "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي : 1-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد" ، ونصت الفقرة (1/هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية : هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (الثامنة والستين) من النظام ، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع" .

وحيث أن ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بنسبة 20% بموجب إقرارات المكلف الضريبية تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير في السداد على ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف الضريبية على أن يتم احتسابها بواقع 1% من فرق الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد.

أما غرامة التأخير في السداد على ضريبة الاستقطاع على فرق الأرباح الناتج عن احتساب الأرباح بنسبة 25% بموجب ربط الهيئة بدلاً من 20% التي أقر بها المكلف، فإن اللجنة في البند الأول من هذا القرار رفضت استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة استقطاع على هذا الفرق، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة تأخير في السداد على هذا البند لسقوط الغرامة بسقوط أصلها.

**القرار:**

**لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:**

**أولاً: الناحية الشكلية.**

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (13) لعام 1436 هـ من الناحية الشكلية.

**ثانياً: الناحية الموضوعية.**

أ/1- تأييد استئناف الهيئة في مطالبتها للمكلف بضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقراراته الضريبية للأعوام المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة الاستقطاع على فرق الأرباح الناتج عن احتساب الأرباح بنسبة 25% بموجب ربط الهيئة بدلاً من 20% التي أقر بها المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف الهيئة في طلبها إجراء الربط للأعوام المالية المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أ/3- تأييد استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير في السداد على ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بنسبة 20% بموجب إقرارات المكلف الضريبية للأعوام المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م ، على أن يتم احتسابها بواقع 1% من فرق الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير في السداد على ضريبة الاستقطاع على فرق الأرباح الناتج عن احتساب الأرباح بنسبة 25% بموجب ربط الهيئة بدلاً من 20% التي أقر بها المكلف للأعوام المنتهية في 2006/12/31م حتى 2008م لسقوط أصلها ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

**ثالثاً : يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار .**

**وبالله التوفيق ،،،**