

القرار رقم (1919) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئناف رقم (1858/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/8/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ ، وقامت اللجنة

خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (24) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2011م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/4/9هـ كل من : و ، كما مثل المكلف :

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 الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (24) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (1436/2/236) وتاريخ 1436/10/16هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (224) وتاريخ 1436/12/21هـ ، كما قدم ما يفيد سداد المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية :

البند الأول : فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المحتسبة بالأسلوب التقديري .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على بند فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للحثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة لم توضح حيثيات تأييدها لرأي المصلحة بأن تحويل الإيرادات من مالكي الفنادق إلى الشركة بالخارج يؤيد وجهة نظرها بوجود ضريبة الاستقطاع بالأسلوب التقديري وإننا نفيد بأن الإيرادات المحولة من مالكي الفنادق إلى شركتنا بالخارج قد خضعت لضريبة الدخل بالأسلوب التقديري على النحو الذي تنص عليه أحكام المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي ، أما فيما يتعلق باحتساب أوعية ضريبة الاستقطاع لأرباح موزعة و تحديدها بالوعاء الضريبي بعد استبعاد الضريبة فإنه لا يوجد من بين مواد النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/25هـ واللائحة التنفيذية له ما يسمح بوجود ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية التي خضعت لضريبة الدخل ، وان احتساب وعاء ضريبة الاستقطاع بالأسلوب التقديري لا يستند إلى نص نظامي ، فقد أوجبت المادة (68) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي المذكور في فقرته (أ) أن ضريبة الاستقطاع في المبالغ المدفوعة عن خدمات الإيجار والإتاوة أو الريع وأتعاب الإدارة والدفوعات مقابل تذاكر الطيران أو الشحن الجوي أو البحري والدفوعات مقابل الخدمات الهاتفية وأي دفعات أخرى ، وددت أسعار الضريبة لكل منها ، وليس من بينها وجوب لضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح التقديرية بعد استبعاد الضريبة لأتعاب الإدارة أو الإتاوة أو غيرها من المبالغ التي تدفع من مالكي الفنادق إلى الشركة ، وقد نصت الفقرة (هـ) صراحة على عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت منه الضريبة .

لقد حددت الفقرة رقم (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي معنى الأرباح الموزعة بأنها "أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي تحويل لأرباح موزعة من منشأة دائمة إلى أطراف ذات علاقة ، وبذلك فإن مفهوم "التوزيع التقديري" لا وجود له في النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية ، وحتى التوزيعات المشار إليها لا تنطبق على حالة شركتنا لعدم وجود توزيع للإيرادات ، وليس من الملائم أن يتم تفسير تحويل الإيرادات على أنه توزيعات أرباح لأنه لا يوجد صافي أرباح محولة إلى المركز الرئيسي ، حيث أن ما تم تحويله للمركز الرئيسي هو إجمالي الإيرادات التي خضعت لضريبة الدخل والتي تم تسديدها .

إن مفهوم "التوزيع التقديري" هو تفسير من جانب المصلحة وليس من بين مواد النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية أي وجوب لضريبة الاستقطاع بالأسلوب التقديري ، وفي هذا الخصوص فإننا نفيد بأن تحويل الإيرادات ليس بالضرورة أن يشتمل على أرباح ، فقد يكون هناك خسائر ، أو قد تتحقق أرباح فعلية نسبتها أقل من نسب الأرباح التقديرية التي حددها النظام الضريبي ، وبالتالي فإن تحديد وعاء ضريبة الاستقطاع من وعاء ضريبة الدخل المحدد بالأسلوب التقديري بعد تنزيل ضريبة الاستقطاع على النحو الذي ورد في الربط الصادر عن المصلحة لضرائب الاستقطاع لا يستند إلى نص من النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية بما يخالف القاعدة العامة للخضوع للضريبة ، وهي "أنه لا خضوع إلا بنص ولا إعفاء إلا بنص" وبذلك فإن أحكام المادة (68) من النظام الضريبي التي استندت إليها اللجنة لا تنطبق على حالة شركتنا ، وتأكيدا لذلك فإن النموذج الرسمي للإقرار الضريبي التقديري رقم (ق4) الذي ينطبق على حالة شركتنا وقدمنا الإقرارات الضريبية بموجبه لا يتضمن أي احتساب لضرائب الاستقطاع بالأسلوب التقديري أو غرامات متعلقة بها ، وهو ما يؤكد عدم استحقاق لضرائب الاستقطاع التي حددتها المصلحة بالأسلوب التقديري .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا بأن وجهة نظر الهيئة
حول موضوع الاستئناف هي كالتالي :

1- أن وجهة نظر الهيئة التي عرضت في القرار الابتدائي المذكور هي "تؤكد الهيئة على صحة المطالبة بضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة التقديرية بعد حسم ضريبة الدخل عن الأعوام من 2005م وحتى 2011م لضريبة الاستقطاع باعتبارها أرباح محولة من منشأه دائمة طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (1/63، 6) من اللائحة التنفيذية ، كما تؤكد المصلحة على أن ما أشار إليه المكلف في اعتراضه من أن جميع إيرادات الشركة تحول مباشرة من مالكي الفنادق إلى الشركة بالخارج يؤيد وجهة نظر المصلحة ، حيث أن هذه الإيرادات تتضمن أرباح العام وتم تحويلها إلى خارج المملكة بالإضافة إلى أن هذا الإجراء هو المتبع في جميع حالات المثل بالمصلحة وهو ما استقر عليه العمل في مثل هذه الحالات ، وما أشار إليه المكلف في الفقرة (6) من خطابه رقم (103/30099) في 1435/9/16هـ المرفق فتؤكد الهيئة بأن المقصود في هذه الفقرة هو عدم إخضاع أي إيرادات تم التصريح عنها في الإقرار الضريبي للفرع المقيم بالمملكة لضريبة الاستقطاع وخضوعها لضريبة الدخل فقط واعتراض المكلف يتعلق بالأرباح المحولة للمركز الرئيسي وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات منها القرارين رقمي (23،2) لعام 1433هـ الصادر من اللجنة الثانية بالرياض والقرار الاستئنافي رقم (1098) لعام 1432هـ في حالة مشابهه ، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها".

2- بالإضافة إلى ما أبدته اللجنة الابتدائية بالقرار المذكور بعاليه بأن المكلف يقر بتحويل كامل إيراداته إلى الشركة الأم بالخارج أي تحويل مبالغ من مقيم إلى غير مقيم (أي أن واقعة الدفع تمت وليست المسألة تقديرية) .

3- أما بخصوص القرار الاستئنافي رقم (1750) لعام 1438هـ والذي استرشد به المكلف في مذكرته المقدمة والذي أفاد بأن اللجنة سبق وأن أصدرت قرارها في حالة مماثلة لحالة الشركة نفيد بعدة نقاط تفصيلية :

- مسألة محاسبة الشركة بالأسلوب التقديري .

إن الشركة هي شركة لجهة غير مقيمة مسجلة لدى الهيئة كمنشأة دائمة لغير مقيم ، وبالتالي تخضع لضريبة الدخل بواقع 20% من صافي الأرباح وعلى ذلك يجب على الشركة تقديم الإقرارات الضريبية إلى الهيئة بموجب المادة (57) من النظام الضريبي والمادة (60) من اللائحة التنفيذية ، سواء تحاسب بالأسلوب التقديري أو مسك الحسابات الدفترية .

وبغض النظر عن أن الشركة تحاسب بالأسلوب التقديري أو عن طريق مسك الحسابات الدفترية فإن أي مبالغ تحول إلى أطراف خارجية فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع بناء على المادة (68) من النظام والمادة (63) الفقرة (6و1) من اللائحة التنفيذية .

ولو نظرنا جيداً إلى مبدأ العدالة الضريبية فإن إجراءات الخضوع لضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة لا بد أن تتم على كافة الشركات الضريبية العاملة بالمملكة سواء كانت المحاسبة التقديرية أو المحاسبة الدفترية ، ومسألة عدم خضوع

الأرباح المحولة لضريبة الاستقطاع للشركات التي تحاسب بالأسلوب التقديري هو تشجيع على التهرب الضريبي ، بالإضافة إلى تشجيع الشركات الأخرى التي تحاسب بالحسابات الدفترية للانتقال إلى الأسلوب التقديري لأقل عبء ضريبي ، بالإضافة إلى أن محاسبة الشركة بالأسلوب التقديري لا يعطيها الحق في تكييف ما هو يخضع وما لا يخضع للضريبة .

- مسألة التحويل المباشر من مالكي الفنادق إلى الشركة بالخارج .

فإن هذا الأمر يؤيد ويؤكد على حقيقة التحويل والدفع بأنها تمت ، ولم تحسب الهيئة ضريبة الاستقطاع بمسألة تقديرية .

- القرار الاستثنائي رقم (1570) لعام 1438هـ .

القرار لم يناقش مسألة العدالة الضريبية بين المكلفين في مسألة محاسبة الأسلوب التقديري ومسك الحسابات الدفترية للمبالغ المدفوعة والخاضعة لضريبة الاستقطاع ، ولم يقر القرار أن الشركات التي تحاسب بالأسلوب التقديري لا تخضع لضريبة الاستقطاع ، ولم يناقش مسألة واقعة الدفع ، وأن المبالغ تم دفعها حقيقة ، وربط بأنه لا يوجد تعديل في الربط التقديري إذ لا توجد أرباح محولة لضريبة الاستقطاع ولم يناقش ضريبة الاستقطاع وحدها .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المحتسبة على أساس تقديري للأعوام من 2005م حتى 2011م ، في حين تتمسك الهيئة بفرض ضريبة استقطاع عليها ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن المكلف قدم إقراراته الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2011م على أساس تقديري بنسبة أرباح 20% وأن الهيئة فرضت ضريبة استقطاع أرباح موزعة بنسبة 5% على هذه الأرباح بعد حسم ضريبة الدخل منها .

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص 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 : 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة..." ، وباطلاع اللجنة على الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أنها تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : أرباح موزعة 5%..." .

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 إقراراته الضريبية 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 وقدمها ، ولذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المحتسبة على أساس تقديري للأعوام من 2005م حتى 2011م .

البند الثاني : غرامة تأخير السداد .

قضى القرار الابتدائي في (ثنيًا/2) برفض اعتراض المكلف على بند فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للحثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة استندت في تأييدها للمصلحة في فرض غرامات تأخير السداد إلى أحكام المادة (77) من النظام الضريبي والمادة الثامنة والستون، فقرة (أ) من اللائحة التنفيذية، ونفيد بأن الغرامات التي تقرها المادة (77) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/25هـ والفقرة رقم (أ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي المذكور لا تنطبق على حالة شركتنا لأن النظام الضريبي لم يفرض ضريبة الاستقطاع بالأسلوب التقديري ، وبالتالي لا يوجد استحقاق للمبالغ التي حددتها المصلحة بالأسلوب التقديري ، ومن ناحية ثانية ، فإننا نفيد بأن الشركة قدمت إقراراتها الضريبية على النماذج المعتمدة من المصلحة وقبلتها لدى تقديمها دون أن تطلب منا تسديد لضريبة استقطاع ، وفي ذلك تأكيد لما أوضحناه بعدم وجوب لضريبة استقطاع بالأسلوب التقديري ، وبالتالي لا تستحق غرامات تأخير السداد المتعلقة بها ، فالغرامات التي أوجبهها النظام الضريبي واللائحة التنفيذية له ورد تفصيلها على نموذج الإقرار رقم (ق4) في البنود أرقام (40801 و40802 و40803) وهي جميعها غرامات تتعلق بعدم تقديم إقرار ضريبة الدخل وغرامات التأخير المتعلقة بعدم سدادها ، ولا يشتمل نموذج الإقرار المذكور على احتساب لضريبة الاستقطاع بالأسلوب التقديري وغرامات تأخير سداد متعلقة بها ، وإذا افترضنا أن ضريبة الاستقطاع يوجبها النظام لكنتنا قد سددتها في موعدها بما لا يتوجب معه احتساب غرامات تأخير السداد التي طالبت المصلحة بتسديدها بعد مضي عدة سنوات على استلامها للإقرارات الضريبية .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة فرضت غرامات التأخير بموجب أحكام المادة (77) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/3/11هـ والمادة الثامنة والستون فقرة (أ) من اللائحة التنفيذية للنظام .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المحتسبة على أساس تقديري للأعوام من 2005م حتى 2011م ، في حين تتمسك الهيئة بغرضها ، 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 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) 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 (10) 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 (30) يوم تأخير في الحالات الآتية : هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (10) 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 الموزعة 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 ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير في السداد على ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2011م .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : الناحية الشكلية .

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (24) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : الناحية الموضوعية .

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المحتسبة على أساس تقديري للأعوام من 2005م حتى 2011م ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المحتسبة على أساس تقديري للأعوام من 2005م حتى 2011م ، 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 ،،،