

## ضريبة الدخل

القرار رقم: (IR-2020-25)

الصادر في الاستئناف رقم: (W-2018-1509)

اللجنة الاستئنافية

## الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

### المغاتيج:

ضريبة- ضريبة الدخل- ضريبة الاستقطاع- إعفاء ضريبي- استرداد الضريبة- مستثمر أجنبي- المعاهدات والاتفاقيات الدولية- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وحكومة هولندا- نطاق تطبيق المعاهدات الدولية والاستفادة من الإعفاءات الواردة بها يقتصر على الأطراف المتعاقدة ولا يمتد إلى غيرهم.

### الملخص:

مطالبة المستأنفة إلغاء قرار الدائرة الابتدائية القاضي برفض طلب استرداد الضريبة المستقطعة عن الأرباح، مستندة إلى ما ورد ضمن بروتوكول اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دكومة المملكة وهولندا والقاضية بمعاملة رعاياها معاملة لا تقل أفضلية عن معاملة المقيمين أو المواطنين من دولة ثالثة، حيث توجد معاهدات أخرى تنص على تمنع رعايا دول أخرى من غير الهولنديين بالإعفاء من ضريبة الاستقطاع - أجبت الهيئة بأن الاتفاقية المبرمة مع دكومة هولندا لم تنص على الإعفاء من ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة ولا يوجد تعارض بين أحكام الاتفاقية وأحكام نظام ضريبة الدخل - دلت النصوص النظامية على أن مناط فرض ضريبة الاستقطاع هو دفع مبلغ ما لغير مقيم من مصدر في المملكة وعلى المستأنفة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار المنصوص عليها في النظام، ولا يستفيد من الإعفاء الضريبي وفق أحكام المعاهدات والاتفاقيات الدولية إلا رعايا الدول أطراف المعاهدة ولا يمنح غير رعاياها هذا الإعفاء- ثبت للدائرة الاستئنافية أن اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وحكومة مملكة هولندا لا تقضي بالإعفاء من ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة. مؤدي ذلك: رفض طلب المستأنفة استرداد ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة.

**المستند:**

المادة (٩/٣) من بروتوكول اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة العربية السعودية وهولندا، الموقعة في ١٣/١٠/٢٠٠٨م.

**الوقائع:**

**الحمد لله وحده، والصلوة والسلام على من لا نبي بعده، وبعد:**

إنه في يوم ٢٤/١٤٤١هـ الموافق ١٦/٠٦/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل... وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: ٢٢/٠٧/١٤٤٠هـ الموافق ٢٨/٠٣/٢٠١٩م من شركة (أ)، سجل تجاري رقم: (...), ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، بخصوص قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم: (١٩) لعام ١٤٣٨هـ وتاريخ: ١٦/١١/١٤٣٨هـ، الصادر في الدعوى رقم: (١٥٠٩-٢٠١٨-W)، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأني:

**أولاً:** قبول اعتراض المكلف شكلاً؛ وفقاً لحيثيات القرار.

**ثانياً:** وفي الموضوع: رفض طلب المكلف استرداد الضريبة المستقطعة عن الأرباح الموزعة لشركة (ب) لعام ٢٠١١م؛ وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق ذلك القرار قبولاً لدى شركة (أ): تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف، تضمنت ما ملخصه الآتي: أن الشركة تعترض على قرار اللجنة الابتدائية الذي أشار إلى أن الشركة لم تقدم ما يدعم وجهة نظرها، القائمة على أن الاتفاقيات والبروتوكولات التي تتضمن إعفاءات ممنوعة بموجبها تعتبر جزءاً من أحكام قانون الضرائب المحلية، باستثناء الأحكام المتعلقة بمنع التهرب الضريبي الواردة في المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل، ويجب تجاهل جميع الأحكام الأخرى التي لا تتفق مع أحكام المعاهدة الضريبية.

وأنه فيما يخص تطبيق ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح المدفوعة للشريك المقيم في هولندا، وحيث نصت الفقرة (٣) من المادة التاسعة للبنود العامة ضمن بروتوكول اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة العربية السعودية وهولندا، على أن "تعامل المملكة العربية السعودية، فيما يتعلق بقوانينها الوطنية وأنظمتها، المواطنين الهولنديين أو المقيمين فيها للأغراض المتعلقة بالضريبة، معاملة لا تقل أفضلية عن معاملة المقيمين أو المواطنين من دولة ثالثة، باستثناء الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي وجماعة الدول العربية"، وحيث كانت هناك اتفاقيات بين المملكة وعدة دول أوروبية، ترتب الإعفاء من ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة.

فيبناءً على ما تقدم؛ تطلب الشركة الموافقة على استرداد ضرائب الاستقطاع المدفوعة لتوزيعات الأرباح، وإلغاء القرار الابتدائي؛ تطبيقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل، واتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة العربية السعودية وهولندا.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: ١٤٤١/٠٧/١٠هـ الموافق ٢٠٢٠/٣/١٠م، عقدت الدائرة جلساتها لنظر الدعوى. وبالناء على الخصوم، حضر: (...), هوية وطنية رقم: (...), بصفته وكيل الشركة المكلفة، كما حضر ممثلو الهيئة بموجب تفويض رقم: (... ) وتاريخ: ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، كل من: (... ) هوية وطنية رقم: (...), (... ) هوية وطنية رقم: (...). وبسؤال وكيل الشركة المكلفة حول الاستئناف المقدم منهم بخصوص بند ضريبة الاستقطاع الوارد في القرار محل الطعن، أجاب بأنه سبق أن قدموا مذكرة للطعن إبان وجود اللجنة الاستئنافية سابقاً، تحمل وجهة نظرهم حيال الاستئناف على القرار، وأن القرار الابتدائي محل الطعن قد تم الرد عليه ضمن مذكرة الاستئناف المقدمة. وبسؤال الدائرة لممثل الهيئة العامة للزكاة والدخل في شأن مذكرة الاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة، أجابوا بأن الهيئة تؤكّد على وجهة نظرها الواردة في القرار الابتدائي، وأن ما ورد في حيثيات القرار الابتدائي يؤيد صحة وسلامة إجراء الهيئة. هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن الاتفاقية المبرمة مع حكومة هولندا لم تنص على الإعفاء من ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، ولا يوجد تعارض بين شروط الاتفاقية وأحكام نظام ضريبة الدخل على نحو ما جاءت به المادة (٣، ٢) من الاتفاقية بين المملكة العربية السعودية وحكومة هولندا. وبعد اطلاع ممثل الهيئة على اللائحة الإلزامية المقدمة من قبل المكلف عبر بوابة الأمانة، وبعد ورود جواب الهيئة على تلك اللائحة وفق مذكرة مكتوبة مكونة من صفتين، وبعد أن أطلعت الدائرة الشركة المكلفة على مذكرة الرد المقدمة، طلب وكيل الشركة المكلفة مهلةً للرد عليها خلال أسبوعين من تاريخ هذه الجلسة. وبسؤال وكيل الشركة المكلفة عمّا يود إضافته خلاف ما ذكر في لائحة استئنافه المقدمة، أجاب بأنه لا يوجد لديه ما يضيفه - خلاف ما ذكره في لائحة استئنافه - سوى طلب الموافقة على المهلة لإعداد جوابه على رد الهيئة. وبسؤال ممثل الهيئة عمّا يودان إضافته - خلاف ما ذكر من جواب منهم في شأن لائحة الاستئناف المقدمة من وكيل الشركة المكلفة - أجابوا بأنهم يكتفون بما تم الإدلاء به وتقديمه للدائرة، وأنهم يتمسكون بما انتهى إليه قرار اللجنة الابتدائية بشأن الاستئناف المقدم؛ وبالتالي رفض الاستئناف المقدم من الشركة المستأنفة.

وعلى ذلك أقفل المحضر، وقررت الدائرة منح الشركة المستأنفة مهلة أسبوعين لتزويد الدائرة بجوابهم على مذكرة الرد المقدمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل؛ لاستكمال نظر القضية والبت فيها في ضوء ما يرد.

وحيث تلقت الدائرة بعد إمهالها للشركة مذكرة الرد على ما كان من جواب للهيئة ضمن ما قدموه في جلسة الاستماع السابقة، وحيث كان مضمون

تلك المذكورة مقتضراً على سردٍ يُبيّن -من وجهة نظر الشركة- كيفية إصدار الاتفاقيات واعتمادها باعتبارها قوانين وأنظمة داخلية، إضافةً إلى تكرار أقوال وأسانييد الشركة، وما تدعيه من أدلة لتأييد موقفها بقياس معاملة الشركات والرعايا الهولنديين بمثيل المعاملة التفضيلية التي يحظى بها رعايا دول أخرى في المعالجة الضريبية لهم، باعتبار أن المعاهدة الموقعة بين المملكة ومملكة هولندا جاءت على مثل ذلك الحكم، وأن من الواجب تطبيق أحكام تلك المعاهدات على حالة المستثمرين الهولنديين؛ لأن تلك المعاهدات والاتفاقيات أصبحت قانوناً داخلياً يجب على الجهات القضائية تطبيقه، وبالتالي كان من المتعين استفادة الرعايا الهولنديين من أحكام الإعفاء الضريبي على الوجه الذي جاء في مذكرة الشركة المستأنفة.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، والأقوال التي تم الإدلاء بها أمام الدائرة، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وما قدمه المكلف والهيئة للدائرة خلال المهلة الممنوحة لهم؛ فقد تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب:

**النهاية الشكلية:** بناءً على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (١١٣/١٤٢٥٠/١٠/١٥) وتاريخ: ١٤٣٨/١١/٠٢هـ، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم: (م/١١٣) وتاريخ: ١٤٤١/٠٤/٢٦هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم: (١٥٣٥) وتاريخ: ١٤٢٥/٠٦/١١هـ وتعديلاتها، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، وبعد الاطلاع على قواعد وإجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٦٠٤٠) وتاريخ: ١٤٤١/٠٤/٢٦هـ؛ فيكون طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً؛ لتقديمه مستوفياً شروطه الشكلية المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

**النهاية الموضوعية:** حيث إن حاصل دفع المستأنفة يتمثل في احتجاجه بأن ضريبة الاستقطاع المقررة بموجب النظام تُعد في حالة الشركة المكلفة معفاة منها، بالنظر لما يدعيه بأنه لما كانت المعاهدة بين المملكة العربية السعودية ومملكة هولندا تنص على ألا يعامل الطرف الهولندي معاملة أقل من طرف أو مستثمر أجنبي آخر، بموجب الأنظمة المرعية في المملكة، وحيث إن هناك من المعاهدات المبرمة بين المملكة العربية السعودية ودول أخرى ما ينص على مثل ذلك الإعفاء؛ فإن المتحصل من ذلك هو استفادة الطرف الهولندي من ذلك الإعفاء، لأن تلك المعاهدات قد أصبحت جزءاً من النظام الداخلي المطبق في المملكة؛ وبالتالي يتعين استفادة الطرف الهولندي من ذلك الإعفاء، إذ

إن تلك المعاهدات مع الدول الأخرى صارت جزءاً من الأنظمة المرعية في المملكة، وأصبحت لها صفة وقوة النظام الداخلي.

وحيث إنه بعد النظر من قبل الدائرة في مجموع دفوع الشركة المستأنفة على نحو ما سبق بيانه، يكون المقرر في شأن تلك المعاهدات والاتفاقات، أن الأصل فيها أنه عندما يتم اعتمادها وإقرارها على الوجه النظامي الصحيح تصبح جزءاً من النظام الداخلي السعودي، وحيث إن النزاع في هذا الشأن لا يتصل بهذا المبدأ، وإنما يتصل بمحاولة وكيل الشركة المستأنفة جعل الطرف الهولندي مستفيداً من مركز أحد المستثمرين بموجب معاهدة واتفاقية أخرى لتجنب تحصيل ضريبة الاستقطاع، وحيث إن استنتاج وكيل الشركة المستأنفة على نحو ما جاء بيانه لا يتفق ولا يستقيم مع صحيح فهم النظام، بالنظر إلى أن تلك المعاهدات مختصة في تطبيقها بالأشخاص الذين يتمتعون بجنسية البلد الذي أبرمت معه حكومة المملكة العربية السعودية الاتفاقية المستند إليها في الإعفاء؛ فلا محل للقول بالاستفادة من نصوص تلك المعاهدات وما تقرره من إعفاءات لأطراف أخرى من غير رعايا الدول التي تجمعها تلك المعاهدات، تحت ذريعة أن المعاهدة قد أصبحت جزءاً من النظام الداخلي؛ وبالتالي أصبح من اللازم استفادة الطرف الهولندي بما فيها لأنها جزء من ذلك النظام. وحيث إن الأطراف المتعاقدة في الاتفاقية محل النظر كان لها الحق في إدراج الإعفاء المدعي به بنص صريح على ذلك، كما هو الشأن في المعاهدات الأخرى بافتراض وجود ذلك الحكم فيها، وحيث خلت الاتفاقية محل النظر بين حكومة المملكة العربية السعودية ومملكة هولندا من مثل ذلك النص؛ فلا يستقيم بذلك الاحتجاج للاستفادة من الإعفاء لمجرد الادعاء بأن دولـاً أخرى ارتبطت معها المملكة بمعاهدات تقضي بمثـل ذلك الإعفاء للطرف الأجنبي، وفق شروط خاصة أوضحتها تلك الاتفاقيـات، خصوصاً أن ما يدعـيه وكيل المستأنـف من تطبيق المعاملة التي يتم بها تفضـيل رعايا دولـاً أخرى على المواطنين والأشخاص الهولنـديـن جاء صـرـيـحاً في نصـوص تلك الاتفـاقيـات، ولم يكن على أساس ما هو متضمن في صـلـبـ نصـوصـ الأـنظـمةـ والـقوـاـنـينـ الدـاخـلـيـةـ؛ مما يكون معـه طـلـبـ المـسـتـأـنـفـ القـائـمـ علىـ تـفـسـيرـهـ لـلـمـعـاملـةـ التـفـضـيـلـيـةـ، وـاعـتـبارـهاـ منـ ضـمـنـ الـقـوـاـنـينـ وـالـأـنظـمـةـ الدـاخـلـيـةـ، غـيرـ قـائـمـ عـلـىـ سـنـدـ صـحـيـحـ.

وحيث إنه لا تثريـبـ علىـ الدـائـرـةـ فيـ الأـخـذـ بـأـسـبـابـ الـقـرـارـ محلـ الـاسـتـئـنـافـ دونـ إـضـافـةـ عـلـيـهـاـ، مـتـىـ ماـ قـدـرـتـ أـنـ تـلـكـ الأـسـبـابـ تـغـنـيـ عـنـ إـيـرـادـ أـيـ جـدـيدـ؛ لـأـنـ تـأـيـدـهـاـ لـهـ بـمـاـ حـمـلـهـ تـلـكـ الأـسـبـابـ يـتـأـكـدـ مـعـهـ أـنـهـ لـمـ تـجـدـ فـيـمـاـ وـجـهـ إـلـىـ الـقـرـارـ مـنـ مـطـاعـنـ ماـ يـسـتـحـقـ الرـدـ عـلـيـهـ بـأـكـثـرـ مـاـ تـضـمـنـهـ تـلـكـ الأـسـبـابـ. لـمـ كـانـ ذـلـكـ، وـكـانـ الـثـابـتـ أـنـ الـقـرـارـ محلـ الـطـعـنـ فـيـ شـأنـ النـزـاعـ محلـ النـظـرـ جـاءـ مـتـفـقاًـ مـعـ الأـسـبـابـ السـائـغـةـ التـيـ يـُـنـيـ عـلـيـهـ، وـالـكـافـيـةـ لـحـمـلـ قـضـائـهـ؛ إـذـ تـوـلـتـ الـلـجـنةـ الـمـصـدـرـةـ لـهـ تـمـيـصـ مـكـمـنـ النـزـاعـ فـيـهـ، وـانتـهـتـ بـصـدـدـهـ إـلـىـ النـتـيـجـةـ التـيـ خـلـصـتـ إـلـيـهـاـ فـيـ مـنـطـوـقـهـ، وـنـاقـشـتـ جـمـيعـ مـاـ أـدـلـىـ بـهـ الـمـسـتـأـنـفـ مـنـ دـفـوعـ لـلـطـعـنـ

على القرار. وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية ب شأنها ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفوع مثارة أمام هذه الدائرة على نحو ما سبق بيانه؛ الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار؛ وبالتالي تأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي ورفض استئناف الشركة المكلفة.

### القرار:

**وبناءً على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب؛ قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:**

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه شركة (أ)، سجل تجاري رقم: (...), ورقم مميز (...) ضد القرار رقم: (١٩) لعام ٤٣٨هـ، والصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض بتاريخ: ١٤٣٨/١١/١٦هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع: رفض الاستئناف وعدم قبول استرداد المكلف ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه في شأنها؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

**وبالله التوفيق**