

ضريبة الدخل

القرار رقم: (IR-2020-46)

في الاستئناف رقم: (IW-2018-1487)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات
الزكاة وضريبة الدخل

المفاتيح:

ضريبة - ضريبة دخل - ما لا يدخل ضمن الوعاء الضريبي - التأمينات الاجتماعية - ضريبة استقطاع - خدمات
فنية - غرامات - غرامة التأخير.

الملخص:

مطالبة المستأنف بإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل عن العامين ٢٠١٤م، و٢٠١٥م - اعترض المستأنف أمام الدائرة الاستئنافية، وأسس المستأنف اعتراضه على عدم توجب ضريبة الاستقطاع أصلًا عن المبالغ المدفوعة، باعتبار أن فرع الشركة في المملكة والمركز الرئيس كيانًا واحد وليس كيانين اثنين؛ وبالتالي لم يكن هناك أداء لأموال المستأنف من وجهة نظره من طرف آخر، خصوصًا وأن تلك المبالغ كانت نظير رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس وليس في خدمات يقدمها المركز الرئيس إلى فرعه في المملكة، ومن ثم لا تعتبر إيرادات للمركز الرئيس حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وكون فروقات التأمينات الاجتماعية نتيجة لزيادة النسبة تطبيقًا لنظام ساند لدى التأمينات الاجتماعية - أجابت الهيئة بأنها اعتمدت على شهادة التأمينات الاجتماعية، خلافاً لما تدعيه المستأنف بوجود فروقات مسددة منه للتأمينات الاجتماعية. - دلت النصوص النظامية على أنه تحسم المصاريف المستحقة من الوعاء إذا ثبت أنها نفقة فعلية بمستندات ثبوتية مؤيدة، ونص على أن مناط فرض ضريبة الاستقطاع لغير المقيم تحقق دخل خاضع للضريبة من مصادر في المملكة - ثبت لدائرة أن الهيئة فرضت ضريبة الاستحقاق لمجرد استحقاق ذلك المبلغ في ذمة فرع الشركة الغير المقيمة إلى المركز الرئيس للشركة الغير المقيمة لمجرد قيده كمبلغ مستحق دون ثبوت ما يتحقق به الدفع لمبلغ الخدمات المقدمة أو ما يقوم مقام عملية الدفع. وعليه، فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأنف لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة؛ كون الهيئة قامت باحتساب غير

مكتمل للنسب المقررة المشمولة للعامين محل الخلاف، إذ تم الاعتماد على النسب القديمة التي كان معمولاً بها قبل تطبيق نظام ساند، وأن المبالغ المحمّلة بالزيادة ناتجة عن التغير في النسب؛ وبذلك تكون من المصاريف النظامية الجائزة الحسم - مؤدّى ذلك: قبول الاعتراض.

المستند:

- المواد: (٤)، (٥)، (٧٩) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (١/م) وتاريخ: ١٤٢٥/١/١٥هـ.
- المادتان: (٧)، (٢٩) من نظام ساند الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (١٨/م) وتاريخ: ١٤٣٥/٣/١٢هـ.

الوقائع:

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأحد ١٤٤١/١١/٢٨هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/١٩م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٨/١٠هـ، الموافق ٢٠١٨/٠٤/٢٦م، من شركة (...) - فرع السعودية، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٧) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٠/٣٨) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض المقدم من المكلف شركة (...) - فرع السعودية، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على أرباح فروقات العملات الغير المحققة.
- ٣- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على ضرائب الاستقطاع المستردة.
- ٤- رفض اعتراض المكلف على بند فرق التأمينات الاجتماعية.
- ٥- رفض اعتراض المكلف على بند غرامة التأخير.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولًا لدى المدعية (شركة ...) - فرع السعودية، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

يعترض المستأنف على فرض ضريبة الاستقطاع عن العامين ٢٠١٤م، و٢٠١٥م، استنادًا إلى ما يراه من عدم أحقية المطالبة بفرض ضريبة الاستقطاع المطالب بتوريد مبالغها على نحو ما جاء في القرار محل الطعن، بالنظر إلى أن الهيئة اعتمدت في مطالبتها له بتلك المبالغ المدفوعة على أساس أنها قد بذلت لجهات مرتبطة غير مقيمة، مقابل خدمات فنية واستشارية، وحيث يرى المستأنف بشأنها عدم جواز إخضاع تلك المبالغ الممثلة للخدمات التي قدّمت للفرع من المركز الرئيس؛ لأنه يرى أن المنشأة الدائمة هي المركز الرئيس نفسه الذي يخضع لضريبة الدخل وليس الفرع، حيث يرى أن الفرع ليس إلا ممثلًا وامتدادًا لتلك المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم.

كما أن التكاليف المتكبدة قيّد الاعتراض تتمثل في رواتب وأجور للموظفين الذين يعملون في المركز الرئيس، وليس الهدف منها تقديم خدمات إلى المركز المسجل في المملكة لكي تخضع لضريبة الاستقطاع، فتلك الأعمال المنجزة للعملاء في المملكة تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة، فتلك التكاليف يجب أن تعامل معاملة تكاليف أي جهة مقيمة من حيث عدم خضوعها لضريبة الاستقطاع لعدم دفعها لجهة غير مقيمة. وعلى فرض وجود ضريبة استقطاع على المبالغ محل الخلاف؛ فإن نسبة الاستقطاع عن المبلغ ستكون بواقع ٥% وليست ١٥%، لأن القرار الوزاري قد عدّل تلك النسبة في عام ١٤٣٥هـ، وجعل المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس من الفرع خاضعة لضريبة الاستقطاع بتلك النسبة، ممّا يجعل ذلك القرار مستحِدًا لضرائب جديدة، على غير ما جاء به النظام، كما أن اتفاقية الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا، تبين عدم خضوع تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته والمصرّح عنها في إقرار الفرع المسجل في المملكة لضريبة الاستقطاع، على أساس ما هو مفهوم من المادة (٩) من الاتفاقية، ممّا يؤكد أن المركز الرئيس والفرع وفقًا لأغراض تلك الاتفاقية يعتبران كيانًا واحدًا؛ وعليه فلا توجد ضريبة استقطاع متوجبة على التعاملات التي تتم بينهما. كما أن الهيئة أخضعت الربح لضريبة الدخل، وأخضعت الربح كذلك لضريبة الاستقطاع، وأنه لو تم التسليم بدلًا بأحقية الهيئة في قيام الفرع بتوريد المبالغ المدفوعة كتكاليف للمركز الرئيس بحسبانها خاضعة لضريبة الاستقطاع، فإن ذلك لا ينسجم مع ما قرره النظام باعتبار أن ضريبة الاستقطاع يتم توريدها عند الدفع، وليس بمجرد قيدها كمصروف مستحق.

كما تضمن استئناف فرع الشركة المكلفة بالإضافة إلى ما سبق اعتراض الفرع على إجراء الهيئة بعدم قبول حسم فرق التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١٤م، و٢٠١٥م، بالنظر إلى أن الهيئة لم تأخذ في الحسبان الزيادة بنسبة الاستقطاع

عن المشتركين السعوديين، التي أصبحت بمقدار ١٢٪، بدلاً من ١١٪، اعتباراً من ١ سبتمبر ٢٠١٤م. كما يعترض الفرع كذلك على بند غرامات التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة؛ وذلك لأن الهيئة لم تحتسب فروق ضريبة الاستقطاع الواردة في بنود الاعتراض إلا بعد مرور سنوات عديدة، وأن الفرع كان بإمكانه تجنب غرامة التأخير لو تم إخطاره بالربط بعد انتهاء السنة المالية مباشرة، وأن منشأ غرامة التأخير كان بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والفرع لعدم وضوح الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع، إضافةً إلى أنه هناك قرارات صادرة عن اللجنة الاستئنافية وأحكام من ديوان المظالم قضت باحتساب غرامة تأخير السداد من تاريخ صدور القرار النهائي، وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وبعد اطلاع الهيئة على لائحة الاستئناف المقدمة وطلب الدائرة من الهيئة الرد عليها، وردت إجابتهم بأنهم يتمسكون بما كان من نتيجة للقرار الابتدائي، وما قضى به في حق المكلف (فرع الشركة المستأنفة).

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

الأسباب:

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع: فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وبعد النظر في مجمل دفوع المستأنف خلصت الدائرة إلى ما يأتي:

١- فيما يخص اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للعامين ٢٠١٤م، و٢٠١٥م: وحيث كان مرتكز استئناف المكلف قائماً على سند من القول يتمثل في عدم توجب ضريبة الاستقطاع أصلاً عن المبالغ المدفوعة، باعتبار أن فرع الشركة في المملكة والمركز الرئيس كيانٌ واحد وليس كيانين اثنين، وبالتالي لم يكن هناك أداء لأموال للشركة المكلفة من وجهة نظره من طرف آخر، خصوصاً وأن تلك المبالغ كانت نظير رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس

وليس في خدمات يقدمها المركز الرئيس إلى فرعه في المملكة، ومن ثم لا تعتبر إيرادات للمركز الرئيس حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وحيث إن مثل هذا الادعاء لا يتوافق مع حقيقة ما قرره النظام الضريبي في اعتباره أن فرع الشركة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم بموجب ما قرره المادة الخامسة من النظام، التي قضت بشكل صريح باعتبار الدخل متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع التي ينازع فيها المكلف، حيث ورد في الفقرة (ج) من المادة أنفة الذكر أن يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة: «... المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة»، كما نصت المادة الرابعة من النظام على أن من ضمن الأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة المنشأة الدائمة التي تأخذ شكل فرع لشركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. وعليه، فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة التوريد من قبل المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة، ولا ينال من ذلك ادعاء المستألف بأن تلك المبالغ عن الخدمات كانت أجوراً ورواتب لموظفين وعمال لدى المركز الرئيس، ما دام أن الفرع قد طلب أداء أعمال يستفيد منها وقيدت لديه كمبالغ مستحقة للمركز الرئيس.

وأما ما أثاره المستألف بأن القرار لم يناقش توجب هذه الضريبة بالنظر إلى ما تتضمنه اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين المملكة وإيطاليا، فإن الدائرة لم تجد فيما ذكره المستألف في هذا الصدد أي سندٍ صريح في تلك الاتفاقية يمنع وجود وتوجب ضريبة الاستقطاع، وأن ما تناوله تلك الاتفاقية فيما أثاره المستألف مرتبطٌ بالضرائب الخاصة بالأرباح ومعالجة عدم الازدواج في جبايتها بين البلدين، وكيفية التعامل مع المصاريف التي تتحملها وتتكبدها المنشأة عند تحديد مقدارها. والحاصل أنه لما كانت ضريبة الاستقطاع غير مرتبطة بتحقيق الأرباح وإنما يكون موجب أدائها تحقق واقعة الدفع للمبالغ من جهة مقيمة إلى جهة أخرى غير مقيمة؛ لأجل أعمال تنفذ في المملكة يترتب عليها تحقق مصدرية الدخل، على النحو السابق بيانه، دونما اشتراط لوجود الموظفين أو العمال من الجهة الغير المقيمة داخل المملكة لتنفيذ تلك الأعمال، أي دون اشتراط الوجود المادي للشخص المؤدي للخدمة، على نحو ما قررت ذلك المادة الخامسة من اللائحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن دفع المستألف على الصورة التي ذكرها لا يقوم على سندٍ من النظام. وأما ما ذكره المستألف من أن ضريبة الاستقطاع على الصفة التي تطالب بها الهيئة والتي قضى بها القرار الابتدائي، فهي في واقعها ضريبة غير نظامية؛ لكونها تستند إلى قرار وزاري استحدثت ضرائب لم ينص عليها النظام في توصيفه لها، ولا في النسب المقررة عنها. وحيث إن مثل هذا الدفع لا يقوم على سبب صحيح يسنده بالنظر إلى أن النظام

أعطى للائحة تحديد أي دفعات أخرى تتوجب عليها ضريبة الاستقطاع بشرط عدم تجاوز سعر الضريبة مقدار 10٪، وحيث إن تلك اللائحة وتعديلاتها قد جرت على وفق ما قرره النظام كأداة لتعديلها بموجب ما قرره أحكام المادة (٧٩) من النظام الضريبي؛ وعليه فإن دفع المستأين في هذا الشأن يكون حرياً بالالتفات عنه. غير أنه بعد النظر فيما تضمنه النظام الضريبي من شروط وأوضاع واضحة لتحديد توجب قيام من يتعين عليه توريد مبلغ ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة للمكلف خارج المملكة، يتبين أن واجب أداء ذلك المبلغ وتوريده إلى الهيئة لا يكون إلا بتحقيق الدفع الفعلي أو ما يقوم مقامه كالتسويات في الحسابات بين المركز الرئيس والفرع، أو المقاصة، أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة عنها إلى الجهة الغير المقيمة المؤدية للخدمة له، وحيث كان الثابت من القرار محل النزاع الركون إلى مجرد استحقاق ذلك المبلغ في ذمة فرع الشركة الغير المقيمة إلى المركز الرئيس للشركة الغير المقيمة لمجرد قيده كمبلغ مستحق دون ثبوت ما يتحقق به الدفع لمبلغ الخدمات المقدمة أو ما يقوم مقام عملية الدفع، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأين لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة عن الأعوام محل الخلاف، ما دام أن واقعة الدفع لها لم تتحقق على النحو السابق بيانه؛ مما يترتب عليه تأييد وجهة نظر المستأين في عدم أحقية الهيئة في توريده لمبالغ تلك الخدمات المقيدة لديه كاستحقاق عليه واجب التوريد في الأعوام محل الخلاف.

٢- فيما يخص استئناف المكلف عن فروقات التأمينات الاجتماعية: وحيث تبين بعد اطلاع الدائرة على ملف القضية وما احتواه استئناف المكلف ورد الهيئة عليه، أن محل الاستئناف يكمن في طلب المستأين قبول حسم فروق التأمينات الاجتماعية؛ كون هذا الفرق نتيجة لزيادة النسبة تطبيقاً لنظام ساند لدى التأمينات الاجتماعية، في حين ترى الهيئة من خلال ما أبدته لتأييد وجهة نظرها أن القرار قد وافق الصواب؛ لأنه اعتمد على شهادة التأمينات الاجتماعية، خلافاً لما يدعيه المكلف بوجود فروقات مسددة منه للتأمينات الاجتماعية، وحيث إنه وفقاً للوقائع الواردة في القرار محل الاستئناف، يتضح أن الهيئة قامت باحتساب غير مكتمل للنسب المقررة المشمولة للعامين محل الخلاف؛ إذ تم الاعتماد على النسب القديمة التي كان معمولاً بها قبل تطبيق نظام ساند. وحيث نصت المادة (السابعة) من نظام ساند الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٨) وتاريخ ١٢/٣/١٤٣٥هـ على: «تحدد الاشتراكات في هذا النظام بنسبة (٢٪) من الأجر الخاضع للاشتراكات، على النحو الآتي: ١- يدفع صاحب العمل (١٪) واحد في المائة شهرياً. ٢- يدفع المشترك (١٪) واحد في المائة شهرياً». كما نصت المادة (التاسعة والعشرون) من نظام ساند على أنه: «يعمل بهذا النظام ابتداءً من أول الشهر التالي لانقضاء

مائة وثمانين يومًا من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية». وحيث كان الثابت أن نظام ساند قد طبق اعتبارًا من تاريخ ١١/٠١/١٤٣٥هـ، للمنشآت التي تتبع التقويم الهجري، ومن ٠١/٠٩/٢٠١٤م للمنشآت التي تتبع التقويم الميلادي، وعليه فإن النسب المستقطعة من الاشتراكات لحساب ساند قد تغيرت ابتداءً من تاريخ ٠١/٠٩/٢٠١٤م، ليصبح مصروف التأمينات الاجتماعية الذي تتحمله المنشأة عن المشتركين (١٢%) عوضًا عن (١١%) بمقدار زيادة (١%) عن النسبة قبل سريان تطبيق النظام بتاريخ ٠١/٠٩/٢٠١٤م. وبناءً على ما سبق فإن المبالغ المحمّلة بالزيادة ناتجة عن التغيّر في النسب؛ وبذلك تكون من المصاريف النظامية الجائزة الحسم.

٣- فيما يخص بند غرامة التأخير: حيث يستأنف المكلف على رفض القرار الابتدائي لاعتراضه على بند غرامة التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة في فرض تلك الغرامة، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم توجب توريد المستأنف لمبلغ ضريبة الاستقطاع عن العامين محل الخلاف ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، على نحو ما جاء تفصيله في البند الأول من هذا القرار، وحيث أيدت الدائرة وجهة نظر المكلف في عدم وجود فروقات في مبلغ التأمينات الاجتماعية، فإن أي غرامات فرضتها الهيئة لتأخر المكلف في سداد ما كان مفروضًا عليه أدأؤه بموجب ربط الهيئة ستسقط بسقوط أصلها؛ وعليه فلا يكون هناك موجب لإيقاعها والحال ما ذكر، مما تنتهي معه الدائرة إلى نقض القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند، وتأييد وجهة نظر المكلف بشأنه.

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

القرار:

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف شركة (...) فرع السعودية، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد القرار رقم (١٧)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلف فيما يخص فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للعامين ٢٠١٤م، و٢٠١٥م، التي لم يتم دفعها حتى تاريخ الربط، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف المكلف فيما يخص فروقات التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١٤م، و٢٠١٥م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- عدم توجب غرامة التأخير المحكوم بها في القرار الابتدائي، لسقوط أصلها بقبول الدائرة لاستئناف المكلف عن البنود المحسوب على أساسها مقدار تلك الغرامة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.