

## ضريبة الدخل / الاستقطاع

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات

ضريبة الدخل في مدينة الرياض

القرار رقم (IR-2021-291)

الصادر في الاستئناف رقم (2020-16212-IW)

### المفاتيح:

استئناف - ربط ضريبي - المنشأة الدائمة - نسبة الربح التقديرى على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية - فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية - غرامة عدم التسجيل - غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي - غرامة الإخفاء - غرامة التأخير.

### الملخص:

طالبة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بالغاء قرار الدائرة الابتدائية بشأن الربط الضريبي لعام ٢٠١٢م - أassertت الهيئة المستأنفة اعترافها على أنه في البند الأول: (المنشأة الدائمة) أن ما جاء عليه قرار الدائرة محل الاستئناف تضمن أنه «يتعنى على الهيئة أن تنظر إلى عدد أيام تواجد موظفي المدعية وليس إلى مدة العقد لأن الأساس لاعتبار كون المنشأة دائمة هو التواجد المادي في الدولة المتعاقدة» وذلك مجانب للصواب لوجود اتفاقية عمل مبرمة بين الشركة (شركة ...) فرع المملكة وتعد هذه الاتفاقية دليلاً على وجود فعلي لتنفيذ أعمال في المملكة، كما تفيد الهيئة بأنه تبعاً للتطور الذي طرأ على وسائل الاتصال فإن تواجد خبراء الشركات المادي في المملكة لم يعد ضرورياً لتحقيق معنى الممارسة المحلية، وعليه فإن الأرباح المحققة لشركة في المملكة تكون خاضعة لضريبة الدخل، البند الثاني: (نسبة الربح التقديرى على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية) فإن الهيئة تطلب تأييدها بإخضاع المبالغ المدفوعة لشركة في هولندا مقابل الخدمات المقدمة منها إلى الشركة فرع المملكة لضريبة الدخل بنسبة صافية أرباح تقدرية تبلغ (٢٥٪)، البند الثالث: (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية) فتطلب الهيئة تأييدها في فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية بنسبة (٥٪) بعد حسم ضريبة الدخل المستحقة على الأرباح الناتجة في الربط التقديرى، البند الرابع: (غرامة عدم التسجيل لدى الهيئة)، البند الخامس: (غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي) لعدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الموعد المحدد، البند السادس: (غرامة الإخفاء)، والبند السابع: (غرامة التأخير) فإن الهيئة فرضت الغرامات استناداً على المواد النظامية - أجاب المكلف في البند الأول: فإن الهيئة لم تستند في استئنافها على أساس واضح وقوى للطعن في قرار الفصل وكل حجة تناقض الأخرى، البند

الثاني: لا يحق للهيئة الربط التقديري إلا عندما يستحق موعد تقديم الإقرار الضريبي، البند الثالث: فإنه لم يكن للشركة منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية حتى يتم فرض ضريبة استقطاع تقديرية بنسبة (٥٪) على توزيعات الأرباح التقديرية، البند الرابع والخامس والسادس والسابع: فإن الشركة تدفع بأنها لا تنطبق عليها المواد النظامية المتعلقة بالبنود لعدم وجود منشأة دائمة في المملكة - ثبت للدائرة الاستئنافية في البند الأول: أن مدة عقد الخدمات عبارة عن سنة كاملة قابلة للتجديد، مما يتقرر معه اعتبار الشركة المستأنف ضدها منشأة دائمة في المملكة، البندين الثاني والثالث: صحة إجراء الهيئة، البند الرابع: أن الغرامات تعد من العقوبات فلا تفرض إلا بتوافر القصد، وهو ما لم يتحقق في حالة المكلف، البند الخامس: أن الشك عند وقوعه يفسّر لصالح المكلف، البند السادس: لم يثبت أمام الدائرة وجود بينة قاطعة على التهرب الضريبي، البند السابع: لا يتبيّن للمكلف حقيقة الضريبة الواجبة عليه إلا بعد صدور قرار نهائي - مؤدي ذلك: قبول استئناف الهيئة في البنود الأولى والثانية والثالث، ورفض استئناف الهيئة في البنود الرابع والخامس والسادس، وبعد سريان (gramma التأخير) من تاريخ صدور هذا القرار للأسباب والحيثيات الواردة فيه.

### **المستند:**

- المادة (٣/٥) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة هولندا.

### **الوقائع:**

#### **الحمد لله، والصلوة والسلام على رسول الله، وآلله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:**

إنه في يوم الأحد ٢٦/١٢/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٠٨/١٦: اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى للمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ، ... وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من مؤسسة (... ) سجل تجاري رقم (... )، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، حيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم:

وذلك للنظر في الاستئناف على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام المتعلق بالربط الضريبي لعام ٢٠١٢م، المقامة من المكلّف في مواجهة الهيئة، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

#### **أولاً: من الناحية الشكلية:**

- قبول دعوى الشركة من الناحية الشكلية.

## ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند (اعتبار الشركة منشأة دائمة لغير مقيم تخضع لضريبة الدخل).
- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند (نسبة الربح التقديري على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية)
- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية)
- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند (غراة عدم التسجيل لدى الهيئة)
- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند (غراة عدم تقديم الإقرار الضريبي)
- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند (غراة الإخفاء)
- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند (غراة التأخير)

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأذنف (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، تقدّمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

تعتبر الهيئة على قرار الدائرة محل الاستئناف، بتأكيدتها بأنه فيما يتعلق ببند (المنشأة دائمة) أن ما جاء عليه قرار الدائرة محل الاستئناف قد جانبه الصواب، إذ تضمن أنه «يتعين على الهيئة أن تنظر إلى عدد أيام تواجد موظفي المدعية وليس إلى مدة العقد لأن الأساس لاعتبار كون المنشأة دائمة هو التواجد المادي في الدولة المتعاقدة» وذلك مجانب للصواب لوجود اتفاقية عمل مبرمة بين الشركة وشركة ... للشرق الأوسط اس ايه فرع المملكة وتعد هذه الاتفاقية دليلاً على وجود فعلي لتنفيذ أعمال في المملكة، إضافةً إلى أن اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وهولندا في الفقرة (٣) من المادة (٥) بيّنت أن التواجد الفعلي غير لازم لتتوفر المنشأة دائمة فيما يتعلق بتأدية الخدمات، حيث اشترطت استمرار الأعمال ولم تشرط استمرار تواجد الموظفين، وبالرجوع إلى الاتفاقية المبرمة بين الشركاتين بشأن تقديم شركة ... الدعم الفني من خلال تقديم الحلول الفنية للمشكلات التي تواجهها، يتطلب تواجد موظفين من شركة ... في الواقع التي تقوم بها الشركة، كما أن الفقرة (ب) من المادة (١) من الاتفاقية المبرمة بين الطرفين اشترطت أن التعامل المباشر مع الموظفين المخولين من الشركة طوال (٢٤) ساعة في اليوم وبسبعة أيام بالأسبوع، كما أن المادة (٤) من الاتفاقية نصّت على أنها سارية لمدة أولية مدتها سنة قابلة للتجديد كل سنة ما لم يتم انهاوها من الطرفين، كما تفيد الهيئة بأنه تبعاً للتطور الذي طرأ على وسائل الاتصال فإن تواجد براء الشركات المادي في المملكة لم يعد ضرورياً لتحقيق معنى الممارسة المحلية. وعليه فإن الأرباح المحققة لشركة في المملكة تكون خاضعة لضريبة الدخل، وفيما يتعلق ببند (نسبة الربح التقديري على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية) فإن الهيئة تطلب تأييدها بإخضاع المبالغ المدفوعة

لشركة في هولندا مقابل الخدمات المقدمة منها إلى الشركة فرع المملكة لضريبة الدخل بنسبة صافي أرباح تقدرية تبلغ (٢٥٪) وذلك تطبيقاً لأحكام المادة (١٦) فقرة (٣/أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وفيما يخص بند (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية) فتطلب الهيئة تأييدها في فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية بنسبة (٥٪) بعد حسم ضريبة الدخل المستحقة على الأرباح الناتجة في الربط التقديري وذلك استناداً على المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، وفيما يخص بند (غرامة عدم التسجيل لدى الهيئة) فتطلب الهيئة فرض غرامة عدم التسجيل على المكلف وذلك استناداً على المادة (٥٧) من نظام ضريبة الدخل، وفيما يخص بند (غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي) فإن الهيئة فرضت غرامة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الموعد المحدد، استناداً على المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل، وفيما يخص بند (غرامة الإخفاء) فإن الهيئة فرضت غرامة الإخفاء وفقاً لأحكام المادة (٤٤ب) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فإن الهيئة فرضت الغرامة استناداً على المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، وعليه فتطلب الهيئة بنقض قرار الدائرة محل الطعن لما تقدم من أسباب

كما ورد من المكلف مذكرة جوابية مؤرخة في ٩٢/١١/١٤٤١هـ، الموافق: ٢٠٢٠/٧/١٩، تضمنت الإجابة عمّا ورد في مذكرة الهيئة بخصوص البنود محل الاستئناف، حيث أنه وفيما يخص بند (اعتبار الشركة منشأة دائمة لغير مقيم تخضع لضريبة الدخل) فإن الهيئة لم تستند في استئنافها على أساس واضح وقوي للطعن في قرار الفصل وكل دجة تناقض الأخرى، حيث طاعت الهيئة ابتداءً بأن مدة العقد هي الأساس الصحيح لإقامة منشأة دائمة لصوفيا (المكلف) وليس تأدية الأعمال من قبل صوفيا داخل المملكة، وبعد ذلك بدأت الهيئة في إثبات أن صوفيا لا تستطيع تنفيذ الخدمات خارج المملكة ولذلك قدم موظفوها إلى المملكة لتقديم تلك الخدمات، وهذه دعفين متناقضتين من حيث المبدأ في الاستئناف ومن ثم بدأت الهيئة بالحديث عن النظام الضريبي وهذه على غير صلة بالموضوع لوجود انفاقية ضريبية، ويدفع المكلف بأن كافة الخدمات المقدمة تمت خارج المملكة وقد صدر القرار الاستئنافي رقم (١٨٩٦) لعام ١٤٣٩هـ برفض استئناف الهيئة الذي اعتبر أن صوفيا (المكلف) منشأة دائمة بالمملكة، وفيما يخص بند (نسبة الربح التقديرية على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية) فإنه يجب أن لا تفرض ضريبة أرباح تقدرية على دخل المكلف من الخدمات الفنية لعام ٢٠١٢م حيث لا يحق للهيئة الربط التقديري إلا عندما يستحق تقديم الإقرار الضريبي، وفيما يخص (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية) فإنه لم يكن للشركة منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية حتى يتم فرض ضريبة استقطاع تقدرية بنسبة (٥٪) على توزيعات الأرباح التقديرية، وفيما يخص بند (غرامة عدم التسجيل لدى الهيئة) فإن الشركة تدفع بأنها لا تنطبق عليها المواد النظامية المتعلقة بالتسجيل لدى الهيئة لعدم وجود منشأة دائمة في المملكة، وفيما يخص بند (غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي) فإن الشركة تدفع بأنها لا تنطبق عليها المواد النظامية المتعلقة

بالتسجيل لدى الهيئة لعدم وجود منشأة دائمة في المملكة وعليه فإن فرض الغرامة إجراء غير مبرر، وفيما يخص بند (غرامة الإخفاء) فإن الشركة تدفع بأنها لم تقم منشأة دائمة وبالتالي يعد اجراء الهيئة غير مبرر إضافةً إلى أن شركة شلمبرجر للشرق الأوسط اس -فرع المملكة- كانت دائمًا تصرح عن مدفوئاتها إلى شركة صوفيا (المكلف) مقابل الخدمات الفنية في إقرارات الاستقطاع الضريبي الشهري وبالتالي فإن إجراء الهيئة بفرض الغرامة هو إجراء من غير أساس، وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فيدفع المكلف بأنه لم يقم منشأة دائمة وبالتالي يعد إجراء الهيئة غير مبرر، ويطالب في حال قبول طلب الهيئة أن تكون غرامة التأخير من تاريخ صدور القرار النهائي، وعليه فيطلب المكلف من الدائرة الموقرة الحكم برفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل لما تقدم من أسباب.

وفي يوم السبت ٢٠/١٤٣٢هـ الموافق ٢٨/٠٨/٢٠٢١م، 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 وعليه قررت قفل باب المراجعة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب:

وحيث إنه وبمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة 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، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

**وفي الموضوع** وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (اعتبار الشركة منشأة دائمة غير مقيمة تخضع لضريبة الدخل)، وحيث أنه وباستقراء الحالات الواردة في المادة (٥) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة هولندا، وبالنظر إلى طبيعة العقد المبرم مع الشركة المستأنف ضدها، يتبيّن من ظاهر نص الفقرة (٣) من المادة (٥) من الاتفاقية أن محدد تحقق المنشأة الدائمة مرتبط باستمرار الأعمال لمدة تزيد على ستة أشهر، وحيث أن الثابت أن مدة عقد الخدمات عبارة عن سنة كاملة قابلة للتجديد، مما يتقرر معه اعتبار الشركة المستأنف ضدها منشأة دائمة في المملكة، ولا ينال من ذلك عدم وجود خبراء الشركة غير المقيمة في المملكة طيلة مدة العقد، حيث إن نصوص النظام الضريبي لم تحصر تقديم الخدمات في المملكة على التواجد المادي لتحقيق معنى ممارسة النشاط في المملكة حيث يمكن تقديم كثير منها في المملكة عبر الوسائل الرقمية وبلا قيود مادية، ومن ثم تخلص الدائرة إلى خضوعها لضريبة الدخل وفقاً لاتفاقية محل النظر، وعليه يتقرر لدى الدائرة قبول استئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ونقض قرار دائرة الفصل في ذلك البند.



وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (الربح التقديرى) وتأمل الدائرة فى موضوع النزاع، وحيث قبلت الدائرة استئناف الهيئة باعتبار الشركة المستأنف ضدها (المكلف) يخضع لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث قرر نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية للهيئة حق إجراء ربط تقديرى في حال لم يقدم المكلف إقراراته الضريبية في الموعد المحدد، وحيث لم يقدم المكلف ما يبرر عدم الأخذ بما ورد في ربط الهيئة؛ فقد خلصت الدائرة إلى صحة إجراء الهيئة بتقدير أرباح تقديرية ونقض ما قضى به قرار دائرة الفصل بهذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (ضريبة الاستقطاع) وحيث قبلت الدائرة استئناف الهيئة باعتبار المكلف منشأة دائمة تخضع لنظام ضريبة الدخل ولائحة التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يقدم قوائمه المالية للتحقق من واقعة دفع توزيعات نقدية على الأرباح الجزافية، وحيث لم توجد قوائم مالية ومستندات يمكن من خلالها تتبع أرباح المنشأة (أرباح مبقة) الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى صحة اجراء الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية، وعليه يتقرر نقض قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التسجيل)، وحيث أن عدم قيام المكلف بالتسجيل لدى الهيئة لم يكن ناتجاً عن إهمال أو تقصير منه، وإنما بسبب اختلاف في تفسير المقصود بـ«المنشأة الدائمة» وفقاً للاتفاقية الضريبية، واعتقاد المكلف بعدم إنطباق تعريف المنشأة الدائمة عليه، وحيث إن الغرامات تعد من العقوبات فلا تفرض إلا بتوافر القصد وهو ما لم يتحقق في حالة المكلف، وحيث ثبت لدى الدائرة أن عدم التسجيل لدى الهيئة لم يكن قصداً من المكلف، وحيث كان الأمر كما ذكر، الأمر الذي يتقرر معه عدم فرض غرامة عدم التسجيل لدى الهيئة على المكلف.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي) وباطلاع الدائرة على ما تضمنه ملف القضية من مستندات، وبعد التأمل في حيثيات قرار الهيئة وما صدر من المكلف فيتقرر لدى هذه الدائرة وجود خلاف حقيقي وجود مسوغ باعتماد المكلف على إتفاقية منع الاذدواج الضريبي، وعليه فلم يكن عدم قيام المكلف بتقديم إلقاءاته بسبب اهمال أو تقصير بل بسبب اختلاف تفسير النصوص الواردة في الاتفاقية الضريبية وهو ما يبرر للمكلف الظن بعدم التزامه بتقديم إقرار ضريبي، ولما كان ذلك، وحيث أن الشك عند وقوعه يفسر لصالح المكلف؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة الاحفاء) وباطلاع الدائرة على ما تضمنه ملف القضية من مستندات، فلم يثبت أمام الدائرة وجود بينة قاطعة على التهرب الضريبي وحيث جاءت الدعوى عامة في هذا الشأن دون عزو فعل معين واضح في عناصره لكي يمكن مواجهة المكلف به وتمكينه من الدفاع عنه، فإن ذلك يتربّط عليه عدم العدول عن أصل البراءة والانتقال إلى التجريم مالم يثبت في حق المستأنف بأدلة لا يتدخلها الشك والاحتمال، وعليه تقرر لدى الدائرة سقوط

غرامة الإخفاء، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بهذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث ثبت لدى الدائرة من وقائع القضية ومما ورد في القرار محل الطعن أن الخلاف بين الهيئة والمكلف خلاف ناشئ عن الاختلاف في تفسير النصوص النظامية مما لا يتبيّن معه للمكلف حقيقة الضريبة الواجبة عليه إلا بعد صدور قرار نهائي في البنود محل الخلاف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى ابتداء فرض غرامة التأخير على المكلف من تاريخ صدور قرار هذه الدائرة، باعتبار أن صدور هذا القرار هو ما يتحقق به علم المكلف بالضريبة الواجبة عليه.

## القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:**

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (اعتبار الشركة منشأة دائمة غير مقيمة تخضع لضريبة الدخل) ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (الربح التقديري) ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع) ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامة التسجيل) وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي) وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامة الإخفاء) وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- بدع سريان (غرامة التأخير) من تاريخ صدور هذا القرار للأسباب والحيثيات الواردة فيه.

**وصلَ اللهُ وَسَلَّمَ عَلَىٰ نَبِيِّنَا مُحَمَّدَ، وَعَلَىٰ آلِهِ وَصَاحْبِيهِ أَجْمَعِينَ.**