

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-239076

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-239076-2024)

في الدعوى المقامة

من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
المستأنفة
ضد/المكلف
المستأنف ضده

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الثلاثاء 2025/01/21م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍّ من:

الدكتور/ ... رئيساً

الدكتور/ ... عضواً

الأستاذ/ ... عضواً

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/06/30م، من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (JZ-2024-227245) الصادر في الدعوى رقم (W-227245-2023) المتعلقة بربوط ضريبة الاستقطاع للأشهر من سبتمبر 2022م وحتى مارس 2023م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول اعتراض المدعية على بند ضريبة الاستقطاع للفترة التالية: سبتمبر 2022م - أكتوبر 2022م - نوفمبر 2022م - ديسمبر 2022م - يناير 2023م - فبراير 2023م - مارس 2023م.

ثانياً: قبول اعتراض المدعية على بند غرامات التأخير؛ وفقاً لحثثيات القرار.

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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-239076

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-239076-2024)

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محلّ الطعن، فإنها تدّعي بأنه وفيما يخصّ بند (ضريبة الاستقطاع للغترات سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام 2022 م ويناير وفبراير ومارس لعام 2023 م) فإنها تطالب بإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند على أساس قيام الهيئة بفرض ضريبة استقطاع على المكلف بنسبة 15% بدلاً من 10% استناداً لأحكام المادة (68) من نظام ضريبة الدخل وذلك لعدم انطباق شروط الاتفاقية الموقعة مع دولة الإمارات على المكلف، كما أنه لا يوجد ضريبة في ذلك الوقت وهذا ما بنيت عليه أساس الاتفاقية، وأما ما أشار إليه المكلف من أنه قدم المستندات فتجيب الهيئة أن المستندات المقدمة غير كافية حيث قامت الهيئة بالاجتماع مع المكلف بتاريخ 5 سبتمبر 2023 م وتم طلب الإفادة عن مكان إقامة المكلف وهل يقيم في المناطق الحرة مع ضرورة تقديم شهادة الإقامة، إلا أن المكلف لم يلتزم بتقديم شهادة الإقامة واكتفى بتقديم الترخيص المهني وعقد إيجار المبنى، لذا قامت الهيئة بتاريخ 19 سبتمبر 2023 م بمطالبة المكلف مرةً أخرى بتقديم شهادة إقامة لشركة (...) في دولة الإمارات العربية المتحدة وسند ملكية (الأفلام) التي يتم استئجارها من الشركة المقيمة في دولة الإمارات (...). وبتاريخ 25 سبتمبر 2023 م قدم المكلف عقود مبرمة مع ...، وعقد مبرم مع ... دون تقديم شهادة الإقامة المطلوبة وعليه يكون ما ورد في لائحة الدعوى لا يمكن الركون إليه. وفيما يتعلق بتحديد مصدر حصول ... على الأفلام التي يقدمها المكلف بالمملكة، فقد اتضح للهيئة بعد الاطلاع على العقد المبرم بين شركة ... أن العقد كان في السابق بين ... وهي شركة لبنانية (...) أي خارج الحدود مقيمة في بيروت، ثم انتقل إلى الطرف البديل في التعامل وهو- الإمارات في فبراير 2022 م، حيث تم تأسيس شركة في دبي بمسمى ... وهي الطرف البديل للتعامل بدلاً من الطرف المتقاعد ...، وعليه طلبت الهيئة من المكلف بتاريخ 11 أكتوبر 2023 م تقديم عقد تأسيس شركة (...) المقيمة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وبعد مراجعة كافة المستندات والمتضمنة العقد المبرم بين ... تبين أن ... دخلت الاتفاقية كطرف بديل عن أطراف المتقاعد ... (شركة...) وأن الاتفاقية تمت في 19 يناير 2022 م الأمر الذي يؤكد صحة إجراء الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% حيث يتضح تأسيس شركة في الإمارات لغرض الاستفادة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين البلدين لمنع الازدواج الضريبي، وبمراجعة الاتفاقية المبرمة بين... (المرخص)... (الموزع) وفق الفقرة (7) تبين أن جزء من الأرباح المحققة بنسبة 50% تكون من نصيب المرخص، كما أن الفقرة (E) تنص على أن الموزع مسؤول على حماية المحتوى من النسخ والسرقة وأنه المسؤول عن تعويض السرقة للمرخص وهذا يدل على عدم وجود الحرية المطلقة للموزع في استخدام الأفلام السينمائية، كما أن المادة (5) تبين أنه يجب العودة للمرخص (...) للحصول على الموافقة قبل إجراء أي تصرف، وتحديداً الفقرة (C) التي تنص على: "لا يجوز للموزع تفويض أي من واجباته أو الدخول في أي اتفاقية توزيع أو ترخيص فرعي دون موافقة كتابية من المرخص". كذلك المادة (13) والتي تحظر على الموزع تعديل اللغة بدون الحصول على موافقة خطية من المرخص (...): (مرفق). وتأسيساً على ما سبق فقد اتضح للهيئة أن الموزع (...) لديه قيود في استخدام الأفلام وأنه ليس المالك المنتفع من الإتاحة،

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-239076

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-239076-2024)

وأما بشأن ما أشار إليه المكلف في لائحة دعواه بطلب تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة فتجيب الهيئة أنه من خلال الفقرة (2) من المادة (12) من الاتفاقية تبين أنها تنص على أن يتم تطبيق النسبة 10% في حال كان المالك المنتفع من الإتاوة مقيماً في دولة متعاقدة أخرى، وباستقراء هذا النص يتجلى بوضوح أنه متى تبين أن المالك المنتفع من الإتاوة لا يقيم في دولة متعاقدة أخرى فلا يتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقية وهو ما ينطبق على حالة المكلف حيث إن المنتفع هو ... (يقيم خارج الدولتين) وليس ...، وبناءً على ما سبق يتضح عدم أحقية المكلف في المطالبة بتطبيق نسبة 10% بدلاً من 15% حيث أنه ليس المالك المنتفع من الإتاوات لكون الحصول على الأفلام يتم وفقاً للضوابط والقيود التي تضعها ...، علاوةً على ما سبق فإنه بناءً على عقد التوزيع والفواتير الصادرة فإن المبالغ المدفوعة من المكلف مدفوعة إلى شركة ...، إلا أن شركة ... ليست المالك المستفيد من الإتاوة المدفوعة حيث تعتبر موزع إلى ... طبقاً للفواتير، وبالتالي لا يمكن أن تستفيد من مزايا اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة، وعليه تم رفض اعتراض المكلف استناداً لأحكام الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ، وتؤكد الهيئة على صحة ونظامية إجراءاتها. وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فتطالب الهيئة بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن الهيئة قامت بفرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي استناداً للمادة رقم (77) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، وكذلك استناداً للمادة (68) فقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تحتسب من بعد التاريخ النظامي لتقديم الإقرار، ولما أن الدائرة قامت بإلغاء ذلك البند كنتيجة تبعية للبند أولاً أعلاه، أما فيما جاء بحجيات الدائرة فتجيب الهيئة بأنها غير صحيحة ومخالفة للمقتضى النظامي، لذا تطالب الهيئة بإلغاء ما انتهت إليه دائرة الفصل وتتمسك بصحة وسلامة إجراءاتها.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ 2025/01/21م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة 09:50 بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (1) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (25711) وتاريخ: 1445/04/08هـ، وبالدعاء على الخصوم، حضرت ممثلة المستأنفة/ ... (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ 1445/03/19هـ، وحضر/ ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنف ضدها بموجب الوكالة رقم (...)، الصادرة بتاريخ 1445/05/19هـ، وترخيص المحاماة رقم (...). وبسؤال وكيل المستأنف ضدها عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-239076

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-239076-2024)

المستأنفة أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة 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، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (ضريبة الاستقطاع للفترات سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام 2022 م ويناير وفبراير ومارس لعام 2023 م) وحيث نصت الفقرة رقم (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11 هـ على أنه: "1- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية"....: كما نصت المادة (12) من اتفاقية الازدواج الضريبي المبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة على أنه "2- ومع ذلك، يجوز أن تخضع تلك الإتاوات أيضاً للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وفقاً لأنظمة تلك الدولة المتعاقدة، لكن إذا كان المالك المنتفع من الإتاوات مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الضريبة المفروضة يجب ألا تزيد عن عشرة بالمائة (10%) من المبلغ الإجمالي للإتاوات" وبناءً على ما تقدم، وحيث إن الخلاف بين أطراف الدعوى يكمن في إجراء الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% في حين يطالب المكلف بنسبة 10% تطبيقاً للاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة، وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين أن أساس النزاع هو حول إثبات المنتفع النهائي من المبالغ المدفوعة لقاء الإتاوات، حيث تدفع الهيئة بأن المنتفع النهائي من الإتاوات ليست شركة... (مقيمة بالإمارات) وإنما شركة... (المقيمة خارج الدولتين) وتستند إلى الاتفاقية المبرمة مع... في المستند المعنون بـ (مرفقات صحيفة الدعوى مرفق رقم 7)، وحيث تبين أن مرتكز قرار دائرة الفصل في إلغاء إجراء الهيئة هي الفواتير الصادرة منه للشركة المقيمة بالمملكة العربية السعودية للانتفاع من الحقوق وأن شركة... هي المنتفع النهائي وبالتالي جواز تطبيق الاتفاقية الضريبية، في حين أنه وبالاطلاع على الدليل الإرشادي الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 2017م، وبالرجوع إلى التعليق على المادة (12) المتعلقة بالإتاوة، يتبين أن الفقرة (4.3) من الدليل قد أشارت إلى أن "شركات القناة" - والتي سيتم توضيحها أدناه - والتي تستلم مباشرة مبالغ الإتاوة لا تمثل المالك المنتفع في حال كانت تتمتع بصلاحيات محدودة فيما يتعلق بالإتاوة. وقد

الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-239076

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-239076-2024)

أوضحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقريرها (الازدواج الضريبي واستخدام شركات القناة) بعض الأمثلة على شركات القناة المشار إليها أعلاه والتي لا تعدّ مالكاً منتفعاً، حيث تقوم شركة مقيمة في الدولة (أ) باستلام إتاوة من الدولة (ب)، وبموجب الاتفاقية الضريبية بين (أ) و (ب) فإنه يحق للشركة المطالبة بإعفاؤها كلياً أو جزئياً من ضريبة الاستقطاع في الدولة (ب)، وهذه الشركة مملوكة بالكامل من مقيم في دولة ثالثة لا تستفيد من الاتفاقية بين (أ) و (ب)، ولذلك تم تأسيس الشركة في الدولة (أ) وتم تحويل الأصول والحقوق والإتاوات المتعلقة بها للاستفادة من منافع الاتفاقيات الضريبية. كما أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد أطلقت في عام 2015م مشروع (تآكل الوعاء الضريبي BEPS) - وذلك للحد من التخطيط الضريبي الدولي العدواني الذي يؤدي إلى تحويل مصطنع للأرباح إلى أماكن لا تخضع فيها للضريبة أو تخضع لضرائب بأسعار مخفضة، حيث تم وضع إجراءات متعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمعالجة ترتيبات معينة لتفادي إساءة استعمال الاتفاقيات، حيث تضمن الإجراءات رقم (6) والمتعلق بالحد من منح امتيازات الضريبة في حالات غير مناسبة، على سبيل المثال حالة أن يكون الشخص غير مقيم في دولة ويحاول الحصول على منافع الاتفاقيات الضريبية المبرمة مع تلك الدولة، مثل أن يقوم بتأسيس شركة في تلك الدولة للحصول على منافع الاتفاقيات الضريبية، وبناء على ما سبق، وبالإطلاع على دفعات الهيئة الواردة في لائحة استئنافها والتي أفادت من خلالها بأن جزء من الأرباح المحققة بنسبة 50% تكون من نصيب المرخص وفقاً للاتفاقية المبرمة بين ... و...، كما تبين من الفقرة (E) والتي نصت على أن الموزع مسؤول على حماية المحتوى من النسخ والسرقة وأنه المسؤول عن تعويض السرقة للمرخص وهذا يدل على عدم وجود الحرية المطلقة للموزع في استخدام الأفلام السينمائية، والمادة (5) التي تبين أنه يجب العودة للمرخص (...) للحصول على الموافقة قبل إجراء أي تصرف، وتحديد الفقرة (C) التي تنص على: "لا يجوز للموزع تفويض أي من واجباته أو الدخول في أي اتفاقية توزيع أو ترخيص فرعي دون موافقة كتابية من المرخص" والمادة (13) التي تحظر على الموزع تعديل اللغة بدون الحصول على موافقة خطية من المرخص (...) مما يدل على أن الموزع (...) لديه قيود في استخدام الأفلام، وبالتالي لا يعد المالك المنتفع ولا يحق له المطالبة بالاستفادة من منافع الاتفاقية الضريبية وذلك لتفادي إساءة استعمال الاتفاقيات، وعليه فتنتهي الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15%. فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع للفترة سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام 2022م ويناير وفبراير ومارس لعام 2023م).

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ، على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-239076

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-239076-2024)

تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (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 نصّت الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة." وبناءً على ما تقدّم، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، كما أن هذا البند تابع للبند الأول وحيث أن البند الأول قد تم فيه قبول استئناف الهيئة، وعليه فتنتهي الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير).

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-227245) الصادر في الدعوى رقم (W-227245-2023) المتعلقة بربوط ضريبة الاستقطاع للأشهر من سبتمبر 2022م وحتى مارس 2023م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع للفترات سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام 2022م ويناير وفبراير ومارس لعام 2023م).

2- قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير).

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-239076

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-239076-2024)

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.

