

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-35042

الصادر في الاستئناف المقيّد برقم (IW-35042-2021)

في الدعوى المقامة

المستأنف / المستأنف ضده

من / المكلف

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

المستأنف / المستأنف ضده

ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الخميس 2023/05/11م، 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:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2021/01/21م، من / ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب عقد تأسيسها، والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/01/24م من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2020-316) الصادر في الدعوى رقم (IW-2018-5) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2010م إلى 2016م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: إلغاء قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ... المتعلق بحاسبة المدعية من قبل المدعى عليها عن المشتريات الخارجية، وتأييد وجهة نظر المدعية في هذا الشأن.

ثانياً: رفض اعتراض المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق باخضاع خدمات التصميم المؤداة خارج المملكة للضريبة.

ثالثاً: رفض اعتراض المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق بالربط الضريبي لعامي 2010م و2011م.

رابعاً: إلغاء قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ... المتعلق بعدم محاسبة المدعية عن خدمات التشغيل والصيانة ومحاسبته بناءً على الإيرادات الفعلية المحققة.

خامساً: تعديل قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ... المتعلق بضريبة الاستقطاع على توزيع الربح التقديري محل الدعوى بعد احتساب هذا الربح، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

سادساً: تعديل قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ... المتعلق بغرامة التأخير محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

سابعاً: إثبات انتهاء خلاف المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) مع المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، وذلك بموافقة المدعى عليها على ما قدمته المدعية في شأن خصم المبالغ المسددة بالزيادة تحت الحساب لعامي 2011م و2012م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (فرض ضريبة دخل على خدمات التصميم المنفذة خارج المملكة العربية السعودية) فيدعي أنه حسب المادة (7) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الدولية والمادة (3) من بروتوكول اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الدولية فإن الحقوق الضريبية للمملكة العربية السعودية لا تتعدى الأرباح العائدة للمنشأة الدائمة، كما يجب معاملة المنشأة الدائمة للأغراض الضريبية على أنها كيان منفصل ومتميز عن مركزه الرئيسي وبالتالي فإن أي أنشطة يؤديها المركز الرئيسي يجب أن تعامل على أنها أنشطة يؤديها طرف ثالث مقابل أجر من المنشأة الدائمة على أساس تجاري، وبناء عليه لا يمكن اعتبار دخل المركز الرئيسي من خدمات التصميم على أنه دخل يخص المنشأة الدائمة في المملكة، كما أن المادة (3) من البروتوكول تقيد حق فرض الضرائب إلى الحد الذي يتم فيه تنفيذ العمل بشكل فعلي في المملكة العربية السعودية، بالإضافة إلى أنه لا يمكن تصنيع المركبات المتخصصة من دون تصاميم مناسبة، وبالتالي فإن التصميم جزء من ترتيب التوريد لذلك يجب اعتبار عنصر التصميم كجزء من مكون التوريد وليس دخل منفصل، وفيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع على الربح التقديري) فيدعي المكلف أنه لا يخضع لأي ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح في ضوء أحكام المادة (10) فقرة (5) من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، ولو كانت ضريبة الاستقطاع قابلة للتطبيق لأي سبب من الأسباب، فإن حقيقة الشركة لم تسدد أي دفعة سواء كانت فعلية أو مقدرة، كما لم يصدر الفرع أي أسهم منحة ولم يعدل المبلغ المقابل أي المستحق من المكتب الرئيسي، وفيما يخص بند (انتهاء المهلة النظامية لتعديل الإقرار الضريبي لعامي 2010م و2011م) فيدعي المكلف أنه تم تقديم الإقرارات الضريبية مع كامل النماذج، وتم الإبلاغ عن الدخل المحقق، كما استفسرت الهيئة من خلال خطابها بتاريخ 4 مايو 2015م وتم الرد بتاريخ 27 مايو 2015م حيث تم التوضيح أن أجزاء التصميم والتوريد قد تم

تقديمها خارج المملكة ولا تخضع لضريبة الربح التقديري، وهذا دليل على أن الهيئة لديها المعلومات الكاملة فيما يتعلق بالإقرارات وعليه فلا يمكن القول أنها لم تكن كاملة، وفيما يتعلق بالخطاب المؤرخ بتاريخ 23\10\2017م، فقد تم طلب إصدار تأكيد فيما يتعلق بالربوط النهائية واسترداد الضرائب المسددة بالزيادة، بالتالي لا يمكن اعتبار الخطاب موافقة مقدمة من الشركة لإجراء الربوط بعد انتهاء فترة التقادم، وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فيدعي المكلف أنه نشأ طلب إضافي على ضريبة الدخل نتيجة اختلاف في وجهات النظر، وبالتالي فإن الطلب الضريبي لم ينتج عن دفع ضرائب أقل من المعتاد في تاريخ الاستحقاق، حيث أن الشركة أوفت بكامل التزاماتها خلال المواعيد النهائية النظامية، كما لا يمكن فرض غرامة تأخير عن أي فترة سابقة حتى يتم إصدار أمر الربط، ولا يجب على المكلف تحمل غرامة تأخير نتيجة التأخير في الربط الذي تسببت فيه الهيئة، وعليه يجب أن تفرض الغرامة بعد إصدار قرار نهائي من لجنة الاستئناف. كما أنه بموجب المادة (68) والمادة (71) من اللائحة لا يمكن فرض غرامة تأخير إلا إذا لم يتم دفع مبلغ الضريبة المستحقة مع تقديم الإقرار بالكامل، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

كما لم يلقى القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعارض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافها فيما يخص (المشتريات الخارجية) فتدعي الهيئة أنه بناء على العقد مع شركة ... تم تنفيذه من خلال شركة ... (مقاول الباطن) والتي تعتبر مكان دائم لممارسة نشاط غير المقيم، كما أنها لم تلتزم بمسك دفاتر نظامية ولم تتقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاترها وسجلاتها، كما طالب المكلف من خلال خطاب محاسبه القانوني محاسبتها تقديرياً وقد تم ذلك، ولا ينال من ذلك اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، كون المكلف يمارس عمله بالمملكة من خلال منشأة دائمة، كما أن استناد المكلف لاستبعاد الاستشارات الفنية (تصميمات) من مهندسين أفراد تابعين لها حسب الفقرة (3) من بروتوكول الاتفاقية هو اجتزاء للنص حيث استبعدت أرباح الأعمال للأفراد، أما ما يتعلق بما توصلت له اللجنة من أن المشتريات الخارجية لم تنشأ عن نشاط تم في المملكة فإن المكلف لا يمسك دفاتر نظامية، بينما يرى المكلف (شركة ...) أنه مسجل كمنشأة دائمة ويحاسب عن التزاماته الضريبية بموجب النظام، والناشئة عن العقد المبرم مع شركة ... لمشروع ...، كما أن شركة ... مسجلة بالمملكة وتقدم إقراراتها الضريبية، وبالتالي فإن كلا الكيانين لها حضور قانوني منفصل في المملكة، وتم التعاقد معها للقيام ببعض الالتزامات المتعلقة بالمشروع وفقاً للعقد بين الشركات الشقيقة يتم تعويض الشركة عن عملها على أساس السعر العادل، كما أكد إلى عدم وجود خلاف حول الاحتساب بالأسلوب التقديري وما استند عليه المستأنف من المواد النظامية يخص المكلفين اللذين يمسكون دفاتر وسجلات، وهذا ما لا ينطبق على الشركة، كما أن الخطاب رقم (...) بتاريخ 20\09\1433هـ والذي

بموجبه وافق المكلف على طلب الشركة في المحاسبة على أساس تقديري بنسبة (25%) من إجمالي الإيرادات الناشئة داخل المملكة وهو ما تم التصريح عنه في الإقرارات، أما ما يتعلق بالإيرادات الناشئة عن استيراد المواد والبضائع فبموجب الأنظمة لا تعد دخل ناتج عن مصدر داخل المملكة، كما لم يتم تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، وفيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع على توزيع الربح التقديري) فتدعي الهيئة أنها لا تتفق مع القرار وتطالب بإلغائه وإضافة الربح الناتج عن البندين المستأنف عليها أعلاه إلى توزيعات الأرباح واستقطاع الضريبة عنها، وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فتدعي الهيئة أنها لا تتفق مع قرار اللجنة وطالبت بفرض غرامة تأخير عن فرق الضريبة الناتجة عن البنود المستأنف عليها، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وبعرض لائحة الاستئناف على الهيئة أجابت بمذكرة تضمّنت ما ملّخصه بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في البنود محلّ استئناف المكلف.

وفي يوم الخميس 2023/05/11م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم: (2) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ؛ وبعد الاطلاع على الاستئناف المقدم من طرفي الدعوى، وبعد فحص ما احتواه ملف الدعوى، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (ضريبة الاستقطاع على الربح التقديري) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أنه لا يخضع لأي ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح في ضوء أحكام المادة (10) فقرة (5) من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، ولو كانت ضريبة الاستقطاع قابلة للتطبيق لأي سبب من الأسباب، فإن حقيقة الشركة لم تسدد أي دفعة سواء كانت فعلية أو مقدرة. وحيث نصّت المادة (63) الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على: "يخضع غير المقيم للضريبة عن أي

مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: أرباح موزعة بنسبة 5%." كما نصّت الفقرة (5) من المادة العاشرة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية الموقعة في 2007/10/31م على: "إذا حققت شركة مقيمة في دولة متعاقدة أرباحاً أو دخلاً من الدولة المتعاقدة الأخرى، فلا يجوز أن تفرض تلك الدولة الأخرى أي ضريبة على أرباح الأسهم التي تدفعها الشركة إلا بقدر ما يدفع من أرباح الأسهم هذه إلى مقيم في تلك الدولة الأخرى أو بالقدر الذي تكون في الملكية التي تدفع بسببها أرباح الأسهم مرتبطة ارتباط فعلياً بمنشأة دائمة أو قاعدة ثابتة موجودة في تلك الدولة الأخرى كما لا يجوز لها إخضاع أرباح الشركة غير الموزعة للضريبة على الأرباح غير الموزعة حتى لو كانت أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح غير الموزعة تمثل كلياً أو جزئياً أرباحاً أو دخلاً ناشئاً في تلك الدولة الأخرى" وبناء على ما تقدم، يتضح من خلال النصوص النظامية أن فرض ضريبة الاستقطاع مرتبط بعملية الدفع وما في حكمه مثل التسوية بين الحسابات والمقاصة، وحيث أن إجراء الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية ناتج عن محاسبة عن البنود المكلف عليها أعلاه، ولم تقدم الهيئة ما يفيد الدفع الفعلي أو ما في حكمه عن هذه الأرباح، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن (عدم محاسبته عن خدمات التشغيل والصيانة ومحاسبته بناء على الإيرادات الفعلية) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ تدّعي أن العقد المشار إليه بغير اللغة العربية وذلك مخالف للمادة (28) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، كما أن العقد لم يشر إلى التوقف عن تنفيذ المشروع إنما يتعلق بحسابات الفترة حتى 2015\12\31م. وحيث نصّت المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، على: "يقصد بالنشاط الخاضع للضريبة جميع أوجه النشاط على اختلاف أنواعها...." وبناء على ما سبق، وحيث أن الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل المتحقق فعلاً، وانحصر الخلاف في أن الهيئة أخضعت كامل قيمة العقد مع ... إلى الضريبة والذي لم يتم تنفيذه بالكامل، وبالإطلاع على المستندات المرفقة تبين عدم تقديم العقد المترجم المشار إليه في لائحة الرد، وتم مخاطبة المكلف لتزويدنا بالعقد المترجم بتاريخ 2021\10\28م ولم يتم موافاتنا به حتى تاريخه، مما ترى معه الدائرة إلى إخضاع المبالغ المتعلقة بأعمال التصميم والبناء للضريبة، وما يتعلق بأعمال الصيانة فلا يتم إخضاعها للضريبة لتوقف مشروع ...، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وتعديل قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (غرامات التأخير) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أنه يجب أن تفرض الغرامة بعد إصدار قرار نهائي من لجنة الاستئناف. كما أنه بموجب المادة (68) والمادة (71) من اللائحة لا يمكن فرض غرامة تأخير إلا إذا

لم يتم دفع مبلغ الضريبة المستحقة مع تقديم الإقرار بالكامل. وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ التي نصّت على: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف 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 (أ) من المادة السابعة والسبعين 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 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." بناءً على ما تقدم، يتضح من خلال النصوص النظامية أن غرامة التأخير تفرض على المكلف نتيجة التأخر في سداد الضريبة المستحقة عليه، وحيث أن البنود المستأنف عليها أعلاه انتهى فيها الرأي إلى قبول الاستئناف عدا ما يتعلق ببند فرض ضريبة دخل على خدمات التصميم المنفذة خارج المملكة العربية السعودية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وتعديل قرار دائرة الفصل فيما عدا فرض غرامة تأخير على بند فرض ضريبة دخل على خدمات التصميم المنفذة خارج المملكة العربية السعودية.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف واستئناف الهيئة على بقية البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجّه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محلّ الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمّن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف ورفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محلّ الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2020-316) الصادر في الدعوى رقم (5-2018-1W) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2010م إلى 2016م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (المشتريات الخارجية).
- 2- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على الربح التقديري).
- 3- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (عدم محاسبته عن خدمات التشغيل والصيانة ومحاسبته بناء على الإيرادات الفعلية).
- 4- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة دخل على خدمات التصميم المنفذة خارج المملكة العربية السعودية).
- 5- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على الربح التقديري).
- 6- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (انتهاء المهلة النظامية لتعديل الإقرار الضريبي لعامي 2010م و2011م).
- 7- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامة التأخير).

اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

ويعتبر هذا القرار نهائيًا وفقًا لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ..

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...