

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-180339

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-180339-2023)

في الدعوى المقامة

من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
المستأنف
ضد/ المكلف
المستأنف ضده
رقم مميز (...)

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الثلاثاء 2024/04/16م، 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

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: 2023/02/26م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-6708) الصادر في الدعوى رقم (I-57543-2021) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- 1- رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق ببند (اعتبار المكلف متهرب ضريبياً).
- 2- تعديل قرار المدعى عليها فيما عدا ذلك من اعتراضات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة، حيث يكمن استئناف الهيئة بشأن بند (اعتبار المكلف خاضع لضريبة الدخل كونه شركة مقيمة أو منشأة دائمة)، قامت الهيئة باعتبار المكلف منشأة دائمة استناداً لما هو ثابت في القوائم المالية وما هو مدرج تحت اسم الشركة في القوائم المالية بأنها (شركة أجنبية تعمل في المملكة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-180339

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-180339-2023)

العربية السعودية من خلال منشأة دائمة)، وبذلك تدرج الشركة ضمن الأشخاص الخاضعين للضريبة باعتبارها تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها استناداً للمادة الأولى الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وعند دراسة الاعتراض تم الاطلاع على القوائم المالية وتبين أنه أدرج تحت اسم الشركة عبارة (شركة أجنبية تعمل في المملكة العربية السعودية من خلال منشأة دائمة) وهو تصنيف قانوني تم من قبل المكلف وقد أكد عليه في القوائم المالية، وفيما يتعلق بنفي المكلف صفة المنشأة الدائمة عن المكلف فقد تم الاستشهاد بمواد النظام الضريبي وعدم توافيقها مع وضع المكلف حيث أنه لم يتطرق في اعتراضه إلى نفي الصفة القانونية الواردة في القوائم المالية باعتبار الشركة منشأة دائمة وبذلك يكون اعتراض المكلف واستشهاده بمواد النظام الضريبي غير كافية لنفي ما استندت عليه الهيئة في إجراءاتها بالربط على المكلف على أساس أنه منشأة دائمة. وبناءً على ذلك تم رفض اعتراض المكلف واعتباره من الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل استناداً للمادة الثانية الفقرة (ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على (المادة الثانية: الأشخاص الخاضعون للضريبة: ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة). واستناداً للمادة الخامسة الفقرة (10/أ) والتي نصت على: (المادة الخامسة: 10/أ: إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له)، وحيث قامت الدائرة مصدرة القرار محل الاستئناف بتعديل قرار الهيئة نظراً لأن الخلاف يكمن حول تطبيق نسبة صافي ربح تقديري مختلفة عن النسب المذكورة وتجب الهيئة على ذلك بأنه بناءً على ما قدمه المكلف من دفعات ومستندات للبند المشار إليه، وما جاء في حيثيات قرار دائرة الفصل حول تطبيق نسبة الربح التقديري من قبل الهيئة بواقع (40%) بأنه ليس له أساس في النسب المعتمدة في المادة (16/ الفقرة 4) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث ان نشاط الشركة يتمحور في تجاره عامه واستيراد وتصدير، عليه تؤكد الهيئة بأنه وفقاً للفقرة (4) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لم تحدد نسبة أعلى لصافي الربح التقديري وإنما ذكرت الفقرة النظامية على أنه لا يقل ونصه كالتالي: "4- يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف (وفق الجدول المشار إليه في اللائحة)". وتأسيساً لما سبق تؤكد الهيئة بأن نسبة الربح التقديري (40%) التي تم فرضها على المكلف وفق ما يتناسب مع نشاطه، وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح)، قامت الهيئة باحتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية بعد استبعاد ضريبة الدخل المحتسبة باعتبارها توزيعات أرباح وفقاً للمادة (16) الفقرة (3) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نظراً لعدم توافر سجلات ودفاتر محاسبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-180339

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-180339-2023)

للأعوام محل الفحص، وعند دراسة الاعتراض تبين أن المكلف لا تتوفر لديه دفاتر وسجلات محاسبية حسب إفادة المحاسب القانوني في الاعتراض المقدم وتقرير المحاسب القانوني في القوائم المالية الذي أثبت فيه بامتناعه عن إبداء الرأي لعدم تمكنه من الفحص والتحقق من صحة الحسابات. كما أن القوائم المالية المعتمدة من إدارة الشركة والتي قدمها المكلف تظهر أنه يتم إقفال دخل العام سنوياً في حساب جاري المركز الرئيسي مما يؤكد أنه يتم إقفال دخل المنشأة الدائمة أولاً بأول في الدفاتر في حسابات المركز الرئيسي، وعليه فإن هذه تعتبر إحدى وسائل الدفع وما في حكمه والتي تؤكد وجوب إخضاع الأرباح التقديرية لضريبة الاستقطاع وذلك بعد حسم ضريبة الدخل المقابلة لها، ويؤيد ذلك قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1586) لعام 1437هـ في الاستئناف رقم (1490/ض) لعام 1434هـ الذي قضى برفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة، مما أعطى الحق للهيئة في محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري للحد من حالات التهرب وفقاً للحالات التي نصت عليها المادة (16) الفقرة (3) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على: (يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللمصلحة من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية : ج - عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة السابقة والخمسين من هذه اللائحة)، وبناءً على ذلك تم رفض اعتراض المكلف، وحيث قامت الدائرة بمصدرة القرار محل الاستئناف بتعديل قرار الهيئة نظراً لأن فرض ضريبة الاستقطاع مرتبط بعملية الدفع وما في حكمه مثل التسوية بين الحسابات والمقاصة وتجبب الهيئة على ذلك بأنه بناءً على ما قدمه المكلف من دفوع ومستندات للبند المشار إليه، حيث جاء في حيثيات قرار دائرة الفصل قبول إجراء الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية، وطالما لم يقدم المدعي المستندات المؤيدة ومنها حساب المركز الرئيسي، مما يعد إقفال أرباح العام في حساب المركز الرئيسي بمثابه الدفع، ونتيجة إلى سلامة إجراء الهيئة على البند (ثانياً) بفرض النسبة المقررة على المكلف لصافي الربح التقديري بواقع (40%) ولارتباط ما ينتج عنه من الربح التقديري للبند (ثانياً) سينعكس على هذا البند، وعليه تؤكد الهيئة على صحة وسلامة إجراءاتها وتطالب بقبول استئنافها ونقض قرار دائرة الفصل بشأن البنود محل استئنافها.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ 2024/04/16م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، 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، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وبعد المداولة نظاماً؛ وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الاستئناف، قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-180339

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-180339-2023)

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، وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (اعتبار المكلف خاضع لضريبة الدخل كونه شركة مقيمة أو منشأة دائمة)، حيث يكمن استئناف الهيئة في الاستئناف على قبول دائرة الفصل لاعتراض المكلف بشأن البند محل الخلاف، إذ تحيي بأن المكلف يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها. واستناداً على المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ والتي نصت على الأشخاص الخاضعون للضريبة: "الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة". ونصت الفقرة رقم (4) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على: "يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوافر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف: الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه (15%)". ونصت الفقرة رقم (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة". وبناءً على ما تقدم، يتضح بأن استئناف الهيئة ينحصر في نسبة الربح التقديري التي فرضتها على المكلف، وبالإطلاع على ما انتهى إليه قرار الفصل يتبين بأنه اعتبر أن المكلف يخضع للأنشطة الأخرى والتي تخضع لنسبة ربح تقديري تبلغ (15%)، وبالرجوع إلى المادة (16) فقرة (4) من لائحة ضريبة الدخل يتبين بأنها أعطت الهيئة الحق في تقدير النسبة التقديرية على المكلف التقديري وذلك بما لا يقل عن النسبة المنصوص عليها وعليه وبما أن المكلف من الأنشطة الأخرى والتي تخضع لنسبة (15%) فإنه يحق للهيئة فرض نسبة ربح تقديري بما لا يقل عن (15%)، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-180339

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-180339-2023)

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح)، حيث يكمن استئناف الهيئة في الاستئناف على قبول دائرة الفصل لاعتراض المكلف بشأن البند محل الخلاف، إذ تدّعي بأنه تم احتساب ضريبة الاستقطاع بعد استبعاد ضريبة الدخل المحتسبة باعتبارها توزيعات أرباح. واستناداً على الفقرة رقم (3) من المادة (57) والتي نصت على الآتي: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة". وبناءً على ما تقدم، يتضح أن استئناف الهيئة هو على قرار الفصل والذي انتهى إلى تعديل قرار الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع وذلك بالأخذ بالتعديل الذي صافي النسبة والذي أصبح (15%) بدلاً من (40%)، وعليه وحيث انتهى الرأي في البند أعلاه إلى قبول استئناف الهيئة في فرضها ربح تقديري بنسبة (40%) مما يتعين معه تعديل فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الربح بعد تعديل النسبة إلى (40%) المطبقة في البند أعلاه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير)، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافةٍ 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 محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل 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 دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة محمولاً على أسبابه.

وبناء 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 الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-6708) الصادر في الدعوى رقم (I-57543-2021) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-180339

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-180339-2023)

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (اعتبار المكلف خاضع لضريبة الدخل كونه شركة مقيمة او منشأة دائمة).
 - 2- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح).
 - 3- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

