

## (القرار رقم ١٤٦٧ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

### في الاستئناف رقم (١٣٧٢/ض) لعام ١٤٣٣هـ

**الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:**

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/٢/٩هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (٢٥) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/١١/٢١هـ كل من:.....و.....و.....، كما مثل المكلف ....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

#### **الناحية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٥) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣٣/١/٦٠) وتاريخ ١٤٣٣/٧/٢٢هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٢٢٩) وتاريخ ١٤٣٣/٩/٢٣هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادر من (ب) برقم..... وتاريخ ١٤٣٣/٩/١٩هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### **الناحية الموضوعية:**

##### **البند الأول: استبعاد رواتب السيد/..... لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد رواتب السيد/..... لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف ببند رواتب..... لعدم تقديم الشركة المستندات المؤيدة، وقد أوضحت الشركة خلال جلسة مناقشة الاعتراض أنها لم تتمكن من تقديم عقد العمل نظراً لقوانين السرية الفرنسية، إلا أنه نظراً للسلطة المخولة للمصلحة، أقنع فرع الشركة بالمملكة المركز الرئيس بضرورة تقديم عقد العمل، وقدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية بعد فترة وجيزة من جلسة مناقشة الاعتراض بموجب الخطاب رقم (٢٠١٢/٤٤٦٩) وتاريخ ٢٠١٢/٥/٢٥م المستندات المؤيدة (عقد العمل والإقامة) التي تثبت أن..... يعمل في فرع المملكة وتحت كفالتة.

وأضاف المكلف أن المصلحة ذكرت في وجهة نظرها أمام اللجنة الابتدائية أن صورة رخصة الإقامة المقدمة من قبل الشركة تخص فترة لاحقة، وهذا غير صحيح حيث إن كفالتة..... تم تحويلها للفرع بعد تأسيسه مباشرة، ويتضح ذلك من صورة جواز سفر..... والتي توضح بأن التأشيرة كانت تحت كفالتة الشركة بتاريخ ١٤٢٥/١١/٢٧هـ الموافق ٨ / ١ / ٢٠٠٥م، وكذلك صورة

رخصة الإقامة سارية المفعول للعامين محل الاستئناف، مما يثبت أنه تحت كفالة الشركة، ويؤيد ذلك ما ورد في السجل التجاري بأن..... مديرًا لفرع الشركة بالمملكة، وطبقًا لأنظمة وزارة التجارة يجب أن يكون مدير فرع الشركة تحت كفالة الفرع. أما ما ذكرته المصلحة في وجهة نظرها أنه لم يتم اعتماد رواتب..... استنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أن (للمصلحة الحق في رفض تحميل أي مصروف إذا عجز المكلف دون سبب معقول عن تقديم المستند الخاص بالمصروف أو القرائن المؤيدة لصحة المطالبة به)، والفقرة (أ) من المادة (٦١) من نظام ضريبة الدخل التي تنص (على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد المصلحة بأي معلومات مرتبطة بالضريبة وتطلبها المصلحة لأغراض الضريبة الواردة في هذا النظام ) ، والفقرة (ج) من المادة (٦١) من نظام ضريبة الدخل التي تنص (على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد المصلحة بمعلومات عن العقود التي تبرمها مع القطاع الخاص خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد ، تتضمن اسم وعنوان كل من طرفي العقد وموضوع العقد وقيمه وشروطه المالية وتاريخ بدء تنفيذه وانتهائه ، ويعد الشخص الذي لا يزود المصلحة بالمطلوب وفقًا لهذه الفقرة، أو لا يشعر المصلحة بتاريخ توقف العمل الوارد في العقد مسئولًا بالتزامن عن أي مطالبة ضريبية تستحق على العقد ، وتحدد اللائحة الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ هذا الالتزام) ، والفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على حسم (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكّن المصلحة من التأكد من صحتها...). وفي هذا الخصوص فإن الشركة التزمت بهذه النصوص حيث قدمت كافة المستندات المؤيدة (عقد عمل وإقامة..... والسجل التجاري للفرع)، كما أن المادة (٦١) من نظام ضريبة الدخل لا تنطبق على عقود العمل وبالتالي لا تنطبق على رواتب..... بناءً عليه، وحيث إن ما تقدم يثبت صحة تحميل المصاريف المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، لذا يجب عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م ببند رواتب..... البالغ (٨٤٠,٣٢٣) ريال ومبلغ (٥٣٣,٤٧٩) ريال على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة حسابات المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م بالمبالغ المدفوعة ل..... استنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (٥٨) والفقرتين (أ.ب) من المادة (٦١) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (أ) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية التي تنص على حسم (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكّن المصلحة من التأكد من صحتها...). وأضافت المصلحة أن المبالغ المدفوعة ل..... غير مؤيدة مستنديًا، حيث لم يقدم المكلف عقد عمل ... ، وكذلك لم يقدم صورة من رخصة إقامته التي تبين تاريخ قدومه للمملكة ، أما صورة الإقامة التي قدمها المكلف بعد مناقشته بعدة خطابات كان آخرها الخطاب رقم (١٢/٩٠٨) وتاريخ ١٤٣١/٢/١٩هـ ، فقد تبين أنه تم استخراجها بتاريخ ١٤٣١/٥/٢٩هـ وهي عن فترة لاحقة لعامي الاستئناف ، وبالتالي فإن استرشاد المكلف بتقديم صورة من رخصة إقامة..... لا يمكن الاعتداد بذلك كدليل مستندي للإثبات.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م ببند رواتب.....، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة وتحديداً صورة من العقد المبرم بتاريخ ٢٠٠٥/١/١م بين المكلف وبين..... ، وصورة من جواز سفره التي توضح نقل كفالته لدى المكلف بتاريخ ١٤٢٥/١١/٢٧هـ الموافق ٢٠٠٥/١/٨م ، وصورة رخصة الإقامة سارية المفعول خلال العامين محل الاستئناف ، وكذلك صورة من السجل التجاري للمكلف المؤرخ في ١٤٢٥/١١/٩هـ الموافق

٢٠٠٤/١٢/٢١ المتضمن أن اسم مدير الشركة هو..... , تبين أن المذكور يعمل تحت كفالة المكلف ويقدم خدمات لصالحه , وبالتالي فإن المبالغ التي تم دفعها له من قبل المكلف تمثل رواتب بموجب عقد العمل , مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م ببند رواتب..... وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### **البند الثاني: فرض ضريبة استقطاع على رواتب..... عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة..... خلال عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة فرضت ضريبة استقطاع على رواتب..... البالغة (٨٤٠,٣٢٣) ريال عام ٢٠٠٥م و(٥٣٣,٤٧٩) ريال عام ٢٠٠٦م, وقد أيدت اللجنة الابتدائية إجراء المصلحة بحجة أن..... ليس له إقامة خلال العامين المذكورين أعلاه, وبالتالي فإن المبلغ المدفوع له يخضع لضريبة الاستقطاع باعتباره مبلغاً مدفوعاً من مقيم إلى شخص غير مقيم حقق دخلاً من مصدر في المملكة.

وأضاف المكلف أن..... يعد شخصاً مقيماً, حيث قدمت الشركة للجنة الابتدائية صورة عقد عمل المذكور وصورة رخصة إقامة سارية المفعول التي تثبت أنه تحت كفالة فرع الشركة وتم الدفع إليه طبقاً لعقد العمل, وصورة السجل التجاري التي تؤكد أنه مدير الفرع, وبالتالي فإن فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى المذكور يتناقض مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية اللتان لم تتضمن فرض ضريبة استقطاع على مدفوعات الرواتب.

بناءً على ما سبق يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... مقابل رواتبه عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع المبالغ المدفوعة لغير المقيم..... لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% طبقاً لأحكام الفقرة (٨) من المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والتي تتضمن أن من مصادر الدخل في المملكة (مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة) , وكذلك طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام , وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم , ممن يدفعون مبلغاً ما لغير المقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الموضحة بالمادة) وكذلك طبقاً لأحكام الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

كما أن النظام لا يمنع من إخضاع المبالغ المدفوعة لغير المقيم لضريبة الاستقطاع بغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصرف جائر الحسم طبقاً لنص للفقرة (٨) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية التي تنص (تفرض ضريبة استقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصرف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصرف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام). وبناءً عليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

### **رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي, وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات, تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... مقابل رواتبه عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م, في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لغير المقيم..... لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام

ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة غير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (٥) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة. وحيث توصلت هذه اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى أن العلاقة التي تربط بين المكلّف و..... هي علاقة عمل مع شخص مقيم يعمل تحت كفالة المكلّف، وأن المبالغ التي تم دفعها له من قبل المكلّف تمثل أجورًا للمذكور بموجب عقد العمل وليست مبالغ مدفوعة لغير مقيم، لذا فإن المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... لا تعد من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلّف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... مقابل رواتبه عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### **البند الثالث: فرق الرواتب لعام ٢٠٠٥م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد المصلحة فرق رواتب بين المحمل على الحسابات والمصرح عنه للتأمينات الاجتماعية والبالغ (١,٩٧٢,٠٤٨) ريال. استأنف المكلّف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة عدلت نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٥م بالفرق بين الرواتب المحملة على الحسابات وبين الرواتب المصرح عنها للتأمينات الاجتماعية والبالغ (١,٩٧٢,٠٤٩) ريال، وقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية إجراء المصلحة بحجة أن الفرع لم يقدم شهادة مراجع الحسابات الخارجي التي تؤكد مصروف الرواتب. وقد قدمت الشركة تقرير الإجراءات المتفق عليها الصادر من مراجع الحسابات الخارجي والذي يؤكد صحة المبالغ المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وتسويتها مع شهادة التأمينات الاجتماعية، ورفضت المصلحة بحجة أن شهادة التأمينات الاجتماعية تعد المستند المهم للتحقق من مبلغ الرواتب والأجور والمصاريف ذات العلاقة المحملة على الحسابات. وأضاف المكلّف أن شهادة التأمينات الاجتماعية تؤكد فقط الأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية، بناءً عليه فإن المستند المهم المؤيد للرواتب والذي يعد دليلًا كافيًا لإثبات صحتها هو عقد العمل الموقع مع العامل والإقامة ومستند استلام الراتب وهي ما يعتد بها أمام مكتب العمل، كما أن الفرق بين الرواتب المحملة على الحسابات وبين الرواتب المصرح عنها للتأمينات الاجتماعية يعود إلى حقيقة أن الشركة سددت التأمينات الاجتماعية لمدة (٣) شهور فقط بسبب التأخير في التسجيل لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

وقد بدأت الشركة عملياتها اعتبارًا من ٢٠٠٤/١٢/٢١م (تاريخ السجل التجاري)، وتعاقبت مع غالبية الموظفين خلال الشهور الأولى، وقد حاولت الشركة تسديد مبالغ التأمينات الاجتماعية السابقة لتاريخ التسجيل لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، ولكن إدارة التأمينات الاجتماعية أوضحت بأن هذه المبالغ لا يمكن تسديدها عن أوقات سابقة لغير السعوديين، وبالتالي فإن استناد اللجنة الابتدائية والمصلحة على شهادة التأمينات الاجتماعية، ورفض تقرير الإجراءات الصادر من مراجع الحسابات الخارجي يعد أمرًا غير مبرر وغير عادل، حيث إن الرواتب المستبعدة طبقًا لربط المصلحة تمثل ٥٠% تقريبًا من إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة، ولو كان ذلك صحيحًا لأصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريرًا متحفظًا بشأن الرواتب، وقد أصدر مراجع الحسابات الخارجي رأيًا مطلقًا، ولم يقم بإصدار تقرير متحفظ، وهو ما يثبت صحة الرواتب المصرح عنها في القوائم المالية والإقرارات الضريبية.

وتقبل المصلحة عادة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشأن الرواتب، ولا تقوم المصلحة في حالة تقديم ذلك باستبعاد فرق الرواتب بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين القوائم المالية، كما أن مبلغ الرواتب طبقًا لشهادة التأمينات الاجتماعية لا تتطابق مع مبلغ الرواتب طبقًا للقوائم المالية المدققة، وذلك لأن شهادة التأمينات الاجتماعية يذكر فيها فقط مبالغ الرواتب والأجور

الخاصة للتأمينات الاجتماعية، بينما في القوائم المالية المدققة يذكر مبلغ الرواتب الخاصة وغير الخاصة للتأمينات الاجتماعية. بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ل عام ٢٠٠٥م ببند الرواتب البالغة (١,٩٧٢,٠٤٩) ريال. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن جملة الرواتب والأجور الخاصة وغير الخاصة طبقاً لحسابات عام ٢٠٠٥م تبلغ (٣,١٩٩,٤٣٧) ريال، بينما تبلغ الأجور الخاصة طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية (٣٨٧,٠٦٦) ريال، عليه فإن الفرق بين المحمل على الحسابات والمصرح عنه في شهادة التأمينات الاجتماعية يبلغ (٢,٨١٢,٣٧١) ريال، ويحسم منه رواتب..... غير المؤيدة مستندياً البالغة (٨٤٠,٣٢٣) ريال ليصبح الفرق بين المحمل على الحسابات وشهادة التأمينات الاجتماعية (١,٩٧٢,٠٤٩) ريال.

وأضافت المصلحة أنها طلبت من المكلف تقديم شهادة مراجع الحسابات الخارجي بالرواتب غير الخاصة، وبعد تقديمها تلاحظ أنها لا تفي بالمطلوب ولا يعتد بها لإثبات صحة الرواتب والأجور الخاصة وغير الخاصة لنظام التأمينات الاجتماعية حيث ورد ضمن الشهادة عبارة ما نصه (إننا لا نقدم أي تأكيدات بشأن رواتب وتكاليف الموظفين المسجلة في دفاتر وسجلات الفرع للفترة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٥م).

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٥م ببند الرواتب البالغة (١,٩٧٢,٠٤٩) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن المصاريف المرتبطة بالدخل هي (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء تلك المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل)، كما تنص الفقرة (١) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

- أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكّن المصلحة من التأكد من صحتها.
- ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
- د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وباطلاع اللجنة على كشف تفاصيل الرواتب طبقاً لسجلات المكلف تبين أنها تبلغ (٣,١٩٩,٤٣٧) ريال، منها رواتب خاصة للاشتراك بمبلغ (٢,٠٢٤,٩٠٤) ريال، ورواتب غير خاصة للاشتراك بمبلغ (١,١٧٤,٥٣٣) ريال.

وباطلاع اللجنة على صورة شهادة التأمينات الاجتماعية رقم (٦٦٤٢٤٥١) وتاريخ ٦/٥/١٤٢٩هـ تبين أن جملة الأجور الخاصة للاشتراك تبلغ (٣٨٧,٠٦٦) ريال، كما أنها لم تتضمن مبلغ الأجور غير الخاصة.

و ترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث محايد، وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاصة للاشتراك، ونظراً لوجود تباين في الرواتب والأجور الخاصة للاشتراك الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية وبين الرواتب والأجور الخاصة المحملة على الحسابات يبلغ (١,٦٣٧,٨٣٨) ريال، لذا فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته

شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور , و أن فرق الرواتب والأجور البالغ (١,٦٣٧,٨٣٨) ريال غير مؤيد مستندياً , وبالتالي يعد من المصاريف غير جائزة الحسم لأغراض احتساب الوعاء الضريبي طبقاً للمادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل والمادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية للنظام , مما ترى معه اللجنة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور البالغ (١,٦٣٧,٨٣٨) ريال الذي يمثل الفرق بين الرواتب والأجور الخاضعة المحملة على الحسابات البالغة (٢,٠٢٤,٩٠٤) ريال والرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية البالغة (٣٨٧,٠٦٦) ريال , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

#### **البند الرابع: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٥) بانتهاء الخلاف بين الطرفين بموافقة المكلف على سداد ضريبة الاستقطاع المستحقة عليه.

استأنف المكلف هذا البند من القرار, وأثناء جلسة مناقشة الاستئناف طلب سحب استئنافه على هذا البند طبقاً لمحض ضبط القضية, وبناءً عليه يُعد الخلاف منتهياً لسحب المكلف استئنافه.

#### **البند الخامس: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٦) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم إقرار لعام ٢٠٠٥م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار بمبلغ (٢٠,٠٠٠) ريال استناداً إلى أنه لم يقدم الكشوف التفصيلية حسب النماذج المعتمدة.

وأضاف المكلف أنه ليس هناك غرامة واجبة الدفع بسبب عدم تقديم الكشوف وذلك للأسباب التالية:

١- عند تقديم الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٥م لم تكن هناك توجيهات واضحة من المصلحة بشأن الكشوف المقدمة مع الإقرار الضريبي.

٢- تنص الفقرة (أ) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل على أنه (يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد وتكوين رقمه المميز عليه, وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة), كما تنص الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على (يعد الإقرار مقدماً في تاريخ استلامه بموجب إشعار رسمي من قبل المصلحة أو أي جهة أخرى مخولة بذلك), وقد استخدمت الشركة كافة الكشوف المعتمدة لإعداد الإقرار الضريبي, ولم تقدم الشركة الكشوف التي لم تحتوي على قيم, وبالتالي فإن فرض المصلحة غرامة عدم تقديم الكشوف بعد تقديم الإقرار الضريبي يعد حياً عن النصوص النظامية المذكورة .

٣- أن المصلحة قبلت الإقرار الضريبي عند تقديمه, ولو طلبت المصلحة منذ البداية تقديم كشوفات فارغة والتي ليست لها أي أثر لتحديد الالتزام الضريبي, فإنه يمكن تقديم ذلك.

٤- لم ينص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على تقديم الكشوفات في حالة انطباقها أو وعدم انطباقها.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م البالغ قدرها (٢٠,٠٠٠) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه نظراً لعدم التزام المكلف بتقديم إقراره الضريبي للعام المنتهي في ٢٠٠٥/١٢/٣١م مرفقاً به الكشوف التفصيلية وفقاً للنماذج المعتمدة , فإنه يستحق عليه غرامة عدم تقديم إقرار مقدارها (٢٠,٠٠٠) ريال وذلك استناداً للفقرة (أ) من المادة السادسة والسبعين من النظام والتي تقضي بفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ,ب,د,و) من المادة الستين من النظام, وتنص الفقرة (أ) من المادة الستين من النظام على أنه ( يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقراره أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد), كما أن الفقرة (ب/١) من المادة السابعة والستين من اللائحة التنفيذية تقضي بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار عند عدم تقديمه طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي , وقد أكد على ذلك تعميم المصلحة رقم (٧/١٨٨٦) وتاريخ ١٤٢٧/٤/١هـ, كما وافق المكلف على سداد غرامة تقديم الإقرار طبقاً لما هو وارد في الاعتراض.

## رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م البالغ قدرها (٢٠,٠٠٠) ريال، في حين ترى المصلحة فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ، تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدم وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة)، كما أن الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يجب على المكلف تقديم الإقرار ومرفقاته بعد تعبئة كافة دقوله خلال الفترة المحددة نظاماً...)، ونصت الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل على "تفرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار على المكلف الذي لا يتقيد بإحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام، مقدارها (١%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز (٢٠,٠٠٠) ريال"، ونصت الفقرة (١) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية على (تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية: ب - عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي...).

وبناءً عليه، وحيث إن المكلف قدم إقراره الضريبي لعام ٢٠٠٥م. ولم يرفق معه كامل الكشوف التفصيلية مخالفاً بذلك النصوص النظامية المشار إليها أعلاه، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند السادس: غرامة التأخير لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٧) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراراته الضريبية وفقاً للأنظمة الضريبية وخلال المواعيد النظامية المحددة، وقد نشأت غرامة التأخير نتيجة وجود خلاف فني بينه وبين المصلحة حول البنود السابقة، نظراً لاختلاف في وجهات النظر بشأن تفسير أحكام نظام الضريبة، وبالتالي فإن أي ضرائب إضافية تنتج عن ذلك، يجب ألا تخضع لغرامة تأخير. وأضاف المكلف أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية تتضمنان فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والدفعات المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، كما ذكرت الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للنظام الحالات التي تعد فيها المستحقات نهائية وهي:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجربة المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من اللجان الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

علاوة على ذلك لم تقصد المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل معاقبة المكلف بالنسبة نتيجة للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف، وقد صدرت عدة قرارات من اللجنة الاستئنافية، والتي قضت بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار، ومنها القرار رقم (١٣٣٣) لعام ١٤٣٤هـ والقرار رقم (١٣٥٥) لعام ١٤٣٥هـ.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندى..... وفرق الرواتب والأجور وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى.....

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها استندت في فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة لعامي الاستئناف إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لبند رواتب..... و فرق الرواتب والأجور وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى.....، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ، ونصت الفقرة (د/٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم).

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي ، كما أضافت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) ، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والتي لا تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة).

وحيث إن تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور تحكمه نصوص نظامية واضحة، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند الرواتب والأجور وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما فيما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببند رواتب..... وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إليه، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذين البندين، فإن الغرامة تسقط بسقوط أصلها، وبالتالي إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (٢٥) لعام ١٤٣٣ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م ببند رواتب..... وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم.....مقابل رواتبه عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور البالغ (١,٦٣٧,٨٣٨) ريال الذي يمثل الفرق بين الرواتب والأجور الخاضعة المحملة على الحسابات البالغة (٢,٠٢٤,٩٠٤) ريال والرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية البالغة (٣٨٧,٠٦٦) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- انتهاء الخلاف حول بند ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة لسحب المكلف استئنافه.

٥- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٦. أ) رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند الرواتب والأجور وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب) إلغاء غرامة التأخير الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات ببند رواتب..... وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إليه لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،،