

## ضريبة الدخل

القرار رقم: (IR-2020-47) |

في الاستئناف رقم: (1482-2018-IW) |

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات  
الزكاة وضريبة الدخل

### المفاتيح:

ضريبة - ضريبة دخل - ربط ضريبي - ربط تقديري - غرامات - غرامة التأخير - دعوى - طلبات جديدة في الاستئناف - نظام - لا يعتدُّ بالجهل بالنظام.

### الملخص:

مطالبة المستأنف بإلغاء قرار لجنة الفصل بشأن الربط التقديري الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٤م - اعترض المستأنف أمام الدائرة الاستئنافية، وأسس المستأنف اعتراضه على أنه تطلب تخفيض الربح المحتسب لأغراض الضريبة من (٢٥٪) إلى (١٥٪) على الأعمال المصاحبة بالنسبة للمشروع الأول. أما بالنسبة للمشروعين الثاني والثالث فتطلب أن يتم التعامل مع العقد على أنه توريد بضائع، وليس مشروعاً يتم إنشاؤه على مراحل، على حد الوصف المعطى لمضمون العقد من قبل الهيئة - دلت النصوص النظامية على أنه إذا مارس المستأنف أنشطة مرتبطة بمصاريف عالمية وتعذر عليه تقديم حسابات حقيقية عن نشاطه المحلي لتداخل مصاريفه المحلية مع مصاريفه العالمية؛ فيحق للهيئة إجراء الربط التقديري، وفرض الغرامات هي نتيجة تبعية للبنود المعترض عليها - ثبت لدائرة أنه فيما يخص المشروع الأول لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسبة ربح مماثلة لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير (١٥٪)، وفيما يخص المشروعين الثاني والثالث، لم يتبين سبب تكييف الهيئة لهذين العقدين على أنهما مشروعان ينفذان على مراحل يتطلب إلزام المستأنف بتقديم إقراراته الضريبية على أساس نسبة الإنجاز دون الاعتداد بالطبيعة التجارية لهما، والتي لا يصدق عليها احتساب الضريبة عليهما بموجب المعيار الذي أجرته الهيئة على حالهما، وفرض الغرامة تابع للبنود المعترض عليها، ولا يجوز تقديم طلبات جديدة في الاستئناف - مؤدَّى ذلك: صرف النظر عن الطلبات الجديدة في بند، وتعديل القرار في شق منه، وتأييده في باقيه.

## المستند:

- المادة (٣٤) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/١) وتاريخ: ١٥/١٠/١٤٢٥هـ.
- المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم: (١٥٣٥) وتاريخ: ١١/٠٦/١٤٢٥هـ.

## الوقائع:

## الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأحد ٢٦/١٢/١٤٤١هـ الموافق ١٦/٠٨/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١/٠٧/١٤٣٨هـ، الموافق ٠٨/٠٤/٢٠١٧م، من شركة (...). على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض، رقم (١٠) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في القضية رقم (١٣/٣٧) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من (...). على الربط الضريبي التقديري للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٤م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- تأييد وجهة نظر الهيئة في الربط التقديري.
- ٢- تأييد وجهة نظر الهيئة فيما يتعلق بغرامة التأخير، وعدم تأييدها في فرض غرامة إخفاء.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية شركة (...). تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن الشركة المكلفة تعترض على الربط التقديري للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٤م، حيث يفيد فرع الشركة بأن عقد المشروع الأول المبرم بين الشركة الأم في بريطانيا وأمن المنشآت بمبلغ وقدره (٩٧,٨١٩,٠٠٠) ريال، والذي قام بتنفيذ أعمال الصيانة للضمان المصنعي مؤسسة سعودية داخل المملكة، وباعتبار أن الفرع لم يكن مؤسساً وقت إبرام العقد؛ إذن تاريخ تأسيس الفرع ٢٣/٠١/١٤٣٢هـ الموافق ٢٩/١٢/٢٠١٠م، ولذلك لم يتم الإفصاح عن إيرادات العقد، حيث تم الانتهاء من توريد كامل بنود العقد قبل تأسيس الفرع، ولأن الشركة لم تكن

على علم بالقوانين الضريبية في المملكة؛ لذا تطالب الشركة المستأينة بتخفيض نسبة الربح المقدر بـ (٢٥٪) لقيمة الربح الضريبي المقدر عن الأعمال المصاحبة، استنادًا إلى ما جاء في المادة (٣٤) من النص على أن تكون نسبته (١٥٪) من مبلغ عقد المشروع كحد أقصى لقيمة الربح الضريبي.

وأما بشأن عقد المشروع الثاني المبرم بين الفرع وقوات الطوارئ الخاصة بمبلغ وقدره (٥٤,٣٣٣,٨٠٠) ريال، والمشروع الثالث المبرم بين الفرع وأمن المنشآت بمبلغ وقدره (٩٩,٩٣٥,٠٠٠) ريال، فلم يتم الإفصاح عنهما ضمن سنوات الاعتراض، باعتبار أن إثبات الإيراد يكون عند الحصول على الاعتماد، وليس من تاريخ التوريد، ولا يتم إثبات الإيراد بنسبة الإنجاز حسب اعتبار الهيئة؛ كون التوريد النهائي للبضاعة تم في سنوات لاحقة لسنوات الاعتراض، وعليه تم التصريح عن إيراد المشروع الثاني في عام ٢٠١٥م، وعن المشروع الثالث في عام ٢٠١٦م، لذا يطالب الفرع باعتماد ما تم التصريح عنه بشأن المشروعين ضمن إقرارات عام ٢٠١٥م - ٢٠١٦م، وأن ما تطالب الهيئة به المكلف على أساس معاملة تلك العقود واحتساب الضريبة عليها على أساس نسبة الإنجاز لا يتفق مع حقيقة تلك العقود التي تنطبق على مشروعات المقاولات والتصنيع وليست العقود المرتبطة بالنشاط التجاري القائم على تسليم مواد جاهزة الصنع للطرف الآخر، فالعقود محل الإشكال قائمة على أساس توريد بضائع للعميل (سيارات مجهزة بأجهزة كمبيوتر وحساسات)، بعد أن تقوم الشركة الموردة لها بإضافة تلك التجهيزات للسيارات التي لا تقوم هي أصلًا بتصنيعها، وبالتالي فإن إثبات إيراد الشركة يخضع لما يماثل توريد أي بضاعة جاهزة، فيتم إثباته وفقًا للمعايير المنطبقة في السعودية، وهو ما راعته الشركة المكلفة في إقراراتها الضريبية بخصوص تلك العقود في الأعوام ٢٠١٥م، ٢٠١٦م، كما أن احتساب الهيئة للضريبة على إيرادات العقود اللازمة لإيصال البضاعة المرتبطة بتلك العقود، لا يجعل المكلف ملزمًا به، بالنظر إلى أن تلك العقود (الصيانة والتدريب)، كانت مبرمة مع شركات سعودية داخل البلاد.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأين بخصوص البنود محل الاعتراض، وحيث ورد رد الهيئة بتاريخ ٢١/٠٧/٢٠٢٠م، متضمنًا الاكتفاء بتأكيد الهيئة في ردها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكد لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثاره المكلف لم يخرج عما سبق أن أبداه أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجابت عنه الهيئة في حينه.

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.

## الأسباب:

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة 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.

**ومن حيث الموضوع؛** فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد فحص الدائرة لموضوع الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة ضد القرار الابتدائي الذي تضمن كذلك وجهة نظر الهيئة بخصوص اعتراض المكلف على احتساب الضريبة عليه للأعوام محل الخلاف، وحيث تبين للدائرة أن مكن النزاع بين المكلف والهيئة يتمثل فيما يخص المشروع الأول الذي تم الربط التقديري عليه من قبل الهيئة، في أن المكلف يطلب تخفيض الربح المحتسب لأغراض الضريبة من (20%) إلى (10%) على الأعمال المصاحبة؛ لأن المادة (34) من النظام حددت تلك النسبة بذلك المعدل كحد أقصى. وحيث إنه برجع الدائرة إلى تلك المادة من النظام تبين لها أنها تحيل إلى المادة (16) من اللائحة في تحديد الضريبة التقديرية للوصول إلى الربح التقديري لاحتساب الضريبة على المكلف، وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة سراً لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلف بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعينها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبط بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (10%)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسبة ربح مماثلة لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير مستندةً إلى نصوص صريحة لفرض تلك النسبة كربح على إيرادات الأعمال المصاحبة، وحيث كان الأمر كما ذكر؛ فإن الدائرة وبعد النظر في موضوع تلك العقود لم تجد سنداً يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (20%)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة له. وعليه، خلصت الدائرة إلى تأييد وجهة نظر المكلف في احتساب الضريبة بتقدير الأرباح عن الأعمال المصاحبة في ذلك البند على أساس (10%)، وأن تلك النسبة كأساس لتحديد صافي الربح عن الأعمال المصاحبة هي التي يتعين الأخذ بها لاحتساب الضريبة استناداً إلى التطبيق المباشر لما جاء في المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي؛ أخذاً في الاعتبار أن تلك الأعمال المصاحبة من جنس الأنشطة الأخرى التي تفرض عليها نسبة ربح تبلغ (10%)، مما يترتب عليه تقرير رفض ما جاء في القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

أما فيما يخص الربط التقديري المعترض عليه من المكلف المتعلق بالمشروع

الثاني والثالث، فإن المكلف يطلب أن يتم التعامل مع العقد على أنه توريد بضائع، وليس مشروعًا يتم إنشاؤه على مراحل على حد الوصف المعطى لمضمون العقد من قبل المكلف، إذ إن تلك العقود لا علاقة لها بمفهوم احتساب الضريبة على أساس نسبة الإنجاز كما تعتقد الهيئة، حيث يتمثل العقد في تسليم البضاعة (السيارات المجهزة) للجهة الطالبة لها، وحيث إنه بعد النظر من الدائرة لسبب استئناف المكلف فيما يخص المشروعين الثاني والثالث، لم يتبين لها سبب تكييف الهيئة لهذين العقدین على أنهما مشروعان ينفذان على مراحل يتطلب تصورهما بذلك الشأن إلزام المكلف بتقديم إقراراته الضريبية على أساس نسبة الإنجاز دون الاعتداد بالطبيعة التجارية لهما، والتي لا يصدق عليها احتساب الضريبة عليهما بموجب المعيار الذي أجرته الهيئة على حالهما. وحيث كان الأمر كما ذكر، وفي ضوء عدم تقديم أي إجابة معتبرة من الهيئة مستندة إلى أدلة وقرائن تحملها على أن تخضع مضمون العقد لاحتسابه ضريبياً كما لو كان متعلقاً بمشروع ينفذ على مراحل، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة الأخذ بظاهر طبيعة العقد، وتأييد موقف الشركة في تحديد طبيعة ذلكما العقدین، بالنظر إلى أنهما من عقود التوريد لبضائع وليست لمشاريع يتم إنجازها على فترة من الزمن. وحيث تبين للدائرة أن المكلف قد أفصح عن عقوده في السنوات التي تحقق فيها الإيراد من هذه العقود وفقاً لمعايير المحاسبة، وقدم إقراراته وفقاً لحسابات نظامية، فإنه لا يوجد مبرر للربط عليه جزافياً على النحو الذي فرضته الهيئة على المكلف عند تعاملها مع تلك العقود في تقدير الضريبة المقدرة عليها.

وأما ما يتعلق بأعمال الصيانة والتدريب المصاحبة لهذين العقدین، والتي يرى المكلف أن نسبة الربح لا تتجاوز (10%) من قيمة هذه الأعمال، بدلاً من النسبة التي فرضتها الهيئة والبالغة (20%)، استناداً إلى ما قرره النظام الضريبي في المادة (34) منه، وحيث إنه يرجوع الدائرة إلى تلك المادة من النظام تبين لها أنها تحيل على المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، في تحديد الضريبة التقديرية للوصول إلى الربح التقديري لاحتساب الضريبة على المكلف، وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة سرداً لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلفين بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعينها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبط بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (10%)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسب ربح مساوية لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير، في ضوء ما تظهره طبيعة وموضوع تلك العقود؛ فإن الدائرة لم تجد سنداً يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (20%)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة لها. وعليه، خلصت الدائرة إلى تأييد وجهة نظر المكلف في احتساب الضريبة بتقدير الأرباح عن الأعمال المصاحبة في ذلك

البند على أساس (10%)، ورفض ما جاء في القرار الابتدائي في ذلك الشأن. وأما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع المرتبطة بأرباح العقود الثلاثة محل النزاع بمقدار (0٠٤,١٧٦) ريالاً، وحيث تبين للدائرة بعد فحص القرار الابتدائي والاعتراض بشأنه أنه لم يتضمن بحث هذا الاعتراض، وحيث لم يتضمن استئناف المكلف ما يفيد باعتراضه على عدم بحث موضوع ذلك الاعتراض أثناء نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة اعتبار منازعة المكلف لمبلغ ضريبة الاستقطاع طلباً جديداً يترتب عليه صرف النظر عن بحث موضوعه.

وفيما يتعلق باعتراض المكلف على ما جاء في القرار الابتدائي من فرض غرامات التأخير عن مبلغ الضريبة الغير المسددة، وحيث جاء احتجاج المكلف بشأن عدم توجبها عليه فيما يدعيه بعدم تحقق أصل المخالفة في جانبه، وحيث إن الدائرة بعد تأملها في استئناف المكلف بخصوص غرامة التأخير المفروضة عليه بموجب القرار محل الاستئناف، قد خلصت الدائرة في شأن تقدير الضريبة على المكلف على نحو ما جاءت به إقراراته فيما يخص العقدين الثاني والثالث على نحو ما سبق بيانه، فإن ذلك يتعين معه عدم توجب فرض غرامة التأخير في حقه بسقوط أصلها. وأما ما يخص غرامة التأخير المتعلقة بمبلغ الضريبة عن العقد الأول، فإنه بالنظر إلى أن مرتكز استئناف المكلف كان قائماً لأجل تسوية موقفه في تأخره عن دفع الضريبة لجهله بوجود أداء الضريبة عن أرباح ذلك العقد، لوجود اتفاقية منع الازدواج الضريبي التي كان المكلف يظن استفادته منها، وحيث إن مثل ذلك العذر لا يكفي لتقرير إعفاء المكلف من أداء الضريبة في وقتها، إذ المتقرر أنه لا يعتد بالجهل بأحكام النظام للإعفاء من واجب الامتثال لأحكامه؛ وعليه خلصت الدائرة إلى تأييد فرض غرامة التأخير على المكلف بخصوص الضريبة المتعلقة بأدائها بالعقد الأول فقط، واحتساب بداية تأخر المكلف عن أدائها اعتباراً من بداية اليوم التالي لنهاية المدة النظامية لتقديم المكلف لإقراره الضريبي عن العام المتحقق فيه الإيراد للعقد الأول محل النزاع.

## القرار:

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد القرار رقم (١٠)، لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.

## ثانيًا: وفي الموضوع:

- ١- تقدير نسبة الربح عن الأعمال المصاحبة عن كل عقد من العقود الثلاثة بنسبة (١٠%)، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف في طلبه إلغاء الضريبة التقديرية على العقدين الثاني والثالث، ومحاسبته وفقًا لإقراراته، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق بغرامة التأخير عن الضريبة الغير المسددة عن العقد الأول، والأعمال المصاحبة له والمقدر ربحها بـ (١٠%)، واحتسابها من بداية تأخر المكلف عن أدائها اعتبارًا من بداية اليوم التالي لنهاية المدة النظامية لتقديم المكلف لإقراره الضريبي عن العام المتوقع فيه الإيراد للعقد الأول محل النزاع، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير عن الضريبة الغير المسددة عن العقدين الثاني والثالث؛ لسقوط أصلها، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.