

## ضريبة دخل

القرار رقم (386-2020-ITR) |

الصادر في الدعوى رقم (4657-2019-ا) |

## لجنة الفصل

## الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض

## المفاتيح:

ربط ضريبي - أصول ثابتة - دفعات ضريبية معجلة - مشتريات محلية - رسوم جمركية - إيرادات إضافية - غرامة تأخير - إذا سقط الأصل سقط الفرع

## الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن الربط الضريبي للأعوام من 2013م حتى 2016م - أسست المدعية اعتراضها على عشرة بنود: البند الأول: إضافة الربح من بيع أصول ثابتة للأعوام 2013م و2015م و2016م: حيث أضافت المدعى عليها بطريق السهو الربح من بيع أصول ثابتة إلى الربح المعدل بدلاً من حسمه منه. البند الثاني: الدفعات الضريبية المعجلة لعام 2014م: حيث حسمت سهواً دفعات الضريبة المعجلة التي سبق ردها إلى فرع شركة ... البند الثالث: المشتريات المحلية للأعوام من 2013م حتى 2016م: لم تعتمد المشتريات كتكلفة جائزة للحسم للأعوام من 2013م حتى 2016م. البند الرابع: مصاريف الرواتب والأجور للأعوام من 2013م حتى 2016م: اعتمدت المدعى عليها مصروف الرواتب والأجور للأعوام من 2013م حتى 2016م، على أساس أن هذه المبالغ تمثل فرق رواتب بين الإقرار الضريبي وشهادات التأمينات الاجتماعية. البند الخامس: الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة لعام 2013م: أضافت مبلغ الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة على أساس أنه ليس لدى فرع شركة ... أي مبالغ مستحقة القبض من طرف ثالث. البند السادس: الرسوم الجمركية لعام 2013م: المدعى عليها لم تعتمد الرسوم الجمركية. البند السابع: الإيرادات الإضافية لعام 2015م: المدعى عليها أضافت إلى الربح المعدل مبلغ الإيرادات لحساب مشروع شركة ... للكهرباء. البند الثامن: مصاريف التأمينات الاجتماعية للأعوام من 2013م حتى 2016م: المدعى عليها لم تعتمد مصاريف التأمينات الاجتماعية للأعوام من 2013م حتى 2016م. البند التاسع: رسوم ضمان حسن الإداء لعام 2015م: المدعى عليها عند قيامها بالربط أضافت رسوم ضمان حسن الأداء. البند العاشر: غرامات التأخير: المدعى عليها أضافت غرامة تأخير بنسبة (1%) على الالتزام الضريبي للأعوام من 2013م

حتى 2016م لكل (30) يوم تأخير. - أجابت الهيئة بأنه فيما يتعلق ببند: إضافة أصول الربح من بيع أصول ثابتة وببند: الدفعات الضريبية المعجلة: وافقت على طلب المدعية. وفيما يتعلق ببند: المشتريات المحلية للأعوام من 2013م إلى 2014م: اتضح أنه تم قيدها بموجب إشعار من المركز الرئيسي بالرغم من أن المدعية تفيد بأنها مشتريات محلية، كما أن المدعية لم تقدم لها المستندات الثبوتية. وفيما يتعلق ببند: مصاريف الرواتب والأجور: قامت بإضافة فروقات الأجور والمترتبات بعد مقارنتها، كما أن المدعية لم تقدم ما يؤيد دعواها. وفيما يتعلق ببند: الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة لعام 2016م: اتضح لها أنها عبارة عن مبالغ مستحقة إلى جهات ذات علاقة، وأن إيرادات العقود تحول إلى المركز الرئيسي بموجب فواتير يصدرها وأن من يقوم باستلام الأموال المركز الرئيسي، وعليه فإن الديون تعتبر مستحقة إلى جهات ذات علاقة وليست دين للشركة لدى جهات التعاقد. وفيما يتعلق ببند الرسوم الجمركية لعام 2016م: اتضح لها أن رسوم الهيئة العامة للجمارك محملة بالزيادة لعام 2013م وتتمسك المدعى عليها بصحة إجراءاتها. وفيما يتعلق ببند: الإيرادات الإضافية: تبين لها أنه تم تخفيض الإيرادات من حساب ... للكهرباء كما أنه لم تقدم المدعية سوى شهادة بمبلغ (3,600,000) ريال، من شركة ... للكهرباء تفيد بتحميل الشركة المبلغ المذكور مقابل حصتها في استهلاك المحطة، وقامت بإعادة احتساب إيرادات العقد على أساس التكاليف التقديرية بمبلغ (0,272,226,250) ريال، وليس (0,268,262,250) ريال، وعليه يكون هناك فرق (4,227,078) ريال، كان يجب على المدعية التصريح عنها. وفيما يتعلق ببند التأمينات الاجتماعية: فالمدعية لم تقدم المستندات المؤيدة لدعواها. وفيما يتعلق ببند رسوم ضمان حسن الأداء لعام 2015م: تتمسك بصحة إجراءاتها. وفيما يتعلق ببند غرامة التأخير: أنها قامت بفرض غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة وهي الناتجة عن الفرق بين ما سدده المدعية في المدة النظامية والضريبة مستحقة السداد. - ثبت للدائرة إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند عدم حسم الربح من بيع أصول ثابتة من الربح المعدل للأعوام 2013م وإلغاء إجراء الهيئة لعامي 2015م و 2016م لذات البند، وبند اعتماد خصم دفعات ضريبة معجلة سبق ردها من قبل الهيئة لعام 2014م. إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند عدم اعتماد المشتريات المحلية التي تمت من خلال المركز الرئيسي كتكلفة جائزة للحسم. فيما يتعلق ببند فرق الرواتب والأجور: إلغاء قرار المدعى عليها لعامي 2013م و 2014م. رفض اعتراض المدعية لعامي 2015م و 2016م. وإلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند إضافة الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة، وفيما يتعلق ببند إضافة الرسوم الجمركية، وفيما يتعلق ببند إيرادات إضافية احتسبتها الهيئة وأضافتها إلى الربح المعدل، وبند إضافة مصروف التأمينات الاجتماعية السعودية، وفيما يتعلق ببند إلغاء فرض غرامة التأخير على الضريبة الإضافية. رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند إضافة فرق رسوم ضمان حسن الأداء لعام 2015م. - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (42) من قواعد عمل لجان الفصل في المنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة (٧) (أرباح الأعمال) الفقرة (٣) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وكوريا الجنوبية، لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل، الموقعة في ٢٤/٣/٢٠٠٧م، والنافذة اعتباراً من ١/١٢/٢٠٠٨م.
- المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٣٥/٠١/٢٢هـ.
- المادة (٧) من نظام التأمين ضد التعطل عن العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٨/م) وتاريخ ١٢/٣/١٤٣٥هـ.
- المواد (٨) (١٢) (١٣) (٢٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ.
- المادة (١٨) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣/م) وتاريخ ٠٣/٠٩/١٤٢١هـ.
- الفقرة (١) من المادة (٩) والمادة (٣/٥٧) والفقرة (١) من المادة (٦٠) وال فقرات (٣)، (٦٨) (٧٧) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ.
- الفقرة (١٣) من معيار الإيرادات الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعتمد من مجلس الإدارة بالقرار رقم (٥/٢/١) وتاريخ ١١/٠٩/١٤١٩هـ.
- معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعتمد من مجلس الإدارة بالقرار رقم (٣/٢) وتاريخ ١١/٠١/١٤٣١هـ.
- المادة (١/٧٠) (٢/٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٩/٠٥/١٤٣٥هـ.
- المبدأ القضائي: «لا يكلف شرعاً إلا بفعل ممكن، مقدور للمكلف، معلوم له علماً يحمله على امتثاله».
- المبدأ القضائي «إذا سطر الأصل سقط الفرع».

## الوقائع:

**الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله، وآله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:**

إنه في يوم الثلاثاء ١٠/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢٣/٠٣/٢٠٢١م، عقدت الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الدعوى المقامة من (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل وحيث استوفت الدعوى

الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٤٦٥٧-٢٠١٩-١) وتاريخ ١١/٠٨/١٤٤٠هـ الموافق ١٦/٠٤/٢٠١٩م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن /... (هوية رقم ... ) بصفته وكيلًا للمدعية/ شركة ... للصناعات الثقيلة المحدودة (سجل تجاري رقم ... )، بموجب الوكالة الصادرة من السلطات المختصة في جمهورية ... والمصادق عليها من الجهات المختصة في المملكة العربية السعودية، تقدم باعتراضه على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م، الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل، والمتمثلة في عشرة بنود: البند الأول: إضافة الربح من بيع أصول ثابتة للأعوام ٢٠١٣م و٢٠١٥م و٢٠١٦م: تدعي أنه عند حساب صافي الربح المعدل أضافت المدعى عليها بطريق السهو الربح من بيع أصول ثابتة إلى الربح المعدل بدلاً من حسمه منه. البند الثاني: الدفعات الضريبية المعجلة لعام ٢٠١٤م: تدعي أنه عند قيام المدعى عليها بالربط حسمت سهواً دفعات الضريبة المعجلة التي سبق ردها إلى فرع شركة ... البند الثالث: المشتريات المحلية للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م: تدعي أن المدعى عليها عند قيامها بإجراء الربط لم تعتمد المشتريات كتكلفة جائزة للحسم للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م. البند الرابع: مصاريف الرواتب والأجور للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م: تدعي أن المدعى عليها عند قيامها بإجراء الربط اعتمدت مصروف الرواتب والأجور للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م، على أساس أن هذه المبالغ تمثل فرق رواتب بين الإقرار الضريبي وشهادات التأمينات الاجتماعية. البند الخامس: الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة لعام ٢٠١٣م: تدعي بأن المدعى عليها أضافت مبلغ الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة على أساس أنه ليس لدى فرع شركة ... أي مبالغ مستحقة القبض من طرف ثالث. البند السادس: الرسوم الجمركية لعام ٢٠١٣م: تدعي أن المدعى عليها لم تعتمد الرسوم الجمركية البالغة (٦,٩٣٤,٨٠٦) ريال. البند السابع: الإيرادات الإضافية لعام ٢٠١٥م: تدعي بأن المدعى عليها أضافت إلى الربح المعدل مبلغ الإيرادات البالغة (٤,٦٢٧,٥٧٨) ريال، لحساب مشروع شركة ... للكهرباء. البند الثامن: مصاريف التأمينات الاجتماعية للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م: تدعي أن المدعى عليها لم تعتمد مصاريف التأمينات الاجتماعية للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م. البند التاسع: رسوم ضمان حسن الإداء لعام ٢٠١٥م: تدعي أن المدعى عليها عند قيامها بالربط أضافت رسوم ضمان حسن الأداء والبالغ قدرها (٢,٦٧٦,٦٠٩) ريال. البند العاشر: غرامات التأخير: تدعي أن المدعى عليها أضافت غرامة تأخير بنسبة (١%) على الالتزام الضريبي للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م لكل (٣٠) يوم تأخير.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها؛ أجابت بأنه فيما يتعلق ببند: إضافة أصول الربح من بيع أصول ثابتة: وافقت على طلب المدعية. وفيما يتعلق ببند: الدفعات الضريبية المعجلة: وافقت على طلب المدعية. وفيما يتعلق ببند: المشتريات المحلية للأعوام من ٢٠١٣م إلى ٢٠١٤م: أنها قامت بموجب محضر الفحص الميداني بمراجعة حساب المشتريات بدفاتر المدعية وأتضح أنه تم قيدها بموجب إشعار من المركز الرئيسي بالرغم من أن المدعية تفيد بأنها مشتريات محلية، كما أن الفواتير الأصلية موجودة ومحفوظة في المركز الرئيسي في كوريا، وتم فحص بعض

الصور واتضح لها بأنه مصدره باسم المركز الرئيسي، كما أن المدعية لم تقدم لها المستندات الثبوتية. وفيما يتعلق ببند: مصاريف الرواتب والأجور: أنها قامت بإضافة فروقات الأجور والمترتبات بعد مقارنتها، كما أن المدعية لم تقدم ما يؤيد دعواها. وفيما يتعلق ببند: الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة لعام ٢٠١٦م: أنها بمراجعة القوائم المالية للمدعية اتضح لها أنها عبارة عن مبالغ مستحقة إلى جهات ذات علاقة، وأن إيرادات العقود تحول إلى المركز الرئيسي بموجب فواتير يصدرها وأن من يقوم باستلام الأموال المركز الرئيسي، وعليه فإن الديون تعتبر مستحقة إلى جهات ذات علاقة وليست دين للشركة لدى جهات التعاقد. وفيما يتعلق ببند الرسوم الجمركية لعام ٢٠١٦م: أنها قامت بالمقارنة بين رسوم الهيئة العامة للجمارك وبين رسوم المشتريات واتضح لها أن رسوم الهيئة العامة للجمارك محملة بالزيادة لعام ٢٠١٣م وتمسك المدعى عليها بصحة إجراءاتها. وفيما يتعلق ببند: الإيرادات الإضافية: تبين لها أنه تم تخفيض الإيرادات بمبلغ (٤,٩٢٩,٩٦٠) ريال من حساب ... للكهرباء بي بي (١) رقم (٤٠١٠١) وسألت الحاضرين عن هذا التخفيض أفادوا بأن هناك زيادة في قيمة التكاليف التقديرية بمبلغ (٨,١٧٢,٩٣٦) ريال، وقامت بفحص المستندات التي بموجبها طلبت جهة التعاقد من المدعية أعمال جديدة في نطاق العقد المذكور، كما أنه لم تقدم المدعية سوى شهادة بمبلغ (٣,٦٠٠,٠٠٠) ريال، من شركة ... للكهرباء تفيد بتحميل الشركة المبلغ المذكور مقابل حصتها في استهلاك المحطة، وقامت بإعادة احتساب إيرادات العقد على أساس التكاليف التقديرية بمبلغ (٥,٢٧٢,٢٢٦,٢٥٠) ريال، وليس (٥,٢٦٨,٢٦٢,٢٥٠) ريال، وعليه يكون هناك فرق (٤,٦٢٧,٥٧٨) ريال، كان يجب على المدعية التصريح عنها. وفيما يتعلق ببند التأمينات الاجتماعية: ذكرت أن المدعية لم تقدم المستندات المؤيدة لدعواها، وتفيد أن اشتراك التأمينات الاجتماعية لأصحاب العمل في الموظفين السعوديين قد زادت من (١١٪) إلى (١٢٪). وفيما يتعلق ببند رسوم ضمان حسن الأداء لعام ٢٠١٥م: أنها قامت بمراجعة المستندات المقدمة من المدعية واتضح السنة المالية من مصاريف الضمانات مبلغ (١٦,٥٠٦,٩٣٠) ريال بفارق مقداره (٢,٦٧٦,٦٠٩) ريال، وعليه تتمسك بصحة إجراءاتها. وفيما يتعلق ببند غرامة التأخير: أنها قامت بفرض غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة وهي الناتجة عن الفرق بين ما سدده المدعية في المدة النظامية والضريبة مستحقة السداد، واستندت إلى المادة (٧٧) والمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل.

وفي يوم الثلاثاء الموافق ١٤٤٢/٠٧/١١هـ، عقدت الدائرة جلساتها عن بعد لنظر الدعوى، حضرها / ... (هوية وطنية رقم ... ) بصفته وكيلًا للمدعية بموجب وكالة صادرة من السلطات المختصة في جمهورية ... والمصادق عليها من الجهات المختصة في المملكة العربية السعودية، وحضرتها / ... (هوية وطنية رقم ... )، بصفتها ممثلة للمدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب تفويض صادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (١٤٤١/١٩١/١١٠٩٤) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٧هـ. وبسؤال وكيل المدعية عن دعواها، أجاب بأنه لا تخرج عما ورد في لائحة دعواها المودعة مسبقاً لدى الأمانة العامة للجان

الضريبية. وبمواجهة ممثلة المدعى عليها بذلك، أجابت بأنها تتمسك برد المدعى عليها المودع لدى الأمانة العامة للجان الضريبية. وبعد المناقشة قررت الدائرة تأجيل الجلسة للدراسة وذلك إلى يوم الخميس تاريخ ٢٧/٠٧/١٤٤٢هـ الموافق ١١/٠٣/٢٠٢١م الساعة الخامسة والنصف مساءً.

وفي يوم الخميس الموافق ٢٧/٠٧/١٤٤٢هـ، عقدت الدائرة جلستها عن بعد لنظر الدعوى، حضرها/ ...، وحضرها كل من / ...، ... (هوية وطنية رقم ...) بصفتها ممثلي للمدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب تفويض صادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (١٤٤١/١٩١/١١٠٩٤) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ، وفي بداية الجلسة قدما ممثلا المدعى عليها مذكرة الحاقية، وباطلاع وكيل المدعية طلب مهلة لتقديم رده حيالها. وبعد المناقشة قررت الدائرة

تكليف وكيل المدعية بتقديم جوابه حيال المذكرة المقدمة في هذه الجلسة وذلك خلال مدة أقصاها نهاية دوام يوم الخميس تاريخ ٠٣/٠٨/١٤٤٢هـ، وتم تأجيل الجلسة إلى يوم الثلاثاء تاريخ ١٠/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢٣/٠٣/٢٠٢١م الساعة السادسة مساءً.

وفي يوم الثلاثاء الموافق ١٠/٠٨/١٤٤٢هـ، عقدت الدائرة جلستها عن بعد لنظر الدعوى، حضرها/ ... بصفته وكيلاً للمدعية، وحضرها كلاً من / ...، ... بصفتها ممثلا للمدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، وفي بداية الجلسة قدما ممثلا المدعى عليها مذكرة الحاقية، وبسؤال الطرفين عما يودان اضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه، وبناءً عليه، قررت الدائرة قفل باب المرافعة في الدعوى للدراسة والمداولة.



## الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام الزكاة الصادر بالأمر الملكي رقم (١٧/٢٨/٥٧٧) وتاريخ ١٤/٠٣/١٣٧٦هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) بتاريخ ٠١/٠٦/١٤٣٨هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد وإجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١هـ. والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل؛** لما كانت المدّعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل في شأن الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م، وحيث إن هذا النزاع من النزاعات الضريبية، فإنه يُعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط

بالاعتراض عليه أمام المدعى عليها خلال (٦٠) يوماً من تاريخ الإخطار به، استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ على « يحق للمكلف الاعتراض على الربط أو إعادة الربط عليه من قبل الهيئة خلال المدة النظامية المحددة بستين يوماً من تاريخ يوماً تسلمه خطاب الربط أو إعادة الربط...»، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلغت بقرار الربط في تاريخ ٢٠١٨/٠٩/٠٣م، وتقدمت باعتراضها في تاريخ ٢٠١٨/١٠/٠٢م، مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

**ومن حيث الموضوع؛** فإنه بتأمل الدائرة للأوراق والمستندات التي تضمنها ملف الدعوى، وما أبداه أطرافها من طلبات ودفاع ودفع، فقد تبين للدائرة أن الخلاف يكمن في إصدار المدعى عليها الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م، والمتمثل في عشرة بنود:

### **البند الأول: عدم حسم الربح من بيع أصول ثابتة من الربح المعدل للأعوام ٢٠١٣ و٢٠١٥ و٢٠١٦م:**

وحيث نصت المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٣٥/٠١/٢٢هـ على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٩هـ التي نصت على: «إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه»، وبناء على ما تقدم، فقد ثبت انتهاء الخلاف بقبول المدعى عليها لطلبات المدعية بناءً على ما ورد في المذكرة الجوابية المقدمة منها بتاريخ ١٤٤٠/٠٥/٢٨هـ على أنه: «بعد الاطلاع على الاعتراض والإقرار المقدم من المكلف عن عام ٢٠١٣م تبين صحة اعتراض المكلف على هذا البند لذا سوف يتم حسم هذا المبلغ ضمن حسومات الإقرار وتعديل الربط بها»، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف في شأن هذا البند.

### **البند الثاني: اعتماد خصم دفعات ضريبة معجلة سبق ردها من قبل الهيئة لعام ٢٠١٤م:**

وحيث نصت المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٣٥/٠١/٢٢هـ على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٩هـ التي نصت على: «إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى

فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه»، وبناء على ما تقدم، فقد ثبت انتهاء الخلاف بقبول المدعى عليها لطلبات المدعية بناءً على ما ورد في المذكرة الجوابية المقدمة منها بتاريخ ١٤٤٠/٠٥/٢٨هـ على أنه: «تتفق الهيئة مع الشركة في عدم احقيتها في حسم هذه الدفعات من الضريبة المتوجبة عن عام ٢٠١٤م وسوف يتم مراعاة ذلك عند تعديل الربط بعد صدور قرار لجنتم الموقرة»، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف في شأن هذا البند.

### **البند الثالث: المشتريات المحلية التي تمت من خلال المركز الرئيسي للأعوام من ٢٠١٣م حتى ٢٠١٦م:**

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل في إضافة المشتريات المحلية التي تمت من خلال المركز الرئيسي إلى صافي الربح، حيث تدعي أنها قدمت المستندات المطلوبة للمدعى عليها قبل وأثناء الفحص الميداني، في حين دفعت المدعى عليها أنها قامت بموجب محضر الفحص الميداني بمراجعة حساب المشتريات بدفاتر المدعية و اتضح لها أنه يتم قيدها بموجب اشعار من المركز الرئيسي بالرغم من أن الشركة تقيدها أنها مشتريات محلية، وحيث نصت المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ على أنه: «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 أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ على أنه: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من ذات اللائحة على أنه: «٣- 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»، وبناء على ما تقدم وحيث أن تلك المصاريف تعتبر من المصاريف جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة



فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وبالاطلاع على نسخة من شهادات تأكيد من مراجعي حسابات المركز الرئيسي في كوريا وترجمة لها باللغة العربية بأن تكلفة المشتريات المحلية قد تم تكبدها من قبل المركز الرئيسي بشأن العقود في المملكة و تم تصديق الشهادات من قبل الغرفة التجارية ووزارة الخارجية في كوريا الجنوبية والسفارة السعودية في كوريا الجنوبية ومرفق بها قائمة تتضمن أسماء الموردين والمبالغ للمشتريات التي تكبدها المركز الرئيسي لكل عقد في المملكة وخطاب موجه إلى مراجع حسابات فرع المدعية في المملكة لاعتماد التكاليف، كما قدمت عينة من فواتير المشتريات باسم المركز الرئيسي التي تتضمن مشتريات من موردين محليين وتتضمن هذه الفواتير الإشارة الى اسم المشروع الذي ينفذه الفرع في المملكة، وحيث نصت الفقرة (٣) من المادة (٧) (أرباح الأعمال) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وكوريا الجنوبية على أنه: «عند تحديد أرباح منشأة دائمة يسمح بخضم المصروفات المتكبدة لأغراض أعمال المنشأة الدائمة بما في ذلك المصروفات التنفيذية والإدارية العمومية سواءً تم تكبدها في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو في أي مكان آخر»، وحيث أن المدعية قدمت المستندات المؤيدة لصحة ادعائها وحيث أن الإيراد المتحقق من المشاريع في المملكة قد تم التصريح عنه من قبل فرع شركة ... كدخل خاضع للضريبة وحيث تبين أن التكاليف محل الخلاف تخص هذه المشاريع وهي مصاريف فعليه محققة، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها في شأن هذا البند.

#### البند الرابع: فرق الرواتب والأجور:

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعي عليها المتمثل في إضافة فرق الرواتب والأجور بين المحملة على الحسابات وشهادة التأمينات الاجتماعية، وحيث نصت المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ على أنه: «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 أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ على أنه: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: أ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من ذات اللائحة على أنه: «٣- 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»، وبناء على ما تقدم يتضح أن المصروف الذي يعد مقبولاً في النظام الضريبي بالنسبة للرواتب والأجور هو ما يتم اثباته مستندياً، وما يتم قبوله كمصروف هو ما يتم إثباته عن طريق الشهادة الصادرة من التأمينات الاجتماعية لأنها تُعد إحدى المستندات الرسمية الصادرة عن جهة حكومية والتي تستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وفي حال كانت الرواتب والأجور من غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية فيجب إثبات ذلك للتأكد من أنها نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية ليتم قبولها من المصاريف الجائزة الحسم، وحيث قدمت المدعية شهادة مراجعي الحسابات بشأن الرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١٣-٢٠١٤م وقد نصت على وجود مبلغ ١,٤٧,١٠٥ ريال ومبلغ ٢٣,٨٤٠,٤٥٧ ريال لعامي ٢٠١٣ و ٢٠١٤م على التوالي تمثل رواتب واجور غير خاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية وأخضعت لاختبارات السجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة المطبقة في مراجعة القوائم المالية، الامر الذي يتعين معه لدى الدائرة الغاء اجراء المدعى عليها لعامي ٢٠١٣ و ٢٠١٤م، وأما فيما يخص عامي ٢٠١٥م و٢٠١٦م فقد ورد لعام ٢٠١٥م أنه تبين وجود فرق قدره (٦,١٤٧,٦٣٩) ريال، في إجمالي الرواتب و الأجور عن الإقرار الضريبي للفرع ولم يتم تقديم تحليل للمراجع بمكافئات الموظفين الأخرى و التي تبلغ (٥٢,٨٤٩,٣٥٢) ريال، ونصت الشهادة على أنه من حيث الإجراءات التي تم اتخاذها من قبل المراجع فإنها لا تعتبر مراجعة أو فحص وفقاً لمعايير المراجعة أو المعايير الخاصة بارتباطات الفحص المعتمدة في المملكة فان المراجع لا يصدر أي تأكيد بشأن الرواتب و التكاليف المتعلقة بالموظفين و المسجلة في دفاتر الفرع، ونظراً لوجود تباين في الرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية وبين الرواتب والأجور المحملة على الحسابات و حيث نصت شهادة المراجع القانوني على وجود فروقات بين السجلات ودفاتر الفرع و الإقرار الضريبي وعدم وجود تأكيد على صحة الرواتب و الأجور غير الخاضعة، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بعام ٢٠١٥م و٢٠١٦م.

### البند الخامس: إضافة الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة:

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل في إضافة المشتريات المحلية التي تمت من خلال المركز الرئيسي إلى صافي الربح، في حين دفعت المدعى عليها أنها قامت بمراجعة القوائم المالية للعام المذكور واتضح عدم وجود ذمم مدينة بالقوائم المالية في نهاية السنة. وبالرجوع الى القوائم المالية اتضح انها عبارة عن مبالغ مستحقة الى جهات ذات علاقة، علما بان إيرادات العقود تحول الى المركز الرئيسي بموجب فواتير يصدرها وان من يقوم باستلام الأموال هو المركز الرئيسي وبالتالي فان تلك الديون تعتبر مستحقة الى

جهات ذات علاقة وليس دين للشركة لدى جهة التعاقد، وحيث نصت المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ على أنه: «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 أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ على أنه: «المصاريف التي يجوز دمجها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من ذات اللائحة على أنه: «٣- 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، وحيث أنه بالاطلاع على الايضاح رقم (١٣) من القوائم المالية لعام ٢٠١٦م فقد نص على أنه: «إبرم الفرع عقداً مع بنك تجاري محلي بتاريخ ٢٥ نوفمبر ٢٠١٦م لتمويل حسابات تصدير مدينة، حيث وافق البنك التجاري المحلي على شراء حسابات تصدير مدينة خاصة بالفرع حتى مبلغ قدره (١,١٦٢) مليون ريال دون حق الرجوع حسب أسعار العمولة للتعامل بين البنوك في لندن زائد هامش ربح بنسبة (٣,٢٪) كما باع الفرع حسابات تصدير مدينة بقيمة (٩٩٨,٨) مليون ريال سعودي متكبداً خسارة بقيمة (٥٧,٩) مليون ريال سعودي، كما قدمت المدعية الاتفاقية الموقعة مع أحد البنوك المحلية (البنك ...) لشراء المديونية وقدمت الترجمة العربية للأجزاء ذات الصلة من الاتفاقية المذكورة والتي نصت على أن سقف المبلغ (٣٠٩,٧٩٥,٠٠٠) دولار أمريكي، وكذلك نصت على مبلغ مديونية لشركة ... السعودية والبالغة (٣٢٦,١٠٠,٠٠٠) دولار أمريكي، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول اعتراض المدعية لتقديم الأثبات المستندي وإلغاء قرار المدعى عليها.

### البند السادس: إضافة الرسوم الجمركية:

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل في إضافة المشتريات المحلية التي تمت من خلال المركز الرئيسي إلى صافي الربح، وتدعي أنه تم إجراء دفعات الرسوم الجمركية إلى موظفي التخليص الجمركي خلال سنة ٢٠١٣م، في حين دفعت المدعى عليها أنها قامت بمقارنة رسوم

الهيئة العامة للجمارك المحملة على المصاريف مع الرسوم الواردة من الجمارك وكذلك رسوم المشتريات الخارجية بمعرفة جهة التعاقد واتضح ان هنالك رسوم جمركية محملة بالزيادة لعام ٢٠١٣م، وحيث نصت المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ على أنه: «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 أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ على أنه: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من ذات اللائحة على أنه: «٣- 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»، وبناء على ما تقدم، وحيث أن هذه المصاريف تعتبر من المصاريف جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وفي حال عدم وجود ما يثبت وجهة نظر المدعي بأنها مصروف جائر الحسم فتضاف لصافي الربح المعدل لعدم تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة لها، وحيث أن المدعية تدعي انها دفعت مبالغ الرسوم الجمركية إلى وكلاء التخليص الجمركي خلال سنة ٢٠١٣ والتي تم تسجيلها كمصروف خلال سنة ٢٠١٣م وقام وكلاء التخليص الجمركي بدفع الرسوم الجمركية إلى الهيئة العامة للجمارك عند التخليص على المواد خلال سنة ٢٠١٤، والمبلغ المذكور الذي أضافته المدعي عليها هو فقط فرق توقيت نشأ عن الاختلاف بين التاريخ الذي تم فيه دفع الرسوم الجمركية إلى الهيئة العامة للجمارك، وحيث أن قدمت المدعية المستند لمبلغ (٥,٠٤٢,٣١٥) ريال، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق بهذا المبلغ.

#### **البند السابع: إيرادات إضافية احتسبتها المدعي عليها وأضافتها إلى الربح المعدل:**

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعي عليها المتمثل في إضافة المشتريات المحلية التي تمت من خلال المركز الرئيسي الى صافي الربح، وتدعي أنه تم تخفيض الايراد بواقع (٤,٩٢٩,٩٦٠) ريال خلال عام ٢٠١٥م، في حين دفعت المدعي عليها أنه بإعادة احتساب إيرادات العقد على أساس أن التكاليف

التقديرية بمبلغ (0,٢٧٢,٢٢٦,٢٥٠) ريال وليس (0,٢٢٨,٦٢٦,٢٥٠) ريال يكون هنالك فرق بالإيرادات بمبلغ (٤,٦٢٧,٥٧٨) ريال كان يجب على المدعية التصريح عنها، وحيث نصت المادة (٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥ هـ على أنه: «الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية مستقطع من الدخل المعفى»، كما نصت المادة (٢٦) من ذات النظام على أنه: «أ- يحتسب الدخل والمصاريف المتعلقة بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية. ب- تحدد نسبة العمل المنجز بمقارنة تكاليف العقد المتكبدة خلال السنة الضريبية مع إجمالي التكلفة المقدرة للعقد. ج- لأغراض هذه المادة يعني مصطلح «عقد طويل الأجل» عقد تصنيع أو تركيب أو إنشاء أو أداء خدمات متعلقة بها والذي لم يكتمل تنفيذه خلال السنة التي بدأ فيها التنفيذ، باستثناء العقد المتوقع اكتماله خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي للعمل الوارد في العقد»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١ هـ على أنه: «٣- 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»، كما عرفت الفقرة (١٣) من معيار الإيرادات الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعتمد من مجلس الإدارة بالقرار رقم (٥/٢/١) وتاريخ ١٤١٩/٠٩/١١ هـ (طريقة نسبة الإنجاز) على أنه: أسلوب لإثبات إيرادات عقود الإنشاء الطويلة الأجل يتم بناء عليه إثبات الإيرادات وفقاً لنسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد»، كما نص معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعتمد من مجلس الإدارة بالقرار رقم (٣/٢) وتاريخ ١٤٣١/٠١/١١ هـ على أنه: «٣/٣ إثبات وقياس الايراد والمصروفات. ١/٣/٣ يجب في تاريخ قائمة المركز المالي، عندما يكون من الممكن تقدير ناتج العقد بدرجة معقولة من الثقة - إثبات الايراد والتكلفة المرتبطة بالعقد على انها إيرادات ومصروفات، وقياسها على أساس طريقة نسبة الإنجاز. ٤/٣/٣ تتطلب طريقة نسبة الإنجاز مقابلة ايراد العقد بالتكلفة التي تمت حتى تاريخ الوصول الى نسبة الانجاز المعينة، وينتج عن هذا القياس مبلغ كل من الايراد والمصروفات والأرباح، أو الخسائر التي تخص الجزء المنجز من العقد، والتي تم عرضها في القوائم المالية. ٥/٣/٣ يجب طبقاً لطريقة الإنجاز، اثبات ايراد العقد ضمن الإيرادات في قائمة الدخل في الفترة المحاسبية التي انجز فيها العمل، وإثبات تكلفة العقد على انها مصروفات في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي تم انجاز العمل المرتبط بها، ويجب تحميل الزيادة المتوقعة في إجمالي تكلفة

العقد عن إجمالي إيراده على قائمة الدخل، طبقاً للفقرة (١٢٩).

١٠/٣/٣ تجب إعادة النظر في تقديرات تكلفة وإيرادات العقد من حين إلى آخر، خلال عملية تنفيذه وتعديلها إذا لزم الأمر، ولا يعني ذلك بضرورة أنه لم يكن من الممكن تقدير مخرجات العقد بدرجة معقولة من الثقة. ٦/٣ التغيير في تقديرات الإيرادات والتكاليف: يعالج التغيير في تقديرات التكاليف أو الإيراد، أو في التقدم في سير العمل على أنه تغيير في التقديرات، طبقاً لمعيار العرض والافصاح»، كما نص معيار العرض والافصاح العام الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أنه «٣-٤ التغيير في التقديرات المحاسبية: أ - يجب إبراز تأثير التغيير في تقدير محاسبي معين على: ١- المدة المالية التي يحدث فيها التغيير؛ وذلك إذا كان التغيير قاصراً على نتائج تلك المدة وحدها.

٢- المدة المالية التي يحدث فيها التغيير والمدد المالية المقبلة؛ وذلك إذا كان التغيير يشمل نتائج كل من المدة المالية الجارية والمدد المالية المقبلة. ب- ينبغي الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن طبيعة التغيير وأثره على كل من صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية، وعلى صافي الدخل في المدة المالية الجارية بالنسبة للتغيرات النادرة أو غير العادية في التقديرات المحاسبية أو التغيرات التي تؤثر على المدة المالية الجارية والمدد المالية المقبلة، كما هو الحال بالنسبة للتغيرات في تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت، وبناء على ما تقدم وبما أن الخلاف ينحصر في التكاليف التقديرية فإن الأثر يكون في قيمة الإيرادات التي تخص كل سنة من سنوات العقد بما أن العقد ثابت القيمة، ولم توضح المدعى عليها أثر التغيير على السنوات اللاحقة في دخل المدعية والتي انتهت وقدمت المدعية إقراراتها الضريبية وأفصحت عن إيراداتها حيث أن زيادة الإيراد لعام ٢٠١٥ وفقاً لاختلاف قيمة التكاليف التقديرية يترتب عليه انخفاض الإيراد في السنوات اللاحقة، وحيث قدمت المدعية القوائم المالية لعام ٢٠١٥م، كما أنه بالإطلاع على خطاب المدعية رقم (١٨١-٢٤٧٨) بتاريخ ١٤٣٩/٠٨/٢٨هـ الموجه إلى المدعى عليها حيث تبين أن المدعية قدمت كشف بيان العقود الذي يوضح نسبة الإنجاز والمستندات الثبوتية لزيادة التكاليف التقديرية بمبلغ (٨, ١٧٢, ٩٣٦) ريال، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها.

### البند الثامن: إضافة مصروف التأمينات الاجتماعية السعودية:

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل في إضافة فرق مصروف التأمينات الاجتماعية بين المحمل على الحسابات وقيمة اشتراكات التأمينات الاجتماعية على أساس الرواتب الظاهر في شهادة الرواتب، في حين دفعت المدعى عليها أن المدعية لم تقدم مستندات التأمينات الاجتماعية للموظفين الذين على كفالة المدعية، كما أن المدعية لم تقدم أي مستندات لزيادة النسبة من (١١%) إلى (١٢%)، وحيث نصت المادة (١٨) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٣) وتاريخ ١٤٢١/٠٩/٠٣هـ على أنه: «تحدد اشتراكات فرع الأخطار المهنية بـ (٢%) باثنين في المائة من أجر المشترك الخاضع

للاشتراك، ويقع دفعها على عاتق صاحب العمل، ويمكن زيادة معدل هذا الاشتراك إلى الضعف بالنسبة لأصحاب العمل الذين يرفضون التقيد بالتعليمات الصادرة عن السلطات المختصة في موضوع سلامة العمال وصحتهم، وتحدد في اللائحة إجراءات تطبيق هذا الحكم الأخير، أما بالنسبة إلى المشتركين من الفئات الأخرى المذكورة في الفقرتين الرابعة والخامسة من المادة الرابعة فيتحمل كل مشترك منهم دفع الاشتراك المذكور. ٢- أ - يحدد اشتراك فرع المعاشات للمشاركين من العمال المذكورين في الفقرة الثانية من المادة الرابعة بنسبة (١٨٪) ثمانية عشر في المائة من الأجر الخاضع للاشتراك، يدفع صاحب العمل (٩٪) تسعة في المائة، و(٩٪) تسعة في المائة يدفعها المشترك، مع مراعاة حكم المادة الخامسة والستين»، كما نصت المادة (٧) من نظام التأمين ضد التعطل عن العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٨) وتاريخ ١٢/٣/١٤٣٥هـ على أنه: «تحدد الاشتراكات في هذا النظام بنسبة (٢٪) من الأجر الخاضع للاشتراكات، على النحو الآتي: ١- يدفع صاحب العمل (١٪) واحدا في المائة شهريا. ٢- يدفع المشترك (١٪) واحدا في المائة شهريا»، كما عرفت (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ (المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل) بأنه: «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 أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل»، كما نصت الفقرة رقم (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ على أنه: « ١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، كما نصت الفقرة (٨) من ذات المادة على أنه: «مساهمات صاحب العمل لصالح الموظف في صناديق التقاعد النظامية المؤسسة وفقاً لأنظمة المملكة، التي لا تزيد، منفردة أو مجتمعة، على نسبة ٢٥٪ من دخل الموظف قبل احتساب مساهمة صاحب العمل شريطة أن: أ- أن يكون الصندوق مؤسساً وفق نظام خاص به، يوضح شروط وحقوق المشاركين فيه. ب- أن يكون هذا الالتزام وارداً في عقد التوظيف أو في عقد تأسيس المنشأة. ج- أن يكون للصندوق شخصية مستقلة عن شخصية المنشأة، وتعد له حسابات منفصلة، تراجع من قبل محاسب قانوني مستقل»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من ذات اللائحة على أنه: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلّف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلّف، 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»، وبناء على ما تقدم، وحيث يتضح أن المصروف المقبول في نظام ضريبة الدخل بالنسبة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية هي النسب المحددة نظاماً وفقاً لنظام التأمينات الاجتماعية ولائحته التنفيذية وتحسب النسب من الرواتب والأجور حسب ما تظهره الشهادة الصادرة من التأمينات الاجتماعية لأنها تُعد إحدى المستندات المهمة والمحايدة والتي تستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وحيث أن احتساب المدعى عليها مساهمة الفرع في حصة الموظفين السعوديين بنسبة (١١٪) بدلا من (١٢٪) فقد تمت زيادة مساهمة صاحب العمل بنسبة (١٪) وفقاً لما نصت المادة (٧) من نظام التأمين ضد التعطل عن العمل اعتباراً من تاريخ ١ سبتمبر ٢٠١٤م، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها.

### **البند التاسع: إضافة فرق رسوم ضمان حسن الأداء لعام ٢٠١٥م:**

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل في إضافة فرق رسوم ضمان حسن الأداء بمبلغ (٢,٦٧٦,٦٠٩) ريال لعام ٢٠١٥م لصالح الربح، في حين دفعت المدعى عليها أنها تتمسك بصحة إجراءاتها، وحيث نصت المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ على أنه: «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 أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ على أنه: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة على أنه: «٣- 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»، وبناء على ما تقدم، وحيث أن هذه المصاريف تعتبر من المصاريف جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة



فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن المدعية لم تقدم المستندات الثبوتية، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعتراض المدعية.

### البند العاشر: غرامة التأخير:

وحيث يكمن الخلاف في اعتراض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل في فرض غرامة تأخير، حيث يرى المدعي انه يجب عدم فرض أي غرامة تأخير نتيجة وجود خلاف فني بين المكلف والهيئة وان الغرامة يجب ان تحسب من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف، في دفعت المدعى عليها أنها فرضت غرامة تأخير على المدعية على الضريبة غير المسددة وهي ناتجة عن الفرق بين ما سدده المدعية في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد، وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ، 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 (١٪) 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 نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ على أنه: «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 تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٦٨) من ذات اللائحة على أنه: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة. هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع»، وبناء على ما تقدم، وحيث أن احتساب غرامة التأخير في السداد من تاريخ إشعار المدعى عليها بالربط الضريبي وذلك استناداً على المبدأ القضائي «لا يكلف شيئاً إلا بفعل ممكن، مقدور للمكلف، معلوم له علماً يحمله على امتثاله»، واستناداً على المبدأ القضائي «إذا سطر الأصل سقط الفرع»، مما يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق بالبنود التي قبل فيها اعتراض المدعية، ورفض اعتراض المدعية في شأن البنود التي رفض فيها اعتراضها.



## القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:**

**أولاً: قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.**

**ثانياً: من الناحية الموضوعية:**

١- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند عدم حسم الربح من بيع أصول ثابتة من الربح المعدل للأعوام ٢٠١٣ و الغاء اجراء الهيئة لعامي ٢٠١٥م و ٢٠١٦م لذات البند.

٢- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند اعتماد خصم دفعات ضريبة معجلة سبق ردها من قبل الهيئة لعام ٢٠١٤م.

٣- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند عدم اعتماد المشتريات المحلية التي تمت من خلال المركز الرئيسي كتكلفة جائزة للحسم.

٤- فيما يتعلق ببند فرق الرواتب والأجور:

أ- إلغاء قرار المدعى عليها لعامي ٢٠١٣م و ٢٠١٤م.

ب- رفض اعتراض المدعية لعامي ٢٠١٥م و ٢٠١٦م.

٥- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند إضافة الخسارة من بيع حسابات تجارية مدينة.

٦- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند إضافة الرسوم الجمركية.

٧- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند إيرادات إضافية احتسبتها الهيئة وأضافتها إلى الربح المعدل.

٨- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند إضافة مصروف التأمينات الاجتماعية السعودية.

٩- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند إضافة فرق رسوم ضمان حسن الأداء لعام ٢٠١٥م.

١٠- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند إلغاء فرض غرامة التأخير على الضريبة الإضافية.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثون يوماً موعداً لتسلم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه حسب النظام خلال (٣٠) ثلاثين يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلمه، بحيث يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة في حال عدم تقديم الاعتراض.

**وصلَّ اللهُ وسلَّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.**