

## ضريبة الدخل

القرار رقم (ISR-2021-214)

الصادر في الدعوى رقم (14638-I-2020-I)

لجنة الفصل

الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة  
الدخل في مدينة الرياض

### المفاتيح:

ربط ضريبي - ربط معدل . غرامة تأخير . مدة نظامية - تقديم المدعية اعترافها قبل نفاذ قواعد العمل يتعين معه قبول الدعوة شكلاً.

### الملخص:

طالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن الربط الضريبي لعام ٢٠١٧م - أثبتت المدعية اعترافها على البند الأول (استبعاد تعديل السنة السابقة بسبب تعديل الإيرادات)، البند الثاني (استبعاد بعض المصادر باعتبارها تتعلق بالفترة السابقة)، البند الثالث (غرامة التأخير) - أثبتت الهيئة بأن المدعية كان لديها فرصة لتعديل القوائم المالية قبل تقديم الإقرار الضريبي، وأن غرامة التأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق وهو الموعد النظامي لتقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد - ثبت للدائرة أن صحة وسلامة إجراء المدعى عليها فيما يتعلق بسائر البنود - مؤدى ذلك: رفض اعتراف المدعية - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

### المستند:

- المادتان (٦٨، ٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١) وتاريخ ١٤٢٥/١٠/١٣هـ.
- المادتان (٩/ج) و(١٦٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ.
- المادة (١٥) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢٦هـ.

## الوقائع:

### الحمد لله، والصلوة والسلام على رسول الله، وآلـه وصحبه ومن والـه؛ وبعد:

في يوم الأربعاء ١٤٤٢/٨/١١هـ، الموافق ٢٤/٣/٢٠٢١م، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى المتطلبات النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٤٦٣٨-٢٠٢٠-١) وتاريخ ٧/٩/١٤٤١هـ، الموافق ٢٠٢٠/٤/٣٠م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى، أنه في تاريخ ٢٧/١٠/١٤٤١هـ، تقدمت المدعية /...، سجل تجاري رقم (...), أمام المدعي عليها بالاعتراض على قرارها بشأن الربط الضريبي لعام ٢٠١٧م، والمبلغ لها بالخطاب المؤرخ في ٢٩/١١/١٤٤٠هـ، وحضرت اعتراضها على البنود التالية: البند الأول: (استبعاد تعديل السنة السابقة بسبب تعديل الإيرادات)، تعرّض المدعية على إجراء المدعي عليها باستبعاد تعديل السنة السابقة، وتفيد بأن هذا التعديل كان نتيجة لخطأ في قيد إيرادات بالزيادة رغم أنها لم تتحقق، وتطلب إلغاء الاستبعاد وتوجيه المدعي عليها بإصدار ربط معدل. البند الثاني: (استبعاد بعض المصروفات باعتبارها تتعلق بالفترة السابقة)، تعرّض المدعية على إجراء المدعي عليها باستبعاد هذه المصروفات، مستندة إلى أن المدعية تستخدم مبدأ الاستحقاق لاحتساب إيراداتها ومصروفاتها، وبالتالي لم يتم التصريح عنها في عام ٢٠١٦م نظراً لأنه لم يتم استلام الفواتير الخاصة بها، وقد تم التصريح عنها في عام ٢٠١٧م بعد أن تم استلام هذه الفواتير، وتطلب إلغاء الاستبعاد وتوجيه المدعي عليها بإصدار ربط معدل نظراً لأن هذا الاستبعاد لا سند له. البند الثالث: (غرامة التأخير)، مستندة إلى أن الخلاف مع المدعي عليها هو اختلاف في وجهات النظر وليس نتيجة لعدم المدعية لعدم سداد الضريبة في الموعد المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، وبالتالي فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب الأنظمة.

وفي تاريخ ١٣/٤/١٤٤١هـ، أبلغت المدعية برفض اعتراضها، المشار إليه، فتقدمت أمام المدعي عليها بطلب تصعيد الاعتراض إلى لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، فتم قيد الدعوى في تاريخ ٧/٩/٢٠٢١هـ، أمام الأمانة العامة للجان الضريبية.

وبعرض صيغة الدعوى على المدعي عليها، أجابت بمذكرة تضمنت ما ملخصه بأنها: تدفع بعدم قبول الدعوى من الناحية الشكلية لتقديم المدعية تظلمها أمام لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بعد فوات المدة النظامية. أما من الناحية الموضوعية فإنه فيما يتعلق ببند (استبعاد تعديل السنة السابقة بسبب تعديل الإيرادات)، فقد تبين أن المدعية خفضت إيرادات عام ٢٠١٧م بإيرادات الأداء السلبية لعام ٢٠١٦م، وأعدت ميزانية معتمدة وقدمت إقراراها للسنة المالية المنتهية في ٢١/٣/٢١ قبل الأول من أبريل، وكان لديها فرصة لتعديل القوائم

المالية قبل تقديم الإقرار الضريبي، وتأكد المدعي عليها بأن إجراءها تم وفقاً للفقرة (ج) من المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلّق ببند (استبعاد بعض المصارييف باعتبارها تتعلّق بالفترة السابقة)، فقد تبيّن أن هذه المصارييف تخص العام السابق ٢٠١٦م للعام محل الخلاف ٢٠١٧م عليه تم استبعادها، وإضافتها لصافي الدخل لعام الخلاف، وذلك استناداً إلى المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلّق ببند (غرامة التأخير)، فقد تم فرض غرامات التأخير استناداً إلى المادة (السابعة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (الثامنة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق وهو الموعد النظامي لتقديم الإقرار حتى تاريخ السداد.

وفي يوم الأحد ١٦/٠٧/١٤٤٢هـ، الموافق ٢٨/٠٢/٢٠٢١م، وفي تمام الساعة السادسة والنصف مساءً، الموعد المحدد لنظر الدعوى، وبعد الاطلاع على الفقرة رقم (ج) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، المتضمنة جواز انعقاد جلسات الدائرة بواسطة وسائل التقنية الحديثة، تمت المناداة على الطرفين، حضر/ ...، بدون وكالة تخوله حق تمثيل المدعية بصورة نظامية، كما حضر/ ...، بصفته ممثلاً للمدعي عليها بموجب التفويض رقم (...). وعليه تم إفهام الحاضر بضرورة إحضار وكالة تخوله حق تمثيل المدعية بصورة نظامية، وقررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى جلسة يوم الأربعاء ١١/٠٨/١٤٤٢هـ الساعة الخامسة مساءً.

وفي يوم الأربعاء ١١/٠٨/١٤٤٢هـ، الموافق ٢٤/٠٣/٢٠٢١م، وفي تمام الساعة الخامسة مساءً، الموعد المحدد لنظر الدعوى، وبعد الاطلاع على الفقرة رقم (ج) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، تمت المناداة على الطرفين، حضر/ ...، هوية وطنية رقم (...), بصفته وكيلًا عن المدعية بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ٤/٠٨/١٤٤٢هـ، كما حضر ممثل المدعي عليها/ ...، السابق حضوره وتعريفه، وفي الجلسة تم فتح باب المرافعة بسؤال وكيل المدعية عن الدعوى فأجاب: أعتراض على الربط الضريبي لعام ٢٠١٧م المؤرخ في ١١/٢٩/١٤٤٠هـ، وأحصر الاعتراض على البنود التالية: البند الأول (استبعاد تعديل السنة السابقة بسبب تعديل الإيرادات)، البند الثاني (استبعاد بعض المصارييف باعتبارها تتعلّق بالفترة السابقة)، البند الثالث (غرامة التأخير)، وأكتفي بصحيفة الدعوى المرفوعة على بوابة الأمانة العامة للجان الضريبية وأتمسّك بما ورد فيها من دفع. وبعرض ذلك على ممثل المدعي عليها أجاب: أكتفي بالمذكورة المرفوعة على بوابة الأمانة العامة للجان الضريبية وأتمسّك بما ورد فيها من دفع. وبسؤال كلا الطرفين عما يودان إضافته أجاباً بالاكتفاء بما سبق تقديمها، عليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة ورفع القضية للدراسة والمداولة.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (١٧) م/٢٠١٥/١٤٠١هـ، وتعديلاته، وعلى لائحته التنفيذية، الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ، وتعديلاتها، وعلى قواعد وإجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١هـ.

**أما من حيث الشكل:** فإنه لما كانت المدعية تهدف من إقامة دعواها إلى إلغاء قرار المدعي عليها المؤرخ في ١٤٤٠/١١/٢٩هـ، بشأن الربط الضريبي لعام ١٧٠٢م. وحيث يعد هذا النزاع من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض لدى الجهة مصداة القرار خلال (ستين) يوماً من تاريخ التبليغ به، حيث نصت الفقرة (١) من المادة (الستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، على أنه «يحق للمكلف الاعتراض على الربط أو إعادة الربط عليه من قبل الهيئة خلال المدة النظامية المحددة بستين يوماً من تاريخ تسلمه خطاب الربط أو إعادة الربط، ويجب أن يكون الاعتراض بموجب مذكرة مسببة يقدمها إلى الجهة التي أذطرته بالربط، وعند انتهاء مدة الاعتراض خلال الإجازة الرسمية، يكون الاعتراض مقبولاً إذا سلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة».

وحيث إن الثابت من ملف الدعوى أن المدعية أبلغت بالقرار محل الاعتراض في تاريخ ١٤٤٠/١١/٢٩هـ، واعتبرت عليه مسبباً ومن ذي صفة في تاريخ ١٤٤١/٠١/٢٧هـ، فإن الدعوى بذلك تكون قد استوفت الشروط النظامية الخاصة بها من الناحية الشكلية المشار إليها، مما يتquin معه قبولها شكلاً. ولا يبال من ذلك ما تدفع به المدعى عليها بعدم قبول الدعوى من الناحية الشكلية لتقديم المدعية تظلمها أمام لجنة الفصل بعد مضي المدة المحددة للتلطيم، حيث إن تاريخ نفاذ قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية هو ١٤٤١/٠٨/٠٨هـ، في حين أن المدعية تبلغت بإشعار رفض الاعتراض في تاريخ ١٤٤١/٠٤/١٣هـ، أي قبل نفاذ قواعد العمل.

**وأما من حيث الموضوع:** فإنه بتأمل الدائرة في أوراق القضية وإجابات طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لتقديم ما لديهما، فقد تبين الآتي:

فيما يتعلق بالاعتراض على بند (استبعاد تعديل السنة السابقة بسبب تعديل الإيرادات)، فالمدعية تعرض على استبعاد تعديل السنة السابقة، وتغيد بأن هذا التعديل كان نتيجة لخطأ في قيد إيرادات بالزيادة رغم أنها لم تتحقق، وتطلب إلغاء الاستبعاد وتوجيه المدعى عليها بإصدار ربط معدل، في حين تدفع المدعى عليها بأنه قد تبين لها أن المدعية خفضت إيرادات عام ٢٠١٧م بإيرادات الأداء السلبية لعام ٢٠١٦م، وأعدت ميزانية معتمدة وقدمت إقراراها للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣/٢١ قبل الأول من أبريل، وكان لديها فرصة لتعديل القوائم المالية قبل تقديم الإقرار الضريبي، وتأكد المدعى عليها بأن إجراءها تم وفقاً للفقرة (ج) من المادة (الناسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبرجوع الدائرة إلى ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومستندات، تبين من القوائم المالية لعام الخلاف (٢٠١٧م)، إيضاح رقم (٩) وإيضاح رقم (١٥) أن التعديل (باستبعاد الإيرادات السلبية لعام ٢٠١٦م) تم على عام (٢٠١٦م)، كسنة مقارنة، وليس على عام الخلاف (٢٠١٧م)، مما تنتهي معه الدائرة إلى صحة وسلامة إجراء المدعي عليها فيما يتعلق بهذا البند.

**وفيما يتعلق بالبند الثاني:** (استبعاد بعض المصارييف باعتبارها تتعلق بالفترة السابقة)، فالمدعية تعترض على استبعاد هذه المصارييف، وتدفع بأنها تستخدم مبدأ الاستحقاق لاحتساب إيراداتها ومصارييفها، وبالتالي لم يتم التصريح عنها في العام السابق ٢٠١٦م نظراً لأنه لم يتم استلام الفواتير الخاصة بها، وقد تم التصريح عنها في عام الخلاف ٢٠١٧م بعد أن تم استلام هذه الفواتير، وتطلب إلغاء الاستبعاد وتوجيه المدعي عليها بإصدار ربط معدل نظراً لأن هذا الاستبعاد لا سند له، في حين تدفع المدعي عليها بأنه قد تبين لها، أن هذه المصارييف تخص العام السابق ٢٠١٦م، للعام محل الخلاف ٢٠١٧م عليه تم استبعادها واضافتها لصافي الدخل لعام الخلاف.

وحيث إن المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل، وال المتعلقة بالمصارييف المرتبطة بتحقيق الدخل، تنص على أن «جميع المصارييف العادلة والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمكتسبة خلال السنة الضريبية هي مصارييف جائزة الجسم عند احتساب الوعاء الضريبي، باستثناء أي مصارييف ذات طبيعة رأسمالية، والمصارييف الأخرى غير جائزة الجسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل»، كما تنص المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وال المتعلقة بالمصارييف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على أنه:

«ا - جميع المصارييف العادلة 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، تمكن الهيئة من التأكيد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.».

وحيث إن المصارييف التي يتعين حسمها من الوعاء الضريبي، هي المصارييف التي تتحقق فيها الضوابط المشار لها في المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل، وفي المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وحيث إن المصارييف التي تطلب المدعية بعدم استبعادها، أي تطلب حسمها من الوعاء الضريبي، هي مصارييف غير متعلقة بالسنة الضريبية محل الخلاف، ٢٠١٧م، الأمر الذي تنتهي معه

الدائرة إلى صحة وسلامة إجراء المدعي عليها في هذا البند.

**وفيما يتعلق بالبند الثالث:** (غرامة التأخير)، فيكمن الخلاف في أن المدعية ترى أن الخلاف مع المدعي عليها هو اختلاف في وجهات النظر وليس نتيجة لعدم المدعية لعدم سداد الضريبة في الموعد المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، وبالتالي فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب الأنظمة، في حين ترى المدعي عليها أنه تم فرض غرامة التأخير استناداً إلى المادة (السابعة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (الثامنة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وتحسب من تاريخ الاستحقاق وهو الموعد النظامي لتقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد.

وحيث إن الفقرة (ب) من المادة (الستين) من نظام ضريبة الدخل، المتعلقة بالإقرارات تنص على أنه «يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال مئة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار»، كما تنص الفقرة (ج) من المادة (السادسة والسبعين) من النظام ذاته، والمتعلقة بالغرامة عن عدم تقديم الإقرار، على أنه «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»، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (السابعة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل، والمتعلقة بغرامات التأخير والغش 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 ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعدلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، كما تنص الفقرة رقم (٣) من المادة (السابعة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، على أنه «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعرض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد»، كما تنص الفقرة (١) من المادة (الثامنة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، على أنه «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة».

وحيث إن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعديلات التي تجريها المدعي عليها، وبما أن فرض الغرامات هو نتيجة تبعية للبنود المعرض عليها؛ مما يتقرر معه لدى الدائرة رفض اعتراف المدعية بشأن فرض غرامة التأخير.



## القرار:

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

- قبول الدعوى المقامة من المدعى/ ...، سجل تجاري رقم (...), ضد المدعي عليهما/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، شكلاً ورفضها موضوعاً.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وتلي علناً في الجلسة، وحددت الدائرة يوم الاثنين ١٢/١٠/١٤٤٢هـ، الموافق ٢٤/٠٢/٢٠٢٣م، موعداً لتسليم نسخة القرار، ولأي من أطراف الدعوى استئنافه خلال (ثلاثين) يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسليمها، بحيث يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة، في حال عدم استئنافه.

**وصل الله وسلم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.**