

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-64869

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-64869-2021)

في الدعوى المقامة

المستأنف/ المستأنف ضده

من/المكلف

المستأنف/ المستأنف ضده

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)  
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء 2022/12/28م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍ من:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2021/08/12م، من / شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/08/13م من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2021-723) والصادر في الدعوى رقم (I-2019-8302) المتعلق بالربط الضريبي للأعوام من 2012م حتى 2016م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: إلغاء قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، المتعلق بالربط الضريبي لعام 2012م محل الدعوى.

ثانياً: تعديل قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، المتعلق بالرواتب والأجور للأعوام 2013م و2014م و2016م محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

ثالثاً: رفض اعتراض المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق بالرواتب والأجور لعام 2015م محل الدعوى.

رابعاً: إلغاء قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، المتعلق بالرواتب والأجور لعام 2012م محل الدعوى.

خامساً: إلغاء قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، المتعلق بالمصاريف المتنوعة لعام 2012م محل الدعوى.

سادساً: رفض اعتراض المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق بالمصاريف المتنوعة للأعوام من 2013م حتى 2016م محل الدعوى.

سابعاً: إلغاء قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، المتعلق بفرامة التأخير لعام 2012م محل الدعوى.

ثامناً: تعديل قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، المتعلق بفرامة التأخير للأعوام من 2013م حتى 2016م محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلانحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافه فيما يخص بند (المصاريف المتنوعة من 2013م وحتى 2016م) فيدعي المكلف بأن القرار استند على أن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة وهذا غير صحيح، حيث سبق وقدمت الشركة فواتير وعقود ومستندات صرف مرتبطة بجهات محلية مثبته في نظام سداد للمدفوعات كشركة ...، علماً بأن عقد شركة ... لوحدها عن خدمات دائرة البيانات بلغ مبلغ وقدره (2,280,340) ريال سعودي عن مدة (12) شهراً سنوياً، كما أن مبلغ (150) ألف ريال يمثل التكلفة التي يدفعها صندوق تنمية الموارد البشرية لمزود الخدمة الذي يؤمن الروابط بين مراكز الباحثين عن عمل ومركز المعلومات حيث أنه التكلفة مرتبطة بتحقيق الإيراد، أن القرار لم يأخذ في الاعتبار طبيعة عقد الموارد البشرية وما نص عليه في طريقة الفوترة وتسجيل الإيرادات من العقد، حيث أن مبلغ 150 ألف ريال يتم خصمه من فواتير الشركة الشهرية المدفوعة للمكلف والتي يتم تسجيلها بكامل القيمة كإيراد قبل خصم مبلغ الاستقطاع. ويخصم المبلغ من قيمة مصاريف إدارة مراكز طاقات الشهرية والتي يتم تسجيلها بالإجمالي كإيراد في حسابات الشركة يقابلها المبلغ المخصص في حسابات المصاريف. بالتالي فإن محصلة الحركة المحاسبية هي صفر لا تؤثر على مبلغ الربح الخاضع للضريبة، مما يتوجب استبعاد المبلغ المماثل من الإيراد كما استبعد من المصروف. إضافة إلى أن صندوق الموارد البشرية توقف عن سداد مبلغ 150 ألف شهرياً اعتباراً من العقد الثاني لعام 2015م حيث قامت الشركة بنقل مراكز خدمة طاقات إلى مباني مستأجره باسمها وليس باسم الصندوق وتم تأسيس خدمات اتصال جديدة تحت اسم الشركة بالتعاقد مع مزودي الخدمة المباشرة. أما بالنسبة لمصروفات الصيانة مرتبطة بمجموعات الأصول الثابتة هذا غير صحيح نظراً لأن الشركة لا تمتلك مباني أو آلات انتاجية وإن جميع مقراته مستأجرة أو يملكها صندوق الموارد البشرية. كما أن أغلب هذه المصاريف تشمل مصاريف مدفوعة سنوياً لتجديد رخص استخدام برامج الكترونية وبرنامج تقييم تتبع الباحثين عن العمل، وفيما يخص بند (فرض غرامة التأخير للأعوام من 2013م وحتى 2016م) طالب المكلف بعدم فرض غرامة تأخير، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

كما لم يلقى القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعارض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافها فيما يخص (انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط لعام 2012م) فتوضح الهيئة بأن إقرار الشركة كان غير صحيح وهذا بحد ذاته كافي في أحقية الهيئة في تعديل الإقرار وذلك استناداً للمادة (65) الفقرة (ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وهذا أمر ثابت حيث عدلت الهيئة على الإقرار ببند لا يمكن تجاهلها والمتمثلة في تعديلات الهيئة وفق الربط إذ قد تم إعدادها بطريقة غير صحيحة من قبل المكلفة حيث اتضح للهيئة وجود معالجات ضريبية لا تتطابق مع نصوص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لذا يكون الإقرار غير صحيح، وفيما يخص بند (الرواتب والأجور للأعوام 2013م و2014م و2016م) فتدعي الهيئة أنها قامت بناءً على ملاحظة الديوان العام للمحاسبة رقم (1461903/4/3) بتاريخ 1439/8/3هـ، بمقارنة الفروقات الموضحة في الرواتب والأجور (المباشرة وغير مباشرة) بين الإقرارات الضريبية وشهادة الاجتماعية وتم اضافتها إلى صافي الربح المعدل، وفيما يخص بند (الرواتب والأجور لعام 2012م) فتدعي الهيئة أنها قامت بناءً على ملاحظة الديوان العام للمحاسبة رقم (1461903/4/3) بتاريخ 1439/8/3هـ، بمقارنة الفروقات الموضحة في الرواتب والأجور (المباشرة وغير مباشرة) بين الإقرارات الضريبية وشهادة الاجتماعية وتم اضافتها إلى صافي الربح المعدل، وفيما يخص بند (المصاريف المتنوعة لعام 2012م) تدعي الهيئة بصحة إجرائها، وفيما يخص بند (فرض غرامة التأخير لعام 2012م) تدعي الهيئة أنه يجب فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وفيما يخص بند (فرض غرامة التأخير للأعوام من 2013م وحتى 2016م) تدعي الهيئة أنه يجب فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ: 2022/12/28م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرني طبقاً لإجراءات التقاضي المرني عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم: (2) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ؛ وبعد الاطلاع على الاستئناف المقدم من طرفي الدعوى، وبعد فحص ما احتواه ملف الدعوى، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

### أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المصاريف المتنوعة من 2013م وحتى 2016م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي بأن القرار استند على أن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة وهذا غير صحيح. وحيث نصت الفقرة رقم (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، والخاصة بالمصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على أنها: "1 - 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 قران 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" وكما نصت الفقرة (3) من المادة (20) منها على: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها." وبناءً على ما تقدم، فإن تلك المصاريف تعتبر جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبالإطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف أرفق دفتر الاستاذ لعام 2014 وسند صرف رقم (437) بتاريخ 6 نوفمبر 2014 بقيمة (249,765.81 ريال سعودي) لشركة ...، ولم يقدم المستندات التي تؤيد استئنافه ولا حتى القوائم المالية المدققة. وما يتعلق بمصاريف الإصلاح والصيانة الزائدة عن الحد المسموح فإن المكلف دفع بانه لا توجد اصول للشركة حتى يتم إضافة مصاريف الإصلاح والصيانة الزائدة عن الحد المسموح به إلى صافي الربح المعدل. فقد تبين في جزء القوائم المالية الوارد في الإقرار وجود اصول ثابتة، وطبقاً للقاعدة القضائية "البينة على من ادعى" تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف لعام 2014م لبند المصاريف المتنوعة أما بالنسبة لمصاريف اصلاح وصيانة تنتهي الدائرة إلى عدم قبولها. وفيما يخص بقية السنوات تنتهي الدائرة إلى عدم قبول استئناف المكلف.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فرض غرامة التأخير للأعوام من 2013م وحتى 2016م) وحيث يكمن استئناف المكلف في طلبه بعد فرض غرامة التأخير. بناءً على ما تقدم، وبالإطلاع على النصوص النظامية يتبين أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استحقاق ضريبة على المكلف، وحيث انتهينا في البند سادساً من استئناف الهيئة إلى فرض غرامة تأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها رفض اعتراض المكلف وعليه رفض الاستئناف وتعديل قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (الرواتب والأجور للأعوام 2013م و2014م و2016م) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أنها قامت بناءً على ملاحظة الديوان العام للمحاسبة بمقارنة الفروقات الموضحة في الرواتب والأجور بين الإقرارات الضريبية وشهادة الاجتماعية وتم اضافتها إلى صافي الربح المعدل. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على أنه: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قران أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة. ب- أن تكون مرتبطة بالنشاط ولا تتعلق بمصاريف شخصية أو بأنشطة أخرى. ج- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية، وفي حالة إدراج مصروف ذو طبيعة رأسمالية ضمن المصروفات تعدل به نتيجة النشاط ويضم موجودات الثابتة ويستهلك وفقاً للنسب النظامية." وفقاً لما سبق، وحيث أن الرواتب والأجور تحسم من الوعاء الضريبي متى ما ثبت صحتها وأنها متعلقة بالنشاط، وبالإطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى والمتضمنة بشهادة من المحاسب القانوني موضح فيها قيمة الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية والبدلات ومزايا الموظفين الأخرى غير خاضعة للتأمينات الاجتماعية والفروقات بين إجمالي الرواتب وتكاليف الموظفين طبقاً لدفاتر وسجلات الشركة ومجموع الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات والغير خاضعة واتضح وجود فروقات مشار إليها في شهادة المحاسب لا أصل لها ولا بد من اضافتها لصافي الربح المعدل لعدم صحتها، وحيث يتضح على وجود مبالغ لم يستطع المحاسب القانوني التحقق من صحة صرفها للأعوام 2013م و 2014م و 2016م، بمبلغ (348,856) ريال و (817,454) ريال و (418,557) ريال على التوالي، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف جزئياً وتعديل قرار الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (فرض غرامة التأخير للأعوام من 2013م وحتى 2016م) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أنه يجب فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي، وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد. وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (1/م) وتاريخ 1425/01/15هـ، 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 (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، وكما نصت الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على أنه: "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة." بناءً على ما تقدم، وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومستندات، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعديلات التي يجريها المستأنف، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، وعليه تنتهي الدائرة إلى صحة مطالبة الهيئة بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها رفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

البنود التي تم فيها رفض استئناف الهيئة عليها، الأمر الذي تنتهي الدائرة معه إلى قبول الاستئناف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف واستئناف الهيئة على بقية البنود محل الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغطي عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السانعة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكن النزاع فيه وانتهت بصددته إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفع ماثرة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف واستئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

### منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف/ شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2021-723) والصادر في الدعوى رقم (I-2019-8302) المتعلق بالربط الضريبي للأعوام من 2012م حتى 2016م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف جزئياً بشأن بند (المصاريف المتنوعة من 2013م وحتى 2016م)، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 2- قبول استئناف الهيئة جزئياً بشأن بند (الرواتب والأجور للأعوام 2013م و2014م و2016م)، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 3- قبول استئناف الهيئة جزئياً بشأن بند (فرض غرامة التأخير للأعوام من 2013م وحتى 2016م)، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 4- رفض استئناف المكلف واستئناف الهيئة بشأن بقية البنود محل الدعوى، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...