

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات ومنازعات الضريبة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-64869

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

في الدعوى المقامة

المستأئن/ المستأنف ضد

المستأئن/ المستأنف ضد

من المكلفين  
سجل تجاري (...), رقم مميز (...)  
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك  
الحمد لله وحده والصلوة والسلام على من لا نبي بعده:

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

رئيساً

الدكتور / ...

عضوأ

الدكتور / ...

عضوأ

الأستاذ / ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 12/08/2021م، من / شركة ...، سجل تجاري (...), رقم مميز (...), والاستئناف المقدم بتاريخ 13/08/2021م من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2021-723) الصادر في الدعوى رقم (8302-2019-I) المتعلق بالربط الضريبي للأعوام من 2012م حتى 2016م، في الدعوى المقامة من المستأئن 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 و2015م و2016م محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

ثالثاً: رفض اعتراف المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، 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 بالمحاصير المختلفة لعام 2012م محل الدعوى.

سادساً: رفض اعتراف المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...)، المتعلق بالمحاصير المختلفة لعام 2013م محل الدعوى.

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

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

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منها بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكون استئنافه فيما يخص بند (المصاريف المتولدة من 2013م وحتى 2016م) فيدعى 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 مثبتة في نظام سداد للمدفووعات شركة ...، علمًا بأن عقد شركة ... لوحدها عن خدمات دائرة البيانات بلغ مبلغ وقدره (2,280,340) ريال سعودي عن مدة (12) شهراً سنويًا، كما أن مبلغ (150) ألف ريال يمثل التكالفة التي يدفعها صندوق تنمية الموارد البشرية لمزود الخدمة الذي يؤمن الروابط بين مراكز الباحثين عن عمل ومركز المعلومات حيث أنه التكالفة مرتبطة بتحقيق الأيراد، وأن القرار لم يأخذ في الاعتبار طبيعة عقد الموارد البشرية وما نص عليه في طريقة الفوترة وتسجيل الإيرادات من العقد، حيث إن مبلغ 150 ألف ريال يتم خصمها من فواتير الشركة الشهرية المدفوعة للمكلفين والتي يتم تسجيلها بكامل القيمة كإيراد قبل خصم مبلغ الاستقطاع. ويخصم المبلغ من قيمة مصاريف إدارة مراكز طاقات الشهرية والتي يتم تسجيلها بالجمالي كإيراد في حسابات الشركة يقابلها المبلغ المخصص في حسابات المصاريف. وبالتالي فإن محصلة الحركة المحاسبية هي صفر لا تؤثر على مبلغ الربح الخاضع للضريبة، مما يتوجب استبعاد المبلغ المماثل من الإيراد كما استبعد من المصاروف. إضافة إلى أن صندوق الموارد البشرية توقف عن سداد مبلغ 150 ألف ريال شهرياً اعتباراً من العقد الثاني لعام 2015م حيث قامت الشركة بنقل مراكز خدمة طاقات إلى مبانٍ مستأجرة باسمها وليس باسم الصندوق وتم تأسيس خدمات اتصال جديدة تحت اسم الشركة بالتعاقد مع مزودي الخدمة المباشرة. أما بالنسبة لمصاريفات الصيانة مرتبطة بمجموعات الأصول الثابتة هذا غير صحيح نظراً لأن الشركة لا تمتلك مبانٍ أو الألات التجارية وإن جميع مقراته مستأجرة أو يملكون صندوق الموارد البشرية. كما أن أغلب هذه المصاريف تتضمن مصاريف مدفوعة سنويًا لتجديد رخص استخدام برامج الكترونية وبرنامجه 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 قبولًا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكون استئنافها فيما يخص (انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط لعام 2012م) فتوضح الهيئة بأن إقرار الشركة كان غير صحيح وهذا بحد ذاته كافٍ في أحقيتها في تعديل الإقرار وذلك استناداً للمادة (65) الفقرة (ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وهذا أمر ثابت حيث عدلت الهيئة على الإقرار ببنود لا يمكن تجاهلها والمتمثلة في تعديلات الهيئة وفق الرابط إذ قد تم إعدادها بطريقة غير صحيحة من قبل المكلفة حيث اتضحت للهيئة وجود معالجات ضريبية لا تتطابق مع نصوص نظام ضريبة الدخل ولاحته التنفيذية لذا يكون الإقرار غير صحيح، وفيما يخص بند (الرواتب والأجور للأعوام 2013م و2014م و2015م و2016م) فتدعى الهيئة أنها قامت ببناء 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) فتدعى الهيئة أنها قامت ببناء 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 المتولدة من طلاق زوجين) تدعى الهيئة لعام 2012م تدعي الهيئة بصفة اجرائها، وفيما يخص بند (فرض غرامة التأخير لعام 2012م) تدعى الهيئة أنه يجب فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي، وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وفيما يخص بند (فرض غرامة التأخير للأعوام من 2013م وحتى 2016م) تدعى الهيئة أنه يجب فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي، وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصفة اجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ: 28/12/2022م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلسها بحضور كامل أعضانها عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم: (2) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجأن الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ؛ وبعد الإطلاع على الاستئناف المقدم من طرف 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 المراجعة 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 طلباً لاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لاجرائهم.

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المصاريف المتنوعة من 2013م وحتى 2016م) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند، إذ يدعى 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: “١- جميع المصاريف العادلة 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 التأكيد من صحتها. بـ- أن تكون مربطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. جـ- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.” دـ- لا تكون ذات طبيعة رأسمالية” وكما نصت الفقرة (3) من المادة (20) منها على: “يعتبر إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الذي 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 تقريري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها.” وبناءً على ما تقدم، فإن تلك المصاريف تعتبر جانبة الجسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستند، وبالاطلاع 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 تزويه استئنافه ولا حتى القوائم المالية المدققة، وما يتعلق بمصاريف الإصلاح والصيانة الزائدة عن الحد المسموح فإن المكلف دفع بانه لا توجد أصول 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 أصول ثابتة، وطبقاً للاقاعدة الضمانية ”البيان على من ادعى“ تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف لعام 2014م لبند المصاريف المتنوعة أما بالنسبة مصاريف 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 يمكن استئناف المكلف في طلبة بعد فرض غرامة التأخير. بناءً على ما تقدم، وبالاطلاع 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 البند 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 يمكن 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 العادلة والضرورية اللازمة للنشاط سواءً كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكيد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة. بـ- أن تكون مربطة بالنشاط ولا تتصل بمصاريف شخصية أو باشتبه أخرى. جـ- لا تكون ذات طبيعة رأسمالية. وفي حالة إدراج مصروف ذو طبيعة رأسمالية ضمن المصروفات تعدل به نتيجة النشاط ويستهلك وفقاً للنسب النظامية.“ وفقاً لما سبق، وحيث أن الرواتب والأجور تقسم من الواقع الضريبي متى ما ثبت صحتها وأنها متعلقة بالنشاط، وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى والمنتشرة بشهادة من المحاسب القانوني موضح فيها قيمة الرواتب والأجور الخاصة للتأمينات الاجتماعية والبدلات وزمالة الموظفين الأخرى غير خاضعة للتأمينات الاجتماعية والفوائد بين إجمالي الرواتب وتكليف الموظفين طبقاً لدفاتر وسجلات الشركة ومجموع الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات وغير خاضعة واتضح وجود فروقات مشار إليها في شهادة المحاسب لا اصل لها ولا بد من اضافتها إلى صافي الربح المعدل لعدم صحتها، وحيث يتضح على وجود مبالغ لم يستطلع 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 يمكن استئناف الهيئة في أنه يجب فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة غير المنسددة في الموعود النظامي، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد. وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ 1425/01/15هـ على أنه: ”إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والستين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (%) من الضريبة غير المنسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعتين المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد“، وكما نصت الفقرة (١) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على أنه: ”تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (%) من الضريبة غير المنسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير في الحالات الآتية: بـ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة.“ بناءً على ما تقدم، وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفع ومستندات، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لنقيمة الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعدلات التي يجريها المستأنف، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستند، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، وعليه تنتهي الدائرة إلى صحة مطالبة الهيئة بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البند الذي تم فيها رفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على

## اللجنة الاستئنافية 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 يخصوص استئناف المكلف واستئناف الهيئة على بقية البنود محل الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون اضافة عليها متي ما قررت أن تلك الأسباب تغفي 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 تضمنه تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعات بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السانحة التي بني عليها والمكافحة لحمل قضائه إذ توالت الدائرة المصدرة له تمحيص م乾坤 التزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقب بشأنه في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف واستئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهت 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) وال الصادر في الدعوى رقم (2019-8302-I) 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 و2015م 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 / ...