

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-33826

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (IW-33826-2021)

في الدعوى المقامة

المستأنف/ المستأنف ضده

من/ المكلف

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

المستأنف/ المستأنف ضده

ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء 2023/05/17م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍّ من:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2021/01/06م، من/ شركة ... وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2020-282) المتعلق بالربط الضريبي للأعوام من 2012م وحتى 2014م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار اللجنة الابتدائية فيها بما يأتي:

أولاً: أثبات انتهاء خلاف المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) مع المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، وذلك بإخضاع المبالغ محل الخلاف المدفوعة إلى شركة ... الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، الإمارات العربية المتحدة لعام 2012م لضريبة الاستقطاع بواقع 5% مقابل خدمات استشارية وفنية بدلا من 15%. ثانياً: أثبات انتهاء خلاف المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) مع المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، وذلك بموافقة المدعي عليها على عدم فروق الاستقطاع المتعلقة بالمبالغ المدفوعة بشركة ...، المانيا لعام 2014م.

ثالثاً: تعديل قرارات المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، في مواجهة المدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) المتعلقة بغرامات التأخير محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

رابعاً: رفض ما عدا ذلك من اعتراضات للمدعية/ شركة ... (رقم مميز ...) على قرارات المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، محل الدعوى.

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

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (فرق مصاريف التأمينات الاجتماعية محملة بالزيادة (246,071) ريال و(108,907) ريال للعامي 2012م، 2013م) فيدعي المكلف بأن الفروقات ناتجة عن استخدام أسلوب الاستحقاق في تسجيل مصروف التأمينات الاجتماعية في حساباتها واستخدام المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية الأسلوب النقدي لتسجيل اشتراكات التأمينات الاجتماعية المستلمة من الشركة، وفيما يخص بند (رواتب وأجور غير معتمدة للأعوام 2012م، 2013م، 2014م) فيدعي المكلف بتقديمه بأن الرواتب والأجور المدرجة في القوائم المالية لم يتم التأمين عليها جميعها في نظام التأمينات الاجتماعية، وهي مصاريف نظامية مثبتة في دفاتر الشركة. وفيما يخص بند (مصاريف الصيانة) فيدعي المكلف بأن تصنيف الشركة للأصول الثابتة في كشف الاستهلاك المرفق بالإقرار الضريبي جاء وفقاً للمادة (17) من النظام الضريبي، كما أن الشركة لا تعلم الأساس النظامي الذي استندت عليه الهيئة في خطابها الموجه لسعادة رئيس لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية. وفيما يخص بند (ديون معدومة) فيدعي المكلف أن الشركة استوفت الضوابط النظامية قبل إعدام الديون. وفيما يخص بند (مبالغ مقطوعة للموظفين) فيدعي المكلف أن عقود العمل تتضمن إمكانية حصول العامل على تعويضات حال إنهاء خدمته، وهو مصروف فعلي خرج من ذمة الشركة وفيما يخص بند (مخصص ديون مشكوك فيها) فيدعي المكلف بأن المستخدم من المخصص هو مصروف فعلي وفقاً لأحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وأن الشركة قدمت إقراراتها بناء على قوائم مالية مدققة. وفيما يخص بند (مصاريف ضرائب محملة على حسابات الفترة لعام 2014م)، فيدعي المكلف أنه تم محاسبة الشركة ضريبياً على الفرق بمبلغ (2,531,251) ريال ضمن صافي الربح الدفترى المذكور في الإقرار والتعديلات عليه، ولا داعي لإضافته مرة أخرى للتعديل على صافي الربح الخاضع للضريبة ضمن الربط. وفيما يخص بند (فروق الاستهلاك للأعوام من 2012م وحتى 2014م)، فيدعي المكلف أن تصنيف الشركة للأصول الثابتة في كشف الاستهلاك المرفق بالإقرار الضريبي جاء وفقاً للمادة (17) من النظام الضريبي، كما أن الشركة لا تعلم الأساس النظامي الذي استندت عليه الهيئة في خطابها الموجه لسعادة رئيس لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية. وفيما يخص بند (مبالغ أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بواقع 5%) مقابل خدمات

استشارية وفنية) فيدعي المكلف بأن أن الأساس الذي اعتمدت عليه الهيئة في ربطها هو أساس الاستحقاق بينما الأساس الذي يجب معه استقطاع الضريبة هو الأساس النقدي، حيث أن الهيئة فرضت ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحملة على المصاريف المستحقة وليس المدفوعة. وفيما يخص بند (مبالغ أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بواقع (15%) بدلاً من (5%)) فيدعي المكلف بأن فيما يخص مجموعة ... (44,126) ريال لعام 2012م، وكذلك شركة ...، بأن التعامل معهم يتعلق بخدمات أديت خارج المملكة بالكامل ولم تتحقق من مصدر بالمملكة، وأفاد فيما يخص شركة ... ألمانيا بأن الشركة قامت بإخضاع كافة الدفعات لهذه الشركة لضريبة الاستقطاع، وأفاد فيما يخص شركة ... الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، الإمارات العربية المتحدة لعام 2012م، بأن الخلاف لم ينتهي بإخضاع المبالغ لضريبة الاستقطاع بواقع (5%) بدلاً من (15%)، حيث أن الشركة لم تقم بدفع أية مبالغ للشركة غير المقيمة ولكن التعامل يتضمن إعادة تبويب وتصنيف للمصاريف بدون حدوث واقعة الدفع الفعلي، وتأمل الشركة عدم احتساب ضريبة استقطاع، وأفاد فيما يخص شركة ... وشركة (هـ) -... بريطانيا بمطالبته في استرداد المبالغ الموردة للهيئة والمعفاة على ضوء اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي. وفيما يخص بند (غرامة تأخير) فيدعي المكلف بأن غرامة التأخير البالغة 1%، استناداً على المادة (77) من النظام الضريبي والمادة (68) من اللائحة تتوجب على مبلغ الضريبة غير المسددة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وذلك وفقاً للمادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد، كما أن الغرامة نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والشركة.

كما لم يلقى القرار قبولا 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، فيكمن استئنافها فيما يخص (غرامة التأخير)، فتدعي الهيئة بأن موعد احتساب غرامة التأخير هو من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار وليس من التاريخ الذي يصبح قرار الدائرة نهائي، وذلك استناداً على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ: 2023/05/17م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها بدخول أعضائها المدونة أسمائهم في المدخر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي 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: 21/ 04/ 1441هـ؛ وبعد الاطلاع على طلبي الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من

أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر 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.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فرق مصاريف التأمينات الاجتماعية محملة بالزيادة 246,071 ريال و108,907 ريال للعامي 2012م، 2013م)، وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أن الفروقات ناتجة عن استخدام أسلوب الاستحقاق في تسجيل مصروف التأمينات الاجتماعية في حساباتها واستخدام المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية الأسلوب النقدي لتسجيل اشتراكات التأمينات الاجتماعية المستلمة من الشركة. في حين ردت الهيئة في مذكرتها الجوابية بأنها لا تقبل أي مصروف زاد عما يرد في شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وذلك تطبيقاً للفقرتين (1) و (8) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة، كما أن المستأنف لم يقدم ما يؤيد صحة اعتراضه للدائرة مصدرة القرار المستأنف عليه وكل ما تم إيرادها في لائحة استأنفه لا يغير من كون قرار الهيئة ومن ثم قرار الدائرة الابتدائية قرارين صحيحين وبما يتوافق مع صريح النظام؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة القرار محل الدعوى. حيث نصت المادة (السابعة) من نظام ساند الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/18) وتاريخ 1435/3/12هـ — على: "تحدد الاشتراكات في هذا النظام بنسبة (2%) من الأجر الخاضع للاشتراكات، على النحو الآتي: 1- يدفع صاحب العمل (1%) واحد في المائة شهرياً. 2- يدفع المشترك (1%) واحد في المائة شهرياً." كما نصت المادة (التاسعة والعشرون) من نظام ساند على: "يعمل بهذا النظام ابتداءً من أول الشهر التالي لانقضاء مائة وثمانين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية". واستناداً على الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، والتي نصت على ما يلي: "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: 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 قرائن إثبات أخرى، تمكن المصلحة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة

الضريبية د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية." وعلى الفقرة رقم (3) من المادة (57) التي نصت على ما يلي: "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 تقديره وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة." واستخلاصاً لما سبق، فإن الرواتب والأجور تعد من المصاريف الجائزة الحسم في حدود ما يُثبت ضمن شهادة التأمينات الاجتماعية باعتبارها إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الحسابات، كما يكون على المكلف تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة للمبالغ الزائدة المحملة على الحسابات عمّا ورد في شهادة التأمينات الاجتماعية، وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف قدم القوائم المالية للأعوام محل الخلاف، كما قدم شهادة المحاسب القانوني (...) للرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية، حيث تضمن تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن الرواتب والأجور الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية على التأكد من صحة البند من خلال مطابقة جدول الرواتب وتكاليف الموظفين الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية مع القوائم المالية المدققة والسجلات المحاسبية الأخرى للشركة للسنوات المعنية، وفحص عينة من الموظفين ومطابقتها مع تحليل الرواتب ودفاتر وسجلات المكلف وشهادة التأمينات الاجتماعية وعقد العمل المعتمد لكل سنة من السنوات المعنية. ومما سبق، فإن كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة يجوز حسمها في حال كانت نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى، ولما أن المكلف أرفق المستندات المؤيدة لوجهة نظره بشأن أسباب الفروقات، وأنها تمثل مصاريف فعلية مرتبطة بالنشاط، وحيث لم تقدّم الهيئة ما يعارض صحة وسلامة إقرار المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء ما انتهى إليه قرار الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (رواتب وأجور غير معتمدة 2012م إلى 2014م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بتقديمه بأن الرواتب والأجور المدرجة في القوائم المالية لم يتم التأمين عليها جميعها في نظام التأمينات الاجتماعية، وهي مصاريف نظامية مثبتة في دفاتر الشركة. في حين ردت الهيئة في مذكرتها الجوابية إن أصل الخلاف بين الهيئة وبين المستأنف في هذا البند هو عدم تقديم المستأنف المستندات المؤيدة لصحة اعتراضه خلال مرحلة الفحص ومرحلة الاعتراض، الأمر الذي بناءً عليه لم تقبل الهيئة اعتراضه، وحيث إن المستأنف لم يقدم المستندات المؤيدة لصحة اعتراضه للهيئة، ولم يقدم ما يؤيد صحة اعتراضه للدائرة مصدرة القرار المستأنف عليه، فإن قرار الهيئة ومن ثم قرار الدائرة الابتدائية قرارين صحيحين وبما يتوافق مع صريح النظام؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة القرار محل الدعوى. استناداً على الفقرة (1)

من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، والتي نصت على ما يلي: "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: 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 قرائن إثبات أخرى، تمكن المصلحة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية." وعلى الفقرة رقم (3) من المادة (57) التي نصت على ما يلي: "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 سبق، فإن الرواتب والأجور تعد من المصاريف الجائزة الحسم في حدود ما يثبت ضمن شهادة التأمينات الاجتماعية باعتبارها إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الحسابات، كما يكون على المكلف تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة للمبالغ الزائدة المحملة على الحسابات عما ورد في شهادة التأمينات الاجتماعية، وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى، وحيث أن المكلف قدم القوائم المالية للأعوام محل الخلاف وأرفق المستندات المؤيدة لوجهة نظره بشأن أسباب الفروقات، وأنها تمثل مصاريف فعلية مرتبطة بالنشاط، وحيث لم تقدم الهيئة ما يعارض صحة وسلامة إقرار المكلف، وعليه فإن كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة يجوز حسمها في حال كانت نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى، الأمر الذي ننتهي معه إلى قبول الاستئناف وإلغاء ما انتهى إليه قرار الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف الصيانة) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أن تصنيف الشركة للأصول الثابتة في كشف الاستهلاك المرفق بالإقرار الضريبي جاء وفقاً للمادة (17) من النظام الضريبي، كما أن الشركة لا تعلم الأساس النظامي الذي استندت عليه الهيئة في خطابها الموجه لسعادة رئيس لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية، في حين ردت الهيئة في مذكرتها الجوابية بأنها قامت برد ما زاد عن 4% من قيمة المجموعة من مصاريف الإصلاح والصيانة للربح وذلك تطبيقاً للفقرة (ب) من المادة (18) من نظام ضريبة الدخل، كما أن المكلف لم يقدم ما يؤيد صحة اعتراضها للدائرة مصدرة القرار المستأنف عليه وكل ما تم إيراده في لائحة استأنفه لا يغير من كون قرار الهيئة ومن ثم قرار الدائرة الابتدائية قرارين صحيحين وبما يتوافق مع صريح النظام؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة القرار محل الدعوى. استناداً إلى ما نصت المادة (الثامنة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي

رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ — على: "ب- لا تزيد قيمة المصاريف المسموح بها وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة لكل سنة عن نسبة أربعة بالمئة (4%) من باقي قيمة المجموعة في نهاية تلك السنة". واستخلاصاً لما سبق، وحيث إن الهيئة قامت بإعادة احتساب كشف رقم (4) من غير بيان لسبب إعادة الاحتساب أو تقديم مطابقة بين إجراءاتها وإقرار المكلف ولم تقم بإرفاق هذا الكشف المعدل حتى يتم التحقق من طريقة احتسابها لمصروف الصيانة الزائد عن (4%)، وحيث إن الدائرة مصدرة القرار لم تطلب من الهيئة بيان الأساس الذي بموجبه حصلت تلك الفروقات بمصاريف الصيانة بين ما قدمه المكلف في إقراره وما تدعي الهيئة أنه الطريقة الصحيحة المطبقة بموجب النظام، ولما لم يتضمن القرار محل الطعن تبييناً للطريقة التي توصلت إليها من خلالها لتحديد احتساب مصروف الصيانة الزائد عن (4%) على المكلف والتي اتجهت قناعة الدائرة إلى الأخذ بها والعدول عما جاء في إقرار المكلف، وبالتالي فإن ما جاء في تسبيب الدائرة لقرارها بخصوص هذا البند الذي انتهت إليه بتأييد موقف الهيئة بالتأكيد على أن المكلف لم يقدم ما يثبت ادعاءه بوقوع الهيئة في الخطأ عند احتساب فروقات الاستهلاك للأعوام محل الخلاف بشكل قلياً لعبء الإثبات، في حين كان من المتعين أن تقدم الهيئة ما يثبت خطأ المكلف في احتساب مصروف الصيانة الزائد عن (4%) من واقع إقراره ومقابلة ذلك الخطأ بما يسند الهيئة في إجراء الربط على المكلف بتعديل مصروف الصيانة الزائد عن (4%) على الوجه الذي تدعي الهيئة به أنه هو الطريقة المتفقة مع النظام، وحيث جاء قرار دائرة الفصل خلواً من بيان ما تسند به الهيئة وجهة نظرها، واكتفى القرار بذكر أن المدعية لم تقدم ما يثبت أحقيتها فيما تطالب به بهذا الخصوص، وما ترى الهيئة احتساب مبالغ فروقات تلك الاستهلاك دون بيان السند المدعى به نظاماً لصحة طريقة الهيئة في تحديد مصروف الصيانة الزائد عن (4%) محل النزاع، مما يعني معه عدم تقديم الهيئة لما يمكن الاستناد إليه في العدول عما أقر به المكلف بخصوص احتساب مصروف الصيانة الزائد عن (4%) باعتبار أن ذلك هو الأصل في احتسابها لانعدام البيئة المعتبرة والدليل الصحيح للتحويل إلى غير ما جاء في إقرار المكلف، الأمر الذي ننتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فروق الاستهلاك للأعوام من 2012م وحتى 2014م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أن تصنيف الشركة للأصول الثابتة في كشف الاستهلاك المرفق بالإقرار الضريبي جاء وفقاً للمادة (17) من النظام الضريبي، كما أن الشركة لا تعلم الأساس النظامي الذي استندت عليه الهيئة في خطابها الموجه لسعادة رئيس لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية، في حين ردت الهيئة في مذكرتها الجوابية بأنها قامت برفض اعتراض المكلف لعدم التزامه بأحكام المادة (18) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ — عند معالجته لمصروف الصيانة والإصلاح؛ كما أن المكلف لم يقدم ما يؤيد صحة اعتراضها للدائرة مصدرة القرار المستأنف عليه وكل ما تم إيراد في لائحة استأنفه لا يغير من كون قرار الهيئة ومن ثم قرار الدائرة الابتدائية قرارين صحيحين وبما يتوافق مع صريح

النظام؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة القرار محل الدعوى. حيث نصت المادة (السابعة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ على: "ب- تقسم الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموعات ونسب استهلاك كما يأتي: 1- المباني الثابتة: خمسة بالمئة (5%)، 2- المباني الصناعية والزراعية المتنقلة: عشرة بالمئة (10%)، 3- المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن: خمسة وعشرون بالمئة (25%)، 4- مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقولها: عشرون بالمئة (20%)، 5- جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلة غير المشمولة بالمجموعات السابقة كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات والشهرة: عشرة بالمئة (10%)، د- يحسب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها بمقتضى الفقرة (ب) من هذه المادة على باقي قيمة تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية. هـ - إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة بعد حسم قسط الاستهلاك وفقا لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمئة (50%) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصصا من المبلغ نسبة خمسين بالمئة (50%) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة ألا يصبح الباقي سالباً". واستخلاصاً لما سبق، وبالإطلاع على كشوف استهلاك الأصول من خلال إقرارات المكلف والقوائم المالية للأعوام محل الخلاف، يتضح منها بأنه قد التزم بنسب الاستهلاك المقررة بموجب النظام الضريبي ولم يرقم بزيادة نسب الاستهلاك عن الحد الأقصى، إذ إن المعول عليه في هذا الشأن ما تجيزه الأنظمة واللوائح والتعليمات الخاصة بالتعامل مع طريقة الاستهلاكات عند احتساب الوعاء الضريبي للمكلف، وحيث لم تقدم الهيئة ما يفيد بعدم صحة الطريقة التي اتبعها المكلف في احتساب استهلاكات الأصول الثابتة لديه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مبالغ أخضعها الهيئة لضريبة الاستقطاع بواقع 5%) مقابل خدمات استشارية وفنية) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أن الأساس الذي اعتمدت عليه الهيئة في ربطها هو أساس الاستحقاق بينما الأساس الذي يجب معه استقطاع الضريبة هو الأساس النقدي، حيث أن الهيئة فرضت ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحملة على المصاريف المستحقة وليس المدفوعة. في حين ردت الهيئة في مذكرتها الجوابية مؤكدة على ما ورد في مذكرتها الجوابية المقدمة للدائرة الابتدائية، وأن المستأنف لم يقدم المستندات المؤيدة لصحة اعتراضه للهيئة، ولم يقدم ما يؤيد صحة اعتراضه للدائرة مصدرة القرار المستأنف عليه، فإن قرار الهيئة ومن ثم قرار الدائرة الابتدائية قرارين صحيحين وبما يتوافق مع صريح

النظام؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة القرار محل الدعوى. استناداً على ما نصت عليه الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ على أن: "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ذلك الخدمات الفنية التي حدد سعرها بنسبة 5%"، وعلى الفقرة رقم (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، والتي نصت على ما يلي: "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." واستخلاصاً لما سبق، وحيث يكمن استئناف المكلف في اعتراضه على إجراء الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحملة على المصاريف المستحقة وليس المدفوعة، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامتها، وتأمل موضوع النزاع، وحيث كان الثابت من القرار محل النزاع ثبوت استحقاق المبلغ لشخص غير مقيم دون ثبوت تحقق عملية الدفع، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأنف لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة عن الأعوام محل الخلاف ما دام أن واقعة الدفع لها لم تتحقق، وعليه يتقرر عدم أحقية الهيئة في توريدها لمبالغ تلك الخدمات المقيدة لديه كاستحقاق واجب التوريد في الأعوام محل الخلاف، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المكلف لم يتحقق عنها واقعة الدفع، ولم تثبت الهيئة خلاف ذلك، الأمر الذي يتقرر معه قبول استئناف المكلف ونقض قرار الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث يكمن الاستئناف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ تدعي الهيئة أن موعد احتساب غرامة التأخير هو من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار وليس من التاريخ الذي يصبح قرار الدائرة نهائي، وذلك استناداً على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل. في حين يستأنف المكلف ويدعي أن غرامة التأخير البالغة (1%)، استناداً على المادة (77) من النظام الضريبي والمادة (68) من اللائحة تتوجب على مبلغ الضريبة غير المسددة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وذلك وفقاً للمادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد، كما أن الغرامة نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والشركة. وصدرت العديد من القرارات في هذا الشأن ومنها على سبيل المثال: القرار الاستئنافي رقم 1335 لعام 1435هـ، حيث أن تلك القرارات أيدت المكلف في عدم فرض غرامة تأخير لوجود اختلافات في وجهة النظر، وحيث أن قرار الدائرة بتعديل إجراء الهيئة جاء ملائماً لأحكام

النظام وبذلك يكون احتساب غرامة التأخير من تاريخ صدور القرار النهائي بشأن الاعتراض وفقاً لقرار اللجنة الاستئنافية. في حين ورد رد الهيئة في المذكرة الجوابية وأفادت بأنها تتمسك بوجهة نظرها المقدمة للدائرة الابتدائية. وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (السابعة والسبعون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ، على: "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، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد". كما نصت الفقرة رقم (3) من المادة (السابعة والستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، على: "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 (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد". واستخلاصاً لما سبق، فإن غرامة التأخير تفرض بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وحيث لا يمكن مؤاخذة المكلف بالغرامات إلا بعد علمه بحقيقة الربط، حيث إن هذا المسلك هو ما يتفق مع القواعد الشرعية والنظامية ذات الصلة كالقاعدة الشرعية التي تقضي بأنه: "لا يكلف شرعاً إلا بفعل ممكن، مقدور للمكلف، معلوم له علماً يحمله على امتثاله". وبناء على ذلك فإن حاصل ما تقدم يترتب عليه عدم أحقية الهيئة في فرض غرامة على عدم سداد فرق الضريبة المستحقة وفقاً للربط الضريبي اعتباراً من تاريخ الوقت النظامي لتقديم الإقرار، وإنما يحق لها فرض تلك الغرامة من تاريخ إبلاغ المكلف بربطها، حيث لا يمكن مؤاخذة المكلف بهذه الغرامة إلا بعد علمه بحقيقة الربط، أي أن احتساب الضريبة يكون من تاريخ الاستحقاق لفرق الضريبة الناتج عن إبلاغ المكلف بالربط إلى تاريخ السداد، على أن تسقط الغرامة في البنود التي انتهت فيها إلى قبول استئناف المكلف وفقاً للقاعدة الفقهية "إذا سقط الأصل سقط الفرع"، وعليه ترى الدائرة تعديل قرار الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بقية البنود محل الدعوى، إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني 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 السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصده 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 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-2020-282) المتعلق بالربط الضريبي للأعوام من 2012م وحتى 2014م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرق مصاريف التأمينات الاجتماعية محملة بالزيادة) .
- 2- قبول استئناف المكلف، وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (رواتب وأجور غير معتمدة 2012م إلى 2014م).
- 3 - قبول استئناف المكلف، وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف الصيانة)
- 4- رفض استئناف المكلف، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ديون معدومة).
- 5- رفض استئناف المكلف، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مبالغ مقطوعة للموظفين لعام 2013م).
- 6- رفض استئناف المكلف، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لعام 2013م ولعام 2014م وعدم حسم مصاريف الديون المعدومة لعام 2014م).
- 7- رفض استئناف المكلف، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف ضرائب محملة على حسابات الفترة لعام 2014م).

اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

8- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فروق الاستهلاك للأعوام من 2012م إلى 2014م).

9- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مبالغ أخضعها الهيئة لضريبة الاستقطاع بواقع 5%) مقابل خدمات استشارية وفنية).

10- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مبالغ أخضعها الهيئة لضريبة الاستقطاع بواقع 15%) بدلاً من 5%).

11- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامة التأخير).

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

