

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127357

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-127357-2022)

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 2023/11/22م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كل من:

رئيساً

الدكتور / ...

عضواً

الدكتور / ...

عضواً

الأستاذ / ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2022/04/28م، من /...، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن الشركة المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...)، والاستئناف المقدم بتاريخ 2022/04/25م من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-3301) الصادر في الدعوى رقم (ZI-29838-2020) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2018م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المدعى /... (سجل تجاري رقم ...) على قرار المدعى عليها / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق بالربط الزكوي محل الدعوى من الناحية الشكلية.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- 1- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (عدم أحقية الهيئة في إضافة فرق المشتريات الخارجية).
- 2- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (عدم حسم ديون حكومية غير محصلة وتعديل الربح بها).
- 3- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).
- 4- رفض ما عدا ذلك من اعتراضات.

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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127357

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-127357-2022)

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافه فيما يخص بند (عدم اعتماد فروقات الرواتب والأجور لعام 2018م) بأنه من غير الممكن تطابق الرواتب والأجور الواردة بشهادة التأمينات الاجتماعية مع الرواتب والأجور الواردة بالإقرار، حيث أن الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية تتمثل في بنود محددة وهي الراتب الأساسي وبدل السكن والعمولات، بينما الرواتب والأجور المدرجة ضمن الإقرار تمثل الرواتب والأجور والبدلات الفعلية التي تكبدتها الشركة، حيث أن هناك بدلات فعلية تدفعها الشركة لموظفيها وهي بدلات نظامية لكنها لا تخضع للتأمينات، ولكن ذلك لا يمنع من كونها تكاليف حقيقية وفعلية جائزة الحسم، ويؤكد على أن الشركة قامت بتوضيح أسباب فروقات الرواتب والأجور والتي بلغت (5,315,254) ريال بأنها عبارة مصاريف تأمين طبي ومصاريف إقامة ورسوم جمركية ومصروفات عاملين أخرى، ويشير إلى أنه لا يوجد أي نص قانوني ينص على رفض اعتماد حسم بدلات الموظفين بسبب أنها غير خاضعة للتأمينات الاجتماعية، كما يفيد بأن تكلفة الرواتب المدرجة ضمن حسابات الشركة تمثل رواتب وبدلات موظفين يعملون على تنفيذ مشروعات الشركة، حيث يتم ادراج الإيرادات المتحققة منها ضمن إقرارات الشركة وبالتالي فإن تلك الإيرادات قد خضعت لضريبة الدخل والزيادة وعليه فلا بد من ادراج التكلفة المرتبطة بتحقيق الإيرادات كتكاليف واجبة الحسم ضمن الإقرار. وفيما يخص بند (تعديل الوعاء الزكوي بالأرباح الموزعة لعام 2018م) فيدعي المكلف بأن الدائرة قد عللت قرارها القاضي برفض اعتماد البند لعدم تقديم القوائم المالية على الرغم من أن القوائم قد سبق تقديمها للهيئة عند تقديم الإقرار الزكوي، وعليه قدم المكلف القوائم مرة أخرى ويطلب باعتماد كامل قيمة البند. وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فيدعي المكلف بأنه قام بسداد أصل مبالغ الضريبة حسب ربط الهيئة محل الاعتراض، بناء على مبادرة الهيئة المتعلقة بإلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية والصادرة بتاريخ 20 يناير 2021م، وقد أكدت الهيئة على استلام المبالغ وأنه جاري معالجة الغرامات، وعليه وحيث أنه تم إلغاء الغرامات حسب مبادرة الهيئة؛ بالتالي يصبح ذكر مسببات الاعتراض غير ذي جدوى، ومن باب الاحتياط في حال عدم إلغاء الغرامات بواسطة الهيئة فإن المكلف يتمسك باعتراضه على الغرامة. كما يعترض المكلف على بند (عدم أحقية الهيئة في إضافة فرق المشتريات الخارجية لعام 2018م) وبند (عدم الاعتراف بالمصاريف الجمركية وتعديل الربح بها لعام 2018م) وبند (عدم حسم ديون حكومية غير محصلة وتعديل الربح بها لعام 2018م)، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فتقدمت بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله أن الهيئة تطالب بقبول استئنافها ونقض قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127357

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-127357-2022)

أحقية الهيئة في إضافة فرق المشتريات الخارجية لعام 2018م) وبند (عدم حسم ديون حكومية غير محصلة وتعديل الربح بها لعام 2018م) وبند (غرامة التأخير).

وفي يوم الأربعاء بتاريخ 2023/11/22م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها بحضور كامل أعضائها 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 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.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (عدم اعتماد فروقات الرواتب والأجور لعام 2018م)، وحيث يكمن استئنافه في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي بأنه من غير الممكن تطابق الرواتب والأجور الواردة بشهادة التأمينات الاجتماعية مع الرواتب والأجور الواردة بالإقرار، حيث أن الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية تتمثل في بنود محددة وهي الراتب الأساسي وبدل السكن والعمولات، بينما الرواتب والأجور المدرجة ضمن الإقرار تمثل الرواتب والأجور والبدلات الفعلية التي تكبدتها الشركة، حيث أن هناك بدلات فعلية تدفعها الشركة لموظفيها وهي بدلات نظامية لكنها لا تخضع للتأمينات، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار اللجنة الابتدائية. وحيث نصت الفقرة (1/أ) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (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 قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة."، كما نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127357

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-127357-2022)

على أن: "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 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." وبناءً على ما تقدم، تعدّ شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات ما لم يثبت المكلف خلاف ذلك، وبالإطلاع على ملف الدعوى وما تضمنه من دفعات ومستندات؛ تبين تقديم المكلف لبيان تحليلي بالفروقات في بند الراتب الأساسي وبدل السكن وبدلات الموظفين الأخرى والذي تضمن الإشارة إلى أن الراتب الأساسي وبدل السكن وبدلات الموظفين الأخرى بحسب البيان المقدم سابقاً للهيئة تبلغ (48,104,579) ريال والأجور والرواتب وما في حكمها بحسب الإقرار (53,419,834) ريال وأن الفرق البالغ (5,315,255) ريال عبارة عن تكلفة التأمين الطبي (4,285,998) ريال ورسوم تجديد إقامات ومصاريف موظفين أخرى (1,029,257) ريال، وبالإطلاع على العينات المقدمة تبين أنها تمثلت في (4) فواتير متعلقة بتكاليف التأمين الطبي بإجمالي (3,441,262) ريال من أصل (4,285,998) ريال، وعليه وحيث أن العينة المقدمة تجاوزت نصف المبلغ ويمكن الاعتماد بها لكونها فواتير مثبتة وموقعة، عليه فيحسم كامل مبلغ تكلفة التأمين الطبي والبالغ (4,285,998) ريال، أما فيما يتعلق بالمتبقي والمتعلق برسوم تجديد إقامات ومصاريف الموظفين الأخرى تبين أن المكلف لم يقدم أي مستندات مؤيدة لهذه المبالغ، كما أن المكلف أشار ضمن لائحة استئنافه بأنه قدم جدول تطيلي للمصاريف أفاد فيه بأن رسوم تجديد إقامات ومصاريف الموظفين الأخرى تبلغ (741,160) ريال في حين أفاد في البيان المقدم المشار له أعلاه بأن رسوم تجديد إقامات ومصاريف موظفين أخرى تبلغ (1,029,257) ريال، وعليه ولاختلاف المبلغ في البيانات التحليلية المقدمة من المكلف ولعدم تقديمه المستندات المؤيدة للمبلغ، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول اعتراض المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند وذلك بقبول حسم (4,285,998) ريال ورفض ما عدا ذلك.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (تعديل الوعاء الزكوي بالأرباح الموزعة لعام 2018م)، وحيث يكمن استئنافه في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأن الدائرة قد عللت قرارها القاضي برفض اعتماد البند لعدم تقديم القوائم المالية على الرغم من أن القوائم قد سبق تقديمها للهيئة عند تقديم الإقرار الزكوي، وعليه قدم المكلف القوائم مرة أخرى ويطلب باعتماد كامل قيمة البند، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأيد قرار اللجنة الابتدائية. وحيث نصّت الفقرة (8) من البند (أولاً) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127357

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-127357-2022)

والصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01 هـ على أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 8- رصيد الأرباح المرحلة من سنوات سابقة آخر العام.". وبناءً على ما تقدّم، يتبين أن الخلاف بين الطرفين يكمن في إجراء الهيئة بعدم اعتماد حسم الأرباح الموزعة بمبلغ (6,846,830) ريال، وبالاطلاع على ملف الدعوى وما أحتوى عليه من دفوع ومستندات؛ تبين تقديم المكلف للقوائم المالية وبالاطلاع على قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الشركاء فإنه لم يتبين أساس احتساب الهيئة للمبلغ المضاف للوعاء، حيث أنه بالاطلاع على احتساب الهيئة الوارد في مذكرتها الجوابية المقدمة أمام الدائرة مصدرة القرار تبين أنها أشارت إلى أن إجمالي الأرباح المبقة يبلغ (24,029,651) ريال بينما إجمالي الأرباح المبقة بحسب القوائم المدققة (16,941,092) ريال، كما أشارت إلى أن الأرباح تحت التوزيع (14,122,010) ريال بينما بحسب القوائم فإن الأرباح تحت التوزيع لعام الخلاف (11,713,064) ريال، ولم تقدم الهيئة أساس احتسابها كما أن دائرة الفصل أشارت في حيثيات القرار إلى أن الهيئة لم توضح أساس احتسابها ولكنها انتهت إلى رفض اعتراض المكلف لعدم وجود القوائم المالية، وعليه وحيث أن المكلف قدم القوائم المالية التي تثبت عدم صحة الأرقام المدرجة في احتساب الهيئة وحيث أن الهيئة لم تقم بالرد على استئناف المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول اعتراض المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير)، وحيث يكمن استئنافه في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يّعي بأنه قام بسداد أصل مبالغ الضريبة حسب ربوط الهيئة محل الاعتراض، بناء على مبادرة الهيئة المتعلقة بإلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية والصادرة بتاريخ 20 يناير 2021م. وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15 هـ 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، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، وحيث نصّت الفقرة (3) من المادة (67) 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 تجربها 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.". وبناءً على ما تقدّم، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127357

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (ZI-127357-2022)

النظام والتعديلات التي تجريها الهيئة، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، مما يتبين معه صحة إجراء الهيئة بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها رفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على البنود التي تم فيها إلغاء قرار الدائرة لسقوط أصل فرض الضريبة. أما بشأن ما أشار له المكلف من أنه قام بسداد أصل الضريبة وذلك للاستفادة من مبادرة الهيئة المتعلقة بإلغاء الغرامات، فإن الهيئة لم تشر ضمن مذكرتها الجوابية المقدمة أمام الدائرة مصدرة القرار أن المكلف قام بطلب الاستفادة من المبادرة وسداد أصل الضريبة وأنها قبلت طلبه، وعليه وحيث أن مثل هذا الطلب يجب تقديمه للهيئة وليس من الأمانة مما يتعين معه صرف النظر عن هذا الدفع، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول اعتراض المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة على بقية البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ 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 محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محلّ الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستحق الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف ورفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محلّ 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 / ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...). والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-3301) الصادر في الدعوى رقم (ZI-29838-2020) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127357

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-127357-2022)

- 1- رفض استئناف الطرفين وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم أحقية الهيئة في إضافة فرق المشتريات الخارجية لعام 2018م).
 - 2- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم حسم ديون حكومية غير محصلة وتعديل الربح بها لعام 2018م).
 - 3- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم اعتماد فروقات الرواتب والأجور لعام 2018م).
 - 4- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم الاعتراف بالمصاريف الجمركية وتعديل الربح بها لعام 2018م).
 - 5- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم حسم ديون حكومية غير محصلة وتعديل الربح بها لعام 2018م).
 - 6- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تعديل الوعاء الزكوي بالأرباح الموزعة لعام 2018م).
 - 7- رفض استئناف الهيئة وقبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).
- 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/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعة إلكترونياً.