الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
قرار رقم: IR-2023-132123
الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-132123-2022)

في الدعوى المقامة

من/ المكلف **المستأنف/ المستأنف ضده**
سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك **المستأنف/المستأنف ضده**

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:
إنه في يوم الخميس 2023/11/09م، 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:
الدكتور/ ... **رئيساً**

الدكتور/ ... **عضواً**

الأستاذ/ ... **عضواً**

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2022/05/23م، من/ ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-710) الصادر في الدعوى رقم (ZI-22744-2020) المتعلّقة 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: رفض اعتراض المدعية على بند فرق الاستيرادات.
ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند استبعاد المشتريات الداخلية.
ثالثاً: رفض اعتراض المدعية على بند التكاليف ومزايا الموظفين.
رابعاً: إثبات انتهاء الخلاف حول بند تكليف العمالة المؤقتة.
خامساً: رفض اعتراض المدعية على بند رواتب ومزايا الشريك غير السعودي.
سادساً: قبول اعتراض المدعية على بند تكاليف المشاريع.
سابعاً: رفض اعتراض المدعية على بند المصاريف المعاد تحميلها من الجهات ذات العلاقة.
ثامناً: رفض اعتراض المدعية على بند إضافة حصة الجانب السعودي في الأرصدة الدائنة.
تاسعاً: تعديل إجراء المدعى عليها على بند غرامة التأخير، وفقًا لحيثيات القرار.
وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلّا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:
ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخصّ بند (فروقات الاستيراد لعام 2018م) فيكمن استئناف المكلف بمطالبته بنقض قرار دائرة الفصل. وفيما يخصّ بند (المشتريات الداخلية لعام 2018م) فيدعي المكلف بأن قرار دائرة الفصل بعدم قبول المستندات المقدمة غير مبرر. كما يستأنف المكلف على البنود التالية: بند (استبعاد تكاليف ومزايا الموظفين لعام 2018م)، وبند (رواتب ومزايا تخص الشريك غير السعودي لعام 2018م) فيدعي المكلف أن الهيئة قبلت جزئيًا وعدلت المبلغ المستبعد ليصبح قدره (1,325,382) ريال، ولم تتمكن الدائرة من تحديد هذا البند من الربط، ويدعي أنه قام بتقديم الإقرار الضريبي في وقت الربط المعدل الذي يوضح أن المبلغ (1,325,381.80) ريال، ويفيد أن الشركة غير قادرة على تحديد الأساس التي استندت إليه الهيئة في احتسابها للمبلغ. و بند (مصاريف معاد تحميلها من جهة ذات علاقة لعام 2018م)، وبند (حصة الجانب السعودي في أرصدة دائنة لعام 2018م)، وبند (غرامة التأخير)، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم من أسباب.
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 في البنود التالية: بند (تكاليف المشاريع لعام 2018م) فتوضح الهيئة أنها قامت بإضافة مبلغ وقدره (7,358,867) ريال إلى صافي الربح بسبب أن المصروف جرى احتسابه بشكل تقديري، وأوضحت أنها قامت بمطالبة المكلف في مرحلة الفحص بتزويدها بالمستندات المؤيدة، وبعد مراجعة المستندات قبل جزء منها، وذلك للآتي: 1- مبلغ وقدره (6,217,653.60) ريال (تكاليف مشروع مشترك) فقد أوضح المكلف لها في تاريخ 2020/02/12م بأنها مصاريف تقديرية ولا يوجد فواتير ومستندات لها، وذلك بحسب البريد المرسل من قبله، وبعد ذلك أرفق لها مستندات وفواتير للهيئة بتاريخ 2020/02/18م، وبعد رجوعها للفواتير التي كانت بتاريخ 2019/02/18م وللفترة فبراير 2019م، اتضح أن هذه الفواتير لا تخص الفترة وهي عام 2018م بالإضافة إلى اختلاف تبريرات المكلف بأنها فواتير تقديرية، وبعد ذلك أرفق مستندات ولا يمكن قبولها استنادًا إلى المادة (9) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل ذلك رفض اعتراضه. 2 – مبلغ وقدره (819,164) ريال (... –) بعد مراجعة البند من قبل الفحص والربط تم تقديم المستندات ضمن المشتريات المحلية، وذلك عند طلب الهيئة لعينة من المشتريات المحلية وتم رفضها وذلك بسبب عدم مطابقتها لتحليل البند وقدمها المكلف مرة أخرى عند طلب عينة لبند تكاليف المشاريع مما يعني ازدواجية احتساب المصروف مرة في المشتريات المحلية ومرة في تكليف المشروع. 3– مبلغ وقدره (322,050) ريال (شركة ...) بعد مراجعة البند من قبل الفحص والربط وجد أن الفاتورة موجهة لعميل آخر وليس للمكلف ولم يتم قبولها ضمن بند المشتريات الداخلية وتم تزويدها للهيئة مرة أخرى كمستندات في بند مشروعات تحت التنفيذ مما يعني ازدواجية احتساب المصروف مرة في المشتريات المحلية ومرة في تكاليف المشروع. وفيما يخصّ بند (غرامة التأخير لعام 2018م) فتوضح أن بند غرامة التأخير مرتبط ارتباطاً وثيقاً بالبند الأول، وبالتالي تطالب بإلغاء قرار دائرة الفصل، وعليه فإن الهيئة تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محلّ الاستئناف.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
قرار رقم: IR-2023-132123
الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-132123-2022)

وفي يوم الخميس 2023/11/09م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم:(2) من المادة الخمسة 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، تبيّن 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 (المشتريات الداخلية لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في على قرار دائرة الفصل في عدم قبولها للمستندات المقدمة منه. وحيث نصت المادة (70) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1435/01/22هـ على أنه: "للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك"، كما نصت الفقرة (1) من المادة (70) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (39933) وتاريخ 1435/05/19هـ على أنه: "إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه"، وبناءً على ما تقدم، وحيث ثبت انتهاء الخلاف بقبول الهيئة لطلبات المدعية وفق ما ورد في الخطاب الصادر منها في المذكرة الإلحاقية والمتضمن على "وعليه قامت الهيئة بقبول حسم المشتريات المطابقة للعينة المطلوبة بإجمالي قيمة 204,320 ريال فقط." الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف بشأن الاستئناف المتعلق بمبلغ (204,320) ريال محلّ الدعوى.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (رواتب ومزايا تخص الشريك غير السعودي لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف على قرار دائرة الفصل بأنه لم يتمكن من معرفة أساس احتساب الهيئة. وحيث إن المكلف يطالب بعدم إضافة بنود رواتب ومزايا تخص الشريك غير السعودي بمبلغ (1,449,251) ريال، فيحين أن الهيئة دفعت أن هذا المبلغ لا يوجد ضمن الربط الصدر للمكلف، ولكن بالاطلاع على خطاب التعديل المرفقة في لجنة الفصل بتاريخ 2020/04/23م يتبين أن الهيئة ذكرت نص الآتي : "تعديل فرق الوعاء الضريبي في بند رواتب و أجور الجانب غير السعودي لعدم وجود بند مناسب بقيمة تعادل (1.449.250،69) ريال" مما يعني أن إنكار الهيئة لعدم وجود هذا البند لا وجاهة له و أيضًا بالنسبة لما ذكره المكلف أن الهيئة لم تقدم أساسها الذي تستخدمه في احتساب المبلغ ودفعت بإنكار هذا البند في مذكرتها الجوابية و في خطاب التعديل ذكرت أنها عدلت الوعاء الضريبي في بند الرواتب و أجور تخص الجانب الغير سعودي لعدم وجود بند مناسب فلم توضح الهيئة عبارتها في عدم وجود بند مناسب لتعديل الوعاء الضريبي واختيارها بند رواتب وأجور تخص الشريك غير السعودي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تكاليف المشاريع لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل في إلغاء قرارها بناءً على تقديم المكلف للمستندات المؤيدة.

وحيث تنص الفقرة (1/أ) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ والمتعلقة بالمصاريف التي يجوز حسمها والتي نصت على: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواءً كانت مسددة أو مستحقة وصولا 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 تنص الفقرة (2) من المادة (6) منها والمتعلقة بالمصاريف التي لا يجوز حسمها والتي نصت على: "المصاريف التي لا يتمكن المكلف من إثبات صرفها بموجب مستندات مؤيدة أو قرائن إثبات أخرى". وتنص الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصدرة بقرار وزير المالية 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 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.". وحيث إن تلك المصاريف تعتبر جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف قدّم الفواتير المتعلقة بهذه المشاريع وهي كالآتي:

1-المشروع المشترك للأعمال الميدانية بإجمالي مبلغ وقدرة (6,561,611.1) ريال وفق للرد على المذكرة الجوابية يظهر أن جميع الفواتير المؤيدة تخص مشاريع عام 2018م، وموضحه ذلك من خلال التقاطه لجزء من الاتفاقية في ملف باسم (الملحق هـ_المستندات المؤيدة المشروع ...) وما ترى معه الدائرة قبول هذه الفواتير المؤيدة. 2- ... بإجمالي مبلغ (4,585,189) ريال وفق للرد على المذكرة الجوابية يظهر من خلال الفواتير المقدمة أنها مستخلص أعمال للمشاريع وتم قبولها في بند تكاليف المشاريع وما ترى معه الدائرة قبول هذه الفواتير المؤيدة. 3- مصنع ... بإجمالي مبلغ (529,215.17) ريال وفق للرد على المذكرة الجوابية يظهر من خلال الفواتير المقدمة أنها تخص تكاليف المشاريع وما ترى معه الدائرة قبول هذه الفواتير المؤيدة. 4- ... بمبلغ (322,050) ريال، وفق للرد على المذكرة الجوابية يظهر أن الفاتورة ليست موجهة للمكلف وما ترى معه الدائرة قبول هذه الفاتورة. وبما أن المكلف بعضَ المستندات المؤيدة للمصاريف محل الخلاف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة جزئياً، وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث يكمن استئناف المكلف على قرار دائرة الفصل في أنه لا يوافق على فرض غرامة تأخير سداد على البنود محل النزاع، في حين يكمن استئناف الهيئة بأن الغرامة مرتبطة في البند أولاً وبالتالي فتطالب بإلغاء قرار دائرة الفصل، وحيث تنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/01/15هـ، والتي نص 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 تنص الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ والمتضمنة 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." وتنص الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة ذاتها والتي نصت على ما يلي: "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: بـ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة". وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومستندات، 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 الهيئة ، وحيث إن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، مما ترى معه الدائرة صحة إجراء الهيئة بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي رفض استئناف المكلف وقبول استئناف الهيئة، قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في شأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة على بقيّة البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ الطعن دون إضافةٍ 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 وجّه 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 محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف والهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقيّة 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 (...)، وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-710) الصادر في الدعوى رقم (ZI-22744-2020) المتعلّقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تكاليف المشاريع لعام 2018م).
2- قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير لعام 2018م).
3- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فروقات الاستيراد لعام 2018م).
4- فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (المشتريات الداخلية لعام 2018م):
أ- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بمبلغ 204,320 ريال.
ب- رفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل في المبالغ المتبقية.
5- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (استبعاد تكاليف ومزايا الموظفين لعام 2018م).
6- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (رواتب ومزايا تخص الشريك غير السعودي لعام 2018م).
7- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف معاد تحميلها من جهة ذات علاقة لعام 2018م).
8- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (حصة الجانب السعودي في أرصدة دائنة لعام 2018م).
9- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).

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

عضو	**عضو**
الأستاذ/ ...	**الدكتور/ ...**

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.