

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-133817

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-133817-2022)

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 الاثنين 2023/09/18م، 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 2022/06/17م، من / ... والاستئناف المقدم بتاريخ 2022/06/19م من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-3605) الصادر في الدعوى رقم (I-26303-2020) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2013م حتى 2017م، 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 المدعية / ... (سجل تجاري رقم ...) على قرار المدعى عليها / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق بالربط الزكوي محل الدعوى.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- 1- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (استبعاد رواتب الشركاء للأعوام من 2014م إلى 2017م).
- 2- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (استبعاد فرق الرواتب بين كشف الرواتب والاقرار الضريبي للأعوام من 2014م حتى 2017م).

3- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (استبعاد عوائد القروض المدفوعة ل... عن عام 2014م) فقط.

4- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير).

5- رفض ما عدا ذلك من اعتراضات.

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

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (المصاريف المحملة من المركز الرئيسي لعام 2017م) فيدعي المكلف بأن هذه المصاريف لا تندرج تحت المصاريف العمومية والإدارية (غير المباشرة) التي يخصصها المركز الرئيسي في المملكة المتحدة (على الأساس التقديري) وفقاً لأحكام الفقرة (10/ج) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأن هذه المصاريف تمثل أتعاب خدمات تقنية واستشارية مباشرة ومحملة على أساس مدروس وخاصة للفرع بالإضافة إلى خدمات دعم فعلية يقدمها المركز الرئيسي للفرع بموجب اتفاقية مستوى الخدمة، وأفاد بأنه قام بتقديم الاتفاقية مترجمة. وفيما يخص بند (عكس قيد الإيرادات للأعوام من 2015م إلى 2017م) فيدعي المكلف بأن أسس ومفهوم الهيئة خاطئ تماماً، وحيث ذكرت الهيئة في مذكرتها بأن الإيرادات يتم تحصيلها في السنوات اللاحقة، وعليه يجب الاعتراف بها في سنة تحقيقها بغض النظر عن تحصيلها من العملاء، ولكن الحقيقة هي أن هذه الإيرادات التي تم عكس قيدها في النظام لم ولن يتم تحصيلها أبداً من العملاء، ويمثل عكس قيد الإيرادات إما: 1- اقتصاديات ارتباط خاطئة تم إعدادها في النظام عن طريق الخطأ قبل بدء المشروع أو 2- ساعات محملة بالزيادة من قبل الاستشاريين والتي تم شطبها/عكس قيدها عندما يتم إصدار الفاتورة الفعلية للعميل. وفيما يخص بند (استبعاد الخسائر المرحلة للعامين 2016م و2017م) فيدعي المكلف بأن الهيئة قامت بإصدار الربط النهائي للسنوات من 2010 إلى 2013 والتي من خلالها أكدت الهيئة رصيد الخسائر المرحلة للسنوات إلى 2013م بمبلغ (7,726,109) ريال، والتي تم استخدامها بشكل جزئي في السنوات اللاحقة عندما بدأ الفرع بتحقيق الأرباح، أي في عامي 2016م و2017م. وفيما يخص بند (غرامات التأخير) فيدعي المكلف بأنه لا يجب فرض غرامات التأخير من تاريخ استحقاق الإقرار وإنما من تاريخ صدور القرار النهائي في النزاع كون الخلاف القائم بين الفرع والهيئة هو خلاف فني، إضافة إلى أن غرامات التأخير لا تعد نهائية إلا في الحالات التي نصت عليها المادة (71) الفقرة (2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

كما تقدمت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك باستئنافها على القرار المعارض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافها فيما يخص بند (فرق الرواتب بين كشف الرواتب والإقرار الضريبي للأعوام من 2014م إلى 2017م) فتدعي الهيئة بأنه تم تعديل صافي الربح باستبعاد فرق الرواتب بين كشف الرواتب والإقرار الضريبي للأعوام من 2014م حتى 2017م نتيجة مقارنة كشف الرواتب والأجور المقدم من المكلف بالرواتب والأجور وفقاً للإقرار، مع العلم أن المكلف قدم كشف بالرواتب لكل شهر على مدى الأعوام محل الاعتراض وقدم كشف بالحوالات البنكية مما جعل الهيئة تأخذ بموجب الفرق بين الإقرار وما قدمه المكلف من بيانات، وقد قدم المكلف اعتراضه ولم يقدم جديد عما قدمه خلال إعداد الربط مما يؤكد صحة إجراء الهيئة استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة رقم (الثالثة) من النظام الضريبي، وأوضح الهيئة بأنه يجب على حيثيات قرار الدائرة بأنها غير صحيحة ومخالفة للمقتضى النظامي الصحيح، ووجه ذلك أن المكلف قدم نسخة من سياسة التوظيف المعتمدة من وزارة العمل والمعتمدة بشهر مارس لعام 2020م وتسوية بالفروقات، إلا أن التسوية المقدمة لا يمكن الركون إليها وذلك لعدم تقديم ما يؤيد المصاريف مستندياً، حيث يجب على المكلف تقديم بيان مفصل لكل بند من بنود التسوية وعينه من الفواتير والمستندات التي ثبت طبيعة هذه المصاريف حتى يتم التحقق من صحتها من قبل الهيئة، كما أن سياسة التوظيف المقدمة معتمدة من وزارة العمل بعام 2020م أي بعد أعوام الخلاف، وذلك يوضح عدم صحة القرار وفق المقتضى النظامي استناداً للفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، كما أن لجنة الفصل لم تطلب من المكلف أي إيضاح تفصيلي تثبت صحة ما دفع به، ولم تجد الهيئة أي مستندات مرفقة بهذا الخصوص بأي حال، مما يجعل القرار حرياً بالإلغاء، وتؤكد الهيئة أن ما دفع به المكلف أمام الدائرة لا وجه معتبر له لعدم صحته ولكونه لا يستند إلى دليل يمكن الركون إليه حقيقة، مما تؤكد معه الهيئة على صحة وسلامة إجراءاتها، بالإضافة إلى أن المكلف عندما تقدم باعتراضه أمام الهيئة لم يقدم هذه المستندات التي تخص البند محل الاستئناف، ولم يتبين للهيئة على ماذا استندت الدائرة من كون هذه المستندات تخص بند محل الاستئناف وليس غيرها، وإن كان ما قدمه المكلف للدائرة يخص العام محل الاستئناف أم لا؛ إذ لم يتضح ذلك من خلاله، وإن كانت لجنة الفصل اطلعت على مصادقة المحاسب القانوني عليها من عدمه، كما لم توضح لجنة الفصل بيان كيفية التوصل لهذا البند بشكل تفصيلي محاسبياً ونظامياً مما يجب التنبيه لذلك، لذلك فإن الهيئة تؤكد على صحة وسلامة إجراءاتها. وفيما يخص بند (غرامات التأخير) فتدعي الهيئة بأنه تم فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي استناداً للمادة (77)

فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، وللمادة (68) فقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تحتسب من بعد التاريخ النظامي لتقديم الإقرار وليس من تاريخ الربط، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الاثنين بتاريخ 2023/09/18م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها 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 طلباً الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (فرق الرواتب بين كشف الرواتب والإقرار الضريبي للأعوام من 2014م إلى 2017م) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ تدّعي بأنه تم تعديل صافي الربح باستبعاد فرق الرواتب بين كشف الرواتب والإقرار الضريبي للأعوام من 2014م حتى 2017م نتيجة مقارنة كشف الرواتب والأجور المقدم من المكلف بالرواتب والأجور وفقاً للإقرار، وأن المكلف عندما تقدم باعتراضه أمام الهيئة لم يقدم المستندات التي تخص البند محل الاستئناف، وبأن حيثيات قرار لجنة الفصل غير صحيحة ومخالفة للمقتضى النظامي الصحيح، وعليه تؤكد الهيئة على صحة وسلامة إجراءاتها. في حين دفع المكلف بأنه قام بتقديم تسوية الفروقات بالإضافة إلى سياسة التوظيف إلى الهيئة لتبرير الفروقات، ولم تطلب الهيئة من الفرع أي معلومات أو مستندات إضافية بشأن التسوية المقدمة لتتأكد من الفروقات، وأوضح المكلف بأنه قام بالإفصاح بشكل صحيح عن إجمالي الرواتب والأجور في القوائم المالية المدققة وفي الإقرارات الضريبية، ويعود الفرق في مبالغ الرواتب والأجور إلى مصاريف متعلقة بالموظفين والتي

لا يتم إدراجها في كشوفات الرواتب. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، 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."، كما نصت الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، على أنه: "3- 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 تقدّم، فإن هذه 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 المقدمة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة للمصاريف محل الخلاف، حيث قدم جدول تسوية بتلك المصاريف فقط إضافة إلى سياسة التوظيف المحدث في 2020م (أي بعد أعوام الخلاف) ولم يقدم أي مستندات ثبوتية تؤيد صرف تلك المصاريف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة ونقض قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المصاريف المحملة من المركز الرئيسي لعام 2017م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأن هذه المصاريف لا تندرج تحت المصاريف العمومية والإدارية (غير المباشرة) التي يخصها المركز الرئيسي في المملكة المتحدة (على الأساس التقديري)، وأنها تمثل أتعاب خدمات تقنية واستشارية مباشرة ومحملة على أساس مدروس وخاصة للفرع بالإضافة إلى خدمات دعم فعلية يقدمها المركز الرئيسي للفرع بموجب اتفاقية مستوى الخدمة. في حين دفعت الهيئة بأنها قامت بتعديل الربح بمصاريف محملة من قبل المركز الرئيسي لعام 2017م بمبلغ (1,788,463 ريال) حيث صرح المكلف عن هذا المصروف في إقراره الضريبي بأنه مصروف إداري مقسم على الفروع وأفاد بأنه مدفوع للمركز الرئيسي في المملكة المتحدة مقابل تقديم خدمات فنية ودعم، وقدم الكشف السنوي لضرائب الاستقطاع، وحسب ما ورد بالكشف

السنوي فإن المبلغ المدفوع للمركز الرئيسي هو (6,850,169 ريال)، والمبلغ المعترض عليه هو (1,788,463 ريال)، وأوضحت الهيئة بأن المستندات المقدمة من المكلف مكرره لما سبق تقديمه أمام لجنة الفصل ولم يقدم كافة المستندات الثبوتية. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على أنه: "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."، كما نصت الفقرة (10) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتعلقة بالمصاريف غير جائزة الحسم "المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسية بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة والمملوكة لها بالكامل مقابل ما يلي: أ- إتاوة أو ريع أو عمولة. ب- عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى، (باستثناء عوائد القروض المدفوعة من فروع البنوك الأجنبية العاملة بالمملكة لمراكزها الرئيسية بالخارج). ج- مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري."، وبناءً على ما تقدم، يتبين أن الخلاف يكمن في طلب المستأنف قبول حسم المصاريف المحملة من قبل المركز الرئيسي في المملكة المتحدة من صافي الربح باعتبارها مصاريف مباشرة فعلية لم تحمل بشكل توزيع تقديري، وعليه وبالإطلاع على ملف الدعوى وحيث تبين تقديم المكلف للاتفاقية المترجمة بالإضافة إلى فواتير صادرة عن المركز الرئيسي، وبالإطلاع على الاتفاقية المقدمة فقد أشير في البند (الثالث) منها إلى أن المركز الرئيسي يقوم بتقديم الخدمات الفنية والإدارية والتقنية لدعم نشاط الفرع في المملكة العربية السعودية، إضافة إلى أن الاتفاقية وضحت أن أساس تحميل هذه التكاليف على الفرع هو التكلفة زائد هامش الربح 5%، وعليه فإن المستندات المقدمة من المكلف تعد كافية لإثبات صحة اعتراضه ولا أحقية للهيئة في عدم قبول حسم البند لعدم تقديم المكلف البيان التحليلي بالخدمات الفنية والاستشارية وإقرارات ضريبة الاستقطاع لكل شهر، وأما فيما يتعلق بطلب الهيئة في عدم قبول أي مستند لم يقدم لديها عند إجراء الربط أو عند الاعتراض على قرار الهيئة، هو قول غير متوافق مع النصوص النظامية المنظمة للاعتراض على القرارات الصادرة من الجهات الإدارية، حيث إن نظام المرافعات أمام ديوان المظالم ولائحته التنفيذية لم يشترطاً لقبول التظلم وجوب تقديم المستندات المؤيدة للتظلم أمام جهة الإدارة، وكون قرار الهيئة الصادر هو قرار غير نهائي وقابل للطعن عليه أمام لجان الفصل واللجنة الاستئنافية، وحيث أن قرار الهيئة لم يكتسب الصفة النهائية، وعليه فإنه

يحق للمكلف تقديم المستندات التي تعكس واقع الحال في وقت إجراء الربط وذلك لضمان أداء الالتزام بصورة عادلة ومتوافقة مع الواقع طالما أن المستندات المقدمة لم يُطعن في صحتها من قبل الهيئة، إضافة إلى أن تقديم المستندات والوثائق من قبل المكلف تعتبر أدلة وقرائن جديرة بالنظر، ففي حال لم يقدمها إلى الهيئة فيجوز للهيئة تعديل الإقرار بما هو ثابت أمامها ولا يؤثر في ذلك قيام المكلف بعد ذلك بتقديم ما يثبت صحة إقراره ما دام لم يثار من قبل الهيئة ما يؤثر على صحة تلك المستندات، وذلك لأن الغاية التي يرمي إليها واضع النظام من تحديد قواعد جباية الزكاة وتنظيمها ستأكد بالربط على المكلف عندما يقدم للهيئة المستندات والقوائم المالية لاستثماراته في الخارج والتي يتوجب إخضاعها للزكاة من قبل الهيئة عند تقديمها من المكلف، وأن ذلك الأمر سيتحقق معه مباشرة الهيئة لحقها في جباية الزكاة على النحو الذي تتطلبه الأنظمة والقرارات والتعليمات المنظمة لكيفية جباية الزكاة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد الخسائر المرحلة للعامين 2016م و2017م) 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 لاعتراض المكلف وفقاً لما ورد في الخطاب الصادر منها في المذكرة الجوابية الإلحاقية المقدمة بتاريخ 2023/08/12م والمتضمنة على: "نفيد الهيئة الدائرة الموقرة بقبول اعتراض المدعي على البند أعلاه وذلك بترحيل الخسائر في عام 2016م بمبلغ 664,969 ريال و عام 2017م مبلغ 1,053,190 ريال، وتطلب الهيئة من دائرتكم الموقرة إثبات انتهاء الخلاف مع المدعي وفقاً لما تم توضيحه أعلاه"، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى إثبات انتهاء الخلاف في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الطرفين بشأن بند (غرامات التأخير) وحيث يدعي المكلف بأنه لا يجب فرض غرامات التأخير من تاريخ استحقاق الإقرار وإنما من تاريخ صدور القرار النهائي في النزاع كون أن الخلاف

القائم هو خلاف فني، وأن غرامات التأخير لا تعد نهائية إلا في الحالات التي نصت عليها المادة (71) الفقرة (2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وحيث تدعي الهيئة بأنه تم فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي استناداً للمادة (77) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، وللمادة (68) فقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تحتسب من بعد التاريخ النظامي لتقديم الإقرار وليس من تاريخ الربط. وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) 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، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، وحيث 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"، كما نصت 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، وبالإطلاع على ملف 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 تجربها الهيئة، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الطرفين جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند وذلك بتأييد إجراء الهيئة بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها قبول استئناف الهيئة ورفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على البنود التي تم فيها قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار الدائرة لسقوط أصل فرض الضريبة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (عكس قيد الإيرادات للأعوام من 2015م إلى 2017م) وحيث 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 قضاؤه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمّن النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلاحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض اعتراض المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في هذا البند فيما انتهى إليه من نتيجة 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-2022-3605) الصادر في الدعوى رقم (I-26303-2020) المتعلّقة بالربط الضريبي للأعوام من 2013م حتى 2017م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف الهيئة على بند (فرق الرواتب بين كشف الرواتب والإقرار الضريبي للأعوام من 2014م إلى 2017م)، ونقض قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

2- قبول استئناف المكلف على بند (المصاريف المحملة من المركز الرئيسي لعام 2017م)، ونقض قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

3- رفض استئناف المكلف على بند (عكس قيد الإيرادات للأعوام من 2015م إلى 2017م)، وتأييد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

4- إثبات انتهاء الخلاف على بند (استبعاد الخسائر المرحلة للعامين 2016م و2017م)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

5- قبول استئناف الطرفين جزئيًا على بند (غرامات التأخير)، وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار. ويعتبر هذا القرار نهائيًا وفقًا لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

