

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-170639

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-170639-2023)

في الدعوى المقامة

من / المكلف	المستأنف
سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)	
ضد / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك	المستأنف ضده
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:	
إنه في يوم الاثنين 2024/02/12م، 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 2023/01/18م من / ... هوية وطنية رقم (...) بصفته رئيس مجلس الإدارة للشركة المستأنفة بموجب السجل التجاري وعقد التأسيس، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-2218) الصادر في الدعوى رقم (ZI-71684-2021) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2015م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: اثبات انتهاء خلاف المدعية / شركة ... (رقم مميز ...) مع المدعى عليها / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق ببند حسم الخسائر المرحلة للجانب الضريبي محل الدعوى، وذلك بقبول المدعى عليها لطلبات المدعية في هذا الشأن.

ثانياً: رفض ما عدا ذلك من اعتراضات للمدعية / شركة ... (رقم مميز ...) على قرارات المدعى عليها / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، متعلقة بالربط محل الدعوى.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: إذ يعترض المكلف على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنه يدّعي بأنه وفيما يخص بند (فرق الرواتب لعام 2015م) بأن هذا المصروف مؤيد بموجب القوائم المالية المدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة والذي لم يصدر عنه أي تقرير متحفظ بشأن البند، كما يؤكد أنه خلال مرحلة الفحص قام بتقديم كافة ما طلبته الهيئة لتأييد البند حيث طلبت الهيئة بيان تحليلي بالأجور والرواتب موضح به طبيعة البند (رواتب أساسية، كافة البدلات، كافة المميزات ...) مطابق لميزان المراجعة، مع تحديد رقم حساب الأجور والبدلات في الميزان، وتصنيف الرواتب للسعوديين وغير السعوديين يوضح به رقم الهوية أو الإقامة،

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-170639

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-170639-2023)

وقد قام المكلف بتقديم ذلك، كما يشير إلى أن بيانات شهادة التأمينات الاجتماعية لا تعد القرينة الوحيدة للحكم بعدم اعتماد مصروف المرتبات، بل يلزم ترجيحها بدلائل أخرى، وهو ما لم تستطع الهيئة إثباته، وخاصة في ظل تقديم المكلف لكافة البيانات المطلوبة منه خلال مرحلة الفحص والتي تؤيد نظامية البند، كما يؤكد أن العديد من عناصر المرتبات والأجور لا تخضع لنظام التأمينات الاجتماعية بالمملكة، وعليه فإن شهادة التأمينات الاجتماعية لا تعد بمثابة مستند دقيق مؤيد لإجمالي رواتب وأجور الموظفين المتكبد من قبل الشركة خلال العام، والجدير بالذكر أن العديد من اللجان الابتدائية والاستئنافية، أكدت على اعتماد الرواتب والأجور طالما أنها تمثل نفقات فعلية وإن لم تكن خاضعة لنظام التأمينات الاجتماعية، عليه فإنه بالنظر إلى الرواتب والأجور يتضح أنها تحقق الشروط الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته ولائحته جباية الزكاة. وفيما يخص بند (أرباح غير محققة من استثمارات معدة للمتاجرة لعام 2015م) فيدعي المكلف بأن لجنة الفصل دفعت في رفضها هذا البند بأن المكلف لم يقدم القوائم المالية بالرغم من قيامه بإرفاقها في ملف الدعوى، ويؤكد المكلف أن هذه الأرباح لا تعبر عن أموال في حوزته حتى يتم تزكيته، حيث أكدت التعليمات الشرعية والنظامية والفتاوى الشرعية أن الأموال التي تزكى هي الأرباح الفعلية التي تتحقق للمكلف وليس الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم، إن هذه الأرباح أو الخسائر هي عبارة عن أرباح ناتجة عن عملية إعادة تقييم قيمة الاستثمارات، ووفقاً لآراء الهيئة فإنها لا تزكى، حيث أكدت الهيئة في كثير من خطابات على عدم الأخذ بحسابات ونتائج إعادة التقييم في أمور الزكاة والضريبة، وبالرجوع للنظام الضريبي تؤكد التعليمات الواضحة على أن أية إيرادات ناتجة عن إعادة تقييم لا يعتد بها طبقاً للنصوص الضريبية، وبالتالي فإنه لا يجوز اعتماد أرباح إعادة تقييم ضمن الربح الدفترى سواء ما يتعلق بفروق العملة أو غيرها التزاماً بأحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية المتوافقة مع أحكام الشريعة. وفيما يخص بند (غرامة التأخير لعام 2015م) فيدعي المكلف بأن غرامة التأخير نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف، وقد حكمت لجان الاعتراض في العديد من الاعتراضات بعدم فرض غرامة تأخير عند وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الطرفين، بالإضافة إلى أن تلك الفروق لا تكتسب صفة "نهائية" طالما لم يصدر بشأنها قرار استئنافي وبالتالي أيضاً لا ينطبق عليها نص الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية، عليه فإن المكلف يطلب احتساب غرامة التأخير من التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية. كما يعترض المكلف على بند (مصاريف فنادق وتوظيف لعام 2015م) وبند (تأمينات اجتماعية لعام 2015م) وبند (مصروفات مستحقة ومطلوبات أخرى لعام 2015م) وبند (خسائر متراكمة لعام 2015م)، وعليه فإن المكلف يطالب بنقض قرار دائرة الفصل محل الطعن لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الاثنين بتاريخ 2024/02/12م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم: (2)

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-170639

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-170639-2023)

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، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وبعد المداولة نظاماً، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الاستئناف، قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فرق الرواتب لعام 2015م)، وحيث يكمن استئنافه بأن هذا المصروف مؤيد بموجب القوائم المالية المدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة والذي لم يصدر عنه أي تقرير متحفظ بشأن البند، كما يؤكد أنه خلال مرحلة الفحص قام بتقديم كافة ما طلبته الهيئة لتأييد البند، كما يشير إلى أن بيانات شهادة التأمينات الاجتماعية لا تعد القرينة الوحيدة للحكم بعدم اعتماد مصروف المرتبات، بل يلزم ترجيحها بدلائل أخرى، وهو ما لم تستطع الهيئة إثباته، وخاصة في ظل تقديم المكلف لكافة البيانات المطلوبة منه خلال مرحلة الفحص والتي تؤيد نظامية البند، كما يؤكد أن العديد من عناصر المرتبات والأجور لا تخضع لنظام التأمينات الاجتماعية بالمملكة. وحيث نصّت الفقرة (1/أ) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ 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"، وحيث نصّت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري 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 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." وبناءً على ما تقدّم، 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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-170639

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-170639-2023)

لم يثبت المكلف خلاف ذلك، وبالإطلاع على ملف الدعوى تبين أن الفروقات محل النزاع تبلغ (1,605,513.20) ريال، وبحسب المستندات تبين تقديم المكلف للقوائم المالية المدققة بالإضافة إلى بيان تحليلي بالرواتب والأجور لعام النزاع من واقع ميزان المراجعة والذي يتضمن الرواتب الأساسية وبدل السكن والمنافع الأخرى، وبمطابقة القوائم المالية مع البيان التحليلي المقدم تبين تطابقهم وذلك بإجمالي (13,234,379) ريال، عليه؛ وحيث إن البيان أوضح الرواتب الأساسية وبدل السكن والمطابق للإقرار بمبلغ (6,073,031) ريال، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (أرباح غير محققة من استثمارات معدة للمتاجرة لعام 2015م)، وحيث يكمن استئنافه في أن هذه الأرباح لا تعبر عن أموال في حوزته حتى يتم تزكيته، حيث أكدت التعليمات الشرعية والنظامية والفتاوى الشرعية أن الأموال التي تزكى هي الأرباح الفعلية التي تتحقق للمكلف وليست الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم، وأوضح بأن هذه الأرباح أو الخسائر هي عبارة عن أرباح ناتجة عن عملية إعادة تقييم قيمة الاستثمارات. وحيث نصت الفقرة رقم (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ على أنه: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي 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 تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وحيث نصت الفقرة رقم (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ، 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، يتبين أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي بشأن الأرباح الغير المحققة، وبالإطلاع على المستندات المقدمة في ملف الدعوى؛ تبين تقديم المكلف للقوائم المالية المدققة، وبالإطلاع على القوائم المالية ومن خلال الإيضاح الخاص بالاستثمارات تبين أن المكلف اشترى هذا الاستثمار خلال السنة بمبلغ (2,000,000) ريال وذلك حسب ما تظهره قائمة التدفق النقدي، كما أظهرت قائمة التدفقات النقدية أرباح غير محققة متعلقة بالاستثمار بذات مبلغ النزاع وهو (92,020) ريال، وأفاد المكلف أن أرباح إعادة التقييم تظهر ضمن الإيرادات الأخرى، وبالإطلاع على قائمة الدخل اتضح أن الإيرادات الأخرى تظهر بمبلغ (313,716) ريال، وقدم المكلف بيان تحليلي بالبند والذي يظهر أن الإيرادات الأخرى تتضمن أرباح غير محققة للاستثمارات بمبلغ

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-170639

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-170639-2023)

(92,020) ريال بالإضافة إلى فوائد بنكية بمبلغ (221,696) ريال، وعليه وحيث إن المكلف قدم المستندات المؤيدة لاعتراضه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير لعام 2015م)، وحيث يكمن استئنافه بأن غرامة التأخير نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف، ويطلب المكلف احتساب غرامة التأخير من التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية. وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/01/1425هـ 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 11/06/1425هـ 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: "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". وبناءً على ما تقدّم، وبالإطلاع على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دُفوع 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 تجريها الهيئة، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية كما يدعي المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند وذلك بتأييد قرار دائرة الفصل بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها رفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على البنود التي تم فيها قبول استئناف المكلف لسقوط أصل فرض الضريبة.

وحيث إنه بخصوص 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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-170639

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-170639-2023)

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 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 دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محلّ الدعوى محموداً على أسبابه.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-2218) الصادر في الدعوى رقم (ZI-71684-2021) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2015م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرق الرواتب لعام 2015م).
 - 2- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف فنادق وتوظيف لعام 2015م).
 - 3- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تأمينات اجتماعية لعام 2015م).
 - 4- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (أرباح غير محققة من استثمارات معدة للمتاجرة لعام 2015م).
 - 5- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصرفات مستحقة ومطلوبات أخرى لعام 2015م).
 - 6- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (خسائر متراكمة لعام 2015م).
 - 7- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير لعام 2015م).
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-170639

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-170639-2023)

عضو

عضو

الدكتور / ...

الأستاذ / ...

رئيس الدائرة

الدكتور / ...