

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات و المنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-84

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-246734-2024)

في الدعوى المقامة

المستأنفة

من / المكلف

المستأنف ضدها

ضد / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله ودده والطلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الخميس 17/04/2025م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات و المنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 26/02/1444هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كل من:

رئيساً

الدكتور / ...

عضوأ

الدكتور / ...

عضوأ

الأستاذ / ...

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 24/12/2024م، من / ...، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن الشركة المستأنفة بموجب وكالة رقم (...) وتاريخ 13/08/1443هـ، وترخيص مزاولة مهنة المحاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات و المنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (2024-239305-ISR) الصادر في الحوى رقم (ZI-246734-2024) المتعلقة بالرط الزكوي الضريبي لعام 2015م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتى:

أولاً: قبول الدعوى المقامة من المدعية / ...، سجل تجاري رقم (...), ضد المدعى عليها / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلًا

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض اعتراف المدعية على بند المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م بمبلغ (1,467,997) ريال.

2- رفض اعتراف المدعية في بند التأمين على الحياة للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م بمبلغ (248,351) ريال.

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-84

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-246734-2024)

3- تعديل قرار المدعي عليها في بند مصاريف التأمينات الاجتماعية للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م.

4- تعديل فروقات ضريبة الدخل المستحقة على الشريك الأجنبي (...) للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م بناءً على ما تمت دراسته وانتهى الرأي فيها في البند مدل الخلاف.

5- تعديل قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند غرامات تأخير عن العام المنتهي في 30 يونيو 2015م.

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

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، وفيما يخص بند (المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م) يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويؤكد بأن الشركة استوفت شروط حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وأن ما ورد بالمادة (14) من النظام الضريبي وما ورد بالفقرة (3) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وما ورد بالفقرة (3) من المادة (5) والفقرة رقم (6) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، فإن تعريف كلمة "ضوابط" في اللغة العربية مختلف عن "شروط" حيث في حال استخدام كلمة "الشروط" في المواد فإن ذلك يعني أن جميع الشروط يجب استيفاؤها من أجل حسم مصروف الديون المعدومة، أما في حال استخدام كلمة "ضوابط" فإن ذلك يعني أن أيها من الضوابط المذكورة تعتبر دليلاً منا سبباً لحسم مصروف الديون المعدومة وبالتالي لا يلزم استيفاء جميع الضوابط، كما يؤكد المكلف على أن مبالغ الديون المعدومة ليست ذات أهمية نسبية مقارنة مع الإيرادات، وتكلفة تحصيلها قد تزيد عن مبلغها، لا سيما أن الشركة لها سمعة محلية ودولية وبالتالي فإنها حريصة على نظامية إجراءات التقاضي مما يتوجب عليها الاستعانة بمحاسب متخصص في المطامنة مما يترتب عليه ارتفاع الأتعاب المهنية، ولقد التزمت الشركة وقامت بإضافة المخصصات المكونة للوعاء الزكوي والضريبي وفقاً لأحكام النظام الضريبي واللائحة الزكوية وتمت إضافته إلى صافي الربح الدفتري ومن ثم قامت بحسم المستخدم من المخصصات لأنه سبق وأن حمل على دساب مخصصات سبق ردها للوعاء الزكوي، يمثل البند مدل الخلاف مصروفات زكوية فعليه مت肯دة من قبل الشركة وبالتالي يجوز حسمها من الوعاء الزكوي، لا سيما أنها لم تعتمد كمصاريف نظامية عند تحصيلها على حسابات الشركة كمخصصات وليس مصروفات فعلية وتم ذكرها للزكاة، عليه يطالب المكلف بتأييد حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وفيما يخص بند (مصاريف التأمين على الحياة للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م)، وحيث إن المكلف يطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند، وتأكد الشركة بأن مصروف التأمين على الحياة يعد مصروف فعلي تكبده الشركة خلال العام محل

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-84

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-246734-2024)

الاستئناف، وأن هذا المتصروف ما هو إلا أحد بدلات الرواتب المقدمة من الشركة لموظفيها، وهي مشابهة لبدل السكن وأي بدلات أخرى، عليه فإن هذا المتصروف ضروري لاستمرار نشاط الشركة وتحقيق إيراداتها. وفيما يخص بند (مصاريف التأمينات الاجتماعية للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م)، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويشير إلى أن الفرق الذي احتسبته الهيئة بالزيادة يعود إلى تتحمل الشركة الفعلي لهذه المصاريف نيابة عن بعض الموظفين السعوديين المتدرجين وغيرهم، حيث تعتمد الشركة في سياستها لاستقطاب بعض الموظفين في سوق وظيفي تنافسي، تقديم بعض الحوافز والمزايا ومنها دفع بدل (حافز) يماثل حصتهم من التأمينات الاجتماعية وبالتالي فإن ما تحملته الشركة من تأمينات اجتماعية لا يتعدى كونه من ضمن الحوافز والمزايا الإضافية، كما أن هذا المتصروف يمثل مبالغ خرجت من ذمة الشركة قبل دولان الحول ولا يجوز تزكيتها، ويستند المكلف على الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة. وفيما يخص بند (غرامة التأخير)، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن غرامة التأخير قد نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والشركة ولقد حكمت لجان الاعتراض في العديد من الاعتراضات بعدم فرض غرامات تأخير عند وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف.

وفي يوم الخميس بتاريخ 17/04/2025م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة 23:09 ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (1) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجماركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (25711) وتاريخ: 08/04/1445هـ وبالناء على الخصوم، حضر/....، هوية وطنية رقم (...), بصفته وكيل عن المكلف بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ 13/08/1443هـ، وترخيص المحاماة رقم (...), كما حضرت ممثلة الهيئة... (هوية وطنية رقم ...), بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية والالتزام برقم (...) وتاريخ 19/03/1445هـ. وبسؤال ممثلة الهيئة عما تود إضافته، أفادت بأنها تتمسك بما سبق تقديمها في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على وكيل المكلف أجاب بتمسكه بما سبق تقديمها في هذه الدعوى وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمها. عليه، فإن الدائرة تقرر قفل باب المراجعة ودجز 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،

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-84

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-246734-2024)

الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبول، شكلاً، حيث قدم من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، حيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م)، ويدفع بأن الشركة استوفت شروط حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. واستناداً إلى الفقرة رقم (3) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) بتاريخ 1438/6/1هـ التي نصت على أن: "تعد الديون المعدومة من المصارييف التي يجوز حسمها طبقاً للضوابط الآتية: أ- أن يكون قد سبق التصريح عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد. ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن ممارسة النشاط. ج- أن تقدم المكلف شهادة محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية. د- لا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف. هـ- التزام المكلف بالتصريح عن الديون دخله متى تم تصريحها"، واستناداً إلى الفقرة (2) من المادة (السادسة) من ذات اللائحة، والمتعلقة بالمصارييف التي لا يجوز حسمها، نصت على: "المصارييف التي لا يتمكن المكلف من إثبات صرفها بموجب مستندات مؤيدة أو قرائن إثبات أخرى"، واستناداً إلى المادة (الرابعة عشرة) من نظام ضريبة الدخل، والمتعلقة بالديون المعدومة، نصت على: "أ- يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيراداً في دخل المكلف الخاضع للضريبة. ب- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبها من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقاً لما تحدده اللائحة"، واستناداً إلى الفقرة (3) من المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، نصت على: "الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية: أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد. ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات. ج- أن تقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد إفلاس المدين. هـ- لا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف. د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، وثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدر حكم قضائي أو ثبوت إفلاس المدين. وـ- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله، متى تم تحصيلها"، وبناءً على ما تقدم، يستأنف المكلف القرار محل الطعن ويطلب بحسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ (1,467,997) ريال لعام المنتهي في 30 يونيو 2015م، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها أن المكلف قد شهادة شطب الديون بقرار من صاحب الصلاحية، حيث قدم المكلف المستندات المؤيدة للبند محل الخلاف، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف بشأن بند (المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م).

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-84

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-246734-2024)

وبخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف التأمين على الحياة للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م)، ويدفع بأن مصروف التأمين على الحياة يعد مصروف فعلي تكبدته الشركة خلال العام محل الاستئناف، وأن هذا المصروف ما هو إلا أحد بدلات الرواتب المقدمة من الشركة لموظفيها، وهي مشابهة لبدل السكن وأي بدلات أخرى، عليه فإن هذا المصروف ضروري لاستمرار نشاط الشركة وتحقيق إيراداتها. واستناداً إلى الفقرة رقم (أ/أ) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) بتاريخ 1438/6/1هـ، التي نصت على أن: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية الالزامية للنشاط سواءً كانت مسددة أو مستدقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكيد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة"، واستناداً إلى الفقرة (1) من المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، والتي نصت على أن: "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: 1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواءً كانت مسددة أو مستدقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكيد من صحتها. ب- أن تكون مربطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأس مالية"، وبناءً على ما تقدم، يكمن الخلاف في مطالبة المكلف بحسب مصروف التأمين على الحياة، وبالاطلاع على السياسات والإجراءات المتبعة من قبل الهيئة بشأن أبرز بنود الخالف الزكوية والضريبية والجمالية المعتمدة من قبل الهيئة في نسختها الثانية بتاريخ ديسمبر 2024م، حيث نص المبدأ رقم (ZI-22-07) على: "يعد مصروف التأمين على الحياة من المصاريف جائزة الجسم من الوعاء الزكوي والضريبي، مع مراعاة توفر الضوابط الخاصة بحسب المصاريف المنصوص عليها في لائحة جباية الزكاة ونظام ضريبة الدخل"، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتواه من مستندات، تبين لها تقديم المكلف عينة من الغواتير، أي ثبت إنفاق المكلف للمال محل الخلاف، ولما كان الأصل عدم وجوب الزكاة على مال خرج من ذمة المكلف، فيحسم مصروف التأمين على الحياة للعام محل الخلاف، حيث تعدد من المصاريف جائزة الجسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، الأمر الذي يتبع معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف التأمين على الحياة للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م).

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م)، حيث أشار المكلف بأن غرامة التأخير قد نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والشركة. واستناداً على نص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمتضمن على: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة،

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-84

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-246734-2024)

على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعدلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على: "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا اطبقت عليه أي من الحالات الآتية: 1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب. 2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسددها للهيئة كما هو مطلوب. 3- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للهيئة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة، واستناداً إلى الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتضمنة على: "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعرض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، وبناءً على ما تقدم، 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، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (غرامة التأخير) وذلك لصحة فرض الغرامات على البنود التي تم رفض استئناف المكلف من تاريخ استحقاق الضريبة نظاماً، وإلغاء الغرامات في البنود التي قبلت الدائرة استئناف المكلف بشأنها، وذلك استناداً على القاعدة الفقهية التي نصت على "ما يرتبط به يؤخذ حكمه".

وفيما يخص بقية البنود محل الاستئناف من قبل المكلف، وحيث إنه لا ترتيب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغفي عن إبراد 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 السائفة التي تبني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي ظلّت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثابة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييده قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في البنود محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات و المنازعات الضريبية الدخل

قرار رقم: IR-2025-84

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-246734-2024)

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف ، سجل تجاري (...), رقم مميز (...) ضد الدائرة الثانية للفصل في مخالفات و المنازعات الضريبية الدخل في مدينة الرياض ذي الرقى (ISR-2024-239305) الصادر في الدعوى رقم (2024-239305-ZI) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2015م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للعام المنتهي في 30 يونيو 2015م).
- 2- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف التأمين على الحياة لعام المنتهي في 30 يونيو 2015م).
- 3- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف التأمينات الاجتماعية لعام المنتهي في 30 يونيو 2015م).
- 4- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير).

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.