الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-47111

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-47111-2021)

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 الثلاثاء 2023/05/09م، 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 2021/04/13م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/04/15م من/ ...، هوية وطنية رقم (...) بصفته مالك المؤسسة المستأنفة، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2021-99) الصادر في الدعوى رقم (Z-8391-2019) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2014م في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولًا: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المدعي/ ...(هوية وطنية رقم ...) شكلًا.

ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

1- قبول وجهة نظر المدعية وذلك بتعديل بند الخسائر المدورة المعدلة لعام 2014م.
2- إثبات انتهاء الخلاف في بند رأس المال.
3- رفض ما عدا ذلك من طلبات.

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 (قيمة فروق استيراد بمبلغ 249,244 ريال) فيدّعي أنه تم الإفصاح عن إجمالي المشتريات التي تمت خلال العام ضمن القوائم المالية عن تلك الفترة وتم إيضاح تلك المشتريات سواء كانت محلية أو مستوردة ضمن معادلة تكلفة المبيعات والتي أدرج فيها أن قيمة المشتريات الإجمالية السنوية بلغت 28,133,9338 ريال. و لقد حدث خطأ مادي في ادراج قيمة كلا من المشتريات الاستيرادية والمحلية حيث أن قيمة كلا من المشتريات الاستيرادية والمحلية بواقع (14,423,598,59 مشتريات محلية + 13,710,339,41مشتريات استيرادية) ومرفق البيان الجمركي لعام 2014 وكذلك تحليل الرسائل الاستيرادية لعام 2014 ولقد جاء المشتريات الاستيرادية لعام 2014 بقيمة أعلى من تلك التي وردت في البيان الجمركي الصادر من مصلحة الجمارك نظرا لوجود رسائل استيرادية وردت في نهاية عام 2013 وصدرت لها بيانات جمركية في نهاية العام إلا أن إجراءات الافراج الجمركي والتخليص وشحن تلك الرسائل ووصولها لمخازن الشركة تم خلال عام 2014 وبالتالي تم قيد هذه الرسائل بالدفاتر في السنة المالية 2014 وذلك الذي أدى الى اختلاف القيمة الواردة بالدفعات والبالغة 13,710,339,41 ريال عن تلك الواردة بالبيان الجمركي والتي تبلغ 13,626,786,00 ريال (قبل إضافة الرسوم الجمركية) وعليه يطالب المكلف باستبعاد ما تم إضافته لصافي الربح السنوي من قيم فروق المشتريات استيرادية والبالغة 249,244 ريال، وفيما يخصّ بند (قيمة جاري المالك بمبلغ 139,607,847 ريال) فيدّعي المكلف أن اللجنة قامت باعتماد فروق في قيمة جاري المالك بواقع 139,607,847 ريال وذلك مخالفا لما جاء بالقوائم المالية، وطبقت الشركة أحكام اللائحة في اخضاع رصيد جاري الشريك الدائن الذي حال عليه الحول والبالغ 74,557,743 ريال لوعاء الزكاة حسب حركة جاري المالك لعام 2013م، ويجب الأخذ في الاعتبار أن التمويلات (الحركة الدائنة) التي تمت خلال العام لا تعد أموالا في ذمة الشركة حال عليها الحول من أجل اخضاعها لوعاء الزكاة و عليه نطلب باعتماد قيمة جاري المالك وفقا لما تم إضافته للوعاء الزكوي لعام 2014 بواقع 74,557,743 ريال، وفيما يخصّ بند (دائنون) فيدّعي المكلف أن الحركة التي تمت على تلك الأرصدة والتي يتبين منها أن رصيد آخر المدة للدائنين تمت عليه عملية السداد خلال العام وبالتالي فإن الرصيد الدائن أول المدة تم سداده كاملا خلال العام ورصيد آخر المدة رصيد غير مدور ولم يحل عليه الحول وبالتالي لا يدخل ضمن الوعاء الزكوي، وعليه يجب استبعاد رصيد الدائنون بمبلغ 15,173 ريال لعدم حولان الحول عليه، وفيما يخصّ بند (موردون) فيدّعي المكلف أن اللجنة قامت بإضافة الأرصدة الظاهرة بقائمة

المركز المالي تحت بند موردون أول المدة إلى الوعاء الزكوي عن عام 2014 بواقع 1,129,298 ريال على أساس أن ذلك الرصيد قد حال عليه الحول دون الأخذ في الاعتبار الحركة التي تمت على ذلك الحساب، و أوضحت أن الحركة على تلك الأرصدة والتي يتبين منها أن رصيد آخر المدة للموردين ناشئ عن عمليات خلال العام و بالتالي فأن رصيد الدائن اول المدة تم سداده كاملاً خلال العام بالتالي لم يحل عليه الحول وبالتالي لا يدخل ضمن الوعاء الزكوي وعليه نطلب باستبعاد رصيد الموردون بمبلغ 1,129,298 ريال، وفيما يخصّ بند (بنوك أرصدة دائنة) فيدّعي المكلف أن اعتماد قيمة بنوك أرصدة دائنة بواقع 12,128,465 ريال مخالفا لما جاء بالقوائم المالية المرفقة للإقرار الزكوي المقدم عن عام 2014م. حيث تم الإفصاح عن كافة التسهيلات الائتمانية التي يتبين أن جميعها عبارة عن تسهيلات قصيرة الأجل وليست طويلة الأجل وبالتالي فإن أحكام اللائحة التنفيذية لم تخضع التمويلات والتسهيلات التجارية قصيرة الأجل لوعاء الزكاة، عليه فإن إجراء الشركة صحيح. ويطالب باستبعاد ما تم إضافته لصافي الوعاء الزكوي، وفيما يخصّ بند (قيمة ايجارات عقارية محصلة مقدما بمبلغ 3,861,070 ريال) فيدّعي المكلف أن الهيئة قامت بإضافة اول المدة الى الوعاء الزكوي عن عام 2014 بواقع 3,861,070 ريال على أساس أن ذلك الرصيد قد حال عليها الحول. وحيث أن الهيئة لم تأخذ في الاعتبار الحركة التي تمت على تلك الأرصدة والتي يتبين منها أن رصيد اخر المدة ناشئ عن عمليات خلال العام وبالتالي فإن رصيد الدائن اول المدة تم سدادة كاملا خلال العام وبالتالي لم يحل عليه الحول، 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 فيما يخصّ (الخسائر المدورة المعدلة 2014م) فتدّعي الهيئة بأن دائرة الفصل لم تقبل هذا البند وفق وجهة نظر المكلف إلا لكونها ألغت ربوط الهيئة للأعوام من 2010م إلى 2013م بحجة التقادم على الرغم أن قرارها لم يصبح نهائيًا وهذا ما يجب الإحاطة به. وحيث ويجب عدم إصدار قرار في هذا الاستئناف محل الدعوى حتى يتم الانتهاء من البت في قضايا الاستئناف المقدمة من قبل الهيئة للأعوام (2010م و2011م و 2012م و 2013م) لذات المكلف لارتباط الدعاوى بعضها ببعض و لكون إصدار القرار في هذا الدعوى مرتبط ارتباطا وثيقًا بها لكونه سوف يبنى عليها تعديل الخسائر المرحلة وفق ما جاء بربوط الهيئة وفق الإجراء النظامي المتبع في هذه الحالة فبتالي يعد قرار الدائرة مبني على قرار غير نهائي من قبلها حتى تقوم بإلغاء هذا البند بدون وجه نظامي صحيح و بناء على ما سبق يعد قرار الدائرة قي هذا القضية محل الا ستئناف غير صحيح نظاما وحريا بالإلغاء قضاء دون أدنى شك، وعليه فإن الهيئة تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وبعرض لائحة الاستئناف على الهيئة أجابت بمذكرة تضمّنت ما ملخّصه بأنها تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في البنود محلّ استئناف المكلف.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: 2023/05/09م، 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 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، 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 (قيمة فروق استيراد) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أنه تم الإفصاح عن إجمالي المشتريات التي تمت خلال العام ضمن القوائم المالية عن تلك الفترة وتم إيضاح تلك المشتريات سواء كانت محلية أو مستوردة ضمن معادلة تكلفة المبيعات. وحيث نصّت الفقرة (1) 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 سواءً 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. ب- أن تكون مرتبطة بالنشاط ولا تتعلق بمصاريف شخصية أو بأنشطة أخرى. ج- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية، وفي حالة إدراج مصروف ذو طبيعة رأسمالية ضمن المصروفات تعدل به نتيجة النشاط ويضم موجودات الثابتة ويستهلك وفقاً للنسب النظامية." وبناء على ما سبق، وحيث إن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، وبالاطلاع على المستندات المقدمة تبين تقديم بيان تحليلي للمشتريات للسنة محل الخلاف واتضح من خلالها عدم وجود فروقات في المشتريات الخارجية بين المصرح عنها في الإقرارات وبين المسجل في الحسابات، والفرق البالغ (249,244 ريال) والناتج عن مقارنة ما تم تسجيله في الحسابات وبين البيان الجمركي، ناتج عن فرق بالتوقيت وتسجيل بعض مشتريات نهاية سنة 2013 في سجلات سنة

2014 لتأخر وصـولها لمخازن الشـركة، وأكد ذلك وجود اسـتيرادات حسـب البيان الجمركي لعام 2013م، بتاريخ 2013/12/26م بمبلغ (300,652) ريال، وحيث إن إجراءات التخليص الجمركي كما هو متعارف عليه تسـتغرق وقت ليتم الإفراج عنها بالتالي يؤكد ذلك صـحة ما أشـار إليه المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائر الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصـوص اسـتئناف المكلف بشـأن (قيمة جاري المالك) وحيث يكمن اسـتئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصـل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أن اللجنة قامت باعتماد فروق في قيمة جاري المالك بواقع 139,607,847 ريال وذلك مخالفا لما جاء بالقوائم المالية. وحيث نصّـت الفقرة (أولاً/2) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصـادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضع للزكاة ومنها:..2- الحساب الجاري الدائن للمالك أو الشـريك أول العام أو آخره أيهما أقل، وكذا الزيادة في الحسـاب الجاري إذا كان مصـدرها حقوق الملكية، أو كانت تمويلاً لأصـل من أصـول القنية." بناءً على كل ما تقدم، فإن جاري المالك أو الشريك الدائن يضاف للوعاء الزكوي إذا حال عليه الحول أو كانت الزيادة التي تمت خلال العام من مصـدر في حقوق الملكية أو كانت تمويلاً لأصـل ثابت، وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومسـتندات، تبين أن المكلف اسـتند على المادة الخامسـة من اللائحة متضـمنه على ألا يتجاوز ما يضـاف ما ذكر في الفقرة مجموع ما يحسـم من الوعاء وحيث أن هذه المادة متعلقة باللائحة الجديدة 1440هـ والتي لا تسري على العام محل الخلاف 2014م، ولم يقدم المكلف بيان بالزيادة التي تمت خلال العام ومصدر تمويل الأصول الثابتة، وبالاطلاع على القوائم المالية المدققة تبين أن رصيد جاري المالك أول المدة بلغ (74,557,743) ريال, والزيادة البالغة (65,050,104) ريال لدعم المركز المالي للشركة، كما أن الإضـافات في الأصـول والمدفوعة نقداً كما وردت في قائمة التدفقات النقدية بلغت (79,160,311) ريال، وعليه يجب إضافة جاري المالك بحدود الزيادة في الأصول الثابتة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل بإضافة مبلغ (79,160,311) ريال إلى الوعاء الزكوي.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (قيمة إيجارات عقارية محصلة مقدماً) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصـل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أن رصـيد الدائن اول المدة تم سـداده كاملا خلال العام وبالتالي لم يحل عليه الحول. وحيث نصّـت الفقرة رقم (4) من البند (أولاً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصـادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 4- الإيرادات المقدمة التي حال عليها الحول." كما نصّت الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على: "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 ضـــوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها." بناءً على ما تقدم، فإن الدفعات المستلمة مقدماً تعد مصدر من مصادر التمويل وتعامل معاملة حقوق الملكية من حيث المعالجة الزكوية، وبالتالي يجب إضـافة ما حال عليه الحول للوعاء الزكوي تطبيقاً للفتاوى واللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومسـتندات، قدم المكلف الحركة التفصيلية لبند الإيجارات المحصلة مقدماً متوافق مع الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية حيث ثبت صـحة وجهة نظره بعدم حولان الحول وأن الرصـيد بداية المدة قد خرج من ذمة الشـركة خلال العام ورصيد نهاية المدة تم اضافته خلال السنة ولم يحل عليه الحول، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن (الخسائر المدورة المعدلة 2014م) وبالرجوع إلى الدعاوى رقم (Z-2021-47097، Z-2021-47102، Z-2021-47104، Z-2021-47107)، يتضـح قبول اسـتئناف الهيئة وإلغاء قرار لجنة الفصـل حيث إن الربط الزكوي للأعوام من 2010م حتى 2013م لم يتجاوز مدة خمس سـنوات من تاريخ تقديم الإقرار، الأمر الذي يتقرر معه صـحة إجراء الهيئة باحتسـاب الخسـائر المرحلة وفقًا للربوط الزكوية السابقة.

وحيث إنه بخصـوص اسـتئناف المكلف على بقيّة البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسـباب القرار محلّ الطعن دون إضـافةٍ عليها متى ما قدرت أن تلك الأسـباب 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 يسـتحق الرد عليها بأكثر مما تضـمنته تلك الأسـباب، 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 خلصـت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يسـتدعي الاسـتدراك أو التعقيب بشـأنه في ضـوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض اسـتئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقيّة البنود محلّ الدعوى محمولًا 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 الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2021-99) الصادر في الدعوى رقم (Z-8391-2019) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2014م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1-قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (قيمة فروق استيراد).

2-تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (قيمة جاري المالك).

3-رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (دائنون).

4-رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (موردون).

5-رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (بنوك ارصدة دائنة).

6-قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (قيمة ايجارات عقارية محصلة مقدماً).

7-قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الخسائر المدورة المعدلة 2014م).

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/ ...