

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-47751

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (ZI-47751-2021)

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 الخميس 2023/05/04م، 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 2021/04/18م، من / شركة ...، سجل تجاري رقم (...), رقم مميز (...), والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/04/19م من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2021-125) الصادر في الدعوى رقم (ZI-8584-2019) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2016م في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول دعوى المدعية/ شركة ... (سجل تجاري رقم ...) شكلاً.

ثانياً من الناحية الموضوعية:

1. رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق بفروقات المشتريات الخارجية.
2. رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق بالخسائر المرحلة للشريك الأجنبي.
3. رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق بالذمم الدائنة.
4. رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق بالمبالغ المستحقة الى الأطراف ذات العلاقة.

5. رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق بمبالغ الزكاة والضريبة المسددة.
 6. اثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بالأخطاء الواردة في الربط وذلك في بند الخسائر المرحلة المعدلة بمبلغ (6.867.639.6) ريال.
 7. تعديل قرار المدعي عليها فيما يتعلق بغرامات التأخير.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:
- ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (فروقات المشتريات الخارجية بمبلغ (107,480,681,10)) فيدعي المكلف أن موقف الهيئة في مقارنة تكلفة المشتريات الخارجية مع سجلات الهيئة العامة للجمارك غير مبرر، وأن الفرق البالغ (107,480,681.86) ريال من المصاريف القابلة للحسم، وأن الفروقات نتيجة اختلاف توقيت تسجيل تلك المشتريات على أساس نقدي في بيانات الجمارك وعلى أساس الاستحقاق في حسابات الشركة وهذا أمر لا يمكن تجنبه في معظم الأحيان، وفيما يخص بند (الخسائر المرحلة للشريك الأجنبي) يدعي المكلف أنه يقتضي على الهيئة أن تأخذ في الاعتبار ترحيل الخسائر في حدود (25%) من صافي الربح المعدل، طالما أنها قامت بتعديل الإقرار، وذلك أسوة بالخسائر المرحلة التي تعتمد عليها بموجب الربط الضريبية النهائية للأعوام السابقة، وذلك طبقاً لما تقتضي به أحكام النظام الضريبي، وفيما يخص بند (الذمم الدائنة) فيعترض المكلف على إضافة الذمم الدائنة إلى الوعاء الزكوي، وفيما يخص بند (المستحق لأطراف ذات علاقة بمبلغ (50,350,398) ريال) فيدعي المكلف أن التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تعتبر ذات طبيعة تشغيلية وليست ترتيبات لقروض باستثناء شركة ... بمبلغ (10,206,323) ريال على الرغم من أن هذا المبلغ لم يحل عليه الحول، وفيما يخص بند (غرامات التأخير) فيدعي المكلف أنه قدم إقراراته الضريبية بحسن نية خلال المواعيد النظامية، وسدد الضرائب المستحقة، وعليه يطالب بإلغاء غرامة التأخير، كما أن فرض غرامة التأخير إن وُجد، يجب أن يكون من التاريخ الذي يصبح عنده الربط نهائياً، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم 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 يخص (غرامة التأخير) فتدعي الهيئة بسلامة إجراءاتها في فرض هذه الغرامة على فروق الضريبة المستحقة طبقاً للمادة (77) الفقرة (أ) والفقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل، وأحكام المادة (68) الفقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وبعرض لائحة الاستئناف على الهيئة أجابت بمذكرة تضمّنت ما ملّخصه بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في البنود محلّ استئناف المكلف.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ: 2023/05/03م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية 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 طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فروقات المشتريات الخارجية) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرّره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أن الفرق البالغ (107,480,681.86) ريال من المصاريف القابلة للحسم، وحيث نصّ التعميم رقم (2030) الصادر بتاريخ 1430/04/15هـ على أنه: "بالرغم من أن بيانات مصلحة الجمارك تعد مؤشراً لتحديد تكلفة استيرادات المكلف إلا أن وجود اختلاف بينهما وبين ما صرح عنه المكلف في حساباته لا يلزم الاعتماد عليه كمبرر للمحاسبة عن هذه الفروق، حيث يلزم التحقق من صحة استيرادات المكلف سواءً من خلال الفحص الميداني أو الفحص المكتبي والاطلاع على كافة المستندات الثبوتية المؤيدة التي تثبت حقيقة ما تم تسجيله في دفاتر المكلف والوقوف على الأسباب الحقيقية للاختلاف بين ما تم التصريح عنها بدفاتره وما أظهرته تلك البيانات، فقد تكون هناك أسباب مقبولة مبررة لهذا الاختلاف منها على سبيل المثال: 1. عدم قيام مصلحة الجمارك بتسجيل بعض الاستيرادات 2. تسجيل المكلف لبعض التكاليف الإضافية ضمن تكلفة المشتريات من الخارج 3. أن يكون الاستيراد لشراء أصول ثابتة 4. قيام بعض الشركات بالاستيراد لحساب الغير وتقوم بتسجيل كامل قيمة الاستيرادات في دفاتها وبعد إيصالها للمستفيد تسترد منه كافة التكاليف الخاصة ببضاعته 5. اختلاف السنة المالية بين التقويم الهجري والميلادي." كما نصّ ذات التعميم على: "إذا تبين للهيئة نتيجة الفحص أن المكلف صرح باستيرادات أكبر من حجم الاستيرادات الواردة من بيانات مصلحة الجمارك، فهذا يعني أن المكلف بالغ في تكلفة بند

المشتريات الخارجية وبالتالي يتعين أن تتم المحاسبة عن هذا الفرق واخضاعه للزكاة بواقع (2.5%) " وحيث نصّت الفقرة رقم (1/أ) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ — المصاريف التي يجوز حسنها- على: " 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. " واستخلاصاً لما سبق، فإنه يتم الاعتماد على الكشف الصادر من هيئة الجمارك باعتباره قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، وفي حال وجود اختلاف بين ما تم تسجيله في الدفاتر وبين الكشف الصادر من هيئة الجمارك فإن على المكلف تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة التي تثبت الأسباب الحقيقية لهذا الاختلاف، وبعد تأمل ما جاء في استئناف المكلف على نحو ما سبق عرضه بخصوص فروق الاستيراد، وبعد الرجوع إلى ما تضمنه قرار الفصل من بيان لحقيقة الاختلاف في شأن ذلك البند وما كان من نتيجة خلصت إليها تلك اللجنة، تبين أن المكلف قدم كشف تسوية فروق الاستيراد (مرفق 7) ومبررات هذه الفروق ومنها فرق التوقيت في الاعتراف بالمشتريات الخارجية في سنة معينة مقارنة بالاعتراف المقابل لمبلغ المشتريات الخارجية في الدفاتر في السنوات اللاحقة بمبلغ (90,974,946.07 ريال، وفرق بسبب التسليم من مقاول باطن محلي، وفرق بسبب رسوم التسليم المدفوعة، وبسبب الاستيراد الذي تم تسجيله باسم كيان آخر، وأيضا بسبب فروقات سعر الصرف، وحيث إن قرينة وجود مبالغ لم يشملها إقرار المكلف تمثل فروقات المشتريات الخارجية بالاستناد إلى بيانات الجمارك تصبح قرينة غير مؤكدة في ضوء الظروف والملاسات التي حقّت بطريقة احتساب وتصنيف تلك الفروقات لدى المكلف عند تقديم إقراره الزكوي الضريبي، كما قدم المكلف تقرير من محاسب قانوني معتمد بشأن الحقائق المالية حول مبلغ فروق المشتريات الخارجية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المستحق لأطراف ذات علاقة) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أن التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تعتبر ذات طبيعة تشغيلية وليست ترتيبات لقروض باستثناء شركة ... بمبلغ (10,206,323 ريال على الرغم من أن هذا المبلغ لم يحل عليه الحول. وحيث نصّت الفقرة رقم (5) من البند (أولاً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية للزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ — على: "أولاً: يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: (5) القروض الحكومية والتجارية وما في حكمها من مصادر التمويل الأخرى مثل الدائنون، أوراق الدفع، حساب الدفع على المكشوف التي في ذمة المكلف وفقاً للآتي: أ- ما بقي منها نقدا وحال عليه الحول. ب- ما استخدم منها لتمويل ما يعد للقيمة. ج- ما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها. " كما نصّت الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ

1438/06/01هـ — 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." واستخلاصاً لما سبق، فإنّ مصادر التمويل مثل القروض والذمم الدائنة والمبالغ المستحقة لأطراف ذات علاقة التي في ذمة المكلف تضاف إلى وعاء الزكاة فيما بقي منها نقداً وحال عليه الحول، وما استخدم منها لتمويل ما يعد للقيمة، وما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول، وحيث لم يقدم المكلف الإثبات المستندي للحركة التفصيلية للمستحق لأطراف ذات علاقة، وتم مخاطبته من خلال النظام لتزويدنا بالحركة التفصيلية لبند الذمم الدائنة والمبالغ المستحقة إلى الأطراف ذات العلاقة موضحاً به رصيد أول المدة وآخر المدة والحركة المدينة والدائنة خلال العام، ولم يقدمها حتى تاريخه، واكتفى بتقديم الحركة التفصيلية للحجوزات الدائنة في المرفق (8) المطابقة للإيضاح رقم (8)، وتم تعديل بند الأرباح المحتجزة باحتساب ما حال عليه الحول في قرار الفصل، وحيث أن الإجراء الذي ينبغي اتخاذه هو إضافة رصيد المستحق لأطراف ذات علاقة لأنه مصدر من مصادر التمويل باعتباره إحدى مكونات الوعاء الزكوي وذلك بأخذ رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل وذلك لغرض إضافة الأرصدة التي حال عليها الحول في ظل عدم وجود الحركة التفصيلية لبند المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وحيث أن إجراء الهيئة تمثل في إضافة إجمالي رصيد المطلوب إلى جهات ذات العلاقة بمبلغ (167,834,660) ريال باعتباره رصيد أول المدة الأقل، وبالنظر إلى إيضاح القوائم المالية رقم (10-ج) تبين أن المعاملات مع الجهات ذات العلاقة تنحصر مع إحدى عشر شركة، ويمكن احتساب ما حال عليه الحول بأخذ رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل لكل شركة، وذلك مراعاة للمبالغ التي لم يحل عليها الحول، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل نتيجة القرار وذلك بأخذ رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل لكل شركة ليكون إجمالي المستحق للأطراف ذات العلاقة يبلغ (123,318,747) ريال وبضربه في نسبة الشريك السعودي (30%) ليصبح المبلغ المضاف إلى الوعاء الزكوي يبلغ (36,995,624) ريال، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أنه قدم إقراراته الضريبية بحسن نية خلال المواعيد النظامية، وسدد الضرائب المستحقة، وعليه يطالب بإلغاء غرامة التأخير. وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (السابعة والسبعون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ، 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

والدفوعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد." كما نصّت الفقرة رقم (3) من المادة (السابعة والستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ. على: "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." واستخلاصاً لما سبق، فإن غرامة التأخير تفرض بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وحيث لا يمكن مؤاخذة المكلف بالغرامات إلا بعد علمه بحقيقة الربط، حيث إن هذا المسلك هو ما يتفق مع القواعد الشرعية والنظامية ذات الصلة كالقاعدة الشرعية التي تقضي بأنه: "لا يكلف شرعاً إلا بفعل ممكن، مقدور للمكلف، معلوم له علماً يحمله على امتثاله." وبناء على ذلك فإن حاصل ما تقدم يترتب عليه عدم أحقية الهيئة في فرض غرامة على عدم سداد فرق الضريبة المستحقة وفقاً للربط الضريبي اعتباراً من تاريخ الوقت النظامي لتقديم الإقرار، وإنما يحق لها فرض تلك الغرامة من تاريخ إبلاغ المكلف بربطها، حيث لا يمكن مؤاخذة المكلف بهذه الغرامة إلا بعد علمه بحقيقة الربط، لذا ترى الدائرة تعديل احتساب غرامة التأخير، حيث أن احتساب الضريبة يتم من تاريخ الاستحقاق لفرق الضريبة الناتج عن إبلاغ المكلف بالربط إلى تاريخ السداد، على أن يكون فرض غرامة التأخير للبنود التي انتهت فيها الدائرة إلى رفض وجهة نظر المكلف، وسقوط الغرامة عن البنود التي تم فيها تأييد المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة على بقية 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 محلّ الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضاؤه 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 دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف ورفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية 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 / شركة ...، 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-2021-125) الصادر في الدعوى رقم (ZI-8584-2019) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2016م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فروقات المشتريات الخارجية).
 - 2- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق ببند (الخسائر المرحلة للشريك الأجنبي).
 - 3- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق ببند (الذمم الدائنة).
 - 4- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (المستحق لأطراف ذات علاقة).
 - 5- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير).
 - 6- رفض استئناف الهيئة على بند (غرامة التأخير).
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

عضو

عضو

الدكتور / ...

الأستاذ / ...

رئيس الدائرة

الدكتور / ...

