

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-48569

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-48569-2021)

في الدعوى المقامة

من / المكلف
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 الإثنين 2023/05/08م، 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 2021/04/25م، من / شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز
(...)، والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/04/27م من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة
الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2021-152) الصادر
في الدعوى رقم (Z-192-2018) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من 2012م إلى 2014م، 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- فيما يتعلق ببند عدم حسم دفعات الزكاة وضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المسددة من الشركة:

أ. اثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بالزكاة وضريبة الدخل للأعوام 2012م، 2013م، 2014م

- ب. إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع للعامين 2013 و 2014 م
- ج. رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع لعام 2012 م
- 2- رفض اعتراض المدعي المتعلق ببند صافي ربح عمالة مؤمن عليها مؤجرة للغير.
- 3- تعديل قرار المدعى عليها المتعلق ببند عدم اعتماد حسم فروق الأجور.
- 4- إلغاء قرار المدعى عليها المتعلق ببند مصاريف التأمين على الحياة لعام 2012 م
- 5- رفض اعتراض المدعي المتعلق ببند المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة لعامي 2013 و 2014 م.
- 6- إلغاء قرار المدعى عليها المتعلق ببند فرض ضريبة استقطاع على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لعامي 2013 و 2014 م.
- 7- تعديل قرار المدعى عليها فيما يخص بند غرامة التأخير.

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

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع بمبلغ (351,542) ريال لعام 2012م) فيدعي المكلف بأن ملاحظة دائرة الفصل فيما يخص عدم تقديمه للمستندات الثبوتية غير صحيحة، حيث أفاد أنه قام بتقديم أمر السداد إلى الهيئة والدائرة ضمن خطاب الاعتراض، وفيما يخص بند (عدم اعتماد حسم فروق الأجور للأعوام 2012م إلى 2014م) فيدعي المكلف أن هذه المبالغ هي عبارة عن تكاليف متعلقة بالموظفين مثل تكاليف التأمين وغيرها والتي تكبدتها الشركة في سياق أعمالها العادية، وأن إجراء الهيئة بعدم اعتماد هذه المصاريف يعتبر إجراء ليس له مبرر ولا يستند إلى أي أساس، كما أفاد أن المحاسب القانوني أكد في شهادته على مبالغ الرواتب والأجور المصرح عنها في الإقرار الضريبي/الزكوي للسنوات 2012م إلى 2014م فقط، ولم يؤكد على المصاريف الأخرى المتعلقة بالموظفين في شهادته لأنها لا تتعلق بمقارنة الرواتب والأجور في شهادة التأمينات الاجتماعية ولو أن الهيئة طلبت الشهادة متضمنة التكاليف الأخرى المتعلقة بالموظفين لكان أدرج المحاسب القانوني هذه التكاليف في شهادته، وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فيدعي المكلف أنه لا يجب فرض غرامة تأخير من قبل الهيئة على الضرائب المفروضة نظراً لوجود خلاف فني حقيقي بين شركة ... والهيئة حول المسائل قيد النقاش، وأنه دون الاخلال بما ورد أعلاه ترى الشركة أنه لو قررت اللجنة فرض غرامات تأخير فإن غرامة التأخير المفروضة ينبغي أن تحتسب من تاريخ صدور قرار اللجنة الاستئنافية، وفيما يخص بند (صافي ربح عمالة مؤمن عليها مؤجرة للغير للأعوام 2012م إلى 2014م) فيدعي المكلف أنه لم يتم تأجير أي عمالة للغير، ولكنهم كانوا موظفين لشركات أخرى غير مقيمة وقدموا خدمات إلى الشركة حيث كما نشاط الشركة هو أعمال انشاء وتركيب مرافق البتروكيماويات والغاز والكهرباء وتشغيل المشاريع الخاصة بمعامل الكيماويات والجسور مما يتطلب تقديم خدمات مساندة فنية مستمرة في أعمالها الميدانية من مزودي خدمات غير مقيمين لديهم المهارات الفنية والخبرات اللازمة، ولأغراض تسهيل بقاء موظفي الشركة غير المقيمة في المملكة

قدمت الشركة رخص إقامة تحت كفالتها و لذلك تم التصريح عن هؤلاء الموظفين ورواتبهم لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، وبالرغم من أن موظفي مقدمي الخدمات الفنية غير مقيمين نظراً لتسجيل هؤلاء الموظفين في التأمينات الاجتماعية برقم الشركة فقد أكدت مؤسسة التأمينات الاجتماعية على رواتب هؤلاء الموظفين في شهادة التأمينات الاجتماعية للشركة، كما أفاد أنه لم يسجل رواتبهم المصرح عنها في التأمينات كمصروف ولكن تم إصدار فواتير من مقدمي الخدمات غير المقيمين مقابل الخدمات الفنية التي قدمها موظفيها للشركة، وتم تسجيل هذا التكاليف في الإقرار الضريبي وتم سداد ضريبة استقطاع بنسبة 15% بالتالي فإن الرواتب وفقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية كانت أعلى مقارنة بالرواتب المصرح عنها في الاقرارات الضريبية، كما أشار إلى الفحص الميداني الذي أجرته الهيئة للسنوات 2009م إلى 2011م وخلال الفحص استفسر مفتشو الهيئة عن سبب وجود فرق بين مبالغ الرواتب والأجور وفقاً لشهادات التأمينات الاجتماعية ومبالغ الرواتب والأجور المصرح عنها في الاقرارات، وتم الايضاح لهم أن الفروق قد نشأت نظراً لإدراج موظفي مقدمي الخدمات غير المقيمين في شهادة التأمينات الاجتماعية لأنهم قدموا إلى المملكة تحت كفالة الشركة ورغبتم في الحصول على إقامات، وقد فهم مفتشو الهيئة توضيحات الشركة ولم يتبنوا أي إجراء سلبي في الربط النهائي، وفيما يخص بند (المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة بمبلغ (84,315,621) ريال و (94,641,167) ريال لعامي 2013م و 2014م) فيدعي المكلف بأن الالتزامات محل الخلاف قد نشأت في سياق أعمالها العادية اليومية ووفقاً للاتفاقيات المبرمة مع الجهات ذات العلاقة ومتطلبات رأس المال العامل ولم تستخدم في شراء أصول ثابتة خلال العامين 2013م و 2014م، كما أن الأساس الذي استندت إليه الهيئة بإضافة المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة إلى وعاء الزكاة هو تفسير وتطبيق للفتاوى رقم (2/2384) و (22665) وهو تطبيق اسيء فهمه بشكل كبير من جانب الهيئة حيث بناءً عليه استنتجت الهيئة المبالغ المستحقة لجهات ذات العلاقة والتي نشأت في سياق الأعمال العادية اليومية بشكل خاطئ حيث ينبغي أيضاً إضافة متطلبات رأس المال العامل إلى وعاء الزكاة، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

كما لم يلقى القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعارض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما يخص (ضريبة الاستقطاع بمبلغ (545,336) ريال و (5,806) ريال لعامي 2013م و 2014م) فتدعي الهيئة أن الدائرة ذكرت في حيثيات قرارها بأن المكلف قدم المستندات الثبوتية والمؤيدة لادعائه لإثبات سداد المبالغ، وعليه أوضحت الهيئة أن الدائرة لم تذكر في قرارها ماذا اطلعت عليه من مستندات أو مبالغ مسددة تخص ضريبة الاستقطاع وماهي الأعوام التي تخص السداد وتاريخ السداد، ففي قرارها إبهام دون توضيح لا

يقبل أن يؤخذ به، إذ لم تذكر الجهات التي سددت عنها الضريبة ولا مبالغها بشكل تفصيلي كما أن الدائرة لم تشر إلى المستند التي قامت بسداده الشركة للهيئة إذ لم يثبت ذلك إطلاقاً، ومما يؤكد على عدم صحة القرار أن عام 2012م أيدت الهيئة في إجراءات لعدم تقديم المكلف المستندات الصحيحة مما يعد قرار الدائرة متناقضاً ومعيباً موجباً للإلغاء، كما أنه بالاطلاع على أوراق الدعوى لم نجد من بينها المستندات المشار لها في القرار، وعليه فإن الهيئة تؤكد على أنه لا يجوز التعويل على مستندات لم تطلع عليها وذلك استناداً على المادة (29) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ والتي نصت على: "لا يجوز التعويل على أوراق أحد أطراف الدعوى أو مذكراته دون تمكين الطرف الآخر من الاطلاع عليه"، وعليه تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها. بينما يرى المكلف أن الهيئة لم تأخذ في الحسبان ربط ضريبة الاستقطاع لشهري ديسمبر 2013م وديسمبر 2014م الصادرين بموجب خطابي الهيئة المستخرجين من النظام ضريبة الاستقطاع المدفوعة من قبل الشركة، وفيما يخص بند (عدم اعتماد حسم فروق الأجور) فتدعي الهيئة أن الدائرة في حيثيات قرارها أشارت إلى أن الشركة قدمت مستند من شركة ... للتأمين التعاوني وقبلت بجزء دون جزء فتوضح الهيئة بأن تعديل الدائرة غير صحيح لمخالفته للمستند الرسمي الصادر من التأمينات الاجتماعية، وهذه المصروفات التي تذكرها تدخل ضمن المصاريف وليس لها علاقة في البند محل الدعوى مما يعد قرارها بالتعديل غير صحيح، ومما يعد لا صحة لما دفع به المكلف من مستندات أمام الدائرة، بينما يرى المكلف أن وجهة نظر الهيئة لا تتعلق بقرار الدائرة، حيث أن الحجج التي استشهدت بها الهيئة في مذكرتها لا تتعلق في قرار الدائرة للبند محل الخلاف، كما أن الفصل رفضت اعتراض الشركة ضد فرض ربح تقديري بنسبة 15% على فرق الرواتب والأجور وفقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية ومبلغ الرواتب والأجور المصرح عنه في القرارات، ويطالب المكلف إلغاء اعتراض الهيئة على أساس تقديم حقائق خاطئة لنقطة أخرى، بينما تؤكد الهيئة على صحة حججها واستشهادها في البند الاستئناف و أن الفرق المستبد فيما يخص هذا البند بعد مقارنة المبالغ التي في الجدول الموضح في استئناف الهيئة على البند هي ذات المبالغ التي تم مقارنتها والتوصل إليها من خلال ذات الجدول، حيث أن المبالغ التي تم إضافتها في هذا البند هي الفرق بين المحمل في الحسابات والمثبت في شهادة التأمينات الاجتماعية، وفيما يخص بند (مصاريف التأمين على الحياة بمبلغ (23,645) ريال لعام 2012م) فتدعي الهيئة أن الشركة أدرجت ضمن مصروفاتها مبالغ للتأمين على الحياة والتي تعد تأميناً إضافياً لتعويض العاملين عن إصابات العمل التي يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية، مما نرى معه أن هذه المصاريف تعد غير ضرورية ولا تدخل ضمن المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط، كما أن الدائرة خالفت في حيثيات قرارها ما قرره نظام ضريبة الدخل وفق نص نظامي صريح حقيقة دون وجه معتبر هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن الدائرة لم تنتبه إلى أن الشركة ذاتها قد وافقت على إجراء الهيئة في طريقة معالجة هذا البند خلال عامي 2013م و 2014م، مما يعد قرار الدائرة قد جانب الصواب، وفيما يخص بند (فرض ضريبة استقطاع على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لعامي 2013م و

(2014م) فتدعي الهيئة أنه تم اخضاع كافة المبالغ المحملة على الحسابات والتي لم توضح الشركة في ردها على مناقشة الهيئة أنها مدفوعة بالفعل أو مستحقة هذا من جانب، ومن جانب آخر لم يثبت للهيئة من خلال القوائم المالية المدققة إن كانت هذه المبالغ ضمن الأرصدة المستحقة في قائمة المركز المالي للشركة وأنه لم يتم سدادها بعد من عدمه، كما أن المكلف باعتراضه لم يقدم ما يؤيد وجهة نظره واكتفى بالقول أنه سوف يقوم قريباً بتقديم تحليل مفصل لضريبة الاستقطاع المسددة عن العامين 2013م و 2014م ولكنه لم يقدم أي مستندات، كما أن الدائرة في حيثيات قرارها ذكرت بأن المكلف قدم المستندات الثبوتية لدعائه لإثبات السداد عن تلك المبالغ، ولم توضح الدائرة ماذا اطلعت عليه من مستندات أو مبالغ مسددة تخص ضريبة الاستقطاع وماهي الأعوام التي تخص السداد وتاريخ السداد، ففي قرارها إبهام لا يقبل أن يؤخذ به إذ لم تذكر الجهات التي سددت عنها الضريبة ولا مبالغها بشكل تفصيلي بالإضافة إلى أن الدائرة لم تشر إلى المستند الذي قامت بسداده الشركة للهيئة إذ لم يثبت ذلك إطلاقاً، ومما يؤكد على عدم صحة القرار أن عام 2012م أيدت الهيئة في إجراءاتها لعدم تقديم المكلف المستندات الصحيحة، كما أنه بالاطلاع على أوراق الدعوى لم نجد من بينها المستندات المشار لها في القرار، وعليه فإن الهيئة تؤكد على أنه لا يجوز التعويل على مستندات لم تطلع عليها وذلك استناداً على المادة (29) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ والتي نصت على: "لا يجوز التعويل على أوراق أحد أطراف الدعوى أو مذكراته دون تمكين الطرف الآخر من الاطلاع عليه"، وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فتدعي الهيئة أنها تتمسك بصحة إجراءاتها في البنود محل الاستئناف وهذا يؤكد صحة ونظامية فرض الغرامة، كما أن بند ضريبة الاستقطاع لم توضح الدائرة متى تاريخ سدادها حتى يتم احتساب غرامة التأخير، مما يجعل قرارها معيباً، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم 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 محل استئناف المكلف.

وفي يوم الإثنين بتاريخ: 2023/05/08م، 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 طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (ضريبة الاستقطاع لعام 2012م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أنه قام بتقديم أمر السداد إلى الهيئة والدائرة ضمن خطاب الاعتراض. وحيث نصت الفقرة رقم (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على: "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." بناءً على ما تقدم، وبعد الاطلاع على مذكرة الاستئناف والقرار المعارض عليه، وبعد الاطلاع على مجمل دفع المكلف تبين أن الخلاف يتمثل في عدم تأييده لإجراء الهيئة المتمثل في عدم حسم الضريبة المسددة لشهر ديسمبر للعام 2012م، وحيث أن الخلاف خلاف مستندي وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين أن المكلف قدم إقرار ضريبة الاستقطاع لعام 2012م بالإضافة إلى إيصال سداد من بنك سامبا بمبلغ (151,542) ريال وإيصال سداد من بنك سامبا بمبلغ (200,000) ريال، وعليه وحيث أن المكلف قدم المستندات المؤيدة التي تؤيد سداد ضريبة الاستقطاع لشهر 12 لعام 2012م، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (عدم اعتماد حسم فروق الأجور للأعوام 2012م إلى 2014م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أن هذه المبالغ هي عبارة عن تكاليف متعلقة بالموظفين مثل تكاليف التأمين وغيرها والتي تكبدتها الشركة في سياق أعمالها العادية. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري 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 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." كما نصّت الفقرة رقم (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات 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." وفقاً لما سبق، 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، وحيث أن الخلاف بين الطرفين يتمثل في اعتراض المكلف على إجراء الهيئة بعدم اعتماد حسم فرق الرواتب والأجور للأعوام محل الخلاف بواقع (2,658,309) لعام 2012م و (386,391) ريال لعام 2013م و مبلغ (407,284) ريال لعام 2014م، وبالإطلاع على ملف الدعوى تبين أن المكلف لم يقدم مستندات مختلفة عن ما تم تقديمه أمام الفصل والتي تتمثل في مستندات من شركة ... للتأمين التعاوني بمبلغ (365,052) ريال فقط وهو مماثل للمبلغ الذي قبلت الفصل حسمه من الوعاء الضريبي للمكلف، وبالإطلاع على المبالغ المؤيدة بمستندات من شركة ... للتأمين التعاوني اتضح أن مبلغ التأمين الوارد والذي قبلت الفصل بحسمه لا يخص مصاريف تأمين الموظفين بالكامل، حيث تبين أن مبلغ (212,959) ريال يخص التأمين على الممتلكات ومبلغ (11,363) ريال يخص التأمين على المركبات بالتالي فإن هذه المبالغ التي تم قبول حسمها لا تخص البند محل الخلاف فيما عدا مبلغ (224,322) ريال والذي يخص تأمين الموظفين بحسب المستندات المقدمة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يخص قبول حسم (365,052) ريال وتعديلها إلى (224,322) ريال.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (غرامة التأخير) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أنه لا يجب فرض غرامة تأخير من قبل الهيئة على الضرائب المفروضة نظراً لوجود خلاف فني حقيقي، وأنه لو قررت اللجنة فرض غرامات تأخير فإن غرامة التأخير المفروضة ينبغي أن تحتسب من تاريخ صدور قرار اللجنة الاستئنافية. وحيث نصّت 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. هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع." وكما نصّت 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." واستخلاصاً لما سبق، فإن غرامة التأخير تفرض بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وحيث يدفع المكلف بأن الخلاف بينه وبين الهيئة هو خلاف فني وأي ضريبة إضافية ناشئة عنه يجب ألا تخضع لغرامة التأخير، وبالإطلاع على الحقائق والظروف التي اكتنفت الأحوال المرتبة للواقعة المنشئة للضريبة، يتبين أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، وحيث أن غرامة التأخير في السداد تتبع الفروقات الضريبية وجوداً وعدماً وبما أن الدائرة انتهت بشأن البنود محل الخلاف إلى قبول الاستئناف ما عدا بند عدم اعتماد حسم فروق الأجور للأعوام 2012م إلى 2014م، عليه تنتهي الدائرة إلى توجب دفع غرامات تأخير على البند الذي تم رفض استئناف المكلف به وذلك من تاريخ علم المكلف بالقرار النهائي، وعدم توجب دفع غرامة تأخير على البنود التي تم تأييد وجهة نظر المكلف فيها وذلك لسقوط أصل الغرامة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (صافي ربح عمالة مؤمن عليها مؤجرة للغير للأعوام 2012م إلى 2014م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أنه لم يتم تأجير أي عمالة للغير، ولكنهم كانوا موظفين لشركات أخرى غير مقيمة وقدموا خدمات إلى الشركة. وحيث نصّت الفقرة رقم (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، والخاصة بالمصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على أنها: "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" وكما نصّت الفقرة رقم (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، على أنه: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات 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 تقدم، اتضح أن الخلاف بين الطرفين يكمن في إجراء الهيئة في إضافة ربح تقديري بنسبة (15%) بواقع (2,658,309) ريال لعام 2012م و (5,117,494) ريال لعام 2013م و (4,851,377) ريال لعام 2014م، بسبب وجود فرق بين شهادة التأمينات الاجتماعية و شهادة المحاسب القانوني حيث افترضت الهيئة أن المكلف يقوم بتأجير عمالة للغير بعد تسجيلهم والتأمين عليهم، وبالإطلاع على ملف الدعوى تبين أن المكلف قدم المستندات التالية" (نسخة من

فواتير مقدمي الخدمات غير المقيمين للأعوام 2012م إلى 2014م، بالإضافة إلى قائمة بأسماء الموظفين - الاقرارات الضريبية للأعوام 2012 إلى 2014م مبين فيها أسماء الشركات "مقدمي الخدمات" موضح فيها المبالغ، وبالإطلاع على المستندات المرفقة والتي تثبت وجهة نظر المكلف بأن هؤلاء الموظفين معروفين وقاموا بتقديم خدمات فنية لشركة ... ولم يتم تسجيلهم و تأجيرهم للغير كما أفادت الهيئة، وعليه ولتقديم المكلف المستندات المؤيدة لوجهة نظره، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف و إلغاء قرار الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (مبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة لعامي 2013م و2014م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أن الالتزامات محل الخلاف قد نشأت في سياق أعمالها العادية اليومية ووفقاً للاتفاقيات المبرمة مع الجهات ذات العلاقة ومتطلبات رأس المال العامل ولم تستخدم في شراء أصول ثابتة خلال العامين 2013م و2014م. وحيث نصّت الفقرة (أولاً/5) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على أنه: "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 نقداً وحال عليها الحول. ب- ما استخدم منها لتمويل ما يعد للقيمة. ج- ما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول." وكما نصّت الفقرة (3) من المادة (20) منها 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 ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها. وبناءً على ما سبق، يعدّ المستحق للأطراف ذات العلاقة مصدراً من مصادر التمويل ويعامل معاملة حقوق الملكية من حيث المعالجة الزكوية، وبالتالي يجب إضافة ما حال عليه الحول للوعاء الزكوي، وحيث أن الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على ما تم إضافته للوعاء من المبالغ المستحقة للأطراف ذات العلاقة لعامي 2012م و 2013م، وبالإطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف قدم القوائم المالية المدققة لعامي الخلاف بالإضافة إلى الحركة التفصيلية لحساب المستحق للأطراف ذات العلاقة، وبالإطلاع على الحركة التفصيلية ومقارنتها مع ما ورد في القوائم المالية تبين أن ما حال عليه الحول لعام 2013م هو (1,010,288) ريال وعام 2014م (50,780,211) ريال بالتالي ترى الدائرة تعديل إجراء الهيئة وإضافة ما حال عليه الحول، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على 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 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 محل 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 الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محل 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-2021-152) الصادر في الدعوى رقم (Z-192-2018) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من 2012م إلى 2014م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع لعامي 2013م و2014م).

2- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم اعتماد حسم فروق الأجور).

3- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف التأمين على الحياة لعام 2012م).

4- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لعامي 2013م و2014م).

5- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).

6- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع لعام 2012م).

7- تعديل قرار الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (عدم اعتماد حسم فروق الأجور للأعوام 2012م إلى 2014م).

8- تعديل قرار الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير).

9- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (صافي ربح عمالة مؤمن عليها مؤجرة للغير للأعوام 2012م إلى 2014م).

10- تعديل قرار الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة لعامي 2013م و2014م).

ويعتبر هذا القرار نهائيًا وفقًا لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

