

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-54975

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-54975-2021)

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 2021/06/16م، من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/06/17م من / شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZI-2021-338) الصادر في الدعوى رقم (ZI-8342-2019) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2015م في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- 1- رفض اعتراض المدعية شركة ... (سجل تجاري رقم: ...) على بند فروق الاستيرادات.
- 2- إثبات انتهاء الخلاف حول بند أرباح بيع ممتلكات ومعدات.
- 3- إثبات انتهاء الخلاف حول بند مخصص ديون مشكوك في تحصيلها.

4- تعديل إجراء المدعى عليها بخصوص بند أجور العمالة غير النظامية المستأجرة بقبول حسم مبلغ: (1,960,659) ريالاً لتقديم المستندات المؤيدة، ورفض اعتراض المدعية على باقي مبالغ البند لعدم تقديم المستندات المؤيدة.

5- رفض اعتراض المدعية شركة ... (سجل تجاري رقم: ...) على بند أخرى (أرباح تحويل عملات غير محققة).

6- رفض اعتراض المدعية شركة ... (سجل تجاري رقم: ...) على بند فرق الرواتب والأجور المحملة بالزيادة عن المدرج بشهادة التأمينات الاجتماعية.

7- تعديل إجراء المدعى عليها بخصوص بند غرامة التأخير وفقاً لما أنتهى إليه هذا القرار.

وحيث لم يلقَ 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 (فرق الاستيرادات) فيدعي إن السبب الرئيسي لوجود هذه الفروقات تتمثل في قيام الشركة بالاستيرادات عن طريق شركة ... (شركة شقيقه مسجلة لدى الهيئة برقم مميز ...) وسداد قيمة هذه المشتريات مباشرة إلى المورد وبالتالي فإن قيمة هذه المشتريات يتم قيدها في دفاتر شركة ... ولا تظهر في دفاتر الشركة الشقيقة، ومن الأسباب المبررة لفروق الاستيراد، وفيما يخص بند (أرباح تحويل عملات غير محققة) فيدعي المكلف أن هذا البند يمثل أرباح ناتجة عن تحويل عملات غير محققة نهاية العام طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث أن المبلغ عبارة عن قيود ارباح تحويل عملات غير محققة ناتجة عن التغير في سعر الصرف، ويؤكد على أن إعادة التصنيف لا يعبر عن سداد فعلي وما في حيث تظل الأرصدة بتغير سعر العملة في الزيادة أو النقص الظاهرة بالقوائم المالية، مما يؤكد عدم تحقق واقعة سداد فعلي، لعدم وجود واقعة دفع فعلي، ويرى المكلف أنه لهذه الأسباب المشار إليها، فإنه لا يتوجب على البند أعلاه، كما يشير المكلف أنه وفي كل الأحوال، فإن الشركة تحتفظ وتعالج الفرق بين التقييم وبين ما هو مسجل في السجلات في قائمة الدخل، وفيما يخص بند (فرق الرواتب والأجور المحملة بالزيادة عن المدرج بشهادة التأمينات الاجتماعية) يطالب المكلف بحسم الرواتب والأجور الغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية حيث انها مصاريف عادية وضرورية للنشاط، وفيما يخص بند (اجور عمالة مستأجرة) فيدعي المكلف أنه قدم كشف تحليلي موضحاً اسم الجهة مع إرفاق عينات من العقود والمستندات المؤيدة لسداد المصروف، وأضاف إلى أنه على استعداد بتزويد الهيئة بأي مستند تطلبه. ومؤكداً إن مصروف العمالة هو مصروف فعلي مؤيد مستندياً تكبدته الشركة وهو لازم لممارسة نشاطها ويندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال، وفيما يخص بند

(غرامة تأخير سداد) فيدعي إن الشركة تتمسك بموقفها فيما يتعلق باحتساب غرامات التأخير على فروقات الضريبة حيث أن موضوع الاعتراض محل اختلاف حقيقي لحين صدور القرار النهائي للجان الزكوية والضريبة، 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 المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما يخصّ (أجور عمالة غير نظامية مستأجرة) فتدعي الهيئة أن المبالغ العمالة المؤقتة تصرف لأفراد ليسوا على كفالة الشركة وبموجب كشوف حساب وفواتير غير مكتملة نظاماً وأن الشركة تخالف بذلك نظام العمل وأن شركات المقاولات تقوم بتشغيل عمالة في غير نشاطها الأساسي المصرح لها به ولا توجد عقود من الباطن لتنفيذها مع المكلف، لذلك تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها، وتطالب بعدم قبول أي مستندات جديدة وعلى فرض أنها صحيحة لم يسبق للمكلف تقديمها للهيئة خلال مرحلة الفحص ومرحلة الاعتراض دون عذر مقبول، وفيما يخصّ بند (غرامة التأخير) فتدعي الهيئة أنه تم فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة في الموعد النظامي، 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 تضمنت ما ملخصه بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في البنود محل 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؛ 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 (فرق الاستيرادات) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي إن السبب الرئيسي لوجود هذه الفروقات تتمثل في قيام الشركة بالاستيرادات عن طريق شركة ...، وبالتالي فإن قيمة هذه المشتريات يتم قيدها في دفاتر شركة ... ولا تظهر في دفاتر الشركة الشقيقة. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية 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 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." وحيث نصت الفقرة (1/أ) 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 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." وبالرجوع إلى ملف الدعوى وبالاطلاع على المستندات المقدمة، يتبين أن المكلف قدم (خطاب اتفاقية البيع والشراء بين ... - شركة مختلطة ذات مسؤولية محدودة و... - شركة مختلطة ذات مسؤولية محدودة موقعة ومختومة بتاريخ 2013/01/01م ونافذة حتى تاريخ انتهائها من قبل الطرفين)، بالإضافة إلى تقديمه خطاب خطي من ... ينص على "بان شركة. ... قامت بشراء مواد عام 2015م، وتم تخليص هذه المشتريات باسم شركة ... مواد بقيمة 7.951.417 ريال سعودي.."، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في حسم فروقات الاستيراد الخارجية من وعائه الزكوي/الضريبي بمبلغ (7.951.417) ريال عن عام 2015م.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (فرق الرواتب والأجور المحملة بالزيادة عن المدرج بشهادة التأمينات الاجتماعية) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يطالب المكلف بحسم الرواتب والأجور الغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية حيث أنها مصاريف عادية وضرورية للنشاط. وحيث نصّت الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ 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. 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." كما نصّت الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ 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. 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." كما 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." بالاطلاع على الوقائع ودفع المكلف، يتضح أن المكلف قدم مبررات الفروقات في لائحة استئنافه والمتمثلة في بدل النقل والوقت الإضافي، وقدم تفصيلاً للرواتب المحملة على المصاريف المباشرة والرواتب المحملة على المصاريف الغير مباشرة، كما أن الفروقات تمثل نسبة 11% فقط من إجمالي الرواتب المحملة على الحسابات والمتمثلة في بدل النقل

والوقت الإضافي، ولما أن المكلف قدم تفسيراً مفصلاً لأسباب الفروقات بين ما تظهره شهادة التأمينات وبين ما تظهره حساباته، وحيث لم يكن الخلاف مستندياً بين الطرفين، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم فرق الرواتب البالغ (1,937,159) ريال.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (غرامة تأخير سداد) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أن الشركة تتمسك بموقفها فيما يتعلق باحتساب غرامات التأخير على فروقات الضريبة حيث أن موضوع الاعتراض محل اختلاف حقيقي لحين صدور القرار النهائي. وحيث 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" كما 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 المكلف بالاستقطاع." وبناء على ما تقدم، يتبين من خلال النصوص النظامية أعلاه أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استحقاق ضريبة على المكلف حتى تاريخ السداد، وحيث أن فرض الغرامة نتيجة تبعية للبنود المعترض عليها، وحيث تم قبول استئناف المكلف فيما يتعلق ببند (فرق الاستيرادات، فرق الرواتب والأجور، أجور عمالة مستأجرة) وعليه ترى الدائرة قبول استئناف المكلف، ورفض استئناف المكلف فيما يتعلق بالغرامة الناتجة عن (أرباح تحويل عملات غير محققة).

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (أجور عمالة مستأجرة) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بتقديم كشف تحليلي موضعاً اسم الجهة مع إرفاق عينات من العقود والمستندات المؤيدة لسداد المصروف. وحيث نصّت الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ.

والمعلقة بالمصاريف التي يجوز حسمها 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" وكما نصّت الفقرة رقم (1/أ) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على: "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: 1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء أكانت مسددة أم مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها" وحيث يتضح من المستندات المقدمة بأنها مصاريف لازم لممارسة نشاطها ويندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال، وحيث قدم المكلف ما يؤيد وجهة نظره حيال المصروف الخاص بالعمالة المستأجرة لعام 2015م، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وتعديل قرار دائرة الفصل بحسم مصروف العمالة المستأجرة للعام محل الخلاف بمبلغ (14,300,659) ريال.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف واستئناف الهيئة على بقية البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تشرب 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 محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محلّ 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 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

اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

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 محافظة جدة ذي الرقم (IZI-2021-338) الصادر في الدعوى رقم (ZI-8342-2019) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2015م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرق الاستيرادات).
 - 2- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (أرباح تحويل عملات غير محققة).
 - 3- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرق الرواتب والأجور المحملة بالزيادة عن المدرج بشهادة التأمينات الاجتماعية).
 - 4- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (أجور عمالة غير نظامية مستأجرة).
 - 5- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامة تأخير سداد).
 - 6- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة تأخير سداد).
 - 7- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (أجور عمالة مستأجرة).
- 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/ ...