

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-87715

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-87715-2021)

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 2023/06/13م، 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 2021/12/23م، من / ...، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيل عن الشركة المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZI-2021-1649) الصادر في الدعوى رقم (ZI-14133-2020) 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: قبول اعتراض المدعية على بند عدم تسبیب الدعوى.

ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند مصاريف الترفيه.

ثالثاً: رفض اعتراض المدعية على بند نفقات تعيين.

رابعاً: قبول اعتراض المدعية على بند العمولة.

خامساً: قبول اعتراض المدعية على بند الديون.

سادساً: رفض اعتراض المدعية على بند مصاريف أخرى.

سابعاً: رفض اعتراض المدعية على بند إيرادات مؤجلة.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: ف فيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافه فيما يخص بند (مصاريف الترفيه) فيدعي المكلف بأن هذه المصاريف تكبدتها الشركة عام 2016م لإقامة ولاءم إفطار لموظفيها وعملائها ومورديها، وأن هذه لمصاريف كانت نتيجة لممارسة الشركة لنشاطها وليست من قبيل

الإكراميات أو التبرعات، وهي مصاريف مقبولة لأغراض الزكاة والضريبة طبقاً لأحكام المادة (12) من النظام الضريبي والمادة (9/1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وكذلك المادة (5) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة لعام 1438هـ. وفيما يخص بند (نفقات تعيين) فيدعي المكلف بأن مبلغ (2,840,294) ريال يمثل مصاريف تحملتها الشركة لقاء الخدمات التي قدمها نائب رئيس الشركة الذي عينه الشريك بالشركة (شركة ...) بصفة مؤقتة، وأن المبلغ المذكور تحملته الشركة بموجب اتفاقية الانتداب الدولية المبرمة بين الشركة وشريكها المذكور، وهي مصاريف فعلية مقبولة لأغراض الزكاة والضريبة طبقاً لأحكام المادة (12) من النظام الضريبي والمادة (9/1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وكذلك المادة (5) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة لعام 1438هـ، وقد تم تقديم نسخة من الاتفاقية المذكورة، وأضاف المكلف بأن استناد لجنة الفصل على القاعدة الفقهية "البينة على من ادعى" في ظل عدم تقديم المدعى عليها ردًا موضوعيًا على الدعوى يعد قصورًا في تسبيبها، حيث تنطبق هذه القاعدة في هذه الحالة على الهيئة لعدم تقديم السند النظامي لرفض هذه المصاريف وآلية تجنب الازدواج الزكوي والضريبي نتيجة رفضها، حيث يمثل المبلغ استحقاق خلال عام 2016م وظل رصيدًا قائمًا حتى تم عكسه إلى الإيرادات في عام 2019م، حيث تقرر عدم تسوية المبلغ ولم يتم دفعه لنائب الرئيس لذلك تم إخضاع نفس المبلغ للضريبة والزكاة في عام 2019م، وبذلك يتضح عدم صحة قرار لجنة الفصل حيث أن رفض اعتراض الشركة يؤدي لتكرار إخضاع نفس المبلغ للزكاة والضريبة. وفيما يخص بند (العمولة) فيدعي المكلف بأنه يوجد خطأ طباعة مبلغ مصاريف العمولة الوارد في القرار بمبلغ (2,840,394) ريال، ويطلب تصحيح المبلغ بأن يكون (3,962,714) ريال. وفيما يخص بند (مصاريف أخرى) فيدعي المكلف بأن الفواتير الصادرة بالزيادة عن الإيرادات البالغ رصيدها (35,967,381) ريال على النحو الظاهر ضمن بند الالتزامات المتداولة في قائمة المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2016م، حيث تعترض الشركة على إضافة حصة الشريك السعودي منها للوعاء الزكوي بنسبة (50%)، حيث أنها لا تمثل مصاريف على نحو ما ورد في قرار الفصل وإنما تمثل قيمة فواتير صادرة بالزيادة عن الإيرادات التي تخص العام؛ حيث يتم التصريح عنها في العام اللاحق وإثباتها ضمن إيرادات الشركة، وبالتالي ظهرت ضمن الالتزامات المتداولة على النحو المبين في قائمة المركز المالي طبقاً لما يقضي به معيار الإيرادات الصادر عن المعايير المحاسبية المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وأضاف بأن الهيئة لم تقدم ردًا موضوعيًا لدى لجنة الفصل عن إجراءاتها بإضافة رصيد هذا البند للوعاء الزكوي المخالف لللائحة لجباية الزكاة الصادرة لعام 1438هـ حيث حددت في البند (أولاً) من المادة (4) عناصر الحسابات التي يتم إضافتها للوعاء الزكوي وليس من بينها قيمة الفواتير الصادرة بالزيادة عن الإيرادات، وبأن استناد لجنة الفصل على أحكام الفقرة (2) من المادة (20) من لائحة جباية الزكاة المذكورة استنادًا في غير محله، وأن مطلب الشركة بعدم إضافة المبلغ للوعاء الزكوي يتفق مع أحكام الفقرة (7) من المادة (21) من لائحة جباية الزكاة المذكورة، وأن الخلاف في هذا البند يتعلق بالمعالجة الزكوية، وأن إضافة البند الى الوعاء الزكوي يؤدي إلى الازدواج في احتساب الزكاة لأن

المبلغ المذكور تم التصريح عنه ضمن إيرادات الشركة في العام اللاحق بعد أن صرحت الشركة عن الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها. وفيما يخص بند (إيرادات مؤجلة) فيدعي المكلف بأن الرصيد الإفتتاحي للإيرادات لمؤجلة بلغ (4,295,862) ريال ولم يحل عليه الحول طبقاً لما هو ظاهر في قائمة المركز المالي، حيث أن الرصيد الختامي صفر أي أنه تم إقفال رصيد أول العام خلال العام للإيرادات، وأن كلاً من الهيئة ولجنة الفصل لم يوضحوا سبب إضافة الإيرادات المؤجلة بمبلغ (3,657,572) ريال، وبأن مطلب الشركة بعدم إضافة البند للوعاء الزكوي يتفق مع أحكام الفقرة (7) من المادة (21) من لائحة جباية الزكاة الصادرة لعام 1438هـ، حيث أن قرار لجنة الفصل خالف أحكام هذه الفقرة لما أن الهيئة لم توضح سبب إضافتها للمبلغ واستندت لأحكام الفقرة (3) من المادة (20) من لائحة جباية الزكاة بإلقاء عبء الإثبات على الشركة، وهذا استناد في غير محله نظراً لأن الخلاف بين الطرفين يتعلق بالمعالجة الزكوية للبند والذي لم تنص اللائحة الزكوية على إضافته للوعاء وليس خلافاً مستندياً. وفيما يخص بند (غرامات التأخير) فيدعي المكلف بأن ربط الهيئة لا يعد نهائياً وفقاً للمادة (71/2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، عليه لا يوجد التزام بغرامات التأخير وفقاً للمادة (77) من نظام ضريبة الدخل، كما أشار المكلف إلى تعميم الهيئة رقم (3) لعام 1379هـ، ويؤكد امتثاله للالتزامات الضريبية وانتظامها بدفع وتقديم أقراراتها خلال المهلة المحددة نظاماً، وبأنه لا يوجد لدى الشركة أي نية لتجنب الضرائب، وبأن الغرامات التي أصدرتها الهيئة نتجت بسبب اختلاف وجهات النظر من الناحية الفنية. 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، فيمكن استئنافها فيما يخص بند (العمولة) فتوضح الهيئة أن الدائرة استندت في قرارها على مستندات لم يسبق للمكلف تقديمها أمام الهيئة، وأن أصل الخلاف بين الطرفين هو عدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لصحة اعتراضه خلال مرحلتي الفحص والاعتراض الأمر الذي بناء عليه تم رفض اعتراضه، وبأن الهيئة تعترض على قبول الدائرة الابتدائية لهذه المستندات حيث لم يتسنى للهيئة دراستها في مرحلة الاعتراض، حيث تقوم الهيئة بالربط والتعديل على الربوط وفقاً للمعلومات والمستندات المتوفرة لديها إما عن طريق الفحص أو المقدمة من المكلف، عليه يكون قرار الهيئة صحيحاً متى ما صدر متوافقاً مع النصوص النظامية وفي حدود السلطة والصلاحيات المخولة لها نظاماً ومستنداً على المعلومات والمستندات المتوفرة لديها، ولا يمكن إلغائه على أساس أنه غير مشعور لإظهار المكلف مستندات لم يسبق له إظهارها أمام الهيئة دون عذر مقبول، حيث أن عدم تقديم المكلف لهذه المستندات على الرغم من أنه ملزم بتقديمها نظاماً يعد تفريطاً منه والمفرط أولى بالخسارة، وأن الدائرة ينحصر دورها في بحث مدى مشروعية القرار من عدمه

فقط طبقاً للمادة (13) من نظام ديوان المظالم، أي أنه متى ما صدر القرار متوافقاً مع النصوص النظامية وضمن صلاحيات الهيئة المخولة بها نظاماً فإن القرار يعد مشروع غير قابل للإلغاء، وأضافت الهيئة بأن إظهار المستندات أمام الدائرة الابتدائية وعدم تقديمها في وقتها للهيئة يعد تعدي على حق الهيئة وتجاوز لمبدأ "الاعتراض الوجوبي لجهة الإدارة"، وبأن هدف تحديد إجراءات الاعتراض وتقييدها بمدد زمنية هو حفظ الجهود، واستقرار المعاملات والمراكز القانونية بما يحقق الصالح العام، وقد أيد القرار الاستئنافي رقم (1751) لعام 1438هـ وجهة نظر الهيئة. وفيما يخص بند (الديون) فتوضح الهيئة بأنه وبالإطلاع على مستندات المكلف المقدمة تبين أنه يستوفى جميع الضوابط المنصوص عليها في الفقرة (3) من المادة (5) من لائحة جباية الزكاة الصادرة عام 1438هـ، بالإضافة الى عدم تقديمه أي مستندات تثبت مباشرته للإجراءات القانونية على هؤلاء المدينين وعليه تم رفض اعتراضه، كما أوضحت أن الدائرة استندت في قرارها على مستندات لم يسبق للمكلف تقديمها أمام الهيئة، وأن أصل الخلاف بين الطرفين هو عدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لصحة اعتراضه خلال مرحلتي الفحص والاعتراض الأمر الذي بناء عليه تم رفض اعتراضه، وبأن الهيئة تعترض على قبول الدائرة الابتدائية لهذه المستندات حيث لم يتسنى للهيئة دراستها في مرحلة الاعتراض، حيث تقوم الهيئة بالربط والتعديل على الربوط وفقاً للمعلومات والمستندات المتوفرة لديها إما عن طريق الفحص أو المقدمة من المكلف، عليه يكون قرار الهيئة صحيحاً متى ما صدر متوافقاً مع النصوص النظامية وفي حدود السلطة والصلاحيات المخولة لها نظاماً ومستنداً على المعلومات والمستندات المتوفرة لديها، ولا يمكن إلغاءه على أساس أنه غير مشروع لإظهار المكلف مستندات لم يسبق له إظهارها أمام الهيئة دون عذر مقبول، حيث أن عدم تقديم المكلف لهذه المستندات على الرغم من أنه ملزم بتقديمها نظاماً يعد تفريطاً منه والمفرط أولى بالخسارة، وأن الدائرة ينحصر دورها في بحث مدى مشروعية القرار من عدمه فقط طبقاً للمادة (13) من نظام ديوان المظالم، أي أنه متى ما صدر القرار متوافقاً مع النصوص النظامية وضمن صلاحيات الهيئة المخولة بها نظاماً فإن القرار يعد مشروع غير قابل للإلغاء، وأضافت الهيئة بأن إظهار المستندات أمام الدائرة الابتدائية وعدم تقديمها في وقتها للهيئة يعد تعدي على حق الهيئة وتجاوز لمبدأ "الاعتراض الوجوبي لجهة الإدارة"، وبأن هدف تحديد إجراءات الاعتراض وتقييدها بمدد زمنية هو حفظ الجهود، واستقرار المعاملات والمراكز القانونية بما يحقق الصالح العام، وقد أيد القرار الاستئنافي رقم (1751) لعام 1438هـ وجهة نظر الهيئة. وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاته وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وبعرض لائحة الاستئناف على الهيئة أجابت بمذكرة تضمنت ما ملّخصه بأنها تتمسك بصحة إجراءاته وسلامته، وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار اللجنة الابتدائية في البنود محل استئناف المكلف وصرف النظر عن بند غرامات التأخير لكون أن المكلف لم يثير البند أمام لجنة الفصل استناداً لما نصت عليه أحكام المادة (186) من نظام المرافعات الشرعية.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: 2023/06/13م، 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 ودجز 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 (مصاريف الترفيه) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي بأن هذه المصاريف تكبدتها الشركة عام 2016م لإقامة ولائم إفطار لموظفيها وعملائها ومورديها، وأن هذه لمصاريف كانت نتيجة لممارسة الشركة لنشاطها بالتالي هي مصاريف مقبولة لأغراض الزكاة والضريبة، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار اللجنة الابتدائية. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ 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. 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."، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث أن الخلاف ينحصر في حسم مصاريف الترفيه، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات، يتبين أن المكلف يطالب بحسم مصاريف الترفيه ضمن المصاريف جائزة الحسم باعتبارها نفقة فعلية ومثبتة مستندياً، في حين ترى لجنة الفصل بعدم قبول حسم هذه المصاريف لأنها من المصاريف غير الضرورية لممارسة النشاط، وبعد الدراسة والاطلاع على المستندات المقدمة في ملف الدعوى تبين أن المصاريف محل الخلاف تمثل عينة من فواتير مصاريف الضيافة، وبالتالي فإن هذه المصاريف لا تعدّ من المصاريف اللازمة والضرورية لممارسة النشاط وغير مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع

للضريبة، كما نص عليه النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، أما فيما يتعلق بالجانب الزكوي وحيث لم تنص اللائحة على عدم جواز حسم مصاريف الترفيه، ولكونها مرتبطة بالنشاط، والزكاة قائمة على بقاء الأموال في يد المكلف كما أنها تعتبر في حدود المعقول بالنسبة لحجم الشركة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول اعتراض المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند وذلك بتأييد قرارها فيما يتعلق بالجانب الضريبي، ونقض قرارها فيما يتعلق بالجانب الزكوي.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (نفقات تعيين) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أن مبلغ بند الخلاف تحمّلته الشركة بموجب اتفاقية الائتداب الدولية المبرمة بين الشركة والشريك، ويطلب بحسمها على أنها مصاريف فعلية مقبولة لأغراض الزكاة والضريبة، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار اللجنة الابتدائية. وحيث نصّت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية 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 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."، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث أن الخلاف هو خلاف مستندي، وبالاطلاع على المستندات المقدمة في ملف الدعوى تبين أن المكلف قدم نسخة من عقد العمل؛ حيث كانت باسم الشريك ولكن يتعلق بنشاط الشركة والتي تعد لقاء الخدمات التي قدمها نائب رئيس الشركة الذي عينه الشريك بصفة مؤقتة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول اعتراض المكلف ونقض قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (العمولة) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأنه يوجد خطأ مطبعي في مبلغ مصاريف العمولة الوارد في القرار الصادر عن لجنة الفصل، حيث طلب المكلف تصحيح مبلغ البند محل الخلاف، وحيث نصّت الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ والمتعلقة بالمصاريف التي يجوز حسمها 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 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."، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد الاطلاع على لائحة الاعتراض وقرار لجنة الفصل، تبين أن المكلف اعترض على بند العمولة بمبلغ (3,962,714) ريال، وانتهى قرار لجنة الفصل بإلغاء اجراء الهيئة، حيث ثبت أن المكلف قدم المستندات المؤيدة والمتمثل بلائحة تنظيم العمل وما يفيد صرف هذه العمولات للموظفين، ورأت الدائرة قبول حسم مصاريف محل بند الخلاف والبالغ (2,840,294) ريال، مما يتبين بأنه خطأ طباعة في ذكر مبلغ مصاريف العمولة في القرار الصادر عن اللجنة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول اعتراض المكلف وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف اخرى) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأن محل الخلاف حول اضافة حصة الشريك السعودي منها إلى الوعاء الزكوي بنسبة (50%) لا تمثل مصاريف اخرى على نحو ما ورد في قرار لجنة الفصل، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار اللجنة الابتدائية. وحيث نصّت الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية 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 ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث أن الخلاف ينحصر في اضافة فواتير تزيد عن الإيرادات خلال السنة لعام 2016م، فقد أشار المستأنف إلى أن البند محل الخلاف لا يمثل مصاريف اخرى على نحو ما ورد في قرار لجنة الفصل، وإنما يمثل قيمة فواتير صادرة بالزيادة عن الإيرادات التي تخص العام، حيث يتم التصريح عنها في العام اللاحق وإثباتها ضمن إيرادات الشركة، وبالتالي ظهرت ضمن الالتزامات المتداولة تطبيقاً للمعايير المحاسبية فيما يختص بمعالجة بند الإيرادات والتي تلتزم الشركة بتطبيقها لمقابلة الإيرادات بالتكاليف المرتبطة بها، كما ذكر المستأنف بأن إضافة بند الفواتير الصادرة بالزيادة عن الإيرادات إلى الوعاء الزكوي يؤدي إلى الازدواج في احتساب الزكاة، لأن المبلغ المذكور تم التصريح عنه ضمن إيرادات الشركة في العام اللاحق بعد أن صرحت الشركة عن الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها، وحيث أنه في حال التصريح عنها ضمن إيرادات السنة اللاحقة لا يعتبر ازدواج في الزكاة، حيث أن الازدواج يتمثل في تزكية المبلغ مرتين للعام الواحد، بالإضافة إلى أن المستأنف لم يقدم المستندات المؤيدة والمتمثلة بميزان المراجعة التحليلي وحركة حساب المصاريف الأخرى التفصيلية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض اعتراض المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (إيرادات مؤجلة) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأن البند محل الخلاف لم يحل عليه الحول وفقاً للقوائم المالية، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار اللجنة الابتدائية. وحيث نصّت الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية 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 ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث أن الخلاف ينحصر في إضافة الإيرادات المؤجلة للوعاء الزكوي، وبعد الاطلاع على المستندات تبين بأن الهيئة قامت بإضافة رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل، كما أن المكلف لم يقدم حركة تفصيلية شاملة الحركات الدائنة والمدينة التي تمت خلال العام ولم يقدم القوائم المالية ليثبت أن البند محل الخلاف لم يحل عليه الحول، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض اعتراض المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامات التأخير) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأن ربط الهيئة لا يعد نهائياً وفقاً للمادة (71/2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وبأن الغرامات تتجبت بسبب اختلاف وجهات النظر من الناحية الفنية، في حين طلبت الهيئة صرف النظر عن بند غرامات التأخير لكون أن المكلف لم يثير البند أمام لجنة الفصل، وحيث نصّت المادة (186) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1435/01/22هـ على: "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها"، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث لم يثبت المكلف ادعاءه بتقديم الاعتراض على ذلك البند أمام لجنة الاعتراض مصدرة القرار محل الطعن بالرغم من إمهال الدائرة له مدة كافية لذلك، وحيث أن المستأنف لم يعترض على البند أمام اللجنة الابتدائية؛ فلا يحق له الاعتراض على ذلك البند ابتداءً أمام الدائرة الاستئنافية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى صرف النظر عن اعتراض المكلف في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (العمولة) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ أوضحت بأنها تعترض على قبول الدائرة لمستندات لم يسبق للمكلف تقديمها أمام الهيئة الابتدائية، حيث لم يتسنى للهيئة دراستها في مرحلة الاعتراض، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، فإن الأخذ بعدم قبول أي مستند لم يقدم لدى الهيئة عند إجراء الربط أو عند الاعتراض على قرار الهيئة، هو قول غير متوافق مع النصوص النظامية المنظمة للاعتراض على القرارات

الصادرة من الجهات الإدارية، حيث أن نظام المرافعات أمام ديوان المظالم ولائحته التنفيذية لم يشترطان لقبول التظلم وجوب تقديم المستندات المؤيدة للتظلم أمام جهة الإدارة، وكون قرار الهيئة الصادر هو قرار غير نهائي وقابل للطعن عليه أمام لجان الفصل واللجنة الاستئنافية، وحيث أن قرار الهيئة لم يكتسب الصفة النهائية، وعليه فإنه يحق للمكلف تقديم المستندات التي تعكس واقع الحال في وقت إجراء الربط وذلك لضمان أداء الالتزام بصورة عادلة ومتوافقة مع الواقع طالما أن المستندات المقدمة لم يُطعن في صحتها من قبل الهيئة، إضافة إلى أن تقديم المستندات والوثائق من قبل المكلف تعتبر أدلة وقرائن جديرة بالنظر، ففي حال لم يقدمها إلى الهيئة فيجوز للهيئة تعديل الإقرار بما هو ثابت أمامها ولا يؤثر في ذلك قيام المكلف بعد ذلك بتقديم ما يثبت صحة إقراره ما دام لم يثار من قبل الهيئة ما يؤثر على صحة تلك المستندات، كما أن قرار اللجنة الاستئنافية السابقة رقم (1751) لعام 1438هـ المتضمن تأييد الهيئة بعدم قبول مستندات جديدة، فإن نتيجة هذا القرار لا يمكن الاستناد عليها لاحتمالية إلغائه من ديوان المظالم، عطفًا على أن المعتبر في ذلك ما ذهبت إليه اللجنة الحالية باعتبار أن قرارها نهائي صادر من لجنة قضائية على خلاف اللجان السابقة التي استقر قضاء الديوان على اعتبار قراراتها إدارية، وهذا ما قرره الدائرة الاستئنافية في قرارها رقم (IAR-2020-114) الصادر في الاستئناف رقم (Z-2018-1771) بأن عدم تقديم المكلف للمستندات المؤيدة بما يدعيه في جينه للهيئة لا ينال من الأخذ بما يقدمه من مستندات، وذلك لأن الغاية التي يرمي إليها واضع النظام من تحديد قواعد جباية الزكاة وتنظيمها ستأكد بالربط على المكلف عندما يقدم للهيئة المستندات والقوائم المالية لاستثماراته في الخارج والتي يتوجب إخضاعها للزكاة من قبل الهيئة عند تقديمها من المكلف، وأن ذلك الأمر سيتحقق معه مباشرة الهيئة لحقها في جباية الزكاة على النحو الذي تتطلبه الأنظمة والقرارات والتعليمات المنظمة لكيفية جباية الزكاة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض اعتراض الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (الديون) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ أوضحت بأن بأنها تعترض على قبول الدائرة لمستندات لم يسبق للمكلف تقديمها أمام الهيئة الابتدائية، حيث لم يتسنى للهيئة دراستها في مرحلة الاعتراض، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، فإن الأخذ بعدم قبول أي مستند لم يقدم لدى الهيئة عند إجراء الربط أو عند الاعتراض على قرار الهيئة، هو قول غير متوافق مع النصوص النظامية المنظمة للاعتراض على القرارات الصادرة من الجهات الإدارية، حيث أن نظام المرافعات أمام ديوان المظالم ولائحته التنفيذية لم يشترطان لقبول التظلم وجوب تقديم المستندات المؤيدة للتظلم أمام جهة الإدارة، وكون قرار الهيئة الصادر هو قرار غير نهائي وقابل للطعن عليه أمام لجان الفصل واللجنة الاستئنافية، وحيث أن قرار الهيئة لم يكتسب الصفة النهائية، وعليه فإنه يحق للمكلف تقديم المستندات التي تعكس واقع الحال في وقت إجراء الربط وذلك لضمان أداء الالتزام بصورة عادلة ومتوافقة مع الواقع طالما أن المستندات المقدمة لم يُطعن في صحتها من قبل الهيئة، إضافة إلى أن تقديم المستندات والوثائق من قبل المكلف تعتبر أدلة وقرائن

جديرة بالنظر، ففي حال لم يقدمها إلى الهيئة فيجوز للهيئة تعديل الإقرار بما هو ثابت أمامها ولا يؤثر في ذلك قيام المكلف بعد ذلك بتقديم ما يثبت صحة إقراره ما دام لم يثار من قبل الهيئة ما يؤثر على صحة تلك المستندات، كما أن قرار اللجنة الاستئنافية السابقة رقم (1751) لعام 1438هـ المتضمن تأييد الهيئة بعدم قبول مستندات جديدة، فإن نتيجة هذا القرار لا يمكن الاستناد عليها لاحتمالية إلغائه من ديوان المظالم، عطفًا على أن المعتبر في ذلك ما ذهبت إليه اللجنة الحالية باعتبار أن قرارها نهائي صادر من لجنة قضائية على خلاف اللجان السابقة التي استقر قضاء الديوان على اعتبار قراراتها إدارية، وهذا ما قرره الدائرة الاستئنافية في قرارها رقم (IAR-2020-114) الصادر في الاستئناف رقم (Z-2018-1771) بأن عدم تقديم المكلف للمستندات المؤيدة بما يدعيه في حينه للهيئة لا ينال من الأخذ بما يقدمه من مستندات، وذلك لأن الغاية التي يرمي إليها واضع النظام من تحديد قواعد جباية الزكاة وتنظيمها ستأكد بالربط على المكلف عندما يقدم للهيئة المستندات والقوائم المالية لاستثماراته في الخارج والتي يتوجب إخضاعها للزكاة من قبل الهيئة عند تقديمها من المكلف، وأن ذلك الأمر سيتحقق معه مباشرة الهيئة لحقها في جباية الزكاة على النحو الذي تتطلبه الأنظمة والقرارات والتعليمات المنظمة لكيفية جباية الزكاة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض اعتراض الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل في هذا البند.

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 الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2021-1649) الصادر في الدعوى رقم (ZI-14133-2020) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2016م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف جزئياً بشأن بند (مصاريف الترفيه)، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 2- قبول استئناف المكلف بشأن بند (نفقات تعيين)، ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 3- قبول استئناف المكلف بشأن بند (العمولة)، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

- 4- رفض استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف اخرى)، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 5- رفض استئناف المكلف بشأن بند (إيرادات مؤجلة)، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 6- صرف النظر عن استئناف المكلف بشأن بند (غرامات التأخير) وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 7- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (العمولة)، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 8- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (الديون)، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

