

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-92465

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-92465-2022)

في الدعوى المقامة

المستأنف

من/ المكلف

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

المستأنف ضده

ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الخميس 2023/12/07م، 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:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2022/01/26م، من/ ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب قرار الشركاء، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2021-2383) الصادر في الدعوى رقم (I-22257-2020) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2017م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

رفض اعتراض المدعية/ فرع شركة ... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق بالربط محل الدعوى.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف (فرع شركة ...) فتقدّمت بلائحة استئنافية اطلّعت عليها الدائرة وتضمّنت فيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (عدم السماح بخضم مصاريف خدمات الدعم للأعوام 2015م إلى 2017م)، يستأنف المكلف قرار الفصل ويطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس اختلاف حيثيات القرار عن منطوقه حيث كان منطوقه بالرفض لأن اتفاقية جدول الخدمات مقدم باللغة الإنجليزية، بينما كانت حيثياته أن عدم السماح بهذه المصاريف هو لكون الخدمات المؤداة كانت على أساس تقديري، وفيما يخص ترجمة المستند فلم يطالب أي من الهيئة أو لجنة الفصل بتقديم المستند باللغة العربية وقرار اللجنة مخالف ما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (16) وعلى الرغم من

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-92465

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-92465-2022)

ذلك قد أوضح الملف تفاصيل تلك المستندات باللغة العربية في مذكرة الاعتراض، ومن حيث عدم السماح بهذه المصاريف فاستندت لجنة الفصل إلى الفقرة (11) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في حين أن عدم السماح بحسم كامل مصاريف خدمات الدعم غير نظامي وغير مبرر وعلى الرغم من إقرار لجنة الفصل بتقديم المستندات الثبوتية فإن رفضها قد صدر دون النظر في وقائع الدعوى فقد تم تعديل الفقرة المذكورة بموجب القرار الوزاري رقم (1776) اعتباراً من تاريخ 1435/5/15هـ الموافق 19 مارس 2014 والتي أدت إلى تغيير عبء الإثبات فيما يتعلق "بالسعر المحايد" بذكر أن الهيئة ستصدر القواعد التي تحدد القيمة العادلة والسعر المحايد بينما أن أعوام الربط الضريبي محل الاعتراض هي الأعوام من 2015م إلى 2017م في حين أن لوائح تسعير المعاملات صدرت اعتباراً من 1 يناير 2018م ولذلك فإن تطبيق لوائح تسعير المعاملات بأثر رجعي على السنوات من 2015م إلى 2017م غير وارد لأنه لا يصح تطبيق أحكام النظام بأثر رجعي ولم يكن ذلك مطبقاً على الأعوام المذكورة في ذلك الوقت، ومن الثابت أن النظام الضريبي يعمل دائماً على نحو مرتقب وليس بأثر رجعي، وكما أن البند ثانياً من القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ الذي قضى بتطبيقه من تاريخه بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي يصبح الربط فيها نهائياً، قد تم إلغاؤه بموجب الحكم رقم 6998/ق لعام 1438هـ الصادر في الدائرة الإدارية الثانية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرياض، وبذلك لا يحق للهيئة تطبيقه على الفرع، كما أن استناد لجنة الفصل إلى هذه المادة يستند إلى افتراضات مفادها أن المستأنف طالب بحسم مصاريف خدمات الدعم لأنها لا تتألف من مبدأ السعر المحايد واستندها هذا ليس له علاقة بالسياق حيث لم يتم تقديم أي دليل مسجل على كيفية و سبب تجاوز الأسعار المفروضة للسعر الذي كانت ستقدمه أطراف ثالثة مستقلة، كما أن هذه المصاريف متكبدة في سياق العمل المعتاد وهي ضرورة لعمليات الفرع، وعندما تقدمت الهيئة بالإدعاء فإنه يقع على عاتقها أيضاً عبء إثبات مدى الإفراط في هذه المصاريف مقارنة بأطراف ثالثة انطلاقاً من القاعدة الفقهية المعمول بها لدى كافة اللجان والمحاكم "البينة على من إدعى" وهو مالم تقم لجنة الفصل بتطبيق مضمونه، وحيث أن للفرع سياسة عالمية لتسعير المعاملات بموجب المبادئ التوجيهية لتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وهذه السياسة منفذة في مختلف أنحاء المجموعة فقد قدم المستأنف على النحو الواجب إقرار تسعير المعاملات المادة 14(ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمؤكد على تطبيقها باستمرار من قبل مراجع الحسابات ولذلك فإن الرسوم كانت بالقيمة العادلة وكما هو ملاحظ في الفقرة (11) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لا تنص إلا عن "القيمة العادلة" التي تعني ببساطة أي قيمة إما بالزيادة أو النقصان يمكن تعديلها ولكن في حالة الفرع رفضت الهيئة المصاريف بأكملها ولم تسمح بحسمها بنسبة 100% دون أي مبرر. وبشأن بند (مصاريف الرواتب والتأمينات الاجتماعية لعامي 2015م و 2016م)، يستأنف المكلف قرار الفصل ويطلب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-92465

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-92465-2022)

البند على أساس أن شهادة التأمينات الاجتماعية تشتمل على الرواتب الأساسية وبدلات السكن كما في أول العام ولا تشتمل على عناصر الرواتب والأجور التي تخص العاملين غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية كما لا تشتمل على الزيادة أو النقص الذي يتم خلال العام نتيجة تعيين موظفين جدد أو إنهاء خدمات بعض الموظفين لذلك فالمقارنة لم تأخذ في الاعتبار ما سلف ايضاه، كما أن العبرة في قبول المصاريف أو رفضها هو المستند الذي يقيم الحجة والبينة على صحة تكلفة الرواتب والأجور وكذلك مصاريف التأمينات الاجتماعية لأن ما يرد في شهادة التأمينات هي المبالغ المسددة ولا تشمل مستحقات الشهر الأخير من السنة المالية حيث يتم دفعها بداية العام اللاحق وبالتالي فإن الفروقات لا تمثل فروقات حقيقية.

وبشأن بند (خسائر من تحويل عمله أجنبية)، يستأنف المكلف قرار الفصل ويطلب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن هذه الخسائر محققة بالفعل ومسموح بحسمها وطلب الهيئة لبيان تحليلي يوضح اسم المستفيد والمبلغ المدفوع والعنوان لا ينطبق على مصاريف هذا البند لأنه لا يدفع لمستفيدين أو طبيعيين حيث ينشأ عند تسديد مستحقات الموردين بالعملات الأجنبية والأرباح والخسائر تنتج عن عمليات السداد على مدار العام، وبإمكان الهيئة أن تطلب مستخرج من حسابات الفرع بتفاصيل هذا الحساب ولكنها طلبت البيان التحليلي السالف توضيحه وهو مطلب تعجيزي لصعوبة تقديمه، حيث لا يسمح النظام المحاسبي باستخراج تقارير تحتوي المعلومات المطلوبة، وبناءً عليه فإن استناد لجنة الفصل إلى الفقرة (3) من المادة (57) هو استناد في غير محله، كما يوجد خطأ في منطوق القرار حيث أن الفروقات محل الخلاف تمثل خسائر فروقات عملة أجنبية محققة وليس أرباح غير محققة على نحو ما ورد في قرار لجنة الفصل.

أما بشأن بند (غرامة التأخير)، يستأنف المكلف قرار الفصل ويطلب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن غرامات تأخير السداد إن استحققت فإنها تستحق اعتباراً من التاريخ الذي يصبح عنده الربط نهائياً وفقاً للحثثيات التالية: 1- بالرجوع إلى احكام المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل يتضح أن عقوبات التأخير تبدأ في التراكم اعتباراً من اليوم الثلاثين بعد الانتهاء من إجراءات الاعتراض مثل إجراءات الاستئناف في لائحة ضريبة الدخل. 2- نشير إلى الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وفي ذلك يؤكد الفرع أن الربوط الصادرة لا يمكن اعتبارها نهائية وفقاً لما ذكر ويترتب عليه أيضاً أنه لا يمكن تقييم عقوبات التأخير بموجب المادة 77 من نظام ضريبة الدخل، ويحيي الفرع أنه لن يكون من العدل تفسير مصطلح "تاريخ الاستحقاق" على أنه أي شيء آخر غير التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية بموجب الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية، كما يستند للفقرة (1/أ) و(1/ب) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-92465

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (I-92465-2022)

الصادرة بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ. وبالنظر للأحكام الواردة في المواد المذكورة فإن عقوبة التأخير تحتسب اعتباراً من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً بعد الانتهاء من جميع إجراءات الاستئناف.

وفي يوم الخميس بتاريخ 2023/12/07م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك 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: 04/21/1441هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبول شكلاً، حيث قدم من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، فيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (عدم السماح بخضم مصاريف خدمات الدعم للأعوام 2015م إلى 2017م)، يستأنف المكلف قرار الفصل ويطلب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس اختلاف إثباتات القرار عن منطوقه، وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ، والتي نصت على ما يلي: "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"، كما نصت الفقرة (11) من المادة (العاشرة) من ذات اللائحة، على أنه: "لا يجوز حسم المصاريف الآتية: 11- قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة"، وبناءً على ما تقدم، وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف والمذكرة الجوابية المقدمة من المدعى عليها وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، يتضح

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-92465

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-92465-2022)

أن الخلاف ينحصر في عدم السماح بخضم مصاريف خدمات الدعم، وحيث إن تلك المصاريف تعتبر جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبما أن المدعية قدمت المستندات المؤيدة للمصاريف محل الخلاف وأقرت الهيئة في مذكرتها بمطابقة المستندات المقدمة بنص مذكرتها "وخلال مرحلة اعتراضه لدى الهيئة قدم عدة مستندات وبمراجعة تلك الفواتير والاتفاقية المقدمة اتضح أنها مطابقة لما تم تقديمه خلال مرحلة الفحص"، كما وقد وضح المكلف السياسة المستخدمة لتسعير المعاملات بين الأطراف المرتبطة ولما أن المبالغ المعترض عليها تخص أعوام سابقة لصدور لوائح تسعير المعاملات من الهيئة في المقابل لم توضح الهيئة خلال جميع مراحل الخلاف احتسابها للمبالغ الزائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة ورفضت حسم المصاريف بأكملها، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم السماح بخضم مصاريف خدمات الدعم للأعوام 2015م إلى 2017م).

فيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير)، يستأنف المكلف قرار الفصل ويطلب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن غرامات تأخير السداد إن استحققت فإنها تستحق اعتباراً من التاريخ الذي يصبح عنده الربط نهائياً، وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ التي نصت على ما يلي: "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"، واستناداً على الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ والتي نصت على ما يلي: "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"، وبناءً على ما تقدم، وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف والمذكرة الجوابية المقدمة من المّتعى عليها وما قدمه الطرفان من دُفوع ومستندات، يتضح أن الخلاف يكمن حول فرض غرامة التأخير على الفروق الضريبية غير المسددة، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعديلات التي يجريها المدعى عليه، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل وذلك لصحة إجراء الهيئة بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها رفض اعتراض المكلف، وسقوط غرامة التأخير على البنود التي تم فيها إلغاء قرار المدعى عليها لسقوط أصل فرض الضريبة.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-92465

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-92465-2022)

وأما ما يتعلق باستئناف المكلف فيما يتعلق ببقية البنود، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل 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 وجه 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 تولت 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 وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في 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 /...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2021-2383) الصادر في الدعوى رقم (I-22257-2020) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2017م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم السماح بخضم مصاريف خدمات الدعم للأعوام 2015م إلى 2017م).
 - 2- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف الرواتب والتأمينات الاجتماعية لعامي 2015م و2016م).
 - 3- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (خسائر تحويل العملة الأجنبية لعامي 2015م و2016م).
 - 4- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-92465

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-92465-2022)

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.

