

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127614

الصادر في الاستئناف المقيّد برقم (I-127614-2022)

في الدعوى المقامة

المستأنف

من/ المكلف

السجل التجاري (...)، رقم مميز (...)

المستأنف ضده

ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الخميس 2023/09/21م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كل من:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: 2022/04/27م، من/ ... بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة/ ... بموجب عقد التأسيس، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-3113) الصادر في الدعوى رقم (I-32847-2020) المتعلقة بالربط الضريبي لعام 2014م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أول: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المدعية/ ... (سجل تجاري رقم ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

1- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (عدم اعتماد مبالغ مسددة في الاعتبار).

2- رفض ما عدا ذلك من اعتراضات.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:
إذ يعترض المكلف على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنه يدّعي بأنه وفيما يخص بند (تكلفة مبيعات محملة من المركز الرئيسي)، يكمن الخلاف في اعتراض المكلف على إجراء الهيئة والممثل في رفض حسم تكاليف مشتريات البرنامج من صافي الربح المعدل بمبلغ 8,106,698 ريال باعتبارها مصاريف غير جائزة الحسم. في حين يستأنف المكلف قرار الفصل ويفيد أن تلك المبالغ تمثل تكاليف فعلية مؤيدة مستندياً،

وهي عبارة عن مشتريات برامج من شركة ... بغرض إعادة البيع. وعليه نرفق لكم صورة عن العقد المبرم بين الشركة وشركة ... بالإضافة إلى عينة عن الفواتير المؤيدة للبند (مرفق رقم 4). حيث يتبين من العقد والفواتير المرفقة أن تلك المبالغ التي لم تعتمد عليها الهيئة تمثل تكاليف برمجيات بغرض إعادة البيع وتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ومن ثم فإن هذه التكاليف لازمة للنشاط ومرتبطة به ومؤيدة مستندياً ويقابلها إيرادات. كما أن الهيئة قد أثبتت من خلال مذكرتها الجوابية (مرفق رقم 5) المقدمة للأمانة، بأن الشركة قد قدمت جميع المستندات الثبوتية التي من شأنها أن تؤيد نظامية وحقيقة المصروف وارتباطه بنشاط الشركة حيث قدمت الشركة مع مذكرة اعتراضها صورة عن العقد المبرم بين الشركة وشركة ... بالإضافة إلى عينة عن الفواتير المؤيدة للبند بقيمة تقارب الـ 7 ملايين ريال سعودي وفقاً لسعر الصرف في تلك الفترة. كما قدمت الشركة أثناء مرحلة مناقشة الاعتراض (كما سيأتي بيانه) بيان تحليلي بصفحة الأستاذ لشركة ... وهي المورد الرئيسي والوحيد لهذا البند. ورغم تقديم ما يثبت نظامية تلك المصاريف إلا أن الهيئة أصرت على موقفها برفض اعتراض الشركة بهذا الشأن وأيدتها بذلك لجنة الفصل بنحو مستغرب متجاهلة ما تم تقديمه من قبل الشركة من مستندات. وبهذا الخصوص نود التنويه إلى أن البيانات الخاصة بحركة الأطراف ذات علاقة ليس هو المستند الرئيسي لإثبات أن هذه التكاليف نظامية وترتبط بالنشاط من عدمه، بل أن الأساس في إثبات هذه التكاليف، التي تم رفضها لمجرد أنها ضمن إيصاحات التعاملات بين الأطراف ذات العلاقة، المعاملات ذات العلاقة يمثل تكاليف فعلية مؤيدة مستندياً وأن هذه التكاليف ذكرت تحديداً وحصرأ ضمن بنود التكاليف والمصروفات بقائمة الدخل ولا يجوز أن تستند الهيئة في رفضها لتلك التكاليف لمجرد ذكرها بإيصاحات الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية. تستغرب الشركة من قرار الدائرة والذي جاء مغايراً تماماً لقرارها رقم ITR-2021-734 (مرفق رقم 9)، فيما يتعلق بنفس البند لنفس الشركة للعام 2018 والذي قضى بقبول اعتراض الشركة واعتماد البند كتكاليف جائزة الحسم في ضوء المستندات المؤيدة والمماثلة التي قدمتها الشركة عن العام محل الاستئناف. ولعل ذلك يعزى لعدم حضور الشركة لجلسة الاستماع مما فوت عليها حق الدفاع عن نفسها أمام الدائرة مصدرة القرار وتقديم المزيد من الإيضاحات فيما يخص البند. وعليه، يتضح جلياً لسعادتكم بأن هذه التكاليف جائزة الحسم نظاماً طبقاً لما ورد بالمادة الثانية عشر من النظام الضريبي، كما وضحت المادة (٩) من اللائحة التنفيذية الضوابط التي تحدد ماهية المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة الجائزة الحسم. كما إنه وبالرجوع إلى المادة (١٣) من النظام الضريبي والمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية، لا نجد ما ينص على وجوب رفض هذه المصاريف. وعليه، تطالب الشركة بنقض قرار لجنة الفصل والأخذ بالمسببات أعلاه والمستندات المقدمة بعين الاعتبار واعتماد تكاليفها المتكبدة مقابل تحقيق إيراداتها. وفيما يخص بند (مبالغ مدفوعة بالنيابة عن شركات شقيقة)، يكمن الخلاف في اعتراض المكلف على اجراء الهيئة والمتمثل في إضافة المبالغ المدفوعة نيابة عن الشركة الشقيقة بمبلغ 1,551,706 ريال. في حين يستأنف المكلف قرار الفصل ويفيد بأن البند يمثل مبالغ دفعتها الشركة بالنيابة عن شركات شقيقة ومن ثم فإنها تمثل تعاملات بينية بين شركات ذات علاقة يتم التصريح عنها وفقاً لمعايير

المحاسبة ولا تمثل مصاريف محملة على حسابات الشركة أو مقابل خدمات مقدمة للشركة ومن ثم فإن هذه المبالغ تقيد فقط في حسابات أطراف ذات علاقة سواء بحسابات الشركة أو بالشركات الأخرى ذات العلاقة. وعليه، فإن الشركة تؤكد أن تلك المبالغ لم تحمل كمصاريف ابتداءً حتى تقوم الهيئة بإضافتها إلى الوعاء الضريبي. سلكت الدائرة بموجب قرارها نفس مسلك الهيئة في تجاهل دفعوع الشركة والمستندات المؤيدة لوجهة نظرها بموجب مذكرة اعتراضها (مرفق رقم 10) حيث لم تناقش الدائرة دفعوع الشركة ولا المستندات المقدمة ولم تأتٍ حتى على ذكرها في حيثيات قرارها. فقد قامت الشركة بتقديم ميزان المراجعة والقيود المحاسبية الموضح بها أرقام الحسابات (مرفق رقم 11) التي تم تسجيل تلك القيود عليها وهي حسابات لا تتعلق بمصاريف الشركة ولا تؤثر على قائمة الأرباح والخسائر. وبالتالي فإن تلك المبالغ لم تؤثر أصلاً على صافي الربح الدفترى بموجب القوائم المالية حتى يتم إضافتها إلى التعديلات على صافي الربح الدفترى والوعاء الضريبي للشركة. تستغرب الشركة من قرار الدائرة والذي جاء مغايراً تماماً لقرارها رقم ITR-2021-734 (مرفق رقم 9)، فيما يتعلق بنفس البند لنفس الشركة للعام 2018 والذي قضى بقبول اعتراض الشركة واعتماد البند كتكاليف جائزة الحسم في ضوء المستندات المؤيدة والمماثلة للتي قدمتها الشركة عن العام محل الاستئناف. ولعل ذلك يعزى لعدم حضور الشركة لجلسة الإستماع مما فوت عليها حق الدفاع عن نفسها أمام الدائرة مصدرة القرار وتقديم المزيد من الإيضاحات فيما يخص البند. وعليه، تطالب الشركة بنقض قرار لجنة الفصل، وإلغاء إضافة تلك المبالغ لصافي الربح/الخسارة المعدلة للشركة للعام 2014. وفيما يخص بند (مرتجعات إيرادات)، يكمن الخلاف في اعتراض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في رد مرتجعات إيرادات إلى الربح المعدل بمبلغ 3,090,519 ريال. في حين يستأنف المكلف قرار الفصل ويفيد بأن لجنة الفصل أيدت إجراء الهيئة بإضافة مرتجعات إيرادات (طبقاً لربط الهيئة) لصافي الربح الدفترى بقيمة 3,090,519 ريال سعودي. وبهذا الخصوص، تستأنف الشركة على قرار لجنة الفصل وفقاً للمسببات التالية: تستأنف الشركة على قرار لجنة الفصل نظراً لأن تلك المبالغ تمثل تكاليف فعلية مؤيدة مستندياً لازمة لممارسة الشركة لأنشطتها طبقاً للقوائم المالية المدققة من مراجع حسابات مرخص له بالعمل في المملكة. والجدير بالذكر، أن تقرير مراجع الحسابات القائم بتدقيق القوائم المالية للشركة لم يصدر أي تحفظاً بشأن هذا البند، بل على العكس فقد أقر بأن القوائم المالية تظهر بعدل، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2014م ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية وفقاً للمعايير الدولية والمعايير المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ولقد وضحت المادة (٩) من اللائحة التنفيذية الضوابط التي تحدد ماهية المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة الجائزة الحسم، وعليه فإنه بالنظر إلى تلك التكاليف نجد أنها تحقق الشروط الأربعة المذكورة والتي حددها اللائحة لجواز حسم المصاريف. كما إنه وبالرجوع إلى المادة (١٣) من النظام الضريبي والمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية، لا نجد ما ينص على وجوب رفض هذه المصاريف. وعليه، تطالب الشركة بأخذ المسببات أعلاه بعين الاعتبار وإلغاء إضافة تلك المبالغ إلى تعديلات الربح الدفترى. وفيما يخص بند (غرامات التأخير)، يكمن الخلاف في اعتراض المكلف

على إجراء الهيئة والممثل في فرض غرامات التأخير. في حين يستأنف المكلف قرار الفصل ويغيد بأنه تم فرض غرامة التأخير على بنود هي بحد ذاتها قيد هذا الاعتراض. لقد نشأت غرامة التأخير بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والشركة. ولقد حكمت لجان الاعتراض في العديد من الاعتراضات بعدم فرض غرامة تأخير عند وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف. هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع الهيئة، وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف. فإن احتساب غرامة التأخير يبدأ من التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية، وهذا لا يتأتى إلا بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض. وعليه، فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائي بموجب الأنظمة. علاوة على ذلك لم يقصد من الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام، معاقبة المكلف نتيجة للتأخير من جانب الهيئة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف وتحديد مبلغ الضريبة المستحق. وعليه، فإن الشركة تطالب بعدم فرض غرامة تأخير سداد على الإطلاق استناداً للأسباب الموضحة أعلاه.

وفي يوم الخميس بتاريخ 2023/09/21م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، 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، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وبعد المداولة نظاماً؛ وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الاستئناف، قررت الدائرة 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 مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند: تكلفة مبيعات محملة من المركز الرئيسي، استناداً على نص 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 والتي نصت 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"، استناداً على الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ

1438/06/01هـ التي نصت على الآتي: "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"، بناءً على ما تقدم، وحيث إن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات، يتضح أن المكلف قدم الفواتير الصادرة من شركة... لصالحه والظاهرة بمبلغ 13,255,078 جنيه مصري أي بمبلغ 7,030,914 ريال سعودي بعد تحويلها في سعر الصرف الظاهر في كل فاتورة، وحيث أن المكلف أرفق الفواتير الداعمة والمؤيدة للبند أعلاه، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند: غرامات التأخير، واستناداً على نص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ، والتي 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/ب) من المادة (68) منها على: "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 المصلحة"، بناءً على ما تقدم، وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعديلات التي تجريها الهيئة، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عنه اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامات التأخير) وذلك بغرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها رفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على البنود التي تم فيها إلغاء قرار الهيئة لسقوط أصل فرض الضريبة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بقية 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 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 مكمّن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلاحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه

من دفعوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف في باقي البنود وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة محمولاً على أسبابه.
وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-3113) الصادر في الدعوى رقم (1-32847-2020) المتعلقة بالربط الضريبي لعام 2014م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (كلفة مبيعات محملة من المركز الرئيسي).
 - 2- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مبالغ مدفوعة بالنيابة عن شركات شقيقة).
 - 3- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مرتجعات إيرادات).
 - 4- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامات التأخير).
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

عضو
الدكتور / ...

عضو
الأستاذ / ...

رئيس الدائرة
الدكتور / ...