**الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل**

**قرار رقم: IR-2023-127477**

**الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-127477-2022)**

**في الدعوى المقامة**

**من/ المكلف** **المستأنف**

**سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)**

**ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك** **المستأنف ضده**

**الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:**

**إنه في يوم الثلاثاء 2023/09/26م، 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 2022/04/26م، من/ ...هوية وطنية رقم (...) بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب عقد التأسيس على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-649) الصادر في الدعوى ذي الرقم (Z-27376-2020) المتعلّق بالربط الزكوي لعام 2012م، في الدعوى المقامة من المستأنِف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:**

**أولاً: رفض اعتراض المدعية/ ... (رقم مميز ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق بالربط الزكوي لعام 2012م بعد انتهاء الأجل.**

**ثانياً: رفض اعتراض المدعية/ ... (رقم مميز ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق ببند فروقات تكاليف الموظفين لعام 2012م محل الدعوى.**

**ثالثاً: رفض اعتراض المدعية/ ... (رقم مميز ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المتعلق ببند الدفعات المقدمة من العملاء لعام 2012م محل الدعوى.**

**وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...)، فتقدم بلائحة استئنافية اطّلعت عليها الدائرة وتضمّنت مطالبته فيما يتعلق ببند فروقات تكاليف الموظفين بمبلغ (5,443,322) ريال لعام 2012م. بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويفيد بأنه نفيًا لما جاء في مذكرة الهيئة بأن بدلات الرواتب قد تم تحميلها على المصاريف بمسميات أخرى وقد أدى ذلك إلى ازدواجية بالمصاريف المعترف بها في القوائم المالية، فيفيد بأن الهيئة قد جانبها الصواب في ذلك، حيث قامت الشركة بالتوضيح للهيئة بأن البند**

يشمل مصاريف أجور تتعلق بالعمالة المستأجرة من شركات وبدلات أخرى تخص الموظفين ولا تتمثل بالرواتب الأساسية وبدلات السكن فقط، كما قد أوضح بأن إجمالي بند الرواتب كان يُسجل بالدفاتر بقيد محاسبي واحد بناءً على جدول الرواتب دون تفاصيل البدلات على الحسابات الخاصة بها ولم يؤدي ذلك إلى أي ازدواج بقيمة المصروف المحمل على قائمة الدخل , ويفيد بأنه قام بإعداد بيان تحليلي لمقارنة نتائج أعمال الشركة بحسب طبيعة البنود والحسابات مع قوائم الدخل وتم تقديمه للهيئة ولجنة الفصل , كما يشير إلى أن الهيئة في احتسابها لفروقات الرواتب الغير خاضعة قد تسببت في ازدواج زكوي على بند مخصص تعويض نهاية الخدمة للموظفين والذي يعتبر جزءًا من إجمالي تكاليف الرواتب والأجور والمزايا التي تمت مقارنتها مع المبالغ الخاضعة طبقًا لشهادة التأمينات الاجتماعية ورفضت كفرق غير مقبول لأغراض الزكاة بالإضافة إلى أن هذا المخصص قد خضع بشكل منفصل للزكاة في جدول المخصصات، مما يستدعي استبعاده من معادلة المقارنة بين شهادة التأمينات والدفاتر. وفيما يتعلق ببند الدفعات المقدمة من العملاء لعام 2012م. يطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويطالب بإضافة ما حال عليه الحول بعد إجراء مقاصة بين الرصيد الدائن للعميل وما يقابلها من رصيد مدين مدور من السنة السابقة مستحق للشركة على نفس العميل , ويشير إلى أن نشاط الشركة هو أعمال المقاولات الميكانيكية والكهربائية وأن تنفيذ مثل تلك المشاريع يحتاج لمدة زمنية تتجاوز العام المالي الواحد وعادةً في بداية إسناد تلك المشاريع تتقاضى الشركة دفعة مقدمة من القيمة الاجمالية للعقد , والشركة ملزمة بموجب شروط العقود أن تقوم بإطفاء الدفعات المقدمة على عمر العقد من قيمة كل مستخلص يتم إصداره للعميل حتى آخر مستخلص , وعليه فأنه لا يجوز معاملة الدفعات المقدمة من العملاء كدين مستحق على الشركة دون أخذ الذمم المدينة التي تقابل تلك الدفعات بعين الاعتبار كدين مستحق للشركة من نفس العملاء.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: 2023/09/26م، 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؛ استنادًا 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: 21 /04 /1441هـ؛ وبعد الاطلاع على طلبي 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، تبيّن 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، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن اعتراضه على بند فروقات تكاليف الموظفين لعام 2012م، وحيث يطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويفيد بأنه نفيًا لما جاء في مذكرة الهيئة بأن بدلات الرواتب قد تم تحميلها على المصاريف بمسميات أخرى وقد أدى ذلك إلى ازدواجية بالمصاريف المعترف بها في القوائم المالية، فيفيد بأن الهيئة قد جانبها الصواب في ذلك حيث قامت الشركة بالتوضيح للهيئة بأن البند يشمل مصاريف أجور تتعلق بالعمالة المستأجرة من شركات وبدلات أخرى تخص الموظفين ولا تتمثل بالرواتب الأساسية وبدلات السكن فقط، كما قد أوضح بأن إجمالي بند الرواتب كان يُسجل بالدفاتر بقيد محاسبي واحد بناءً على جدول الرواتب دون تفاصيل البدلات على الحسابات الخاصة بها ولم يؤدّ ذلك إلى أي ازدواج بقيمة المصروف المحمل على قائمة الدخل ويفيد بأنه قام بإعداد بيان تحليلي لمقارنة نتائج أعمال الشركة بحسب طبيعة البنود والحسابات مع قوائم الدخل وتم تقديمه للهيئة ولجنة الفصل، كما يشير إلى أن الهيئة في احتسابها لفروقات الرواتب الغير خاضعة قد تسببت في ازدواج زكوي على بند مخصص تعويض نهاية الخدمة للموظفين والذي يعتبر جزءًا من إجمالي تكاليف الرواتب والأجور والمزايا التي تمت مقارنتها مع المبالغ الخاضعة طبقًا لشهادة التأمينات الاجتماعية ورفضت كفرق غير مقبول لأغراض الزكاة بالإضافة إلى أن هذا المخصص قد خضع بشكل منفصل للزكاة في جدول المخصصات، مما يستدعي استبعاده من معادلة المقارنة بين شهادة التأمينات والدفاتر. في حين تطالب المستأنف ضدها بعدم قبول المستندات الجديدة التي لم يسبق للمكلف تقديمها أمام الهيئة أثناء مرحلتي الفحص والاعتراض، حيث أن قبولها يُعدّ تعديًا على حق من حقوق الهيئة. وحيث نصت الفقرة (1/أ) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ أنه: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواءً 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". بناءً على ما 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 ما لم يثبت المكلف خلاف ذلك، وبالرجوع إلى ملف الدعوى وما أحتوى عليه من دفوع ومستندات تبين تقديم المكلف قائمة

الدخل والايضاحات المتعلقة بها لعام الخلاف كما أرفق ميزان المراجعة، وتبين من خلال الاطلاع على تفاصيل الحسابات ضمن ميزان المراجعة تضمن حساب مصاريف الموظفين ما يلي (الراتب الأساسي، بدل السكن، بدل المواصلات، العمل الإضافي، تكاليف مخصصات الموظفين، بدل الإجازة، مصاريف مخصص نهاية الخدمة، مصاريف الموظفين الحكومية كتجديد التأشيرات، ومصاريف التأمين الطبي، مصاريف مكافآت الموظفين، مصاريف عمالة مستأجرة)، عليه يتضح أن بند الرواتب والأجور والمزايا المدرجة في القوائم ضمن المصاريف الإدارية لا تقتصر على الرواتب الأساسية وبدلات السكن الخاضعة للتأمينات فقط، وإنما تتضمن العديد من البنود الأخرى كما سبق إيضاحها أعلاه، مما يتبين معه عدم صحة إجراء الهيئة بالاعتماد على شهادة التأمينات الاجتماعية فقط باعتبار أن اللائحة التنفيذية لنظام التأمينات قد حددت أن ما يخضع للتأمينات هو الراتب الأساسي وبدل السكن فقط، كما أنه بالاطلاع على المستندات المقدمة تبين تقديم المكلف لائحة العمل تنظيم العمل الداخلية معتمدة من وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية والتي تنص على أحقية الموظفين بالحصول على مكافآت وبدلات أخرى كما قدم عينة من عقود الموظفين توضح البدلات والمزايا، وبشأن العمالة المستأجرة فقد قدم فواتير الشركات المستأجر منها العمالة على سبيل المثال أجور مشروع شركة بريق المعادن بالإضافة إلى عينة من شيكات الصرف الصادرة من البنك السعودي الهولندي، كما قدم كشف ساعات العمل للعمال المستأجرين. ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من عدم صحة قبول أي مستند لم يقدم للهيئة عند إجراء الربط، حيث يحق للمكلف تقديم ما يثبت دعواه في أي مرحلة من مراحل التقاضي استناداً إلى المادة (23) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وعليه وبما أن الهيئة لم تقدم ما يطعن بما قدم المكلف من مستندات تثبت دعواه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن اعتراضه على بند الدفعات المقدمة من العملاء لعام 2012م، وبالرجوع إلى المستندات المرفقة في ملف الدعوى يكمن الخلاف في مطالبة المكلف بعمل مقاصة بين الأرصدة الدائنة والأرصدة المدينة لنفس العميل، وحيث اتضح أن المستأنف ضدها أفادت بأن إجرائها جاء متوافقًا مع أحكام لائحة جباية الزكاة. وانتهى قرار الفصل بتأييد إجراء الهيئة، لعدم تقديم المكلف ما يثبت وجود أرصدة مدينة لذات العملاء كما لم يقدم حركة الحسابين. في حين يستأنف المكلف قرار الفصل ويطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويطالب بإضافة ما حال عليه الحول بعد إجراء مقاصة بين الرصيد الدائن للعميل وما يقابلها من رصيد مدين مدور من السنة السابقة مستحق للشركة على نفس العميل، ويشير إلى أن نشاط الشركة هو أعمال المقاولات الميكانيكية والكهربائية وأن تنفيذ مثل تلك المشاريع

يحتاج لمدة زمنية تتجاوز العام المالي الواحد وعادةً في بداية إسناد تلك المشاريع تتقاضى الشركة دفعة مقدمة من القيمة الاجمالية للعقد، والشركة ملزمة بموجب شروط العقود أن تقوم بإطفاء الدفعات المقدمة على عمر العقد من قيمة كل مستخلص يتم إصداره للعميل حتى آخر مستخلص , وعليه فأنه لا يجوز معاملة الدفعات المقدمة من العملاء كدين مستحق على الشركة دون أخذ الذمم المدينة التي تقابل تلك الدفعات بعين الاعتبار كدين مستحق للشركة من نفس العملاء، في حين تطالب المستأنف ضدها بعدم قبول المستندات الجديدة التي لم يسبق للمكلف تقديمها أمام الهيئة أثناء مرحلتي الفحص والاعتراض , حيث أن قبولها يُعدّ تعديًا على حق من حقوق الهيئة .الأسانيد النظامية وبالاطلاع على الفقرة رقم (4) من البند (أولاً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ على أن: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 4- الإيرادات المقدمة التي حال عليها الحول ". بناءً على ما سبق، تعد الدفعات المستلمة مقدماً مصدراً من مصادر التمويل، ويضاف ما حال عليه الحول منها للوعاء الزكوي، وبالرجوع إلى ملف الدعوى وما أحتوى عليه تبين تقديم المكلف لمستخرج من النظام للحساب وتبين صحة ما يدّعيه من وجود رصيد مدين ودائن للبنك الإسلامي للتنمية ويبلغ الرصيد المدين (5,970,316) ريال والرصيد الدائن (3,173,409)، وعليه وحيث يزيد الرصيد المدين عن الرصيد الدائن بالتالي لا يوجد مبالغ تُضاف للوعاء الزكوي، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من عدم صحة قبول أي مستند لم يقدم للهيئة عند إجراء الربط، حيث يحق للمكلف تقديم ما يثبت دعواه في أي مرحلة من مراحل التقاضي استناداً إلى المادة (23) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وعليه وبما أن الهيئة لم تقدم ما يطعن بما قدم المكلف من مستندات تثبت دعواه وبناءً عليه تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار الدائرة فيما قضى به.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف/ ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-649) الصادر في الدعوى ذي الرقم (Z-27376-2020) المتعلّق بالربط الزكوي لعام 2012م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فروقات تكاليف الموظفين).

**2- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الدفعات المقدمة من العملاء لعام 2012م).**

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

| | |
|---|---|
| **عضو** | **عضو** |
| **الأستاذ/ ...** | **الدكتور/ ...** |

**رئيس الدائرة**

**الدكتور/ ...**