

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-34389

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-34389-2021)

في الدعوى المقامة

من / المكلف
سجل تجاري (...), رقم مميز (...)
المستأنف / المستأنف ضده
المستأنف / المستأنف ضده
ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:
إنه في يوم الخميس 2023/05/11م، 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 2021/01/13م، من / ... وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (ZI-220-2020) المتعلق بالربط الزكوي الضريبي لعام 2013م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار اللجنة الابتدائية فيها بما يأتي:

أولاً: الناحية الشكلية: قبول دعوى المدعية/ ... ذات السجل التجاري رقم: (...). شكلاً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- 1- قبول اعتراض المدعية على بند فروقات الاستهلاك لعام 2013م.
- 2- رفض اعتراض المدعية على بند الخسائر المرحلة لعام 2013م.
- 3- رفض اعتراض المدعية على بند مخصص نهاية الخدمة لعام 2013م.

4- رفض اعتراض المدعية على بند القروض والمبالغ المستحقة لأحد الشركاء لعام 2013م.

5- قبول اعتراض المدعية على ضريبة الاستقطاع على تكاليف التأمين لعام 2013م.

6- تعديل قرار المدعى عليها بخصوص غرامة التأخير وفقاً لما أنتهى إليه القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى الطرفين، تقدم كلاً منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (الخسائر المرطة لعام 2013م) فيدعي المكلف بأنه أن خسائر السنوات السابقة ظاهرة في الإقرارات الضريبية، وهي التي يجب ترديها وتسويتها مقابل الأرباح الضريبية للسنوات التالية، وهذه الخسائر ظاهرة في الإقرارات لعام 2011م، كما أكد المستأنف ضده ذلك في ربطه المعدل واحتسابه خسارة بواقع (18,635,728) ريال لعام 2011م. وفيما يخص بند (مخصص مكافأة نهاية الخدمة لعام 2013م) فيدعي المكلف أنه عكس قيد مخصص نهاية الخدمة قد تم تسجيله وإضافته للربح في الإقرارات الزكوية الضريبية للسنوات السابقة، ولذا يجب ألا يعتبر عكس قيد المخصص دخل خاضع للضريبة لأنه أضيف للربح في سنة تكوينه في إقرارات السنوات ذات الصلة، وعليه يجب حسمها من الوعاء. وفيما يخص بند (إضافة القروض والمبالغ المستحقة لأحد الشركاء لعام 2013م) فيدعي المكلف أنه لا يجب فرض الزكاة على المبالغ المستحقة للشركاء كونه لم يتحقق شرط كمال الملك ولم يستخدم في تمويل أصول محسومة من الوعاء، وفي حال إضافتها يجب حسم المبالغ المقابلة المستحقة القبض من الوعاء الزكوي. وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فيدعي المكلف أن الفروقات نتجت عن خلاف فني بين المكلف والهيئة وبالتالي فإن الضريبة الإضافية الناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير، وأن يبدأ احتساب الغرامة بعد صدور قرار نهائي بشأنها.

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 يخص (فروقات استهلاك لعام 2013م)، فتوضح الهيئة بأن المستأنف ضده قد قام بتحميل حساباته بأكثر مما هو مسموح به نظاماً، وتم إعادة احتساب الاستهلاك وإعداد كشف رقم (4) وتم التعديل بالمبالغ المحملة على الحسابات عن الاستهلاكات المعتمدة كما هو في الكشف المرفق، ينما يرى المستأنف ضده (...) عدم موافقته على تعديلات المستأنف حيث أن المستأنف ضده قام بتطبيق قاعدة الاستهلاك الواردة في المادة السابعة عشر من النظام، كما اتضح أن المستأنف قام على نحو خاطئ بإعادة تصنيف جميع الأصول تحت فئة مجموعة أصول واحدة (أصول أخرى)، وفيما يخص بند (غرامة التأخير)، فتوضح الهيئة

عدم قبولها لقرار اللجنة. وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب نقض قرار اللجنة الابتدائية في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الخميس بتاريخ: 2023/05/11م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها 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 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 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 (الخسائر المرحلة لعام 2013م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي أن خسائر السنوات السابقة ظاهرة في الإقرارات الضريبية، وهي التي يجب ترحيلها وتسويتها مقابل الأرباح الضريبية للسنوات التالية. وحيث نص البند (ثانياً/9) من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/06/1هـ على أنه: "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 9- صافي الخسارة المرحلة المعدلة طبقاً لربوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها"، والفقرات (أ، ب) من المادة الحادية والعشرون من نظام ضريبة الدخل والتي نصت على: "أ- يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنوياً. ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية" كما نصت الفقرة (1) من المادة الحادية عشر من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على: "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون

الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (25%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف". وبناءً على ما تقدم، تحسم الخسائر المرحلة من الوعاء الضريبي بنسبة 25% من الربح الخاضع للضريبة، وحيث أن الخلاف انحصر في عدم سماح المستأنف ضده بحسم الخسائر المرحلة لعدم وجود خسائر حسب ادعائه، وبالإطلاع على المستندات المقدمة تبين وجود خسائر لعام 2011م بمبلغ (18,340,218) ريال حسب إقرار المستأنف وكذلك مبلغ (18,635,728) ريال كوعاء بالسالب حسب الربط المعدل من المستأنف ضده، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف ونقض قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مخصص مكافأة نهاية الخدمة لعام 2013م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأن عكس قيد مخصص نهاية الخدمة قد تم تسجيله وإضافته للربح في الإقرارات الضريبية/ الزكوية للسنوات السابقة، ولذا يجب ألا يعتبر عكس قيد المخصص دخل خاضع للضريبة لأنه أضيف للربح في سنة تكوينه في إقرارات السنوات ذات الصلة، وعليه يجب حسمها من الوعاء. وحيث نصت الفقرة (9) من البند (أولاً) من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ — على أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 9- المخصصات أول العام (باستثناء المخصصات المشكوك في تحصيلها للبنوك) بعد حسم المستخدم منها خلال العام" كما نصت الفقرة رقم (6) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل على أن: "6- يجوز للمكلف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام، أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات أو تخفيضه للمصروفات، بعكس قيدها، ومنها — على سبيل المثال لا الحصر. مخصص مكافأة ترك الخدمة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص هبوط الأسعار، متى توفرت الضوابط الآتية: أ- أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة. ب- أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكوينه" ونصت الفقرة رقم (3) من المادة السابعة والخمسين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ، على: "3- يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة." وبناءً على ما تقدم، وحيث أن المكون من المخصصات لا يجوز حسمه من صافي الربح المعدل، كما يجوز حسم المعكوس من المخصصات من صافي الربح كونه تم احتسابها في الوعاء في سنة تكوينها، وانحصر الخلاف في أن المستأنف ضده لم يسمح بحسم المعكوس من الوعاء، وبالإطلاع على المستندات المقدمة تبين من خلال الكشف رقم (4) وجود مبلغ (3,342,985) ريال كمخصص معكوس، كما أن الإقرار الزكوي لعام 2011م تبين تعديل الربح بمخصصات

محملة على الفترة بمبلغ (50,928,851) ريال، كما أن المستأنف ضده لم ينفِ وجود مخصصات مكونة خلال السنوات السابقة والتي تم تعديل صافي الربح بها، مما يتضح من خلال ما تم تقديمه أحقية المستأنف في حسم المعكوس من المخصصات كونه تم احتسابه في الوعاء الزكوي الضريبي في سنوات تكوينه، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف ونقض قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أن الفروقات نتجت عن خلاف فني بين المكلف والهيئة وبالتالي فإن الضريبة الإضافية الناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير، وأن يبدأ احتساب الغرامة بعد صدور قرار نهائي بشأنها. استناداً على الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ التي نصت على: "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 نصت الفقرة (1) من المادة الثامنة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ 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 الهيئة". بناءً على ما تقدم، يتضح من خلال النصوص النظامية أن غرامة التأخير تفرض على المكلف نتيجة التأخر في سداد الضريبة المستحقة عليه، وحيث أن بند الخسائر المرحطة لعام 2013م وبند مخصص مكافأة نهاية الخدمة لعام 2013م، قد انتهى إلى تأييد استئناف المكلف، مما يترتب عليه إلغاء غرامة التأخير لسقوط أصل فرض الضريبة، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف ونقض قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة والمكلف على بقية البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب 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 يستحق الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة واستئناف المكلف 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

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / ...، 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 (IZJ-2020-220) المتعلق بالربط الزكوي الضريبي لعام 2013م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فروقات استهلاك لعام 2013م).
 - 2- رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).
 - 3- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الخسائر المرحلة لعام 2013م).
 - 4- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مخصص مكافأة نهاية الخدمة لعام 2013م).
 - 5- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (إضافة القروض والمبالغ المستحقة لأحد الشركاء لعام 2013م).
 - 6- قبول استئناف المكلف وإلغاء 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.

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...