

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات ومنازعات الضريبة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-72328

ال الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-72328-2021)

في الدعوى المقامة

المستأئن/المستأئن ضده

من المكلف

سجل تجاري (...), رقم مميز (...)

المستأئن/المستأئن ضده

ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلوة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الثلاثاء 03/01/2023م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 26/02/1444هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍ من:

رئيساً

الدكتور / ...

عضوأ

الدكتور / ...

عضوأ

الأستاذ / ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 26/09/2021م، من / ...، سجل تجاري (...), رقم مميز (...), وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2021-706) والصادر في الدعوى رقم (2020-3108-I) المتعلق بالربط الضريبي لعام 2013م، في الدعوى المقامة من المستأئن في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما ياتي:

1- رفض اعتراف المدعية فيما يتعلق "استيرادات خارجية".

2- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند "فرق أهلاك الأصول الثابتة".

3- رفض اعتراف المدعية فيما يتعلق ببند "رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات".

4- رفض اعتراف المدعية فيما يتعلق ببند "المكافآت".

5- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند "مخصص ترك خدمة مكون لعام 2013م".

6- رفض اعتراف المدعية فيما يتعلق ببند "خسائر مرحلة".

7- فيما يتعلق ببند "مصاريف خاصة غير معتمدة".

أ- الغاء قرار المدعى عليها ببند "مصاريف خاصة غير معتمدة" بمبلغ (210,000) ريال لعام 2013م.

ب- إثبات انتهاء الخلاف لمبلغ (25,000) ريال لعام 2013م والمتعلق "بتسوية عهدة الدمام".

8- قبول اعتراف المدعية باعتبار المبالغ المدفوعة.

9- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند "الغرامات".

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

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكون استئنافه فيما يخص ببند (استيرادات خارجية لعام 2013م) فيدعي المكلف بأن الهيئة تقوم باحتساب المشتريات فقط كيد مشتريات خارجية بينما تقوم الشركة باحتساب البضاعة طبقاً للمعايير السعودية والمعيار الدولي (عيار المخزون السلعي). وبسبب شراء أصول للشركة واحتسبتها الهيئة كمشتريات خارجية وجدت الفروقات. بالإضافة إلى أن الهيئة لا تحتسب الرسوم المحصلة وتضييفها إلى قيمة البضاعة، وفيما يخص ببند (رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2013م) يدعي المكلف أنه تم عقد اتفاقية مع - مؤسسة...- لتوريد عماله للصناعة الحاجة المصنوع إلى عماله إضافية حيث أن المؤسسة الموردة للعملاء هي المسؤولة عن العمالة التابعة لها مما أدى إلى وجود فروقات بالزيادة للرواتب ، بالإضافة إلى وجود مصاريف رواتب بالأجور للعمل الإضافي حيث من المتصور أن اضطرارنا لاستئجار عماله خارجية لابد أن يواكيه أجور إضافية للعاملين للعمل الزائد عن أوقات العمل الرسمية، ولما كان القرار رفض البند لعدم تقديمها المستندات الثبوتية لذلك، فعلية أرفق المكلف كشف سدادات العمالة الخارجية وعينه من سندات الصرف الدالة بما يدل على طريقة السداد، وفيما يخص ببند (المكافآت لعام 2013م) فيدعي المكلف أن المكافآت من المصارفات جائز الجسم وذلك لتوافر الثلاث شروط الواردة بالمادة، ويعترض على قيام الهيئة بتعديل أرباح وخسائر بالمكافآت التي يمنها المكلف لموظفيه واعتبارها مصروف غير جائز الجسم. وعليه يطلب المكلف باعتبار المكافآت من المصارف جائز الجسم، وفيما يخص ببند (خسائر مقدرة

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

بواقع 25% من صافي ربح إقرار لعام 2013م) فيدعى المكلف أن قرار اللجنة اتجه إلى رفض البند بناء على وجود اعتراض قائم لعام 2010م ، عليه يفيد المكلف أن الرابط الضريبي لعام 2010 هو ربط نهائي ومعتمد من قبل الهيئة وغير معترض عليه من قبله، كما أن الخسائر التشغيلية لعام 2010 م قدرها (13,854,591) هي وعلى هذا يصبح رصيد الخسائر الواجب خصمها فيما لا يتعدي (25%) من الارباح بدأية من عام 2011م وما بليها حتى تسويه كامل المبلغ، وفيما يخص بند (غرامة التأخير لعام 2013م) فيدعى المكلف أن غرامة التأخير يمكن فرضها فقط على الفترة اللاحقة لانتهاء من إجراءات الاعتراض، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البند محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

كما لم يلقى القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

فيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافها فيما يخص بند (مصاريف خاصة غير معتمدة بمبلغ 210,000 ريال لعام 2013م) فتوضح الهيئة بأن الخلاف ليس مستنديا حيث رفضت الهيئة المصاروف رغم تقديم الإيضاحات والقيود التي تخص المصاروف لعدم وجود اراضي تم استبعادها خلال عام 2013م، وفيما يخص بند (المبالغ المدفوعة) فتدفع الهيئة بصحبة إجرائها وتطالب بنقض قرار دائرة الفصل، وفيما يخص بند (غرامة التأخير لعام 2013م) فتوضح الهيئة بأن قرار الدائرة يتوافق مع مبدأ الهيئة في احتساب الغرامة على البند المرفوضة للمدعي من تاريخ الاستحقاق وليس الرابط، وبما أن قرار تعديل الغرامة مرتبط بالبند محل الاستئناف، لذا تطالب الهيئة بلغاء قرار الدائرة بذلك البند وتأييد إجراء الهيئة به، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحبة إجرائها وسلامتها وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البند محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ 03/01/2023م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلسها 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 لجأن الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 21/04/1441هـ؛ وبعد الاطلاع على الاستئناف المقدم من طرف الداعي، وبعد فحص ما احتواه ملف الدعوى، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

### أسباب القرار

وحيث أنه 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 طلباً لاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجراءاتهما.

وفي الموضوع، وحيث أنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2013م) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند، إذ يدعى بأنه تم عقد اتفاقية مع - مؤسسة ... - لتوريد عاملة للمصنع لحاجة المصنع إلى عاملة إضافية حيث أن المؤسسة الموردة للعملة هي المسئولة عن العمالة التابعة لها مما أدى إلى وجود فروقات بالزيادة للرواتب. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبي الدخل على: "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: 1- جميع المصاريف العادلة والمضوربة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسدة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرارات إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكيد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- لا تكون ذات طبيعة رأسمالية"، وكما نصت الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل على أنه: "يعتبر عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصاروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصاروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تفيري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة". وبناء على ما تقدم، فإن تلك الرواتب والأجور تعتبر من المصاريف جائزة الجسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مثبت، وبالاطلاع على ملف الدعوى يتبين أن المكلف لم يقدم المستندات التي طالب بها لجنة الفصل والمتمثلة بشهاده من المحاسب القانوني وصور من عقود الموظفين المستفيدين، واقتضى المكلف بتقديم كشف ملخص للحسابات الفرعية لمصاريف العاملين ودفتر الأستاذ، وعينات لمستندات الصرف بمبلغ (99,815) ريال، وعقد مع مؤسسة ... بتاريخ 13/2/2013م، ونص في البند رابعاً على: "اتفق الطرفان أن مدة هذا العقد سنتة ميلادية قابلة للتجديد إلى أن يتم إشعار أحد طرفيه ببلغه"، وما يتعلق بباقي المستندات المذكورة في اللائحة فلم يقدمها، وحيث أن المستندات المقدمة تثبت وجود عاملة خارجية، مما يحق له حسمها من الوعاء في حدود ما تم تقديمها ، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وتعديل قرار الفصل.

وحيث أنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مقدرة بواقع 25% من صافي ربح إقرار لعام 2013م) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند، إذ يدعى بأن قرار اللجنة اتجه إلى رفض البند بناء على

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

وجود اعتراف قام لعام 2010م، عليه فإن الرابط الضريبي لعام 2010 هو ربط نهائى ومعتمد من قبل الهيئة وغير معترض عليه من قبله، كما أن الخسائر التشغيلية لعام 2010 م قدرها 13,854,591 هي وعلى هذا يصبح رصيد الخسائر الواجب خصمها فيما لا يتعدى 25% من الارباح بدأية من عام 2011م وما يليها حتى تسويه كامل المبلغ. وحيث نصت الفقرة (أ، ب، ج) من المادة (الواحدة والعشرون) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بترحيل الخسائر على أن: "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 المترآكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنويًا. بـ صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجازة بمقتضى هذا الفصل والزايدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية. جـ لاحساب صافي الخسارة التشغيلية للشخص الطبيعي ينظر إلى الحسومات والإيراد للنشاط فقط". وكما نصت الفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المتعلقة بترحيل الخسائر على أنه "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنة الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المترآكمة، دون التقيد بعده محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (25%) من الربح السنوي طبقاً لقرار المكلف". وبالرجوع إلى ملف الدعوى تبين مطالبة المكلف بالاعتراف بالخسائر المعدلة والمعتمدة من قبل الهيئة لعام 2010م حيث كانت نتيجة الاقرار خسائر تشغيلية للشركة قدرها (13,854,591 ريال)، وحيث أن لجنة الفصل اشارت إلى دعوى رقم (9083-2019-I) وأنها تخص اعتراف المكلف عن عام 2010م، ولكن بعد المراجعة تبين أنها لا تخص عام 2010 وانما تخص اعتراف المكلف لعامي 2009 و 2011، حيث تبين أنه لا يوجد اعتراف من المكلف بخصوص سنة 2010م وجود خسائر تشغيلية تخص السنة بمقدار (13,854,591 ريال)، ويمكن للمكلف الاستفادة منها في تخفيض أرباح السنوات اللاحقة لسنة 2010 بما لا يزيد عن (25%) من أرباح السنة الحالية إلى استفادة كامل الخسارة، عليه تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير لعام 2013م) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراف على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند، إذ يتعي بان غرامة التأخير يمكن فرضها فقط على الفترة اللاحقة لانتهاء من إجراءات الاعتراف. وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (1/م) وتاريخ 15/01/1425 على أنه: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمانة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعدلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد". وبناءً على ما تقدم، وبالاطلاع على النصوص النظامية يتبين أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استئناف المكلف على المكلف حتى تاريخ السداد، ونظرًا لأن الغرامة تبيّن للبنود محل الاستئناف، وحيث تم قبول استئناف المكلف على البنود أعلاه، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف واستئناف الهيئة على بقية البنود محل الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متن ما قدرت أن تلك الأسباب تقتصر 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 المنازعات بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص م乾坤 النزاع فيه وانتهت بصدره إلى النتيجة التي خلصت إليها في مطوطقة، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة إلى يستدعي الاستدراك أو التعقب بشأنه في ضوء ما تم تقديمها من دفاع متراة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف واستئناف الهيئة وتأييده قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

### منطق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف/...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...). والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2021-706) وال الصادر في الدعوى رقم (3108-2020-I) المتعلقة بالربط الضريبي لعام 2013م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف المكلف جزئياً بشأن بند (رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2013م)، وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

- 2 قبول استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مدورة بواقع 25% من صافي ربح إقرار لعام 2013م)، ونقض قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 3 قبول استئناف المكلف جزئياً بشأن بند (غرامة التأخير لعام 2013م)، وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 4 رفض استئناف المكلف واستئناف الهيئة بشأن بقية البنود محل الدعوى، وتأييد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، 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.

عضو

الدكتور / ...

عضو

الأستاذ / ...

رئيس الدائرة

الدكتور / ...