

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-72361

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-72361-2021)

في الدعوى المقامة

المستأنف/ المستأنف ضده

من/المكلف

المستأنف/ المستأنف ضده

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

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

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2021/09/26م، من /...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/01/02م من/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2021-783) والصادر في الدعوى رقم (I-3091-2020) المتعلق بالربط الضريبي لعام 2016م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: من الناحية الشكلية: قبول اعتراض المدعية/... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك شكلاً.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- 1-رفض اعتراض المدعية/... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق ببند استيرادات خارجية
- 2-اثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند فرق إهلاك الأصول الثابتة.
- 3-رفض اعتراض المدعية/... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق ببند رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات.
- 4-رفض اعتراض المدعية/... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق ببند المكافآت .
- 5-رفض اعتراض المدعية/... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق ببند خسائر مرحلة .
- 6- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند الغرامات.

وحيث لم يَلَقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلانحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافه فيما يخص بند (استيرادات خارجية لعام 2016م) فيدعي المكلف بأن الهيئة قامت باحتساب المشتريات الخارجية كبنود مشتريات (مخزون سلعي) بينما قد يكون تصنيف البضاعة لدينا هو [أصل] بما يعادل زيادته في عمر الأصل بالنسبة لعام 2016م، وفيما يخص بند (رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2016م) يدعي المكلف أنه تم عقد اتفاقية مع - مؤسسة ... - [لتوريد عمالة للمصنع لحاجة المصنع إلى عمالة إضافية [ حيث أن المؤسسة الموردة للعمالة هي المسنولة عن العمالة التابعة لها ] مما أدى إلى وجود فروقات بالزيادة للرواتب، بالإضافة إلى وجود مصاريف رواتب بالأجور للعمل الإضافي حيث من المتصور منطقاً أن اضطرابنا لاستئجار عمالة خارجية لابد أن يواكبه أجور إضافية للعاملين للعمل الزائد عن أوقات العمل الرسمية، بالإضافة إلى أجور العمل الإضافي بمبلغ (115,568)

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

مرفق كشف حساب بالأجر الإضافي. ولما كان القرار رفض البند لعدم تقديمه المستندات الثبوتية لذلك، فعليه إرفق كشف سدادات العمالة الخارجية وعينة من سندات الصرف الدالة، بما يدل على طريقة السداد، وفيما يخص بند (المكافآت لعام 2016م) فيدعي المكلف أن المكافآت من المصروفات جائزة الحسم وذلك لتوافر الثلاث شروط الواردة بالمادة، ويعترض على قيام الهيئة بتعديل أرباح وخسائر بالمكافآت التي يمنحها المكلف لموظفيه واعتبارها مصروف غير جائز الحسم. وعليه يطالب المكلف باعتبار المكافآت من المصروفات جائزة الحسم، وفيما يخص بند (خسائر مدورة بواقع 25% من صافي ربح إقرار لعام 2016م) فيدعي المكلف أن قرار اللجنة اتجه إلى رفض البند بناء على وجود اعتراض قائم لعام 2010م، عليه يفيد المكلف أن الربط 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 يتعدى (25%) من الأرباح بداية من عام 2011م وما يليها حتى تسوية كامل المبلغ، وفيما يخص بند (غرامة التأخير لعام 2016م) فيدعي المكلف أن غرامة التأخير يمكن فرضها فقط على الفترة اللاحقة لانتهاج إجراءات الاعتراض، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

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، فيمكن استئنافها فيما يخص (غرامة التأخير لعام 2016م) فتوضح الهيئة بأن قرار الدائرة يتوافق مع مبدأ الهيئة في احتساب الغرامة على البنود المرفوضة للمدعي من تاريخ الاستحقاق وليس الربط، وبما أن قرار تعديل الغرامة مرتبط بالبنود محل الاستئناف، لذا تطالب الهيئة بإلغاء قرار الدائرة بذلك البند وتأيد إجراء الهيئة به، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إقرارها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: 2023/01/03م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرني طبقاً لإجراءات التقاضي المرني 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 المقدم من طرفي الدعوى، وبعد فحص ما احتواه ملف الدعوى، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة 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 (رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2016م) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي بأنه تم عقد اتفاقية مع - مؤسسة ... لتوريد عمالة للمصنع لحاجة المصنع إلى عمالة إضافية حيث أن المؤسسة الموردة للعمالة هي المسؤولة عن العمالة التابعة لها مما أدى إلى وجود فروقات بالزيادة للرواتب. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل على: "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 قران 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"، وكما نصت الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل على أنه: "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 للهيئة، 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 الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة." وبناءً على ما تقدم، فإن تلك الرواتب والأجور تعتبر من المصاريف جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبالإطلاع على ملف الدعوى يتبين أن المكلف لم يقدم المستندات التي طالبت بها لجنة الفصل والمتمثلة بشهادة من المحاسب القانوني وصور من عقود الموظفين المستفيدين، واكتفى المكلف بتقديم كشف ملخص للحسابات الفرعية لمصاريف العاملين ودفتر الأستاذ، وعينات لسندات الصرف بمبلغ (88,920 ريال)، وعقد مع مؤسسة ... بتاريخ 2013/2/13م، ونص في البند رابعاً على: "تفق الطرفان أن مدة هذا العقد سنة ميلادية قابلة للتجديد إلى أن يتم إشعار أحد طرفيه بالغانه"، وما يتعلق بباقي المستندات المذكورة في اللائحة فلم يقدمها، وحيث أن المستندات المقدمة تثبت وجود عمالة خارجية، مما يحق له حسمها من الوعاء في حدود ما تم تقديمه، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وتعديل قرار الفصل.

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المكافآت لعام 2016م) وحيث يكمن استئناف المكلف في أن المكافآت من المصروفات جائزة الحسم وذلك لتوافر الثلاث شروط الواردة بالمادة. وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل على أنه: "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"، وكما نصت الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل على: "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 للهيئة، 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 الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة." وبناءً على ما تقدم، فإن تلك المصاريف تعتبر جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبالإطلاع على ملف الدعوى يتبين أن المكلف لم يقدم المستندات التي طالبت بها لجنة الفصل التي تمثل اللائحة الداخلية للمكافآت المعتمدة من قبل وزير العمل والمستندات التي تثبت سداد المكافآت ليسمح بحسمها من الوعاء واكتفى بتقديم دفتر الأستاذ لمصروف المكافآت والتي لا تعد الإثبات الوحيد لقبول حسم المصروف، وسندات الصرف وكشف لحركة الصندوق لإكراميات عيد الفطر للموظفين بمبلغ (25,050 ريال) حيث يمثل دليل لاعتبار هذا المبلغ مصروف مقبول ضريبياً لوجود مستندات تؤيد أنه تم دفعه بالفعل، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مدورة بواقع 25% من صافي ربح إقرار لعام 2016م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي بأن قرار اللجنة اتجه إلى رفض البند بناء على وجود اعتراض قائم لعام 2010م، عليه فإن الربط 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 يتعدى 25% من الأرباح بداية من عام 2011م وما يليها حتى تسوية كامل المبلغ. وحيث نصت الفقرة (أ، ب) 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 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." وكما نصت الفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتعلقة بترحيل الخسائر على أنه "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." وبالرجوع إلى ملف الدعوى تبين مطالبة المكلف بالاعتراف بالخسائر المعدلة والمعتمدة من قبل الهيئة لعام 2010م حيث كانت نتيجة الإقرار خسائر تشغيلية للشركة قدرها (13,854,591 ريال)، وحيث أن لجنة الفصل أشارت إلى دعوى رقم (9083-2019-I) وإنها تخص اعتراض المكلف عن عام 2010م، ولكن بعد المراجعة تبين أنها لا تخص عام 2010 وإنما تخص اعتراض المكلف لعامي 2009 و 2011م، حيث تبين أنه لا يوجد اعتراض من المكلف بخصوص سنة 2010م ووجود 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 استنفاد 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 2015م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي بأن غرامة التأخير يمكن فرضها فقط على الفترة اللاحقة لانتهاج من إجراءات الاعتراض. وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ 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 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." وبناءً على ما تقدم، وبالإطلاع على النصوص النظامية يتبين أن غرامة التأخير تحسب من تاريخ استحقاق الضريبة على المكلف حتى تاريخ السداد، ونظراً لأن الغرامة تبعية 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 تشريب 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

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

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 السانعة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكن 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 واستئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية 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 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-2021-783) والصادر في الدعوى رقم (I-3091-2020) المتعلق بالربط الضريبي لعام 2016م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف جزئياً بشأن بند (رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2016م)، وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 2- قبول استئناف المكلف جزئياً بشأن بند (المكافآت لعام 2016م)، وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 3- قبول استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مدورة بواقع 25% من صافي ربح إقرار لعام 2016م)، ونقض قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 4- قبول استئناف المكلف جزئياً بشأن بند (غرامة التأخير لعام 2016م)، وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 5- 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.
- 6-

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/ ...