

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات ومنازعات الضريبة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-72361

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

في الدعوى المقامة

المستأئن/المستأنف ضد

من/المكلف

سجل تجاري (...), رقم مميز (...)

المستأئن/المستأنف ضد

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 (...), والاستئناف المقدم بتاريخ 02/01/2021م من/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم ITR-2021-783 (I-3091-2020) الصادر في الدعوى رقم 1444/02/26هـ المتعلق بالربط الضريبي لعام 2016م، في الدعوى المقامة من المستأئن في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما ياتي:

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

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

1-رفض اعتراف 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 اعتراف المدعية/ ... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق ببند رواتب محملة بزيادة عن شهادة التأمينات.

4-رفض اعتراف المدعية/ ... (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق ببند المكافآت .

5-رفض اعتراف 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 يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

فيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكون استئنافه فيما يخص بند (استيرادات خارجية لعام 2016م) فيدعي المكلف بأن الهيئة قامت باحتساب المشتريات الخارجية ببند مشتريات (مخزون سلعي) بينما قد يكون تصنيف البضاعة لديها هو [أصل] بما يعادل زيادته في عمر الأصل بالنسبة لعام 2016م، وفيما يخص بند (رواتب محملة بزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2016م) يذكي المكلف أنه تم عقد اتفاقية مع - مؤسسة ... - [التمويل عمالة للمصنع حاجة المصنعين إلى عمالة إضافية ] حيث أن المؤسسة الموردة للعمالة هي المسئولة عن العمالة التابعة لها [ مما أدى إلى وجود فروقات بزيادة للرواتب، بالإضافة إلى وجود مصاريف رواتب بالأجر للعمل الإضافي حيث من المنصور منطقاً أن اضطرارنا لاستئجار عمالة خارجية لأبد أن يواكبها أجور إضافية للعاملين للعمل الزائد عن أوقات العمل الرسمية، بالإضافة إلى أجور العمل الإضافي بمبلغ (115,568)

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

مرفق كشف حساب بالأجر الإضافي. ولما كان القرار رفض البند لعدم تقديم المستندات الثبوتية لذلك، فعليه ارفق كشف سدادات العمالة الخارجية وعينة من سندات الصرف الدالة، بما يدل على طريقة السداد، وفيما يخص بند (المكافأة لعام 2016) فيدعى 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. عليه يطلب المكلف باعتبار المكافآت من المصروف جائز الحسم، وفيما يخص بند (خسائر مدورة بواقع 25% من صافي ربح إقرار لعام 2016) 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 ويعتمد 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 يتدنى (25%) من الأرباح بدأية من عام 2011م وما يليها حتى تسويه كامل المبلغ، وفيما يخص بند (غرامة التأخير لعام 2016) فيدعى المكلف أن غرامة التأخير يمكن فرضها فقط على الفترة اللاحقة لانتهاء من إجراءات الاعتراض، عليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البند محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

كما لم يلقي القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تتضمن ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافها فيما يخص (غرامة التأخير لعام 2016) فتوضح الهيئة بأن قرار الدائرة يتواافق مع مبدأ الهيئة في احتساب الغرامة على البند المرفوضة للداعي من تاريخ الاستحقاق وليس الربط، وبما أن قرار تعديل الغرامة مرتبط بالبند محل الاستئناف، لذا تطالب الهيئة بالغاء قرار الدائرة بذلك البند وتثبيت إجراء الهيئة به، عليه فإن الهيئة تتسمى بصفة إجرائها وسلامته 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 جلساتها 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 لجان 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 أحتواه ملف الداعي، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، عليه 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 لشروط المتوصص عليها في الانظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلباً لاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرانهما.

وفي الموضوع، حيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (راتب محملة بزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2016) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند، إذ يدعى بأنه تم عقد اتفاقية مع مؤسسة... لتوريد عمالة للمصنع لجاجة المصنع إلى عاملة إضافية حيث أن المؤسسة الموردة للعمالة هي المسؤولة عن العمالة التابعة لها مما أدى إلى وجود فروقات بزيادة للراتب. 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 العادلة 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 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 عباء 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 المصاروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديرى 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 مؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستند، وبالاطلاع على ملف الدعوى يتبين أن المكلف لم يقدم المستندات التي طالبت بها لجنة الفصل والمنتثلة بشهادة من المحاسب القانوني وصور من عقود الموظفين المستفيدين، واقتصر المكلف بتقديم كشف ملخص للحسابات الفرعية لمصاريف العاملين ودفتر الاستاذ، وعينات لمستندات الصرف بمبلغ (88,920) ريال، وعقد مع مؤسسة ... بتاريخ 13/2/2013م، ونص في البند رابعاً على: "اتفق الطرفان أن مدة هذا العقد سنة ميلادية قابلة للتجديد إلى أن يتم اشعار أحد طرفيه بـ[الإلغاء]"، 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، عليه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وتعديل قرار الفصل.

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المكافآت لعام 2016) وحيث يمكن استئناف المكلف في أن المكافآت من المصروفات جانزة الحسم وذلك لتوافر الثلاث شروط الواردة بالمادة. وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل على أنه: "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادلة 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 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 (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل على: "يعتبر 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 إقراراه، يجوز للهيئة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصاروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربطه تقريري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة". وبناءً على ما تقدم، فإن تلك المصاريف تعتبر جانزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستند، وبالاطلاع على ملف الدعوى يتبين أن المكلف لم يقدم المستندات التي طلبت بها لجنة الفصل التي تمثل اللائحة الداخلية للمكافآت المعتمدة من قبل وزير العمل والمستندات التي تثبت سداد المكافآت ليس من الوازع واقتصرت بحسبها على تقديم دفتر الأستاذ لمصروف المكافآت والتي لا تعد الآثار الوحيدة لقبول حسم المصروف، وسندات الصرف وكشف لحركة الصندوق لإكماميات عبد 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 مقدرة بـ 25% من صافي ربح إقرار لعام 2016) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يتعذر بأن قرار اللجنة اتجه إلى رفض البند بناء على وجود اعتراض قائم لعام 2010، عليه فإن 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 يتجاوز 25% من الربح بدءاً من عام 2011 وما بليها حتى تسويه كامل المبلغ. وحيث نصت الفقرة (أ، ب) من المادة (الواحدة والعشرون) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بترحيل الخسائر، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية السابقة إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنويًا. بـ صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجانزة المقتصى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية". وكما نصت الفقرة (١) من المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتعلقة بترحيل الخسائر على أنه "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأعراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيف أرباح سنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة حددة، 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 2010 حيث كانت نتيجة الإقرار خسائر تشغيلية للشركة قدرها (13,854,591 ريال)، وحيث أن لجنة الفصل اشارت 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 و2011م، 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 استرداد 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 2015) وحيث يمكن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يتعذر بأن غرامة التأخير يمكن فرضها فقط على الفترة اللاحقة لانتهاء من إجراءات الاعتراض. وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/٢٠١٥) وتاريخ 1425/01/15 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 (١%) 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 استحقاق الضريبة على المكلف حتى تاريخ السداد، ونظراً لأن الغرامة تتبعه للبنود محل الاستئناف، وحيث تم قبول استئناف المكلف على البند أعلاه، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف واستئناف الهيئة على بقية البند محل الدعوى. وحيث إنه لا تثrib على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة إليها متى ما قررت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

ذلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجاها إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المخالفة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائدة التي يبني عليها وكافية لحمل قضائه إذ توالت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع فيه وانتهت بصدره إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقب بشأنه في ضوء ما تم تقديمها من دفاع 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:

### 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-2021-783) وال الصادر في الدعوى رقم (3091-2020-I) 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 / ...