(قرار رقم ١٠ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٥٨) و تاريخ ١٤٣٥/٣/١١هـ

اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض عدة اجتماعات، والمكونة من:

الدكتور/..... رئيسًا

وعضوية كل من:

الدكتور/..... عضوًا

الدكتور/..... عضوًا

الدكتور /..... عضوًا

الأستاذ /..... عضوًا

وبحضور سكرتير اللجنة/**.....** وذلك للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي عن الأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٨م الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٤/١٦/٦٥٣٤ وتاريخ ١٤٣٤/١٠/٢٠هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٥٨) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٥/١/٢٢هـ والتي حضرها كل من:

الأستاذ/.....، والأستاذ/**.....**، عن المصلحة، وحضر الأستاذ/**.....**، عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهة نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولًا: الناحية الشكلية:

- تم الربط برقم: ١٤٣٢/١٦/٢٦٢٤ وتاريخ ١٤٣٢/٥/٩هـ
- وقدم الاعتراض: برقم ٢٠١٢٧ وتاريخ ١٤٣٢/٧/٦هـ
- كما تم الربط المعدل برقم ٣٠٩٧ وتاريخ ١٤٣٤/٥/١٨هـ
- وورد خطاب الاعتراض على الربط المعدل برقم ١٩٥٢١ وتاريخ ١٤٣٤/٦/١٣هـ

وقد قبلت المصلحة في بداية الأمر اعتراض المكلف عن سنوات الربط للأعوام من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٨م وقامت بدراسة الاعتراض والاجتماع مع المكلف ومناقشة بنود الاعتراض وإعادة الربط بعد الأخذ بوجهة نظر المكلف في بعض البنود، إلا أنها استدركت ذلك لاحقًا ورفضت الاعتراض من الناحية الشكلية على السنوات من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٤م، استنادًا على النظام الضريبي القديم الذي يعطي المكلف مهلة ثلاثين يومًا، خلافًا للنظام الضريبي الجديد الذي يمنح المكلف مهلة ستين يومًا.

وبرجوع اللجنة إلى خطاب المصلحة رقم ١٤٣٢/١٢/٢٦٢٤ وتاريخ ١٤٣٢/٥/٩ والمرفق طيه الربط الضريبي، والموجه إلى المكلف تبين أنه كان شاملًا لجميع سنوات الربط للأعوام من ٢٠٠١م وحتى ٢٠٠٨م، ولم يتم ذكر المهلة الواجب على المكلف الاعتراض خلالها؛ مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في البنود التالية:

١- المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس وتكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس:

٢- فرق الرواتب والأجور.

٣- الديون المعدومة.

٤- المكافآت.

٥- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وتأمينات اجتماعية.

٦- الضريبة المتقطعة وغرامة عدم تقديم إقرار ٢٠٠٨م.

٧- غرامة التأخير.

وفيما يلي تفصيل هذه البنود:

١- المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس وتكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس:

أ- وجهة نظر المكلف:

أوضح المكلف أنه عند إعداد الربط المرفق رفضت المصلحة خصم تكاليف المركز الرئيس التالية:-

البيان	السنة							
البيان	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس	٥٢٧,١٩٧	٥٦٢,٢٢١	١٥٦,٣٢٤	٢٨٨,١٠٣	٢١٢,٧٣٦	٥٩,١٩٥	٨٢١,٢٥١	.
تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس	٠	٠	٢٣٦,١٩٧	٣٩٨,٤٠٢	٤٣٣,١٧٠	٣٤٦,٩٦٦	٠	١,٠٠٠,٤٥٤
	٥٢٧,١٩٨	٥٦٢,٢٢١	٣٩٢,٥٢١	٦٨٦,٥٠٥	٦٤٥,٩٠٦	٤٠٦,١٦١	٨٢١,٢٥١	١,٠٠٠,٤٥٤

فإن المكلف لا يتفق مع معالجة المصلحة وتعتبر أن عدم قبول خصم البنود أعلاه لأغراض احتساب الضريبة هو نتيجة خطأ مادي يتمثل في إغفال المصلحة لاتفاقية الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة الجمهورية الفرنسية كما يلي:

المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس:

أشارت المادة ٦/١٤ من اتفاقية الازدواج الضريبي إلى ما يلي:

عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواءً أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة فيما عدا المؤسسات المصرفية."

طبقًا للمادة المشار إليها أعلاه، تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية باستثناء الأتاوات أو الرسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى.

تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس:

أشارت المادة ٢/١٤ من اتفاقية الازدواج الضريبي على ما يلي:

"الأرباح المتحققة من مثل هذه الأنشطة الصناعية أو التجارية التي تمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية عليها، أو الأرباح المتحققة من أداء خدمة أو تدريب أو تقديم مساعدات فنية أو إجراء دراسات لها علاقة بالتصدير، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا استمرت إقامة الموقع أو التشييد أو التجميع أو التركيب أو الأنشطة الأخرى لفترة تزيد على (٣) شهور."

استنادًا المادة المشار إليها أعلاه، وحيث إن الخدمات الفنية تتم بالكامل خارج المملكة، فإن تلك الخدمات لا تعتبر خاضعة للضريبة.

بالإضافة إلى ما تقدم، تود الشركة التأكيد على ما يلي:

- إن المبالغ المذكورة أعلاه تمثل مصاريف فعلية تكبدتها الشركة وهي لازمة لممارسة نشاطها، وبالتالي فهي جائزة الحسم كمصروف ضريبي طبقًا للنظام.

- إن المادة (١٤/أ) من المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١/٢/١٧ المتعلق بضريبة الدخل نصت على حسم كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي تكبدها المنشأة على نشاطاتها في سياق أعمالها العادية. والمصاريف المذكورة أعلاه تندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال وكذلك لتحقيق المزيد من الأرباح.

- نصت المادة الثانية عشرة من القانون الضريبي الجديد المتعلقة بالمصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على ما يلي:-

"جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام والأحكام الأخرى في هذا الفصل".

واستنادًا إلى هذا النص فإن تكاليف المركز الرئيس تعتبر من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة؛ وبالتالي فإنها تعتبر من المصاريف جائزة الحسم.

كما أن المادة الثالثة عشرة والمتعلقة بالمصاريف غير الجائز حسمها، لم تورد في أيًا من الفقرات المذكورة تحت هذه المادة رفض خصم المصاريف الفنية كمصروف ضريبي.

وقد حددت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بأنها جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة.

ويفيد المكلف في هذا الخصوص أن المصاريف الفنية تمثل مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وأنها مؤيدة بمستندات ثبوتية وقرائن؛ وبالتالي وطبقًا لنص المادة أعلاه، فإن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

بالإضافة إلى ما جاء في الفقرات أعلاه، فإن المادة العاشرة أيضًا من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الجديد حددت بالتفصيل المصاريف التي لا يجوز حسمها وصولًا للدخل الخاضع للضريبة. كما أن هذه اللائحة لم تورد أي نص على رفض خصم المصاريف الفنية كمصروف ضريبي.

بناء عليه يطلب المكلف تعميد من يلزم لتصحيح الخطأ المادي وقبول خصم أتعاب المركز الرئيس وصولًا للربح الخاضع للضريبة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تؤكد المصلحة على أنها رفضت اعتماد حصة الفرع من المصاريف الإدارية للمركز الرئيس وكذلك المصاريف الفنية المحملة من المركز الرئيس بناء على المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٤٣٩م.

طبقًا للفقرة (٣/أ) لبند المصاريف الإدارية و(٣/ب) لبند المصاريف الفنية وكذلك المادة (١٠/فقرة ١٠) من اللائحة والتي نصت على عدم جواز خصم المصاريف الآتية ومنها المصاريف الإدارية والعمومية الغير مباشر التي تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري المدفوعة للمركز الرئيسة بالخارج من فروعها العاملة بالمملكة كما أن المادة المشار إليها من الاتفاقية لا تنطبق على حالة الشركة، وبخصوص التكاليف الفنية فلم تقدم الشركة المستندات المؤيدة واللازمة لاعتمادها فلا تنطبق عليها اتفاقية تحاشى الازدواج لأن مدة العمل مستمرة لسنوات وليس ثلاثة أشهر كما ورد ولذلك تتمسك المصلحة صحة إجرائها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة في الخلاف حول بند مصاريف المركز الرئيس وتكاليف العاملين الفنيين في المركز الرئيس، وما أوضحه المكلف من أن هذه المصاريف تعتبر من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة لعمليات فرع المملكة العربية السعودية، استنادًا إلى ما ورد في الاتفاقية المبرمة بين المملكة العربية السعودية وجمهورية فرنسا لتفادي الازدواج الضريبي، في حين أن المصلحة ترى أن هذه المصاريف عبارة عن تكلفة إدارية غير مباشرة وغير

جائزة الحسم، وفقًا لمقتضى من نظام ضريبة الدخل القديم والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٨٩هـ، طبقًا للفقرة ٣/أ لبند المصاريف الإدارية و(٣/ب) لبند المصاريف الفنية وكذلك اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الجديد.

وبرجوع اللجنة إلى الآتي:

أ- النظام الضريبي القديم وفيه أن المادة الرابعة عشرة منه تقضي أن المبالغ التي يحق حسمها لتقدير الأرباح الصافية للشركة هي كل ما تتطلبه التجارة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة.

ب- المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٨٩هـ وفيه أنه لا يجوز للمكلف خصم أي مبلغ من واردات نشاطه في المملكة باعتباره (مصاريف غير مباشرة) مقابل نصيب نشاطه في المملكة من المصاريف العمومية الإدارية... التي أنفقها مركزه الرئيس في الخارج حيث يجب ألا تتأثر أرباحه الناتجة من مصدر محلي في المملكة إلا بالتكاليف الخاصة بهذه الأرباح مباشرة."

ج- اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الجديد في المادة العاشرة، بند ١٠-ج التي أوضحت المصاريف التي لا يجوز حسمها، ومنها مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري.

د- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية والجمهورية الفرنسية، وفيها أن المادة الرابعة عشرة، الفقرة السادسة، نصت على أن المصاريف جائزة الحسم هي المصاريف الفعلية؛ مما يفهم منه أنها لا تشمل المصروفات المحملة على أساس تقديري، كما هو الحال في نصيب المكلف من مصروفات المركز الرئيس.

وحيث اتضح للجنة أن مصاريف المركز الرئيس التي يطالب المكلف بحسمها هي مصاريف محملة على أساس تقديري مبنية على نسبة إيرادات الفرع إلى إجمالي الإيرادات العالمية، وليست مصاريف فعلية خاصة بعمليات الفرع في المملكة؛ مما ترى معه اللجنة أن هذه المصروفات من ضمن تلك المصروفات التي لا يجيز النظام الضريبي حسمها، ولا تقع ضمن نطاق اتفاقية منع الازدواج الضريبي أما بالنسبة للتكاليف الفنية التي يطلب المكلف اعتمادها، وقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره، فقد اطلعت اللجنة على تلك المستندات ووجدت أنها عبارة عن فواتير لقيمة خدمات قدمت من قبل المركز الرئيس، وشهادة المحاسب القانوني الخارجي، ولم توضح تلك المستندات الأعمال المنفذة للفرع وتفاصل تلك المصاريف، وإنما تم تحميل الفرع بنصيبه من تلك التكاليف الفنية، وفقًا لعبارة مجملة تشير إلى حق المكلف في الاستفادة من خدمات المركز الرئيس من غير تحديد مدى الاستفادة الفعلية بشكل مباشر من هذه الخدمات؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- فرق الرواتب والأجور:

أ- وجهة نظر المكلف:

أن فرق الرواتب والأجور نتج عن خطأ مادي يتمثل في إجراء المصلحة لمقارنة غير صحيحة كما يلي:

- قامت المصلحة برفض الفرق بين الرواتب والأجور طبقًا لشهادة المحاسب القانوني وإجمالي الرواتب والبدلات المدرجة ضمن الحسابات.

- لم تنتبه المصلحة إلى أن إجمالي الرواتب والأجور طبقًا للحسابات يشمل بنود أخرى غير خاضعة للتأمينات الاجتماعية لم ترد ضمن شهادة المحاسب القانوني.

- ولو تم إدراج إجمالي الرواتب والبدلات ضمن شهادة التأمينات الاجتماعية لا تضح عدم وجود أي فرق مع الرواتب والأجور المدرجة ضمن الحسابات.

- ويؤكد ذلك عدم وجود أي فرق لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م نظرًا لإدراج إجمالي الرواتب والبدلات ضمن شهادة المحاسب القانوني.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تؤكد المصلحة على أنه تم تحديد فرق الرواتب والذي تم رده للأرباح، حيث تم خصم الرواتب الخاضعة للتأمينات الاجتماعية الواردة بالشهادة المقدمة من إجمالي الرواتب والأجور طبقًا للقوائم المالية ومحضر الأعمال صفحة رقم (٥) لينتج الرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية دفتريًا، وتم مقارنتها بالرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية من واقع شهادة المحاسب القانوني المقدمة لينتج الرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية وغير المشمولة في شهادة المحاسب القانوني وهي التي تم ردها للربح وهذا إجراء سليم ونظامي والتفصيل بالجدول التالي:

السنة	إجمالي الرواتب واقع القوائم	الأجور الخاضعة للتأمينات	الفرق ويمثل الغير خاضع	غير الخاضع بشهادة المحاسب	ما تم ردة للربح
٢٠٠١	٢,٣٠٠,٤٦٦	١,٤٩١,٣٧٣	٨٠٩,٠٩٣	٢٥٢,٧٠٢	٥٥٦,٣٩١
٢٠٠٢	٣,٠١٥,٥٧٢	١,٨٦٥,٣٩٤	١,١٥٠,١٧٨	٨٨,٩٠٥	١,٠٦١,٢٧٣
٢٠٠٣	٣,١٥٨,٧٦٥	٢,٠١٢,٢٠١	١,١٤٦,٥٦٤	٣٥٣,٨١٣	٧٩٢,٧٥١
٢٠٠٤	٣,٧٠٧,٧٨٧	٢,٠٨٧,١٤٠	١,٦٢٠,٦٤٧	١,٠٠٣,٢١٦٩	٦١٧,٤٢٨
٢٠٠٥	٣,٣٥٢,١١٢	١,٨٠٥,٨٤٤	١,٥٤٦,٢٦٨	١,٥٧١,٥١٠	٠
٢٠٠٦	٢,٨٥٥,٣٢٤	١,٨٠٥,٨٤٤	١,٠٤٩,٤٨٠	٨٠٥,٢٧٦	٢٤٤,٢٠٤
٢٠٠٧	٣,٣٣٥,١١٢	١,٨٢٠,٨٤٤	١,٥١٤,٢٦٨	١,٥١٤,٢٦٨	٠
٢٠٠٨	٧,١٥٧,٨٣٥	١,٩٣٩,٦٩٧	٥,٢١٨,١٣٨	٥,٢١٨١٣٩	٠

ج- رأي اللجنة:

حيث إن المصلحة قبلت الشهادة المقدمة من المحاسب القانوني والمتعلقة بالرواتب والأجور، وقامت بإصدار ربط معدل بتاريخ ١٤٣٤/٣/١٨هـ بناء على تلك الشهادة، فإن الخلاف يعتبر منتهيًا حول هذا البند بقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف.

٣- الديون المعدومة:

أ- وجهة نظر المكلف:

تطالب الشركة بحسم الديون المعدومة التي تم إعدامها بناء على قرار الإدارة بعد اتخاذ كافة السبل لتحصيلها دون جدوى كما أنه تم إعدامها بعد استكمال الشروط الواردة بالنظام الضريبي.

ب- وجهة نظر المصلحة:

إن الشركة لم تقدم إلا قرار مجلس الإدارة كمستند مؤيد لإعدام الدين بل أفادوا بمحضر الأعمال أنه ونظرًا لأن المبالغ قليلة نسبيًا لم يتم اتخاذ الإجراءات القانونية لمطالبة المدينين لإثبات إعسار المدين، وبالتالي لا نوافق على طلب الشركة ونؤكد على صحة إجراء المصلحة.

ج- رأي اللجنة:

حيث إن المكلف وافق على إجراء المصلحة المتعلق بهذا البند، وأكد على ذلك في المذكرة الإلحاقية التي قدمها أثناء جلسة المناقشة بتاريخ ١٤٣٥/١/٢١هـ، فإن الخلاف يعتبر منتهيًا حول هذا البند بقبول المكلف وجهة نظر المصلحة.

ب- المكافآت:

أ- وجهة نظر المكلف:

قامت المصلحة بتعديل نتائج أعمال السنة بمكافآت وحوافز المندوبين، ويفيد المكلف بما يلي:

- لم تحدد المصلحة في خطابها سبب عدم قبول خصم المكافآت والحوافز من نتائج أعمال السنة أو المادة التي استندت إليها في القانون الضريبي الذي يؤيد هذا الإجراء.

- إن المبالغ المذكورة أعلاه تمثل مصاريف فعلية تكبدتها الشركة وهي لازمة لممارسة نشاطها، وبالتالي فهو جائزة الحسم كمصروف ضريبي طبقًا للنظام.

- إن المادة (١٤/أ) من المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١/٢/١٧ المتعلق بضريبة الدخل نصت على حسم كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي تتكبدها المنشأة على نشاطاتها في سياق أعمالها العادية. والمصاريف المذكورة أعلاه تندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال وكذلك لتحقيق المزيد من الأرباح.

- كما أن الشركة تعتبر المبالغ المدفوعة إلى موظفيها حقًا مكتسبًا لهم حسبما عرفه نظام العمل في المادة السادسة التي تعالج موضوع حقوق الموظفين في الشركات، والتي نصت على ما يلي:

"لا يجوز المساس بأحكام هذا النظام ولا بما اكتسب العامل من حقوق أخرى بمقتضى أي نظام آخر أو اتفاقيات الامتياز أو أي عقد من عقود العمل أو أي اتفاقية أخرى أو قرارات التحكيم أو الأوامر الملكية أو ما يجري به العرف أو اعتاد صاحب العمل على منحه للعامل في منطقة أو مناطق معينة".

- إن سياسة المصلحة الثابتة هي إصدار تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد المصاريف وفقًا للنظام، وعلى سبيل المثال أصدرت المصلحة تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد المصاريف (الرسوم المدرسية، ومزايا التقاعد وبرنامج المعاش خارج المملكة والاستهلاك). والشركة ليست على علم بأية تعليمات أصدرتها المصلحة من شأنها تحديد مبالغ المكافآت التي تدفع للموظفين تعويضًا لهم عن جهودهم الإضافية أو اعتبار دفع تلك المكافآت خارج نطاق تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية. وفي غياب مثل هذه التعليمات المحددة فإنه لا يتوجب رفض خصم المكافآت المدفوعة للموظفين تعويضًا عن جهودهم الإضافية.

- إن القانون الضريبي الجديد قد أكد على أن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها وصولًا للربح الخاضع للضريبة على اعتبار أنها مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة كما يلي:

أ- لقد نصت المادة الثانية عشرة المتعلقة بالمصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على ما يلي:

"جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام والأحكام الأخرى في هذا الفصل".

واستنادًا إلى هذا النص فإن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي، فإنها تعتبر المصاريف جائزة الحسم.

علمًا بأن المادة الثالثة عشر من النظام الضريبي الجديد والمتعلقة بالمصاريف غير الجائز حسمها، لم تورد في أيًا من الفقرات المذكورة تحت هذه المادة رفض خصم المكافآت والحوافز كمصروف ضريبي.

أ- لقد حددت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بأنها جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة.

ويؤكد المكلف أن المكافآت والحوافز تمثل مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وأنها مؤيدة بمستندات ثبوتية وقرائن؛ وبالتالي وطبقًا لنص المادة أعلاه، فإن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

أ- بالإضافة إلى ما جاء في الفقرتين (أ) و(ب) أعلاه، فإن المادة العاشرة أيضًا من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الجديد حددت بالتفصيل المصاريف التي لا يجوز حسمها وصولًا للدخل الخاضع للضريبة. وكما يتضح، فإن، هذه اللائحة لم تورد أي نص على رفض خصم المكافآت والحوافز كمصروف ضريبي؛ لذلك فإن المكلف يطالب بتعديل الربط الضريبي، وذلك بقبول بند المكافآت والحوافز كمصروف ضريبي وصولًا للدخل الخاضع للضريبة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

أوضحت المصلحة أنها طالبت أثناء الفحص الميداني بالمستندات التي تؤكد سياسة الشركة تجاه الحوافز، ووعد الحاضرون بتقديمها خلال ثلاثة أسابيع من انتهاء أعمال الفحص، والتي انتهت بتاريخ ١٤٣١/٦/١٥هـ ولم تقدم هذه المستندات حتى مع الاعتراض، وترى المصلحة أن البند لا يوجد له مستند مؤيد له، وإلا قدم رفق الاعتراض، وبالتالي تكون معالجة المصلحة سليمة.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة في الخلاف حول بند المكافآت المدفوعة إلى الموظفين، حيث يرى المكلف أن هذه المكافآت دفعت بموجب مستندات مؤيدة لتلك المكافآت، في حين أن المصلحة ترى أن هذه المكافآت لم تقدم لها المستندات التي تؤيد سياسة الشركة تجاه دفع تلك الحوافز، وبرجوع اللجنة إلى ما قدمه المكلف من كشف بأسماء المستفيدين من هذه المكافآت، إضافة إلى صورة من كشف حساب البنك السعودي الفرنسي الذي يوضح تحويل تلك المكافآت، دون تقديم السياسات والأنظمة التي تتبعها الشركة في صرف تلك المكافآت، أو صور عقود لبعض الموظفين تنص على أحقية الموظفين في الحصول على تلك المكافآت؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥- مخصص ديوان المشكوك في تحصيلها وتأمينات اجتماعية:

أ- وجهة نظر المكلف:

يطالب المكلف باعتماد هذا البند، وأفاد أنه لا يعرف سبب الرفض.

ب- وجهة نظر المصلحة:

رفضت المصلحة بند مخصص ديون مشكوك فيها لأنه تم تحميل البند ضمن مصارف العمليات حسبما اتضح من القوائم المالية وكشف رقم (٨) المرفق بالإقرار للسنوات ٢٠٠٦/٢٠٠٨م ونرى أنه من قبيل المخصصات، ولا يعتبر نفقة فعلية حقيقية؛ وبالتالي فإن إجراء المصلحة سليم.

أما التأمينات المضافة للأرباح فهي تمثل الفرق بين ما يجب أن يخصم والذي يتمثل في رواتب السعوديين مضروب في ١١% ورواتب غير السعوديين مضروب في ٢% وبين ما تم تحميله فعلا على الحسابات.

ج- رأي اللجنة:

حيث وافق المكلف على معالجة المصلحة لهذا البند، كما في محضر جلسة المناقشة، وفي المذكرة الإلحاقية التي قدمها أثناء جلسة المناقشة بتاريخ ١٤٣٥/١/٢١هـ؛ فإن الخلاف يعتبر منتهيًا حول هذا البند بقبول المكلف معالجة المصلحة.

٦- الضريبة المقتطعة وغرامة عدم تقديم إقرار ٢٠٠٨م:

أ- وجهة نظر المكلف:

قامت المصلحة بمطالبة الشركة بسداد فروقات ضريبة مقتطعة وغرامة عدم تقديم إقرار، وأورد ملاحظاته على معالجة المصلحة كما يلي:

- أن الشركة تقوم بتقديم الإقرارات الضريبية ضمن المهل النظامية كما تقوم بسداد الضريبة المقتطعة المستحقة طبقًا لنظام ضريبة الدخل بانتظام.

- لم تتمكن الشركة من تحديد تفاصيل معظم تعديلات المصلحة، وتعتقد الشركة أن المصلحة استندت إلى استنتاجات غير صحيحة ونورد لسعادتكم على سبيل المثال ما يلي:

- أن مهلة تقديم الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٨م هي ٣٠ أبريل ٢٠٠٩م والتي صادفت يوم إجازة رسمية (يوم خميس). وقد قامت الشركة بتقديم الإقرار في أول يوم عمل يلي الإجازة.

وطبقا للمادة ٦٧ (٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، عند انتهاء الموعد النظامي لتقديم الإقرار خلال الإجازة الرسمية، يكون الإقرار مقبولًا إذا سلم وتم السداد بموجبه في أول يوم عمل يلي الإجازة؛ وبناء عليه فإن الشركة لا تتفق مع معالجة المصلحة المتمثلة بالمطالبة بغرامة عدم تقديم إقرار. وقامت المصلحة باحتساب ضريبة مقتطعة على التأمين الطبي على اعتبار أنه تم سداد المبلغ لشركة (ج).

وقد أفاد المكلف فريق الفحص الميداني بأن الشركة لم تسدد المبلغ إلى شركة (ج) وإنما تم السداد إلى شركة شقيقة بالمملكة (د)، وبالتالي لا تستحق ضريبة مقطعة على الشركة.

وبناءً على تقدم، يطالب المكلف بتعديل الربط المرفق، وذلك بعدم احتساب ضريبة مقتطعة وغرامة عدم تقديم إقرار أو تزويدها بتفاصيل المبالغ والأسس التي استندت إليها المصلحة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تبين من محضر الأعمال أن الشركة التي أدت الخدمة هي شركة (ج)، ولكن تم الدفع لها عن طريق تحويل المبلغ إلى (د) والتي تدفع بدورها إلى (ج) وعندما طلبنا ما يفيد سداد الشركة الشقيقة لضريبة الاستقطاع عن المبلغ المحول لشركة (ج) لم يقدم أثناء الفحص أو الاعتراض أو بعد الاعتراض، وبالتالي بخصوص غرامات عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٨م فيطالب المكلف باستبعاد غرامة عدم تقديم الإقرار مبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال عن عام ٢٠٠٨م حيث تم تقديم بعد الإجازة الرسمية التي صادفه يوم ٢٠٠٩/٤/٣٠م وفي أول يوم عمل والذي وافق السبت ٢٠٠٩/٥/٢م وحيث تبين قدم يوم ١٤٣٠/٥/٧هـ وحيث إن يوم ٢٠٠٩/٤/٣م يوم الخميس وهو عطلة رسمية يكون الإقرار قدم في الموعد إلا أن الغرامة فرضت على الشركة لعدم تقديم الكشوف المرفقة بالإقرار الضريبي والتي طلبت أثناء الفحص ووعد الحاضرون بتقديمها خلال أسبوع ولهذا اعتبر الإقرار كأن لم يقدم وفرضت الغرامة طبقًا للمادة (٦٠/أ)، (٧٦/أ) من النظام الضريبي والمادة (٦٧/١/[]) من اللائحة التنفيذية.

ج- رأي اللجنة:

حيث إن المكلف قد قبل وجهة نظر المصلحة بخصوص الضريبة المقتطعة وقام بسداد المستحق عليها، كما في المذكرة الالحاقية التي قدمها أثناء جلسة المناقشة؛ فإن الخلاف يعتبر منتهيًا حول هذا البند بقبول المكلف معالجة المصلحة.

أما بالنسبة لبند غرامة عدم تقديم الإقرارات فإن الخلاف ينحصر في عدم تقديم المرفقات الواجب تقديمها مع الإقرار الضريبي، وبالتالي فقد اعتبرت المصلحة أن الإقرار كأنه لم يقدم، في حين أن المكلف قد أكد في المذكرة الالحاقية إرفاق تلك الكشوفات مع الإقرار المقدم عن عام ٢٠٠٨م، وأرفق صورة من هذه الكشوفات، وحيث إن المصلحة قد اكتفت بتقديم التبرير بعدم إرفاق الكشوفات دون توضيح آلية استلام تلك الإقرارات والكشوف المرفقة معها، وكيفية التأكد من ذلك، لاسيما وأن تلك الكشوف قد تكون سقطت أو فقدت بعد التقديم من قبل المصلحة؛ مما ترى معه اللجنة تأييد المكلف في عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار.

٧- غرامة التأخير:

أ- وجهة نظر المكلف:

تعترض الشركة على فرق غرامة تأخير على فروق الضريبة الناتجة عن التعديلات على الإقرار وذكرت الشركة أن الفروق نتجت عن بنود مختلف عليها بين المصلحة والمكلف.

ب- وجهة نظر المصلحة:

أن النظام الضريبي جاء حاسمًا في النقاط محل اعتراض المكلف وبالتالي فلا مجال لاعتراض المكلف وتحسب الغرامة في ضوء فرق الضريبة الناشئ.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة في الخلاف حول بند غرامات التأخير على البنود المعترض عليها، وبالرجوع إلى البنود التي رفضت اللجنة اعتراض المكلف عليها، تبين للجنة أن متطلبات النظام الضريبي واضحة بشكل جلي، وليس محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على غرامة التأخير.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض من الناحية الشكلية؛ وفقًا لحيثيات القرار.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف حول بند المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس وتكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٢- انتهاء الخلاف في بند فرق الرواتب والأجور بقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف.

٣- انتهاء الخلاف على بند الديون المعدومة بقبول المكلف لمعالجة المصلحة.

٤- رفض اعتراض المكلف على بند المكافآت؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٥- انتهاء الخلاف على بند مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وتأمينات اجتماعية بقبول المكلف معالجة المصلحة.

٦- فيما يتعلق بالضريبة المقتطعة وغرامة عدم تقديم الإقرار ٢٠٠٨م:

- انتهاء الخلاف حول الضريبة المقتطعة بقبول المكلف معالجة المصلحة.

- تأييد المكلف في عدم وجوب غرامة عدم تقديم الإقرار؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٧- رفض اعتراض المكلف حول بند غرامات التأخير؛ وفقًا لحيثيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسببًا إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يومًا من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق،،