

(قرار رقم (٢٧) لعام ١٤٣٧ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/١٢٧) و تاريخ ٣/١٢/١٤٣٧ هـ

اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض عدة اجتماعات برئاسة:

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الأستاذ الدكتور/..... نائبا للرئيس

الدكتور/..... عضوا

الأستاذ/..... عضوا

الأستاذ/..... عضوا

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....؛ للنظر في اعتراض فرع شركة (أ) على الربط الضريبي، الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام الهيئة برقم (١٤٣٧/١٦/٤٥٠٢) وتاريخ ١٤٣٧/٧/٢ هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/١٢٧) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٧/٤/٨ هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/..... عن الهيئة، وحضر الأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٤٣٧/١٦/٩٦١) وتاريخ ١٤٣٧/٢/٦ هـ، وورد اعتراض المكلف بوارد رقم (١٤٣٧/١٦/٨٢٤٢) وتاريخ ١٤٣٧/٤/٤ هـ، وعليه فالاعتراض مقدم مسبباً من ذي صفة وخلال الفترة المحددة نظاماً، إلا أنه تبين من خلال الربط محل الخلاف وجود بند فروق الاستهلاك مضاعفاً للوعاء الضريبي لم يرد ضمن بنود الاعتراض المقدم من المكلف، ولم يقيم المكلف بسداد الفروقات الضريبية وغرامات التأخير المتوجبة على هذا البند؛ ولذا ترى الهيئة أن الاعتراض غير مقبول من الناحية الشكلية طبقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة السادسة والستين من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (لا يعد الاعتراض مقبولاً ما لم يسدد المكلف المستحق عن البنود غير المعترض عليها أثناء الفترة المحددة للاعتراض أو ما لم يحصل على الموافقة على تقسيط الضريبة بموجب المادة الحادية والسبعين من هذا النظام).

وبرجوع اللجنة إلى الربط المعدل من قبل الهيئة اتضح أن الربط يشمل الأعوام من ٢٠٠٨م وحتى ٢٠١٣م وأن بند فروق الاستهلاك قد ظهر في ربط الأعوام ٢٠١٠م وحتى ٢٠١٣م، ولأن نظام ضريبة الدخل قد أُكِّد على مبدأ استقلالية السنوات الضريبية، وألزم كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد، وأن يسدد الضريبة المستحقة بموجبه إلى

الهيئة، وذلك خلال مائة وعشرين يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار، وذلك طبقًا لأحكام المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل، وقد حددت المادة (٢٢) من النظام السنة الضريبية بأنها فترة اثني عشر شهرًا، ويمكن أن تكون أقل أو أكثر في حالة التوقف أو التصفية أو بداية النشاط، وبما أن المادة (٦٢) من نظام ضريبة الدخل أعطت الهيئة الحق في تصحيح أو تعديل الضريبة المبينة في الإقرار؛ مما يجعلها متوافقة مع أحكام النظام؛ وبالتالي فإن إشعار المكلف بهذا التعديل أو التصحيح بموجب خطاب واحد يشمل أكثر من سنة ضريبية ينبغي ألا يخل بمبدأ استقلالية سنوات الضريبة، وألا يتم تفسيره بأن جميع السنوات التي يتضمنها هذا الخطاب مرتبطة، وبالتالي فإن وجود بنود غير معترض عليها في بعض السنوات محل الخلاف لم يسد عنها لا تمنع مناقشة المكلف عن باقي السنوات التي لا تتضمن هذه البنود، وهذا ينطبق على عامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م؛ وعليه فإن اللجنة سوف تقتصر دراستها على بنود الاعتراض الواردة في العامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م فقط، أما بالنسبة للأعوام الأخرى فإن اللجنة ترى أنها مرفوضة من الناحية الشكلية؛ ومن ثم فلن تقوم بدراستها.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

تقتصر دراسة اللجنة على البنود المتعلقة بالعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م، وهي:

١. التأمينات الاجتماعية ٢٠٠٨م.
٢. الأجور والرواتب ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م.
٣. المصاريف الاستشارية ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م.
٤. الغرامات ٢٠٠٨م.
٥. الإيجار ٢٠٠٨م.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١. التأمينات الاجتماعية:

أ- وجهة نظر المكلف :

بين المكلف أنه من واقع القوائم المالية لعام ٢٠٠٨م ظهر بند التأمينات الاجتماعية والتي تم سداده حسب الشهادات الصادرة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، بالإضافة إلى مبلغ (٨١٠) ريالاً يمثل تكلفة تأمين سفر سددت لشركة (ب)، ولقد أرفق المكلف الشهادات من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ويوضح الجدول أدناه بيانات المبالغ المسددة على حساب التأمينات، كما يلي:

(بالريال)

مسلسل	الايضاح	السنة	رقم الشهادة	تاريخ الشهادة	المبلغ المسدد
١	سداد التأمينات الاجتماعية عن الفترة حتى ١٤٣٠/٠٦/١٩ هـ مسددة بالشيك المصرفي رقم (.....) مسحوب على مصرف (ن)	م٢٠٠٨	١٤٢٩/١٢/١٩ هـ	٦٠,٠٠٠
٢	تأمينات سفر	م٢٠٠٨	-	-	٤١٠,٠٠٠
٣	تأمينات سفر	م٢٠٠٨	-	-	٤١٠,٠٠٠
٤	الاشتراكات المسددة للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية	م٢٠٠٨	١٤٢٩/٠٤/٢٨ هـ	١,٤٠٠,٠٠٠
	إجمالي قيمة مصاريف التأمين المسددة	م٢٠٠٨			٦٢,٢٢٠

وبهذا الخصوص يؤكد المكلف على ما جاء في خطاب اعتراضه الأصلي، من حيث إن تلك المبالغ مقيدة بسجلاته حسب بيانات قائمة المركز المالي لعام ٢٠٠٨م والتي تم سدادها حسب الشهادات الصادرة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، بالإضافة إلى مبلغ (٨١٠) ريالاً الذي يمثل تكلفة تأمين سفر سددت لشركة (ب).

ب- وجهة نظر الهيئة:

(بالريال)

البيان	م٢٠٠٨	م٢٠٠٩
قيمة البند	٣٤,٩٠٤	-
قيمة الضريبة	٦,٩٨١	-

تم التعديل من واقع البيان الصادر عن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية المقدم من المكلف؛ حيث تم احتساب مبلغ التأمينات المستحقة عن العام وفقاً للنسب المنصوص عليها نظاماً ومقارنتها مع التأمينات المحملة بالحسابات والتعديل بما زاد عن ذلك، وذلك كما يلي:

(بالريال)

بيان/العام	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م
التأمينات المحملة بالحساب	٦٢,٢٢٠	-
التأمينات طبقاً لشهادة التأمينات	٢٧,٣١٦	-
الفروق بالزيادة	٣٤,٩٠٤	-

وتوضح الهيئة أنه تم اعتماد التأمينات الاجتماعية طبقاً للأجور الواردة في شهادة التأمينات الاجتماعية بنسبة (١١٪) من أجور المشتركين السعوديين وبنسبة (٢٪) من أجور الأجانب، كما تبين من ظلال المستندات المرفقة مع اعتراض المكلف أنه قام بتحليل كامل القيمة التي سددها إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية طبقاً لصور الشيكات التي أرفقها، وتوضح الهيئة أن هذه القيمة تشتمل على حصة صاحب العمل وحصة الموظف في التأمينات الاجتماعية، وطبقاً لأحكام البند (٩) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية فإن حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية تعتبر من المصروفات التي لا يجوز حسمها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف باعتماد كامل المبلغ الظاهر في حساباته باعتبار أنه تم دفعه إلى التأمينات الاجتماعية مقابل الاشتراكات، في حين ترى الهيئة أن المبلغ المدفوع عبارة عن حصة صاحب العمل والموظف، وحيث إن المكلف لم يقيم بنفي ما تدعيه الهيئة، وإنما اكتفى بذكر أن هذه المبالغ مقيدة بسجلاته حسب بيان المركز المالي، وسدد تلك المبالغ إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية، ولأن المادة العاشرة في البند التاسع من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لا تجيز حسم حصة الموظف من صناديق التقاعد النظامية باعتبارها مصاريف غير جائزة الحسم؛ فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢. الأجور والرواتب:

أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد ممثل المكلف بأن الرواتب والأجور الظاهرة في القوائم المالية للأعوام المالية ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م عبارة عن:
أ- إجمالي قيمة الرواتب التي تم سدادها للموظفين التابعين للمكلف والمتمثلة في الراتب الأساسي بالإضافة إلى البدلات حيث تم احتساب حصة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية حسب الرواتب الأساسية حسب النظام في ذلك الوقت لموظفي الفرع.

ب- في العام المالي ٢٠٠٨م تم التوقيع على عقدين أساسيين مع شركة (ب) وبنك (ك) لتنفيذ الأعمال الخاصة بهذه العقود والتي استمر تطبيقها خلال الأعوام ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م حيث تم الاستعانة بمجموعة من الموظفين المتخصصين في تطبيق الأنظمة الخاصة بالمكلف من بعض فروع شركة (ج)، وحيث يقتضي النظام المالي المطبق لدى المكلف بأن يتحمل الفرع الذي يستخدم موظفين من فرع آخر تكلفة تذاكر السفر والإعاشة والعلاج وتكاليف السكن الخاصة بهؤلاء الموظفين أو سداد بدل سكن لهم بالإضافة إلى منحهم بدل مصاريف إعاشة يدفع لهم يومياً، وحيث قام المكلف بسداد هذه التكاليف، فقد تم قيد المبالغ الخاصة بتذاكر السفر على حساب تذاكر السفر والمبالغ المسددة عن تكاليف السكن ضمن مصاريف الفنادق حيث تم استضافة هؤلاء الموظفين في عدد من الفنادق وتم إرفاق صور من هذه الفواتير، أما المبالغ المسددة عن بدل السكن وبدل مصاريف الإعاشة وبدل العلاج فقد تم قيدها ضمن مصاريف الرواتب خلال تلك الأعوام.

وأرفق المكلف بيانات تفصيلية للرواتب التي تم سدادها لموظفي الفرع حسب الراتب الأساسي والبدلات وبيان بالبدلات والمصاريف التي تم سدادها لموظفي شركة (ج). وفيما يلي ملخص لمسيرات الرواتب عن العامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م:

ملخص رواتب موظفي الفرع وبدلات موظفي الفروع عن العام المالي ٢٠٠٨م

الشهر	الراتب الأساسي السعوديين	رواتب غير السعوديين		بدلات موظفي الفروع		
		الراتب الاساسي	البدلات	بدل الإعاشة وبدل العلاج	بدل السكن وبدل الانتقال	مصاريف أخرى
يناير ٢٠٠٨	١٣,٤٠٤,٥٠	١٨,٤٥٧,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	٥٥,٢٧٥,٠٠	٩,٠٠٠,٠٠	٩٠٠,٠٠
فبراير ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	٣١,٥٦٣,١٨	٦١,٨٠٠,٠٠	٩,٠٠٠,٠٠	٩٥٠,٠٠
مارس ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	٨٧,٥٢٥,٠٠	٩,٠٠٠,٠٠	١,٨٥٠,٠٠
أبريل ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	١٠٨,٠٠٠,٠٠	٩,٠٠٠,٠٠	٤,١٣٠,٠٠
مايو ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	١٧,١٩٠,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	١١٠,٨٨٧,٥٠	٩,٠٠٠,٠٠	٢,٤٧٥,٠٠
يونيو ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	١٠٧,٤٧٥,٠٠	٩,٠٠٠,٠٠	٣,٠٥٧,٥٠
يوليو ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	١٠٠,٥٧٤,٥٠	٩,٠٠٠,٠٠	٢,٨١٨,٠٠
أغسطس ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	٨٩,٥١٢,٥٠	٩,٠٠٠,٠٠	٢,٥١٢,٥٠
سبتمبر ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	٨٧,١٥٠,٠٠	٩,٠٠٠,٠٠	١,٢٠٠,٠٠
أكتوبر ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	٩٩,٦٣٧,٥٠	٩,٠٠٠,٠٠	١,٢٠٠,٠٠
نوفمبر ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	١٠٣,٠٥٠,٠٠	٩,٠٠٠,٠٠	٢,٥١٢,٥٠
ديسمبر ٢٠٠٨	١٧,١٩٠,٥٠	٢١,٢٣٥,٥٠	١٠,٠٠٠,٠٠	١٠٤,٨٨٧,٥٠	٩,٠٠٠,٠٠	٢,٥١٤,٠٠
الإجمالي	٢٠٢,٥٠٠,٠٠	٢٥٢,٠٤٨,٠٠	١٤١,٥٦٣,١٨	١,١١٥,٧٧٤,٥٠	١٠٨,٠٠٠,٠٠	٢٦,١١٩,٥٠

ملخص رواتب موظفي الفرع وبدلات موظفي الفروع عن العام المالي ٢٠٠٩م

الشهر	الراتب الأساسي السعوديين	رواتب غير السعوديين		بدلات موظفي الفروع		
		الراتب الأساسي	البدلات	بدل الإعاقة وبدل العلاج	بدل السكن وبدل الانتقال	مصاريف أخرى
يناير ٢٠٠٩	٢٩,٥٠٠,٠٠٠	٢١,٢٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٩٥,٧٠٠,٠٠٠	١٣,٥٠٠,٠٠٠	٢,٧٠٠,٠٠٠
فبراير ٢٠٠٩	٢٩,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٩٥٧,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٨٣,٧٤٦,٥٠٠	١٣,٥٠٠,٠٠٠	٢,١٦٥,٠٠٠
مارس ٢٠٠٩	٢٩,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٩٢,٠٢٥,٠٠٠	١٣,٥٠٠,٠٠٠	١,٢٣٨,٠٠٠
أبريل ٢٠٠٩	٢٩,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٦٨,٦٦٢,٥٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٠٠,٠٠٠
مايو ٢٠٠٩	٢٩,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٥٧,٦٣٧,٥٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠
يونيو ٢٠٠٩	١٧,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٦٤,٧٢٥,٠٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٦٨٢,٥٠٠
يوليو ٢٠٠٩	١٧,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٧٠,٢٣٧,٥٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٠٠,٠٠٠
أغسطس ٢٠٠٩	١٧,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٦١,٩٥٠,٠٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٠٠,٠٠٠
سبتمبر ٢٠٠٩	١٧,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٧٠,٨٧٥,٠٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٠٠,٠٠٠
أكتوبر ٢٠٠٩	١٧,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٧٥,٢٢٥,٠٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٠٠,٠٠٠
نوفمبر ٢٠٠٩	١٧,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٧٣,١٢٥,٠٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٦٣٢,٠٠٠
ديسمبر ٢٠٠٩	١٧,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٧٣٥,٥٠٠	١٤,٥٠٠,٠٠٠	٧٣,٣٨٧,٥٠٠	٩,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٠٠,٠٠٠
الإجمالي	٢٧٠,٠٠٠,٠٠٠	٣٠٤,٥٤٨,٠٠٠	١٧٤,٠٠٠,٠٠٠	٨٨٧,٢٩٦,٥٠٠	١٢١,٥٠٠,٠٠٠	٢٧,٠١٧,٥٠٠

وأضاف المكلف في المذكرة الإلحاقية أنه يستغرب من قيام المصلحة برفض جزء من الرواتب والأجور المحملة على حساباته؛ حيث إنه لا يوجد أي نص قانوني يحدد قيمة الرواتب والأجور الجائزة الحسم على ضوء شهادة التأمينات الاجتماعية، وبناءً على المادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل والمادة التاسعة من لائحته التنفيذية، تعتبر الرواتب والأجور مصاريف جائزة الحسم طالما أنها مؤيدة مستندياً وطالما ثبتت واقعة الصرف الفعلي.

فلقد أكدت المادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل على أن ما يجب حسمه من المصاريف هي: "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواءً كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم... باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام". فإن الرواتب والأجور المدفوعة للموظفين تعتبر مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل.

ولقد حددت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الضوابط التي تحدد ماهية المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة الجائزة الحسم وهي:

١. أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

٢. أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

٣. أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

٤. ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.

وبالنظر إلى ماهية هذه الرواتب والأجور فإنها تحقق الشروط الأربعة التي حددتها اللائحة لجواز حسم المصاريف، ولقد قام المحاسب القانوني بالتصديق على القوائم المالية ما يدل على أنه قد قام بالتأكد من صحة وحقيقة هذه المصاريف.

وبالرجوع إلى المادة الثالثة عشرة من نظام ضريبة الدخل والمادة العاشرة من لائحته التنفيذية، لا يوجد ما ينص على جواز رفض حسم جزء من الرواتب والأجور المتكبدة خلال العام المالي واعتبارها مصروفًا غير مقبول نظامًا.

وفي هذا الخصوص يوضح تفاصيل الفروق بين مبالغ الرواتب والأجور المحملة على الحسابات ومبالغ الرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية من خلال الجدول التالي:

(بالريال)

البيان	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م
إجمالي الرواتب المحملة على الحسابات	١,٨٤٦,٠٠٠	١,٧٨٤,٣٦٢
إجمالي الرواتب المعتمدة من قبل المصلحة وفقًا لشهادة التأمينات الاجتماعية	٤٥٤,٥٤٨	٥٧٤,٥٤٨
الفرق يمثل إجمالي الرواتب غير المعتمدة من قبل المصلحة	١,٣٩١,٤٥٧	١,٢٠٩,٨١٤
يتمثل الفرق بالآتي:		
بدلات موظفي الفرع الغير مضافة للتأمينات		
بدل السكن لموظفي الفرع الأجانب	١٤١,٥٦٣	١٧٤,٠٠٠
بدلات العمالة التي ليست على كفالة الفرع		
بدل الإعاشة	١,١١٥,٧٧٥	٨٨٧,٢٩٧
بدل السكن	١٠٨,٠٠٠	١٢١,٥٠٠

بدلات أخرى	٢٦,١٢٠	٢٧,٠١٧
الإجمالي	١,٣٩١,٤٥٧	١,٢٠٩,٨١٤

وعليه، يوضح المكلف ما يلي:

١- أن الاعتماد على شهادة التأمينات الاجتماعية في تحديد الرواتب والأجور القابلة للحسم من عدمها كمصرف نظامي يعتبر إجراء غير صحيح؛ حيث إن الرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية لا تأخذ بعين الاعتبار سوى الرواتب الأساسية فقط، بينما الرواتب والأجور وفقاً لحسابات الفرع تتضمن بدلات أخرى مثل بدل الإعاقة وبدل السكن وغيرهما.

٢- إن الرواتب والأجور الغير معتمدة من قبل المصلحة تمثل الرواتب والأجور المدفوعة لموظفين تابعين للفرع وللغير ممن ليسوا على كفاله.

وعليه فإن قيام المصلحة باعتماد الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية فقط، هو أمر مخالف لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، لاسيما وأن المكلف لم يخالف أي نص من نصوص نظام ضريبة الدخل عندما لا تخضع رواتب وأجور غير خاضعة وفقاً لواقع حال التأمينات الاجتماعية.

٣- لقد وردت الرواتب والأجور غير المعتمدة المعترض عليها، ضمن الرواتب والأجور الواردة بالقوائم المالية، واستناداً لنص المادة (٢٣) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل، فهي متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة التي يحدد على أساسها إجمالي الدخل والمصاريف وفقاً للنظام، وبالتالي فهي مصاريف جائزة الحسم لاسيما وأن النظام لم ينص على عدم جواز حسم تلك المصاريف في أي من مواده.

٤- لقد صدرت العديد من القرارات الابتدائية والاستئنافية في ظل نظام ضريبة الدخل الجديد، أكدت على اعتماد الرواتب والأجور طالما أنها تمثل نفقات فعلية وإن لم تكن خاضعة لنظام التأمينات الاجتماعية، منها على سبيل المثال لا الحصر:

أ- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (١٢) لعام ١٤٣٤هـ والذي نص في نفس الموضوع على ما يلي:

"استناداً للمادة (١٢) من النظام الضريبي والمادتين (٩) و(١٠) من اللائحة التنفيذية وحيث إن هذه المصاريف لازمة لتحقيق الدخل وتعد نفقة فعلية وهي مؤيدة مستندياً وما ترى معه اللجنة قبول اعتراض الشركة على هذا البند".

ب- القرار الاستئنافي رقم (١٠٤٨) لعام ١٤٣٢هـ والذي أكد على اعتماد مصرف تعويضات العاملين عن الأخطار المهنية (تعويضات إصابة العمل) لكونها خارج نطاق التأمينات الاجتماعية.

ج- القرار الاستئنافي رقم (١٠٧٣) لعام ١٤٣٢هـ والذي نص على ما يلي:

"ولقناعة اللجنة بالمستندات المقدمة والمؤيدة لمبلغ الرواتب الذي قبلته اللجنة الابتدائية فإنها ترى رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بقبول المرتبات البالغة (٨٦٧,١١٩) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام ٢٠٠٥م".

٥- كذلك أشار المكلف إلى رأي الهيئة بخصوص رواتب العمالة الغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية حيث أكدت الهيئة على اعتماد تلك الرواتب طالما أنها مؤيدة مستندياً وقد ظهر رأي الهيئة بهذا الخصوص جلياً بتعميم الهيئة رقم (١٤٣٢/١٦/٥٨٣) بتاريخ ١٤٣٢/١/٢٩ هـ الموافق ٤ يناير ٢٠١١ بالفقرة (٨) منه.

مما سبق أعلاه يتضح بشكل واضح وجلي أن الرواتب والأجور الغير معتمدة من الهيئة تمثل نفقة فعلية مؤيدة مستندياً وواجبة الحسم نظاماً ولازمة لتحقيق إيرادات المكلف وتخص السنوات الضريبية أعلاه، وعليه يطالب المكلف بأخذ المسببات أعلاه بعين الاعتبار عند التقرير بشأن هذا البند.

ب- وجهة نظر الهيئة:

(بالريال)

البيان	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م
قيمة البند	١,٣٩١,٤٥٧	١,٢٠٩,٨١٤
قيمة الضريبة	٢٧٨,٢٩١	٢٤١,٩٦٣

توضح الهيئة أنه تم اعتماد الأجور والرواتب طبقاً لما ورد في شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وتم رد المحمل بالزيادة، وذلك في ضوء المادة (١/٩/أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي أكدت على ضرورة أن تكون النفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن اثبات أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها.

وقد تأييد إجراء الهيئة في طريقة معالجة هذا البند بموجب عدة قرارات استثنائية، منها القرار الاستثنائي رقم (١٥١٦) لعام ١٤٣٧هـ الذي جاء فيه أن (البيانات التي قدمها المكلف تعد بيانات داخلية غير مؤيدة بمستندات مثل شهادة التأمينات الاجتماعية التي تعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين حول بند الأجور والرواتب ينحصر في تأكيد المكلف على أن الفروق محل الخلاف تمثل مصاريف جائزة الحسم وفقاً لمتطلبات نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، في حين ترى الهيئة أنها اعتمدت على ما ورد في شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، ورد المحمل بالزيادة. وقد طلبت اللجنة من المكلف تقديم بيان تطيلي بالرواتب والأجور وشهادة المحاسب القانوني بالرواتب الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م، وحيث قدم المكلف ما طلب منه موضحاً فيه تفاصيل وأجور ورواتب، سواء المؤمن عليها أو غير المؤمن عليها، وبما أن هذه المصاريف تعتبر من المصاريف المقبولة، وتُعد نفقة فعلية لتحقيق الدخل ومؤيدة مستندياً؛ ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

٣. المصاريف الاستشارية:

أ- وجهة نظر المكلف:

أوضح المكلف أن بند المصاريف الاستشارية المقيدة بالسجلات حسب بيانات المركز المالي والمقدمة عن الأعوام المالية ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م تمثل كافة المبالغ المسددة لمؤسسة (د) عن أتعابهم في تقديم الدعم اللوجستي لكونه وكيلًا لشركة (ج) في ترويج وتسويق منتجاتها داخل المملكة العربية السعودية، ولمساندة الدعم اللازم لعملاء الشركة لتسهيل عمليات تطبيق الأنظمة لديهم، وهذا الدعم اللوجستي يغطي استخراج تأشيرات الزيارة لموظفي شركة (ج) سواء عن طريقهم مباشرة أو عن طريق الشركة، وتوفير موقع مؤقت تمارس فيه الشركة أعمال اختبار الأنظمة وصيانتها لحين جاهزية موقع المكلف المستقل للقيام بمثل هذه الأعمال الفنية، وسداد المصروفات الثرية نيابة عن شركة (ج)، ومن ثم ففترة الشركة بقيمة هذه المصروفات على أساس شهري، والمساعدة في تعقيب ومتابعة المتطلبات الحكومية، وغير ذلك من أعمال حسب ملحق العقد المتفق عليه معهم بتاريخ ١ يناير ٢٠٠٨م، وفق ملحق العقد المذكور.

وأضاف المكلف في مذكرته المقدمة أثناء جلسة المناقشة أنه تم تعديل الاتفاقية المبرمة بين مؤسسة (د) والمركز الرئيس للفرع (المكلف) بإضافة ملحق للاتفاقية في عام ٢٠٠٨ لتقديم خدمات الدعم اللوجستي من معاملات حكومية وخدمات إدارية وغيرها في المملكة للفرع مباشرةً والموقع بين الفرع ومؤسسة (د) بتاريخ ٢٣ مارس ٢٠٠٨م، علمًا بأن الملحق يذكر بشكل صريح أن مؤسسة (د) هي المسؤولة عن سداد أي مصاريف تخص الفرع (المكلف) فيما يتعلق بالخدمات المذكورة أعلاه.

وبالتالي فإن المكلف لا يعلم ما هو الأساس النظامي الذي اعتمده الهيئة في رفضها لاعتماد تلك المصاريف، بل ويستغرب لما وصلت إليه الهيئة من أن تلك المصاريف تخص المركز الرئيس في قبرص أو أحد فروعها في دبي، حيث إنه لا يوجد ما يؤكد افتراضها هذا؛ بل على العكس فإن القوائم المالية المدققة أكدت أن هذه التكاليف متعلقة بالمكلف، وعليه يطلب المكلف قبول اعتماد تلك المصاريف الاستشارية التي تكبدها عن الأعوام المالية المذكورة أعلاه.

ب- وجهة نظر الهيئة: (بالريال)

البيان / العام	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م
قيمة البند	١٩٨,٣٧٥	١٥٦,٨٧٢
قيمة الضريبة	٣٩,٦٧٥	٣١,٣٧٤

تم رفض حسم مصاريف الاستشارات واعتبارها ضمن المصاريف غير واجبة الحسم وردّها للربح لأنها مصروفات غير نظامية للأسباب الآتية:

- الاتفاقية المقدمة من المكلف مع مؤسسة (د) تشير إلى اتفاقية مؤرخة في ٢٠٠٢/١١/١م في حين أن الفرع بدأ نشاطه في المملكة بموجب السجل التجاري رقم (.....) وتاريخ ١٤٢٧/٧/٢٩هـ الموافق ٢٠٠٦/٨/٢٣م، وكذلك الترخيص رقم (.....) وتاريخ ١٤٢٧/٣/٢٥هـ الموافق ٢٠٠٦/٤/٢٣م، أي أن الفرع في تاريخ توقيع الوكالة لم يكن له وجود مما يؤكد أن تلك المصاريف لا تخص الفرع وإنما تخص الشركة في قبرص.

- تبين من رد المكلف على المناقشة أنه يقوم بسداد تلك المبالغ نيابة عن فرع الشركة الأم في دبي.

كما تبين من خلال الاتفاقية المقدمة أنها تمثل اتفاقية وكالة وقد تم إلغاء نظام الوكالة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٤٢٢/٥/١٦هـ الموافق ٢٠٠١/٨/٥م، خاصة وأن الأعمال الموضحة

بالاتفاقية لا يمكن اعتبارها من أعمال وكيل المبيعات؛ حيث جاء بالاتفاقية أن الوكيل من ضمن أعماله إصدار تأشيرات زيارة - دفع نفقات نيابة عن الشركة - توفير المساعدة حيال المتطلبات الحكومية - تأمين تأشيرات ودفع الرسوم الخاصة بها - المساعدة في المطار والسكن وتذاكر الطيران وخلافه من الخدمات الموضحة بالاتفاقية التي ليس لها علاقة بالمبيعات، إضافة إلى أنه غير موضح بالاتفاقية ما هي نسبة عمولة المبيعات وتفصيل سدادها للمكلف وغير موضح بالإيرادات ما هي المبيعات التي تمت من خلال هذا الوكيل، وعليه لم تعتمد الهيئة هذا البند وتتمسك بصحة وجهة نظرها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف باعتماد المصاريف الاستشارية التي تم دفعها لمؤسسة (د) مقابل تقديم الدعم اللوجستي باعتبارهم وكيلًا للشركة في ترويج وتسويق منتجات الشركة، في حين ترى الهيئة أن هذه المصاريف غير نظامية وأن الاتفاقية التي يستند عليها المكلف تم توقيعها قبل بداية إنشاء فرع المكلف بالمملكة، وبرجوع اللجنة إلى الاتفاقية الموقعة بين كل من المكلف ومؤسسة (د) في تاريخ ٢٠٠٢/١١/١ والتعديل الذي جرى على تلك الاتفاقية في ٢٠٠٨/٣/٢٣ والتي تنص على تقديم خدمات للدعم اللوجستي والتي تشمل ولا تقتصر على (إصدار تأشيرات - دفع نفقات مختلفة - دفع الرسوم الحكومية - دفع تكاليف السفر والسكن - إيجاد السكن الملائم لموظفي الفرع - حجز التذاكر وغيرها من الخدمات التي يتم تقديمها بموجب هذه الاتفاقية). وحيث إن هذه المصاريف وردت في تلك الاتفاقية وقد قام المكلف بتعويض المؤسسة عن تلك المصاريف، وتعتبر من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وهي مصاريف جائزة الحسم بموجب المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

٤. الغرامات:

أ- وجهة نظر المكلف:

أوضح المكلف أن الغرامات عن عام ٢٠٠٨م تمثل غرامة مسددة للهيئة، ولقد أرفق المكلف المستندات المؤيدة لسداد الفرق: (بالريال)

مسلسل	الايضاح	رقم المستند	السنة	مبلغ الغرامة
١	هيئة الزكاة والدخل فرع الرياض	شيك رقم (.....) مسحوب على مصرف (ن)	٢٠٠٨م	٥,٠٠٠

وأضاف المكلف في المذكرة الإلحاقية أن تلك الغرامات هي عبارة عن غرامات تم سدادها للهيئة وقام بخصمها على اعتبارها مصاريف تكبدها الفرع خلال العام المالي المذكور.

ب- وجهة نظر الهيئة:

(بالريال)

البيان	٢٠٠٨م
قيمة البند	٥,٠٠٠
قيمة الضريبة	١,٠٠٠

توضح الهيئة أن البند يمثل غرامات تأخير مسددة إلى الهيئة فرضت على المكلف لعدم الالتزام بالأنظمة والتعليمات، وهي مصروفات غير نظامية طبقاً للفقرة (٦) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وعليه لم تعتمد الهيئة هذا البند وتتمسك بصحة وجهة نظرها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بحسم غرامات سددها للهيئة وقام بحسمها باعتبارها مصاريف تكبدها المكلف، في حين أن الهيئة ترى أن هذه المصاريف عبارة عن غرامات تأخير لم يلتزم المكلف بسداد المستحقات عليه في الوقت المحدد لذلك، وحيث إن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قد حدد المصاريف التي لا يجوز حسمها ومنها الغرامات والجزاءات المالية المسددة أو الواجبة السداد لأي جهة في المملكة العربية السعودية، استناداً لما ورد في الفقرة (٦) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥. الإيجار لعام ٢٠٠٨ بمبلغ (١٢٥,٧٥٠) ريالاً وضيبيته (٢٥,١٥٠) ريالاً:

أ- وجهة نظر المكلف:

يمثل بند مصروف الإيجار إجمالي المبالغ المسددة لمؤسسة (د) حسب عقد موقع معهم وذلك لقيام شركة (ج) باختبار أنظمتها وتجهيزها وصيانتها، حيث تم الاتفاق على منح المكلف مساحة مكتبية مؤقتة بالمكتب رقم (....) المستأجر بواسطة مؤسسة (د) في مبنى (.....) رقم (..) بحي (.....) في، تدفع بموجبه شركة (ج) مبلغ ٣,٠٠٠ دولار ما يعادل (١١,٢٥٠) ريالاً شهرياً لمؤسسة (د)، وعليه تم سداد ما جملته (١٢٣,٧٥٠) ريالاً لمؤسسة (د) عن الفترة من ديسمبر ٢٠٠٧م حتى نوفمبر ٢٠٠٨م، كما تم سداد مبلغ ٢,٠٠٠ ريال لمؤسسة (هـ) قيمة حجز المكتب الجديد رقم (....) بمبنى (.....) بحي (.....) ليصبح إجمالي المبلغ المسدد عن مصاريف الإيجار عن سنة ٢٠٠٨م ما قيمته (١٢٥,٧٥٠) ريالاً، ولقد أرفق المكلف أيضاً بذلك.

وأضاف المكلف في المذكرة الإلحاقية المقدمة أثناء جلسة المناقشة أنه لا يعلم ما هو الأساس النظامي الذي اعتمده الهيئة في رفضها لمصاريف الإيجار المتكبدة من قبل الفرع خلال العام ٢٠٠٨م، حيث إن تلك المصاريف تمثل دفعات إيجار لمكاتب مؤقتة للفرع في المملكة العربية السعودية والتي تمت بواسطة مؤسسة (د) بناءً على ملحق الاتفاقية آنفة الذكر. وبالتالي يرى المكلف وجوب اعتماد تلك المصاريف كمصاريف نظامية متكبدة من قبله خلال العام ٢٠٠٨م.

ب- وجهة نظر الهيئة:

أوضح المكلف في اعتراضه أن البند مسدد إلى مؤسسة (د)، وإضافة إلى ما سبق إيضاحه في البند الثالث من المذكرة توضح الهيئة أنها قامت برفض هذا البند لأنه تبين من خلال رد المكلف على مناقشة الهيئة لحساباته أن هذا المبلغ يخص فرع الشركة الأم بدبي، ولا يخص فرع المملكة، وهو ما أكدته الفواتير الصادرة من مؤسسة (د) حيث تبين أنها بالكامل صادرة باسم الشركة في مدينة دبي الإمارات، وعليه لم تعتمد الهيئة هذا البند وتتمسك بصحة وجهة نظرها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف قبول مصاريف الإيجار المسددة إلى مؤسسة (د) بالإضافة إلى مبلغ الصيانة المسدد لمؤسسة (هـ)، في حين أن الهيئة ترى أن هذه المصاريف تخص فرع الشركة الأم بدبي، ولا تخص فرع المملكة باعتبار أن الفواتير صادرة باسم الشركة في دبي. ويرجع اللجنة إلى المستندات المقدمة من المكلف وفيها الفواتير الصادرة من مؤسسة (د) التي توضح فيها قيمة الإيجار وعنوان الموقع المطالب عنه الإيجار، إضافة إلى إيصال القبض من مؤسسة (هـ) لحجز مكتب لمصلحة المكلف،

وحيث إن مصاريف الإيجار تعتبر من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل وفقاً للمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م فقط؛ وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم الزيادة التي دفعها للتأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٨م؛ وفقاً لحثيات إقرار.

٢- تأييد اعتراض المكلف على بند الرواتب والأجور المتعلقة للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م؛ وفقاً لحثيات القرار.

٣- تأييد اعتراض المكلف على عدم حسم المصاريف الاستشارية لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م؛ وفقاً لحثيات القرار.

٤- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم غرامات التأخير لعام ٢٠٠٨م؛ وفقاً لحثيات القرار.

٥- تأييد اعتراض المكلف على عدم حسم قيمة عقد الإيجار والصيانة لعام ٢٠٠٨م؛ وفقاً لحثيات القرار.

علماً بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسبباً إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يوماً 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،،،