

(قرار رقم (٣٠) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة (أ)

برقم (٣/١٣٦) و تاريخ ٢٠/١٢/١٤٣٧هـ

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

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الأستاذ الدكتور/..... نائبا للرئيس

الدكتور/.....

الأستاذ/.....

الأستاذ/.....

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....؛ للنظر في اعتراض شركة (أ)، على الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام الهيئة برقم (١٤٣٧/١٦/١٣٠١٩) وتاريخ ١٤٣٧/٨/١٤هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/١٣٦) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ٢٧/١٠/١٤٣٧هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/..... والأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٤٣٦/١٦/٦٥٢٥) وتاريخ ١٤٣٦/٩/١٨هـ، وورد اعتراض المكلف برقم (١٤٣٦/١٦/٣١٩٩٠) وتاريخ ١٤٣٦/١٠/١٤هـ.

وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسبقاً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في:

١ - الرواتب من عام ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م.

٢ - عوائد قروض من عام ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م.

٣ - خسائر رأسمالية عام ٢٠١١م.

٤ - فروق استهلاك عامي ٢٠١١م و٢٠١٢م.

٥ - مخصص نهاية الخدمة عام ٢٠١٢م مبلغ (١٩٢,٤٢٣) ريالاً و فرق الضريبة (٣٨,٤٨٥) ريالاً.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١. الرواتب من عام ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م:

أ- وجهة نظر المكلف :

تم رد مبلغ (١,٤٧٩,٤٧٨) ريالاً إلى الوعاء الضريبي تحت مسمى أجور ورواتب غير مؤمن عليها، هذه الرواتب عبارة عن أجور ورواتب عمال وصناعية، ليسوا على كفالة المكلف ولكن غالبيتهم على كفالة شركة (ب) التي يتم العمل في مشاريعها كمقاول باطن، وهؤلاء العمال رواتبهم وأجورهم من المكلف، وليس من شركة (ب)؛ حيث إن بند التكاليف والمصاريف يتم تحميله على المكلف وقد قامت الهيئة برد مبلغ (١,٤٧٩,٤٧٨) ريالاً عن عام ٢٠١٠م، ومبلغ (٦,٠٩٩,٨٦٣) ريالاً ومبلغ (٧,٦٤٤,٧٤٣) ريالاً إلى الوعاء الضريبي عن سنة ٢٠١٠م، ٢٠١١م، ٢٠١٢م على التوالي، فروق أجور ورواتب غير جائزة الحسم، تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من البند (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية والتي نصت على شروط المصروفات التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، ومنها أن تكون النفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى..... الخ)
وقد طلبت الهيئة المستندات المؤيدة لتلك الرواتب، وذلك بخطابها رقم (١٤٣٥/١٦/٣٠٤٥)، وتم الرد وتسليم المستندات المطلوبة بتاريخ ٢٥/٠٢/٢٠١٥م.

وأرفق المكلف التالي:

* خطاب المحاسب القانوني بالأجور الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية.

* كشف حساب مستخرجاً من النظام بالرواتب المباشرة كل سنة على حدة.

ولذا يرى المكلف أنه لا مجال لتطبيق نص الفقرة (أ) من البند (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية.

(ريال)

ب- وجهة نظر الهيئة:

البيان	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ المعترض عليه	١,٤٧٩,٤٧٨	٦,٠٩٩,٨٦٣	٧,٦٤٤,٧٤٣
فرق الضريبة	٢٥٩,٨٩٦	١,٢١٩,٩٧٣	١,٥٢٨,٩٤٩

توضح الهيئة أن فروق الرواتب المضافة إلى صافي الربح تمثل أجوراً ومرتببات غير مؤمن عليها، ومن خلال الاعتراض المقدم من المكلف تبين أن البند عبارة عن أجور عمال ليسوا على كفالة المكلف، ولكن غالبيتهم على كفالة شركة (ب) التي يتم العمل في مشاريعها كمقاول باطن، ويتحملها المكلف إلا أنه لم يقدم أية مستندات تؤكد ذلك كشهادة المحاسب القانوني أو الاتفاقية مع شركة (ب)، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها؛ لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة للبند، وذلك طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من البند (١) من المادة (٩) من نظام ضريبة الدخل، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية، ومنها القرار الاستئنافي رقم (١٤٢٠) لعام ١٤٣٥هـ.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف والهيئة، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في اعتقاد المكلف أنه لا مجال لتطبيق نص الفقرة (أ) من البند (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام

ضريبة الدخل، وأن هذه الرواتب صرفت، وينبغي حسمها من الوعاء الضريبي، في حين ترى الهيئة أنه غير مؤمن عليها، ولم يقدم المستندات المؤيدة للبند طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من البند(١) من المادة (٩) من نظام ضريبة الدخل، وحيث لم يقدم المكلف المستندات الكافية في إثبات تحمله هذه المصاريف محل الخلاف خلال المهلة التي طلبها؛ ترى اللجنة رفض اعتراضه على هذا البند.

٢. عوائد قروض من عام ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أنه تم رد عوائد القروض ضمن بنود المصروفات المباشرة أو الغير مباشرة، في حين أن هذا المبلغ عبارة عن رسوم بنكية نتيجة التعاملات والضمانات اللازمة للمشروع، لذا يعترض على رد هذا المبلغ للوعاء الضريبي ويطلب حسمه، وقد قامت الهيئة برد بند العمولات البنكية، وذلك بتطبيق المعادلة الواردة بالفقرة الثانية من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وهذه المعادلة تطبق فقط على فوائد القروض التي يقترضها المكلف للاستخدام في النشاط الذي يحقق الإيراد، والمكلف حسب وجهة نظره لم يقم بالافتراض من البنوك، ولا يوجد في القوائم المالية أو الإقرارات أية قروض أو تسهيلات ائتمانية، وإنما هذه المصروفات عبارة عن مصروفات وعمولات بنكية على خطابات الضمان الخاصة بالمشروع ومصروفات التحويلات من المركز الرئيس بتركيا (حساب الدولار)، وليس عوائد قروض، والبند رقم (١٠٨١٢) بالإقرار مسماه عوائد قروض (فوائد وخدمات بنكية) وهذه المصروفات واردة بكشوف البنوك أي مؤيدة بمستندات وموجودة بموازين المراجعة المرفقة، ولا تخضع للمعادلة السالفة الذكر.

وقد أرفق كشف حساب مستخرجا من النظام العمولات والمصروفات البنكية كل سنة على حدة.

ب- وجهة نظر الهيئة:

(ريال)

البيان	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ المعترض عليه	٣٦١,٧٦٠	٣٥٣,٦٥٩	٢٤٥,١٩٥
فرق الضريبة	٧٣,٣٥٢	٧٠,٧٣٢	٤٩,٠٣٩

تم رد المصروف إلى صافي الربح؛ حيث تم تطبيق المعادلة الواردة بالفقرة الثانية من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ولم يقدم المكلف أي مستند يؤيد ما يطالب به.

ج- رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف والهيئة، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بحسم عوائد القروض من الوعاء الزكوي باعتبارها رسوماً بنكية، وليست فوائد قروض، في حين أن الهيئة ترى أنها ردت هذا المصروف إلى صافي الربح تطبيقاً للفقرة الثانية من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ لكون المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لما يطالب به، ويرجع اللجنة إلى القوائم المالية اتضح عدم وجود قروض لدى المكلف، وأن هذه المصروفات عبارة عن مصروفات بنكية؛ وبالتالي ترى اللجنة تأييد اعتراض المكلف على هذا البند.

٣. خسائر رأسمالية عام ٢٠١١م:

أ- وجهة نظر المكلف:

تم رد مبلغ (٣٥٣,٧٢٨) ريالاً إلى الوعاء الضريبي تحت مسمى عوائد القروض، وإنما هذا المبلغ عبارة عن رسوم بنكية نتيجة التعاملات والضمانات اللازمة للمشروع، لذا يعترض المكلف على رد هذا المبلغ للوعاء الضريبي ويطلب حسمه. وقد أوضحت الهيئة بأنه لا يتم احتساب الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة من التخلص من بيع الأصول، ويتم معالجتها ضمن طريقة حساب الإهلاك الموضحة بالمادة السابعة عشرة من نظام ضريبة الدخل، وذلك تطبيقاً لنص المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية، والأصل في التطبيق نظام ضريبة الدخل وليس اللائحة التنفيذية للنظام، حيث إن اللائحة التنفيذية في تعريفها العام: "أنها تفسر تفاصيل ما جاء في مواد قانون أو نظام ما من عبارات عامة بوضوح، وتصدر من جهة يحددها القانون أو النظام نفسه"؛ مما يعنى أنها في المقام الأول تفسير وتوضيح للنظام، ونظام ضريبة الدخل نص في المادة التاسعة منه الفقرة (ب): "لا يحتسب ربح أو خسارة عند التخلص من أصل قابل للاستهلاك خلاف ما ورد في المادة ١٧ من النظام"، والأصول التي تم التخلص منه وردت في الإهلاك الضريبي المعد طبقاً للمادة (١٧) من النظام، والهيئة أخذت شق المادة الأولى وتركت الشق الثاني، وهو شرط للشق الأول من الفقرة سالفة الذكر، وإذا أصرت الهيئة على تطبيق المادة الثامنة على الخسائر الرأسمالية وردتها للأرباح في عام ٢٠١١م، فإن المكلف يطالب بحسم الأرباح الرأسمالية التي أدرجت ضمن الإيرادات في عام ٢٠١٢م وقدرها (٢١٤,٩٩٤) ريالاً، تطبيقاً للمادة الثامنة أسوة بما أجرته الهيئة من تعديل الإيراد في عام ٢٠١١م. وأرفق كشف حساب مستخرجاً من النظام الأصول المستبعدة.

ب- وجهة نظر الهيئة:

توضح الهيئة أن الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة من التخلص من الأصول الثابتة يتم معالجتها طبقاً لطريقة حساب الإهلاك الموضحة بالمادة السابعة عشرة من نظام ضريبة الدخل؛ وعليه وطبقاً لأحكام المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه: (لا يتم احتساب ربح أو خسارة للأصول التي تخضع للاستهلاك بموجب النظام عند التخلص منها، ويتم معالجة الأثر الناتج عن التخلص من هذه الأصول ضمن طريقة الاستهلاك التي حددها النظام)، وحيث إن المكلف قام بحسم الخسائر الرأسمالية ضمن بند مصروفات أخرى متنوعة بند رقم (١٠٨٩٩) بالإقرار فإن ذلك يُعد ازدواجاً في الحسم؛ وعليه قامت الهيئة بإضافة الخسائر الرأسمالية إلى أرباح المكلف.

ج- رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف والهيئة، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بحسم مبلغ (٧٢٨,٣٥٣) ريالاً من الوعاء الضريبي؛ لكونها في نظره خسائر رأسمالية لعام ٢٠١١م، في حين أن الهيئة ترى أن الخسائر الرأسمالية الناتجة من التخلص من الأصول الثابتة تعالج طبقاً لطريقة حساب الإهلاك الموضحة في المادة السابعة عشرة من نظام ضريبة الدخل، وذلك بحسم الأرباح الرأسمالية من أرباح المكلف، وإضافة الخسائر الرأسمالية إلى أرباح المكلف وصولاً للربح المعدل، وباطلاع اللجنة على المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تبين صحة إجراء الهيئة؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٤. فروق استهلاك عامي ٢٠١١م و٢٠١٢م:

أ- وجهة نظر المكلف:

تم رد فروق استهلاك مع أن الإهلاك المدرج بالإقرار الضريبي هو الإهلاك الضريبي، طبقاً للمادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل، ولم يتم حسم الإهلاك المحاسبي، لذا يعترض المكلف على رد هذا الفرق للوعاء ويطلب حسمه. وأضاف المكلف في مذكرته

الإلحاقية أنه بدراسة كشوف الإهلاك المعدة والمقدمة للجنة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل فإنها لم تقم بإدراج مصروفات التأسيس ضمن الأصول الغير ملموسة بالمجموعة الخامسة؛ مما أدى إلى وجود تلك الفروق بين كشوف الإهلاك المرفقة بالإقرارات وبين الإقرارات المعدة من الهيئة، ويعترض المكلف على عدم إضافة بند مصروفات التأسيس وقدره (١,٩٧٧,٣٠٠) ريالاً في جدول إهلاك ٢٠١٠م، وأرفق صور الإهلاكات المرفقة بالإقرارات عن السنوات محل الربط.

ب- وجهة نظر الهيئة:

البيان	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ المعترض عليه	٩٠,٩٤٩	١١٨,٨٦٥
فرق الضريبة	١٨,١٩٠	٢٣,٧٧٣

(ريال)

أفادت الهيئة أنه تم احتساب الإهلاك طبقاً لأحكام المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل، وقد أرفقت الهيئة جداول حساب الإهلاك والأصول الثابتة المعدة للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م.

ج- رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على وجهة نظر المكلف والهيئة ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للهيئة، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في اعتراض المكلف على رد فروق الإهلاك مع أنه مدرج في الإقرار الضريبي ولم يتم خصم الإهلاك المحاسبي، ولم تقم الهيئة بإدراج مصروفات التأسيس ضمن الأصول غير الملموسة؛ مما أدى إلى وجود تلك الفروق، في حين أن الهيئة ترى بأنه تم احتساب الإهلاك طبقاً للمادة السابعة عشرة من النظام، وحيث أقرت الهيئة في مذكرتها الإلحاقية المقدمة للجنة بعد الجلسة بسهوها في عدم إضافة مصاريف التأسيس إلى جدول الإهلاك، ترى اللجنة تأييد اعتراض المكلف على هذا البند.

٥. مخصص نهاية الخدمة عام ٢٠١٢م مبلغ (١٩٢,٤٢٣) ريالاً وفرق الضريبة (٣٨,٤٨٥) ريالاً:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

وبناء عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحجتيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. رفض اعتراض المكلف على إضافة الرواتب إلى الوعاء الضريبي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م؛ وفقاً لحجتيات القرار.

٢. تأييد اعتراض المكلف على عدم حسم عوائد القروض من الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٣. رفض اعتراض المكلف على إضافة الخسائر الرأسمالية لعام ٢٠١١م؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٤. تأييد اعتراض المكلف على إضافة فروق الاستهلاك لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٥. انتهاء الخلاف بشأن مخصص نهاية الخدمة لعام ٢٠١٢م، بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

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،،،