

(القرار رقم (1813) الصادر في العام 1439هـ)

في الاستئناف رقم (1700/ض) لعام 1436هـ

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

في يوم الاثنين الموافق 1439/2/10هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (38) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للفترة المالية المنتهية في 2010/12/31م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/14هـ كل من:، كما مثل المكلف:

.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (38) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (224/ص/ج/1) وتاريخ 1435/11/15هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (591) وتاريخ 1436/1/6هـ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فرق الاستهلاك.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في إضافة فرق استهلاك الأصول الثابتة المحملة بالزيادة بمبلغ (9.755) ريالاً إلى الوعاء الضريبي للمكلف. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة قامت باحتساب فروق الاستهلاك بمبلغ (9.755) ريالاً، وقد أيدت اللجنة الابتدائية هذا الإجراء، بينما احتسبت الشركة هذه الفروق بالسالب بمبلغ (400.697-) ريالاً، حيث أن الاستهلاك الضريبي جاء أكبر من الاستهلاك المحاسبي، وقد حددت المادة (17) من النظام الضريبي نسب استهلاك الأصول الثابتة وبالتالي يحق للشركة رد فروق الاستهلاك بالزيادة إلى صافي الربح المعدل.

وقد قامت الشركة بإعداد الإقرار الضريبي طبقاً للنظام الضريبي وتعليمات الهيئة الصادرة في هذا الشأن، وقد أشارت الهيئة إلى أن الأصول الثابتة يجب وضعها في خانة الإضافات عن الفترة المالية الأولى، إلا أن الشركة ترى أن معظم الأصول الثابتة

محولة من الشركة الأم، أي أنها ليست أصول جديدة، فكان يجب استهلاكها بنسبة 100% وليس 50% كما فعلت الهيئة، ولذلك قامت الشركة باحتساب استهلاك تلك الأصول عن سنة كاملة وليس عن جزء من السنة، وبناءً عليه يجب تخفيض الوعاء الضريبي بفرق الاستهلاك البالغ (400.697) ريالاً.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقم بإعداد جدول الاستهلاك بشكل صحيح، حيث قام بوضع الأصول في خانة رصيد أول المدة، والمفترض أن تكون في خانة الإضافات لأن للفترة المنتهية في 2010/12/31م هو أول فترة مالية للشركة، وقد نتج عن هذا الإجراء إضافة فرق الاستهلاك البالغ (9.755) ريالاً إلى ربح الفترة المالية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض الوعاء الضريبي بفرق الاستهلاك بالزيادة البالغ (400.697) ريالاً، في حين ترى الهيئة إضافة فرق الاستهلاك البالغ (9.755) ريالاً إلى ربح الفترة المالية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للفترة من 2010/6/13م حتى 2010/12/31م (الفترة المالية الأولى) والكشف رقم (4) بشأن استهلاك الأصول الثابتة طبقاً لوجهة نظر المكلف، والكشف رقم (4) المعد من الهيئة طبقاً لوجهة نظرها تبين أن المكلف احتسب نسب الاستهلاك على كامل تكلفة الأصول الثابتة بدرجة أن معظمها محول من الشركة الأم، في حين ترى الهيئة أن الأصول التي ينبغي احتساب استهلاكها هي نسبة 50% من الأصول المضافة خلال الفترة المالية.

وبرجع اللجنة للفقرة (هـ) من المادة (17) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على "إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة بعد حسم قسط الاستهلاك وفقاً لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمائة (50%) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصوماً من المبلغ نسبة خمسين بالمائة (50%) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة ألا يصبح الباقي سالباً".

ونظراً لأن القوائم المالية للفترة محل الاستئناف هي الفترة المالية الأولى للمكلف، وحيث أن الكشف رقم (4) المعد من الهيئة يتفق مع الفقرة (هـ) من المادة (17) من نظام ضريبة الدخل وذلك لأن باقي قيمة كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة طبقاً للكشف هي نسبة 50% من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية، لذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه تخفيض الوعاء الضريبي بفرق الاستهلاك البالغ (400.697) ريالاً.

البند الثاني: الإجازات المستحقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد الهيئة في إضافة مبلغ الإجازات المستحقة إلى الوعاء الضريبي للمكلف.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة قامت بتغيير اسم مصروف الإجازات المستحقة للعاملين إلى مخصص إجازات وذلك بغرض إخضاعها للضريبة، ومن المعروف محاسبياً أن المخصص يختلف تماماً عن المصروف المستحق، ويعرف المخصص أنه حيز جزء من إيرادات الفترة المالية لمقابلة النقص المتوقع حدوثه في أصل من الأصول والزيادة المحتملة في قيمة التزام من الالتزامات، أما المصروف المستحق فهو مصروف تحقق حدوثه ومستحق الدفع خلال الفترة المالية، فلذلك يجب تسجيله كمستحق في القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق ولا يجب إعادة تسميته إلى مخصص، وبالتالي يجب عدم إضافته للوعاء الضريبي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن بند الإجازات المستحقة يعد مخصصاً لأنه يمثل المبالغ المستحقة للموظفين عن إجازاتهم السنوية، ولا يمكن للموظف المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته، وبذلك يكون مصروفاً معلقاً على شرط هو تمتع الموظف بإجازته السنوية، وبناء عليه فإنه يكون من الناحية النظامية أقرب إلى المخصصات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الإجازات المستحقة إلى وعائه الضريبي، في حين ترى الهيئة إضافة مخصص الإجازات إلى الوعاء الضريبي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن المادة (12) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "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"، كما تبين أن المادة (15) تنص على أنه "لا يجوز حسم أي احتياطات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات".

وترى اللجنة أن بند الإجازات سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعدّ مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقاً لنظام العمل يعدّ حقاً ثابتاً للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرطي الاستحقاق والتحديد، فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره تم بنسبة 100% فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، عليه فإن بند الإجازات يُعدّ مصروفاً مستحقاً واجب الدفع وليس مخصصاً بغض النظر عن توقيت صرفه، وبالتالي يعدّ من المصروفات جائزة الحسم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل، وبذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الإجازات المستحقة إلى وعائه الضريبي.

البند الثالث: رواتب العمالة المؤقتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد الهيئة في إضافة مصروف العمالة المؤقتة البالغ (1.569.521) ريالاً إلى الوعاء الضريبي للمكلف.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نشاط الشركة يتمثل في توريد و توزيع الدواجن المجمدة (منتجات دجاج (ن) بالمملكة) , مما يتطلب حجم كبير من العمالة وهو غير متوفر لدى الشركة , وبالتالي تحتاج الشركة إلى استئجار عمالة من شركات أخرى , وهو مصروف ضروري ولازم لنشاط الشركة ومناسب لحجم أعمالها الضخم بالمملكة , ولا يقدر في صحة المصروف أن تكون التعاقدات قد تمت في تاريخ سابق حيث أنها عقود ممتدة , ولو كان الأمر كذلك لرفضت الهيئة كل المصاريف المرتبطة بعقود ذات تاريخ سابق على تاريخ القوائم المالية وهو أمر غير مقبول, حيث أن العقود في معظم الأحوال تكون ممتدة الأثر ما لم يصدر إشعار من أحد الطرفين بفسخ التعاقد كما هو الحال في عقود العمل وعقود الإيجار.

وأضاف المكلف أن هذا المصروف يدفع إلى مؤسسات وشركات سعودية مقابل توريد عمالة مؤقتة وذلك بناءً على اتفاقيات توريد العمالة مع كل من: شركة (ب) , مؤسسة (ج) , ثلاجة (س), شركة (ك) , شركة (ت) , شركة (ط) , شركة (ف).

وقد أشارت الهيئة إلى أن بعض العقود بتاريخ 2009م وبعضها بتاريخ 2011م, وتفيد الشركة بأن السبب في ذلك أن العقود المبرمة في 2009م هي عقود ممتدة إلى عام 2010م وليست قاصرة على عام 2009م فقط, كما أن الشركات التي تم إبرام عقودها كانت تتعامل مع الشركة في عام 2010م بالأمر المباشر ومن خلال الفواتير.

أما استناد اللجنة الابتدائية في قرارها على أن نشاط الشركات والمؤسسات المؤجرة لا يتضمن تأجير عمالة, فترى الشركة أنه ليس من شأنها أن تنظر في نشاط الشركة المقدمة للخدمة طالما أن الشركة المؤجرة قد أوفت بالتزاماتها التعاقدية, ولو كانت الهيئة تنظر في هذا الأمر من جانب الشركات المؤجرة لقامت بحسم الإيرادات من الأنشطة غير المذكورة بالسجل التجاري من الإيرادات الخاضعة للضريبة, وهو أمر لا تفعله الهيئة في الواقع العملي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن أغلب الاتفاقيات التي قدمها المكلف لعام 2011م والبعض الآخر يخص عام 2009م أي قبل نشأة الشركة, لذا لم تقم الهيئة بقبول هذا المصروف, حيث أنه لا يخص الفترة, وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار الاستئنافي رقم (1152) لعام 1433هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (4987) وتاريخ 1433/6/10هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي, وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات, تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مصروف العمالة المؤقتة إلى وعائه الضريبي, في حين ترى الهيئة إضافة مصروف العمالة المؤقتة إلى الوعاء الضريبي للمكلف, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من المكلف تبين أن نشاطه يتمثل في توريد وتوزيع الدواجن المجمدة, كما تبين أن مبيعات المكلف لعام الاستئناف تبلغ (540.577.139) ريالاً, وأن رواتب وأجور العمالة المؤقتة الخاصة بتحميل وتنزيل البضائع

تبلغ (1.569.521) ريالاً، الأمر الذي ترى معه اللجنة أن هذا المصروف من المصاريف المعقولة والضرورية للنشاط أسوة بالأنشطة الاقتصادية المماثلة، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مصروف العمالة المؤقتة إلى وعائه الضريبي.

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد الهيئة في حساب غرامة تأخير بواقع 1% عن فرق الضريبة غير المسددة وفقاً لما انتهى إليه القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصروفات المرفوضة تمثل معالجة غير سليمة من جانب الهيئة ولا يمكن للشركة التنبؤ بها، بل هو أمر اجتهادي من الهيئة، وبالتالي يجب عدم فرض ضريبة غرامة تأخير على فرق الضريبة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت باحتساب غرامة تأخير من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد استناداً إلى المادة (77) من النظام الضريبي والمادة رقم (68) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة غرامة تأخير على فرق الضريبة، في حين ترى الهيئة احتساب غرامة تأخير من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (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".

وحيث أن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الإجازات المستحقة ومصروف العمالة المؤقتة إلى وعائه الضريبي، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

أما ما يتعلق بغرامة التأخير على الضريبة الناتجة عن إضافة فرق الاستهلاك إلى الوعاء الضريبي، فإن الضريبة محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة، وتطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة فرض غرامة تأخير من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وبذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن إضافة فرق الاستهلاك إلى الوعاء الضريبي.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (38) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض الوعاء الضريبي بفرق الاستهلاك البالغ (400.697) ريالاً، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الإجازات المستحقة إلى وعائه الضريبي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مصروف العمالة المؤقتة إلى وعائه الضريبي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4-أ) عدم توجب غرامة تأخير على الضريبة الناتجة عن إضافة الإجازات المستحقة ومصروف العمالة المؤقتة إلى الوعاء الضريبي وذلك لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على الضريبة الناتجة عن إضافة فرق الاستهلاك إلى الوعاء الضريبي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،