ضريبة الدخل

القرار رقم: (IFR-2020-37) |

الصادر في الدعوى رقم: (I-2019-8035) |

الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض

المفاتيح:
ضريبة - ربط ضريبي - وعاء ضريبي - ما يدخل ضمن الوعاء الضريبي - فروق استهلاك - مصاريف الصيانة والإصلاح - مخصصات - مخصص ترك الخدمة - مخصص تذاكر سفر - مخصص إجازات - فروق استيرادات - مشتريات خارجية - ديون - ديون معدومة - ديون مشكوك في تحصيلها.

الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٥م لبند فروق الاستهلاك (مصاريف الصيانة والإصلاح)، وبند المخصصات (مخصص ترك الخدمة وتذاكر السفر ومخصص الإجازات)، وبند فروق الاستيرادات الخارجية (التكاليف التي تكبدتها المكلَّفة لعملية المشتريات الخارجية كمصاريف النقل والشحن والتفريغ)، وبند الديون (المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها)، مستندةً إلى أن الهيئة لم تحسم من الوعاء مصاريف الصيانة والإصلاح، ولم تحسم بند المخصصات في حدود المستخدَم منه خلال السنة الضريبية، كما لم تحسم مصاريف النقل والشحن والتفريغ التي تكبدتها المدعية لعملية المشتريات الخارجية، وبالنسبة لمبلغ الديون المعدومة، فقد تم تكراره مرة تحت بند ديون معدومة، ومرة تحت بند ديون مشكوك في تحصيلها بالمبلغ نفسه، وتمت إضافته مرتين إلى صافي الربح - أجابت الهيئة بأن المدعية لم تقدم مستنداتها الثبوتية لما تضمنته إقراراتها الضريبية للبنود المذكورة - دلت النصوص النظامية على أن المصاريف الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط يتعين حسمها من الوعاء، بشرط تقديم المدعية مستنداتها الثبوتية بأنها نفقة فعلية لازمة وضرورية، وأنها أُنفقت بالفعل - لم تقدِّم المدعية مستندات ثبوتية تؤيد ما ورد في إقراراتها الضريبية لهذه البنود، وأنها نفقة فعلية، وأنها قامت بإنفاقها. مؤدى ذلك: رفض الاعتراض - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

المستند:

- الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ،
- المادة (١٧)، (١٨)، (٦٦/أ) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ.
- المادة (٩/١/أ)، (٦/٩)، (٣/٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ.
- تعميم الهيئة رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٠٥/١٤هـ.
- تعميم الهيئة رقم (٩/١٧٢٤) وتاريخ ١٤٢٧/٠٣/٢٤هـ.
- تعميم الهيئة رقم (٩/٤٧٤٢) وتاريخ ١٤٢٨/٠٩/٠٤هـ.
- تعميم الهيئة رقم (٢٠٣٠) وتاريخ ١٤٣٠/٠٤/١٥هـ.

الوقائع:

الحمد لله، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، وبعد:

فإنه في يوم الأربعاء ١٤٤١/١٠/١٨هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٦/١٠م، عقدت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض... جلستها عن بُعد عبر الاتصال المرئي والصوتي، من جراء القرار الحكومي بتعليق الحضور لمقرات العمل في كافة الجهات الحكومية بسبب الإجراءات الاحترازية لضمان سلامة الجميع من جائحة كورونا؛ وذلك للنظر في الدعوى المُشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة؛ فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (I-2019-8035 وتاريخ ١٤٤٠/١١/٢١هـ الموافق ٢٠١٩/٠٧/٢٤م.

وتتلخص وقائع هذه الدعوى في أن المدعية/ شركة... (بموجب سجل تجاري رقم...)، تقدمت بواسطة وكيلها/... (هوية وطنية...)، بموجب وكالة صادرة من الموثق/... برقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠١/٠٤هـ، تقدم باعتراض على الربط الضريبي الذي أصدرته الهيئة العامة للزكاة والدخل بمدينة الرياض على الشركة المدعية للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٥م، وأرفق لائحة دعوى تضمنت اعتراض المُدَّعية على تسعة بنود من الربط الضريبي الصادر بحقها من قبل المُدَّعى عليها، وأسست اعتراضها فيما يتعلق بالبنود الآتية:

أولًا: بند فرق الاستهلاك: بناءً على أن المدعى عليها أضافت إلى الوعاء الضريبي

فروقات في فروق الاستهلاك، وأن المدعية لا يوجد لديها فروقات في الاستهلاك من خلال المستندات المقدمة منها.

ثانيًا: فيما يتعلق ببند مخصص مكافأة نهاية ترك الخدمة، وبند مخصص تذاكر سفر، وبند مخصص إجازات، وبند المخصصات بالإجمالي؛ حيث إن المدعية تعترض على الربط الصادر من المدعى عليها؛ حيث إن الربط جاء بتعديل صافي الربح بإضافة المخصصات المكونة دون أخذ المستخدم منها خلال العام، وتطالب بتعديل الربط بالفرق المكوّن والمستخدم خلال العام.

ثالثًا: فيما يتعلق في بند فروق استيرادات:

حيث اعترضت المدعية لسنة ٢٠٠٨م، ويتمثل اعتراضها في المطالبة بقبول مبلغ الاستيراد الوارد في الإقرار؛ حيث إن الفرق المحتسب من قبل المدعى عليها بمبلغ قدره (١,٢٨٢,٩٩٤) ريالًا غير صحيح، استنادًا إلى أن مبلغ الاستيراد حسب بيانات الجمارك قدره (١٧,٢٩٦,٢٠٦) ريالات، وليس كما جاء في الربط بمبلغ قدره (١٦,٦٤٦,١٩٨) ريالًا، وأن الفرق بين مبلغ الاستيراد الوارد في الإقرار والوارد في بيان الجمارك وقدره (٦٥٠,٠٠٨) ريالات يمثل فرق المصاريف والتكاليف الأخرى التي تُكبدت حيال هذه المشتريات الخارجية. أما بالنسبة للسنوات من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٥م، فإن المشتريات المفصح عنها كمشتريات داخلية في الإقرار الضريبي تمثل المشتريات الداخلية والخارجية للشركة مجتمعة، وقد أخطأت المدعية بحسن نية عند إعدادها الإقرار.

رابعًا: فيما يتعلق ببند ديون معدومة، وفي بند مخصص ديون مشكوك في تحصيلها:

اعترضت المدعية على الربط الضريبي المصدر من قبل المدعى عليها؛ أنها أضافت مبلغ (٢١٤,٥٧١) ريالًا مرتين على صافي الربح طبقًا للحسابات، على أساس أنه مرة ديون معدومة، ومرة أخرى مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، والحقيقة أنه تم تكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بنفس المبلغ، وعلى هذا يعتبر مبلغ الديون المعدومة مكررًا، وتطالب بتعديله.

وبعرض لائحة الدعوى على المُدَّعى عليها؛ أجابت بمذكرة رد مؤرخة في ١٤٤١/٠٢/١٧هـ أشارت فيها إلى أن اعتراض المدعية مقدم خلال المدة النظامية، ووضحت فيها من الناحية الموضوعية الآتي:

١- المستخدم من المخصصات.

٢- فروق استيرادات.

٣- فروق الإهلاك والزيادة في مصاريف الصيانة.

وذلك على النحو الآتي:

(١-المستخدم من المخصصات:

بعد الدراسة والاطلاع والرجوع إلى الربط، تبين أن المكلَّف يطالب بخصم المستخدم من المخصص من صافي الربح المعدل، وتوضح الهيئة أنها لم تقم بخصم المستخدم لعدم تقديم المكلَّف المستندات المؤيدة له؛ استنادًا إلى المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل فقرة (١/أ)، التي نصت على أن: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

١- جميع المصاريف العادية 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 تُمَكِّن المصلحة من التأكد من صحتها».

وكذلك الفقرة (٦/أ، ب) التي نصت على أنه: «يجوز للمكلَّف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام، أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات، أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها، ومنها على سبيل المثال لا الحصر: مخصص مكافأة ترك الخدمة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص هبوط الأسعار... متى توفرت الضوابط الآتية:

أ- أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة.

ب- أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكوينه»؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجرائها.

المضاف للوعاء	المعالجة	الفرق	الاستيرادات من واقع الجمارك	الاستيرادات من واقع الإقرار	السنة
١,٢٨٢,٩٩٤	تضاف مباشرة	١,٢٨٢,٩٩٤	١٦,٦٤٦,١٩٨	١٧,٩٢٩,١٩٢	٢٠٠٨م
١,٤٦٧,٦٥٩	تربح ١٠.٥%	١٣,٩٧٧,٧٠٧	١٣,٩٧٧,٧٠٧	٠	٢٠٠٩م
١,٣٦٧,٧٧٤	تربح ١٠.٥%	١٣,٠٢٦,٤١٥	١٣,٠٢٦,٤١٥	٠	٢٠١٠م
٢,٣٢٨,٦٤٩	تربح ١٠.٥%	٢٢,١٧٧,٦٠٧	٢٢,١٧٧,٦٠٧	٠	٢٠١١م
١,٨٠١,٦٤٥	تربح ١٠.٥%	١,٧١٥,٨٥٩	١,٧١٥,٨٥٩	٠	٢٠١٢م
٢,٠٩٥,٤٧٥	تربح ١٠.٥%	١٩,٩٥٦,٩٠٨	١٩,٩٥٦,٩٠٨	٠	٢٠١٣م
٣,٦٤٠,١٦٩	تربح ١٠.٥%	٣٤,٦٦٨,٢٧٩	٣٤,٦٦٨,٢٧٩	٠	٢٠١٤م
١,٢٢٣,٨٥٦	تربح ١٠.٥%	١١,٦٥٥,٧٧٠	١١,٦٥٥,٧٧٠	٠	٢٠١٥م

٢- فروق استيرادات:

قامت الهيئة بإجراء المقارنة بين المشتريات الخارجية طبقًا لإقرارات المكلَّف المقدمة للهيئة، وبين الاستيرادات طبقًا لبيانات الهيئة العامة للجمارك، فتبين عدم وجود استيرادات في إقرارات المكلَّف للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٥م، وكانت بيانات الجمارك أكبر من الإقرارات، فتم تطبيق تربيح فرق الاستيراد لهذه الأعوام بنسبة

(١٠.٥%)، أما في عام ٢٠٠٨م، فكانت المشتريات الخارجية طبقًا لإقرار المكلَّف أكبر من بيانات الجمارك، فتم إضافة الفرق مباشرة إلى صافي الربح المعدل، وذلك تطبيقًا لتعميم الهيئة رقم (٢٠٣٠) وتاريخ ١٤٣٠/٠٤/١٥هـ، الذي نص على أنه: «إذا تبين للمصلحة من واقع المستندات الثبوتية لتكلفة الاستيرادات ظهور فروق بالنقص، بأن تكون الاستيرادات المسجلة بدفاتر المكلَّف أقل مما هو وارد ببيانات مصلحة الجمارك، فهذا يعني إخفاء جزء من نشاطه من الاستيرادات وعدم إظهارها في حساباته، وعليه يتم الأخذ ببيانات الاستيرادات الواردة من مصلحة الجمارك، ومحاسبة المكلَّف عن فرق الاستيراد الذي لم يصرح عنه وفقًا للقواعد النظامية المتبعة بالمصلحة، وأنه إذا تبين للهيئة نتيجة الفحص أن المكلَّف صرح باستيرادات أكبر من حجم المشتريات الواردة في بيانات مصلحة الجمارك، فهذا يعني أن المكلَّف بالغ في تكلفة بند المشتريات الخارجية، وبالتالي يتعين أن تتم المحاسبة عن هذا الفرق وإخضاعه للزكاة بواقع (٢.٥%)، وهذا ما تم في الربط المعترض عليه، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية؛ منها: القرار الاستئنافي رقم (١٥٧٨) لعام ١٤٣٧هـ، ورقم (١٨٦٦) لعام ١٤٣٩هـ، كما تأيد إجراء الهيئة بالحكم الصادر من محكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة مكة المكرمة في القضية رقم (٢/٢٧٤٣/س لعام ١٤٣٨هـ)، المؤيد لحكم الدائرة الإدارية الثانية بالمحكمة الإدارية بجدة في القضية رقم (٢/٧٥١/ق لعام ١٤٣٥هـ)؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجرائها.

٣- فروق الإهلاك والزيادة في مصاريف الصيانة:

قامت الهيئة بدراسة وإعداد كشف رقم (٤) الخاص بالأصول والاستهلاكات وتطبيق المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل، وكذلك تعميم الهيئة رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٠٥/١٤هـ، ورقم (٩/١٧٢٤) وتاريخ ١٤٢٧/٠٣/٢٤هـ، ورقم (٩/٤٧٤٢) وتاريخ ١٤٢٨/٠٩/٠٤هـ، الموضحة لكيفية تطبيق المادة (١٧)، واحتساب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها بمقتضى الفقرة (ب) من المادة (١٧) من النظام على باقي تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية، وكذلك تحديد صافي قيمة الأصول، وكذلك بتطبيق المادة (١٨) من نظام ضريبة الدخل والخاصة بمصاريف وتحسينات الأصول، وبناءً على ذلك نتجت هذه الفروقات المضافة لصافي الربح المعدل، وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستئنافي رقم (١٨٤٢) لعام ١٤٣٩هـ؛ لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجرائها.

لذا تطالب الهيئة العامة للزكاة والدخل برفض الدعوى المقامة من شركة...؛ لما هو موضح من أسباب).

وبعرض مذكرة المدعى عليها على المدعية، تقدمت بمذكرة ردٍّ مؤرخة في ١٤٤١/٠٣/١٦هـ، نصت على ما يلي:

أولًا: فرق استيرادات: أولًا للعام ٢٠٠٨م: نفيد أمانتكم الموقرة بأن ما ذكرته الهيئة العامة للزكاة والدخل في مذكرتها الجوابية (١) المقدمة لكم، من أن المشتريات الخارجية طبقًا للإقرار أكبر من بيانات الجمارك، نحب أن نوضح للجنتكم الموقرة أن

الفرق المحتسب من قبل الهيئة خطأ، وهذا موضح في مذكرة الاعتراض المقدمة للهيئة؛ حيث ذكرت الهيئة أن المشتريات حسب بيانات الجمارك هي بمبلغ وقدره (١٧,٩٢٩,١٩٢) ريالًا، بينما المبلغ الصحيح هو (١٧,٢٩٦,٢٠٦) ريالات، وهذا حسب بيانات الجمارك الصحيحة، فيصبح الفرقُ -إذن- هو مبلغًا قدرُه (٦٥٠,٠٠٨) ريالات، وليس كما ذكرته الهيئة بأن الفرق هو (١,٢٨٢,٩٩٤) ريالًا، وحيث إن مبلغ الفرق المذكور أعلاه مبلغٌ قدرُه (٦٥٠,٠٠٨) ريالات، وهذا يمثل فرق المصاريف والتكاليف الأخرى التي تكبدتها الشركة حيال هذه المشتريات الخارجية، مثل مصاريف التخليص والشحن والنقل وكل المصاريف والتكاليف الأخرى المتعلقة بالمشتريات الخارجية، والتي لا توجد في بيانات الجمارك.

ثانيًا: للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٥م: أن المشتريات المفصح عنها كمشتريات داخلية في الإقرار الضريبي للشركة تمثل المشتريات الداخلية والخارجية للشركة مجتمعة، وقد أخطأت الشركة عند إعدادها الإقرار، وكان خطأً بحسن نية، حيث إنها لم تفصِّل المشتريات الداخلية عن الخارجية، وقد زوَّدت الشركة الهيئة العامة للزكاة والدخل بالمستندات المبينة للمشتريات الداخلية والخارجية، والتي تدعم صحة الفصل بين هذه المشتريات بعد الخطأ الذي وقع منها، والشركة على استعداد لتقديم هذه المستندات لأمانتكم الموقرة في حال طلبكم لها.

أما بالنسبة للبندين الآخرينِ، وهما: ١- المستخدم من المخصصات، و٢- فرق الإهلاك والزيادة في مصاريف الصيانة، فالمدعية تتمسك بما جاء في مذكرة الاعتراض التي سبق تقديمها للهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص هذين البندين.

وفي يوم الأربعاء ١٤٤١/١٠/١١هـ، عقدت الدائرة عن بعد جلستها بحضور/... (هوية وطنية...)، بصفته وكيلًا للمدعية بموجب وكالة صادرة من الموثق/... برقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠١/٠٤هـ، وحضرها/... (سعودي الجنسية بموجب هوية وطنية رقم...) بموجب تفويض صادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (١٤٤١/١٧٩/١٠٠٢) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ. وبسؤال وكيل المدعية عن دعوى موكلته، أجاب بأن موكلته تتمسك بلائحة دعواها المودعة مسبقًا لدى الأمانة العامة للجان الضريبية، وأضاف أنه أودع قبيل بداية الجلسة مذكرة إلحاقية مشفوعًا بها عدد من المرفقات يدعي أنها تثبت أحقية موكلته فيما تطالب به. وبمواجهة ممثل المدعى عليها بذلك، أجاب بأنه يتمسك برد المدعى عليها المودع مسبقًا لدى الأمانة العامة للجان الضريبية، وطلب الإمهال ليتمكن من دراسة المذكرة الإلحاقية التي أشار إليها وكيل المدعية في هذه الجلسة والعودة للدائرة بردٍّ؛ وعليه أجلت الدائرة استكمال نظر الدعوى إلى يوم الأربعاء الموافق ١٤٤١/١٠/١٨هـ الساعة التاسعة مساءً، على أن تقدم المدعى عليها ما طلب ممثلها الإمهال من أجله للأمانة العامة للجان الضريبية، وذلك في مدة أقصاها نهاية دوام يوم الأحد الموافق ١٤٤١/١٠/١٥هـ، وأن تقدم المدعية ردها على ذلك -إن وجد- في مدة أقصاها نهاية دوام يوم الإثنين ١٤٤١/١٠/١٦هـ.

وفي يوم الأربعاء ١٤٤١/١٠/١٨هـ، عقدت الدائرة عن بعد جلستها، وحضر كلٌّ من/...

(سعودي الجنسية بموجب هوية وطنية...)، و... (سعودية الجنسية بموجب هوية وطنية رقم...)، بصفتهما وكيلين للمدعية بموجب وكالة صادرة من الموثق/... برقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠١/٠٤هـ، وحضرها/... (سعودي الجنسية بموجب هوية وطنية رقم...) بموجب تفويض صادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ. وبسؤال ممثل المدعى عليها عما طلب الإمهال من أجله، أجاب أن المدعى عليها تكتفي بما سبق تقديمه لدى الأمانة العامة للجان الضريبية، وبسؤال الطرفين عمّا إذا كان لديهما أقوال أخرى أجابا بالنفي؛ لذا قررت الدائرة قفل باب المرافعة للمداولة.

الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ، المُعدَّل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل؛ ولما كانت المُدَّعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل في شأن الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٥م، وحيث إن هذا النزاع من النزاعات الضريبية، فإنه يُعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالتظلم عند الجهة مصدرة القرار خلال ستين (٦٠) يومًا من اليوم التالي لتاريخ إخطاره به؛ استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (السادسة والستين) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه: «يجوز للمكلَّف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يومًا من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائيًّا والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلَّف على الربط، أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة»، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أنّ المُدَّعية قد تبلغت بقرار الربط الضريبي بتاريخ ١٤٣٨/٠٧/١٥هـ، واعترضت عليه بتاريخ ١٤٣٨/٠٩/١٢هـ، فإن الدعوى تكون قد استوفت أوضاعها الشكلية؛ مما يتعين معه قبول الدعوى شكلًا.

ومن حيث الموضوع؛ فإنه بتأمل الدائرة للأوراق والمستندات التي تضمنها ملف الدعوى وما أبداه أطرافها من طلبات ودفاع ودفوع، فقد ثبت للدائرة أن الخلاف بين المُدَّعية والمُدَّعى عليها يتمحور حول تسعة بنود من الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٥م، فيما يتعلق ببند فرق الاستهلاك، وبند مصاريف الصيانة الزائدة عن ٤٪، وبرجوع الدائرة إلى المستندات المقدمة من المُدَّعية، اتضح أن المُدَّعى عليها قامت بإضافة تعديل صافي الربح بمبلغ (٦١,٩٥٩) ريالًا، ومبلغ (٧٧,٩٠٤) ريالات، ومبلغ

(٧٠,٤٢٤) ريالًا، ومبلغ (٧٠,٦٠٨) ريالات، على التوالي، من مصاريف الصيانة والإصلاح إلى الوعاء الضريبي للمدعية، بناءً على المادة (الثامنة عشرة) من نظام ضريبة الدخل والتعاميم رقم (٢٥٧٤/٩) و(١٧٢٤/٩) و(٤٧٤٢/٩)، فقد نتجت فروقات تم إضافتها لصافي الربح المعدل، وتعترض المُدَّعية على المدعى عليها كون هذه مصاريف صيانة زائدة لا توجد في النموذج المقدم منها، ولا في بيان المصاريف الموضحة بالقوائم المالية. واستنادًا إلى ما نصت عليه المادة (السابعة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ، من أنه: «أ- باستثناء الأرض، يجوز حسم الاستهلاك عن أصول المكلَّف ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي تنقص قيمتها، بسبب الاستعمال أو التلف أو التقادم، وتستخدم جميعها أو جزء منها في درِّ الدخل الخاضع للضريبة ويبقى لها قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية. ب- تقسم الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموعات ونسب استهلاك كما يأتي:

١- المباني الثابتة: خمسة بالمائة (٥٪). ٢- المباني الصناعية والزراعية المتنقلة: عشرة بالمائة (١٠٪).

٣- المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات، بما في ذلك سيارات الركوب والشحن: خمسة وعشرون بالمائة (٢٥٪).

٤- مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقولها: عشرون بالمائة (٢٠٪).

٥- جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة؛ كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات والشهرة: عشرة بالمائة (١٠٪).

ج- يحتسب مصروف الاستهلاك لكل مجموعة وفقًا للفقرات من (د) إلى (ل) من هذه المادة.

د- يحسب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها، بمقتضى الفقرة (ب) من هذه المادة، على باقي قيمة تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية.

هـ- إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة، بعد حسم قسط الاستهلاك وفقًا لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصومًا من المبلغ نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، شريطة ألا يصبح الباقي سالبًا.

و- إذا حول المكلَّف الأصل المملوك له إلى الاستعمال الشخصي، أو لم يعد الأصل يستخدم نهائيًّا في درّ الدخل الخاضع للضريبة، يعد هذا العمل تصرفًا بالأصل من جانب المكلَّف بقيمته السوقية.

ز- عندما تزيد نسبة الخمسين بالمائة (٥٠٪) من التعويض عن الأصول المتخلص منها أثناء السنة الضريبية والسنة السابقة عن باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية -بصرف النظر عن قيمة التعويض- تُخفّض قيمة المجموعة إلى صفر، ويضم ما يزيد إلى دخل المكلَّف الخاضع للضريبة.

ح- إذا كانت قيمة المجموعة المتبقية في نهاية السنة، بعد إجازة الحسومات وفقًا للفقرة (د) من هذه المادة، أقل من ألف (١٠٠٠) ريال، فإنه يجوز حسم هذه القيمة المتبقية.

ط- إذا تم التخلص من جميع الأصول في المجموعة، يجوز حسم المبلغ المتبقي من المجموعة في نهاية السنة.

ي- في حالة شراء أو بيع أرضٍ وعليها إنشاءات، توزع القيمة على الأرض والإنشاءات بشكل معقول، للتوصل إلى القيمة المنفصلة للإنشاءات.

ك - في حالة استخدام جزء من الأصول في درّ الدخل الخاضع للضريبة، فإنه يجوز حسم استهلاك لجزء من تكلفة الأصل مقابل الجزء من الأصل المستخدم في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

ل - استثناءً من أحكام الفقرات السابقة، يجوز استهلاك أصول عقود البناء والتشغيل ثم نقل الملكية، وعقود البناء والتملك والتشغيل ثم نقل الملكية، على سنوات العقد، أو على الفترة المتبقية منه إذا تم تأمين أو تجديد الأصول خلالها». وحيث طلبت الدائرة من المدعية المستندات الثبوتية بواسطة الأمانة العامة للجان الضريبية بتاريخ ٢٠١٩/١١/٢٠م، وقامت المدعية بإرفاق مستند بتاريخ ٢٠١٩/١١/٢٧م، ولم يتضمن المستند المرفق ما يخص هذين البندين؛ مما ترى معه الدائرة رفض اعتراض المدعية.

وفيما يتعلق ببند مخصص مكافأة نهاية ترك الخدمة، وبند مخصص تذاكر سفر، وبند مخصص إجازات، وبند المخصصات بالإجمالي؛ فإنه برجوع الدائرة إلى المستندات المقدمة من المُدَّعية، اتضح أن المُدَّعى عليها قامت بإضافة مبالغ متعلقة بالبنود المذكورة أعلاه إلى الوعاء الضريبي للمدعية بناءً على أن المدعية لم تقدم المستندات الثبوتية، واستندت إلى المادة (٩) فقرة (١/أ) وفقرة (٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وتعترض المُدَّعية على المدعى عليها؛ حيث إن المدعى عليها عدلت صافي الربح بإضافة المخصصات المكونة دون أخذ المستخدم منها خلال العام. وحيث نصّت فقرة (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ، على أن: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواءً كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكن الهيئة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية».

وحيث نصّت المادة التاسعة فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: «٦- يجوز للمكلَّف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام، أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات، أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها، ومنها على سبيل المثال لا الحصر: مخصص مكافأة ترك الخدمة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص هبوط الأسعار متى توفرت الضوابط الآتية:

أ- أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة.

ب- أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكوينه».

وحيث نصّت الفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلَّف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلَّف، وفي حالة عدم تمكُّنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة -إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى- عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلَّف، أو القيام بربط تقديري وفقًا لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة».

وحيث إن الخلاف مستندي، ولما كان من الواجب على المدعية تقديم المستندات المؤيدة للمستخدم من المخصصات ليتم حسمها من الوعاء الضريبي، وحيث طلبت الدائرة من المدعية بواسطة الأمانة العامة للجان الضريبية المستندات الثبوتية بتاريخ ٢٠١٩/١١/٢٠م، وقدمت مستندات لا تتعلق بالبنود محل الخلاف، وحيث لم تُقدم المُدَّعية ما يثبت صحة اعتراضها؛ الأمر الذي يتعين معه رفض اعتراض المُدَّعية.

وفيما يتعلق ببند فروق استيرادات: فإنه برجوع الدائرة إلى المستندات المقدمة من المُدَّعية، اتضح أن المُدَّعى عليها قامت بالمقارنة بين المشتريات الخارجية طبقًا لإقرارات المدعية المقدمة لها، وبين الاستيرادات طبقًا لبيانات الهيئة العامة للجمارك، وتبين عدم وجود استيرادات في إقرارات المدعية للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٥م، وكانت بيانات الجمارك أكبر من الإقرارات، فتم تطبيق تربيح فرق الاستيراد لهذه الأعوام بنسبة ١٠,٥٪، أما في عام ٢٠٠٨م فكانت المشتريات الخارجية طبقًا لإقرار المكلَّف أكبر من بيانات الجمارك، فتم إضافة الفرق مباشرة إلى صافي الربح المعدل؛ وذلك استنادًا إلى تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٢٠٣٠) وتاريخ

١٤٣٠/٠٤/١٥هـ، وحيث إن المدعية اعترضت على قرار المدعى عليها؛ حيث إن الفرق المحتسب من قبل المدعى عليها بمبلغ قدره (١,٢٨٢,٩٩٤) ريالًا غير صحيح، استنادًا إلى أن مبلغ الاستيراد حسب بيانات الجمارك قدره (١٧,٢٩٦,٢٠٦) ريالات، وليس كما جاء في الربط بمبلغ (١٦,٦٤٦,١٩٨) ريالًا، وأن الفرق بين مبلغ الاستيراد الوارد في الإقرار والوارد في بيان الجمارك هو (٦٥٠,٠٠٨) ريالات يمثل فرق المصاريف والتكاليف الأخرى التي تُكبدت حيال هذه المشتريات الخارجية، وأما ما يتعلق بالأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٥م، فإن المشتريات المفصح عنها كمشتريات داخلية في الإقرار الضريبي تمثل المشتريات الداخلية والخارجية للشركة مجتمعة، وقد أخطأت الشركة بحسن نية عند إعدادها الإقرار.

أولًا: فيما يتعلق في عام ٢٠٠٨م: بالاطلاع على بيان الهيئة العامة للجمارك، تبين أن مبلغ المشتريات الخارجية هو (١٧,٢٩٦,٢٠٦) ريالات، وليس كما ورد في ربط المدعى عليها، وبما أن مبلغ الاستيراد حسب الإقرار قدره (١٧,٩٢٩,١٩٢) ريالًا؛ لذا يصبح الفرق قدره (٦٣٢,٩٨٦) ريالًا، وحيث إنه إذا ثبت أن مبلغ الاستيراد الوارد في الإقرار أكبر من الوارد في بيان الجمارك، فهذا يعني أن المدعية بالغت في تكلفة المشتريات الخارجية، وبالتالي يضاف الفرق إلى صافي الربح بناءً على التعميم الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٢٠٣٠) وتاريخ ١٤٣٠/٠٤/١٥هـ، والذي نص على أنه: «إذا تبين للهيئة نتيجة الفحص أن المكلَّف صرح باستيرادات أكبر من حجم الاستيرادات الواردة من بيانات مصلحة الجمارك، فهذا يعني أن المكلَّف بالغ في تكلفة بند المشتريات الخارجية، وبالتالي يتعين أن تتم المحاسبة عن هذا الفرق وإخضاعه للزكاة بواقع (٢,٥٪)»، وأما ما تدفع به المدعية من أن الفرق يمثل المصاريف والتكاليف الأخرى التي تُكبدت حيال هذه المشتريات الخارجية، فلا يمكن الأخذ به لعدم تقديم المستندات المؤيدة.

ثانيًا: فيما يتعلق بالأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٥م:

وحيث إن المدعية تدعي بأن المشتريات المحلية الواردة في الإقرار قد اشتملت على المشتريات الخارجية، وحيث إن الدائرة طلبت من المدعية المستندات الثبوتية بواسطة الأمانة العامة للجان الضريبية بتاريخ ٢٠١٩/١١/٢٠م، وقامت بإرفاق مستند بتاريخ ٢٠١٩/١١/٢٧م، وقد تضمن المستند المرفق بيان الجمارك وقرار الربط وكشف المشتريات، وبعد اطلاع الدائرة عليها تبين أنها لا تكفي للتحقق من صحة المشتريات الخارجية، وعليه، وبما أن المدعية لم تقدم المستندات الكافية لإثبات صحة ادعائها؛ لذا فإن دفوعها من قبيل الكلام المرسل المفتقر لدليل معتبر، مما ترى معه الدائرة رفض اعتراضها لعدم كفاية المستندات المقدمة.

وفيما يتعلق ببند ديون معدومة، وبند مخصص ديون مشكوك في تحصيلها؛ فإنه برجوع الدائرة إلى المستندات المقدمة من المُدَّعية، اتضح أن المُدَّعى عليها قامت بإضافة مبالغ إلى الوعاء الضريبي في البندين ديون معدومة، وديون مشكوك في تحصيلها؛ بناءً على أن المدعية لم تقدم المستندات الثبوتية، ولم يتم خصم المستخدم، واستندت إلى المادة (٩) فقرة (١/أ) وفقرة (٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وحيث نصت الفقرة (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ، على أن: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواءً كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، وحيث نصت الفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلَّف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلَّف، وفي حالة عدم تمكُّنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة -إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى- عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلَّف، أو القيام بربط تقديري، وفقًا لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة»، وحيث إن الخلاف يكمن في إضافة الديون المعدومة بمبلغ (٢١٤,٥٧١) ريالًا إلى صافي الربح، وإضافته مرة أخرى على أساس مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، على الرغم من تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بنفس المبلغ، وبالرجوع إلى الربط لعام ٢٠٠٩م تبين تطابق المبلغ بين الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها بفرق ريال واحد، مما يُعد ذلك قرينة على صحة اعتراض المدعية، إلا أنه بحكم أن الأصل صحة وسلامة القرار الإداري المتمثل في الربط ما لم يثبت عكس ذلك بموجب مستندات ثبوتية، وحيث إن الخلاف مستندي، وحيث لم تقدم المدعية المستندات المؤيدة لاعتراضها على الرغم من مطالبة الدائرة من المدعية بواسطة الأمانة العامة للجان الضريبية بتاريخ ٢٠١٩/١١/٢٠م، حيث قدمت مستندات لا تتعلق بهذا البند؛ مما ترى معه الدائرة رفض اعتراض المدعية.

القرار:

ولهذه الأسباب وبعد المداولة؛ قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

أولًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند فرق الاستهلاك محل الدعوى.

ثانيًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند مخصص مكافأة نهاية ترك الخدمة محل الدعوى.

ثالثًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند مخصص تذاكر سفر محل الدعوى.

رابعًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند المخصصات بالإجمالي محل الدعوى.

خامسًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند مخصص إجازات محل الدعوى.

سادسًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند فروق استيرادات محل الدعوى.

سابعًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند مخصص ديون معدومة محل الدعوى.

ثامنًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند مخصص ديون مشكوك في تحصيلها محل الدعوى.

تاسعًا: رفض اعتراض المدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرار المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق ببند مصاريف الصيانة الزائدة محل الدعوى.

صدر هذا القرار حضوريًّا بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة (يوم الإثنين الموافق ١٤٤١/١١/٢٢هـ) موعدًا لتسلم نسخة القرار. ولأطراف الدعوى طلب استئنافه حسب النظام خلال (٣٠) ثلاثين يومًا من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلمه، بحيث يصبح نهائيًّا وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة في حال عدم تقديم الاعتراض.

وصلى الله وسلّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.