

ضريبة الدخل

القرار رقم: (IZJ-2020-106)

الصادر في الدعوى رقم: (I-2018-40)

لجنة الفصل

الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة جدة

المفاتيح:

ضريبة - ضريبة الدخل - وعاء ضريبي - ما يدخل ضمن الوعاء الضريبي - الرواتب والأجور - مصاريف الاستهلاك - مصاريف إيجار معدات للأفراد - مصاريف الترفيه وإهلاك مصاريف شراء - ما لا يدخل ضمن الوعاء الضريبي - الغرامات - غرامات غير تعاقدية - غرامة التأخير - البينة على من ادعى.

الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء الربط الضريبي للأعوام من 2011م إلى 2013م بشأن بنود الرواتب والأجور، ومصاريف الاستهلاك، ومصاريف إيجار معدات للأفراد، ومصاريف الترفيه، والغرامات وإهلاك مصاريف شراء - أسست المدعية اعتراضها على أنه عن مصاريف الاستهلاك، أن النظام الضريبي لم يشترط سداد جميع المصاريف حتى يتم اعتمادها، وأن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق، ومن الطبيعي وجود أرصدة دائنة مستحقة للموردين، وعن الإيجارات أن تلك الإيجارات متعلقة بسكن العمالة، وهي مصاريف ذات طبيعة إيرادية وضمن نطاق أعمال المدّعية الاعتيادية - أجابت الهيئة بأنه تم مطابقة تفاصيل الكشوفات المقدمة عن البند مع مسيرات الرواتب ومستنداتها، والتعديل بالفرق بين الوارد بها والوارد في الكشوفات؛ كون البند غير مثبت مستندياً، وعن مصاريف استهلاك الأصول الثابتة أن بعض تلك الأرصدة تخص ذممًا دائنة مقابل أصول ثابتة لم تُسدد حتى تاريخ الإقفال، وقد نتج عن ذلك استبعاد رصيد دائني أصول ثابتة إلى فرق الاستهلاك الزائد، وعن الإيجار بأنه تم احتساب الإيجار المستحق عن الفترة من واقع العقود المقدمة من المدّعية والتعديل بالفرق الزائد، وعن مصاريف إيجار معدات اتضح أنها تخص أفرادًا أجانب لم تقدم المدّعية عنهم أي مستندات تثبت نظامية التعاقد معهم - نص النظام ولائحته التنفيذية على أن تدخل ضمن الوعاء الزكوي المصاريف التي لا يتمكن المدعي من إثبات صرفها بموجب مستندات مؤيدة أو قرائن إثبات أخرى، ونص كذلك على أن تحسم من الوعاء الزكوي الأصول الثابتة واستهلاك المباني - ثبت للدائرة أن المدعية قدمت المستندات المتعلقة باستئجار المعدات لأحد الموردين، ولم تقدم أي مستندات متعلقة بمورد آخر، وأن تلك الغرامات ليست من الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية

كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ؛ وبالتالي تعتبر ليست من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. كما أن المدعية لم تقدم المستندات المؤيدة لباقي المصاريف المعترضة عليها. مؤدى ذلك: قبول الاعتراض في جزء، وتعديل القرار في جزء، ورفض الاعتراض في الباقي. اعتبار القرار نهائيًا وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

المستند:

- قاعدة فقهية: «البيئة على من ادعى».
- المادة (١٢)، (١٣/أ، ج، و)، (٢٥/أ)، (٧٦/ج)، (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٠/١٥/١٤٢٥هـ.
- المادة (١٩، ٤)، (٣/٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ.

الوقائع:

الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله، وآله وصحبه ومن والاه، وبعد:

إنه في يوم الخميس (١٢/٠٢/١٤٤١هـ) الموافق (٢٣/٠٧/٢٠٢٠م)، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وذلك للنظر في الدعوى المُشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة؛ فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠١٨/٤٠) وتاريخ ٢٠/٠٢/٢٠١٩م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن (...) ذا الهوية الوطنية رقم (...). بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ٠٢/٠٥/١٤٤٠هـ، بصفته وكيلًا عن المدعية (...) المقيدة بالسجل التجاري رقم (...). تقدم باعتراض على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م الذي أجراه فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بمحافظة جدة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وأرفق لائحة دعوى تضمنت اعتراض المدّعية حول ستة بنود من الربط الضريبي الصادر بحقها من قبل المدّعى عليها، وتمثلت في البنود الآتية:

- ١- الرواتب وما في حكمها غير المعتمدة لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م.
- ٢- فروقات الاستهلاك الزائد لعام ٢٠١٣م.
- ٣- إيجار معدات للأفراد لعام ٢٠١٣م.
- ٤- إيجار محمول بالزيادة لعام ٢٠١٣م.

0- المصاريف الترفيهية وغرامات وإهلاك مصاريف شراء غير معتمدة لعام 2013م.

حيث أسست اعتراضها بناءً على أن المدعى عليها لم تحسم مصاريف الرواتب والأجور من الوعاء الضريبي ومصاريف الاستهلاك لعام 2013م بمبلغ (٨٧١,٧٦٠) ريالاً، ومصاريف إيجار المعدات من الوعاء الضريبي، ومصروف الإيجار المحمل بالزيادة لعام 2013م، والمصاريف الترفيهية، ورسوم تأشيرات الموظفين، ومصاريف استهلاك المشتريات بإجمالي (٣٧٣,٧٤٤) ريالاً، وفرضت غرامة التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بين إقرار المدعية وربط الهيئة. وتختلف المدعية مع الإجراء المتبع من قبل الهيئة؛ حيث ترى أن غرامة التأخير يجب أن تُفرض بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف بينها وبين المدعى عليها.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، أجابت بمذكرة ردّ تضمنت ما يلي: «١- الرواتب وما في حكمها غير المعتمدة لعامي 2012م و2013م: بأنها اعتمدت كافة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على قائمة الدخل البالغة على التوالي (٢,١٩٨,٥٥٦) ريالاً و(٩,٩٤٣,٥٧٨) ريالاً؛ حيث لم تقدم المدعية كشوفات مثبتة مستندياً، ولم توضح طبيعة بعض المصاريف الأخرى، وأيضاً رواتب ومزايا المدعو/ (...). أما مصاريف السعودية، فلم تُعتمد وفقاً لما يلي: طبيعة المصروف غير محددة، ولا يوجد مصروف نظامي. وطبقاً للمستندات المقدمة، فإن المستفيد من المصروف هو شركة العراب عن عمالة هندية وليس سعودية، كما تم اعتماد رواتب ومزايا العمالة السعودية والعمالة الهندية العاملة لدى الشركة، حيث تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها. وفيما يخص بند 2- فروقات الاستهلاك الزائد لعام 2013م: يتم قبول حسم قسط الاستهلاك إذا كان الأصل مملوفاً للمكلف بموجب وثائق رسمية، بمعنى أن تكون قيمته مسددة بالكامل، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها. 3- وفيما يخص بند إيجار معدات للأفراد لعام 2013م: قدم المكلف بيانات تختلف كلياً عن المقدمة سابقاً؛ مما يشكك في صحة المصروف؛ لذا تم التعديل بذلك المبلغ، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها. 4- أما بخصوص بند إيجار محمل بالزيادة لعام 2013م، حيث تم احتساب الإيجار المستحق عن الفترة من واقع العقود المقدمة من المكلف والتعديل بالفرق الزائد، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها. 5- وأما المصاريف الترفيهية وغرامات وإهلاك مصاريف شراء غير معتمدة لعام 2013م: فتوضح الهيئة بأن المكلف لم يقدم مستندات تؤيدها، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها، وفيما يخص بند غرامات التأخير، فتم فرضها بموجب المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل؛ وعليه تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.»

وفي تمام الساعة الخامسة من مساء يوم الخميس 11/11/1441هـ، انعقدت الجلسة الأولى عبر الاتصال المرئي عن بعد، طبقاً لإجراءات التقاضي عن بعد؛ استناداً على البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ 21/٠٤/1441هـ، وحضر وكيل المدعية (...) ذو الهوية الوطنية رقم (...) بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ 02/05/1440هـ، وحضر ممثل المدعى عليها (...) ذو الهوية الوطنية رقم (...). بتفويضه

الصادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (...)
وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، وبمناقشة طرفي الدعوى في البنود المعترض عليها المتمثلة
في الآتي: ١- الرواتب وما في حكمها غير المعتمدة لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م: طلبت
الدائرة من وكيل المدعية تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة، واكتفى ممثل المدعى
عليها بما تم تقديمه سابقاً. ٢- فروقات الاستهلاك الزائدة لعام ٢٠١٣م: طلبت الدائرة
من وكيل المدعية تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة، واكتفى ممثل المدعى عليها
بما تم تقديمه سابقاً. ٣- إيجار معدات للأفراد لعام ٢٠١٣م: طلبت الدائرة من وكيل
المدعية تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة، واكتفى ممثل المدعى عليها بما تم
تقديمه سابقاً. ٤- إيجار محمل بالزيادة لعام ٢٠١٣م: دفع وكيل المدعية بأن المدعى
عليها لم تحتسب كامل قيمة الإيجار المدفوع، حيث احتسبت فترات أقل مما هي
عليه نظراً لتداخل الفترات المالية داخل السنة الواحدة، واكتفى ممثل المدعى عليها
بما تم تقديمه سابقاً. ٥- مصاريف الترفيه والغرامات وإهلاك مصاريف شراء عن عام
٢٠١٣: طلبت الدائرة من وكيل المدعية تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة، واكتفى
ممثل المدعى عليها بما تم تقديمه سابقاً. ٦- غرامات التأخير: طلبت الدائرة من وكيل
المدعية تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة، واكتفى ممثل المدعى عليها بما تم
تقديمه سابقاً؛ وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى جلسة أخيرة لاحقة
حددت في يوم الخميس ١٤٤١/١٢/٠٢هـ الساعة الثانية مساءً، وقد اختتمت الجلسة
في تمام الساعة السادسة مساءً.

وفي تمام الساعة الثانية من مساء يوم الخميس ١٤٤١/١٢/٠٢هـ، انعقدت الجلسة
الثانية عبر الاتصال المرئي عن بعد طبقاً لإجراءات التقاضي عن بعد؛ استناداً على
البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات
والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ،
وحضر وكيل المدعية (...)، ذو الهوية الوطنية رقم (...)، بموجب الوكالة رقم (...)
وتاريخ ١٤٤٠/٠٥/٠٢هـ، وحضر ممثل المدعى عليها (...) ذو الهوية الوطنية رقم (...)،
بتفويضه الصادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية
برقم (١٤٤١/١٧٩/١٠٠٢) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، وبمناقشة طرفي الدعوى اكتفيا بما
تم تقديمه سابقاً، وبسؤال وكيل المدعية عن المستندات المتعلقة بإيجار معدات
للأفراد لعام ٢٠١٣م المتعلقة (...)، أجاب بالاكْتفاء بما تم تقديمه سابقاً؛ وعليه رفعت
الدعوى للدراسة والمداولة تمهيداً لإصدار القرار فيها، وقد اختتمت الجلسة في تمام
الساعة الثالثة والنصف مساءً.

الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام الزكاة الصادر بالأمر الملكي رقم (٥٧٧/٢٨/١٧) وتاريخ
١٣٧٦/٠٣/١٤هـ، وعلى المرسوم الملكي رقم (م/٤٠) وتاريخ ١٤٠٥/٠٧/٠٢هـ، ولائحته
التنفيذية المنظمة لجباية الزكاة الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ

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

من حيث الشكل؛ لما كانت المدّعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وحيث إن هذا النزاع يُعدّ من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١ هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالتظلم عند الجهة مصدرة القرار خلال ستين (٦٠) يومًا من اليوم التالي لتاريخ إخطاره به، استنادًا على الفقرة رقم (١) من المادة الثانية والعشرين من اللائحة التنفيذية المنظمة لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ، التي نصت على أنه: «يحق للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يومًا من تاريخ تسلمه خطاب الربط...». وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أنّ المدّعية قد تبّلت بقرار الربط الزكوي بتاريخ ١٤٣٧/١٢/١٨ هـ، واعترضت عليه بتاريخ ١٤٣٨/٠٢/١٧ هـ، فإن الدعوى تكون قد استوفت أوضاعها الشكلية؛ الأمر الذي يتعين معه الحكم في الدعوى بقبولها من الناحية الشكلية.

ومن حيث الموضوع؛ بعد الاطلاع على لائحة الدعوى ومرفقاتها المقدّمة من المدّعية، وبعد الاطلاع على المذكرة الجوابية المقدّمة من المدّعى عليها، وما قدمه الطرفان من طلبات ودفاع ودفع؛ اتضح للدائرة أن محور الخلاف بين المدّعية والمدّعى عليها حول ستة بنود من الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م؛ البند الأول: بند الرواتب وما في حكمها غير المعتمدة لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م؛ حيث تعترض المدّعية على عدم حسم المدعى عليها مصاريف الرواتب والأجور غير المعتمدة لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م من الوعاء الضريبي؛ حيث إنه تم قبول حسم جزء من مصاريف الرواتب والأجور، ولم يتم حسم الجزء الآخر من مصاريف الأجور والرواتب، وأوضحت المدعى عليها في ردها بأنه تم مطابقة تفاصيل الكشوفات المقدّمة عن البند مع مسيرات الرواتب ومستنداتها، والتعديل بالفرق بين الوارد بها والوارد في الكشوفات؛ كون البند غير مثبت مستنديًا. وبالاطلاع على السجل التجاري المرفق من قبل المدّعية، يتضح أن نشاطها هو تنفيذ عقود المقاولات الإنشائية للمباني والمنشآت الصناعية، والمدّعية أوضحت في ردها بأنها مُلزّمة بعقد لتنفيذ المرحلة الأولى لـ «مشروع قطار الحرمين»، وأن جميع التكاليف المتعلقة بتلك العمالة العاملة على المشروع من رواتب وأجور وعلاوات، وتأمين اجتماعي وصحي وإضافي، ومصاريف السكن، ومصاريف إجازات، ومكافآت ونهاية خدمة، تكبّدها المدّعية؛ لذا تُعدّ من المصروفات المتعلقة بالنشاط؛ حيث إن جميع تلك المصاريف لها علاقة مباشرة بتشغيل أعمال المشروع. وحيث عرفت المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل المصاريف المرتبطة بتحقيق

الدخل: «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». وحيث نصت الفقرة (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل (المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة) على: «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 تمكن 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».

وتأسيساً على ما سبق، يتضح أن المصروف المقبول بالنسبة للرواتب والأجور هو ما يتم إثباته مستندياً، وما يتم قبوله كمصروف هو ما يتم إثباته عن طريق الشهادة الصادرة من التأمينات الاجتماعية؛ لأنها تُعد إحدى المستندات المهمة المحايدة التي تستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وفي حال كانت الرواتب مدفوعة لموظفين غير مسجلين في التأمينات الاجتماعية، فيجب إثبات ذلك للتأكد من أنها نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية؛ ليتم قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم، وحيث لم تقدم المُدعية المستندات المؤيدة لحسم المصاريف الخلاف (الرواتب المدفوعة للعمالة) لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م، واستناداً إلى القاعدة الفقهية التي نصت على أن: «البينة على من ادعى»، وحيث لم تُقدم المُدعية ما يثبت صحة اعتراضها؛ رأت الدائرة رفض اعتراض المُدعية على بند الرواتب وما في حكمها غير المعتمدة لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م.

وفيما يتعلق بالبند الثاني: بند حسم مصاريف الاستهلاك لعام ٢٠١٣م والظاهر بمبلغ (٨٧١,٧٦٠) ريالاً، حيث يتمثل اعتراض المُدعية بأنها لا تتفق مع معالجة المدعى عليها، المتمثلة بتطبيق معالجة الزكاة على مكلفي الضريبة على أساس أن الأصول التي تم استبعادها غير مملوكة لها؛ لعدم سداد كامل قيمتها، وأن النظام الضريبي لم يشترط سداد جميع المصاريف حتى يتم اعتمادها، وأن من المعلوم أن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق، ومن الطبيعي وجود أرصدة دائنة مستحقة للموردين، في حين تتمثل وجهة نظر المدعى عليها بأنها قامت بالاستفسار عن مصادر تمويل الأصول الثابتة، واتضح لها أن بعض تلك الأرصدة تخص ذممًا دائنة مقابل أصول ثابتة لم تسدد حتى تاريخ الإقفال بلغ إجماليها: (١٣,٩٥٤,٠٩٤) ريالاً لعام ٢٠١٣م، وقد نتج عن ذلك استبعاد رصيد دائني أصول ثابتة إلى فرق الاستهلاك الزائد، حيث ورد في المذكرة الجوابية للمدعى عليها رقم (١٨٤٣٨/١٦/١٤٣٩) وتاريخ ١٤٣٩/٠٥/٢٥هـ: «... أنه من ضوابط قبول حسم الاستهلاك أن يكون الأصل مملوكاً للمكلف بموجب وثائق رسمية، بمعنى أن تكون قيمته مسددة بالكامل وفقاً لأحكام المادة (التاسعة، ج/٤)

من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل». وحيث نصت الفقرة (٤) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ، المتعلقة بالمصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، على أن: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ... ٤- قسط الاستهلاك للأصول الثابتة حسب نص المادة السابعة عشرة من النظام، ووفق الضوابط الآتية: أ. ألا يكون القصد من شراء الأصل إعادة بيعه، وإنما لغرض استعماله بالكامل أو جزء منه في أغراض المنشأة. ب. أن يكون الأصل ذا طبيعة مستهلكة، وتتناقص قيمته بسبب الاستعمال، أو التلف، أو التقادم، ويبقى له قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية. ج. أن يكون الأصل مملوكًا للمكلف بموجب وثائق رسمية؛ كصك الملكية للمباني، وعقود وفواتير الاقتران للأصول الأخرى. د. لا يُؤهل توقّف الأصل عن العمل خلال السنة الضريبية دون حسم استهلاكه». وبرجوع الدائرة لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفع ومستندات؛ اتضح للدائرة أن المدعى عليها استندت في إجراءاتها على المادة (التاسعة، ٤/ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وذلك بعدم قبول حسم مصروف الاستهلاك بسبب عدم سداد كامل قيمة الأصول الثابتة.

وبالاطلاع على نص المادة أعلاه، اتضح بأنه يشترط لحسم مصروف الاستهلاك أن تثبت المدّعية ملكية الأصل بموجب وثائق رسمية وفواتير، ولم تشترط المادة أن تكون قيمة الأصول مسددة بالكامل. عليه وبما أن الخلاف لا يتعلق بالإثبات المستندي لملكية الأصول الثابتة، وإنما يتعلق بعدم سداد كامل قيمتها؛ رأّت الدائرة تأييد وجهة نظر المدّعية بحسم فروقات الاستهلاك الزائدة والظاهرة بمبلغ: (٨٧١,٧٦٠) ريالاً، الناتجة عن عدم سداد المدّعية لكامل قيمة الأصول الثابتة، وإلغاء قرار المدعى عليها.

وفيما يتعلق بالبند الثالث: بند مصاريف إيجار معدات للأفراد لعام ٢٠١٣م، حيث تعترض المدّعية على عدم حسم مصاريف إيجار معدات للأفراد لعام ٢٠١٣م من الوعاء الضريبي، في حين ترى المدعى عليها بأنه عند مناقشة المدّعية بالبند اتضح أنها مصاريف إيجار معدات تخص أفراداً أجنبياً لم تقدم المدّعية عنهم أي مستندات تثبت نظامية التعاقد معهم، وبعد اعتراضها قدّمت بيانات مختلفة كلياً عن المقدمة سابقاً، وهذا يشكك في صحة المصروف؛ لذا لم يتم حسم هذا المصروف من الوعاء الضريبي، وحيث عرّفت المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل بأنها: «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».

وحيث إن المدّعية أرفقت في اعتراضها قيود اليومية لتكلفة إيجار التريله للمورد (... بمبلغ (١٣,٦١٤) ريالاً، والمورد (... بمبلغ (٩,٥٠٠) ريال، وحيث قدمت المدّعية المستندات المتعلقة باستئجار المعدات للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م للمورد (...، وكذلك إيصالات الدفع، ولم تقدم أي مستندات متعلقة بالمورد (...).

وبسؤال الدائرة لوكيل المُدَّعية في جلسة الخميس الموافق ١٤٤١/١٢/٠٢هـ عن المستندات المتعلقة بالمورد (...)، اكتفى بما تم تقديمه سابقاً، واستناداً إلى القاعدة الفقهية التي نصت على أن: «البينة على من ادعى»؛ رأَت الدائرة تعديل قرار المدعى عليها بخصوص إيجار معدات للأفراد لعام ٢٠١٣م، بإلغاء قرار المدعى عليها بخصوص إيجار بمبلغ (١٣,٦١٤) ريالاً؛ لتقديم المُدَّعية ما يثبت صحة اعتراضها، ورفض اعتراض المُدَّعية بخصوص إيجار معدات للأفراد بمبلغ وقدره (٩,٥٠٠) ريال؛ لعدم تقديم المُدَّعية ما يثبت صحة اعتراضها.

وفيما يتعلق بالبند الرابع: بند مصروف الإيجار المحمل بالزيادة لعام ٢٠١٣م، حيث تتمثل وجهة نظر المُدَّعية في أن تلك الإيجارات متعلقة بسكن العمالة، وهي مصاريف ذات طبيعة إيرادية وضمن نطاق أعمال المُدَّعية الاعتيادية، وتطالب المُدَّعية باعتماد هذا المصروف وحسمه من الوعاء الضريبي باعتباره مصروفاً اعتيادياً ومستوفياً للشروط الواردة بالتعميم رقم (٩٤٥٦/١) وتاريخ ١٤٠٧/١١/١٨هـ، وكذلك الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، في حين تتمثل وجهة نظر المدعى عليها بأنه تم احتساب الإيجار المستحق عن الفترة من واقع العقود المقدمة من المُدَّعية والتعديل بالفرق الزائد.

وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (٢٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ، والمتعلقة بمصاريف تحقيق الدخل المتعلقة بالمحاسبة وفقاً لمبدأ الاستحقاق، والمتضمنة على: «يدوّن المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق الدخل والمصاريف عند استحقاقها»، ولما نصت الفقرة رقم (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل على أنه: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه 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 المكلف، أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة».

وباطلاع الدائرة على تفاصيل العقود المرفقة، اتضح للدائرة أن تاريخ عقد إيجار سكن مع مؤسسة (...) كان في: ٢٠١٣/٠٣/١٥م بقيمة إيجارية (٨٠,٠٠٠) ريال، وبالرجوع إلى احتساب المدعى عليها لمصروف الإيجار يتبين أنها احتسبت عدد الأيام لعام ٢٠١٣م بواقع (١٧) يوماً، بالرغم من أن عدد الأيام الواجب احتسابها وفقاً لعقد الإيجار يكون (٢٩١) يوماً؛ وعليه فإن ما يخص سنة ٢٠١٣م من مصروف الإيجار لهذا هو مبلغ (٦٣,٧٨٠) ريالاً. أما فيما يتعلق بعقد إيجار شركة (...)، فيرجوع الدائرة لتفاصيل العقد المرفق بملف الدعوى، اتضح أن قيمة الإيجار السنوية تبلغ (٢٤,٠٠٠) ريال، وحيث إن المدعى عليها أشارت في احتسابها إلى أن فترة العقد (٣٦٥) يوماً، فعليه يكون مصروف الإيجار الواجب حسمه لعام ٢٠١٣م مبلغ (٢٤,٠٠٠) ريال، وأما فيما يتعلق بعقد إيجار مع (...)، فباطلاع الدائرة على تفاصيل العقد المرفق بملف الدعوى، يتضح أن قيمة الإيجار لمدة

(٦) شهور تبلغ (٦,٠٠٠) ريال، تبدأ بتاريخ: ١٤٣٤/٠١/١٠ هـ الموافق: ٢٠١٢/١٢/٠٤م، وتنتهي بتاريخ: ١٤٣٤/٠٦/٣٠ هـ الموافق: ٢٠١٣/٠٥/٠٩م؛ وبالتالي فإن عدد الأيام التي تخص عام ٢٠١٣م تبلغ (١٢٨) يومًا، ويكون مصروف الإيجار لعام ٢٠١٣م مبلغ (٤,٣٣٩) ريالًا؛ الأمر الذي يتقرر معه تعديل قرار المدعى عليها بخصوص بند إيجار محمل بالزيادة لعام ٢٠١٣م؛ باحتساب مصروف الإيجار لعقد إيجار سكن مع مؤسسة (...) مبلغ (٦٣,٧٨٠) ريالًا، ومصروف الإيجار للعقد مع (...) بمبلغ (٤,٣٣٩) ريالًا.

وفيما يتعلق بالبند الخامس: بند مصاريف الترفيه والغرامات وإهلاك مصاريف شراء عن عام ٢٠١٣م بإجمالي (٣٧٣,٧٤٤) ريالًا، حيث تعترض المدّعية على عدم حسم المدعى عليها هذه المصاريف، وتتمسك المدعى عليها بصحة إجراءاتها، وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة الثالثة عشرة من نظام ضريبة الدخل الخاصة بالمصاريف غير الجائر حسمها على: «لا يجوز حسم المصاريف الآتية: أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة»، كما نصت الفقرة (ج) من نفس المادة على: «لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ج- المصاريف الترفيهية»، وحيث إن المصاريف الترفيهية ليست من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، والمدّعية أثبتت في ردها على المدعى عليها (الهيئة) أن المصاريف كانت للترويج عن الموظفين؛ الأمر الذي يتقرر معه تأييد إجراء المدعى عليها (الهيئة). أما الغرامات، وحيث نصت الفقرة (و) من المادة الثالثة عشرة من نظام ضريبة الدخل الخاصة بالمصاريف غير الجائر حسمها على: «لا يجوز حسم المصاريف الآتية: و- الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو واجبة السداد لأي جهة في المملكة، باستثناء المبالغ المسددة مقابل الإخلال بشروط والتزامات تعاقدية»، وحيث إن جزءًا من المبلغ هو عبارة عن غرامات ناتجة من رسوم تأشيرات للموظفين، فهي ليست من الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ؛ وبالتالي تعتبر ليست من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة؛ الأمر الذي يتعين معه تأييد إجراء المدعى عليها (الهيئة) في عدم جواز حسمها.

أما فيما يتعلق بمصروفات استهلاك المشتريات، وحيث نصت الفقرة (أ/١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الخاصة بالمصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على: «١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة؛ سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكّن الهيئة من التأكد من صحتها»، وحيث لم تقدم المدّعية المستندات المطلوبة منها التي تثبت وجود هذه المصاريف وعلاقتها بالنشاط، واستنادًا إلى القاعدة الفقهية التي نصت على أن: «البينة على من ادعى»، وحيث لم تُقدم المدّعية ما يثبت صحة اعتراضها؛ رأت الدائرة رفض اعتراض المدّعية.

وفيما يتعلق بالبند السادس: بند غرامات التأخير، اعترضت المدّعية حول فرض المدعى عليها (الهيئة) غرامة التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بين إقرار المدّعية وربط الهيئة، وتختلف المدّعية مع الإجراء المتبع من قبل الهيئة؛ حيث إنها ترى أن

غرامة التأخير يجب أن تفرض بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف بينها وبين المدعى عليها (الهيئة)، حيث نصت الفقرة (ج) من المادة (السادسة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل على: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام، والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام»، وحسب ما ورد في المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، يتم احتساب الضريبة من تاريخ الاستحقاق، وتعتبر الضريبة مستحقة خلال (١٢٠) يومًا من تاريخ نهاية السنة المالية للمكلف، أي في الموعد النظامي لتقديم الإقرار وسداده، ووجود فرق في الضريبة المستحقة وعدم موافقة المدّعية على ذلك لا يلغي نظامية فرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق؛ الأمر الذي يتعين معه تأييد الإجراء المتبع من قبل المدعى عليها (الهيئة) في فرض غرامة تأخير سداد، وهي الفرق بين ما تم سداده وفقًا لإقراره في الموعد النظامي والضريبة المستحقة بموجب ربط المدعى عليها، ووفقًا لما انتهى إليه هذا القرار.

القرار:

ولهذه الحثيات والأسباب، وبعد المداولة نظامًا؛ قررت الدائرة بالإجماع الآتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

- قبول دعوى المدّعية (...) ذات السجل التجاري رقم (...) شكلاً.

-

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المدّعية (...) على بند الرواتب وما في حكمها غير المعتمدة لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م.

٢- إلغاء قرار المدعى عليها بخصوص بند فروقات الاستهلاك الزائدة لعام ٢٠١٣م.

٣- تعديل قرار المدعى عليها بخصوص إيجار معدات للأفراد لعام ٢٠١٣م، بإلغاء قرار المدعى عليها بخصوص إيجار بمبلغ (١٣,٦١٤) ريالاً، ورفض اعتراض المدعية بخصوص إيجار معدات للأفراد بمبلغ وقدره (٩,٥٠٠) ريال.

٤- تعديل قرار المدعى عليها بخصوص بند إيجار محمل بالزيادة لعام ٢٠١٣م.

٥- رفض اعتراض المدّعية (...) على بند المصاريف الترفيهية والغرامات وإهلاك مصاريف الشراء غير المعتمدة لعام ٢٠١٣م.

٦- تأييد المدعى عليها بفرض غرامة التأخير على المدعية لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م وفقاً لما انتهى إليه هذا القرار.

صدر هذا القرار حضورياً بحق طرفي الدعوى بتاريخ يوم الخميس ١٤٤١/١٢/٠٢هـ، وسيكون القرار متاحاً لاستلامه خلال ثلاثين يوماً عن طريق الموقع الإلكتروني للأمانة العامة للجان الضريبية. ولطرفي الدعوى الحق في طلب استئناف القرار خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لاستلامه، ويصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة في حال عدم تقديم الاعتراض.

وصلَّ اللهمَّ وسلِّم على نبينا محمد وآله وصحبه أجمعين.