(قرار رقم ٤٩ لعام ١٤٣٤هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة (أ)

برقم (١٧ /٣٤)

على الربط الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م.

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:-

في يوم الأحد ١٤٣٤/١٢/٢٩هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بمقرها بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من شركة (أ) على الربط الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م.

وبعد الاطلاع على ملف القضية لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٤/١٦/٢٩١٦ وتاريخ ١٤٣٤/٥/٧هـ، وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/١٢/٢٢هـ التي حضرها عن المصلحة كل من .....، وحضرها عن الشركة .....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولًا: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة الشركة بالربط بخطابها رقم ١٤٣٣/١٦/٥٨١٤ وتاريخ ١٤٣٣/٩/١٨هـ، واعترضت عليه الشركة بخطابها الوارد للمصلحة برقم ١٤٣٣/١٦/٣٥١٦٧ وتاريخ ١٤٣٣/١١/٩هـ، وحيث إن الاعتراض قُدم خلال المدة النظامية ومن ذي صفةٍ، فإنه يكون مقبولًا من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض الشركة على التالي:

١- مكافآت متنوعة .

٢- مصاريف متنوعة.

٣- فروق أرباح المقاولات مع جهات ذات علاقة.

٤- استبعاد أراضى ..... من صافي الأصول الثابته الواجب حسمها من الوعاء بسبب عدم تقديم الصكوك أثناء الفحص الزكوي.

٥- خسائر عام ٢٠٠٩م والواجب خصمها كخسائر مرحلة من الوعاء الزكوى٢٠١٠م.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من الشركة والمصلحة ورأي اللجنة:

١- مكافآت متنوعة .

انتهاء الخلاف بموافقة الشركة على وجهة نظر المصلحة أثناء جلسة المناقشة.

٢- مصاريف متنوعة.

انتهاء الخلاف بموافقة الشركة على وجهة نظر المصلحة أثناء جلسة المناقشة.

٣- فروق أرباح المقاولات مع جهات ذات علاقة.

أ - وجهة نظر الشركة:

فيما يلي وجهة نظر الشركة كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه بعاليه:

١- لوحظ أن المصلحة قامت بإضافة أرباح وهمية إفتراضية على أرباح المقاولات مع الجهات ذات العلاقة وذلك بتبنى وجهة نظر فريدة من نوعها لا تستند الى أى أساس محاسبي أو زكوي بل جاءت أيضًا بالمخالفة للقواعد والأعراف والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (معيار تكلفة الإقتراض) وأيضا بالمخالفة لجميع نظريات التكاليف المتعارف عليها علميا، حيث قامت المصلحة ورغبة منها في تضخيم الأرباح بتحميل مبلغ من تكلفة التمويل الواردة بقائمة الدخل كمصاريف عمومية وإدارية عن العامين ٢٠٠٩ / ٢٠١٠م والبالغ قيمتها على النحو التالي:

مصاريف التمويل الواردة بقائمة الدخل	٢٠٠٩م ريالٍ ٣١٠،٢٣٨،٠٠٠	٢٠١٠م ريالٍ ١٦٦،٥٤٠،٠٠٠

نقول أن المصلحة قامت بتحميل مبلغ (لانعرف كيفية احتسابه) من مصاريف التمويل المصنفة ضمن قائمة الدخل على أنها مصاريف عمومية وإدارية وقامت - بلا أى سند نظامي أو محاسبي- بإضافتها الى تكلفة المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة. وذلك كإجراء لاهدف منه سوى تضخيم تكلفة تلك المشاريع بمصاريف وأعباء مالية لاتخص مفهوم التكلفة من قريب أو بعيد، وبالتالي تضخيم حجم الإيرادات المحتسبة عن تلك المشاريع، حيث إن الشركة تحتسب هامش ربح قدره ٢٥ % من تكلفة تلك المشاريع، وبالتالى يتم تعلية ما يعادل ١٢٥% من إجمالى تكلفة المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة كإيرادات يتم تعليتها الى قائمة الدخل سنويا مقابل خصم القيمة نفسها من الحسابات الجارية للشركاء فى نهاية العام. وبسبب هذا الإجراء الذى تقوم به الشركة جاءت الفكرة الغريبة التى تبنتها المصلحة وهى زيادة قيمة تكلفة المشاريع بغرض زيادة حجم الإيرادات المحتسبة عنها.

ويا ليت المصلحة طبقت فكرتها الفريدة كاملة. حيث طبقت المصلحة وجه واحد فقط لفكرتها وهو الوجه المتعلق بجانب زيادة الإيرادات المحتسبة على المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة دون أن تأخذ فى الإعتبار الوجه الأخر الحتمى لفكرتها ألا وهو خصم تلك الزيادة فى الإيرادات من حسابات جارى الشركاء، حيث إن إيرادات المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة يتم إثباتها فى نهاية كل عام خصمًا من حسابات جارى الشركاء.

وقبل أن نعرض لسيادتكم أسباب وأوجه إعتراضنا على هذا الإجراء يستلزم عرض التمهيد التالى:

١- لابد أولًا أن نستعرض ماجاء بمحضر اعمال الفحص الميداني وبالصفحة (٦) منه بخصوص بند مصاريف التمويل حيث تم ذكر الاتي:

وبسؤال الحاضر عن السبب فى عدم تحميل تكاليف المقاولات بهذه المصاريف التمويلية ؟ أفاد الحاضر بأن القاعدة العامة فى معالجة مصاريف وفوائد القروض(القصيرة والطويلة) أنها مرتبطة بالنشاط التمويلى للشركة وبالتالى الأقرب للمعالجة المتعارف عليها أن يتم تحميلها بالكامل على المصاريف العمومية.

٢- وخلاصة ماورد على لسان مندوب الشركة الحاضر للفحص هو أن تكاليف التمويل هى ناتجه عن النشاط التمويلى للشركة وبالتالي يجب أن تدرج بالكامل كمصاريف تمويل ضمن قائمة الدخل بعد تحديد مجمل الربح، أى أنها ليست أطلاقًا من عناصر تكلفة النشاط طبقا لكافة المعايير المحاسبية ونظريات التكاليف المتعارف عليهًا. (معيار تكلفة الإقتراض)

إلا أن إدارة الشركة ورغبة منها في تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة بين الشركاء فى الشركة فقد أقرت سياسة تحميل تكلفة المشاريع الخاصة بالأطراف ذات العلاقة بمصاريف التمويل الناتجة عن القروض المرتبطة بالتشغيل وهى بكل تأكيد القروض التى يتولد عنها مصادر تمويل نقدية متجددة سنويًا ألا وهى القروض قصيرة الأجل فقط وذلك حتى لا يضار الشريك الغير مستفيد من تلك المشاريع بتحميله أعباء مالية لا تخصه .

وبالتالى وتحقيقا لمبدأ العدالة بين الشركاء يتم تحميل تكلفة مشاريع الغطرف ذات العلاقة بتكلفة القروض قصيرة الأجل. وذلك رغمًا عن القاعدة العامة وفقًا للمعايير المحاسبيةالتى تقضى بمعاملة تكلفة الإقتراض (بنوعيه القصير والطويل) كمصاريف تمويل ضمن قائمة الدخل بعد تحديد مجمل الربح، أى إنها تدرج بقائمة الدخل ضمن نطاق المصاريف العمومية والإدرية ومصاريف التسويق وغيرها من المصاريف والأعباء الثابتة التى لاتدخل أبدًا ضمن تكلفة النشاط.

أسباب و أوجه الإعتراض:-

يمكن تبويب أسباب وأوجه الإعتراض الى مجموعتين رئيسيتين:-

المجموعة الأولى:- أسباب و أوجه الإعتراض التى تستند إلى الواقع العملى لحسابات الشركة ٢٠٠٩/٢٠١٠.

١- إننا عندما نناقش الإجراء الذى قامت به المصلحة فإنه يمكن أن نفصله منطقيًا على النحو التالي:

أ- إفتراض علاقة (وهمية إفتراضية) بين تكلفة نشاط المقاولات وأموال القروض طويلة الأجل.

ب- تحميل تكلفة المشاريع بالأعباء المالية للأموال المستخدمة من القروض طويلة الأجل.

ج- أى أن إجراء المصلحة يستند أساسًا على وجود أموال من القروض طويلة الأجل خلال العامين ٢٠٠٩/٢٠١٠ أستخدمت فى تمويل تكلفة المشاريع.

وهنا يأتى السؤال الجوهري الكبير جداً والبسيط جدًا في نفس الوقت ألا وهو:

- إين هى أموال القروض طويلة الأجل التى تدعى المصلحة أنها أستخدمت في تمويل تكلفة المشاريع خلال العامين ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ ؟
- أين هى تلك الأموال فى القوائم المالية للشركة عن عامي ٢٠٠٩ / ٢٠١٠؟
- إين تظهر أموال القرض طويل الأجل البالغ قيمتها ٣،٨ مليار ريالٍ في حسابات النقدية بالقوائم المالية؟

لقد غاب عن المصلحة أن هذا الرصيد ٣،٨ مليار ريالٍ ما هو إلا رصيد دفترى مدور من سنوات سابقة يعبر عن قيمة الالتزام القائم على الشركة من سنوات سابقة لصالح البنوك المقرضة، أما أموال القروض نفسها فقد تم استنفاذها خلال السنوات السابقة وقت الحصول عليها في تمويل شراء أصول ثابته واستثمارات مالية طويلة الأجل وغيرها من عناصر الأصول طويلة الأجل والدليل على ذلك واضح جدًا بخطابات ربط المصلحة نفسها عن السنوات السابقة حيث تم إضافة أرصدة القروض طويلة

الأجل في نهاية كل سنة مالية (رصيد أول المدة + الإضافات) الى الوعاء الزكوي باعتباره مصدر تمويل للأصول الثابتة المضافة خلال كل عام من الاعوام السابقة.

بمعنى آخر أن أموال القروض طويلة الأجل تم إستنفاذها فى سنوات الحصول عليها وبالتالي لاتوجد أموال قروض طويلة الأجل يمكن استخدامها خلال العامين ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ م.

٢- إن إجراء المصلحة كان من الممكن مناقشته والتحاورحوله في حالة حصول الشركة على قروض طويلة الأجل جديدة خلال العامين ٢٠٠٩/٢٠١٠. في هذه الحالة فقط يمكن التناقش حول ما اذا كانت تلك الأموال الجديدة التى تم الحصول عليها من القروض الجديدة قد أستخدمت فى تمويل تكلفة المشاريع أم لم تستخدم ، أما بخصوص حالة شركتنا فلا مجال للنقاش أساسًا حول هذا الموضوع حيث لم يتم الحصول على أموال جديدة من قروض طويلة الأجل جديدة خلال العامين ٢٠٠٩ /٢٠١٠ وذلك طبقًا لقائمة التدفقات النقدية المرفقة بالقوائم المالية والتى يمكن مناقشتها واستعراض بياناتها فى البند التالى .

٣- بإستعراض بيانات قائمة التدفقات النقدية عن العامين ٢٠٠٩، ٢٠١٠:

وهى القائمة التى توضح إستخدمات الأموال ومصادر تمويل هذه الإستخدامات

نجد أن صافي النقدية الناتجة عن نشاط الأعمال على النحو التالي :	٢٠٠٩م ريالٍ ٣٠٢،٢٨١،٠٠٠	٢٠١٠م ريالٍ ٥٢٠،٢٢٠،٠٠٠

وهذا يعنى بل يؤكد أن النشاط التشغيلى وحده خلال العامين ٢٠٠٩، ٢٠١٠ - يولد صافى تدفق نقدي موجب دون الحاجة الى أي تمويل من مصادر اخري كالقروض أو جاري الشركاء أو خلافه.

فقائمة التدفقات النقدية تؤكد أن عناصر رأس المال العامل وحدها هى التى مولت تكاليف التشغيل التى منها بالقطع تكاليف المقاولات جميعها سواء المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة أو مع الغير بل وتحقيق فائض نقدي موجب كما هو موضح أعلاه. دون الحاجةإلى أية أموال من نشاط التمويل الذى ظهر بالسالب بقائمة التدفقات النقدية

كما تؤكد القائمة أنه لم يتم الحصول على أية أموال جديدة من قروض طويلة أجل جديدة خلال العامين ٢٠٠٩/٢٠١٠ بل توضح القائمة أن الحركة التى تمت على القروض طويلة الأجل هى عمليات سداد فقط.

• وبناءً على ما تقدم؛ فإنه حتى من الناحية العملية الواقعية لا يمكن الربط بين تكلفة المشاريع (وهى تكلفة جارية متجددة سنويًا تنفق من النقدية المتاحة فعلًا خلال العام وليس من الأرصدة الدفترية المدورة من سنوات سابقة) وأموال القروض طويلة الأجل لسبب بسيط جدًا وجوهرى هو عدم وجود أموال من القروض طويلة الأجل أساسًا خلال العامين ٢٠٠٩/٢٠١٠م .

وإذا ما سلمنا بعدم إمكانية الربط بين تكلفة المشاريع المنفذة خلال العامين ٢٠٠٩/٢٠١٠ وأموال القروض طويلة الأجل فبالتأكيد علينا أن نسلم – كنتيجة حتمية – بعدم وجود علاقة بين تكلفة المشاريع وتكاليف تمويل القروض طويلة الأجل، حيث إن مصاريف التمويل المحملة على قائمة الدخل كمصاريف عمومية ماهى إلا مصاريف وأعباء الرصيد الدفترى المدور من سنوات سابقة للقروض طويلة الأجل.

وخلاصة ما سبق عرضه من أسباب وأوجه الإعتراض التى تم شرحها تفصيلًا أعلاه، نتأكد أن الإجراء الذى قامت به المصلحة لا يستند إلى أيه أسانيد أو قواعد أو معايير مهنية أو أكاديمية متعارف عليها كما أنه ومن الناحية العملية الواقعية تنعدم فرصة تحقيقه لإنعدام العلاقة بين تكلفة المشاريع وأموال القروض طويلة الأجل لعدم وجود أموال أساسًا.

المجموعة الثانية: أسباب وأوجه الإعتراض التى تستند إلى المبادىء المهنية والأكاديمية.

١- نود التأكيد على أن إجراء المصلحة لايستند الى أى سند نظامي أو محاسبي أو حتى عرفى وإنما قامت به المصلحة فقط لتضخيم أرباح المقاولات مع الأطراف ذات العلاقة.

٢- بإستعراض الكشوف التحليلية لبيانات تكاليف المقاولات التى قدمت أثناء الفحص نجد أن تكاليف المقاولات تم تحميلها بجميع عناصر تكاليف النشاط المتعارف عليها من مواد مباشرة وأجوار مباشرة ومصاريف تشغيل مباشرة فضلًا عن نصيبها من جميع المصاريف الأخرى الغير مباشرة بالإضافة الى مصاريف تمويل القروض قصيرة الأجل وذلك للأسباب التى تم ذكرها في البند (٢).

٣- بالتأكيد معلوم لسيادتكم أن ما أستقرت عليه القواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية (معيار تكلفة الإقتراض) وكذلك جميع نظريات التكاليف المتعارف عليها بعلم محاسبة التكاليف بخصوص تحديد عناصر التكلفة تتحدد على النحو التالي: -

٤-

الأنشطة التجارية	مخزون أول المدة	xxx
	+ المشتريات	xxx
	+ مصاريف نقل للداخل	xxx
		—
	إجمالى تكلفة البضاعة المتاحة	xxx
	(-) تخصم منها تكلفة مخزون اخر المدة	xxx
	تكلفة المبيعات	—
	مواد مباشرة	xxx
الأنشطة الصناعية	أجور مباشرة	
	م صناعية مباشرة	xxx
	مجموع التكاليف المباشرة	xxx
	مواد غير مباشرة	xxx
	أجور غير مباشرة	xxx
	م صناعية غير مباشرة	xxx
	مجموع تكاليف الأنتاج التام خلال الفترة	xxx
		xxx
		xxx
		xxx

أى أنه في جميع الأنشطة - التجارية منها والصناعية - لا توجد أى علاقة بين تكلفة الإقتراض و مفهوم تكلفة النشاط وإنما تعامل تكلفة الإقتراض على إنها مصروف مالي يتم تحميله على قائمة الدخل بعد تحديد مجمل ربح النشاط مثله مثل باقى أنواع المصاريف العمومية الأخرى.

أسباب وأوجه إعتراض أخرى:-

١- جدير بالذكر أن الشركة تقوم بإحتساب نسبة مجمل ربح على المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة بنسبة ٢٥ % من اجمالي التكلفة، في حين نعلم أن مصلحة الزكاة والدخل نفسها تطبق نسبة ١٥% فقط كنسبة ربح تقديرية على مشاريع المقاولات.

٢- إن إجراء المصلحة يتناقض مع نفسه فيما يتعلق بمعالجة القروض طويلة الأجل، حيث تقوم المصلحة بمعالجة القرض على أنه مصدر تمويل للأصول الثابتة وبالتالى تتم إضافته للوعاء الزكوى،وفى نفس الوقت ونفس الربط الزكوى تتم معالجة القرض على أنه مصدر تمويل رأس المال العامل وتقوم بتحميل أعبائه على تكلفة المشاريع.

٣- سؤال يطرح نفسه:- هل كانت المصلحة ستقوم بنفس الإجراء لو أن تلك المشاريع كانت تنفذها الشركة لجهات خارجية ترتبط مع الشركة بعقود مقاولات ؟

الإجابة: - بالتأكيد لا. وهذا يؤكد أن ما قامت به المصلحة ماهو إلا وجهة نظر ورؤية شخصية بحتة تهدف فقط الى تضخيم أرباح الشركة وايجاد فروقات زكوية.

وبناءً على كل ما تقدم نطلب عدم إضافة أية أرباح وهمية على إيرادات المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة.

وقدمت الشركة أثناء جلسة المناقشة مذكرة الحاقية ذكرت فيها التالي:

أولًا: حيث ورد بمذكرة المصلحة فيما يتعلق بالبند رقم ٣ – فرق أرباح المقاولات مع جهات ذات علاقة العبارة التالية:-

(بنك ..... يمثل القروض طويلة الأجل والشركة قامت بتحميل جزء كبير منه عام ٢٠٠٩ على تكلفة المقاولات مع الجهات ذات العلاقة).

ونود أن نؤكد أن تلك مغالطة كبيرة وقعت فيها المصلحة، ولانعلم من أين جاءت المصلحة بتلك المعلومة المغلوطه حيث إنه لايتم على الاطلاق تحميل تكاليف المشاريع بأيةأعباء مالية للقروض طويلة الأجل وأن ما تم تحميله على تكاليف المشاريع خلال عام ٢٠٠٩ وهو مبلغ ٢٧٩،١٧٩،٠٠٠ ريالٍ يمثل قيمة أعباء مالية للقروض قصيرة الأجل والبالغ رصيدها المدور عن عام ٢٠٠٨م مبلغ وقدره (١،٤٧٢) مليار ريالٍ .

حيث إننا نؤكد – وكما جاء بأقوالنا بمحضر الفحص - على ان سياسة الشركة فيما يتعلق بمعالجة أعباء القروض تسير على تحميل تكاليف المشاريع الجارية بتكلفة القروض قصيرة الأجل. أما الأعباء المالية للقروض طويلة الأجل فيتم تحميلها مباشرة على قائمة الدخل ضمن بند المصاريف العمومية والادارية لإنتفاء العلاقة السببية بينها وبين تكلفة المشاريع.

فضلًا على أنه وكما سبق ذكره في مذكرة الإعتراض الأصلية؛ لا توجد اموال من القروض طويلة الأجل يمكن إنفاقها على التكلفة الجارية لمشاريع المقاولات خلال العامين ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ م.

حيث إن التكاليف التمويلية للقروض طويلة الأجل والواردة بقائمة الدخل ما هى إلا أعباء مالية مترتبة على التزام دفترى مدور من الاعوام السابقة عن عامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ م.

أى أن المغالطة التى وقعت فيها المصلحة هى أنها أخذت كامل بند التكاليف التمويلية (للقروض طويلة الأجل + القروض قصيرة الأجل) واعادت توزيعها بالكامل على تكاليف المشاريع.

وفى ذلك مخالفة و مغالطةكبرى للواقع العملي ولكافة المعايير والأعراف المحاسبية التى تقضي بضرورة الربط بين تكلفة القروض واوجه استخدامها.

فمن ناحية الواقع العملي لاتوجد أموال جديدة من القروض طويلة الأجل خلال عام ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ يمكن استخدمها في الصرف على تكاليف مشاريع المقاولات. وبالتالي لايوجد أى منطق للربط بين تكلفة المشاريع والتكاليف التمويلية للقروض طويلة الأجل.

ثانيًا: جدير بالذكر أن سبب عدم تحميل تكاليف المشاريع خلال عام ٢٠١٠م بأى أعباء مالية للقروض قصيرة الأجل (باستثناء مبلغ ٣٢،٠٠٠ الف ريالٍ فقط لاغير) هو أن الشركة قد قامت بسداد كافة قروضها قصيرة الأجل فى بداية عام٢٠١٠م وبالتالي لم تكن هناك اية أعباء مالية للقروض قصيرة الأجل تستوجب تحميلها على تكلفة المشاريع

ثالثًا: إن إجراء المصلحة يتناقض مع نفسه فيما يتعلق بمعالجة القروض طويلة الأجل، حيث تقوم المصلحة بمعالجة القرض على انه مصدر تمويل للأصول الثابتة وبالتالى تتم أضافته للوعاء الزكوى وفى نفس الوقت ونفس الربط الزكوى تتم معالجة القروض طويلة الأجل على أنها مصدر تمويل لمشاريع المقاولات وتقوم بتحميل أعبائه على تكلفة المشاريع.

الخلاصة:

إن طلبنا في هذا البند يتمثل في ضرورة الفصل بين التكاليف التمويلية للقروض طويلة الأجل والتكاليف التمويلية للقروض قصيرة الأجل وتحميل تكاليف المشاريع بالتكاليف التمويلية للقروض قصيرة الأجل فقط وعدم تحميل تكاليف المشاريع بأية أعباء مالية للقروض طويلة الأجل لانتفاء العلاقة السببية بينهما وهي السياسة التى سارت عليها الشركة طوال سنوات عملها استنادًا الى المعايير المحاسبية التى تقضي بالربط بين تكلفة القروض و أوجه الاستفادة منها.

وقدمت الشركة مذكرة الحاقية أخرى بتاريخ ١٤٣٤/١٢/٢٥هـ ذكرت فيها التالي:

١- تم الاجتماع مع السادة ممثلي المصلحة بتاريخ ١٤٣٤/١٢/٢٤هـ حيث دارت المناقشات حول بند فرق أرباح المقاولات مع جهات ذات العلاقة.

٢- قام السادة ممثلو المصلحة بعرض وجهة نظرهم في إضافة مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل الى تكلفة المشاريع والتى تتلخص فيما يلي:

أ – القروض طويل الأجل تم استخدامها في شراء أصول ثابته.

ب- الأصول الثابتة تقوم بخدمة نشاط المقاولات.

ج- بناءً على ذلك؛ فإن مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل يجب تحميلها على تكلفة المقاولات.

تلك هي الأسانيد التى استندت عليها المصلحة في الربط بين مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل وتكلفة المشاريع.

٣- قمنا أثناء المناقشات بالرد على تلك الأسانيد حيث ذكرنا مايلي:-

أ – إن مصطلح ومفهوم التكلفة هو مصطلح علمي مهنى متفق عليه ومتفق على عناصره والتى ليس من بينها على الإطلاق بند مصاريف التمويل والذى يعد من عناصر المصاريف العمومية والإدارية.

ب- أن الشركة تقوم بتحديد تكلفة المقاولات التى تتضمن مايلي:-

(تكلفة المواد المباشرة- الأجور المباشرة – المصاريف المباشرة بالإضافة الى المصاريف الأخرى الغير مباشرة والتى تخدم نشاط المقاولات مثل مصاريف ورش الصيانة ومصاريف المكتب الهندسي وخلافه).

ج- إن الشركة تطبق سياسة التكلفة + هامش الربح لتحديد إيرادات المشاريع مع الأطراف ذات العلاقة .

وهنا يجب أن نتمسك بمصطلح التكلفة كما جاء ذكره أعلاه. وبحيث لايشمل هذا المصطلح كافة المصاريف التى تتحملها الشركة بما فيها المصاريف العمومية والإدارية. وهذا هو ما سارت عليه المصلحة. حيث أخذت جميع المصاريف(التكلفة + مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل) واعتبرتها تكلفة لنشاط المقاولات واضافت عليها ٢٥ % كهامش ربح.

د – إن الشركة قامت بتحميل تكلفة المقاولات بمصاريف تمويل القروض قصيرة الأجل باعتبار أن القروض قصيرة الأجل تستخدم في تمويل تكلفة المشاريع وبالتالي يجب تحميلها بمصاريف تمويل القروض قصيرة الأجل.

هـ- إن مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل ليس لها أى علاقة بتكلفة المشاريع. حيث إن أموال تلك القروض استخدمت في شراء الأصول الثابته والاستثمارات المالية طويلة الأجل ولم تستخدم على الإطلاق في تمويل تكلفة المشاريع.

- لكن رغم كل تلك المناقشات فإن المصلحة أصرت على وجهة نظرها وأفاد ممثلوها أنهم سيتمسكون بوجهة نظر المصلحة.

- وهنا نقول:-

إننا إذا سلمنا (جدلًا) ونقول جدلًا بوجهة نظر المصلحة في تحميل تكلفة المشاريع بمصاريف تمويل القروض طويلة الأجل باعتبار أن القروض طويلة الأجل استخدمت في شراء أصول ثابتة وأن الأصول الثابته تخدم نشاط المقاولات فيجب هنا أن نفند وجهة النظر تلك ونذكر الحقائق التالية:

١) هل كل الأصول الثابته الواردة في القوائم المالية هى اصول ثابته تخدم نشاط المقاولات؟

الإجابة بالقطع لا:

حيث إن تكلفة الأصول الثابته الواردة بالقوائم المالية عن عامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ م تتضمن تكلفة الأصول الثابته المتعلقة بنشاط الاستثمار العقاري وهو عبارة عن مجموعة مجمعات سكنية مملوكة للشركة ويتم تأجيرها للغير وتدر إيرادات تسجل بالقوائم المالية ويظهر ذلك في إيضاح إيرادات النشاط الذى يتضمن بالإضافة الى إيرادات المقاولات إيرادات الاستثمار العقارية وإيرادات المبيعات.

بمعنى أنه ليست كل الأصول الثابته الواردة بالقوائم المالية تمثل أصولًا ثابته لخدمة نشاط المقاولات فقط.

وهنا – حتى لو اخذنا بوجهة نظر المصلحة – يجب ألا نعتبر كامل مبلغ مصاريف تمويل القروض طويل الأجل واجب التحميل على تكلفة المشاريع.

إنما يجب أن نأخذ فقط الجزء من مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل والذي يمكن اعتباره (فرضًا) ساهم في شراء أصول ثابتة تخدم نشاط المقاولات.

ولتحديد الأصول الثابته التى تخدم نشاط المقاولات نجد أن الأمر في غاية السهولة. حيث إننا إذا استعرضنا جدول الأصول الثابته بالقوائم المالية عن عامى ٢٠٠٩/ ٢٠١٠ -إيضاح رقم ٧– نجد أن الأصول الثابته التى لها علاقة بنشاط المقاولات هي البنود التالية:

الآلآت والمعدات + السيارات ووسائل نقل + الأثاث المفروشات + الأصول الاخرى.

هذا بالرغم أن بعض تلك البنود يخدم بالتأكيد انشطة أخري بخلاف نشاط المقاولات.

ولكن إذا سلمنا بذلك يمكن أن نستخلص الأصول الثابته التى لها علاقة بنشاط المقاولات على النحو التالي:

٢٠٠٩ ٢٠١٠

	الف ريالٍ	الف ريالٍ
تكلفة الأصول الثابته كما بالإيضاح رقم ٧ – قوائم مالية	٧،٤٥١،٨٣٥	٧،٤٦٣،٤٣١
يستبعد منها : -		
تكلفة أراضي المنشأت العقارية	٤،٢١١،٥٥٧	٤،٢١١،٥٥٧
مباني المنشأة العقارية	٢،٦٢٨،٣٨١	٢،٦٣٢،٦١٩
الرصيد ويمثل تكلفة الأصول الثابته الخاصة بنشاط المقاولات	٦١١،٨٩٧	٦١٩،٢٥٥
نسبة الأصول الثابته الخاصة بنشاط المقاولات الى إجمالي الأصول الثابته	% ٨،٣٠	% ٨،٣٠

معنى ذلك أننا إذا سلمنا بوجهة نظر المصلحة في العلاقة بين مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل وتكلفة المشاريع فلا بد وان نأخذ نسبة ٨،٣٠ % من مصاريف تمويل القروض طويلة الأجل ونحمله على تكلفة المشاريع باعتبار أن تلك النسبة هي نسبة ما تم استخدامه من فؤائد تمويل القروض طويلة الأجل في شراء أصول ثابته تخدم نشاط المقاولات.

وبذلك يجب أن تكون معادلة المصلحة على النحو التالي :

	٢٠٠٩ الف ريالٍ	٢٠١٠ الف ريالٍ
فوائد تمويل القروض طويلة الأجل	٣١٠،٢٣٨	١٦٦،٥٤٠
نسبة فوائد التمويل المرتبطة بنشاط المقاولات	% ٨،٣٠	% ٨،٣٠
فوائد التمويل المرتبطة بنشاط المقاولات بالكامل	٢٥،٧٥٠	١٣،٨٢٢
ومن مذكرة المصلحة نجد ان: -	الف ريالٍ	الف ريالٍ
تكاليف النشاط بدون الفوائد التمويلية	٨٠٨،٧٥٣	٥٩٤،٠٢٣
تكاليف المقاولات مع جهات ذات علاقة بدون الفوائد التمويلية	٦٤٨،٥٦٣	٤١٩،٢٨٠

إذا: -

نسبة تكاليف المقاولات مع جهات ذات علاقة الى تكاليف النشاط	% ٨٠	%٧١
وبالتالي: -	الف ريالٍ	الف ريالٍ

فوائد التمويل المرتبطة بالمقاولات مع الأطراف ذات العلاقة	٢٥،٧٥٠ × ٨٠ %	١٣،٨٢٢ × ٧١ %
أي ما يساوي =	٢٠،٦٠٠	٩،٨١٤
نسبة ٢٥ % هامش ربح	٥،١٥٠	٢،٤٥٣
زكاة ٢،٥ % من فرق ربح المقاولات مع الأطراف ذات العلاقة	١٢٩ تقريبًا	٦٢ تقريبًا

أى أنه ووفقًا لوجهة نظر المصلحة التى تعتمد على ارتباط فوائد تمويل القروض طويلة الأجل تكلفة المشاريع نجد أنه ووفقًا للجدول السابق أعلاه نجد ان الزكاة المستحقة (وفقًا لوجهة نظر المصلحة) يجب أن تكون على النحو التالي:

	٢٠٠٩ الف ريالٍ	٢٠١٠ الف ريالٍ
طبقًا لنسبة أصول المقاولات الى إجمالي الأصول الثابته	١٢٩	٦٢

وبناءً على ماتقدم يتضح أنه حتى بتطبيق وجهة نظر المصلحة. نجد أن المصلحة طبقت وجهة نظرها على أسس خاطئه حيث اعتبرت أن جميع الأصول الثابته تخدم نشاط المقاولات فقط، في حين أنه وكما أوضحنا فيما سبق أن نسبة الأصول الثابته التى تخدم نشاط المقاولات هي في حدود ٣, ٨ % من إجمالي تكلفة الأصول الثابته.

الطلبـات: -

١- بصفة أصلية:-

نتمسك بوجهة نظر الشركة والتى تقضي بعدم تحميل تكلفة المشاريع بأية أعباء مالية للقروض طويل الأجل نظرًا لانتفاء العلاقة بين تكلفة المشاريع والقروض طويلة الأجل. وبالاستناد الى كل ما تم ذكره بمذكرة الاعتراض الأصلية والمذكرات الإلحاقية.

وبالتالي نطلب عدم احتساب أى فروقات عن أرباح المقاولات مع الجهات ذات العلاقة.

٢- بصفة احتياطية: -

احتساب فرق أرباح المقاولات مع الأطراف ذات العلاقة في ضوء نسبة الأصول الثابته التى تخدم نشاط المقاولات الى إجمالي الأصول الثابته الوارده بالقوائم المالية وذلك كما وضحنا تفصيلًا اعلاه.

ب - وجهة نظر المصلحة:

	٢٠٠٩م	٢٠١٠م
المبلغ	٤٨,٣٧٣,٠٥٨ ريالٍ	٢٩,٣٩٠,٥٦١ ريالٍ
الزكاة	١,٢٠٩,٣٢٧ ريالٍ	٧٣٤,٧٦٤ ريالٍ

إن هذا الفرق ناتج من المشاريع المملوكة للشركاء حيث إنه لا يتم إبرام عقود خاصة بهذه المشاريع، وطبيعة هذه المشاريع تتم على مراحل كإضافات أو تحسينات لها وأن الإيراد يتحقق عن طريق حصر كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل مشروع على مدار العام، ثم يتم إضافة هامش ربح بنسبة ٢٥% من هذه التكاليف واعتبار الإجمالي (التكاليف + ٢٥%) إيرادات لتلك المشاريع ويتم إثباتها بقائمة الدخل آخر العام، وحيث إن لدى الشركة قروض يتم تحميل مصاريفها وفقًا لغرض القرض وفقًا للمعايير المحاسبية. وبنك ..... يمثل القروض طويلة الأجل وتبلغ الفوائد التمويلية الخاصة به مبلغ ٤٦٠,٨٣٠,٧٧٤ ريالٍ والشركة قامت بتحميل جزء كبير منه عام ٢٠٠٩م على تكلفة المقاولات مع الجهات ذات العلاقة، وبما أن التكاليف التمويلية تخص كافة الأنشطة الموجودة بالشركة وللوصول إلى طريقة سليمة تحكم عملية التوزيع ما بين الأنشطة المختلفة معًا وحيث إن المقاولات التي تتم مع جهات ذات علاقة يتم تربيح التكلفة الإجمالية لها بنسبة ٢٥% تم إعادة توزيع مصاريف التمويل استنادًا إلى نسبة التكاليف وقبل نسبة ال ٢٥% للوصول إلى الفوائد التمويلية التي يتم إضافتها إلى تكاليف المقاولات ثم احتساب نسبة ربح ٢٥% للوصول إلى الإيرادات الخاصة بمقاولات الجهات ذات العلاقة.

ويكون أساس المعادلة = (تكاليف المقاولات مع جهات ذات علاقة بدون الفوائد التمويلية/ إجمالي تكاليف الشركة بالكامل بدون الفوائد التمويلية) x الفوائد التمويلية الإجمالية قبل توزيعها.

وللوصول إلى تلك البنود:

بيان	٢٠٠٩م	٢٠١٠م
إجمالي التكاليف لأنشطة الشركة	١,٠٨٧,٩٣٣,٩٣٣	٥٩٤,٠٥٥,٠٠٠
يحسم مصاريف التمويل	٢٧٩,١٧٩,٤٦٠	٣٢,٠٠٠
تكاليف النشاط للشركة ككل بدون الفوائد التمويلية	٨٠٨,٨٥٣,٥٤٠	٥٩٤,٠٢٣,٠٠٠
تكاليف المقاولات مع جهات ذات علاقة	٩٢٧,٧٤٣,٠٤٥	٤١٩,٣١٢,١٩٥
يحسم مصاريف التمويل	٢٧٩,١٧٩,٤٦٠	٣٢,٠٠٠
تكاليف المقاولات مع جهات ذات علاقة بدون الفوائد التمويلية	٦٤٨,٥٦٣,٥٨٥	٤١٩,٢٨٠,١٩٥

١- عام ٢٠٠٩م

= (٨٠٨,٧٥٣,٥٤٠ /٦٤٨,٥٦٣,٥٨٥) x ٥٨٩,٤١٧,١٩٩ = ٤٧٢,٦٧١,٢٣١ ريالٍ

الفرق بين المحمل على التكاليف والمحمل على المقاولات مع الجهات ذات العلاقة

= ٢٧٩,١٧٩,٠٠٠ -٤٧٢,٦٧١,٢٣١ = ١٩٣,٤٩٢,٢٣١ ريالٍ

٢- عام ٢٠١٠م

إيرادات المقاولات مع جهات ذات علاقة / إجمالي الإيرادات x الفوائد التمويلية

= (٤١٩,٢٨٠,١٩٥ /٥٩٤,٠٢٣,٠٠٠) x ١٦٦,٦٠٤,٠٠٠ = ١١٧,٥٩٤,٣٦٥ ريالٍ

الفرق بين المحمل على التكاليف والمحمل على المقاولات مع الجهات ذات العلاقة =

١١٧,٥٩٤,٣٦٥ – ٣٢,٠٠٠ = ١١٧,٥٦٢,٣٦٥ ريالٍ

وبالتالي فإن إجراء المصلحة صحيح برد فرق هامش الربح الذي كان يجب أن يضاف إلى نتيجة الأعمال بعد أخذ هذه التعديلات في الاعتبار:

البيان	٢٠٠٩م	٢٠١٠م
فرق الفوائد التمويلية التي كان يجب إضافتها إلى تكاليف المقاولات مع جهات ذات علاقة	١٩٣,٤٩٢,٢٣١ ريالٍ X ٢٥%	١١٧,٥٦٢,٣٦٥ ريالٍ X ٢٥%
هامش ربح بنسبة ٢٥% كالشركة	٤٨,٣٧٣,٠٥٨ ريالٍ	٢٩,٣٩٠,٥٦١ ريالٍ

وقدم ممثلو المصلحة مذكرة الحاقية ردًا على المذكرة الإلحاقية المقدمة من الشركة، ذكروا فيها فيما يخص هذا البند: حيث إن هناك عقود للشركة يتم تحديد ايراداتها في ضوء التكاليف المصروفة على تلك المشاريع وهو ما ورد تفصيلًا في مذكرة المصلحة المرفوعة إلى لجنتكم بالبند رقم (٣) بالخطاب رقم ١٤٣٤/١٦/٢٩١٦ وتاريخ ١٤٣٤/٥/٧هـ.

وعليه؛ فإن إجراء المصلحة يعتبر صحيحًا ومتمشيًا مع مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف، علمًا بأن الشركة أقرت في خطابها التوضيحي الأخير والذي أرسل لنا عن طريق الإيميل بأن القروض استخدمت في تمويل أصول ثابته في نشاط المشاريع.

رأي اللجنـــــــــــــــة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من المصلحة والشركة تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في اعتراض الشركة على فروق أرباح المقاولات مع جهات ذات علاقة للأسباب المفصلة في وجهة نظرها، بينما ترى المصلحة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية وإلى القوائم المالية والربط الزكوي لعامي الخلاف، وبالنظر الى طبيعة هذه المشاريع وطريقة الشركة في تحديد تكاليفها وتربيحها، وبما أن فوائد القروض طويلة الأجل تعتبر من المصاريف غير المباشرة التي يجب إضافتها لتحديد تكاليف المشاريع للأطراف ذات العلاقة، ترى اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند.

٤-إستبعاد أراضى .....من صافي الأصول الثابته الواجب حسمها من الوعاء بسبب عدم تقديم الصكوك أثناء الفحص الزكوي.

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر الشركة.

٥- خسائر عام ٢٠٠٩ والواجب خصمها كخسائر مرحلة من الوعاء الزكوى٢٠١٠.

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر الشركة.

وبناءً على ذلك، وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي:

أولًا: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض شركة (أ) على الربط الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

١- انتهاء الخلاف في بند مكافآت متنوعة للحيثيات الواردة في القرار.

٢- انتهاء الخلاف في بند مصاريف متنوعة للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراض الشركة على فروق أرباح المقاولات مع جهات ذات علاقة للحيثيات الواردة في القرار.

٤- انتهاء الخلاف في بند إستبعاد أراضي ..... من صافي الأصول الثابته للحيثيات الواردة في القرار.

٥- انتهاء الخلاف في بند خسائر عام ٢٠٠٩م للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلًا للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إبلاغه لكلا الطرفين، وعلى المكلف المستأنف القيام بسداد المبالغ المستحقة أو تقديم ضمان بنكي طبقًا للفقرة (٢٦) من القرار الوزاري (٣٤٠) وتاريخ ١٣٧٠/٧/١هـ.

والله ولي التوفيق،،،