

## (القرار رقم ١٢٨٣ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

### في الاستئناف رقم (١٠٨١-١٠٨٤/ز ض) لعام ١٤٣٠هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/٧/٣هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (١٧) لعام ١٤٣٠هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م والربط الزكوي لعام ٢٠٠٥م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣١/٤/١٢هـ كل من:.....، كما مثل المكلف.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

#### **الناحية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (١٧) لعام ١٤٣٠هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٦٦) وتاريخ ١٤٣٠/١١/٥هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٤٤) وتاريخ ١٤٣٠/١١/٢٧هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٥٤) وتاريخ ١٤٣٠/١٢/١هـ، وقدم ما يفيد سداد المستحق عليه بموجب الإيصال رقم (.....) وتاريخ ١٤٣٠/١٢/١هـ بمبلغ (١,٤٩٢,٩٢٤) ريالاً، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### **الناحية الموضوعية:**

##### **البند الأول: مكافأة أعضاء مجلس الإدارة لعامي ٢٠٠٤م و٢٠٠٥م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المكلف في وجوب احتساب مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ضمن المصاريف واجبة الحسم للأغراض الزكوية لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م وفقاً لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في احتساب مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ضمن المصاريف واجبة الحسم للأغراض الزكوية استناداً للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٤٤) وتاريخ ١٤٢٤/٣/٩هـ، وترى المصلحة أن هذه الفتوى تطبق في حالة المنشأة المملوكة بالكامل لفرد، وأما في هذه الحالة فإن المكلف شركة مختلطة ذات مسئولية محدودة يمتلك الشريك السعودي جزء منها، كما أن هذه المكافأة لم يتم أخذها أو صرفها حتى ٢٠٠٤/١٢/٣١م و ٣١

٢٠٠٥/١٢/م مما يؤكد صحة إجراء المصلحة في إخضاعها للزكاة لأن حولان حولها هو حول أصلها وهو رأس المال، وبناء عليه ترى المصلحة عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصرف جائر الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف عامي ٢٠٠٤م و٢٠٠٥م استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (٤٨٠٠/٣) وتاريخ ١٤١٢/٧/٨هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن مبالغ هذا البند دفعت إلى أعضاء مجلس الإدارة مقابل إدارة شئون الشركة وبالتالي تعد من المصاريف العادية والضرورية، ولو لم يقيم أعضاء مجلس الإدارة بمهمة الإشراف على الأعمال لما كان أمام الشركة من خيار سوي تعيين تنفيذيين آخرين، وفي هذه الحالة ستكون رواتبهم والمزايا الأخرى مصروفا جائر الحسم لأغراض الزكاة، ومن الناحية الشرعية فقد دفعت الشركة هذه المبالغ قبل نهاية العام و لم تعد في حيازتها وبالتالي لا تخضع للزكاة، وذلك لأن الزكاة تجب في المبالغ المملوكة للشركة والتي تبقى في حيازتها ويمكن استخدامها من قبلها، وقد أكدت الفتوى رقم (٢٢٦٤٤) وتاريخ ١٤٢٤/٣/٩هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء أن المبالغ المدفوعة إلى أصحاب العمل كمكافأة لقاء خدمات مقدمة يجب أن تعامل مثلها مثل رواتب العاملين وعليه فلا تجب فيها الزكاة، وهذه الفتوى لا تشمل المؤسسات الفردية فقط بل إنها تشمل جميع أنواع المنشآت، كما أن المصلحة قد أكدت بموجب خطابها رقم (٩/٤٠٩٧) وتاريخ ١٤٢٨/٧/١٦هـ أن الرواتب و المزايا المدفوعة للشركاء قبل نهاية العام يجب أن يسمح بها كحسم شريطة دفعها وفقًا لمعدلات السوق، وبناءً عليه يرى المكلف اعتماد هذا البند كمصرف جائر الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصرف جائر الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (٤٨٠٠/٣) وتاريخ ١٤١٢/٧/٨هـ، كما أن الفتوى رقم (٢٢٦٤٤) وتاريخ ١٤٢٤/٣/٩هـ التي استندت إليها اللجنة الابتدائية تطبق في حالة المنشأة المملوكة بالكامل لفرد، وأما في هذه الحالة فإن المكلف شركة مختلطة ذات مسؤولية محدودة يمتلك الشريك السعودي جزء منها، كما أن هذه الأتعاب لم يتم أخذها أو صرفها قبل نهاية العام وبالتالي فإن حولها حول أصلها وهو رأس المال، في حين يرى المكلف اعتماد هذا البند كمصرف جائر الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (٢٢٦٤٤) وتاريخ ١٤٢٤/٣/٩هـ التي تضمنت أن المبالغ المدفوعة إلى أصحاب العمل كمكافأة لقاء خدمات مقدمة يجب أن تعامل مثلها مثل رواتب العاملين، كما أن هذه المبالغ قد دفعت إلى أعضاء مجلس الإدارة مقابل إدارة شئون الشركة وبالتالي تعد من المصاريف العادية والضرورية.

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (٤٨٠٠/٣) لعام ١٤١٢هـ القاضي بإضافة مرتبات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المختلطة إلى الوعاء الضريبي أو الزكوي بحسب الأحوال لغرض الربط عليها بعد توزيع الأرباح، وحيث أن المكلف شركة ذات مسؤولية محدودة، وحيث أن مبالغ هذا البند التي تخص الشريك السعودي تم دفعها إلى شركة (ب) والتي تعد أحد الشركاء في الشركة، لذا فإن ما دفع لهم يعد توزيعًا للربح، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصرف جائر الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف عامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### البند الثاني: مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م ومكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المصلحة في استبعاد المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال فيما يتعلق بمكافأة نهاية الخدمة ومكافأة الخدمة الطويلة من المصروفات جائزة الحسم للأغراض الضريبية وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة ولم تسمح باعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الضريبي وذلك

على أساس أن المبالغ المدفوعة زائدة عما هو منصوص عليه في نظام العمل والعمال، ويرى المكلف أن نظام العمل والعمال يتضمن إرشادات للحد الأدنى الذي يجب على صاحب العمل دفعه إلى العاملين كمكافأة نهاية خدمة ولم يحدد أي حد أقصى، كما أن المبالغ دفعت للعاملين الذين عملوا لدى الشركة فترة طويلة وكانت علاقة الشركة معهم جيدة وفقًا لسياسة التوظيف المعمول بها لدى الشركة وعقود العمل، وبناءً عليه يطلب المكلف اعتماد هذا البند كمصروف جائز الحسم لغرض احتساب الوعاء الضريبي باعتباره من المصاريف العادية والضرورية استنادًا إلى المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد مكافأة نهاية الخدمة ومكافأة الخدمة الطويلة لغرض احتساب الوعاء الضريبي تطبيقًا لما قضى به نظام العمل والعمال في هذا الشأن من صرف مكافأة بمعدل مرتب نصف شهر في الخمسة أعوام الأولى وبمعدل راتب شهر في الأعوام اللاحقة وبالتالي فإن الزيادة على ذلك تضاف إلى الوعاء الضريبي.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الضريبي استنادًا إلى المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل، كما أن المبالغ دفعت للعاملين الذين عملوا لدى الشركة فترة طويلة وفقًا لسياسة التوظيف المعمول بها لدى الشركة وعقود العمل، كما أن نظام العمل والعمال يتضمن إرشادات للحد الأدنى الذي يجب على صاحب العمل دفعه إلى العاملين كمكافأة نهاية خدمة ولم يحدد أي حد أقصى، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد هذا البند لغرض احتساب الوعاء الضريبي بحجة أنه عبارة عن مبالغ بالزيادة عما ورد في نظام العمل والعمال.

وبعد الدراسة يتضح أن هذا البند ذو شقين الأول يتعلق بمكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م التي تدفع للعاملين الذي خدموا الشركة فترة طويلة وتركوا العمل، والشق الثاني خاص بالزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م التي تدفع للعاملين عن مدة خدمتهم.

وباطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٢١) وتاريخ ١٣٨٩هـ الساري على هذه الحالة فإن هذه اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، وبالتالي فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (١٢٥) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (٢٠) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، كما نصت المادة رقم (٨٧) منه على (إذا انتهت مدة عقد العمل المحدد المدة أو كان الفسخ صادرًا من جانب صاحب العمل في العقود غير المحددة المدة وجب على صاحب العمل أن يدفع للعامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويُتخذ الأجر الأخير أساسًا لحساب المكافأة ويستحق العامل مكافأة عن كسور السنة بنسبة ما قضاها منها في العمل).

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم صور عقود العمل وكذلك لائحة تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل، وحيث أنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مما تعذر معه على اللجنة التحقق من نظامية هذا البند، وبالتالي فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام

٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### **البند الثالث: مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م ومكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٤م و٢٠٠٥م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢/ب) بتأييد المكلف في عدم احتساب المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال الخاصة بمكافأة نهاية الخدمة ومكافأة الخدمة الطويلة ضمن الوعاء الزكوي وفقًا لحثيات القرار. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في عدم احتساب المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال ضمن الوعاء الزكوي باعتبارها مبالغ خرجت من ذمة المكلف ولا تجب فيها الزكاة، وترى المصلحة أن قرار اللجنة الابتدائية متعارض بين تأييد المصلحة في رفض هذا البند كمصروف جائر الحسم لأغراض الضريبة وفي نفس الوقت عدم تزكية المبلغ لأنه خرج من ذمة الشركة، وذلك أن احتساب الوعاء الزكوي يشمل ربح العام المعدل بالمصاريف غير جائزة الحسم. وأضافت المصلحة أنها لم تعتمد مكافأة الخدمة الطويلة و الزيادة في مكافأة نهاية الخدمة تطبيقًا لما قضى به نظام العمل والعمال في هذا الشأن من صرف مكافأة بمعدل مرتب نصف شهر في الخمسة أعوام الأولى وبمعدل راتب شهر في الأعوام اللاحقة وبالتالي فإن الزيادة على ذلك تضاف إلى الوعاء الزكوي، وبناءً عليه تطلب المصلحة عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م و الزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م كمصروف جائر الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ ١٤٣١/١١/٢هـ ورد فيها أن قرار اللجنة لابتدائية يتفق مع الضوابط الشرعية ذات العلاقة من أن الزكاة لا تجب في الأموال التي لا تبقى في حيازة الشركة لحول كامل، وبالمثل فإن أي مبالغ خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام لا تجب فيها الزكاة، وبناءً عليه يرى المكلف اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م ضمن المصروفات جائزة الحسم للأغراض الزكوية.

### **رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م كمصروف جائر الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن قرار اللجنة الابتدائية متعارض بين تأييد المصلحة في رفض هذا البند كمصروف جائر الحسم لأغراض الضريبة وفي نفس الوقت عدم تزكية المبلغ لأنه خرج من ذمة الشركة، في حين يرى المكلف اعتماد هذا البند على اعتبار أن مبالغه خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام وبالتالي لا تجب فيها الزكاة.

وبعد الدراسة يتضح أن هذا البند ذو شقين الأول يتعلق بمكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م التي تدفع للعاملين الذي خدموا الشركة فترة طويلة و تركوا العمل، والشق الثاني خاص بالزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م التي تدفع للعاملين عن مدة خدمتهم.

وباطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٢١/م) وتاريخ ١٣٨٩هـ الساري على هذه الحالة فإن هذه اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، وبالتالي فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزماً بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (١٢٥) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (٢٠) عاملًا فأكثر أن يضع

لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، كما نصت المادة رقم (٨٧) منه على (إذا انتهت مدة عقد العمل المحدد المدة أو كان الفسخ صادرًا من جانب صاحب العمل في العقود غير المحددة المدة وجب على صاحب العمل أن يدفع للعامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويُتخذ الأجر الأخير أساسًا لحساب المكافأة ويستحق العامل مكافأة عن كسور السنة بنسبة ما قضاها منها في العمل).

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم صور عقود العمل وكذلك لائحة تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل، وحيث أنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مما تعذر معه على اللجنة التحقق من نظامية هذا البند، وبالتالي فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

**البند الرابع: اشتراكات ومجلات لعام ٢٠٠٥م.** قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥/ب) بتأييد المكلف في عدم احتساب مبالغ اشتراكات ومجلات ضمن الوعاء الزكوي وفقًا لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها لا توافق على الفصل بين رفض المصروف لأنه غير جائز الحسم للأغراض الضريبية، وفي نفس الوقت يتم استبعاده من وعاء الزكاة لأنه خرج من ذمة الشركة، و ذلك يرجع إلى أن الربط الزكوي والضريبي يتم بموجب قوائم مالية وبموجب ربح دفترتي يطبق عليه الأنظمة الضريبية والزكوية من حيث قبول المصروف من عدمه، ولا يجب أن يخرج جانب الزكاة من الأنظمة المطبقة على ربح الشركة، وتطلب المصلحة عدم اعتماد هذا البند لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف عام ٢٠٠٥م باعتباره غير ضروري وغير مرتبط بالنشاط.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ ١٤٣١/١١/٢هـ ورد فيها أن قرار اللجنة لابتدائية يتفق مع الضوابط الشرعية ذات العلاقة من أن الزكاة لا تجب في الأموال التي لا تبقى في حيازة الشركة لحول كامل، وبالمثل فإن أي مبالغ خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام لا تجب فيها الزكاة.

#### **رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع و مستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد بند اشتراكات ومجلات كمصروف جائز الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف عام ٢٠٠٥م باعتباره غير ضروري وغير مرتبط بالنشاط، في حين يرى المكلف اعتماد هذا البند على اعتبار أن مبالغه خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام وبالتالي لا تجب فيها الزكاة.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع وإطلاعها على القوائم المالية والربط الزكوي لعام ٢٠٠٥م الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (١٢/١٢) وتاريخ ١٤٢٩/١/٣هـ اتضح أن مبيعات المكلف ظهرت بمبلغ (٤٢٦,٣٧٦,٥٢٧) ريالاً، كما اتضح أن المصلحة قامت بتعديل نتيجة الحسابات ببند اشتراكات ومجلات البالغ (٧١,١٢٨) ريالاً، ولمعقولية هذا البند ولكونه مصروفًا عامًا اعتياديًا، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند اشتراكات ومجلات كمصروف جائز الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف عام ٢٠٠٥م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### **البند الخامس: تخفيض ربح عامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م بالخسائر الضريبية المدورة من عام ٢٠٠٢م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٦) بتأييد المصلحة في معالجتها لبند ترحيل الخسائر المتراكمة وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية بقصر الخسائر المطلوب الاستفادة منها على ما جاء في الربط لسنة ٢٠٠٢م، وذكر أنه تقدم باعتراض على عدم اعتماد بعض المصاريف في الربط النهائي لعام ٢٠٠٢م، وبناءً عليه

يطلب بتخفيض ربح عامي ٢٠٠٣ م و ٢٠٠٤م بالخسائر الضريبية المدورة من عام ٢٠٠٢م بناءً على الربح المعدل طبقاً لقرار اللجنة الابتدائية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بترحيل الخسائر الضريبية لعام ٢٠٠٢م طبقاً للقرار الوزاري رقم (٣٩٨/١) وتاريخ ١٤٢١/٢/٢هـ والمبني على قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ وكذلك القرار الوزاري رقم (١٧٢٩) وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ القاضي بترحيل الخسائر الضريبية في حدود (٢٥%) من الأرباح المحققة الذي تم تطبيقه على الأعوام الضريبية التي لم يصبح الربط نهائياً عليها طبقاً لتعميم المصلحة رقم (٩/١٢١١) في ١٤٢٥/٣/٢هـ.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض ربح عامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م بالخسائر الضريبية لعام ٢٠٠٢م بناءً على الربح المعدل طبقاً لقرار اللجنة الابتدائية في البنود محل الاعتراض كونه تقدم باعتراض على عدم اعتماد بعض المصاريف في الربط النهائي لعام ٢٠٠٢م، في حين ترى المصلحة أنها قامت بترحيل الخسائر الضريبية لعام ٢٠٠٢م في حدود (٢٥%) من الأرباح المحققة استناداً إلى القرار الوزاري رقم (٣٩٨/١) وتاريخ ١٤٢١/٢/٢هـ و القرار الوزاري رقم (١٧٢٩) وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ.

وبرجوع اللجنة إلى حيثيات القرار الابتدائي محل الاستئناف اتضح أنه ينص على "أن تحديد الخسائر المستفاد منها للسنوات اللاحقة ينبغي أن يكون بناءً على ما سيصدر من قرار إن كان في صالح الشركة، وترى اللجنة تأييد المصلحة في إجراءاتها مع مراعاة الآثار الناتجة عن صدور قرار لصالح المكلف بشأن اعتراضه لعام ٢٠٠٢م"، وحيث إن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في طلبه تخفيض ربح عامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م بالخسائر الضريبية المعدلة لعام ٢٠٠٢م طبقاً لما يصدر من قرار لصالح المكلف، لذا ترى اللجنة أن تقوم المصلحة بحسم الخسائر الضريبية المعدلة لعام ٢٠٠٢م من ربح المكلف لعامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م في حدود لا تتجاوز ٢٥% من الأرباح المحققة لكل عام وفقاً لمقدار الخسائر الضريبية المعدلة التي يتم التوصل إليها بناءً على ما انتهى إليه قرار اللجنة الابتدائية والاستئنافية في اعتراض واستئناف المكلف لعام ٢٠٠٢م.

### البند السادس: غرامة التأخير لعام ٢٠٠٤م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٧) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية في فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية حيث تم سداد الضرائب المستحقة طبقاً لأنظمة الضريبة المعمول بها وضمن المهلة النظامية المحددة، كما أن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة و مكافأة نهاية الخدمة كمصاريف جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الضريبي موضوع خلاف من نواح مختلفة بينه وبين المصلحة وبالتالي فإن الضريبة الإضافية الناشئة عن ذلك يجب ألا تخضع لغرامة تأخير وذلك وفقاً لـ منشوري المصلحة رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ ورقم (٥) لسنة ١٣٩٣هـ، و ينص المنشور رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ على أنه "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت باحتساب غرامة التأخير استناداً إلى المادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) لعام ١٣٧٠هـ ولائحته التنفيذية، وهذا الإجراء هو المطبق على عموم المكلفين، وأيدته لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية، حيث استقر العمل بالمصلحة على ما استقر عليه قضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية على معالجة البنود التي أضافتها المصلحة في ربطها إلى الوعاء الضريبي وفقاً لإجراء المصلحة، وليس هناك خلاف على تلك البنود، وكان ينبغي على الشركة إتباع معالجة المصلحة.

## رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة و مكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م بحجة أنه تم سداد الضرائب المستحقة طبقاً لأنظمة الضريبة المعمول بها وضمن المهلة النظامية المحددة، كما أن عدم اعتماد هذا البند محل خلاف في وجهات النظر بينه وبين المصلحة لا يتوجب معه فرض غرامة التأخير طبقاً للمنشورين الدوريين رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ ورقم (٥) لسنة ١٣٩٣هـ، في حين ترى المصلحة خضوع فرق الضريبة لغرامة التأخير استناداً للمادة (١٥) من النظام الضريبي لعام ١٣٧٠م ولائحته التنفيذية.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ومكافأة نهاية الخدمة كمصاريف جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الضريبي يعد من المسائل التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عنها، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ومكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند السابع: القروض قصيرة الأجل لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٨) بتأييد المكلف في عدم إضافة القروض محل الخلاف لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م للوعاء الزكوي وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه تم إضافة القروض قصيرة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف عامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م استناداً للفتاوى الشرعية رقم (٢/٢٢٨٤) وتاريخ ١٤٠٦/١٠/٢٠هـ ورقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١٠/١٨هـ ورقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ ورقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٤/١١/٨هـ، كما أن إضافة القروض المستخدمة في تمويل النشاط الجاري إلى الوعاء الزكوي يعتبر إجراءً نظامياً وشرعياً مماثلًا تمامًا لإضافة رأس مال الشركة المستخدم في نشاطها الجاري إلى الوعاء الزكوي، وهو ما استقر عليه العمل في المصلحة وصدرت به قرارات اللجان الابتدائية واللجنة الاستئنافية، حيث تضاف جميع الأموال المستفادة سواء كانت في صورة قروض أو غيره وتعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه في جانب الأصول، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن القروض قصيرة الأجل تم الحصول عليها خلال العام لتمويل احتياجات الشركة من رأس المال العامل ولم تستخدم لتمويل موجودات ثابتة و لم تبق في العمل لحول كامل، ويمكن التأكد من ذلك من القوائم المالية لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م واتفاقية القروض التي تؤكد أن طبيعتها قصيرة الأجل، وقد قضت الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ بأنه لا تجب الزكاة في القروض الذي تم الحصول عليها لتمويل رأس المال العامل .

## رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إضافة بند القروض قصيرة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف عامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م استناداً إلى الفتاوى الشرعية رقم (٢/٢٢٨٤) وتاريخ ١٤٠٦/١٠/٢٠هـ ورقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١٠/١٨هـ ورقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ ورقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٤/١١/٨هـ، في حين يرى المكلف عدم إضافة مبالغ هذا البند إلى وعائه الزكوي بحجة أنه تم الحصول عليها لتمويل رأس المال العامل ولم تستخدم لتمويل موجودات ثابتة.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة

باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨ هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد إطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية وبيان حركة القروض وصور من اتفاقيات القروض وصور الربوط الزكوية اتضح أن رصيد القروض ظهر في القوائم المالية للأعوام ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م بمبلغ (٢٠,٧٥٠,٠٠٠) ريال ومبلغ (١٩,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومبلغ (٢٢,١٠٠,٠٠٠) ريال على التوالي، كما اتضح من بيان حركة القروض أن رصيد قرض (د) لعام ٢٠٠٤م بلغ أول العام (٩,٠٠٠,٠٠٠) ريال وآخر العام (٨,٠٠٠,٠٠٠) ريال، فيما بلغ رصيد قرض بنك (ج) أول العام (٨,٠٠٠,٠٠٠) ريال وآخر العام (١١,٠٠٠,٠٠٠) ريال مما يتضح منه أن القروض التي حال عليها الحول خلال عام ٢٠٠٤م تبلغ (١٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال، أما ما يخص حركة القروض لعام ٢٠٠٥م فقد اتضح أن رصيد قرض البنك (د) آخر العام (صفر)، وبلغ رصيد قرض بنك (ج) أول العام (١١,٠٠٠,٠٠٠) ريال وآخر العام مبلغ (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، فيما بلغ رصيد قرض بنك (هـ) أول العام (صفر) وآخر العام (١٧,٠٠٠,٠٠٠) ريالاً مما يتضح منه أن القروض التي حال عليها الحول خلال عام ٢٠٠٥م تبلغ (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وبناء عليه ووفقاً لقاعدة القروض المذكورة أعلاه ترى اللجنة أن رصيد بند القروض المسماة بقروض قصيرة الأجل الذي حال عليها الحول يعد أحد مصادر التمويل وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، على أن يكون الرصيد الذي ينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف عامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م مبلغ (١٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومبلغ (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



## القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (١٧) لعام ١٤٣٠ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصروف جائز الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف عامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٢- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة عام ٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة عام ٢٠٠٤م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٣- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام ٢٠٠٣م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٤- رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند اشتراكات ومجلات كمصروف جائز الحسم لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف عام ٢٠٠٥م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٥- حسم الخسائر الضريبية المعدلة لعام ٢٠٠٢م من ربح المكلف لعامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م في حدود لا تتجاوز ٢٥% من الأرباح المحققة لكل عام وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.
- ٦- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة و مكافأة نهاية الخدمة لعام ٢٠٠٤م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٧- إضافة رصيد بند القروض قصيرة الأجل الذي حال عليه الحول و البالغ (١٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومبلغ (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،