(قرار رقم ٥ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٥٣) و تاريخ ١٤٣٥/٢/١هـ

اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض عدة اجتماعات برئاسة:

الدكتور/..... رئيسًا

وعضوية كل من:

الدكتور/..... عضوًا

الدكتور/..... عضوًا

الدكتور /..... عضوًا

الأستاذ /..... عضوًا

وذلك للنظر في الاعتراض المقدم من شركة (أ) على الربط الزكوي الضريبي المعدل عن عام ٢٠١٠م الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٤/١٦/٦٧٠٤هـ وتاريخ ١٤٣٤/١٠/٢٩هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم ٣/٥٣، وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٤/١٢/٢هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/**.....،** والأستاذ/**.....،** عن المصلحة، وحضر الأستاذ/**.....** عن الشركة.

وقد أصدرت اللجنة قرارها على النحو التالي:

أولًا: الناحية الشكلية:

تم الربط الأصلي برقم ١٤٣٣/١٦/٧٠١٤ وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٩هـ.

كم تم الربط المعدل برقم ١٤٣٤/١٦/٤٥٧١ وتاريخ ١٤٣٤/٧/١٠هـ

وقدم الاعتراض على الربط الأصلي برقم ١٤٣٤/١٦/٣٤٨٢ وتاريخ ١٤٣٤/١/٢٧هـ.

كما قدم الاعتراض على الربط المعدل ١٤٣٤/١٦/٢٥٧٢ وتاريخ ١٤٣٤/٨/٣هـ.

وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في البنود التالية:

١) إخضاع حصة الشريك السعودي من رأس المال للزكاة لعدم حولان الحول.

٢) عدم حسم حصة الشريك السعودي من مديني عقود الإجارة من وعاء الزكاة.

٣) الزيادة المحملة في التأمينات الاجتماعية.

٤) تكرار إضافة الأتعاب المهنية غير المؤيدة مستنديًا.

٥) ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى (ج).

٦) غرامات التأخير.

٧) إخضاع أتعاب الإدارة الأجانب لضريبة الاستقطاع.

وفيما يلي عرض لوجهة نظر الطرفين ورأي اللجنة:

١- إخضاع حصة الشريك السعودي من رأس المال للزكاة لعدم حولان الحول.

أ- وجهة نظر المكلف، كما وردت في خطاب اعتراضه:

قامت مصلحة الزكاة والدخل بإخضاع حصة الشريك السعودي من رأس المال المدفوع البالغ (١٧٥,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي للزكاة (٢٩٢,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي (٦٠% حصة الشريك السعودي)- ١٧٥,٥٠٠,٠٠٠). ويوضح المكلف ما يلي:

أ- بموجب السجل التجاري، تأسست الشركة بتاريخ ٩ صفر ١٤٣١ الموافق ٢٥ يناير ٢٠١٠م، وبناءً على ذلك قامت الشركة بتقديم الإقرار الضريبي/ الزكوي للفترة القصيرة من ٢٥ يناير حتى ٣١ ديسمبر (٣٤١ يومًا فقط). وعليه فإن الشركة لم تكمل حولًا كاملًا هجريًا أو ميلاديًا.

ب- لقد تم إيداع رأس مال الشركة في البنك خلال عام ٢٠٠٩م بناءً على شهادة إيداع رأس المال الصادرة من البنك بتاريخ ١٨ نوفمبر ٢٠٠٩م ولكن لا يحق للمصلحة الأخذ بتاريخ إيداع رأس المال لأغراض الزكاة وذلك للأسباب التالية:

- إن عملية إيداع رأس المال في البنك هي إحدى شروط تشكيل الشركة وبدونها لا يتم قيد الشركة في السجل التجاري أو سجل الزكاة.
- لا يحق للشركة الانتفاع من مبلغ رأس المال حتى يتم إصدار السجل التجاري للشركة.
- لم يستخدم رأس المال في أي عرض من عروض التجارة لكي يتم إخضاعه للزكاة ووفقًا للحديث (لا تجعلوا زكواتكم تأكل رؤوس أموالكم).

ج- إيداع رأس المال بسبب عدم وجود سجل تجاري لا يكون باسم الشركة، وإنما يحجز من قبل البنك في حساب مقيد.

وبناء على الأسباب الواردة، لا يخضع رأس المال للزكاة.

ب- وجهة نظر المصلحة، كما وردت في خطابها:

توضح المصلحة أنه تم إخضاع رأس المال للزكاة في ضوء شهادة إيداع رأس المال بالبنك، والتي أفادت أن إيداع رأس المال تم في ٢٠٠٩/١٢/٢٣م، وهو ما أكده المكلف في اعتراضه، كما أنه موضح بالإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية أن الشركة تأسست بموجب القرار الوزاري رقم (٣/ق) وتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٢٣م، وكما هو موضح بالإيضاحات أنه طبقًا للنظام الأساسي للشركة فإن الفترة المالية الأولى للشركة تكون اعتبارًا من تاريخ القرار الوزاري بالإعلان عن تأسيس الشركة وحتى ٢٠١٠/١٢/٣١م، كما أشرنا أن القرار الوزاري بتأسيس الشركة صدر برقم (٣/ق) وتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٢٣م بالإضافة إلى أن الشركة حصلت على ترخيص الهيئة العامة للاستثمار بتاريخ ١٤٣٠/١١/٢هـ الموافق ٢٠٠٩/١٠/٢١م.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على مذكرتي المكلف والمصلحة، وبعد الاستماع إلى وجهة نظر كل منهما في جلسة المناقشة وبعد الاطلاع على المذكرة الإلحاقية التي قدمها ممثل المكلف خلال الجلسة، والمذكرات الإضافية التي قدمها الطرفان بعد الجلسة، خلصت اللجنة إلى أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في اعتقاد المصلحة تمام الحول على حصة الشريك السعودي من رأس المال تبعًا لتاريخ إيداعه حسب الشهادة البنكية، وتاريخ القرار الوزاري بالموافقة على تأسيس الشركة، في حين يرى المكلف نقص الحول عن تمامه بحوالي عشرين يومًا، تبعًا للسجل التجاري بتأسيس الشركة بتاريخ ٩ صفر ١٤٣١هـ الموافق ٢٥ يناير ٢٠١٠م، وبخاصة أن القرار الوزاري بإعلان التأسيس (الإشهار) صدر بتاريخ ٢٠١٠/١/١٨م.

ونظرًا لكون هذا المال الزكوي حسب إيداعه وحسب القرار الوزاري بتأسيس شركته قد تم حوله، حيث صدر قرار وزير التجارة بتأسيس الشركة في ٢٠٠٩/١٢/٢٣م؛ وعليه فإن اللجنة تؤيد صحة إجراء المصلحة.

وأما ما أشار إليه المكلف في لائحة اعتراضه الإلحاقية بأن الحول لم يكتمل باعتبار تاريخ إشهار تأسيس الشركة فهو مخالف لمنطوق المادة (١٣) من نظام الشركات التي تنص على اكتساب الشركة شخصيتها الاعتبارية من وقت تأسيسها وليس إشهارها.

٢- عدم حسم حصة الشريك السعودي من مديني عقود الإيجار من وعاء الزكاة.

أ- وجهة نظر المكلف، كما وردت في لائحة اعتراضه:

لم تقم مصلحة الزكاة بخصم حصة الشريك السعودي من مديني عقود الإيجار البالغة ٥٢,٧٠٦,٧٧١ ريالًا سعوديًا من الوعاء الزكوي (٨٣,٥٦٢,٦٩١ ريالًا سعوديًا + ٤,٢٨١,٩٢٨ ريالًا سعوديًا – ٨٧,٨٤٤,٦١٩ ريالًا سعوديًا × ٦٠%- (٥٢,٧٠٦,٧٧١ ريالًا سعوديًا). ويفيد المكلف بأن مديني عقود الإيجار غير خاضعة للزكاة للأسباب التالية:

أ- المعالجة المحاسبية

يتم إعداد القوائم المالية في المملكة العربية السعودية وفقًا للمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين "الهيئة" والمواضيع التي لا يتم تغطيتها من قبل الهيئة فإنه يتم الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية والتي تعتبرها الهيئة مقبولة وتتماشى مع المعايير.

قامت الهيئة بإصدار معيار محاسبي بخصوص عقود إيجار الأصول والمدعم بالمعايير المحاسبية الدولية. وبموجب هذه المعايير يوجد نوعان من الإيجار، أ) الإيجار التمويلي، ب) الإيجار التشغيلي.

الإيجار التمويلي وفقًا لدفاتر المؤجر:

بدلًا من تسجيل الأصول الثابتة، يتم إظهار صافي الاستثمار للأصول المؤجرة تحت بند "ذمم مدينة- مدينو عقود إيجار".

الإيجار التشغيلي وفقًا لدفاتر المؤجر:

يتم إظهار الأصول المؤجرة كأصول ثابتة يتم استهلاكها، ويتم تسجيل دفعات الإيجار عند استحقاقها.

المعالجة المحاسبية للمشاريع العملاقة

في أغلب المشاريع العملاقة المنفذة في المملكة، خصوصًا في قطاع الماء وتوليد الطاقة تنشأ على مفهوم (إنشاء- تشغيل- تملك- ينتهي بالتحويل) (Boot) أو على مفهوم (إنشاء- تشغيل- تملك) (BOO). بموجب هذين المفهومين عمومًا تصنف العقود كإيجار وفقًا للمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة والمعايير المحاسبية الدولية وذلك في حال أن هذه المشاريع تفي بمتطلبات المعايير المحاسبية (وعادة يتم ذلك) حيث يعامل المشروع "كإيجار تمويلي" في السجلات المحاسبية في

الشركات السعودية التي تبرم مثل هذه العقود وتعتبر محورًا للمشروع وبناء عليه يتم اعتبار التكلفة الإجمالية كذمم مدينة- اتفاقيات إيجار والتي تتماشى مع المعالجة المحاسبية المحددة من قبل الهيئة والتي تتشابه مع مستحقات الإيجار في حالة الشركة لأن المعالجة المحاسبية المقدمة من الهيئة غير مطابقة لمعايير الشريعة. وتعتبر هذه أصول ثابتة حيث إن الأصل يبقى في حوزة الشركة خلال مدة العقد، بغض النظر عن تصنيفه للأغراض المحاسبية.

وبناءً على ما ورد أعلاه، قامت مصلحة الزكاة والدخل بموجب خطابها رقم ١٤٣١/١٦/٥٩٥٥ تاريخ ١٤٣١/١٢/١٦هـ (مرفق رقم ١) بإيضاح إمكانية إتاحة خصم الإيجار التمويلي على الأصول المؤجرة (إيجارات مستحقة) بناء على الآتي:

- يبقى الأصل تحت حوزة المؤجر لحين إنهاء المشروع وقبل نقل الملكية للمستأجر، بغض النظر عن تصنيفه للأغراض المحاسبية.

- مصادر تمويل هذه الأصول مضافة إلى الوعاء الزكوي.

وعليه بناءً على توضيح المصلحة المذكور أعلاه، وارتكازًا على مبادئ الشريعة يجب أن يطبق في الحالات المشابهة وفي حالات خصم مستحقات الإيجار على الإيجار الرأسمالي بأن يسمح بالخصم من الوعاء الزكوي، وذلك لأن مصادر التمويل عبارة عن رأس المال المضاف إلى الوعاء الزكوي والأصول في حوزة المالك (الشركة) لفترة العقد بغض النظر عن التصنيف المحاسبي.

ب- يعرض المكلف بعض الحقائق كالآتي:

- مستحقات الإيجار عبارة عن إيجارات رأسمالية (مشابهة للمشاريع المذكورة أعلاه) وعليه تعامل معاملة الأصول الثابتة، (طريقة تمويل إسلامية لتمويل المساكن).

- من الضروري الانتباه إلى أن الشركة أولًا تقوم بشراء الممتلكات وتسجيلها باسم الشركة لحين انتهاء مدة العقد. وعليه يبقى الأصل تحت حوزة المالك (الشركة) وهو مطابق لتوضيح مصلحة الزكاة والدخل الوارد في خطابها رقم ١٤٣١/١٦/٥٩٥٥ تاريخ ١٤٣١/١٢/١٦.

- وبالتالي تعرض الشركة هذه الممتلكات للإيجار لعملائها على أنها إيجارات رأسمالية.

- تقوم الشركة بقيد صافي الاستثمارات على الإيجارات الرأسمالية على أنها مدينو عقود إيجار.

- يتم تصنيف مديني عقود الإيجار كإيجارات رأسمالية إذا ما تم تحقيق شروط العقد من انتقال منافع ومخاطر الملكية إلى المستأجر.

- تم إرفاق صورة "عينة" من عقد إيجار رأسمالي. (مرفق رقم ٢)

- قامت مصلحة الزكاة بموجب خطابها رقم ١٤٣١/١٦/٥٩٥٥ تاريخ ١٤٣١/١٢/١٦ (مرفق رقم ١) بإيضاح إمكانية قبول مستحقات الإيجارات على الإيجار الرأسمالي للمستأجر بناءً على بقاء الملكية للمستأجر وإضافة مصادر تمويل هذه الأصول إلى الوعاء الزكوي.

كما تفيد الشركة بأنه بناءً على مبادئ الشريعة، فإن الأصل المملوك من قبل الشركة والمؤجر إلى طرف ثالث تحت "إيجار" يجب أن يتم تسجيله كأصل ثابت في الدفاتر المحاسبية للشركة بصفتها مؤجر ومالك وعليه فإن هذا الأصل يجب أن يخصم من الوعاء الزكوي. والعنصر الوحيد الذي يؤثر على الوعاء الزكوي سيكون أي إيجارات غير مدفوعة منتفع بها كما في تاريخ القوائم المالية. بالرغم من أن الإجراء المتبع في هذه الحالات هو تحويل ملكية العقار إلى العميل في نهاية مدة العقد التمويلي تحت مبادئ الشريعة وليس بالضرورة تصنيف الأصل تحت إيجار إنما تصنيفه كأصول تجارية أو مخزون، إلى حين عرضها للبيع. وحتى لو كانت النية هي تحويل الأصل لاحقًا فهو لا يعتبر أصل تجاري بل استثمار رأسمالي يدر للشركة إيرادات إيجارية فقط.

وبناء على ما ورد أعلاه، يطلب المكلف تعديل الربط بالسماح بخصم مدينو عقود الإيجار على الإيجارات الرأسمالية من الوعاء الزكوي بناءً على مبادئ الشريعة ومعاملتها كأصول ثابتة.

ب- وجهة نظر المصلحة، كما وردت في خطابها:

توضح المصلحة وجهة نظرها في عدم حسم حصة الشريك السعودي من مديني عقود الإجارة في التأجير التمويلي في النقاط الآتية:

١- إن الشركة المعترضة -شركة (أ)- طبقًا لإيضاحات القوائم المالية تمارس نشاط تمويل العقارات بطريق المرابحة والإيجار وتسهيلات التمويل المماثلة منها شراء وإيجار الأراضي والمباني لأغراض التسهيلات وخدمات تمويل الإيجار التي تخص العقارات والمنقولات وخلافه وهو ما يطلق عليه نشاط التأجير التمويلي أو التأجير المنتهي بالتمليك، وحيث إن طبيعة هذا النشاط هو اجتماع عقدين في عقد واحد إن صحت التسمية وقد ذهب المالكية والشافعية إلى جواز اجتماع عقد البيع مع عقد الإيجار، وذلك كما في المدونة الكبرى للإمام مالك بن أنس ٣/١٨٨، والمهذب للشيرازي ١/٢٨٠.

٢- أن طبيعة النشاط الحقيقي للشركة هو عروض تجارة وليس نشاط التأجير المعروف لنا والمعتاد، وذلك باعتبار عقد التأجير المنتهي بالتمليك في حقيقته بيع، وظهور العقد بمظهر الإيجار إنما هو احتياط وحماية له، بعبارة أخرى أن هذا العقد أقرب للبيع منه إلى الإيجار لأن المؤجر يتقاضى أجرة أعلى من أجرة المثل غالبًا، فهو أشبه بعقد بيع بالتقسيط موثق برهن،

كما أن الغرض من هذا العقد الذي تلجأ إليه شركات التمويل من شراء هذه الأصول هو التمليك وأما التأجير فهو مرحلي لغرض توثيق حق شركة التمويل عند إبرام العقد ويتضح أن الصفة لهذا العقد والغرض منه هو البيع وأن العبرة في العقود بالمقاصد والمعاني لا بالألفاظ والمباني وهي قاعدة معروفة لدى جمهور الفقهاء، حيث يقول ابن القيم يرحمه الله تعالى:

"وقد تظاهرت أدلة الشرع وقواعده على أن المقصود في العقود معتبرة وأنها تؤثر في صحة العقد وفساده، وفي حله وحرمته، بل أبلغ من ذلك وهي أنها تؤثر في الفعل الذي ليس بعقد تحليلًا وتحريمًا، فيصير حلالًا تارة وحرامًا تارة أخرى باختلاف النية والقصد كما يصير صحيحًا تارة وفاسدًا تارة أخرى باختلافها...". وبناءً على ذلك فاعتبار ذلك النشاط عروض تجارة هو الأقرب، وهو ما أكدته إجابات أعضاء الهيئة الإسلامية العالمية للاقتصاد والتمويل المرفقة بخطاب الهيئة الموجه للمصلحة والمؤرخ في ١٤٣٠/١١/٢١هـ، حيث تضمنت تلك الإجابات تأييد المصلحة وفق رأي الأغلبية.

٣- إن إجراء المصلحة بخصوص الإيجار التمويلي، يتحدد بنية الشركة في عقد الإيجار المنتهي بالتمليك حيث يعامل العقد معاملة عروض التجارة بأن يزكى العرض وغلته وفقًا للفتوى الصادرة من هيئة كبار العلماء رقم (١٩٣٨٢) وتاريخ ١٤١٨/٢/٢٥هـ والتي نصت على "أن الأصول إذا كانت طبقًا لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار رقم (١٤) فإن عقود الإيجار تصنف كإيجار تمويلي إذا توافرت فيها أي من الحالات الواردة في الفقرة (١٠٧) من المعيار المذكور والتي يترتب عليها تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر،

كما أن الأصل المؤجر إيجارًا تمويليًا لا يظل مسجلًا كأصل في دفاتر المؤجر ويحل محله حساب آخر هو (ح/ ذمم مدينة- اتفاقيات إيجار) بينما يسجل في دفاتر المستأجر ضمن الأصول الثابتة (القنية) التي تحسم من الوعاء الزكوي للمستأجر، وأن استعاد المؤجر الأصل المؤجر تأجيرًا منتهيًا بالتمليك فإن بإمكانه أن يعرضه مرة أخرى بنفس الشروط، أما ما يتعلق بإجراء المصلحة فيما يتعلق بالإيجار التشغيلي فإن المصلحة تقبل بحسم الأصول في حسابات المؤجر لأنها تظهر في حساباته كأصول ثابتة (قنية).

٤- أن القول بعدم وجوب الزكاة على الشركات التي تمارس ذات النشاط -التأجير التمويلي أو التأجير المنتهي بالتمليك- يؤدي إلى إفلات كثير من الشركات وتهربها من دفع الزكاة عن نشاطها، مع أن القول بوجوب الزكاة في نشاطها له وجه من الصحة لما سبق بيانه.

٥- على سبيل الإيضاح تشير المصلحة إلى أن النظام الضريبي الجديد عالج هذا الموضوع حيث أشارت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية إلى بعض النقاط الخاصة بالتأجير المنتهي بالتمليك منها:

- إذا أجر مؤجر أصلًا إلى مستأجر وفقًا لعقد تأجير مالي فإنه يعامل المستأجر على أنه المالك.

- يتوافر في عقد التأجير التمويلي نية بيع الأصل بنهاية العقد وأن تتجاوز مدة الإيجار نسبة (٧٥%) من العمر الإنتاجي للأصل المؤجر.

- لا يجوز للمؤجر حسم قسط استهلاك للأصل حيث إن الحق في ذلك أصبح للمستأجر.

- إذا كان المؤجر مالكًا للأصل قبل بداية الإيجار المنتهي بالتمليك تعد العملية بيع من المؤجر وشراء من المستأجر. وعليه تعتبر هذه العملية الخاصة بعقود التأجير التمويلي من عروض التجارة لأنها عملية بيع وشراء تخضع للزكاة.

٦- القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ نص في البند (ثالثًا) منه على أنه لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار داخلي أو خارجي في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديونًا أو سندات بغض النظر عن المصدر لها مهما كانت مدة ذلك الاستثمار وهو ما ينطبق على عقود التأجير التمويلي. وقد تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (٥٨٨) لعام ١٤٢٦هـ والمصادق عليه بخطاب معالي وزير المالية رقم ١/٥٧٥٢ وتاريخ ٢٧/٥/١٤٢٦هـ، والقرار رقم (٨٣٦) وتاريخ ١٩/٥/١٤٢٩هـ وتتمسك المصلحة بصحة آرائها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على مذكرتي المكلف والمصلحة، وبعد الاستماع إلى وجهة نظر كل منهما في جلسة المناقشة وبعد الاطلاع على المذكرة الإلحاقية التي قدمها ممثل المكلف خلال الجلسة، والمذكرات الإضافية التي قدمها الطرفان بعد الجلسة، اتضح اللجنة أن الخلاف ينحصر في أن المكلف يرى أن عقود الإيجار عبارة عن عقود تأخير؛ ومن ثم تعتبر من ضمن الأصول الثابتة للمكلف الواجب حسمها من وعائه الزكوي، في حين ترى المصلحة أن الشركة تمارس طبقًا لقوائمها المالية نشاط التأجير التمويلي أو التأجير المنتهي بالتمليك وأن طبيعة نشاطها الحقيقي عروض تجارة.

وحيث تبين للجنة أن نشاط الشركة المنتج للأرباح حاصل من تقليب أموالها باستثمارها في عقود الإيجار المنتهية بالتمليك، وليس من أغراضها امتلاك هذه الأصول أو تأجيرها لعدد من المستأجرين، وإنما تؤجر على عميل واحد وتنتهي بالتمليك؛ مما يجعلها أشبه بعقد بيع بالتقسيط موثق برهن، والغرض من هذا العقد في الحقيقة هو التمليك، وأما التأجير فهو لتوثيق حق شركة التمويل عند إبرام العقد وهذا يرجح أن حقيقة هذا العقد والغرض منه هو البيع، والعبرة في العقود بالمقاصد والمعاني لا بالألفاظ والمباني، وقد نصت الفتوى الصادرة من هيئة كبار العلماء برقم (١٩٣٨٢) وتاريخ ٢/٢/١٤١٨ على "أن الأصول إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة". وبناءً على ما سبق فإن حصة الشريك السعودي في عقود الإجارة بمثابة ديون مستحقة للمؤجر "المكلف" على من اعتبرهم المكلف مستأجرين، وبذلك تدخل ضمن عروض التجارة لدى المؤجر "المكلف"؛ وعليه فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في عدم حسم حصة الشريك السعودي في عقود الإيجار من وعاء المكلف الزكوي.

٣- الزيادة المحملة في التأمينات الاجتماعية:

أ- وجهة نظر المكلف كما وردت في مذكرة اعتراضه:

قامت مصلحة الزكاة والدخل بإضافة تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة بمبلغ (١١٤,٣١٥) ريال سعودي لصافي الخسارة. وبناءً على المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية "المصاريف التي يجوز حسمها"، فقرة رقم (١) التي تنص على: "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة 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 إن جميع الضوابط متوفرة من سداد هذه المبالغ للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وشهادة التأمينات الاجتماعية، والتي تبين بأن المبالغ المسددة أعلى من المبالغ المحملة على الدفاتر، وعليه فإنه لا يوجد أي مبالغ محملة بالزيادة يجب أن تضاف.

ب- وجهة نظر المصلحة، كما وردت في خطابها:

الفروقات التي تم ردها للربح من التأمينات الاجتماعية هي ما زاد عن نسبة ١١% من رواتب السعوديين، و٢% من رواتب غير السعوديين، وذلك طبقًا لتعميم المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية (٥/١/١٢٠٧٣) لعام ١٤٢١هـ، وقد تأييد إجراء المصلحة بالقرار الصادر من لجنتكم الموقرة رقم (١٨) لعام ١٤٣٤هـ، وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على مذكرتي المكلف والمصلحة، وبعد الاستماع إلى وجهة نظر كل منهما في جلسة المناقشة وبعد الاطلاع على المذكرة الالحاقية التي قدمها ممثل المكلف خلال الجلسة، والمذكرات الإضافية التي قدمها الطرفان بعد الجلسة اتضح أن المصلحة لا تعترض على صحة المصروف أو تطعن بمصداقية المستند المؤيد له؛ وبالتالي فإن اللجنة ترى أحقية المكلف في حسم المصروف لأغراض الزكاة حيث إنه نفقة دفعت فعلًا قبل نهاية الحول ولم تعترض المصلحة على حقيقة وقوعها.

أما بالنسبة لأغراض الضريبة فإن الزيادة تعاد لصافي الربح ولا يعتد بها ضمن المصروفات المقبولة لأغراض الضريبة.

٤- تكرار إضافة الأتعاب المهنية غير المؤيدة مستنديًا بمبلغ (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال للوعاء الزكوي مرة برده للربح ومرة أخرى بإضافته للوعاء الزكوي ضمن مبالغ مستحقة لجهات ذات علاقة:

أ- وجهة نظر المكلف، كما وردت في مذكرة اعتراضه:

أتعاب مهنية غير مؤيدة مستنديًا:

قامت مصلحة الزكاة والدخل بإضافة الأتعاب المهنية البالغة (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي المدفوعة مقابل الخدمات الفنية المقدمة من (ج) إلى صافي الخسارة المعدلة معتبرة إياها مصاريف غير مؤيدة مستنديًا. وعليه نفيدكم بالحقائق التالية:

أ- بناءً على الإيضاح رقم ٧ من القوائم المالية: إن إحدى الشركات المنتسبة قامت بإعداد مستندات العمل الأولية للشركة نظير أتعاب مهنية قدرها (١٨٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي (مقدمة من (ج) بموجب عقد خدمات فنية.

ب- تم دفع مبلغ (١٢٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي المذكورة أعلاه من قبل أحد المساهمين (س) نيابة عن الشركة بموجب الاتفاقية المبرمة بين المساهمين.

ج- الرصيد المتبقي وقدره (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي لم يدفع وتم إظهاره ضمن المبالغ المستحقة إلى جهات ذات علاقة في القوائم المالية المدققة للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠.

د- قامت الشركة بسداد ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% عن المبلغ المدفوع حيث إن الخدمة عبارة عن خدمات فنية. (مرفق رقم ٦).

وبناءً على ما ورد أعلاه، تعتبر الأتعاب المهنية البالغة (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريالًا من المصاريف الجائزة الحسم. كما نفيدكم بأن مصلحة الزكاة والدخل قامت بإضافة مبلغ (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي مرتين، مرة عند إضافة مبلغ الأتعاب المهنية الغير مؤيدة مستنديًا المضاف إلى صافي الخسارة المعدلة ومرة عند إضافة المبالغ المستحقة إلى جهات ذات علاقة (فقرة رقم ٢) إلى الوعاء الزكوي. وعليه، فإن إضافة المصروف البالغ(٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي مرتين إجراء غير صحيح وفيه ثني للزكاة. وعليه، فالمصروف البالغ (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال سعودي يجب أن يستبعد كليًا من صافي الخسائر المعدلة خلال العام وكذلك من الوعاء الزكوي وذلك بسبب عدم حولان الحول والأسباب المذكورة أعلاه.

ب- وجهة نظر المصلحة، كما وردت في خطابها:

بعد الاطلاع ودراسة البند ترى أن إجراء المصلحة سليم فيما يخص إضافة المبلغ المذكور للربح، وذلك لأنه مصروف غير مؤيد مستنديًا ونرفض طلب الشركة باعتماده ضمن المصروفات واجبة الحسم، بينما نوافق الشركة على عدم إخضاعه للزكاة مرة أخرى ضمن بند مستحقات لجهات ذات علاقة لعدم الثني في التزكية.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على مذكرتي المكلف والمصلحة، وبعد الاستماع إلى وجهة نظر كل منهما في جلسة المناقشة وبعد الاطلاع على المذكرة الالحاقية التي قدمها ممثل المكلف خلال الجلسة، والمذكرات الإضافية التي قدمها الطرفان بعد الجلسة اتضح للجنة ما يلي:

١- ما يتعلق بإخضاع بند الأتعاب المهنية غير المؤيدة مستنديًا للزكاة مرتين فلقد وافقت المصلحة في خطابها على وجهة نظر المكلف في عدم جواز الثني في الزكاة، وهذا ما أكده ممثل المكلف خلال الجلسة. وبهذا يكون الخلاف بينهما منتهيًا لمصلحة المكلف فيما يخص هذا البند.

٢- أما فيما يتعلق بصحة البند وجواز حسمه من الوعاء الزكوي فترفض المصلحة اعتباره مصروفًا لعدم وجود مستند يؤيده.

ولفهم العلاقة بين المكلف (شركة (أ) وبين الأطراف ذات العلاقة من جهة وبين مقدم الخدمة وطبيعة الخدمة التي قدمها للمكلف واستفاد منها، قامت اللجنة بقراءة الاتفاقية كما وردت بلغتها الأصلية (اللغة الإنجليزية)، فاتضح أنها موقعة بين(ب) و(س) وشركة (ح) ومقدم الخدمة شركة (ج)، وبناء على القوائم المالية المدققة من قبل المراجع الخارجي فإن المكلف شركة (أ) كان في السابق شركة (ح). ولقد نصت هذه الاتفاقية أن عبارة "مستثمرو (ب)" تعني (فهذا (ب) و(س). ولقد وقع..... عن شركة (س) وشركة (ح) بالإضافة للتوقيع عن نفسه.

وتنص الاتفاقية على أن رسوم إعداد مستندات العمل المبدئية ورسوم مستندات العمل المؤجلة تبلغ (٥٠,٠٠٠,٠٠٠) دولار، كما تنص فقرة ٣,١ من الاتفاقية على أن تدفع الشركة والتي هي المكلف مبلغ (٣٢,٠٠٠,٠٠٠) دولار أي ما يعادل (١٢٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، ويمثّل هذا المبلغ الجزء الأول من رسوم إعداد مستندات العمل المبدئية، وهذه الرسوم واجبة الدفع لشركة (ج)، كما تنص فقرة ٣,٢ أن تدفع الشركة مبلغ (١٨,٠٠٠,٠٠٠) دولار أي ما يعادل (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال رسوم مستندات العمل المؤجلة، وفقرة ١,٨ من الاتفاقية تنص على أن المسؤوليات المرتبطة بـ (ب) ومستثمريه فإنها عليهم مجتمعين أو متفرقين، وعليه ففي حين أن المستندات تبين أن المكلف ملتزم بسداد مبلغ (١٨,٠٠٠,٠٠٠) دولار، أي ما يعادل (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال لشركة (ج)، إلا أن المكلف لم يزود اللجنة بمستند موضوعي معد من قبل شركة (س) موجه إلى شركة (ج)، يبين سداد المبلغ نيابة عن المكلف مما ترى معه اللجنة أحقية المصلحة في تعديل صافي الأرباح بذلك المبلغ وقدره (١٨,٠٠٠,٠٠٠) دولار أي ما يعادل (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال.

٥- ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى (ت) بنك:

أ- وجهة نظر المكلف، كما وردت في اعتراضه:

قامت مصلحة الزكاة والدخل بإخضاع المبلغ المدفوع مقابل خدمات إعداد مستندات العمل الأولية المقدمة من (ج) والبالغة (١٢٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي إلى ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% كأتاوة والصحيح بأن هذه الخدمات عبارة عن خدمات فنية تم سداد ضريبة الاستقطاع عنها بنسبة ٥%. مما نتج عنه احتساب المصلحة لضريبة استقطاع إضافية بمبلغ (١٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي بالإضافة إلى غرامات التأخير المترتبة. ونفيدكم بالآتي:

أ- قامت الشركة بتقديم المستندات المؤيدة لسداد ضريبة الاستقطاع عن المبلغ المذكور ضمن خطاب مناقشة البيانات.

ب- تفيد الشركة بأن مبلغ (١٢٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي عبارة عن "أتعاب إعداد مستندات أولية" والتي تندرج تحت الخدمات الفنية.

وبناءً على المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية، الفقرة رقم ٣ والتي تنص على:

أ- "يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها".

ب- المادة الرابعة "حقوق الطبع" من عقد الخدمات الفنية تنص على "منح الشركة، رخصة حصرية دائمة، لا رجعة فيها، وبدون ملكية للاستخدام... إلخ". وهذا يؤكد بأن المبلغ المذكور يمثل رسوم الخدمات الفنية والاستشارية كما ذكر في مقدمة العقد. حيث إن الشركة ليس لها أي حق لاستخدام الملكية في حقوق الطبع.

ج- لم يتم قيد مبلغ (١٢٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي في قائمة دخل الشركة حيث أن هذا المبلغ قد تم دفعه من قبل أحد المساهمين (س) نيابة عن الشركة بموجب الاتفاقية المبرمة بين المساهمين.

وبناءً على ما ورد أعلاه، فإن نسبة الاستقطاع المطبقة من قبل الشركة وهي ٥% صحيحة بموجب النظام، وعليه يرجى إلغاء مبلغ الاستقطاع الإضافي البالغ (١٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي بالإضافة إلى أي غرامات تأخير.

ب- وجهة نظر المصلحة، كما وردت في خطابها:

حيث إنه تبين من توضيح الشركة لطبيعة البند أنها خدمات فنية كما ترى الشركة حيث تم الاكتفاء بتأكيد أنها عبارة عن خدمات إعداد مستندات العمل الأولية فقط، وحيث إن هذه الأعمال في الأصل تقوم بها مؤسسات عالمية متخصصة وتعطى بها شهادات تفيد أن الشركة في نشاطها متوافقة مع الأنظمة السعودية أو الشرعية لذا تم تكييفها على أنها إتاوات وبالتالي تخضع للاستقطاع بنسبة ١٥%، وتتمسك بصحة إجرائها.

ج- رأي اللجنة

بعد الاطلاع على مذكرتي المكلف والمصلحة، وبعد الاستماع إلى وجهة نظر كل منهما في جلسة المناقشة وبعد الاطلاع على المذكرة الالحاقية التي قدمها ممثل المكلف خلال الجلسة، والمذكرات الإضافية التي قدمها الطرفان بعد الجلسة، وبالنظر في الاتفاقية بلغتها الأصلية (الانجليزية) تبين أن فيها حديثًا عن حقوق فكرية تنتقل للشركة، حيث أفردت الاتفاقية الجزء الرابع منها للحقوق الفكرية، وقد منحت شركة (ج) للمكلف هذه الحقوق لاستعمالها في تنفيذ الأعمال داخل المملكة، كما أن هناك بنودًا في الاتفاقية توضح كيفية انتقال الحقوق الفكرية في حالة زوال أحد الكيانات الداخلة في الاتفاقية مثل الفقرات (٨,١،

٨,٢، ٨,٣، ٨,٤)، الأمر الذي ترى معه اللجنة أن الخدمات المقدمة من قبل الطرف غير المقيم شركة (ج) من قبيل الإتاوات، فهي خدمات مقابل استخدام حقوق فكرية؛ ومن ثم فاللجنة تؤيد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

٦- غرامات التأخير:

أ- وجهة نظر المكلف، كما وردت في خطاب اعتراضه:

تعترض الشركة على غرامات التأخير الناتجة عن البنود المعترض عليها أعلاه.

ب- وجهة نظر المصلحة، كما وردت في خطابها:

تم فرض هذه الغرامات طبقًا للمادة (٧٧) من النظام، والمادة (١/٦٨) من اللجنة التنفيذية، وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

ج- رأي اللجنة:

فيما يتعلق بالبنود المرتبطة بالضريبة والتي أيدت اللجنة فيها المصلحة فإنها طبقًا للمادة الثامنة والستين من اللائحة التنفيذية فقرة (١) تخضع لغرامات التأخير، أما البنود التي أيدت اللجنة فيها المكلف فإنه ليس عليها غرامات تأخير.

٧. إخضاع أتعاب مجلس الإدارة الأجانب لضريبة الاستقطاع:

أ- وجهة نظر المكلف كما ورد في اعتراضه:

قامت مصلحة الزكاة والدخل بإضافة أتعاب مجلس الإدارة المدفوعة لغير الأعضاء إلى صافي الخسارة المعدلة بمبلغ (٦٥٤,٣٧٠) ريالًا سعوديًا والصحيح بأن تخصم المصلحة إجمالي أتعاب مجلس الإدارة المدفوعة لغير الأعضاء وهو (٩٦٥,٨٦٢) ريالًا سعوديًا من صافي الخسارة المعدلة ونفيدكم بالآتي:

أ- أن الشركة ليس لديها علم بكيفية توصل المصلحة لمبلغ (٦٥٤,٣٧٠) ريالًا سعوديًا.

ب- أن الشركة عبارة عن شركة مساهمة سعودية وبناءً على ذلك فإن جميع أتعاب مجلس الإدارة تعتبر من المصاريف الجائزة الحسم.

وبناءًا على المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية "المصاريف التي لا يجوز حسمها"، الفقرة ١ تنص على: "الرواتب والأجور وما في حكمها، سواء كانت نقدية أو عينية، المدفوعة للمالك أو الشريك، أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة)، أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة".

ج- يتضمن إجمالي أتعاب مجلس الإدارة المدفوعة لغير الأعضاء البالغة (٩٦٥,٨٦٢) ريالًا سعوديًا مبلغ (٤١١,٦٨٢) ريالًا سعوديًا خاص بالمستحقات والمدفوعات للهيئة الشرعية.

و نفيدكم بأن مجلس الشريعة مختلف عن مجلس الإدارة، حيث إن الهيئة الشرعية توافق على جميع المنتجات/ المعاملات لتكون موافقة للشريعة. لذلك فإن هذه المصاريف لا تقارن مع مصاريف مجلس الإدارة حيث إنها تعتبر مصاريف ضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وبناء على المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية "المصاريف التي يجوز حسمها تنص على: "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تم إخضاع أتعاب مجلس الإدارة الأجانب لضريبة الاستقطاع طبقًا لأحكام المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي والمادة الثالثة والستين من لائحته التنفيذية وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على مذكرتي المكلف والمصلحة، وبعد الاستماع إلى وجهة نظر كل منهما في جلسة المناقشة، وبعد الاطلاع على المذكرة الإلحاقية التي قدمها ممثل المكلف خلال الجلسة، تبين أن الخلاف ينحصر في مبلغ مكافآت عضو مجلس الإدارة غير المقيم، ففي حين أن المكلف أقر بدفع مبلغ (١٨٥,٢٤٢) ريالًا لأعضاء مجلس الإدارة غير المقيمين، إلا أن المصلحة أخضعت مبلغ (٢٢٠,٢١٢) ريالًا للضريبة، وبالنظر إلى المذكرة الإضافية التي قدمتها المصلحة بعد الجلسة، تبين وجود إقرار من المصلحة بوجود خطأ حسابي مادي لمصلحة المكلف؛ وعليه تؤيد اللجنة وجهة نظر المكلف.

وتبعًا لذلك تقرر اللجنة ما يلي:

أولًا: من الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض من الناحية الشكلية؛ وفقًا لحيثيات القرار.

ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف على إخضاع حصة الشريك السعودي من رأس المال للزكاة؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٢- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم حصة الشريك السعودي من مديني عقود الإيجار من وعاء الزكاة؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٣- فيما يتعلق بالزيادة المحملة في التأمينات الاجتماعية:

أ- تأييد المكلف في مطالبته بحسم الزيادة المحملة في التأمينات الاجتماعية لأغراض الزكاة.

ب- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم الزيادة المحملة في التأمينات الاجتماعية لأغراض الضريبة؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٤- فيما يتعلق بتكرار إضافة الأتعاب المهنية غير المؤيدة مستنديًا:

أ- انتهاء الخلاف بين الطرفين بشأن اخضاع بند الأتعاب المهنية غير المؤيدة مستنديًا للزكاة بموافقة المصلحة على طلب المكلف.

ب- رفض اعتراض المكلف على إضافة مبلغ (٦٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال من بند الأتعاب المهنية للربح وعدم اعتماده ضمن البنود المسحقة جائزة الحسم من الوعاء الزكوي؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٥- رفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى (ج) بنسبة ١٥%؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٦- رفض اعتراض المكلف على غرامة تأخير على البنود التي أبدت فيها اللجنة المصلحة؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٧- تأييد المكلف في عدم إخضاع أتعاب مجلس الإدارة الأجانب لضريبة استقطاع إضافية والاكتفاء بما دفعه وصرّح به المكلف؛ وفقًا لحيثيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسببًا إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يومًا من تاريخ استلام القرار بالنسبة للبنود الضريبية وخلال ثلاثين يومًا بالنسبة للبنود الزكوية، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق،،