(قرار رقم (١٦) لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (١٤٣٨/٣/١٥) وتاريخ ١٤٣٨/٩/٢٠هـ

على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م

الحمدلله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، وبعد:

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

الدكتور/ .....

وعضوية كل من:

الدكتور/ ..... نائبا للرئيس

الأستاذ/ ..... عضوا

الأستاذ/ ..... عضوا

الأستاذ/ ..... عضوا

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ ..... ؛ للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الزكوي الضريبي، الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١٤٣٨/١٦/١٥١٧٦) وتاريخ ١٤٣٨/٥/١٨هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/١٥)، وعلى محضر جلسة المناقشة الأولى بتاريخ ١٤٣٨/٧/١٢هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/ .....، والأستاذ/.....، والأستاذ/ ..... عن الهيئة، وحضر الأستاذ/ .....، والأستاذ/..... عن المكلف، إلا أنه وبسبب عدم نظامية تمثيل المكلف فقد تم تحديد جلسة نقاش ثانية بتاريخ ١٤٣٨/٧/١٩هـ حضرها الأستاذ/ ... عن الهيئة، وحضر الأستاذ/ ...، والأستاذ/ .... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولًا: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف بموجب الخطاب رقم (١٤٣٧/١٦/٢١٧٠) وتاريخ ١٤٣٧/٣/٢٧هـ، وورد اعتراض المكلف بوارد رقم (١٤٣٧/١٦/١٢٨٦٣) وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢٦هـ، وقد جاء في خطاب الاعتراض أن اسم المكلف هو شركة (ب)، الرقم المميز (.....)، وتم تعديل الخطأ المادي بموجب خطاب المكلف الوارد برقم (١٤٣٧/١٦/١٢٩٩٠) وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢٧هـ باسم المكلف الصحيح ورقمه المميز، وعليه يكون الاعتراض مقبولًا من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسببًا من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظامًا.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

١ – استبعاد التكاليف المحملة من البنك (ج) لعام ٢٠٠٨م.

٢ – رواتب وأجور غير مؤيدة مستنديًا لعام ٢٠٠٩م.

٣ – فروقات الرواتب والأجور لعامي ٢٠١٠م، ٢٠١١م.

٤ – مصاريف خدمات مقدمة من مصادر خارجية لعام ٢٠١٠م.

٥ – الخسائر التشغيلية لعام ٢٠١٠م.

٦ – استبعاد التكاليف المحملة من جهات منتسبة لعام ٢٠٠٩م.

٧ – التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م.

٨ – المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

٩ – مخصص الزكاة المضاف للوعاء الزكوي لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م.

١٠ – فرض الزكاة على الربح المعدل لعام ٢٠٠٧م وعن فترة شهر عام ٢٠١١م.

١١ – الضريبة الموردة بالزيادة في مقابل الزكاة المستحقة عن عام ٢٠٠٩م.

١٢ – فرض غرامة تأخير بواقع (١%) عن كل ثلاثين يوم تأخير.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١ – استبعاد التكاليف المحملة من البنك (ج) لعام ٢٠٠٨م:

أ – وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أن المبلغ البالغ قدره (٨،٢٦٤،٠١٨) ريالا يتعلق بالرواتب والبدلات الأخرى والمكافآت الزائدة عن المبلغ الوارد في شهادة البنك (ج) التي قدمت للمصلحة ردًا على الاستفسارات المقدمة في هذا الصدد، وأورد ملخصًا لبنود هذا المبلغ، وذلك كما يلي:

البند	المبلغ بالريال
مجموع الرواتب والبدلات الأخرى	٥،٥٣٨،٩٧٠
يحسم: المبلغ طبقا لشهادة البنك (ج)	(٥،٣٠٠،٠٠٠)
الفرق – "أ"	٢٣٨،٩٧٠
مكافآت الإدارة	١٤،٥٨٩،٢٧٣
مكافآت شهر ديسمبر	٢١٨،٠٣٦
مكافأة شهر رمضان	٢١٧،٧٣٩

مجموع المكافآت	١٥،٠٢٥،٠٤٨
يحسم: المبلغ طبقا لشهادة البنك (ج)	(٧،٠٠٠،٠٠٠)
الفرق – "ب"	٨،٠٢٥،٠٤٨
إجمالي الفرق المستبعد من قبل الهيئة (أ + ب)	٨،٢٦٤،٠١٨

ولا يوافق المكلف على إجراء الهيئة فيما يتعلق باستبعاد الرواتب والأجور وما في حكمها للأسباب التالية:

أ) استبعاد تكاليف الرواتب الزائدة (الفرق "أ" أعلاه):

تمثل مكافآت الموظفين لازمة للنشاط يتم تكبدها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ويجب السماح بها كمصاريف واجبة الحسم بموجب المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٩) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتعلقة بالمصاريف واجبة الحسم لأغراض الضريبة. وأرفق بيانا تفصيليا للرواتب، وعينة من عقود العمل للموظفين تأييدًا لمصاريف الرواتب.

ب) استبعاد المكافآت الزائدة (الفرق "ب") أعلاه:

يفيد المكلف أن المكافآت الزائدة تتعلق بالمبالغ المدفوعة من قبل المكلف ومن حسابه الخاص، علاوة على ذلك يود التوضيح بأنه على الرغم من تسجيل هذه المصاريف في سنة ٢٠٠٨م، فقد تم دفعها لاحقا في سنة ٢٠٠٩م. وأرفق عينة من نماذج السداد.

كما يفيد بأن مكافآت الإدارة قد تم دفعها طبقا للمعايير والإجراءات الخاصة بالمكافآت الواردة في دليل سياسة المكلف (المفصل (٣) المادة رقم (٣٢) من سياسة المجموعة للمكافآت)، والتي تنص على الآتي: "يتم دفع المكافآت لموظفي البنك بناءً على تقدير الإدارة والأداء وتنفيذ مسئوليات الموظف."

بالإضافة إلى ذلك، تعتبر مكافأة شهرة ديسمبر ورمضان، إحدى مكونات تعويض الموظف وبالتالي يجب معاملتها مثل عناصر الرواتب الأخرى (الراتب الأساسي، بدل السكن... إلخ)، كما أن مكافأة شهر ديسمبر ورمضان تدفع وفقا لسياسة المجموعة للمكافآت وعقود عمل الموظفين. (وفقا للفصل (٣) المادة (٣٦) من لائحة تنظيم العمل ولائحة الجزاءات والمكافآت) والتي تنص على الآتي: "يتم دفع مكافآت ديسمبر ورمضان سنويًا لكل موظف يعمل لدى البنك لمدة سنة أو أكثر. يتم دفع مكافأة رمضان في النصف الثاني من الشهر وقدرها راتب شهر. يتم دفع مكافأة ديسمبر في نهاية السنة وقدرها راتب شهر."

بالإضافة إلى أن مكافآت شهر ديسمبر ورمضان تتم طبقا لعقود العمل. (المادة (٣-٥) من عقد العمل)، وهذه المكافآت والرواتب تستوفي الشروط لاعتبارها مصاريف واجبة الحسم لأغراض الضريبة كما هو منصوص عليه في المادة (٩) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

كما أضاف المكلف في المذكرة الإلحاقية بأنه لا يوافق على إجراء الهيئة وذلك لأن المكلف تابع البنك (ج)، وللبنك لائحة لتنظيم العمل ولائحة للمكافآت والجزاءات معتمدة من وزارة العمل، وتطبق نفس لائحة تنظيم العمل على جميع شركات المجموعة، وقد أقرت الهيئة نفسها العلاقة بين البنك (ج) والمكلف، وذلك بقبول مبالغ الرواتب والمكافآت طبقًا لشهادة (ج)، ولذا فإن وجهة نظر الهيئة بعدم اعتماد لائحة العمل من وزارة العمل غير صحيحة.

وردا على الهيئة بأنه لم يقدم أية مستندات ثبوتية تأييدًا للرواتب والمكافآت المدفوعة، أفاد بأنه قدم مستندات عديدة تأييدًا للرواتب والمكافآت عند الرد على استفسارات الهيئة؛ وقدم للجنة أيضًا المستندات الآتية:

أ) عينة من عقود العمل.

ب) بيانا بأسماء الموظفين الذين دفعت لهم المكافآت.

ج) كشف الحساب البنكي موضحًا مدفوعات المكافآت إلى الموظفين لسنة ٢٠٠٨م.

ويود المكلف التأكيد على أن تكاليف الرواتب تمثل مصاريف عادية وضرورية للنشاط يتم تكبدها بشأن تحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ولذا يطلب السماح بحسم الرواتب والمكافآت المدفوعة للموظفين واعتبارها تكاليف واجبة الحسم وإجراء ربط معدل للسنوات المذكورة.

ب – وجهة نظر الهيئة:

قيمة البند	ما يخص الضريبة ٦٩%	قيمة الضريبة	ما يخص الزكاة ٣١%	قيمة الزكاة
٨،٢٦٤،٠١٨	٥،٧٠٢،١٧٢	١،١٤٠،٤٣٤	٢،٥٦١،٨٤٦	٦٤،٠٤٦

توضح الهيئة أنه تم مقارنة الرواتب والبدلات الأخرى والمكافآت الواردة بالشهادة المقدمة من البنك (ج) مع المحملة بالحسابات، وتبين وجود فروقات محملة بالزيادة تم ردها للربح وذلك كما يلي:

قيمة البند	البيـــــــــــــــــان
٢٠،٥٦٤،٠١٧	قيمة البند المحمل على الحسابات ويتمثل في مكافآت (١٥،٠٢٥،٠٤٨) + رواتب وبدلات أخرى (٥،٥٣٨،٩٧٠)
١٢،٣٠٠،٠٠٠	قيمة البند طبقًا الشهادة المقدمة من البنك .....
٨،٢٦٤،٠١٨	الفرق المحملة بالزيادة والمضاف إلى صافي ربح عام ٢٠٠٨م

وردًا على ما جاء في اعتراض المكلف من أن المكافآت السنوية المدفوعة للموظفين تستوفي الشروط اللازمة للحسم، طبقًا للفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأن معايير وطرق تحديد المكافأة مبينة في سياسات المكلف، طبقًا للائحة تنظيم العمل ولائحة المكافآت والجزاءات التي أرفقها المكلف باعتراضه، توضح الهيئة أن هذه اللائحة لا تخص المكلف وليست باسمه، ولكنها تخص البنك (ج) (أحد الشركاء)، كما لم يقدم المكلف أية مستندات ثبوتية تؤيد صرف هذه المكافأة للموظفين مثل حساب المكلف بالبنك والحسابات البنكية للموظفين التي تحول عليها رواتبهم ومكافآتهم، لإمكان التثبيت من خروج تلك المبالغ من حساب المكلف وإضافتها لحسابات موظفيه، وعليه لم تعتمد الهيئة هذه الفروقات وتتمسك بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم الرواتب والمكافآت المدفوعة للموظفين، في حين ترفض الهيئة ذلك لعدم تأييدها مستنديا، ولأن لائحة العمل التي قدمها المكلف لا تخصه، وإنما تخص البنك (ج)، وبدراسة اللجنة لما قدمه المكلف من مستندات وعقود العمل، وكشف الحساب البنكي لعام ٢٠٠٨م الذي يثبت تحويل المبالغ للموظفين، ولائحة تنظيم العمل ولائحة المكافآت والجزاءات المعتمدة من وزارة العمل لدى المكلف، ولأن المكلف كان تابعًا من الناحية الإدارية والمالية

والتنظيمية للبنك (ج) في ذلك الوقت، واستنادًا للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة تأييد اعتراض المكلف على هذا البند.

٢ – رواتب وأجور غير مؤيدة مستنديًا لعام ٢٠٠٩م:

أ – وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأن الهيئة استبعدت الرواتب والأجور البالغ قدرها (٦،١٧٨،٦٥٥) ريالا، ولم تطلب أي مستندات مؤيدة بشأن هذا المبلغ قبل إجراء الربط للعام ٢٠٠٩م، كما أن الهيئة استبعدت المساهمة من قبل المكلف في خطة الادخار للموظفين البالغة (٤٨،٤٨٠) ريالا، والمضمنة في المبلغ أعلاه، ويود المكلف الإفادة بأنه استبعد المبلغ المذكور في إقراره الزكوي/ الضريبي لسنة ٢٠٠٩م، وأنه لا يوافق على إجراء الهيئة فيما يتعلق باستبعاد الرواتب والأجور أعلاه استنادًا على الأسباب التالية:

أ) تمثل التكاليف أعلاه مصاريف عادية ولازمة للنشاط ويتم تكبدها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ويجب السماح بحسمها بموجب المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٩-١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ب) تستوفي الرواتب والأجور التي تدفع للموظفين الشروط الخاصة بالمصاريف الواجبة الحسم لأغراض الضريبة، كما هو منصوص عليه في المادة (٩) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ج) أن عينة عقود العمل للموظفين وعينة من خطابات المكافآت المرفقة تؤيد المصاريف أعلاه.

وأضاف المكلف في المذكرة الإلحاقية: بأنه لا يوافق على إجراء الهيئة باستبعاد الرواتب والأجور أعلاه للأسباب التالية:

أ) الرواتب والأجور مدفوعة من قبل البنك (ج) ذلك أن المكلف سجل لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية خلال سنة ٢٠١٠م، وكان البنك (ج) هو الذي يقوم بدفع الرواتب والأجور للسنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠٠٩م وجزئيًا لسنة ٢٠١٠م، وتم هذا طبقًا لاتفاقية مستوى الخدمة بين المكلف والبنك (ج).

ب) أن المكلف خضع للمراجعة النظامية لسنة ٢٠٠٩م وصادق مراجعو الحسابات الخارجيين على الرواتب والأجور التي تم التصريح عنها في القوائم المالية للمكلف. وقدم للتأكيد المستندات المؤيدة التالية:

- الإقرار الضريبي لسنة ٢٠٠٩م.
- القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠١٠م.
- عينة من عقود العمل للموظفين تأييدًا لمصاريف الرواتب.

ج) الاستبعاد المزدوج للمساهمة في خطة ادخار الموظفين (٤٨،٤٨٠) ريالًا:

يود المكلف الإفادة بأن الهيئة استبعدت المساهمة من قبل المكلف في خطة الادخار للموظفين البالغة (٤٨،٤٨٠) ريالا المبينة في إقراره الضريبي لسنة ٢٠٠٩م، علمًا بأن الهيئة بعد أن استبعدت إجمالي الرواتب والأجور بمبلغ (٦،١٧٨،٦٥٥) ريالا، قامت بصورة مستقلة باستبعاد المساهمة في خطة ادخار الموظفين بمبلغ (٤٨،٤٨٠) ريالا، والذي كان جزءًا من الرواتب والأجور المستبعدة أعلاه، ونشأ عن هذا الإجراء استبعاد مزدوج لنفس المبلغ.

وبناء عليه، يرى المكلف بأن إجراء الهيئة باستبعاد الرواتب والأجور لا مبرر له، كما يطلب إلغاء الاستبعاد المزدوج للمساهمة في خطة ادخار الموظفين بمبلغ (٤٨،٤٨٠) ريالا، والذي تم استبعاده كجزء من إجمالي الرواتب والأجور البالغة (٦،١٧٨،٦٥٥) ريالا، وتوجيه الهيئة لإجراء ربط معدل للسنة أعلاه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

قيمة البند	ما يخص الضريبة ٦٩%	قيمة الضريبة	ما يخص الزكاة ٣١%	قيمة الزكاة
٦،١٧٨،٦٥٥	٤،٢٦٣،٢٧٢	٨٥٢،٦٥٤	١،٩١٥،٣٨٣	٤٧،٨٨٥

لم تعتمد الهيئة هذه المبالغ وتم ردها إلى صافي الربح، لعدم تقديم المكلف للمستندات المؤيدة لها رغم طلبها بموجب خطابات المناقشة، كما لم يقدم المكلف ضمن الاعتراض المقدم منه ما يؤيد هذا المبلغ. أما بخصوص مبلغ (٤٨،٤٨٠) ريالا الذي أفاد المكلف أنه يمثل المساهمة من قبله في خطة الادخار للموظفين وأنه تم رده بالإقرار، توضح الهيئة أن المكلف لم يقدم ما يفيد أن هذا المبلغ متضمن في المبلغ (٦،١٧٨،٦٥٥) ريالا، وعليه لم تعتمد الهيئة هذه الفروقات وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في عدم موافقة المكلف على إجراء الهيئة فيما يتعلق باستبعاد الرواتب والأجور لعام ٢٠٠٩م، كما يطلب إلغاء الاستبعاد المزدوج للمساهمة في خطة ادخار الموظفين بمبلغ (٤٨،٤٨٠) ريالا، في حين لم تعتمد الهيئة هذه المبالغ وقامت بردها إلى صافي الربح، لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لها رغم طلبها منه بموجب خطابات المناقشة، وعدم تقديم ما يفيد أن مبلغ (٤٨،٤٨٠) ريالا ضمن الرواتب والأجور المستبعدة. وبدراسة اللجنة لما قدمه المكلف من مستندات وعقود، وبناء على القوائم المالية للمكلف المصادق عليها من المراجع الخارجي، ووفقا للائحة تنظيم العمل ولائحة المكافآت والجزاءات المعتمدة من وزارة العمل لدى المكلف، ولأن المكلف كان وقتها تابعا من الناحية الإدارية والمالية والتنظيمية للبنك (ج)، واستنادًا للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (١) من المادة (٩٩ من اللائحة التنفيذية للنظام، ترى اللجنة تأييد اعتراض المكلف، فيما يخص الرواتب والأجور لعام ٢٠٠٩م.

أما ما يتعلق بطلب إلغاء الاستبعاد المزدوج للمساهمة في خطة ادخار الموظفين بمبلغ (٤٨،٤٨٠) ريالا وحيث يفيد المكلف إنها ضمن مصاريف الرواتب والأجور المستبعدة من قبل الهيئة، ترى اللجنة انتفاء الازدواج بتأييدها للمكلف في اعتراضه على بند الرواتب والأجور.

٣ – فروقات الرواتب والأجور لعامي ٢٠١٠م، و٢٠١١م:

أ – وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن الهيئة استبعدت فروقات الرواتب والأجور البالغ قدرها (١٢،٢٨٨،٣١٨) ريالا، و(٥٩٨،٩٥٣) ريالا للعامين ٢٠١٠م، و٢٠١١م على التوالي، ولم توضح الأسباب التي دفعتها لاستبعاد هذه التكاليف، كما لم تقدم بيانًا تفصيليًا للفروقات أعلاه، إلا أنه من واقع الحسابات يلاحظ بأن المبالغ المستبعدة تتكون من البنود التالية:

البيان	بالريـــــال	
	٢٠١٠م	٢٠١١م
الرواتب غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية (٢٠١٠: ٣،٣٥٥،٢٦١ – ١،٥٧٤،٨٥٠ ريال) (٢٠١١: ٢٣٩،١٠٩ – ١٧٣،٠٤٠ ريال)	١،٧٨٠،٤١١	٦٦،٠٦٩

مكافآت الإدارة	٨،٤٢٩،٨٣٦	-
مكافآت الموظفين	٤٧٩،٥١٤	٤٠٥،٧٨٩
بدل سفر	٣٤٤،٦٣٩	
بدل نقل	١٤٠،٦٠٠	١٤،٧٠٠
بدل سكن	٧٣٧،٢٦٨	٥٩،٩٣٩
مساهمة شركة (أ)(المكلف)	-	٦،٤٢٣
مصاريف مدرسية	١٢٥،١٤٨	١٣،١٣٤
بدلات أخرى	٤٦،٩٢٣	٣٠،٤٧٨
مصاريف توظيف	١٤٤،١٩٩	١،٧٩١
فرق غير محدد	٢٢٠	٦٣٠
مجموع الاستبعادات	١٢،٢٨٨،٣١٨	٥٩٨،٩٥٣

ولا يوافق المكلف على إجراء الهيئة فيما يتعلق باستبعاد الرواتب والأجور وما في حكمها للسنوات ٢٠١٠م و٢٠١١م للأسباب التالية:

أ) تمثل الرواتب غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية والبدلات الأخرى المدفوعة للسنوات ٢٠١٠ و٢٠١١م مصاريف عادية ولازمة للنشاط ويتم تكبدها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ويجب السماح بحسمها بموجب المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٩-١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأرفق عينة من عقود العمل للموظفين، وعينة من خطابات المكافآت تأييدًا للمصاريف أعلاه.

ب) أن المكافآت للسنوات ٢٠١٠م و٢٠١١م، قد تم دفعها طبقا للمعايير والإجراءات الخاصة بالمكافآت الواردة في دليل سياسة المكلف (الفصل ٣ المادة رقم (٣٢) من سياسة المجموعة للمكافآت)، والتي تنص على الآتي: "يتم دفع المكافآت لموظفي البنك بناءً على تقدير الإدارة والأداء وتنفيذ مسئوليات الموظف".

ج) أن المبالغ أعلاه استوفت الشروط الخاصة بالمصاريف الواجبة الحسم لأغراض الضريبة، كما هو منصوص عليه في المادة (٩-١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

د) نظرًا لضآلة المبلغ قام المكلف بسداد الزكاة المستحقة بشأن الاستبعاد أعلاه لسنة ٢٠١١م. إلا أنه يعترض على هذه الاستبعادات من حيث المبدأ بناءً على الإيضاحات أعلاه.

أضاف في المذكرة الإلحاقية:

- أنه مسجل لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية خلال سنة ٢٠١٠م، وقد كان البنك (ج) يقوم بدفع الرواتب والأجور بشكل جزئي لسنة ٢٠١٠م، وتم هذا طبقًا لاتفاقية مستوى الخدمة بين المكلف (ج).

- أن اللائحة التنفيذية للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، نصت في المادة (١٦) على إجمالي الإيرادات الخاضعة لحسم الاشتراكات يجب ألا تتجاوز (٤٥،٠٠٠) ريال لكل شهر، وإذا كان المبلغ يتجاوز (٤٥،٠٠٠) ريال، فيجب تأييده بالمستندات الثبوتية مثل عقد العمل، وأن الراتب الأساسي وبدل السكن هي فقط العناصر الخاضعة، ويتم التصريح عنها للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

- أن المكلف خضع للمراجعة النظامية للسنوات ٢٠١٠، و٢٠١١م وصادق مراجعو الحسابات الخارجيين على الرواتب والأجور الواردة في القوائم المالية المدققة للمكلف، علاوة على ذلك فقد صرح المكلف على نفس البند طبقًا للإقرارات الضريبية للسنوات ٢٠١٠م، و٢٠١١م.

ويلاحظ أن إجمالي المبالغ المستبعدة للسنوات ٢٠١٠م، و٢٠١١م هي نفسها المصرح عنها من قبل المكلف في إقراراته الضريبية للسنوات ٢٠١٠م، و٢٠١١م على التوالي، وأرفق المكلف المستندات المؤيدة التالية:

-الإقرار الضريبي للسنوات ٢٠١٠م و٢٠١١م.

-القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠١٠م، و٢٠١١م.

وأفاد بأنه على استعداد لتقديم المزيد من المستندات المؤيدة للدفاع عن وجهة نظره فيما يتعلق بهذا البند.

وعليه، يرى المكلف بأن مصاريف الرواتب والأجور بشأن السنوات أعلاه يجب أن تعتبر مصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة والزكاة، ويطلب إلغاء هذا الاستبعاد في ربط الهيئة عند إصدار الربط المعدل للسنوات أعلاه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

العام	قيمة البند	يخص الضريبة ٦٩%	قيمة الضريبة	يخص الزكاة ٣١%	قيمة الزكاة
٢٠١٠م	١٢،٢٨٨،٣١٨	٨،٤٧٨،٩٣٩	١،٦٩٥،٧٨٨	٣،٨٠٩،٣٧٩	٩٥،٢٣٥
٢٠١١م	٥٩٨،٩٥٣	٤١٣،٢٧٨	٨٢،٦٥٦	١٨٥،٦٧٥	٤،٦٤٢

تم رفض اعتماد المبالغ أعلاه وردها للربح لعدم وجود مستندات مؤيدة لها، حيث تم مقارنة الأجور والرواتب المحملة بالحسابات وما ورد بشهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ورد الفرق المحمل بالزيادة للربح، وبمراجعة ما ورد باعتراض المكلف تبين أن هذه الفروقات عبارة عن مكافآت وبدلات، ينطبق عليها ما ورد في البند رقم (١) من هذه المذكرة، كما لم يقدم المكلف اللائحة التي تنظم وتحدد صرف هذه المكافآت للموظفين وللإدارة طبقًا للمادتين (١٣،١٢) من نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٢٦/٨/٢٣هـ اللتان انتهيا إلى أنه يجب على صاحب العمل الذي يشغل (١٠) عمال فأكثر أن يضع لائحة لتنظيم العمل تتضمن قواعد تنظيم العمل والأحكام الخاصة بالجزاءات والمميزات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، وأن تكون معتمدة من قبل وزير العمل، وعليه لم تعتمد الهيئة هذه الفروقات وتتمسك بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم فروقات مصاريف الرواتب والأجور للعامين ٢٠١٠م و٢٠١١م، ويرى أنها مصاريف لازمة للنشاط ويتم تكبدها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وأنها جائزة الحسم لأغراض الضريبة والزكاة، في حين ترى الهيئة أنها غير مؤيدة مستنديًا كما لم يقدم المكلف اللائحة التي تنظم وتحدد صرف هذه المكافآت للموظفين وللإدارة، وبالنظر فيما قدمه

المكلف من مستندات ودفوع تبين عدم وجود لائحة مستقلة لدى المكلف تنظم وتحدد صرف المكافآت وفقا لمتطلبات المادة (١٢) والمادة (١٣) من نظام العمل، وبخاصة أنه أصبح منشأة مستقلة ماليًا وإداريًا في عام ٢٠١٠م، كما لم يقدم المكلف للجنة شهادة من المراجع الخارجي والمستندات المؤيدة لصرف هذه المبالغ وخروجها من ذمته رغم طلبها منه ووعد بذلك،

ولأن المعتمد في مثل هذه الحالات هي شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، واستنادًا إلى الفقرة (١-أ) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٤ – مصاريف خدمات مقدمة من مصادر خارجية لعام ٢٠١٠م:

أ – وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على إجراء الهيئة فيما يتعلق باستبعاد مصاريف الخدمات المقدمة من جهات أخرى والبالغة (١،١٦٨،٨٢٧) ريالا لعام ٢٠١٠م، للأسباب التالية:

أ) المكلف شركة تابعة للبنك (ج) وهو شركة مقيمة ويعمل في المملكة العربية السعودية، ومسجل لدى الهيئة بموجب الرقم المميز (....).

ب) أبرم المكلف مع البنك (ج) اتفاقية مستوى الخدمات بتاريخ ٢٥ مايو ٢٠٠٩م والتي وافق بموجبها الطرفان على قيام البنك (ج) بتقديم خدمات الرقابة المالية والمحاسبية.

ج) أن مصاريف خدمات الرقابة المحاسبية والمالية أعلاه تتعلق بالمصاريف الإدارية التي تمكن المكلف من العمل بصورة صحيحة، علاوة على ذلك تستوفي هذه المصاريف شروط المصاريف الواجبة الحسم لأغراض الضريبة، كما هو منصوص عليه في المادة (٩) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

د) أن التكلفة المتكبدة من قبله تم التصريح عنها أيضا من قبل البنك (ج) في الإقرار الزكوي/ الضريبي، وسدد المبلغ المستحق عنها، ويمكن للهيئة التحقق من هذه المعلومات من واقع الإقرارات الزكوية/ الضريبية المعنية، ولذا يلاحظ بأن البنك (ج) يقوم بسداد الضريبة عن المبلغ المستلم، في حين أن الهيئة استبعدت التكلفة النظامية المتكبدة من قبل المكلف دون وجود مبرر لذلك؛ وعليه فإن فرض الضريبة على نفس المعاملة لا يعتبر إجراءً نظاميًا وليس مبررًا من قبل الهيئة، و المكلف على استعداد لتقديم تأكيد من البنك (ج) في هذا الشأن.

وأضاف في المذكرة الإلحاقية:

-أن الهدف من الاتفاقية المبرمة بين المكلف والبنك (ج) هو دعم المكلف فيما يتعلق بنشاطاته من قبل الشركة الأم، وهي البنك (ج) نظرًا لعدم تسجيل المكلف لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية حتى سنة ٢٠١٠م، وأنه لا يستطيع أن يوظف موظفين تحت كفالته. علاوة على ذلك يعتبر البنك (ج) مسئولًا عن إدخال رواتب المكلف.

- بما أن البنك (ج) قد قام بسداد الضريبة عن المبلغ المستلم، فإن المكلف يجب أن يستبعد نفس المبلغ تجنبًا للازدواج الضريبي لنفس المعاملة.

وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والشرح أعلاه، يطلب المكلف السماح بحسم مصاريف الخدمات المقدمة من جهات أخرى (اتفاقية مستوى الخدمات) لأغراض حساب الضريبة وإجراء ربط معدل للسنة أعلاه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

قيمة البند	ما يخص الضريبة ٦٩%	قيمة الضريبة	ما يخص الزكاة ٣١%	قيمة الزكاة
١،١٦٨،٨٢٧	٨٠٦،٤٩١	١٦١،٢٩٨	٣٦٢،٣٣٦	٩،٠٥٨

تم رفض اعتماد المبلغ أعلاه ورده للربح لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة له، وبالاطلاع على ما ورد باعتراض المكلف تبين أنه قدم صورة بالإنجليزية من اتفاقية خدمات بين المكلف والبنك (ج) فقط، وهو ما لا يكفي لإثبات صحة وجدية المصروف المحمل بالحسابات، وعليه ولعدم جدية وكفاية المستندات المقدمة من المكلف والمرفقة مع اعتراضه لم تعتمد الهيئة هذه المصاريف، وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف السماح بحسم مصاريف الخدمات المقدمة من جهات أخرى (بموجب اتفاقية مستوى الخدمات) لأغراض حساب الضريبة، في حين ترى الهيئة رفض حسم هذه المصاريف وردها للربح لعدم جدية وكفاية المستندات المقدمة من المكلف، ولكون الخلاف مستندي ولعدم تقديم المكلف المستندات التي تؤيد وجهة نظره، وما يثبت إدراج تلك المبالغ كإيرادات ضمن الإقرار الزكوي الضريبي للبنك (ج) لعام ٢٠١٢م، واستنادًا إلى الفقرة (١-أ) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥ – الخسائر التشغيلية لعام ٢٠١٠م:

أ – وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على إجراء الهيئة فيما يتعلق باستبعاد خسائر التشغيل وقدرها (٦،٦٥٩،٧٦٧) ريالًا للأسباب التالية:

أ) أن هذه الخسائر ناتجة عن خدمات استشارات مالية قدمت لأحد العملاء وهو الشركة (د)بشأن إصدار حقوق الأسهم، وأخطأ المكلف في احتساب السعر المتعلق بالمعاملة ذات الصلة، ونتيجة لهذا الخطأ وجهت هيئة سوق المال المكلف بسداد مبلغ التعويض للعميل المذكور وتم قيد هذا التعويض في حسابات المكلف خسائر تشغيلية لسنة ٢٠١٠م.

ب) أرفق المكلف صور المراسلات بينه وبين هيئة السوق المالية التي توضح التوجيهات الصادرة للمكلف بسداد المبلغ أعلاه إلى الشركة (د)، كما أرفق كشف الحساب البنكي الذي يوضح المبلغ الذي تم تحويله بالفعل إلى الشركة (د).

على ضوء ما ذكر أعلاه يود المكلف التوضيح بأن الخسائر التشغيلية تستوفي شروط المصاريف الضرورية اللازمة للنشاط المؤيدة بالمستندات بموجب المادة (٩-١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وأضاف في المذكرة الإلحاقية الآتي:

-قضى أحد قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية بشأن حالات مشابهة بأن الخسائر التشغيلية مصاريف واجبة الحسم لأغراض الضريبة. وأرفق صورة القرار رقم (١٧١٠) لعام ١٤٣٨هـ. حيث ورد في البند رقم (٣) من القرار بأن اللجنة قد حكمت لمصلحة المكلف بشأن الخسائر التشغيلية نظرًا لارتباطها بنشاطات البنك وهي مصاريف ضرورية للنشاط يجب السماح بحسمها لأغراض الضريبة.

-أن طبيعة الخسائر التشغيلية الأخرى التي يتم التصريح عنها من قبل المكلف هي مصاريف ضرورية ولازمة للنشاط عمومًا، يتم تكبدها من قبل البنوك والمؤسسات المالية الأخرى خلال فترة العمل الاعتيادية.

-أرفق المكلف المستندات التالية تأييدًا لهذه المصاريف:

أ) كشف الحساب البنكي الذي يوضح المبلغ الذي تم تحويله بالفعل إلى الشركة (د) .

ب) القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠١١م (الإيضاح رقم ١٤) الذي يؤكد طبيعة ومبلغ الخسائر التشغيلية بشأن سنة ٢٠١٠م.

وبالأخذ في الاعتبار الشرح أعلاه والمستندات المؤيدة المقدمة، يرى المكلف بأن الخسائر التشغيلية لسنة ٢٠١٠م يجب أن تعتبر مصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة والزكاة ويطلب توجيه الهيئة لإصدار ربط معدل.

ب – وجهة نظر الهيئة: **(بالريـــال)**

قيمة البند	ما يخص الضريبة ٦٩%	قيمة الضريبة	ما يخص الزكاة ٣١%	قيمة الزكاة
٦،٦٥٩،٧٦٧	٤،٥٩٥،٢٣٩	٩١٩،٠٤٨	٢،٠٦٤،٥٢٨	٥١،٦١٣

تم رفض اعتماد المبلغ أعلاه ورد للربح لعدم تقديم المستندات المؤيدة له، وبدراسة اعتراض المكلف تبين أن هذا المبلغ عبارة عن تعويض لعميل أخطأ المكلف في احتساب السعر المتعلق بالمعاملة ذات الصلة ونتيجة لهذا الخطأ وجهت هيئة السوق المالية المكلف بسداد المبلغ المذكور، وأرفق بالاعتراض صورًا ضوئية بالإنجليزية لا يمكن الاستناد إليها في معرفة نوعية هذا الخطأ والمسئول عنه وارتباطه بالنشاط من عدمه، ونظرًا لعدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف رفق اعتراضه لم تعتمد الهيئة هذا البند، وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم الخسائر التشغيلية لسنة ٢٠١٠م لأنه يرى أنها تستوفي شروط المصاريف الضرورية واللازمة للنشاط ومؤيدة بالمستندات، في حين ترفض الهيئة اعتماد هذه الخسائر وترى ردها للربح لعدم كفاية المستندات المقدمة، ولكون الخلاف مستنديًا قامت اللجنة بدراسة المستندات التي قدمها المكلف ومنها صور المراسلات التي تمت بين المكلف وهيئة السوق المالية، وكشف الحساب البنكي الذي يثبت تحويل المبلغ للشركة المتضررة، وكذا القوائم المالية لعام ٢٠١١م المعتمدة من المراجع الخارجي والتي أوضحت طبيعة ومبلغ الخسائر التشغيلية لعام ٢٠١٠م، واستنادا إلى الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تحدد المصاريف التي يجوز حسمها، ترى اللجنة تأييد اعتراض المكلف على هذا البند.

٦ – استبعاد التكاليف المحملة من جهات منتسبة لعام ٢٠٠٩م:

أ – وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأن الهيئة استبعدت التكاليف المحملة من الجهات المنتسبة وقدرها (٢٩،٩٠١) ريال لعام ٢٠٠٩م، ولم تطلب المستندات المؤيدة لهذه المصاريف، ولا يوافق على هذا الإجراء، حيث إن التكاليف المحملة من الجهات المنتسبة تتعلق باسترداد مصاريف تأمين التعويض المهني المتكبدة من قبل البنك (ج) والتي تمثل مصاريف لازمة تم تكبدها خلال فترة العمل الاعتيادية، كما أن هذه المصاريف تستوفي شروط المصاريف الواجبة الحسم لأغراض الضريبة، كام هو منصوص عليه في المادة (٩) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

واستنادا على الشرح أعلاه يعتقد المكلف بأن التكاليف المحملة من الجهات المنتسبة يجب اعتبارها من المصاريف الواجبة الحسم لأغراض حساب الزكاة والضريبة، ويطلب السماح بحسمها وإجراء ربط معدل للسنوات أعلاه.

ب – وجهة نظر الهيئة: **(بالريـــال)**

قيمة البند	ما يخص الضريبة ٦٩%	قيمة الضريبة	ما يخص الزكاة ٣١%	قيمة الزكاة
٢٩،٩٠١	٢٠،٦٣٢	٤،١٢٦	٩،٢٦٩	٢٣٢

تم رفض اعتماد المبلغ أعلاه ورده للربح لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة له، رغم طلب الهيئة لتلك المستندات في خطاب مناقشة حسابات المكلف، كما لم يقدم المكلف ضمن اعتراضه أية مستندات مؤيدة للبند، وعليه لم تعتمد الهيئة هذا البند، وتتمسك بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم التكاليف المحملة من الجهات المنتسبة ويرى أنها من المصاريف الواجبة الحسم لأغراض حساب الزكاة والضريبة وفقًا للفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، في حين ترفض الهيئة هذه المصاريف وترى ردها للربح لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة، ونظرا لأن الخلاف مستندي ولعدم تقديم المكلف ما يثبت صحة دفعه، واستنادا إلى الفقرة (١-أ) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٧ – التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م:

أ – وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على إجراء الهيئة فيما يتعلق باستبعاد التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة، ويود الإفادة بأنه طالب بحسم مصاريف تأمينات اجتماعية أقل من المبلغ الوارد في الشهادة وذلك على النحو التالي:

البند	٢٠١٠م	٢٠١١م
التأمينات الاجتماعية التي طالب المكلف بحسمها	٢٠٢،١٢٠	١٣،٨١٨
التأمينات الاجتماعية طبقا لشهادة التأمينات الاجتماعية	٢١٧،٨٤٤	٢٠،٥٧٤
الفرق	(١٥،٧٢٤)	(٦،٧٥٦)

استنادا على ما ورد أعلاه فإن قسط التأمينات الاجتماعية يؤكده مبلغ الاشتراكات الواردة في شهادة التأمينات الاجتماعية، وعليه يرى المكلف بأنه ليس هناك مبلغ تأمينات اجتماعية زائد واجب الاستبعاد لأغراض الزكاة والضريبة، وأرفق صورًا من شهادات التأمينات الاجتماعية.

ولذا يرى المكلف بأن قسط التأمينات الاجتماعية المصرح عنه في الإقرار الزكوي/ الضريبي يمثل تكاليف واجبة الحسم لأغراض حساب الزكاة والضريبة، ويأمل بإلغاء الاستبعاد وإجراء ربط معدل للسنوات أعلاه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

تم إضافة التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة للربح طبقًا للاتي:

البيـــــــــــــان	٢٠١٠م	٢٠١١م
التأمينات الاجتماعية طبقًا لشهادة المؤسسة	١٢٥،٦٢٢	١٢،٠١٧
التأمينات المحملة طبقًا للحسابات	٢٠٢،١٢٠	١٣،٨١٨
الفروق التي تم ردها للربح	٧٦،٤٩٨	١،٨٠١
ما يخص الضريبة (٦٩%)	٥٢،٧٨٤	١،٢٤٣
قيمة فرق الضريبة	١٠،٥٥٧	٢٤٩
ما يخص الزكاة (٣١%)	٢٣،٧١٤	٥٥٨
قيمة فرق الزكاة	٥٩٣	١٤

وتوضح الهيئة أن قيمة التأمينات الاجتماعية التي يطالب المكلف بحسمها طبقًا للاعتراض المقدم منه تمثل المسدد من صاحب العمل وتشتمل على حصة صاحب العمل وحصة العامل، وطبقًا لأحكام البند (٩) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم والتي منها (حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصندوق معاشات التقاعد، والتأمينات الاجتماعية، أو صناديق التوفير والادخار)؛ وعليه لم تعتمد الهيئة هذا البند، وتتمسك بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم الأقساط المدفوعة للتأمينات الاجتماعية للعامين ٢٠١٠م و٢٠١١م، كما وردت في إقراره، وأنه لا توجد مبالغ تأمينات اجتماعية زائدة واجبة الاستبعاد لأغراض الزكاة والضريبة، في حين ترى الهيئة أن قيمة التأمينات الاجتماعية التي يطالب المكلف بحسمها تمثل المسدد من صاحب العمل وتشتمل على حصته وحصة العامل، وبمراجعة اللجنة لشهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تبين أن المبالغ المذكورة فيها موافقة لما ذكره المكلف في اعتراضه، ولكون هذه المبالغ تشمل جميع ما تم سداده للمؤسسة، ومن ثم فهي تتضمن القسط الواجب دفعه من العامل والقسط الواجب على رب العمل، وهذا ما يعد مخالفة لنص الفقرة (٩) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف ضريبيًا وقبوله من الناحية الزكوية لثبوت خروج لتلك المبالغ من ذمة المكلف استنادًا إلى شهادة التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠١٠م.

٨ – المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م:

أ – وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن الهيئة قامت بإضافة حصة الشريك السعودي في المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة وقدرها (٥،٧٢٧،٤٦٠) ريالا، و(٦،٦٧٣،٠١٩) ريالا إلى الوعاء الزكوي للعامين ٢٠٠٩م، و٢٠١٠م على التوالي، حيث إن المكلف سجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة خلال فترة النشاط الاعتيادية لأغراض المتاجرة.

وبالأخذ في الاعتبار ما ذكر أعلاه يجب عدم إضافة المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة لوعاء الزكاة للأسباب التالية:

- لم يتسلم المكلف مبالغ فعلية.

- لم يتم استخدام الأرصدة لتمويل أي استثمار، أو شراء موجودات ثابتة، أو أي بنود أخرى واجبة الحسم لأغراض الزكاة الشرعية.

- تطرقت الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) للزكاة على الأموال التي حصل عليها المكلفين بالزكاة من القروض المقدمة من الجهات الحكومية للقطاع الخاص، ولم تتطرف للذمم الدائنة الناشئة من المبالغ المستحقة من العمليات العادية للشركة.

وبما أن جوهر الفتوى يختلف كليًا وليس له علاقة بأرصدة الذمم الدائنة الناشئة خلال دورة النشاط الاعتيادية، فإن الهيئة ليس لديها مبرر في إضافة أرصدة الذمم الدائنة لوعاء الزكاة لأن هذه الأرصدة لا تقع ضمن الأموال الخاضعة للزكاة طبقا للفقه الإسلامي والفتاوى والتعاميم الصادرة من الهيئة.

وأضاف المكلف في مذكرته الإلحاقية: أنه يجب عدم إضافة الرصيد الافتتاحي أو الختامي أيهما أقل للدائنين التجاريين طبقًا للقوائم المالية، إلى الوعاء الزكوي وذلك للأسباب التالية:

- عدم حولان الحول على رصيد الذمم الدائنة الفردية.

- يتكون الرصيد الختامي للدائنين التجاريين من البضائع والخدمات المتحصل عليها خلال السنة؛ حيث يقوم المكلف بشراء البضائع والخدمات من مورديها ويسدد الضرائب والزكاة المستحقة خلال المواعيد النظامية.

وبالأخذ في الاعتبار الشرح أعلاه، يطلب المكلف السماح بحسمها من الوعاء الزكوي وإجراء ربط معدل للسنوات المذكورة.

ب – وجهة نظر الهيئة:

العام	قيمة البند	ما يخص الزكاة (٣١%)	قيمة الزكاة
٢٠١٠م	٥،٧٢٧،٤٦٠	١،٧٧٥،٥١٣	٤٤،٣٨٨
٢٠١١م	٦،٦٧٣،٠١٩	٢،٠٦٨،٦٣٦	٥١،٧١٦

تم إضافة هذه المبالغ للوعاء الزكوي لحولان الحول عليها وهي في ذمة المكلف، وذلك طبقًا للبيان التحليلي المقدم منه بشأن المبالغ المستحقة إلى جهات ذات علاقة، تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (٢/٢٣٨٤) لعام ١٤٠٦هـ، والتي تنص على البند الخامس على: "أن ما تستفيده الشركة من النقود بقرض أو هبة أو إرث أو نحو ذلك فهذا يعتبر له حول مستقل متى أكمله وجبت فيه الزكاة إذا كان نقودا أو عروض تجارة"، والفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ، في إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة كافة الأموال المستفادة في أي صورة ومن أي مصدر إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه فإذا آلت مصروفات أو عروض قنية (أصول ثابتة) فلا زكاة فيها وحسمت من الوعاء، وإذا آلت إلى عروض تجارية متداولة خضعت للزكاة، وكذلك استنادًا للفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ، والتي جاء فيها: (أن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بحسم الديون من ذلك، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته).

وقد تأيد إجراء الهيئة بالعديد من القرارات؛ ومنها القرار الاستئنافي رقم (١٦٢٣) لعام ١٤٣٧هـ، وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم إضافة حصة الشريك السعودي في المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة إلى وعاء الزكاة للسنوات ٢٠٠٩م و٢٠١٠م لأنه لم يستلم مبالغ فعلية كما لم يتم استخدام هذه الأرصدة لتمويل أي استثمار أو شراء موجودات ثابتة، في حين ترى الهيئة أنها أضافت هذه المبالغ للوعاء الزكوي لحولان الحول عليها وهي في ذمة المكلف، طبقًا للبيان التحليلي المقدم منه، وذلك وفقا للفتاوى الشرعية بهذا الشأن.

وحيث ظهر للجنة أن هذه المبالغ قد حال عليها الحول وهي في ذمة المكلف طبقا لما ورد في البيان التحليلي الذي قدمه وهو ما استندت عليه الهيئة في ربطها، واستنادًا للفتاوى الشرعية في هذا الشأن؛ ومنها الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) عام ١٤٢٤هـ، والفتوى رقم (٢/٢٣٨٤) عام ١٤٠٦هـ، والتي نصت في البند الخامس على:

" أن ما تستفيده الشركة من النقود بقرض أو هبة أو إرث أو نحو ذلك فهذا يعتبر له حول مستقل متى أكمله وجبت فيه الزكاة إذا كان نقودا أو عروض تجارة"؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٩ – مخصص الزكاة المضاف للوعاء الزكوي لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م:

أ – وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن الهيئة قامت باستبعاد مخصصات الزكاة البالغ قدرها (٤٥٢،٩١٢) ريالا، و(٧١٣،٦٩٧) ريالا للعامين ٢٠١٠م، و٢٠١١م، ولم تثر الهيئة أية استفسارات قبل إجراء الربط بشأن المبلغ المستبعد وبالتالي عدم توفر أسباب واضحة تبرر إجراء الهيئة المتبع في هذا الصدد.

ويرى المكلف أن مخصصات الزكاة للسنوات ٢٠١٠م و٢٠١١م يجب عدم إضافتها إلى وعاء الزكاة، ويطلب السماح بحسمها وإجراء ربط معدل للسنوات أعلاه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

العام	قيمة البند	ما يخص الزكاة (٣١%)	قيمة الزكاة
٢٠١٠م	٤٥٢،٩١٢	١٤٠،٤٠٣	٣،٥١٠
٢٠١١م	٧١٣،٦٩٧	٢٢١،٢٤٦	٥،٥٣١

توضح الهيئة أن ما تم إضافته للوعاء الزكوي بالربط عن عامي ٢٠١٠م، و٢٠١١م هو ما حال عليه الحول فقط من مخصص الزكاة الوارد بالقوائم المالية المدققة وذلك على النحو التالي:

البيان	٢٠١٠م	٢٠١١م
رصيد أول المدة من مخصص الزكاة	٤٥٢،٩١٢	٨٨٧،٦١٣
يحسم/ المستخدم خلال السنة	ــــــــ	(١٧٣،٩١٦)

ما حال عليه الحول، ويخضع للزكاة	٤٥٢،٩١٢	٧١٣،٦٩٧

وذلك طبقًا لتعميم الهيئة رقم (٢/٨٤٤٣/١) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ، وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم إضافة مخصصات الزكاة لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م إلى وعاء الزكاة، في حين ترى الهيئة أن ما تم إضافته للوعاء الزكوي هو ما حال عليه الحول فقط من مخصص الزكاة الوارد بالقوائم المالية المدققة للمكلف، ونظرا لأن اعتراض المكلف على هذا البند غير مسبب، ولم ينف وجود المال وحولان الحول، كما أن ما أورده في مذكرته الإلحاقية ضمن البند (٧/ج) صفحة رقم (١٤) لا علاقة له بمضمون الخلاف،

وباطلاع اللجنة أيضًا على القوائم المالية للمكلف للعامين ٢٠١٠م و٢٠١١م وحركة مخصص الزكاة طبقًا للإيضاح رقم (٩) من هذه القوائم، اتضح للجنة أن ما أخضعته الهيئة من رصيد مخصص الزكاة هو ما حال عليه الحول، واستنادا للفتاوى المتعلقة بزكاة المال المرصود، ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

١٠ – فرض الزكاة على الربح المعدل لعام ٢٠٠٧م وعن فترة شهر لعام ٢٠١١م:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

١١ – الضريبية الموردة بالزيادة في مقابل الزكاة المستحقة عن عام ٢٠٠٩م:

أ – وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أنه طلب من الهيئة تسوية مبلغ الضريبة المسدد بالزيادة مقابل الزكاة المستحقة، وذلك في الخطاب الذي قدم بموجبه الإقرار الضريبي ونماذج السداد.

بناء عليه فإن مبلغ الضريبة المورد بالزيادة لسنة ٢٠٠٩م يبلغ (١،٠٨٥،٥٧٣) ريالا، وبما أن المكلف لم يعد موجودا بعد الدمج مع شركة (م) (حاليا: شركة (ظ))، فإنه ليس بالأمر السهل على المكلف استرداد المبلغ المورد بالزيادة.

على ضوء ما ذكر أعلاه يطلب المكلف تعديل مبلغ الضريبة المورد بالزيادة مقابل الالتزام الزكوي لسنة ٢٠٠٩م.

ثم أضاف في المذكرة الإلحاقية بأن الهيئة وافقت على هذا البند، ولكنها لم تقبل بتحويل المبلغ لحساب الزكاة، نظرا لأن لكل من الضريبة والزكاة حسابًا مستقلًا؛ ولذا فإن المكلف، وبخاصة وأنه لم يعد موجودًا بعد دمجه مع شركة (م) (شركة (ظ) حاليا) يقترح على الهيئة أحد الخيارات الآتية:

أ) تحويل الضريبة المسددة بالزيادة إلى الشركة الجديدة (شركة (ظ)).

ب) أو رد كامل المبلغ للمكلف، وسوف يقدم خطاب طلب رسمي في هذا الصدد.

ب – وجهة نظر الهيئة:

حيث إن لكل من الضريبة والزكاة لهما حسابًا مستقلًا لدى مؤسسة النقد، وله استخدامات مختلفة عن الآخر، لذا لا يتم مقابلة المسدد بالزيادة من أي منهما مقابل المستحق في أي منهما.

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف تسوية مبلغ الضريبة المسدد بالزيادة مقابل الزكاة المستحقة لأن المكلف لم يعد موجودًا بعد الدمج مع شركة (م) (شركة (ظ) حاليا)، أو رد كامل المبلغ له، في حين تفيد الهيئة بعدم إمكانية ذلك لأن لكل من الضريبة والزكاة لهما حسابًا مستقلًا لدى مؤسسة النقد،

ونظرًا لأن الهيئة قد أقرت بوجود مبالغ مسددة بالزيادة لعام ٢٠٠٩م؛ فإن اللجنة تؤيد أحقية المكلف باسترداد الضريبة المسددة بالزيادة، بعد الأخذ في الاعتبار نهائيتها طبقًا لهذا القرار.

١٢ – فرض غرامة تأخير بواقع (١%) عن كل ثلاثين يوم تأخير:

أ – وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن الهيئة قامت بفرض غرامة تأخير بواقع (١%) عن كل ٣٠ يوم تأخير على الالتزامات الضريبية الإضافية الناتجة عن الاستبعادات في البنود من (١) إلى (٦)، ولا يوافق على هذا الإجراء من الهيئة، ويود الإفادة بالآتي:

أ) لا يوافق المكلف على إجراء الهيئة والاستبعادات التي قامت بها أعلاه في البنود (١) إلى (٥) للأسباب آنفة الذكر وبالتالي فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة لذلك.

ب) يجب على الهيئة عدم فرض غرامة تأخير لأن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهة النظر الفنية بين المكلف والهيئة.

ت) تنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام على فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والضريبة المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد.

ث) أن الضريبة المستحقة تم تعريفها في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للنظام.

ج) أن الأنظمة تنص على فرض غرامة التأخير بموجب الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام في حالة التأخير في سداد الضريبة عندما تصبح نهائية، سواء كان ذلك بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض، وعليه فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا بموجب الأنظمة.

ح) لم تقصد الفقرة (أ) من المادة (٧٧٩ من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام معاقبة المكلف بالنسبة للتأخير في تحديد مبلغ الضريبة المستحق، نتيجة للتأخير من جانب الهيئة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف، ويلاحظ أن الهيئة أجرت الربط بعد مضي ست سنوات.

خ) هناك قرارات صادرة حديثا بشأن غرامة التأخير؛ ومنها: قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (١٣٣٣) لسنة ١٤٣٤هـ، والقرار رقم (١٣٥٥) لسنة ١٤٣٥هـ، حيث أقرت اللجنة الموقرة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

على ضوء الإيضاحات أعلاه يرى المكلف بأن غرامة التأخير لا مجال لفرضها، وبالتالي يطلب من اللجنة توجيه الهيئة بإلغاء غرامة التأخير المفروضة عليه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

تم فرض غرامات التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة في الموعد النظامي بموجب المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وكذلك طبقًا لأحكام المادة (٦٨) فقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية التي تنص على: (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة:-ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة).

ج – رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف إلغاء غرامات التأخير المفروضة عليه، لأنه يرى أن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهة النظر الفنية بينه وبين الهيئة، وأن الغرامات لا تجب على المكلف إلا عندما تكون الضريبة نهائية، في حين ترى الهيئة أنه تم فرض الغرامات تطبيقا لمواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وبتأمل اللجنة لفحوى اعتراض المكلف فإنها ترى أن هذا الخلاف ليس خلافًا فنيًا؛ لأن المواد الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية واضحة فيما يتعلق بالضريبة، وبناء على ذلك ولأن الغرامة تتبع أصلها؛ واستنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (١-ب) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ فإن اللجنة ترى سقوط الغرامات في البنود التي أيدت اللجنة فيها اعتراض المكلف، ووجوبها في البنود التي رفضت اعتراضه عليها؛ وهي:

- فروقات الرواتب والأجور لعامي ٢٠١٠م، و٢٠١١م.
- مصاريف الخدمات المقدمة من مصادر خارجية لعام ٢٠١٠م.
- التكاليف المحملة من جهات منتسبة لعام ٢٠٠٩م.
- التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة لعامي ٢٠١٠م، ٢٠١١م.

كما ترى اللجنة أن وجوب الغرامات على المكلف عن المبالغ غير المسددة يبدأ من انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار والسداد.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقًا لحيثيات القرار.

ثانيا: الناحية الموضوعية:

١ – تأييد اعتراض المكلف على استبعاد التكاليف المحملة من البنك (ج) لعام ٢٠٠٨م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٢ – تأييد اعتراض المكلف على استبعاد الرواتب والأجور لعام ٢٠٠٩م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٣ – رفض اعتراض المكلف على فروقات الرواتب والأجور لعامي ٢٠١٠م، و٢٠١١م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٤ – رفض اعتراض المكلف على عدم حسم مصاريف خدمات مقدمة من مصادر خارجية لعام ٢٠١٠م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٥ – تأييد اعتراض المكلف على عدم حسم الخسائر التشغيلية لعام ٢٠١٠م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٦ – رفض اعتراض المكلف على استبعاد التكاليف المحملة من جهات منتسبة لعام ٢٠٠٩م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٧ – رفض اعتراض المكلف على عدم حسم التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م ضريبيًا وقبوله زكويًا؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٨ – رفض اعتراض المكلف على إضافة المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة لوعاء الزكاة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

٩ – رفض اعتراض المكلف على إضافة مخصص الزكاة للوعاء الزكوي لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

١٠ – انتهاء الخلاف بين الطرفين حول فرض الزكاة على الربح المعدل لعام ٢٠٠٧م وعن فترة شهر عام ٢٠١١م، بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

١١ – تأييد طلب المكلف بأحقيته باسترداد الضريبية الموردة بالزيادة لعام ٢٠٠٩م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

١٢ – سقوط الغرامات في البنود التي أيدت اللجنة فيها اعتراض المكلف، ووجوبها في البنود التي رفضت اعتراضه عليها؛ وفقًا لحيثيات القرار.

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

والله الموفق،،،