القرار رقم (1939) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئناف رقم (1934/ز ض) لعام 1437هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/10/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) وتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والهيئة 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 (3321) وتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة ..... (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (11) لعام 1437هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/8/8هـ كل من: .....و.....و.....و.....

كما مثل المكلف كل من: .....و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (11) لعام 1437هـ بموجب الخطاب رقم (37/1/33) وتاريخ 1437/4/2هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (238) وتاريخ 1437/5/29هـ، كما قدم ضماناً بنكياً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستثمار في السندات الحكومية للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم حسم السندات قصيرة الأجل من الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن سندات التنمية الحكومية التي لم تحسمها الهيئة للأعوام من 2001م حتى 2003م تتكون مما يلي:

البند/الاعوام	2001م	2002م	2003م
سندات التنمية الحكومية	282.239.151	401.442.819	229.178.108
ما يخص الجانب الزكوي 80%	225.791.320	321.154.255	183.342.486

إن محور الخلاف يتلخص فيما يلي:

1- اعتبرت الهيئة تاريخ تجديد السند هو بمثابة تاريخ البيع أو التداول وكأن الشركة قامت ببيع السند والاستفادة منه بغض النظر ما إذا تم تجديد السند لفترة أخرى أم لا ، بينما ترى الشركة أحقيتها في حسم تلك السندات , حيث أن تاريخ تجديد السند لا يعد بمثابة بيع أو تداول طالما تم تجديده لفترة مالية أخرى وطالما أن اقتناء أو بقاء السند في ذمة الشركة كان سنة أو أكثر من السنة من تاريخ شراء السند حتى بيعه فعلياً ، وبالتالي التزمت الشركة بالفترة الزمنية المذكورة في القرار الوزاري بعد الأخذ في الاعتبار عملية التجديد الدوري للسند .

2- أن الاستثمار في السندات الحكومية التي لم يتم اقتناؤها لسنة أو أكثر واجبة الحسم من وعاء الزكاة لثبوت نية الشركة في الاقتناء، وهذا ما أكدته الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ التي تضمنت وجوب حسم تلك الاستثمارات، حيث كان السؤال والجواب على النحو التالي:

السؤال: هل هناك فرق بين زكاة الأسهم للمساهم الذي يقوم بالمضاربة في الأسهم بيعًا وشراءً والمساهم الذي يقتني هذه الأسهم بغرض الحصول على أرباحها ابتداءً، وإذا طلبت منه بسعر مناسب قام ببيعها؟

الجواب: نعم هناك فرق، فمن يضارب في الأسهم بيعًا وشراءً تجب عليه الزكاة فيها باعتبارها عروض تجارة، أما من يقتنيها لغرض الحصول على أرباحها ابتداءً، وإذا طلبت منه بسعر مناسب باعها فليس عليه زكاة، لأنه لم يجعلها عروض تجارة، بل غلب على فعله أنها للقنية، لكن إن غلب على فعله اعتبارها عروض تجارة يتربص بها ارتفاع الأسعار فإنه تجب عليه زكاتها.

مما سبق أعلاه يتبين أنه حتى لو حدث حركة على تلك الاستثمارات أو كانت فترة استحقاقها لأقل من سنة ولم تقم الشركة بتجديدها دورياً فطالما أنها بنية الاقتناء والحصول على عائد منها فيجب حسمها من وعاء الزكاة، ونورد أدناه حركة السندات التي لم تحسمها الهيئة للأعوام محل الاستئناف:

أولاً: سندات التنمية الحكومية الصادرة عن البنك .....

عام 2001م:

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء من البنك	تاريخ التجديد الدوري	تاريخ استحقاق السند
16.5 تي	41.120.044	2001/12/12م	2002/3/12م	2005/10/18م
16.5 تي	40.486.049	2001/12/12م	2002/3/12م	2005/10/18م
14.5 تي	38.451.865	2001/12/11م	2002/3/11م	2005/4/12م
14.5 تي	45.522.204	2001/12/11م	2002/3/11م	2005/4/12م
15.5 تي	37.729.077	2001/12/11م	2002/3/11م	2005/7/12م
المجموع	203.309.239			

عام 2002م:

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء من البنك	تاريخ التجديد الدوري	تاريخ استحقاق السند
20.3 تي	39.415.160	2002/12/11م	2003/1/12م	2004/7/11م
20.3 تي	38.674.264	2002/12/11م	2003/1/12م	2004/7/11م
6.5 تي	46.662.625	2002/12/11م	2003/1/12م	2003/4/15م
16.5 تي	41.497.555	2002/12/12م	2003/1/13م	2005/10/18م
14.5 تي	42.147.389	2002/12/12م	2003/1/13م	2005/4/14م
المجموع	208.396.993			

عام 2003م:

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء من البنك	تاريخ التجديد الدوري	تاريخ استحقاق السند	ملاحظة
20.3 تي	42.875.998	2003/10/15م	2004/1/15م	2004/7/11م	--
24.2 تي	42.214.930	2003/10/15م	2004/1/15م	2004/7/10م	--
24.2 تي	47.466.341	2003/10/13م	2004/1/13م	2004/7/10م	--
20.30 تي	14.204.486	2003/10/13م	2004/1/13م	2004/7/11م	--
20.30 تي	40.094.046	2003/10/13م	2004/1/13م	2004/4/11م	--
المجموع :	186.855.801				

كما هو موضح أعلاه فإن تلك السندات تجدد دورياً وأنها تستحق لمدة تزيد عن سنة (عدا السند رقم (24.2 تي) للعام 2003م بمبلغ (89.681.271) ريالا ، حيث يستحق لأقل من سنة , علما بأن نية الشركة في ذلك الاستثمار كانت طويلة الأجل ، وهذا ما أكدته القوائم المالية , حيث تم تصنيف ذلك الاستثمار كاستثمار طويل الأجل في القوائم المالية , والجدير بالذكر أن عملية التجديد الدوري للسند لا تعبر عن واقعة تخلص أو بيع , حيث أن الأموال الخاصة بالسندات (قيمة السندات) تظل بحوزة البنك المصدر لتلك السندات الحكومية ولا تخرج من ذمته ، وأن الموضوع يتعلق بواقعة قيد السند في حسابات البنك مما يثبت واقعة التجديد الدوري ، حيث يتم قيد السند عند التجديد الدوري في كشف حساب البنك بنفس القيمة مديناً ودائناً لإثبات عملية التجديد الدوري .

ثانياً: سندات التنمية الحكومية الصادرة عن بنك .....

عام 2001م:

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء	تاريخ استحقاق السند
PEPO	28.175.829	2001/12م	2004/1/22م
PEPO	50.754.078	2001/12م	2004/1/22م
المجموع :	78.929.907		

عام 2002م:

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء من البنك	تاريخ التجديد الدوري	تاريخ استحقاق السند
4900/4	39.415.160	2002/12/11م	2003/1/12م	2004/7/11م
PEPO	38.674.264	2002/12/11م	2003/1/12م	2004/7/11م
PEPO	46.662.625	2002/12/11م	2003/1/12م	2003/4/15م
المجموع :	208.396.993			

عام 2003م:

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء من البنك	تاريخ التج ديد الدوري	تاريخ اس تحقاق السند
PEPO	41.297.827	2001/12م	2004/1/22م	2003/10م

ثالثاً: سندات التنمية الحكومية الصادرة عن البنك .....

عام 2002م.

بيان السند	القيمة بالريال		تاريخ استحق اق السند
5.017.684	37.735.666	2002/12م	2004/1م
5.017.685	27.391.500	2002/12م	2004/1م
المجموع :	65.127.166		

عام 2003م.

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء	تاريخ استحقاق السند
--	1.024.482	--	--

رابعاً: سندات التنمية الحكومية الصادرة عن بنك .....

عام 2003م.

بيان السند	القيمة بالريال	تاريخ الشراء	تاريخ التجديد الدوري	تاريخ استحقاق السند
66.7	25.447.728	2002/10م	2003/1م	--

مما سبق أعلاه يتضح أن تلك السندات وإن لم تكن طويلة الأجل فإنها بنية الاقتناء ومن ثم يجب حسمها من وعاء الزكاة.

وأضاف المكلف أنه يتم تصنيف قيمة السندات المذكورة في القوائم المالية المدققة ضمن الاستثمارات طويلة الأجل تماشياً مع نية الشركة المسبقة في الاحتفاظ بهذه الاستثمارات لأكثر من عام , وقد ورد في الإيضاح رقم (9) من إيضاحات القوائم المالية لعام 2001م ما نصه "لدى الشركة نية لتجديد الاستثمارات في سندات التنمية الحكومية السعودية والبالغة (431،8) مليون ريال ، والتي تستحق خلال العام 2002م ، وبناء عليه ، فقد تم تصنيف هذه الاستثمارات كاستثمارات غير متداولة في قائمة المركز المالي المنفردة المرفقة ، إن القيمة العادلة لهذه السندات كما في 31 /2001/12م تعادل التكلفة تقريباً" , كما ورد في الفقرة (د) من الايضاح رقم (2) حول القوائم المالية لعام 2001م ما نصه "تقوم الشركة بشراء سندات بتواريخ استحقاق مختلفة ويتم تجديدها باستمرار عند استحقاقها ، وبناءً على ذلك قامت الشركة بتصنيف هذه السندات كموجودات غير متداولة في قائمة المركز المالي المنفردة المرفقة" , وبذلك تكون الشركة قد استوفت متطلبات الخطابين الوزاريين رقم (8676/4) وتاريخ 1410/12/24هـ ورقم (8804/4) وتاريخ 1410/12/29هـ المتضمنين عدم خضوع الاستثمار في سندات التنمية الحكومية للزكاة كونها من عروض القنية .

وتجدر الإشارة إلى أن قرارات اللجنة الاستئنافية قد أيدت الشركة في حسم تلك الاستثمارات في السندات الحكومية لعام 2000م لنفس المسببات التي ذكرتها الشركة أعلاه، كما صدرت العديد من القرارات الاستئنافية منها على سبيل المثال القرار رقم (979) لعام 1431هـ والذي أجاز حسم الصكوك والديون طويلة الأجل التي في صورة استثمارات من الوعاء الزكوي طالما

توفر شرط النية بالاقتناء وعدم وجود حركة على تلك الاستثمارات وهو ما ينطبق على استثمارات الشركة في السندات الحكومية قيد هذا الاستئناف.

أما ما ذهبت إليه الهيئة في استنادها إلى القرار الاستئنافي رقم (1111) لعام 1433هـ، فتود الشركة أن تؤكد أن اللجنة الاستئنافية قد استندت في إثبات وجود حركة على الاستثمارات على أرصدة الاستثمارات بالقوائم المالية لعدم تقديم المكلف حركة تفصيلية لتلك السندات على عكس حالتنا قيد هذا الاستئناف.

مما سبق أعلاه يتضح أن استثمارات الشركة في سندات التنمية الحكومية في معظمها طويلة الأجل، كما أنها بنية الاقتناء وتستوفي الشروط النظامية للحسم، وعليه تطالب الشركة بحسم السندات الحكومية من وعاء الزكاة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد الاطلاع على شهادات البنوك المقدمة من الشركة والموضح بها تاريخ الشراء وتاريخ الاستحقاق لتلك السندات تبين أن جزءا منها سندات طويلة الأجل وقد تم حسمها من الوعاء الزكوي , أما باقي السندات والتي تطالب الشركة بحسمها من الوعاء فقد تبين أنها قصيرة الأجل ، حيث أن مدة اقتناؤها أقل من سنة من ثم لم تحسم الهيئة تلك السندات قصيرة الأجل ، حيث نص الخطاب الوزاري رقم (8676/4) وتاريخ 1410/12/24هـ على حسم الاستثمارات المالية غير المتداولة التي يتجاوز بقاؤها سنة أو أكثر في الدفاتر , أما الاستثمارات المتداولة فلا تحسم من وعاء الزكاة سواءً كانت أسهماً أو سندات وكذلك طبقاً لما نص عليه الخطاب الوزاري رقم (8804) وتاريخ 1410/12/29هـ بشأن حسم السندات الحكومية طويلة الأجل التي يتم اقتناؤها لمدة سنة فأكثر من الوعاء الزكوي باعتبارها عروض قنية (استثمارات غير متداولة) ، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (1111) لعام 1433هـ والقرار رقم (1114) لعام 1433هـ .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في السندات الحكومية ـ التي لم تحسمها الهيئة ـ من الوعاء الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م، في حين ترى الهيئة عدم حسم الاستثمار في السندات الحكومية قصيرة الأجل من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن السندات في حقيقتها لا تختلف عن القروض أو أدوات الدين الأخرى التي تقدمها المؤسسات المالية بغرض تحقيق عائد مقابل الأجل , ولذلك فإنه يتم إخضاعها في أحكام الزكاة لما تخضع له الديون من حيث ملاءة المدين , ولا يتم معاملتها زكويا على أنها استثمار ، وبما أن تلك السندات تمثل ديونا على ملئ باذل , فإنه تجب فيها الزكاة إذا حال عليها الحول وفقا للفتاوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء، ولذلك ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات الحكومية ـ التي لم تحسمها الهيئة ـ من الوعاء الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م .

البند الثاني: الاستثمار في صناديق استثمارية للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم حسم الاستثمارات قصيرة الأجل في الصناديق الاستثمارية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الاستثمار في الصناديق الاستثمارية التي لم تحسمها الهيئة تبلغ (37,500,000) ريال للأعوام من 2001م حتى 2003م , وأن النية في الاستثمار في تلك الصناديق هو الاقتناء كونه أحد أوجه استثمارات الشركة مثل الاستثمار بالمشاركة في الشركات , كذلك لا توجد حركة على هذه الاستثمارات ، ويتضح ذلك من خلال القرارات الإدارية

للمستثمر وإيضاحات القوائم المالية وعدم وجود عملية تداول أو حركة على هذه الاستثمارات وهو ما تحقق بالفعل لاستثمارات الشركة بالصناديق ، وعليه فإن الشركة تؤكد على أحقيتها بحسم تلك الاستثمارات من وعاء الزكاة لأنها استثمارات غير متداولة كما أوضحت القوائم المالية ولعدم وجود حركة عليها ولأنها تمثل أموالاً خرجت من ذمة الشركة قبل حولان الحول للحصول على عائد وليس بهدف الاتجار أو المضاربة .

أما ما ورد في وجهة نظر اللجنة الابتدائية من أن إيضاحات القوائم المالية وتصنيف الاستثمارات بالقوائم المالية تفيد بأنها بغرض المضاربة وأنها استثمارات متداولة، فتؤكد الشركة أن تصنيفات الاستثمار في الصناديق بالقوائم المالية لم ترد ضمن الأصول المتداولة على الإطلاق، وتستغرب الشركة من تأكيد اللجنة الابتدائية على هذا الأمر.

أما ورد في وجهة نظر اللجنة الابتدائية من أن الإيضاح رقم (9) من إيضاحات القوائم المالية قد أشار إلى أن هذه الاستثمارات يحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ، فترد الشركة بأن الاستثمارات وفقاً لإيضاحات القوائم المالية طويلة الأجل وأن الصناديق عند تكوينها وإنشائها يكون لها أجل محدد كما هو الحال بالنسبة للشركات المستثمر بها التي لها أجل محدد ويتم تجديد وتمديد أجل هذه الاستثمارات بالصناديق لاحقاً أو تصفيتها كما هو الحال للاستثمارات مشاركة بالشركات ، وبالتالي فإن وجود أجل محدد للصناديق لا يقل عن خمس سنوات لا يعدها بمثابة دين لا يجب حسمه من وعاء الزكاة , وإنما تعد استثمارات طويلة الأجل بهدف الحصول على عائد منها وأن الأموال الموقوفة لهذه الاستثمارات خرجت من ذمة الشركة وليست تحت تصرفها ولا تستخدمها وتستغلها في مزاولة نشاطها أو تضارب بها مثلاً , وبالتالي ينطبق على هذه الصناديق شروط الاستثمارات النظامية جائزة الحسم من وعاء الزكاة لاسيما أن هذه الاستثمارات ليس بها عمليات تداول ولم يحدث بها حركة كما بينت القوائم المالية وأنها بنية الاقتناء .

وأضاف المكلف أن نية الشركة هي الاحتفاظ بهذا الاستثمار كعروض قنية من أجل تحقيق عائد، وبناء على ذلك، فقد تم تصنيف هذا الاستثمار في البيانات الحسابية المدققة للشركة كاستثمارات أخرى ضمن الموجودات غير المتداولة، كما أن معالجة الاستثمارات في صناديق استثمارية من الناحية الزكوية ينبغي أن تعتمد على الشروط المطلوبة لقبول حسم الاستثمارات طويلة الأجل كما يلي:

1- التأكد من نية الشركة بأن هذه الاستثمارات طويلة الأجل (عروض قنية).

2- الاحتفاظ بالاستثمارات لفترة طويلة.

3- عدم وجود عمليات تداول.

وقد قامت الشركة بإثبات أن الاستثمارات محل الخلاف تنطبق عليها جميع الشروط المذكورة أعلاه، حيث تم تصنيف الاستثمارات في صناديق استثمارية في قائمة المركز المالي للشركة ضمن الأصول طويلة الأجل (موجودات غير متداولة) تحت مسمى استثمارات أخرى (استثمارات في صناديق استثمارية) وليس ضمن الأصول المتداولة، وهذا يؤكد توفر نية الشركة وطبيعة الاستثمار، كما لا توجد حركة على الاستثمارات في الصناديق الاستثمارية خلال السنوات المذكورة أعلاه، حيث أن الرصيد البالغ هو (37,500,000) ريال لم يتغير في جميع السنوات.

وطبقا لمعيار المحاسبة في الاستثمار في الأوراق المالية الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فإنه يتم تصنيف الاستثمار إلى استثمار غير متداول وآخر متداول على أساس ما تنويه إدارة المنشأة بخصوص الاستثمار المعني ، وقد حدد

المعيار أنه إذا كان قصد الشركة هو الاحتفاظ بالأوراق المالية لمدة تزيد عن اثني عشر شهرا ، فإن هذه الأوراق المالية تصنف ضمن الأصول غير المتداولة ، و قد تم تصنيف هذه الاستثمارات في قائمة المركز المالي للشركة لأعوام الاستئناف كأصول طويلة الأجل تحت مسمى "استثمارات أخرى طويلة الأجل" .

وأضاف المكلف أن الخطاب الوزاري رقم (8676/4) وتاريخ 1410/12/24هـ ينص على أن "الاستثمارات التي يتعين حسمها من وعاء الزكاة هي الاستثمارات المالية غير المتداولة والتي يتجاوز بقاؤها سنة أو أكثر في دفاتر البنك" , وبما أن الشركة قد احتفظت بتلك الاستثمارات في دفاترها لعدة سنوات ، فهي تعد استثمارات طويلة الأجل (غير متداولة) ويجب حسمها من وعاء الزكاة طبقا للخطاب الوزاري المشار إليه أعلاه .

إن حسم الاستثمارات في صناديق استثمارية وبغض النظر عن دفع زكاة عن تلك الصناديق تم تأكيده ضمن التعميم رقم (1432/16/1719) بتاريخ 1432/3/27هـ والذي ينص على "أن تعليمات الهيئة السابقة فيما يتعلق بضوابط حسم الاستثمارات والتي من أهمها أن تكون طويلة الأجل وأن تكون من عروض القنية لازالت قائمة ولا يوجد بشأنها أي تغيير، وكذلك الحال بالنسبة للاستثمارات الداخلية التي لم يدفع عنها زكاة لكون وعائها بالسالب سواء كانت استثمارات جديدة أو قديمة متى كانت تلك الاستثمارات طويلة الأجل ونية المستثمر عند الاستثمار فيها هي الاحتفاظ بها للحصول على عوائدها كعرض من عروض القنية" .

وبما أن الاستثمارات في صناديق استثمارية هي استثمارات طويلة الأجل ظلت قائمة في الدفاتر لأعوام طويلة بدون أي تداول، وأن نية الشركة هي الاحتفاظ بها للحصول على عوائدها، فهي من عروض القنية جائزة الحسم من وعاء الزكاة، وإن لم يتم دفع الزكاة عن تلك الصناديق، كما هو الحال بالنسبة للاستثمارات الداخلية في شركات تحت التأسيس أو التي لها وعاء بالسالب.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الاستثمار في صناديق استثمارية تمارس نشاط المضاربة في الأوراق المالية مثل الأسهم والسندات والعملة وشراء البضاعة وبيعها ، وبالتالي فإنها تعد استثماراً متداولاً , وفيما يعد عرضاً من عروض التجارة التي لا تحسم من الوعاء الزكوي تطبيقاً للخطاب الوزاري رقم (8676/4) وتاريخ 1410/12/24هـ القاضي بعدم حسم الاستثمارات المتداولة من الوعاء الزكوي , وقد تأيد إجراء الهيئة بالعديد من القرارات الاستئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (1162) لعام 1433هـ , وكذلك تأيد بالعديد من أحكام ديوان المظالم منها الحكم رقم (1/7/175) لعام 1432هـ المؤيد من الدائرة الإدارية السادسة بمحكمة الاستئناف الإدارية منطقة الرياض بحكمها رقم (6/852) لعام 1434هـ .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في صناديق استثمارية من الوعاء الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م ، في حين ترى الهيئة عدم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعاً وشراء في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك ، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بينة بطبيعة أعمالها وأنشطتها، وأنها قائمة على تقليب الأموال والمتاجرة بها بيعاً وشراءً وليس الاقتناء , وبالتالي فإن الاستثمار في هذه الصناديق يعد في حكم عروض التجارة فلا يجوز حسمه من وعاء الزكاة , ولا

يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق , وإنما العبرة في طبيعة الاستثمار ، وتأسيسا على ذلك فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق استثمارية من الوعاء الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م .

البند الثالث: ضريبة الجهات غير المقيمة وغرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر الهيئة في فرض الضريبة والغرامة المستحقة على المبالغ المدفوعة لشركة .....

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الاتفاقية الموقعة مع شركة ..... هي لشراء علامة تجارية، حيث تقر شركة ..... وفقاً للاتفاقية نفسها بأنها ربما كانت المالك أو المالك المسجل أو الجهة التي تم منح ترخيص العلامات التجارية لها من قبل مرخص آخر وأنه يحق لها تحويل ملكية هذه العلامات التجارية لـ .....، وحيث أنه من الواضح من الاتفاقية أنه سيتم يتم إعادة الترخيص ونقل ملكية العلامات التجارية من .....

لـــ .....، فإنه من المستبعد قبول أن يتم معالجة المبالغ المدفوعة كحقوق ترخيص من الناحية الضريبية ، و من المعلوم أن عملية الترخيص لا يتم فيها تحويل ملكية العلامات التجارية ، وإن تحويل مثل هذه العلامات التجارية إذا تم فهو يخرجها من نطاق الضريبة لأنها تعد بمثابة توريد بضاعة (عقود توريد) وفقاً للإيضاح التالي الصادر من الهيئة في ردها على استفسارات المكلفين في الأسئلة الأكثر شيوعاً :

السؤال: تقوم بعض الشركات المقيمة بشراء أنظمة حاسب آلي أو برامج تدريبية من خارج المملكة ويتم لاحقاً تحديث وتطوير هذه الأنظمة والبرامج في خارج المملكة ثم ترسل للمملكة إما عن طريق الشحن ...؟

جواب الهيئة : إذا كانت عملية شراء أنظمة الحاسب الآلي والبرامج التدريبية بمثابة بضاعة يحق للمشتري إعادة بيعها في السوق المحلي فإنها تعتبر في هذه الحالة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع ، أما إذا كانت هذه الأنظمة والبرامج مشتراة من الخارج لغرض استخدامها من قبل المشتري بموجب ترخيص بذلك من قبل البائع دون منح المشتري حق التصرف بها أو بيعها وتكون مرتبطة بشكل دائم بالتطوير الذي تقوم به الشركة المنتجة ، ففي هذه الحالة تعتبر هذه العملية عملية ترخيص باستخدام حقوق معنوية (إتاوة) وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% ، أما عمليات التحديث لهذه الأنظمة والبرامج فإنها تعتبر من ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي تخضع لضريبة الاستقطاع بغض النظر عن مكان تأدية الخدمة وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% .

وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع الهيئة في احتساب غرامة تأخير على الضريبة المفروضة على المبالغ المدفوعة لشركة ..... مقابل شراء العلامة التجارية وذلك أن هناك خلافاً فنياً بين الهيئة والشركة , وبالتالي فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عنه يجب ألا تخضع لغرامة تأخير وفقاً للمنشورين الدوريين رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ ، حيث ينص المنشور رقم (3) لسنة 1379هـ 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" , وقد تأكد هذا الموقف في العديد من القرارات اللاحقة الصادرة من اللجنة الاستئنافية منها القرار رقم (309) ورقم (310) لسنة 1421هـ والقرار رقم (449) لسنة 1424هـ . وفي ضوء ما جاء أعلاه، نطلب عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ..... للضريبة وغرامة التأخير.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ..... لضريبة جهات غير مقيمة لكونها إتاوة مقابل شراء المستحضرين (.....، .....)، وقد تأيدت وجهة نظر الهيئة بالقرار الاستئنافي رقم (1065) لعام 1432هـ الصادر في استئناف الشركة نفسها لعامي 1999م و2000م وذلك باعتبار أن المبالغ المدفوعة لشركة ..... تعد إتاوة وتخضع للضريبة على أساس أرباح بواقع 100% وكذلك تم فرض غرامة تأخير تطبيقاً لأحكام المادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) لعام 1370هـ والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ..... للضريبة وغرامة التأخير على اعتبار أن المبالغ المدفوعة مقابل شراء علامة تجارية، في حين ترى الهيئة اعتبار المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة بمثابة إتاوة تخضع للضريبة وغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن تكييف المبلغ المدفوع لشركة ..... كإتاوة أو مقابل شراء علامة تجارية يعتمد على أمرين هما: معنى الإتاوة، وطبيعة الاتفاقية الموقعة بين الطرفين ، فالإتاوة تعرف بأنها المبلغ أو المبالغ المدفوعة مقابل استعمال ، أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي أو براءة اختراع أو علامة تجارية ، أو تصميم أو نموذج ، أو خلطة أو تركيبة سرية ، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية , ومما يعزز هذا التعريف ما ورد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ والذي جاء فيه "الإتاوة : الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية أو الحق في استخدامها والتي تشتمل ولا تقتصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو عملية أو مقابل تخويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية" .

وفيما يتعلق بطبيعة الاتفاقية الموقعة بين الطرفين بتاريخ 1998/12/30م فقد تبين بعد اطلاع اللجنة عليها ما يلي:

1- ينص البند (2-1) على أن شركة ..... تلتزم بالبيع الحصري لشركة ..... وهي رخصة المنتج ونقل المعرفة، ولقد حددت المنتجات بالملحق رقم (1) بأحد عشر منتجاً متعددة الحجم والفعالية، كما حدد الملحق رقم (2) مناطق توزيع المنتج الحصرية بالسعودية والكويت والبحرين وقطر والإمارات وعمان واليمن وحددت نقل المعرفة بنقل المعلومات والبيانات الخاصة بهذه المنتجات لدى شركة ..... والمتوفرة لديها حصرياً.

2- ينص البند (4-3) على أن "تلتزم الدوائية بأن لا تحول أو تخصص أو تبيع ترخيص المنتج أو المعلومات الفنية المحتوية للمنتج لطرف آخر غيرها بدون الموافقة الكتابية من شركة .....".

3- ينص البند (5) على أن "تقوم شركة ..... بعد تنفيذ هذا العقد بتحويل المعلومات التقنية للدوائية ويشمل ذلك مواصفات المنتج التغليف وعمليات وضع الملصقات والعمليات الخاصة بالمنتج وجميع المعلومات اللازمة للتصنيع وتسجيل وتسويق وتوزيع المنتجات في المنطقة".

4- ينص البند (6-1) على أن "شركة ..... هي الممثل والضامن للدوائية وتضمن بأنها هي المالك لترخيص المنتج ولديها كامل الحق في تحويله للدوائية وهي المالك للمعلومات التقنية للمنتج ولها كامل الحق لتحويل نفس المعلومات للدوائية".

5- ينص البند (6-2) على أن "الدوائية تتعهد وتضمن ..... ألا تقوم ..... ولا أي من شركاتها الفرعية باستخدام أصولها لأغراض غير أعمال التصنيع والتسويق والبيع والتوزيع للمنتجات في المنطقة. وفي حالة قررت ..... تصنيع منتجات أكثر من شراء منتجات مكملة من شركة ..... فإن ..... ستسمح لـ..... بتفتيش وأخذ عينات من المنتجات لمنشآت تصنيع أي طرف ثالث والتأكد من أن ..... تلبي أو تفوق مواصفات الجودة قبل البدء في الإنتاج".

6- ينص البند (8) على "لن تقوم ..... بترويج أو الإعلان أو توزيع أو بيع أي من المنتجات سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر خارج المنطقة الجغرافية أو لأي شخص آخر تعلم الدوائية أو تعتقد أنه سيبيعه أو بأي طريقة يتصرف فيه سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر لأي شخص خارج المنطقة".

وبناءً عليه يتبين أن جوهر الاتفاق يتضمن بعض البنود التي تفيد بأن ما يدفعه المكلف لشركة ..... بموجب هذه الاتفاقية يمثل إتاوة وفقاً للتعريف الموضح بعالية، وبالتالي يخضع للضريبة، مما ترفض معه اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ..... للضريبة.

أما ما يتعلق بفرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة، فترى اللجنة أن تكييف المبلغ المدفوع لشركة ..... على أنه إتاوة أو مقابل شراء علامة تجارية يعد من المسائل التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين الهيئة وبين المكلف لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة الناتجة عن ذلك، وبذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئناف المقدم من الشركة ..... على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (11) لعام 1437هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات الحكومية ــ التي لم تحسمها الهيئة ــ من الوعاء الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق استثمارية من الوعاء الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ..... للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،