

الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees



مدونة القرارات والمبادئ الزكوية والضريبية الصادرة عن اللجنة الاستثنائية الضريبية لعام 1438 هـ

مدخل

قامت الأمانة العامة للجان الضريبية بإعداد هذه المدونة، بعد تحليل أكثر من 1600 قرار قضائي أصدرتها اللجان الزكوية والضريبية خلال المدة الزمنية من العام 1438هـ إلى العام 1439هـ، وذلك بتحرير قرارات اللجان النهائية ومن ثم فهرستها موضوعياً. وتضمنت المدونة مبادئ استقر عليها قضاء اللجان. حيث أن (المبدأ) كما هو معلوم يستخدم للدلالة على القاعدة الكلية التي تكونت من عدد من الأحكام المتناظرة التي قاد مجموعها إلى تشكيل هذا (المبدأ). كما يطلق (المبدأ) أيضاً على مجرد الحكم القانوني، ولو لم يكن كلياً.

كما أن هذه المدونة تشكل وسيلة فعالة للجان المختصة، لتحقيق الاستقرار والاتساق في قراراتها. حيث يسهم الاستقرار والاتساق في تعزيز قدرة أعضاء اللجان والباحثين والمستشارين لدى الأمانة العامة على اختيار وتحديد الموقف القانوني الصحيح وعدم التباين في الدراسات والقرارات مع اتفاق الوقائع.

مع التنويه، بأن هذه المدونة لا تُعد رأياً ملزماً في الدعاوى المقيدة أو المعروضة لدى اللجان.

فهرس القرارات لعام 1438هـ



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
15-1	1654	أرباح معدلة / قروض قصيرة الأجل	أرباح / قروض - زكاة
27-16	1705	أجور عاملين / أصول ثابتة صافية / تعويض إجازات / تعديل حسابات المكلف	أجور / أصول / تعويض / تعديل حسابات - زكاة
38-28	1629	أجور أقارب/ أجور شريك/ أرباح موزعة/ ربط معدل مرفوض / تعويض إجازات	أجور/ أرباح/ ربط / تعويض - زكاة
42-39	1637	دفعات مقدمة	دفعات - زكاة
59-43	1641	دفعات مقدمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة	دفعات / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل
68-60	1643	رسوم ترخيص / ضريبة خدمات فنية	رسوم / ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
74-69	1644	أجور عاملين / استثمارات أوراق مالية	أجور / استثمار - زكاة
79-75	1645	أرض / تذاكر سفر عاملين / تعويض إجازات	أرض / تذاكر / تعويض - زكاة
91-80	1647	استثمار أوراق مالية / استثمار شركات / صناديق استثمار / استثمار محلي / أصول ثابتة صافية	استثمار / أصول - زكاة
104-92	1648	أرباح موزعة / صناديق استثمار / تأمين مخاطر / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة	أرباح / استثمار / تأمين / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل
118-105	1650	استثمار أوراق مالية / استثمار خارجي / استثمار شركات / استثمار محلي / أصول مستهلكة / خسائر رأسمالية / مصروفات متنوعة / مكافأة عاملين	استثمار / أصول / خسائر / مصروفات / مكافأة - زكاة
127-119	1651	خسائر رأسمالية / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة / مكافأة عاملين	خسائر / غرامة / مصروفات / مكافأة - ضريبة الدخل
138-128	1653	غرامة عدم تقديم اقرار	غرامة - ضريبة الدخل
143-139	1656	أصول ثابتة صافية / دائنون تخفيض رأس المال / دائنون فائض اكتتاب	أصول / دائنون / دائنون - زكاة
150-144	1658	أجور أقارب/ أجور شريك/ مصروفات مدرسية	أجور/ مصروفات - ضريبة دخل
157-151	1660	ضريبة خدمة فنية / ضريبة منشأة دائمة / غرامة عدم سداد ضريبة	ضريبة استقطاع / ضريبة دخل / غرامة - ضريبة الدخل

الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
170-158	1662	أرباح معدلة / ضريبة خدمات فنية / عمولة وكيل / غرامة عدم سداد ضريبة / ضريبة جهات غير مقيمة	أرباح / ضريبة استقطاع / عمولة / غرامة / ضريبة - ضريبة الدخل
184-171	1663	تعديل حسابات المكلف / ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة	تعديل حسابات / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل
190-185	1664	ضريبة خدمات فنية	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
202-191	1665	أرض / استثمار شركة تابعة / استثمار محلي / قروض أطراف ذات علاقة	استثمار / قروض - زكاة
210-203	1667	أجور مجلس الإدارة/ تعديل حسابات المكلف/ ضريبة خدمات فنية/ غرامة عدم سداد ضريبة/ فروق استيراد.	أجور/ تعديل حسابات/ ضريبة استقطاع/ غرامة/ فروق - ضريبة الدخل
217-211	1668	غرامة إخفاء / غرامة عدم سداد ضريبة	غرامة - ضريبة الدخل
222-218	1669	استثمار أوراق مالية / استثمار شركات / دائنون فائض اكتتاب	استثمار / دائنون - زكاة
235-223	1672	حوافز عاملين / مكافأة عاملين	حوافز / مكافأة - ضريبة دخل
348-236	1673	حوافز عاملين / مكافأة عاملين	حوافز / مكافأة - زكاة
258-249	1682	ضريبة جهات غير مقيمة / هدر حسابات	ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة الدخل
264-259	1683	ضريبة خدمات فنية	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
268-265	1685	رصيد جاري دائن	رصيد - زكاة
275-269	1687	أرباح تقديرية / ضريبة أرباح تقديرية / هدر حسابات	أرباح / ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة
290-276	1690	تعديل حسابات تأمين / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم تقديم إقرار / مصروفات متنوعة	تعديل حسابات / ضريبة استقطاع / غرامة / مصروفات - ضريبة الدخل
303-291	1692	أجور عاملين / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات مركز رئيس / مكافأة عاملين	أجور / غرامة / مصروفات / مكافأة - ضريبة
316-304	1693	غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة / مصروفات مركز رئيس	غرامة / مصروفات / مكافأة - ضريبة الدخل
325-317	1695	ربط معدل مقبول	ربط - زكاة

الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
335-326	1696	استثمار أوراق مالية / استثمار شركات	استثمار / تعديل حسابات - زكاة
347-336	1698	خسائر قروض	خسائر / زكاة
351-348	1699	ضريبة جهات غير مقيمة	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
361-352	1700	تعديل حسابات المكلف / رصيد جاري دائن / قروض أطراف ذات علاقة	تعديل حسابات / رصيد / قروض - زكاة
375-362	1703	أجور مجلس الإدارة/ استثمارات وسندات حكومية/ ضريبة جهات غير مقيمة	أجور/ استثمار/ ضريبة استقطاع-زكاة- ضريبة
381-376	1704	ضريبة جهات غير مقيمة	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
389-382	1708	ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل
410-390	1709	استثمار خارجي / استثمار محلي	استثمار - زكاة
431-411	1710	ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة	ضريبة استقطاع / غرامة / مصروفات - ضريبة الدخل
435-432	1712	استثمار مشروعات تحت التأسيس	استثمار - زكاة
452-436	1714	صناديق استثمار / رأس مال مضاف / وديعة نظامية	استثمار / رأس المال / وديعة - زكاة
456-453	1715	ربط زكوي	ربط - زكاة
461-457	1779	الزكاة / الحسم من الوعاء الزكوي	الأصول الثابتة
467-462	1721	دفعات مقدمة	دفعات - زكاة
-468 486	1723	مصروفات متنوعة	مصروفات - ضريبة الدخل
494-487	1726	تعديل حسابات المكلف	تعديل حسابات - زكاة
-495 508	1730	أرباح مدورة (مرحلة) / أرباح موزعة / أصول مستهلكة / تذاكر سفر عاملين / رصيد جاري مدين / مكافأة مجلس إدارة / مكافأة عاملين / مصروفات متنوعة	أرباح / أصول / تذاكر / رصيد / مكافأة / مصروفات - زكاة

الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
525-509	1731	ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل
531-526	1732	وديعة نظامية	وديعة - زكاة
545-532	1733	استثمار مشروعات تحت التأسيس / قروض طويلة الأجل	استثمار / قروض - زكاة
550-546	1735	ربط ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة	ضريبة الدخل / الربط الضريبي
555-551	1736	ضريبة خدمات فنية	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
564-556	1737	أجور عاملين / خسائر مدورة (مرحلة-متراكمة) / مخزون مقيم	أجور / خسائر / مخزون - زكاة



رقم القرار: 1654

سنة القرار: 1438

أرباح / قروض - زكاة

المفتاح

أرباح معدلة / قروض قصيرة الأجل

الموضوع

1. مخالفة المعايير المحاسبية لقيمة بند الشهرة لا تحول دون اعتباره مصروفًا جائز الحسم من الوعاء الزكوي متى كان مؤيدًا بالمستندات - أثر ذلك - تحسم قيمته من الوعاء الزكوي للمنشأة
2. الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن.

المبدأ

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/3/6هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ ، والمكلفة ب خطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حاليًا) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (4) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامين الماليين 2005م و2006م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/15هـ كل من: و و ، كما مثل المكلف:

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/16) بتاريخ 1435/2/20هـ، وقدم استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (351) بتاريخ 1435/3/15هـ، كما قدم ضمان بنكي بالمستحق بموجب القرار وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مخصص مكافأة نهاية الخدمة لعام 2005م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند مخصص مكافأة نهاية الخدمة المحول من سابكو الدمام وفقا لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار حيث كانت وجهة نظره أن الهيئة العامة للزكاة والدخل الزكاة والدخل قامت بتعديل الربح بمبلغ ريالاً وهو يمثل الفرق بين رصيد أول المدة ورصيد نهاية المدة والصحيح أن يتم تعديل الربح بالمحمل على المصاريف والبالغ ريالاً هذا وان حركة المخصص وفقاً للإيضاح رقم (11) من الإيضاحات حول القوائم المالية هي:

المبلغ	الرصيد
.....	الرصيد في 1 يناير في دفاتر الرياض
.....	رصيد محول من سابكو الدمام نتيجة الاندماج
.....	المحمل للسنة في الرياض والدمام
.....	المستخدم خلال السنة في الرياض والدمام
.....	الإجمالي :



وأن هذا ما تم إيضاحه ضمن الإيضاحات حول القوائم المالية إيضاح رقم (11) كما يؤكد بأن المبلغ المرفوض سالف الذكر يتضمن مبلغ ريال عبارة عن مخصص محول من شركة إلى شركة نتيجة شراء الشركة حصة شركة بحيث أصبحت فرعاً للشركة وليس شركة تابعة بمعنى اندمجت حسابات شركة في حسابات الشركة ومن ثم فإن المبلغ لم يتم تحميله على المصاريف أو قائمة الدخل ، أما من حيث وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل باعتبار المبلغ مكون خلال العام لذلك تم إضافته إلى صافي الربح لما له من أثر زكوي وضريبي في حالة استخدامه للأعوام اللاحقة حيث إن الشركة محل الاعتراض مختلطة كما أن الشركة لم تقدم كيفية معالجة البند في الشركة المحول منها المخصص ، فلا مانع من إضافة المبلغ إلى رصيد المخصص في أول العام وليس إضافته إلى صافي الربح ، حيث إن هذا المبلغ قد تم رفضه بالأعوام السابقة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل في سابكو الدمام وإن سابكو الدمام لم يعد لها وجود نظامي لأنها أصبحت مندمجة مع حسابات الشركة ولا يوجد استفادة من هذا المبلغ المرفوض سابقاً بسابكو الدمام بالمستقبل ، كما أن شركة شركة سعودية ومن ثم ليس هناك أثر لاختلاف النسب في الشركتين المحول منها والمحول إليها ضريبياً وزكويًا، لذلك تتمسك الشركة بموقفها في عدم إضافة المبلغ إلى صافي الربح، ويرجع الرئيسي للإصرار على المعالجة الصحيحة بإضافة المبلغ إلى رصيد أول المدة للمخصص وليس لصافي الربح إلى أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قامت بدون مستند نظامي باعتبار وعاء الزكاة هو صافي الربح المعدل أو الوعاء الزكوي أيهما أعلى، وحيث إن صافي الربح أعلى فقد اعتبر كأساس لحساب الزكاة.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكرو أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإن الهيئة قامت بتعديل الربح بمبلغ ريال باعتباره المكون لمخصص نهاية الخدمة خلال العام بعد استبعاد المستخدم طبقاً للإيضاح رقم (11) من الحسابات علماً بأن المخصص محول من شركة إلى شركة (.....) نتيجة أن شركة قامت بشراء جميع حصص شركة وبذلك تصبح الشركة ذات مسؤولية محدودة مملوكة بالكامل لشركة (.....) لذلك تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها بإضافة المكون من المخصص خلال العام بعد استبعاد المستخدم، كما أضافت بأن مخصص مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (.....) ريال تم إضافة رصيد المخصص المحول من شركة وذلك لما له من أثر زكوي وضريبي في حالة استخدامه للأعوام اللاحقة حيث إن الشركة محل الاعتراض مختلطة، كما أن الشركة لم تقدم كيفية معالجة البند في الشركة المحول منها المخصص، حيث إنه في حالة حسمه من الوعاء في نفس العام المحول منه فإنه يجب إضافته للوعاء في الشركة محل الاعتراض مع الأخذ في الاعتبار اختلاف النسب في كل من الشركتين المحول منها والمحولة إليها ضريبياً وزكويًا، كما أن المخصص البالغ ريال له أثر مباشر على صافي الربح المعدل حال استخدامه للأعوام اللاحقة وذلك مع مراعاة أن الشركة مختلطة فإن معالجة



المخصص على صافي الربح تكون إضافة المكون مع حسم المستخدم ويتضح من ربط الهيئة لعام 2006م أنها قامت بتخفيض الربح بقيمة ما زاد من المستخدم من المكون بمبلغ ريال.

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 تعديل صافي الربح برصيد أول المدة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ ريال المحول من شركة نتيجة تملكها بالكامل، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على إيضاحات القوائم المالية لعام 2005م تبين أن المكلف قام بشراء حصة شركة في شركة (.....) وأصبحت مملوكة له بالكامل بدءًا من 2005/1/1م، وتبين أن حركة مخصص مكافأة نهاية الخدمة في عام 2005م طبقًا للإيضاح (11) كما يلي:

المبلغ	الرصيد
.....	الرصيد في 1 يناير
.....	رصيد محول من سابكو الدمام (إيضاح رقم 1)
.....	المستخدم خلال السنة
.....	المحمل للسنة
.....	الرصيد في 31 ديسمبر

كما اطلعت اللجنة على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعام 2005م وتبين أنه تم تعديل نتيجة الحسابات بمخصص مكافأة ترك الخدمة بمبلغ ريال، الذي يشمل رصيد سنوات سابقة محول من سابكو بمبلغ ريال وصافي المكون خلال العام بمبلغ ريال.



وحيث تبين أن الفرق بين رصيد آخر المدة ورصيد أول المدة بمبلغ ريال لمخصص مكافأة نهاية الخدمة الذي عدل به صافي الربح في الربط الزكوي الضريبي لعام 2005م حمل منه مبلغ ريال على قائمة الدخل، والفرق بمبلغ ريال

يمثل رصيد سنوات سابقة محول من سابكو الدمام، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في عدم تعديل صافي الربح برصيد السنوات السابقة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة المحول من سابكو الدمام.

البند الثاني: قروض قصيرة الأجل وتسهيلات مصرفية لعام 2005م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض المكلف على بند قروض قصيرة الأجل وفقاً للحثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار حيث كانت وجهة نظره أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قامت بإضافة بند قروض قصيرة الأجل وتسهيلات بنكية بمبلغ ريالاً للوعاء الزكوي، وأن هذا المبلغ لم يحول عليه الحول حيث تم الحصول على مبلغ ريال بتاريخ 16/أغسطس/2005م ومبلغ ريال بتاريخ 27/سبتمبر/2005م وذلك لتمويل رأس المال العامل ولم يتجاوز الحصول عليه أربعة شهور، حيث إنه وفقاً لمداول الفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 15/4/1424هـ والفتوى رقم (30770) بتاريخ 8/11/1426هـ بالنسبة لحساب الزكاة على القروض التي على المكلف قد أفادت بأن المبلغ المقترض لا يخلو من إحدى الحالات التالية:

- أن يحول الحول كله أو بعضه قبل إنفاقه، فما حال منه وجبت فيه الزكاة. أن يستخدم كله أو بعضه في تمويل أصول ثابتة فإن الذي يخضع للزكاة هو ما استخدم منه في ذلك.

وأ أنه حسب مفهوم ذلك فإن ما يخضع للزكاة هو ما آل إليه القرض وحال عليه الحول وليس القرض نفسه. فعلى سبيل المثال إذا اقترضت شركة مبلغ ريال من البنك وقامت تلك الشركة بإففاق مبلغ ريال من القرض وبقي لديها نقود حال عليها الحول بمبلغ ريال فهذا المبلغ هو الذي يخضع للزكاة وليس مبلغ ريال المستحق عليه كقرض، وكذلك الأمر إذا استخدم القرض بكامله مثلاً في تمويل نشاط الشركة الجاري والذي يعتبر من عروض التجارة حيث تجب فيه الزكاة باعتبار ما آل إليه وزكى بتقييمه في نهاية الحول. ففي هذه الحالة إذا استخدم القرض بكامله مثلاً في تمويل نشاط الشركة الجاري فإن ما يخضع للزكاة هو ما آل إليه من بضاعة وديون بعد تقييمه سواء ما آل إليه مماثلاً لقيمة القرض أو أقل منه أو أكثر حيث لا علاقة لذلك برصيد القرض المستحق على المقترض الذي يمكن أن يكون استخدمه جميعه في نشاطه الجاري وبدون أن يسدد منه شيئاً للبنك، كما أن استخدام القرض في تمويل النشاط التجاري تنتج عنه الأرباح التي تخضع للزكاة



الشرعية وبناءً عليه فإن الذي يخضع للزكاة الشرعية هو ما تم استخدامه في تمويل الأصول الثابتة وأيضًا ما حال عليه الحول، أن الحالتين لا تنطبقان على الشركة لذلك فإن المبلغ لا يخضع للزكاة.

أما من حيث ما جاء في وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل واللجنة بأن هذه قروض دواره، فنبين أن السياسة مع البنك هي أن يتم الحصول على سقف من المسحوبات البنكية على شكل قروض قصيرة الأجل وسحب على المكشوف لاستخدامها في تمويل

رأس المال العامل والاعتمادات والضمانات وأنها لفترات قصيرة لتلبية احتياجات الشركة من رأس المال العامل ومن ثم لم يحل عليها الحول في نهاية السنة.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكرو أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإن الشركة قدمت كشف بحركة قروض قصيرة الأجل حيث كان رصيد القروض أول المدة ريال والمسدد خلال العام ريال والباقي ريال تم إضافته لوعاء الزكاة لحولان الحول عليه، وإيضاح (9) من القوائم المالية أوضح أن البند عبارة عن سحب على المكشوف قروض دواره مما يعني أنها مال مختلط ينتفي عنه صفة قصيرة الأجل، ونود أن نبين أن الشركة في اعتراضها على إجراء الهيئة بتزكية البند 2006م طالبت بتزكية مبلغ ريال من رصيد القرض الذي حال عليها الحول طبقًا للحركة بعاليه وقد وافقت الهيئة الشركة الرأي وأصبح البند ليس محل اعتراض عام 2006م بعد تزكية ما حال عليه الحول بمبلغ ريال وهو ما يؤكد صحة إجراء الهيئة بتزكية ما حال عليه الحول من القرض لعام 2005م بمبلغ ريال، كما نود أن نلفت الانتباه بأن ما تم تزكيته في عام 2005م هو صافي الربح المعدل.

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 إضافة بند قروض قصيرة الأجل وتسهيلات بنكية بمبلغ ريالًا لوعاء الزكوي بحجة عدم حولان الحول عليها، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إضافته لوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، وبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون لوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها



"إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين ، بينما المدين يزكي مالا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على إيضاح رقم (9) "اقتراض قصير الأجل" للقوائم المالية لعام 2005م تبين أنه ينص على "لدى الشركة تسهيلات مصرفية قصيرة الأجل على شكل سحب على المكشوف وقروض دوارة قصيرة الأجل من بنك تجاري محلي لتمويل متطلبات رأس المال العامل وذلك بمبلغ ريال و ريال لعام 2004م وقد بلغ المستخدم منها كما في 2005/12/31م مبلغ ريال و ريال لعام 2004م"، واطلعت اللجنة على الربط الزكوي الضريبي وتبين أن الهيئة أضافت من ضمن مصادر التمويل لحساب الوعاء الزكوي "قروض قصيرة الأجل" بمبلغ ريال، كما اطلعت على اتفاقية التسهيلات الائتمانية المبرمة بتاريخ 12/أبريل/2005م مع البنك العربي الوطني التي وافق بموجبها على منح المكلف تسهيلات بمبلغ ريال لفترة زمنية تنتهي في 2006/3/31م، وكذلك اتفاقية التسهيلات المبرمة بتاريخ 13/يونيو/2006م التي وافق بموجبها البنك على منح المكلف تسهيلات بمبلغ ريال لفترة زمنية تنتهي في 2007/3/31م وتبين من الاتفاقيتين أن التسهيلات الائتمانية الممنوحة تنقسم إلى تسهيلات السحب على المكشوف "وتسهيلات قروض دوارة قصيرة الأجل" و"تسهيلات قروض محددة المدة وتسهيلات فتح خطابات الاعتماد المستندي" و"تسهيلات ضمان دفع" و"تسهيلات سندات و ضمان عامة"، وأن الغرض من هذه التسهيلات تمويل رأس المال العامل، وكذلك اطلعت اللجنة على كشف "القروض قصيرة الأجل - البنك العربي الوطني" وتبين أن الحركة كما يلي:

المبلغ	الرصيد
.....	الرصيد الافتتاحي
.....	الإضافات خلال العام
.....	التسديدات خلال العام
.....	الرصيد نهاية العام



وحيث تبين أنه طرأ على هذه القروض حركات مدينة وحركات دائنة خلال العام وأن الرصيد الذي حال عليه الحول هو (.....) - (.....) ريال، وبناء عليه ووفقاً لقاعدة الديون المشار إليها أعلاه، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند قروض قصيرة الأجل وتسهيلات بنكية بمبلغ (.....) ريال للوعاء الزكوي لعام 2005م.

البند الثالث: الرصيد الدائن لشركة لعام 2005م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند الرصيد الدائن لشركة للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن شركة شركة تابعة وتتعامل مع الشركة وفرعها بالدمام ويوجد حساب جاري مستمر معها، وأن الرصيد القائم لم يتجاوز مدته أكثر من ثلاثة أشهر الأمر الذي يستدعي عدم إضافة المبلغ إلى الوعاء الزكوي، علماً بأن اللجنة لم توافق على استبعاد المبلغ بسبب عدم تزويدها بالحركة التفصيلية خلال أسبوع كما أوردنا سابقاً.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي أنه تم إضافة الدائنون للوعاء الزكوي حيث إن شركة شركة لها كيان مستقل وقد كان رصيد أول المدة لبند الدائنون بمبلغ ريال وآخر المدة بمبلغ ريال وتم أخذ أيهم أقل لعدم تقديم الحركة وأسباب الدائنية لبند الدائنون على أساس إضافة ما حال عليه الحول.

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 إضافة الرصيد الدائن بمبلغ ريال للوعاء الزكوي بحجة عدم حولان الحول في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إضافته للوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2005م تبين من إيضاح رقم (4) "معاملات مع الشركة التابعة" أن الرصيد الدائن لشركة بمبلغ ريال و ريال لعامي 2004م و 2005م على التوالي، وتبين أن التعاملات تتمثل في "مبيعات" و "خدمات مقدمة" و "مشتريات"، كما اطلعت اللجنة على الكشوف التفصيلية التي توضح هذه التعاملات وكان ملخص الحركة للحساب، كما يلي:

المبلغ	الرصيد
.....	الرصيد الدائن في 2005/1/1م



.....	العمليات المدينة خلال العام
.....	العمليات الدائنة خلال العام
.....	الرصيد في 2005/12/31م

وحيث تبين من الحركات المدينة والحركات الدائنة أنه لا يوجد رصيد دائن حال عليه الحول خلال العام، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الرصيد الدائن بمبلغ ريال للوعاء الزكوي لعام 2005م.

البند الرابع: فروقات الاستهلاك لعام 2006م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند فروقات الاستهلاك للحثيثات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره أنه وفقاً للقوائم المالية الصادرة عن الشركة عن عام 2006م إن الاستهلاكات المحملة على المصاريف وفقاً لقائمة التدفقات النقدية هي مبلغ ريالاً، وإن الاستهلاكات الظاهرة في كشف رقم (4) المرفق بالإقرار الزكوي هو مبلغ ريالاً، أن هناك فروقات استهلاك بمبلغ ريال لصالح الشركة بينما ظهرت فروقات الاستهلاك في الربط النهائي على حسابات الشركة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل بمبلغ ريالاً، أن هناك فروقات لصالح الشركة بمبلغ ريال، عند مراجعتنا للهيئة العامة للزكاة والدخل بهذه الفروقات إفادتنا بأن هناك خطأ في كشف الاستهلاك المقدم من قبل الشركة، لقد طلبنا حساب الهيئة العامة للزكاة والدخل للتأكد من وجود الخطأ من عدمه إلا أننا ولغاية تاريخه لم نحصل على حساب الهيئة العامة للزكاة والدخل، نعتقد بأن السبب أما يرجع إلى أن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تأخذ بعين الاعتبار الموجودات الثابتة المحولة من سابكو الدمام والظاهرة ضمن الأرصدة الافتتاحية بالكشف أو عدم الأخذ بعين الاعتبار ضمن المجموعة الخامسة بالكشف إضافات شهرة المحل البالغة ريال والظاهرة ضمن الأرصدة الافتتاحية بالكشف رقم (3) نتيجة اندماج شركة مع الرياض كما أسلفنا سابقاً، هذا وتعتقد الشركة بأن حسابها صحيح ونرفق لكم نسخة عن كشوف حساب فروقات الاستهلاك بهذا الخصوص، كما وتؤكد لكم الشركة ضرورة إضافة 50% من إضافات السنة الحالية إلى القيمة الدفترية الصافية للممتلكات والمعدات وفقاً للمعمول به من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكرنا أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإن الشركة قامت بتعبئة كشف الاستهلاك بالخطأ وقد قامت الهيئة بتعديل الكشف مرة أخرى وكانت النتيجة هي أن الإستهلاكات بموجب الحسابات



بمبلغ ريال والاستهلاك بموجب الكشف بمبلغ ريال وبذلك يكون هناك فرق بمبلغ ريال وعليه تم تعديل صافي الربح بالفرق.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف تحميل الفرق بين الاستهلاك الظاهر في كشف رقم (4) المرفق بالإقرار والاستهلاك طبقاً للقوائم المالية بمبلغ ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين أن الهيئة تعتبر أن الكشف رقم (4) معبأ بالخطأ ونتيجة لتصحيح الذي أجرته عليه يكون الفرق الذي تقبل بتحميله ضمن المصروفات بمبلغ ريال.

وباطلاع اللجنة على تعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ المبني على موافقة وزير المالية بتطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بنظام ضريبة الدخل على مكلفي الزكاة الشرعية ومن ذلك طريقة حساب الاستهلاك الواردة في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل، واطلاعها أيضاً على تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ الذي أوضح طريقة لحساب وتحديد صافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي، وكذلك اطلاعها على التعميم الإلحاق رقم (1434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ الذي نص على "أولاً : لأغراض حساب قسط الاستهلاك وتحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي يجوز للمكلفين الزكويين بما في ذلك الشركات المختلطة ممن يمسكون دفاتر وسجلات نظامية إتباع قواعد الاستهلاك التي كانت مطبقة قبل صدور التعميم رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ والمستندة على طريقة القسط الثابت، مع مراعاة استخدام المجموعات ونسب الاستهلاك المحددة في المادة (17) من النظام الضريبي، ثانياً : إذا ما رغب المكلف الزكوي استخدام طريقة الاستهلاك المقررة في المادة (17) من النظام الضريبي عند تحديد وعائه الزكوي فإنه ليس هناك ما يمنع من ذلك، على أن يتم في هذه الحالة تحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من وعائه الزكوي وفق ما نصت عليها الفقرة (2) من تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ، ثالثاً : يتم تطبيق ما أشير إليه بعاليه بدءاً من تاريخه على كل ربط لم يصبح نهائياً بعد بما في ذلك الحالات المعترض عليها أمام اللجان المختصة".

وحيث إن اللجنة في البند (ثانياً/3) من القرار الاستئنافي رقم (1653) لعام 1438هـ أيدت المكلف في إعادة حساب الاستهلاك بعد تعيئته كشف "الأصول وبيان استهلاكها" لعامي 2005م و2006م لأغراض الضريبة، فإنها ترى تطبيق الإجراء نفسه وفقاً للأسس التي تضمنها تعميم الهيئة رقم (1434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ.

البند الخامس: فرق شهرة المحل لعام 2006م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند شهرة المحل للحثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن شهرة المحل الظاهرة ضمن القوائم المالية بعد الإطفاء هي مبلغ ريال بينما ظهرت ضمن الربط النهائي لحسابات الشركة عن عام 2005م مبلغ ريال وضمن القوائم المالية بعد الإطفاء لعام 2006م مبلغ ريال بينما وفقًا للربط لعام 2006م مبلغ ريالاً أن هناك فروقات بمبلغ ريال لعامي 2005م و2006م لم تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد الربط النهائي للعامين، تؤكد لكم الشركة بأن المبلغ المرفوض والبالغ ريال لعامي 2005م و2006م هو مبلغ مدفوع فعلياً إلى شركة نتيجة شراء شركة حصة شركة في، علماً بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تزودنا في كيفية حساب المبلغ وعلى أي أساس قررت الهيئة العامة للزكاة والدخل بأن المبلغ نتيجة إعادة تقييم، والسؤال الذي يطرح نفسه كيف يكون هناك إعادة تقييم والعملية عبارة عن شراء فعلي لحصة شركة، علماً بأن شركة هي شركة وقامت بتسجيل الشهرة (الفرق ما بين حصتها

الدفترية في حقوق ملكية سابكو الدمام والمبلغ المقبوض من شركة كأرباح رأسمالية خضعت للزكاة)، هذا وتؤكد لكم الشركة بأن نسبة ملكية في كانت 48,02 % وإن حقوق الملكية في تاريخ البيع كانت ريالاً وان سعر البيع المدفوع من قبل شركة إلى كان مبلغ ريالاً، وبناءً عليه يكون حساب الشهرة على النحو الآتي:

المبلغ	الرصيد
.....	كامل صافي حقوق ملكية الشركاء في تاريخ البيع
.....	حصة شركة في صافي حقوق الشركاء في ريال 48,02 %
.....	المبلغ المدفوع إلى
.....	شهرة المحل

هذا واتخذت لجنة الاعتراض الابتدائية قرارها نتيجة عدم تزويدها خلال أسبوع بالمستندات المعززة لعملية الشراء وبناءً عليه ولتعزيز وجهة نظر الشركة نرفق لكم الآتي:

اتفاقية الشراء بين الشركة تحويلات البنك والتي تؤكد دفع المبلغ إلى المستفيد أميانتيت.



وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكرو أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإن الهيئة قامت برفض مبلغ ريال من إجمالي قيمة الشهرة البالغة ريال والخاصة بشراء حصص شركة في شركة حيث لم يتم دفع قيمة الشراء وإنما هي ناتجة عن إعادة تقييم ومن ثم لم يتم حسمها من الوعاء الزكوي باعتبار أنه لم يتم دفع مبالغ مقابل هذا الفرق بالشهرة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم صافي قيمة الشهرة من الوعاء الزكوي، في حين أن الهيئة تتمسك بوجهة نظرها في عدم حسمها من الوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الربط الزكوي الضريبي والقوائم المالية تبين من إيضاح رقم (6) لعام 2005م أن المكلف أبرم اتفاقية تتنازل بموجبها شركة عن حصتها في شركة المحدودة (.....) بدءًا من 2005/1/1م وفقًا للجدول التالي:

المبلغ	الرصيد
.....	حصة شركة في أصول
.....	الشهرة
.....	المبلغ المدفوع

وتبين أن الرصيد الإجمالي للشهرة في نهاية العام ظهر بمبلغ ريال ومبلغ ريال للأعوام من 2004م حتى 2006م على التوالي، وتبين من الربط الزكوي الضريبي أن الشهرة التي حسمتها الهيئة من الوعاء الزكوي بمبلغ ريال و ريال لعامي 2005م و 2006م على التوالي.

كما اطلعت اللجنة على عقد بيع الحصص المبرم بين المكلف وشركة بتاريخ 1426/8/20هـ الموافق 2005/6/27م وتبين أنه ينص في المادة (2) على "باع وأسقط وتنازل "البائع" عن جميع حصصه التي يملكها في رأس مال "الشركة" "والبالغ عددها (9604) حصة إلى "المشتري" بقيمة قدرها ريال بسعر الحصة الواحدة ريال.

التزم المشتري وتعهد بدفع هذه القيمة على النحو التالي:



70% من مجموع القيمة والبالغة ريال عند توقيع العقد.

30% والبالغة ريال، عند توثيق ملحق عقد تأسيس الشركة لدى كاتب العدل المختص أو في 30/سبتمبر/2005م أيهما أسبق، ...الخ".

واطلعت اللجنة على مستندات الحوالة من المشتري للبائع بمبلغ ريال بتاريخ 2005/8/7م وبمبلغ ريال بتاريخ 2005/9/28م.

وحيث تبين أن المكلف اشترى حصة شركة في أصول البالغة قيمتها ريال بمبلغ ريال، وتنتج عن ذلك شهرة بتكلفة ريال، وبناء عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم صافي قيمتها من الوعاء الزكوي.

البند السادس: الدائنون لعام 2006م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند الدائنون للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل واللجنة قامت بإضافة مبلغ ريالاً إلى وعاء الزكاة بحجة أن الشركة لم تقدم حركة حسابات الدائنون لعام 2006م للهيئة العامة للزكاة والدخل حتى تستطيع استيضاح الرصيد الذي حال عليه الحول ومن ثم قامت الهيئة العامة للزكاة والدخل واللجنة برفض هذا البند لعدم تقديم حركة تلك الحسابات.

نقيدكم بأن ما جاء في مذكرة الهيئة العامة للزكاة والدخل لرفع الاعتراض ليس صحيحاً حيث قمنا بتزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بحركة الدائنون لعام 2006م بموجب خطابنا بتاريخ 31/أكتوبر/2006م والمذكرة اللاحقة للجنة بتاريخ 24/نوفمبر/2013م هذا ونرفق لكم كشفاً مفصلاً يوضح حركة هذه الذمم الدائنة في بداية السنة والإضافات والتسديدات خلال العام والرصيد في نهاية العام، لذلك نستغرب من الهيئة العامة للزكاة والدخل واللجنة إصرارهما على موقفها على الرغم من تزويدها بالكشوفات المطلوبة.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكرنا أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإن الشركة قدمت كشف يوضح أسماء الموردين والرصيد فقط ولم تقدم حركة الحسابات خلال العام حتى تستطيع الهيئة استيضاح الرصيد الذي حال عليه الحول وعليه قامت الهيئة برفض هذا البند لعدم تقديم حركة تلك الحسابات التي توضح الأرصدة التي حال عليها الحول



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلّف عدم إضافة رصيد "الدائنون" بمبلغ ريالاً الوعاء الزكوي بحجة عدم حوّلان الحول عليه خلال العام، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إضافته للوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، وبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2006م إيضاح رقم (10) "دائنون" تبين أنه بعد استبعاد رصيد الشركات التابعة يكون رصيد الدائنين أول المدة بمبلغ ريال وآخر المدة بمبلغ ريال، كما تبين من الكشوف التفصيلية لهذا البند أنه يخص ما يقارب (150) مورداً للمكلف وظهر ملخص الحركة لهذا البند كما يلي:

المبلغ	الرصيد
.....	الرصيد الدائن في 2006/1/1م
.....	الحركة المدينة خلال العام
.....	الحركة الدائنة خلال العام
.....	الرصيد الدائن في 2006/12/31م

كما أظهرت هذه الكشوف رصيد أول المدة والحركة المدينة والحركة الدائنة ورصيد آخر المدة وكذلك الرصيد الذي حال عليه الحول (رصيد أول المدة مخصوماً منه الحركة المدينة) لكل مورد على حدة، واتضح أن الرصيد الذي حال عليه الحول



لعدد من الموردين بمبلغ ريال، وبناءً عليه ووفقاً لقاعدة الديون المشار إليها أعلاه، ترى اللجنة أن المبلغ الذي يضاف للوعاء الزكوي الرصيد الدائن الذي حال عليه الحول بمبلغ ريال، بدلاً من ريال.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (4) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل صافي الربح برصيد أول المدة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة المحول من سابكو الدمام بمبلغ ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند قروض قصيرة الأجل وتسهيلات بنكية بمبلغ ريال للوعاء الزكوي لعام 2005م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الرصيد الدائن لشركة بمبلغ (.....) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- حساب الاستهلاك لعامي 2005م و2006م وفقاً للأسس التي تضمنها تعميم الهيئة رقم (1434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

5- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم صافي قيمة الشهرة من الوعاء الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص

6- إضافة الرصيد الدائن لبند "الدائنون" الذي حال عليه الحول بمبلغ (.....) ريال، للوعاء الزكوي بدلاً من (.....) ريال وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1705

سنة القرار: 1438

أجور / أصول / تعويض / تعديل حسابات - زكاة

المفتاح

أجور عاملين / أصول ثابتة صافية / تعويض إجازات / تعديل حسابات المكلف

الموضوع

المبدأ

1. يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.
2. شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تستخدم للتحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات، ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمته المنشأة، يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
3. حسم المصروفات من الوعاء الزكوي يتوقف قبولاً ورفضاً على تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة.
4. يشترط لحسم الحساب الجاري المدين من الوعاء الزكوي وجود أرباح مرحلة، وتوافر ذلك ينبنى عليه حسم رصيد الحساب الجاري المدين في حدود تلك الأرباح من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/7هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (أ) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته



وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من (أ) (الهيئة) ومن شركة (ب) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (28) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعامي 2007م و2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/7هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف: وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من الهيئة والمكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/142/ص ج) بتاريخ 1435/10/7هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (544) بتاريخ 1435/10/29هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (565) بتاريخ 1435/11/23هـ، وقدم ضمناً بنكياً صادراً من بنك (ج) برقم (.....) بتاريخ 1435/11/1هـ بمبلغ (822,214) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مصاريف ندوات واحتفالات لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في عدم قبول مصاريف ندوات واحتفالات كمصروف جائر الحسم من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م، وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم موافاة الهيئة بالمستندات المؤيدة ولم يتم قبولها وسوف يتم تقديمها للجنة الاستئنافية الضريبية عند طلبها.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها اعتمدت مصاريف ندوات واحتفالات التي قدم المكلف مستنداتها، في حين تم رفض المصاريف البالغة (204,874) ريالاً لعدم تقديم المستندات المؤيدة.



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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م بمصاريف ندوات واحتفالات البالغة (204,874) ريالاً، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بتلك المصاريف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث لم يقدم المكلف المستندات المطلوبة منه والتي تثبت وجود هذه المصاريف وعلاقتها بالنشاط، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م بمصاريف ندوات واحتفالات.

البند الثاني: فرق الرواتب لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد الهيئة في عدم قبول بقية الرواتب كمصروف جائر الحسم من الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م، وفقا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تعديل صافي الربح بفرق الرواتب والأجور بين ما تم تحميله على قائمة الدخل وما ظهر في شهادة التأمينات الاجتماعية، علماً بأنه تم تقديم بيان تطيلي يوضح أسماء الموظفين والمتعاونين والرواتب المنصرفة لهم، كما أن نشاط الكلية تعليمي ومن ثم يتم الاستعانة بمتعاونين لتعليم الطلاب في الكلية، ومن ثم فإنهم ليسوا موظفين بالشركة ولا يتم تسجيلهم في التأمينات الاجتماعية، كما أنه عند تحديد الفرق تم مقارنة إجمالي الرواتب والأجور الظاهرة ضمن مصروفات الشركة مع ما ورد في شهادة التأمينات الاجتماعية، علماً بأن ما ورد في شهادة التأمينات الاجتماعية يشتمل على الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية فقط، بينما إجمالي الرواتب والأجور الظاهرة ضمن مصروفات الشركة تشتمل على الرواتب والبدلات الأخرى، لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل صافي الربح بفرق الرواتب والأجور بين ما تم تحميله على قائمة الدخل وما ظهر في شهادة التأمينات الاجتماعية، كما أن المكلف قدم كشوف شهرية، وأفاد أنه لا يوجد لديه أي مستندات أخرى لتقديمها.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة تبين أن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي، ونظرًا لأن المكلف لم يقدم أي مستندات للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور.

البند الثالث: إجازات مستحقة لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد الهيئة في عدم قبول حسم الإجازات كمصروف جائز الحسم لعام 2007م من الوعاء الزكوي للمكلف، وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تعديل صافي الربح طبقًا للحسابات بالإجازات المستحقة البالغة (500,024) ريالاً، علماً بأن هذا البند عبارة عن الإجازات المستحقة للموظفين خلال السنة، وقد تم رفضه أيضًا ضمن فرق الرواتب والأجور، ومن ثم نتج عن ذلك ازدواجية في الإضافة.

وبعد اطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة ورد فيها أنه عند مراجعة كشف الرواتب والأجور تبين أنه تضمن إجازات مستحقة بمبلغ (500,024) ريالاً، ومن ثم تم إضافة هذا المبلغ في الربط الزكوي مرتين، الأولى ضمن الرواتب والأجور، والثانية كبند مستقل باسم الإجازات المستحقة.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند الإجازات المستحقة بحجة أنه تم رفضه ضمن فرق الرواتب والأجور، في حين ترى الهيئة أنه تم إضافة الإجازات المستحقة في الربط مرتين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن طرفي الاستئناف متفقان على وجود ازدواجية في إضافة هذا البند إلى الربط الزكوي، لذا فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند الإجازات المستحقة.

البند الرابع: مصاريف دعاية وإعلان لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد الهيئة في عدم قبول حسم مصاريف الدعاية والإعلان في عام 2008م، وفقًا لحثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية قبلت وجهة نظر المكلف فيما يخص نفس البند لعام 2007م، إلا أنها ذكرت أنه لم يتم تقديم المستندات لعام 2008م، علماً بأنه سبق تقديمها للهيئة وللجنة الابتدائية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد المصاريف البالغة (835,235) ريالاً لعدم تقديم المستندات المؤيدة.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بمصاريف الدعاية والإعلان البالغة (835,235) ريالاً، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بتلك المصاريف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث لم يقدم المكلف المستندات المطلوبة منه والتي تثبت وجود هذه المصاريف وعلاقتها بالنشاط، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بمصاريف الدعاية والإعلان.

البند الخامس: الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المكلف في مطالبته بحسم كامل الأصول الثابتة لعامي 2007م و2008م من وعائه الزكوي، وفقاً لحيثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية وذلك تطبيقاً لتعميم الهيئة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي يوضح كيفية تحديد وعاء الزكاة والذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة بشروطين أولهما: أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها، وثانيهما: أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة، وهذا يعني من وجهة نظر الهيئة أنه لا مساس لقيمة صافي ربح العام دفترياً أو معدلاً في الخضوع للزكاة وقد أكد ذلك تعميم الهيئة رقم (1/73) في 1409/7/12هـ، حيث إن المتبع في الهيئة في حالة أن الوعاء أقل من صافي أرباح العام فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة، وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء ومتفق مع القواعد الشرعية في خضوع غلة رأس المال للزكاة وهي صافي الربح. وأضافت الهيئة أن الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ التي استدلت بها اللجنة الابتدائية لا تنطبق على حالة المكلف حيث إنها خاصة بحالة المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين:

الجانب الأول: أن ما ورد في الفتوى يعد مؤيداً لإجراء الهيئة حيث إن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم



تتحقق ولم يتم تحديدها فعلياً إلا في نهاية العام، حيث يتم شراء الأصول وأية نفقات من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنك وليس من صافي الربح في نهاية العام وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية حيث نصت على أن "ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها"، وعليه فإن ما يتبقى من الإيرادات بعد حسم المصاريف والتكاليف وجميع النفقات يمثل صافي الربح وهو الذي يتم تزكيته، وهذا ما يطبق على جميع المكلفين.

الجانب الثاني: أن الأخذ بصافي الربح المعدل لأغراض الزكاة كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات وبه صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، والفتوى المشار إليها بعاليه في السؤال الرابع تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في أصول ثابتة أو عروض قنية وأن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك.

ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح، كما أن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء، أو زيادة رأس المال، أو تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد أن العناصر السالبة للوعاء كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى ولو كانت الشركة محققة أرباح وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار للزكاة رغم أن أموالهم نامية بمعدلات واضحة.

وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استثنائية منها القرار الاستثنائي رقم (13) لعام 1417هـ المصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (8974/3) بتاريخ 1417/8/6هـ، وكذلك القرار الاستثنائي رقم (152) لعام 1420هـ المصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (3305/1) بتاريخ 1420/3/27هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي حسم رصيد صافي الأصول الثابتة الظاهر في القوائم المالية من وعائه الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي للمكلف بحيث لا يقل الوعاء عن الربح المعدل لعامي 2007م و2008م، في حين يرى المكلف حسم رصيد صافي الأصول الثابتة الظاهر في القوائم المالية من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، لذا فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية الفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18 هـ ونصها "أن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، وعليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي عن الربح المعدل لعامي 2007م و2008م.

البند السادس: دفعات تحت حساب الاستثمار لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المكلف في مطالبته بحسم دفعات تحت حساب الاستثمار لعام 2007م من وعائه الزكوي، وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بحساب الزكاة على ربح السنة المعدل كحد أدنى طبقاً لما ورد في البند السابق، وحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، وهو ما جاء في إقرار الشركة، وطالما أن الوعاء الزكوي يمثل صافي الربح فقط فلا مجال لحسم أية عناصر أخرى حيث لا تأثير لها طبقاً لما تم إيضاحه في البند السابق.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي حسم بند دفعات تحت حساب الاستثمار من وعائه الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم بند دفعات تحت حساب الاستثمار من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م، في حين يرى المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، لذا فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية الفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18 هـ ونصها "أن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، وعليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند دفعات تحت حساب الاستثمار من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.



البند السابع: الجاري المدين لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد المكلف في مطالبته بحسم الجاري المدين من وعائه الزكوي في حدود الأرباح المدورة لعام 2007م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنه لا يتم حسم الجاري المدين من الوعاء الزكوي باعتباره سحبًا من رأس مال الشركة يجب إعادته قبل حولان الحول، كما أنه لا يجوز تخفيض صافي الربح بالحساب الجاري المدين باعتبار أن الوعاء يتمثل في هذه الحالة في صافي الربح فقط، كما أن هناك انفصال بين الذمة المالية للشركة والذمة المالية لملاكها، وأن هناك إجراءات إدارية ومالية نظامية تلزم إتباعها لتخفيض رأس مال الشركة لكي تعكس تلك المعاملة حدث مالي يخفض رأس المال بشكل نظامي، فما حدث في الشركة يعتبر سحبًا للشريك من أموال الشركة المنفصلة ذمته عن ذمتها المالية، ولذا فإنه يمثل قرصًا في ذمة الشريك، وبما أن القرض يعد جزءًا من أصول الشركة المتداولة فإنه يدخل في حساب الوعاء الزكوي مادام تحققت فيه الشروط الأساسية لتزكية القروض، وبناءً على ذلك لا يتم حسم الحساب الجاري المدين من الوعاء الزكوي، وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستثنائي رقم (611) لعام 1426هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن تعليمات الهيئة تنص على حسم الجاري المدين في حدود الأرباح المرحلة، وقد تم إضافة الأرباح المرحلة بمبلغ (3,961,059) ريالاً إلى الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم الجاري المدين لعام 2007م من الوعاء الزكوي للمكلف، في حين يرى المكلف حسم الجاري المدين من وعائه الزكوي في حدود الأرباح المرحلة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ووفقًا لما تقرر شرعًا من قبول لمبدأ الشخصية الاعتبارية للشركة ذات المسؤولية المحدودة، فإن تعامل الشركاء مع الشركة يجب أن يصنف بحسب التعامل، أي باعتبارهم ملاكًا يقدمون رأس المال ويستلمون الأرباح، أو باعتبارهم متعاملين مستقلين يقرضون الشركة ويقترضون منها، وهذا ما نظمته الرأي الصادر عن الهيئة (د) في هذا الخصوص، وعليه فإنه يجب أن ينظر إلى مكونات الحساب الجاري ويرد كل مكون إلى وضعه الصحيح في قائمة المركز المالي لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف.

وبالنظر إلى الحالة المعروضة أعلاه، فإن الحساب الجاري هو صافي التعاملات للشركة مع الشركاء، والذي نتج عنه رصيد مدين يبلغ (4,792,656) ريالاً، وحيث توجد لدى الشركة أرباح مبقاة حال عليها الحول بمبلغ (3,961,059) ريالاً، لذا ترى اللجنة حسم الجاري



المدين للشركاء من الوعاء الزكوي للمكلف في حدود الأرباح المبقاة على اعتبار أنه تمويل من الشركة للشركاء، وبناء عليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم الجاري المدين لعام 2007م من الوعاء الزكوي للمكلف.

البند الثامن: الإيجارات لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) بتأييد الهيئة في عدم حسم الإيجار البالغ (5,000,000) ريال والإيجار البالغ (150,000) ريال لعام 2008م، وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تعديل صافي الربح الدفترى ببند إيجار سكن الموظفين بمبلغ (150,000) ريال، كما تم تعديل صافي الربح الدفترى ببند إيجارات مدفوعة لأحد الشركاء بمبلغ (5,000,000) ريال وهي تخص إيجارات مباني الكلية التي يتم ممارسة النشاط التعليمي وانعقاد المحاضرات وإدارة الكلية من خلالها، حيث تم بناؤها على أرض تخص أحد الشركاء وتم إنشاء المباني على نفقة الشريك نفسه ومن أمواله الخاصة، ولم تسجل ضمن الأصول الثابتة للشركة حيث إنها ملك شخصي للشريك، وهي من المصروفات المباشرة التي ساهمت في تحقيق إيرادات الشركة، فالدورة التشغيلية للكلية مرتبطة ببعضها، حيث لا إيرادات بدون تكاليف ولا نشاط تعليمي يمارس بدون مقر للكلية.

وقد بررت اللجنة الابتدائية رفضها لتأييد المكلف بأن هذا الإيجار مدفوع لجهة غير مستقلة (مرتبطة) ولا تتوفر فيه شروط التعامل بين أطراف مستقلة، بينما لم توضح اللجنة ماهية شروط التعامل بين أطراف مستقلة المقصودة، وما إذا كانت القيمة الإيجارية لمباني الكلية مناسبة أم لا.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المستندات المقدمة لمباني الكلية هي عبارة عن عقد الإيجار وصور لشيكات موقعه من المستفيد، حيث إن المستفيد هو الشريك.....، وهو من قام بتوقيع الشيكات أيضًا، أما إيجارات سكن الموظفين فلم يقدم المكلف أي مستندات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بإيجار مبنى الكلية البالغ (5,000,000) ريال وإيجار سكن الموظفين البالغ (150,000) ريال، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وترى اللجنة معقولة إيجار النشاط الرئيس للمكلف المتمثل في كلية متخصصة في وذلك بالنسبة للإيرادات البالغة (41,081,020) ريالاً، لاسيما وأن المكلف قدم للهيئة صورة من عقد إيجار مباني الكلية وصور الشيكات المدفوعة، وبناء عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بإيجار مبنى الكلية البالغ (5,000,000) ريال. وبالنسبة لإيجار سكن الموظفين البالغ (150,000) ريال، فلم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص حتى تاريخ إصدار هذا القرار، ولذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بإيجار سكن الموظفين البالغ (150,000) ريال.

البند التاسع: الإكراميات والتبرعات لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/9) بعدم قبول حسم الإكراميات والتبرعات من الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تعديل صافي الربح الدفترى ببند إكراميات وتبرعات البالغ (276,800) ريال علماً بأنها خرجت من أموال الشركة ومؤيدة بمستندات ثبوتية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الإكراميات والتبرعات مصروف غير جائر الحسم، حيث إن الجهات المدفوع لها المبالغ غير رسمية وغير معترف بها.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند إكراميات وتبرعات البالغ (276,800) ريال، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث لم يقدم المكلف المستندات المطلوبة منه والتي تثبت وجود هذه المصاريف وعلاقتها بالنشاط، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند إكراميات وتبرعات.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من (أ) ومن شركة (ب) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (28) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م بمصاريف ندوات واحتفالات، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند الإجازات المستحقة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بمصاريف الدعاية والإعلان، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5- رفض استئناف الهيئة في طلبها حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي للمكلف عن الربح المعدل لعامي 2007م و2008م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

6- رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند دفعات تحت حساب الاستثمار من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

7- رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم الجاري المدين لعام 2007م من الوعاء الزكوي للمكلف، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



8/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بإيجار مبنى الكلية البالغ (5,000,000) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بإيجار سكن الموظفين البالغ (150,000) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

9- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند إكراميات وتبرعات، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1629

سنة القرار: 1438

المفتاح

أجور / أرباح / ربط / تعويض - زكاة

الموضوع

أجور أقارب / أجور شريك / أرباح موزعة / ربط معدل مرفوض / تعويض إجازات

المبدأ

- 1- تقديم المنشأة ما يثبت قيامها بتوزيع الأرباح على المساهمين قبل حولان الحول يترتب عدم إضافتها للوعاء الزكوي.
- 2- راتب المدير الشريك عبارة عن مبالغ خرجت من ذمة الشركة وتُدفع للمدير مقابل جهده، وتحسم من الوعاء الزكوي شريطة كونها في حدود المثل.
- 3- بند تعويض رواتب الإجازات يعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت دفعه، ويحسم من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/1/2 هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1 هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حاليًا) 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) بتاريخ 1370/1/21 هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/22) لعام 1434 هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي 2007م و2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/17 هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف...

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (7/22) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (111/ص/ج/1) بتاريخ 1434/7/25هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (205) بتاريخ 1434/8/24هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من بنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1431/5/6هـ بمبلغ (3,516,643) ريال لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور؛ 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: الأرباح الموزعة لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد الهيئة في إضافة توزيعات الأرباح غير المؤيدة بمستندات التي حال عليها الحول القمري إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الذي أيد الهيئة في عدم السماح بحسم الأرباح الموزعة البالغة (15,355,471) ريال و (7,696,746) ريال من الوعاء الزكوي لعامي 2007م و 2008م على التوالي؛ وذلك أن هذه الأرباح قد تم توزيعها ولم تبق في العمل لحول كامل، مطالباً اللجنة النظر في الأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية وملخصها كما هو وارد في القرار الابتدائي؛ أن مؤسسة (أ) قدمت للهيئة صور الشيكات وكشوفات حسابات البنك وبياناً تفصيلياً بالمبالغ وأسماء الشركاء وحصصهم في توزيعات الأرباح، وأن المساهمين لأسباب ما لم يقوموا بصرف هذه الشيكات من البنك، وأنه طبقاً للشريعة تجب الزكاة عند تمام الملك وأن هذا شرط أساس لفرض الزكاة، ومؤسسة (أ) لم تعد مالكة لهذه المبالغ بعد أن قامت بإصدار هذه الشيكات باسم هؤلاء المساهمين، كما أن مؤسسة (أ) تود أن تلفت انتباه اللجنة إلى حكم ديوان المظالم رقم (5/أ/د/164) لعام 1430هـ والذي قضى بأن الإجازات والتذاكر المستحقة تخص الموظفين وأنها أمانة ووديعة لدى الشركة، وأن الزكاة لا تجب في الشريعة الإسلامية على الأمين الذي يحتفظ بالأمانة النقدية، وأن مؤسسة (أ) في نفس السياق تحتفظ بتوزيعات الأرباح نيابة عن المساهمين؛ ومن ثم لا تجب الزكاة في هذه التوزيعات على المؤسسة.

وفيما يخص عام 2008م فإن الهيئة لم تقبل حسم توزيعات الأرباح المدفوعة البالغة (7,696,746) ريال بحجة أنه لم يتم تقديم المستندات المؤيدة للسداد، ومع الأخذ في الاعتبار بأن هذا المبلغ يتكون من تدريب بمبلغ (6,293,843) ريال وتبرعات

بمبلغ (1,258,768) ريال وأخرى بمبلغ (144,746) ريال بإجمالي (7,696,746) ريال؛ فإن مؤسسة (أ) تود إفادة اللجنة بأنه تماشياً مع سياسة المؤسسة فإن بنود التدريب والتبرعات تحمل على الأرباح المدورة، ومخصص التدريب ومخصص التبرعات



المحملة على الأرباح المدورة يتم رفضها كما هو موضح في الكشف رقم (8) المرفق بإقرارات المؤسسة؛ مما يعني أن هذه المبالغ قد سبق إخضاعها للزكاة، ويرى المكلف أن عدم السماح بحسم هذه المبالغ من الأرباح المدورة قد يؤدي إلى ازدواجية حساب الزكاة على هذه المبالغ مرة عند عدم السماح بحسمها من الأرباح المدورة، ومرة أخرى عند عدم السماح بها كمصروف مقبول الحسم. وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بمذكرتهم المقدمة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة التي تثبت صرف توزيعات الأرباح من أرصدها لدى البنك بمبلغ (15,355,471) ريال ومبلغ (7,696,746) ريال لعامي 2007م و2008م على التوالي؛ ولذلك تم إضافتها للوعاء لحولان الحول القمري عليها.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة توزيعات الأرباح البالغة (15,355,471) ريال و(7,696,746) ريال للوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م على التوالي، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه الأرباح للوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية لعامي 2007م و2008م وعلى ما قُدم من بيانات ومستندات اتضح أن المكلف بخطابه المؤرخ في 2009/1/9م وخطابه المؤرخ في 1429/8/22هـ أفاد بأنه قد أودع هذه الأرباح في حساب منفصل لدى البنك، وأصدر للمساهمين شيكات بعد صدور قرار الشركاء بتوزيع أرباح وقدم كشوفات الحساب البنكية التي تؤكد دفع توزيعات الأرباح قبل نهاية السنة الهجرية، وأفاد بأنه قدم المستندات المؤيدة لتوزيع تلك الأرباح ممثلة في صورة من قرار الشركاء دفع توزيعات الأرباح، وصور الشيكات، وصور من كشوفات الحساب البنكي، كما تبين من الربط أن الهيئة قامت باعتماد حسم الجزء المؤيد بمستندات ومقدراه (22,290,370) ريال، ورفضت حسم المبالغ المذكورة أعلاه بحجة أن المكلف لم يقدم المستندات التي تثبت صرف توزيعات الأرباح من أرصده لدى البنك والمؤيدة لخروجها من ذمة المؤسسة لعامي 2007م و2008م، كما أنه لم يقدم المستندات المؤيدة لمبلغ (7,696,746) ريال، والمكلف في مذكرته المقدمة للجنة الابتدائية بتاريخ 1433/6/23هـ أكد بأن مؤسسة (أ) أصدرت الشيكات على حساب توزيعات الأرباح على الشركاء؛ إلا أن الشركاء لم يتقدموا لصرفها قبل نهاية السنة؛ ولذلك احتفظت مؤسسة (أ) بالمبالغ في الحساب المخصص لذلك لدى البنك.

وحيث تبين للجنة أن المكلف قد أودع هذه المبالغ في حساب خاص لدى البنك وأصدر للمساهمين بناء على قرار مجلس إدارة مؤسسة (أ) شيكات دفع توزيعات الأرباح، وقدم كشوف الحسابات البنكية التي تؤكد توزيع هذه الأرباح، وحيث إن تلك الأرباح خرجت من ذمة المؤسسة بتجنيبها في حساب مستقل وحتى لا يضر المكلف في حال تأخر المساهم عن استلام وتحصيل أرباحه بإخضاعها للزكاة وإلزام المكلف بسدادها؛ فإن مسؤولية تزكيتها لا تقع على المكلف وإنما تقع على ملاك هذه الأرباح؛ وبناء عليه فإن اللجنة



تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة توزيعات الأرباح البالغة (15,355,471) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2008م، أما بالنسبة لمبلغ (7,696,746) ريال فنظرًا لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لهذه المبالغ؛ فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد إجراء الهيئة في إضافة هذا المبلغ إلى الوعاء الزكوي لعام 2007م.

البند الثاني: صندوق الزمالة لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد الهيئة في إضافة مبلغ صندوق الزمالة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2007م و2008م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مُبدِّيًا عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الذي أيد الهيئة بإضافة مبلغ صندوق الزمالة إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م؛ وذلك استنادًا للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض المقدمة وملخصها كما ورد في قرار اللجنة الابتدائية بأن هذه المبالغ يتم استقطاعها من الموظفين بغرض تقديم قروض لهم؛ وبذلك فهي ليست ملكًا للمؤسسة ولا تجب فيها الزكاة؛ ومن ثم لا يجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي لعدم توفر شرط الملك التام، واسترشد المكلف لتأييد وجهة نظره بقرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1311) لعام 1434هـ الصادر بشأن الربط الزكوي لنفس المكلف لسنة 2006م، الذي قضى بتأييد المكلف في عدم إضافة مبلغ صندوق الزمالة إلى الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بأن الهيئة قامت بإضافة بند صندوق الزمالة للعامين محل الاعتراض إلى الوعاء الزكوي؛ كونه يمثل مبلغًا محتجزًا يستقطع شهريًا من رواتب الموظفين ويحتفظ به في حوزة المؤسسة؛ مما ترى معه الهيئة وجوب الزكاة في هذه المبالغ متى ما حال عليها الحول؛ حيث إن هذه المبالغ تدفع إلى الموظفين عند حاجتهم إليها كقروض أو عند انتهاء خدمتهم لدى المؤسسة، وقد أوضحت الفقرة (3) من المادة (4) من لائحة صندوق الزمالة أنه "لا يجوز للعضو الانسحاب من الصندوق قبل انتهاء خدمته في المؤسسة لأي سبب واسترداد قيمة اشتراكه في الصندوق..."; وعليه فإن المبالغ المحجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عند ترك الخدمة تعد من المصروفات المتعلقة على شرط ترك الخدمة وليست مصروفًا فعليًا وإنما هي أقرب إلى المخصصات، أما ما ذكره المكلف بخصوص عدم تمام الملك؛ فإن الهيئة تفيد بأن المبالغ تجمع في حساب بنكي وإن كان يدار عن طريق جهة مستقلة كما يدعي المكلف إلا أن الحسابات البنكية قد تكون باسم المكلف وتحت تصرفه ويمكنه الرجوع إليها عند الحاجة والاستعانة بها؛ وما يدل على ذلك وجودها ضمن حساباته من سنة إلى أخرى.

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 إضافة مبلغ صندوق الزمالة إلى وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م، في حين تتمسك



الهيئة بإضافة مبلغ صندوق الزمالة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2007م و2008م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية لعامي 2007م و2008م وعلى لائحة صندوق الزمالة للعاملين في مؤسسة (أ)؛ اتضح للجنة أن الصندوق ذو ذمة مالية وإدارية مستقلة وأن أمواله تدار من قبل مجلس إدارة مستقل وذلك عن طريق حساب بنكي مستقل عن حسابات المؤسسة، كما تشير إلى ذلك المادة (7) والمادة (11) من لائحة الصندوق، وحيث إن مبالغ الصندوق تستخدم لأغراض الموظفين وليس للمؤسسة الحق في استخدام تلك الأموال لأغراضها؛ فإن إخراج زكاة أموال الصندوق من مسؤولية إدارة الصندوق وليست من مسؤولية المكلف؛ وبناء عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مبلغ صندوق الزمالة إلى وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: فتح الربط وإضافة بند ودائع سلعية للمرابحة لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد الهيئة في إعادة فتح الربط وإضافة بند ودائع سلعية للمرابحة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مُبدِّيًا عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية والذي يؤيد الهيئة بإعادة فتح الربط وعدم السماح بحسم استثمارات المrabحة لعام 2008م للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض، وملخصها كما هو وُرد في قرار اللجنة الابتدائية أن المؤسسة لا تتفق مع إجراء الهيئة بفتح الربط لعام 2008م، وتركبية الاستثمار في المrabحة؛ وذلك أن تلك الاستثمارات تعد استثمارات طويلة الأجل وليست لأغراض المتاجرة، وأن المؤسسة خلال سنة 2008م استثمرت في استثمارات مrabحة على أساس الأجل، وقبل إجراء الربط طلبت الهيئة المستندات الثبوتية المؤيدة لملكية هذه الاستثمارات مع صور من مستندات التحويل البنكي؛ وذلك لغرض التأكد من أن المبالغ المتعلقة بهذه الاستثمارات قد خرجت من العمل، وبعد تقديم المستندات أصدرت الهيئة الربط النهائي لسنة 2008م بموجب الخطاب رقم (2/3253/5) بتاريخ 1431/4/8هـ وبموجبه سمحت الهيئة بحسم استثمارات المrabحة من الوعاء الزكوي، أي أنها سمحت بحسم الأموال المستثمرة في المrabحة بناء على نتائج دراستها للمستندات المقدمة من مؤسسة (أ) ردًا على خطاب الهيئة رقم (2/4884/5)، وتود مؤسسة (أ) الإفادة بأنها قد تقدمت باعتراض على الربط بخطابها رقم (10-0685-02) وقد قامت الهيئة بدراسته وأصدرت ريبًا معدلاً بخطابها رقم (2/8291) بتاريخ 1431/9/1هـ، سمحت الهيئة مرة أخرى في الربط المعدل بحسم استثمارات المrabحة، أي أنها أكدت مجددًا موقفها السابق بأن الأموال المستثمرة في المrabحة هي أموال جائزة الحسم لأغراض الزكاة؛ وعلاوة على ذلك أصدرت الهيئة شهادة الزكاة النهائية رقم (5175) بتاريخ 1430/5/23هـ، وهو تأكيد آخر على الانتهاء من الربط للسنة المالية 2008م.



ولكن بعد إصدار الربط بموجب الخطاب رقم (2/3253/5) بتاريخ 1431/4/8هـ والربط المعدل بموجب الخطاب رقم (2/8291) بتاريخ 1431/9/1هـ وإصدار شهادة الزكاة النهائية لسنة 2008م أعادت الهيئة فتح الربط لسنة 2008م وأصدرت ربطاً إضافياً لم تسمح فيه بحسم الاستثمارات في المراجعة التي سبق السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي، وذكر المكلف أن اللجنة تعلم أن مفهوم إعادة فتح ربط في الحالات المماثلة لحالة مؤسسة (أ) قد تم رفضه ولم يتم الموافقة عليه في العديد من القرارات الصادرة عن لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية الضريبية، ومن ذلك قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (91) للسنة القضائية الرابعة والعشرين، حيث أعادت الهيئة فتح الربط المنتهي بناء على مشورة ديوان المراقبة العامة؛ إلا أن اللجنة الاستئنافية نظرت القضية وأصدرت قرارها بعدم جواز إعادة فتح الربط المنتهي، وقد أكدت اللجنة الاستئنافية في قرارها أنه حتى وإن كان هناك خطأ في تطبيق النظام؛ فإن المتسبب في هذا الخطأ يجب أن يتحمل نتيجته (وهو في هذه الحالة الهيئة العامة للزكاة والدخل) لأنها قامت بإجراء الربط بعد دراسة وافية لجميع البيانات وقد صادق وزير المالية على القرار أعلاه وتم إبلاغه إلى الهيئة بموجب الخطاب رقم (3916/3) بتاريخ 1414/5/26هـ، وقدم المكلف مع خطابه المقيّد برقم (170) بتاريخ 1437/4/23هـ المستندات المؤيدة لوجهة نظره، والتي تخص حساب الاستثمار في المراجعة الإسلامية والاتفاقية المبرمة مع البنك (ط) بمبلغ (10,000,000) ريال.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بأن الهيئة قامت بتعديل الربط وفقاً للملاحظة الصادرة من ديوان المراقبة العامة بالخطاب الوارد إلى الهيئة بالقيّد رقم (1446) بتاريخ 1431/8/15هـ؛ حيث اتضح أنها عبارة عن تحويل لبنك خارجي كوديعة ولا تمثل عروض قنية جائزة الحسم من الوعاء الزكوي، ولا ينطبق عليها مفهوم الاستثمار الوارد في تعميم الهيئة رقم (1/5327) بتاريخ 1437/7/27هـ، أما بخصوص إعادة فتح الربط فإنه بالرجوع إلى القرار الوزاري رقم (2555) تاريخ 1417/10/19هـ اتضح من البند (أولاً) أنه نص على أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط في عدة حالات ومنها ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي الضريبي.

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 فتح الربط الزكوي لعام 2008م وإضافة بند ودائع سلعية للمراجعة إلى الوعاء الزكوي لعام 2008م، في حين تتمسك الهيئة بأحقيتها في فتح الربط الزكوي لعام 2008م وإضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربط الزكوي والضريبية؛ ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية الهيئة في فتح الربط الزكوي والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور، وقد تبين أن الهيئة استندت في فتحها للربط الزكوي لعام 2008م إلى نص الفقرة (2) من البند (أولاً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي أعطى الهيئة أحقية إعادة فتح الربط النهائي في عدة



حالات دون التقيد بمدة معينة ومنها ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي.

وقد ذكرت الهيئة أن السبب الذي تم فتح الربط الزكوي لعام 2008م بناء عليه هو ورود ملاحظات من الجهة الرقابية (ديوان المراقبة العامة) بالخطاب المقيد لدى الهيئة برقم (1446) بتاريخ 1431/8/15هـ، ومفاده بأن المبلغ الذي قامت الهيئة بحسمه من الوعاء الزكوي بموجب الربط المبلغ بالخطاب رقم (2/8291) بتاريخ 1431/9/1هـ تحت مسمى استثمارات المراقبة عبارة عن تحويل لبنك خارجي كوديعة ولا تمثل عروض قنية ولا ينطبق عليها مفهوم الاستثمارات الواردة في تعميم الهيئة رقم (1/5327) بتاريخ 1437/7/27هـ.

وترى اللجنة أن صحة استناد الهيئة إلى الفقرة (2) من البند (أولاً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي والضريبي، ويرجع اللجنة إلى القوائم المالية لعام 2008م وإلى الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعام 2008م بموجب خطابها رقم (2/3253/5) بتاريخ 1431/4/8هـ وكذلك الربط المعدل الذي أجرته الهيئة بخطابها رقم (2/8291) في 1431/9/1هـ، وكذلك اطلاعها على خطاب ديوان المراقبة العامة المقيد لدى الهيئة برقم (1446) بتاريخ 1431/8/15هـ؛ اتضح أن الهيئة حسمت بموجب الربط من الوعاء الزكوي لعام 2008م مبلغ (10,000,000) ريال تحت مسمى ودائع سلعية للمراقبة، كما أصدرت الهيئة شهادة الزكاة النهائية لعام 2008م برقم (5175) بتاريخ 1430/5/23هـ؛ إلا أنها وبناء على ما ورد لها من ملاحظات من ديوان المراقبة العامة أعادت فتح الربط الزكوي لعام 2008م دون حسم بند ودائع سلعية للمراقبة البالغة (10,000,000) ريال، وقد بررت الهيئة موقفها في عدم حسم هذه الاستثمارات بأن هذه المبالغ لا ينطبق عليها مفهوم الاستثمارات الجائزة الحسم الواردة في التعميم رقم (1/5327) بتاريخ 1437/7/27هـ؛ ومن ذلك يتضح أن فتح الربط الزكوي لعام 2008م وإجراء الربط المعدل بالخطاب رقم (2/500/5) بتاريخ 1432/2/15هـ والذي بموجبه لم يتم حسم الاستثمارات البالغة (10,000,000) ريال تم تأسيساً على أن هناك معلومات لم تكن متاحة للهيئة عند إجراء الربط، وحيث إن الموضوع الذي أعيد فتح الربط بناءً عليه يتعلق ببند ودائع سلعية للمراقبة البالغة (10,000,000) ريال، وحيث اتضح للجنة من خلال مراجعتها للقوائم المالية وإيضاحاتها والمستندات التي قدمها المكلف وكذلك الربط التي أجرتها الهيئة بخطابها المؤرخين في 1431/4/8هـ و1431/9/1هـ، أن الاستثمارات التي يطالب المكلف بحسمها من وعائه الزكوي لعام 2008م كانت واضحة ومعلومة للهيئة قبل إجراء تلك الربط بدليل قيام الهيئة بحسمها من الوعاء الزكوي ضمن العناصر السالبة، وتطبيقاً للفقرة (2) من البند (أولاً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ؛ فإن اللجنة ترى عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط الزكوي لعام 2008م؛ وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربط الزكوي لعام 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الرابع: الإجازة وتذاكر السفر لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد الهيئة في إضافة بند إجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مُبدِّيًا عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد للهيئة بإضافة بند تذاكر السفر ومستحقات الإجازة للوعاء الزكوي للعامين 2007م و2008م؛ وذلك أن هذه المبالغ خاصة بالموظفين والمؤسسة تقوم بحفظها كالتزامات ولا يتوفر شرط الملك التام في هذه المبالغ؛ ومن ثم لا تجب زكاة على هذه المبالغ حسب ما هو موضح في مذكرة الاعتراض المقدمة، وملخصها كما هو ورا د في قرار اللجنة الابتدائية؛ لا تتفق المؤسسة مع قيام الهيئة بإضافة بندي الإجازات وتذاكر السفر إلى الوعاء الزكوي؛ حيث إنها مصروف واجب الحسم، واسترشد المكلف بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1311) لعام 1434هـ الذي قضى بقبول استئنائه على بند الإجازات ورفض استئنائه على بند تذاكر السفر بشأن الربط الزكوي لعام 2006م وللمؤسسة نفسها، كما استرشد المكلف بحكم ديوان المظالم رقم (5/أ/د/164) لعام 1430هـ الذي قضى بأن مبلغ الإجازات والتذاكر المستحقة خاصة بالموظفين وهي أمانة ووديعة لدى المؤسسة، وزكاة المال لا تجب في الشريعة الإسلامية على الأمين الذي يحتفظ بالأمانة لديه ومؤسسة (أ) تحتفظ بهذه المبالغ كأمين؛ ومن ثم لا تجب زكاة هذه المبالغ على المؤسسة.

كما تود المؤسسة الإفادة بأن الهيئة واللجنة الابتدائية افترضت ربما بطريق السهو أن تذاكر السفر السنوية ليست حقوقًا مكتسبة واعتبرت المبالغ المخصصة لمقابلة هذا الالتزام مخصصًا وليس تكاليف مستحقة للسنة تم تحملها ولكن لم تُدفع في نهاية السنة، ويرى المكلف أن تذاكر السفر حقوق مكتسبة للموظفين وفقًا لعقود عملهم مع المؤسسة، ووفقًا لنظام العمل والعمال، ويتمتع الموظفون بهذه الحقوق سنويًا حسب متطلبات العمل، وقدمت المؤسسة تحليلًا للحساب لإثبات أن المبالغ المستحقة لا تبقى في العمل لأكثر من حول كامل في أي فترة مالية؛ وعلاوة على ذلك فإن متطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والهيئة العامة للزكاة والدخل تقضي بأن يتم إعداد الحسابات على أساس مبدأ الاستحقاق، كما أن المؤسسة مطالبة باتباع المبدأ المتعارف عليه عالميًا المتمثل في مضاهاة التكاليف بالإيرادات المحققة في سنة مالية ما؛ وعليه فإن المؤسسة تحسب بعض التكاليف المتعلقة بفترة مالية والتي قد يتم سدادها على مدى الأشهر القليلة التالية أو نحو ذلك، كما تود مؤسسة (أ) أيضًا لفت انتباه اللجنة إلى حكم ديوان المظالم رقم (5/أ/د/164) لعام 1430هـ الذي أكد بأن مصروف الإجازة المستحقة هو حق للموظف نص عليه نظام العمل وفقًا للفقرة (الأولى) من المادة رقم (109) منه؛ ومن ثم فإن هذا يعني أن العامل هو المالك لراتب فترة الإجازة بأجر، حتى لو لم يقبضه فعليًا، وبذلك تقع زكاة هذا الراتب على العامل نفسه وليس على الشركة، إذا بلغ - مع باقي أموال العامل - النصاب الشرعي، وحال عليه الحال، وعلى هذا فلا يجوز شرعًا تكليف المؤسسة بسداد الزكاة عن مجموع رواتب الإجازات المستحقة لعمالها؛ لعدم تحقق وجوبها ومقدارها على كل عامل على حدة من جهة؛ ولأن هذه الرواتب أمانة ووديعة لدى المؤسسة من جهة أخرى، وزكاة المال لا تجب في الشريعة الإسلامية على الأمين الذي يحتفظ بالأمانة لديه، وذكر المكلف أنه بناءً على ما تم توضيحه سمح ديوان المظالم بحسم بند الإجازات المستحقة وبند التذاكر من الوعاء الزكوي.



وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بأنه تم إضافة بند الإجازات وبند تذاكر السفر للوعاء الزكوي، بمبلغ (5,083,471) ريال ومبلغ (5,275,761) ريال للعامين 2007م و2008م على التوالي نظرًا لعدم صرفها فعليًا، حيث ما زالت تلك المبالغ محتجزة لدى المؤسسة ولا يستطيع الموظف الحصول عليها إلا في حالة قضاء الإجازة، وتجب فيها الزكاة وفقًا للفقرة (الرابعة) من البند (الأول) من تعميم الهيئة رقم (2/8443) بتاريخ 1392/8/8هـ، وقد استرشدت الهيئة لتأييد وجهة نظرها بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (588) لعام 1426هـ.

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 إضافة بند الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة بند الإجازات وبند تذاكر السفر إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات يُعد مصروفًا مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يُعد حقًا ثابتًا مكتسبًا للعامل وفقًا لعقد العمل الموقع مع المؤسسة، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرطي الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره تم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له؛ عليه فإن بند تعويض الإجازات في هذا الحالة يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه؛ ومن ثم لا يدخل في حساب الوعاء الزكوي للمكلف؛ مما ترى معه اللجنة بالأغلبية تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما فيما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرط الاستحقاق والتقدير؛ حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعليًا بإجازته السنوية وقد يُدفع له تعويض يقل عن المبلغ المقدر في القوائم المالية؛ مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يُعد مصروفًا تقديريًا في حكم المخصص يتوجب إضافته للوعاء الزكوي؛ وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م.

البند الخامس: راتب ومزايا ومكافآت المدير - الشريك . لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المكلف في حسم رواتب وحوافر المدراء في حدود راتب المثل من الوعاء الزكوي لعام 2008م.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مؤسسة (أ) تود الإفادة بأن لجنة الاعتراض الابتدائية قد حددت راتب المدير العام بمبلغ (45,000) ريال شهرياً، وتعتقد المؤسسة أن المكافأة المدفوعة إلى المدير العام يجب السماح بها ضمن المصروفات جائزة الحسم؛ لأنها تمثل مصروفات فعلية قابلة للحسم للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض المقدمة وملخصها كما هو وارد في قرار اللجنة الابتدائية أن المؤسسة لا تتفق مع إجراء الهيئة بعدم حسم رواتب المدراء، حيث إنها تمثل أتعاباً مقابل إدارة الشئون اليومية للمؤسسة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بأنه تم إضافة بند رواتب الشريك وتعديل صافي الربح الدفترى به باعتباره توزيعاً للربح وليس عبئاً عليه.

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 كامل رواتب ومزايا ومكافآت المدير الشريك البالغ (3,207,000) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبول رواتب ومزايا ومكافآت المدير الشريك ضمن المصاريف جائزة الحسم للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين.

ومما سبق يتضح أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في حسم رواتب ومزايا ومكافآت المدير الشريك في حدود راتب المثل وحددت اللجنة الابتدائية راتب المثل لمدير عام مؤسسة (أ) للصحافة والنشر بمبلغ (45,000) ريال شهرياً، ورفضت حسم المبلغ الذي يزيد عن ذلك ضمن مصروفات عام 2008م، وبرجوع اللجنة إلى الفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ تبين أنها تنص في الإجابة على السؤال الأول بأن (ما يأخذه صاحب المنشأة مقابل راتب أو بدل سكن أو مواصلات إذا حازه قبل نهاية الحول؛ فلا يحسب في الوعاء الزكوي للمنشأة شأنه شأن رواتب سائر الموظفين، وما يصرف لهم من بدلات وبراغي في تحديد ما يأخذه صاحب المنشأة كراتب له ما يأخذه نظراؤه في المنشآت المماثلة)، وبالإطلاع على تعميم الهيئة رقم (9/6017) بتاريخ 1426/12/30هـ اتضح أنه يقضي بقبول حسم راتب الشريك المدير من الوعاء الزكوي على أن يكون في حدود راتب المثل، وبالإطلاع أيضاً على نظام التأمينات الاجتماعية ولائحته التنفيذية؛ تبين أن المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية تنص على "يخضع لحسم الاشتراك المنصوص عليه في المادة (18) من النظام ما يتقاضاه العامل المشترك نظير عمله وبما لا يتجاوز (45,000) ريال شهرياً"، وترى اللجنة أن تحديد راتب المثل يخضع لعوامل متعددة تختلف باختلاف الزمان والمكان ونموذج أعمال المنشأة وطبيعتها وحجمها، وأخذاً في الاعتبار ما ورد في المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية؛ ونظراً لمعقولية الراتب الذي حددته اللجنة الابتدائية في هذه الحالة فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بتحديد راتب ومزايا ومكافأة المدير العام لمؤسسة (أ) بمبلغ (45,000) ريال شهرياً بإجمالي قدره (540,000) ريال في السنة؛ ومن ثم حسم هذا المبلغ ضمن المصاريف جائزة الحسم ورفض ما يزيد عن ذلك وإضافته لنتيجة حسابات المكلف لعام 2008م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/22) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة توزيعات الأرباح البالغة (15,355,471) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة توزيعات الأرباح البالغة (7,696,746) ريال إلى الوعاء الزكوي لعام 2007م.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مبلغ صندوق الزمالة إلى وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربط الزكوي لعام 2008م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعام 2007م و2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م.

5- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم رواتب ومزايا ومكافأة المدير الشريك في حدود المبلغ الذي حددته اللجنة الابتدائية بإجمالي قدره (540,000) ريال لعام 2008م ورفض ما يزيد عن ذلك.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق



رقم القرار: 1637

سنة القرار: 1438

المفتاح

دفعات - زكاة

الموضوع

دفعات مقدمة

المبدأ

1. المبالغ المدفوعة تحت حساب إقامة مباني أو شراء معدات أو آلات، وكذا الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة تحسم من الوعاء الزكوي، ويترتب عليه جواز حسم الدفعات المقدمة للمقاولين من الوعاء الزكوي.
2. حسم المصروفات من الوعاء الزكوي يتوقف قبولاً ورفضاً على تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/1/23 هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1 هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21 هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (2) لعام 1435 هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على شركة (أ) (المكلف) للعام 2008 م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/8/3 هـ كل من: و... و... كما لم يحضر من يمثل المكلف، ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور.

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/3 ص ج) بتاريخ 1435/1/17هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (329) بتاريخ 1435/2/16هـ؛ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند الدفعات المقدمة للمقاولين.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في حسم الدفعات المقدمة البالغة (62,578,524) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت عدم موافقتها على قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

أ- استناداً إلى خطاب المكلف المؤرخ في 1432/10/27هـ؛ فإن قيد اليومية للأعمال الرأسمالية كالآتي:

42,334,751	من د/الأعمال الرأسمالية.
42,334,751	إلى د/تأمين حسن التنفيذ (شركة ب))

ومن خلال القيد السابق يجب تزكية الدائنين مقابل حسم الأعمال الرأسمالية.

ب- عدم صحة ما ذكره المكلف في اعتراضه من أن الأعمال الرأسمالية تم تمويلها من رأس المال؛ لأن الأعمال الرأسمالية لو تم تمويلها من رأس المال لما ظهر رصيد فواتير مستحقة الدفع ضمن بند الدائنين بمبلغ وقدره (36,529,650) ريالاً، وكذلك لما ظهر بند تأمين حسن تنفيذ مستحق الدفع ضمن بند الدائنين؛ ومن ثم فإن هذه المبالغ لم تسدد وبقيت في ذمة المكلف.

كما توضح الهيئة أن البند لم يكن أصلاً ضمن الاعتراض المقدم من المكلف حيث إن الاعتراض كان بخصوص إضافة الهيئة لبند الدائنين بمبلغ (78,864,401) ريال، حيث ذكر المكلف في مذكرة الاعتراض ما نصه "لا يصح إخضاع رصيد الدائنين لأنه ليس مالاً مملوكاً للشركة ولا تجب فيه الزكاة الشرعية..."، ولم يطلب المكلف في اعتراضه حسم الدفعات المقدمة من الوعاء الزكوي؛ بل أنه طلب ذلك في جلسة الاستماع ومذكرته الإلحاقية؛ وعليه فإن طلب المكلف حسم الدفعات المقدمة من الوعاء الزكوي غير مقبول من الناحية الشكلية لتقديمه بعد الميعاد النظامي ولعدم إدراجه ضمن البنود المعترض عليها.



لكل ما تقدم تطلب الهيئة عدم حسم الدفعات المقدمة للمقاولين البالغة (62,578,524) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف. في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن رأس المال البالغ (225,000,000) ريال قد تم إيداعه بالبنك قبل تاريخ السجل التجاري؛ ومن ثم فإن الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ البالغة (146,399,298) ريالاً ومصروفات ما قبل التشغيل البالغة (10,718,673) ريالاً قد تم تمويلهما من رأس المال، ولا يصح إخضاع رصيد بند الدائنين لأنه ليس مالياً مملوفاً للشركة ولا تجب فيه الزكاة الشرعية طبقاً لتعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ خاصة إن رأس المال يزيد عن مجموع المبالغ المحسومة من الوعاء الزكوي.

وأضاف المكلف - أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أمام اللجنة الابتدائية، أن الهيئة استندت في إضافة بند الدائنين للوعاء الزكوي إلى أنه قيمة غير مسددة من تكلفة الأعمال الرأسمالية ومصاريف ما قبل التشغيل، ولم تقم الهيئة بحسم الدفعات المقدمة والمصروفات المدفوعة مقدماً بمبلغ (63,118,191) ريالاً من الوعاء الزكوي؛ علماً بأن الدفعات المقدمة تم تسديدها إلى نفس الجهة الظاهر رصيدها الدائن بمبلغ (78,864,401) ريال وهي شركة (ب) عن أعمال رأسمالية؛ ومن ثم فإنه يقتضي استبعاد بند دفعات مقدمة ومصاريف مدفوعة مقدماً من الوعاء بالمبلغ المذكور؛ فإذا كانت ثمة قيمة غير مسددة من تكلفة الأعمال الرأسمالية ومصروفات ما قبل التشغيل يقتضي إضافتها للوعاء الزكوي؛ فإنه ومن ثم توجد دفعات مقدمة مسددة من نفس تكلفة البند ولنفس الجهة يقتضي استبعادها من الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم الدفعات المقدمة للمقاولين البالغة (62,578,524) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف، في حين يرى المكلف حسم الدفعات المقدمة من وعائه الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة للفقرة (6) من تعميم الهيئة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ التي تتضمن أن المدفوع تحت حساب إقامة مباني أو شراء معدات أو آلات في الطريق أو الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة يجب حسمه من الوعاء الزكوي؛ وبناء عليه فإنه يحق للمكلف حسم الدفعات المقدمة للمقاولين من وعائه الزكوي؛ ولذلك ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم الدفعات المقدمة للمقاولين من الوعاء الزكوي للمكلف.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (2) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم الدفعات المقدمة للمقاولين من الوعاء الزكوي للمكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1641

سنة القرار: 1438

دفعات / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل

المفتاح

دفعات مقدمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة

الموضوع

المبدأ

1. مبلغ الضريبة المحمل بالزيادة والذي لم يتم تعديل القوائم المالية بموجبه أو تحميله على المخصص، لا يعد من المصاريف جائزة الحسم.
2. إجراء المنشأة تغييراً في سياستها المحاسبية، يترتب عليه تطبيق هذا التغيير ابتداء من العام التالي، ولا يسري بأثر رجعي.
3. تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
4. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/1/30هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (9) لعام 1435 هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته (الهيئة) على المكلف للعامين الماليين 2005م و2006م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/15هـ:.....، كما مثل المكلف:.....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/33/ص) بتاريخ 1435/2/14هـ وقد تمت استئنافها المقيد لدى هذه اللجنة برقم (346) بتاريخ 1435/3/12هـ، وأخطرت المكلف بنسخة منه بموجب الخطاب رقم (2/34/ص) بتاريخ 1435/2/14هـ، وقدم استئنافه المقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (375) بتاريخ 1435/4/12هـ، كما قدم ما يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: تعديل القوائم المالية لعام 2005م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/1) بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في عدم الاستجابة لطلب المكلف بالربط على أساس القوائم المالية (المقارنة) لعام 2005م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الذي ينص على أن الهيئة العامة للزكاة والدخل يجب أن تعتمد القوائم المالية المدققة والمصادق عليها بواسطة المراجعين بموجب ربطهم وليس القوائم المعدلة، ونرفق صورة من شهادة المراجعين التي تؤكد بأن الإيرادات الناتجة عن التعديل قد تم إقرارها في سنوات تالية، وحيث إن إعادة تعديل الأرقام المقارنة لسنة (2005م) في القوائم المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2006م نتجت بسبب التعديل في السياسة المحاسبية، وبحسب ما هو موضح في إيضاح (2) في القوائم المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2006م فإن التعديل في السياسة المحاسبية نتجت عنه الفروقات التالية بين القوائم المالية الأصلية لسنة 2005م والمبالغ المعدلة لسنة 2005م في القوائم المالية لسنة 2006م:

المبالغ المعدلة لسنة 2005م طبقا للقوائم المالية لسنة 2005م	المبالغ طبقا للقوائم المالية لسنة 2005م	الفرق الزيادة/النقصان
46,284,146	38,548,804	(7,735,342)
31,947,462	32,153,545	206,083
14,336,684	6,395,259	(7,941,425)



تكلفة ومصروفات العقد			
صافي الأرباح			
بيان الميزانية	19,560,009	13,562,316	5,997,693
الأرباح المبقاة			

ومن ثم قدمنا الإقرار النهائي بناءً على القوائم المالية المعدلة، والهيئة العامة للزكاة والدخل قامت خطأ وعن غير قصد بتقديم الربط بدون اعتبار الأرقام المقارنة المعدلة في القوائم المالية لسنة 2006م والتي نتجت عنها الفروقات التالية بين الإقرار النهائي والربط:

- إن الإيرادات والمصروفات تم تقييمها طبقاً للقوائم المالية الأصلية والتي نتجت عنها صافي أرباح دفترية إضافية بمبلغ (7,941,425) ريال (راجع الجدول أعلاه) تم إخضاعه للزكاة والضريبة لسنة 2005م.

- الأرباح المبقاة (بعد توزيعات الأرباح) خاضعة للزكاة بموجب القوائم المالية الأصلية بدلا عن الرصيد المعدل للأرباح المبقاة (يرجى الرجوع إلى إيضاح "11" في القوائم المالية لسنة 2006م).

وبما أننا قد أقرنا طريقة نسبة الانجاز بالتوافق مع توجيهات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للعقود طويلة الأجل، فإن مبلغ التخفيض في الدخل الخاص بسنة 2005م سيتم إقراره كإيراد في سنوات تالية، وأن هذا سينتج عنه ازدواج زكوي ضريبي على نفس المبلغ، وهذا يعني مرة كجزء من الدخل والأرباح المرتبطة به والتي تم تقييمها بواسطة الهيئة العامة للزكاة والدخل لسنة 2005م، ومرة أخرى في سنوات تالية عندما يكون الدخل والأرباح المرتبطة به سيتم إقرارها والتصريح بها بواسطة الشركة مستخدمة طريقة الاعتراف بالإيرادات.

واستناداً إلى التوضيحات أعلاه، نثق تماماً بأن اللجنة ستقوم بمراجعة القضية وتطلب من الهيئة العامة للزكاة والدخل تحديد ضريبة على الشركة على المبالغ المعدلة.

وباطلاع الهيئة العامة للزكاة والدخل على وجهة نظر المكلف ذكر ممثليها بأن المكلف قدم القوائم المالية لعام 2005م المدققة من محاسب قانوني شهد في تقريره بعدالتها وأنها معدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وتم الربط بموجبها، والهيئة لا تربط على الأرقام المقارنة التي لا يوجد تأكيد على عدالتها حيث لم يشر تقرير المحاسب القانوني لعام 2006م المؤرخ في 2008/4/7م إلى أي تعديلات، وذكروا أن المحاسب القانوني لم يلفت الانتباه إلى التعديلات وفقاً للفقرة (3543) من معيار التقارير الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالرغم من أهمية الموضوع، وإنما أكتفى بإيضاحات القوائم المالية، كما لم يقم المحاسب القانوني بإصدار تقرير جديد عن عام 2005م ولم تقدم الشركة



قوائم مالية معدلة لعام 2005م حتى يتم مراجعتها والتحقق منها وإجراء الربط من واقعها، وعليه ترى الهيئة سلامة موقفها في إجراء الربط على القوائم المالية الأصلية المدققة لعام 2005م، وعدم الأخذ بالأرقام المقارنة المعدلة في عام 2006م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف الربط عليه على أساس القوائم المالية المعدلة (المقارنة) لعام 2005م، في حين أن الهيئة تتمسك بالربط عليه على أساس ما تظهره القوائم المالية غير المعدلة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على إيضاحات القوائم المالية لعام 2005م تبين أنها تتضمن إيرادات العقود تتكون من قيمة الخدمات المقدم عنها فواتير والمستحقة التي تقدمها الشركة للعملاء خلال السنة وأن الإيرادات التي لم يقدم عنها فواتير تمثل القيمة المستحقة عن الخدمات المقدمة من قبل الشركة والتي لم يتم تقديم فواتير بها إلى العملاء كما في تاريخ الميزانية العمومية، وتدرج بالتكلفة مضافاً إليها الربح العائد لها، كما تبين أن إيضاحات القوائم المالية لعام 2006م، تتضمن أن الشركة قامت بتغيير سياستها المحاسبية فيما يتعلق بمكافأة نهاية الخدمة للموظفين وتحقق الإيرادات بدءاً من 2006/1/1م، حيث إن مكافأة نهاية الخدمة يستند حسابها إلى راتب الموظف وطول مدة الخدمة وإتمام فترة حد أدنى من الخدمة وتحسب التكاليف المتوقعة لها على مدى فترة الخدمة، وأن إيرادات العقود تمثل إجمالي قيمة الأعمال المنفذة خلال السنة بما في ذلك قيمة المبيعات التقديرية للعقود تحت التنفيذ التي يتم تقييمها على أساس نسبة الإنجاز والتي تقاس بالرجوع إلى إجمالي التكلفة المنفقة حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف التقديرية لكل عقد، وأن الشركة قامت بتطبيق هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي على القوائم المالية لعام 2005م.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (23) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت طريقة المحاسبة الضريبية حيث نصت في الفقرة (ب) على أنه "يحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيمة ولأي مكلف يحتفظ أو ملزم نظاماً بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقاً لتلك الدفاتر بعد تعديل الحسابات لتتلاءم وقواعد هذا النظام" ونصت في الفقرة (و) على أنه "إذا غير المكلف سياسته المحاسبية، فعليه إجراء التعديلات على بنود الدخل والحسومات أو الدين أو أي بنود أخرى في السنة الضريبية التي تلي التغيير بحيث لا يحذف أي بند أو يظهر أكثر من مرة" والمادة (60) التي نصت في الفقرة (ج) على أنه "على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

1- شركة أموال مقيمة.

2- غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة.



3- شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط.

ونصت في الفقرة (هـ) على أنه "يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون (1,000,000) ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار" وكذلك المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11 هـ التي نصت في الفقرة (6) على أنه "يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (مليون ريال)، خصوصًا ما يلي:

أ- أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها.

ب- أن الإقرار أعد وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.

وحيث إن تغيير المكلف سياسته المحاسبية في عام 2006م وتطبيقه لهذا التغيير بأثر رجعي على عام 2005م لا يعد مقبولًا للأغراض الضريبية. وذلك أنه استنادًا للفقرة (ب) من المادة (23) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية فإنه يلزم المكلف لأغراض الضريبة تحديد إيراداته ومصروفاته وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل ويقدم إقراره الضريبي على هذا الأساس، كما يلزمه وفقًا للفقرة (و) من المادة (23) من نظام ضريبة الدخل تطبيق أثر أي تغيير في سياسته المحاسبية على السنة التي تلي التغيير.

وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه الربط عليه لعام 2005م على أساس القوائم المالية المعدلة، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الفرق الضريبي والزكوي 2005م (123,974) ريال.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/3) بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في معالجة فرق الزكاة والضريبة وفقًا لحثيات القرار.

واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بتأييد معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل بعدم السماح بمبلغ الزكاة والضريبة المدفوع بالزيادة مقابل الالتزام الزكوي الضريبي، وأن لجنة الاعتراض الابتدائية قد أخطأت عن غير قصد باعتبار أن مبلغ الزكاة والضريبة الزائد قد تم تحميله على قوائم الدخل، بينما أن المبلغ تم تسجيله في بيان التعديلات الخاص بحقوق الملكية الخاصة بالشركاء ومن المهم ملاحظة أن الاستبعاد يمكن أن يتم فقط إذا كان المبلغ تم تحميله على بيان الدخل. وأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تقم أبدا بعمل أي استبعاد مثل هذا في سنة 2006م وعليه فإن وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية باستنتاج أن نفس المعالجة تم تطبيقها في سنة 2006م وأنه لم يتم الاعتراض عليها غير صحيح وحتى ولو كان هذا صحيحا، فإن كل سنة تؤخذ على حدة.



وباطلاع الهيئة العامة للزكاة والدخل على وجهة نظر المكلف اكتفى ممثليها بسابق وجهة نظر الهيئة في القرار الابتدائي، بأنه طبقاً لحركة مخصص الزكاة الشرعية وضريبة الدخل فإن إجمالي المبالغ المدفوعة والمحملة على المخصص خلال عام 2005م بلغت (2,469,837) ريالاً في حين أن إجمالي المبالغ المسددة للهيئة عن العام بلغت (2,593,811) ريالاً عليه فإن الفرق البالغ (123,974) ريالاً تم تحميله على قائمة الدخل لذا تم التعديل به حيث إن الزكاة والضريبة لا تعد من المصاريف جائزة الحسم نظاماً، ونفس البند تم تعديل أرباح عام 2006م به ولم يعترض عليه المكلف مما يؤكد قناعته بصحة إجراء المصلحة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة فرق الضريبة المسددة بالزيادة عما حمل على مخصص الزكاة والضريبة، وقائمة حقوق الملكية لوعائه الضريبي ضمن المصاريف غير جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله كمصرف جائز الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على إيضاح (7) للقوائم المالية لعام 2005م تبين أن حركة مخصص الزكاة والضريبة كما في الجدول الآتي:

بيان	الزكاة	الضريبة	المجموع
بداية السنة	345,054	1,676,782	2,021,836
المحمل خلال السنة	488,081	1,612,556	2,100,637
المدفوع خلال السنة	(462,091)	(2,007,746)	2,469,837
رصيد آخر السنة	371,044	1,281,592	1,652,636

وتبين أن رصيد آخر السنة بمبلغ (1,652,636) ريال قد ظهر كما في إيضاح (5) ضمن بند "دائنون ومبالغ مستحقة الدفع" وظهر المدفوع خلال السنة بمبلغ (2,469,837) ريال ضمن التغيرات في الموجودات والمطلوبات التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية، كما ظهر المحمل خلال السنة بمبلغ (2,100,637) ريال ضمن بند أرباح غير موزعة في قائمة التغيرات في حقوق الشركاء، وبالاطلاع على الربط الزكوي الضريبي لعام 2005م تبين أنه تم تعديل نتيجة الحسابات بمبلغ (123,974) ريال كفرق بين الزكاة والضريبة المسددة للهيئة بمبلغ (2,593,811) ريال والمدفوع من المخصص بمبلغ (2,469,837) ريال.



وبرجوع اللجنة إلى المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تبين أن من ضمنها ضريبة الدخل المسددة في المملكة أو في أي دولة أخرى كما نصت على ذلك الفقرة (هـ) من المادة أعلاه، وكذلك ما ورد في المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت أن من المصاريف التي لا يجوز حسمها كما في الفقرة (5) "ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة في المملكة أو في أي دولة أخرى وأي غرامات أو جزاءات متعلقة بها...".

وحيث إن الفرق بين الزكاة والضريبة المسددة للهيئة والمدفوع من مخصص الزكاة والضريبة بلغ (123,974) ريال لم يتضح تعديل قائمة التغيرات في حقوق الشركاء به أو تحميله على المخصص، وبناءً عليه وتطبيقاً للأحكام النظامية أعلاه، التي لا تجيز حسم الضريبة ضمن المصاريف جائزة الحسم، فإن اللجنة ترفض استثناء المكلف في طلبه عدم إضافة فرق الضريبة المسددة بالزيادة عما حمل على مخصص الزكاة والضريبة وعلى قائمة حقوق الملكية لوعائه الضريبي ضمن المصاريف غير جائزة الحسم، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الدفعات التي تمثل شركة (ب) 2005م و 2006م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/4) بحساب ضريبة استقطاع مقابل الإتاوة المدفوعة بنسبة (11:1) من إجمالي المبلغ المدفوع بنسبة 15%، وما تبقى من المبلغ يخضع لضريبة الاستقطاع بمعدل 5% وفقاً لحديثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه غير موافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بفرض ضريبة استقطاع بمعدل (15%) على نسبة (11/1) من المبالغ المدفوعة حيث إنها مقابل خدمات فنية واستشارية، وأن اللجنة اعتبرت أن قرارها مبني على الاتفاقية بين الطرفين بدون اعتبار للخدمات التي قدمت بواسطة شركة (ب)، والحقيقة أن شركة (ب) قد قدمت خدمات هندسية وتوظيف إلى شركة (أ) وليس المهارة فقط حسب ما تم فهمه بواسطة لجنة الاعتراض الابتدائية، وأن حقيقة إخضاع المبالغ المدفوعة إلى شركة (ب) قد تم بحثه في السنوات السابقة وأن لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة قد أصدرت قرارها رقم (10/39) لسنة 1432هـ بأن المبالغ التي دفعت إلى (ب) هي ذات طبيعة خدمات فنية واستشارية وتخضع لنسبة (5%) ويوجد تناقض بين القرار رقم (10/39) لسنة 1432هـ والقرار رقم (9) لسنة 1435هـ فالقرار رقم (10/39) قضى بأن المبلغ الكلي المدفوع لشركة (ب) له طبيعة خدمات فنية واستشارية، بينما القرار رقم (9) لسنة 1435هـ، قضى بأن نسبة (11/1) من المبالغ المدفوعة إلى شركة (ب) هي ذات طبيعة إتاوات.

وإضافة إلى ذلك، نود إفادة اللجنة بأن الخدمات المنجزة بواسطة شركة (ب) تمت خارج المملكة العربية السعودية، وعليه فهي لا تقع ضمن التعريف: مصدر دخل سعودي حسب ما هو مذكور في المادة (5) من نظام الضرائب الجديد، ولذلك فإن تطبيق ضريبة استقطاع على الخدمات المقدمة خارج المملكة ربما لن يكون مبرراً لأنه لا يتماشى مع روح النظام الضريبي.



وقد قدمنا اعتراض على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (10/39) لسنة 1432هـ على أساس أن الخدمات تم تقديمها بالكامل خارج المملكة ولا يجب اعتبارها مصدر دخل سعودي، ولذلك لا تخضع لضريبة الاستقطاع. ونعتقد تماماً بأن اللجنة ستلغي قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بإخضاع الدفعات التي تمت لشركة (ب) لضريبة الاستقطاع.

كما استأنفت الهيئة العامة للزكاة والدخل القرار وذكرت أنه من خلال محاضر الأعمال الخاصة بالفحص الميداني الذي قامت به وطبقاً للعقد المبرم مع شركة (ب) تبين أن جوهر التعامل عبارة عن مقابل حقوق امتياز وإتاوات وحقوق معرفة مدفوعة للشركة الأجنبية ويؤكد ذلك ما ورد في البند الثاني من الاتفاقية الخاصة بالخدمات التي يتم تقديمها وتبين أنها تتمثل في تقديم المعلومات الخاصة بالمشاريع التي تنفذها الشركة الأجنبية في جميع أنحاء العالم والقيام بأعمال التصميم والتطوير للمواد المتخصصة وكذلك تقديم معلومات فنية ذات حقوق ملكية جديدة وبراءة الاختراع والمعرفة والتحسينات للمعالجات التي تستخدمها الشركة في تقديم خدماتها لعملائها في المملكة، إضافة إلى ما ورد في البند السابع الخاص بسرية المعلومات حيث نص البند على الحفاظ على سرية أية معلومات فنية يتم اكتسابها من الشركة الأجنبية ولا يتم الإفصاح عنها كونها خاصة بالشركة الأجنبية وغير متوفرة للجهات الأخرى وكذلك سرية المستندات الخاصة ببراءة الاختراع وحقوق ملكية المعلومات الفنية واشترطت الشركة الأجنبية أن يكون الإفصاح عن بعض هذه المعلومات كتابية منها كونها معلومات سرية وينحصر استخدامها فقط على ما ورد بالاتفاقية، وعليه تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بسعر 15% تطبيقاً لأحكام البند (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والبند الأول من المادة (63) من لائحته التنفيذية.

كما توضح الهيئة العامة للزكاة والدخل أن اللجنة الابتدائية عندما قامت بتحليل بنود الاتفاقية وتقسيمها إلى بعضها تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% والآخر بنسبة 5% كان يجب عليها إخضاع البنود الخاصة بأعمال الإدارة لضريبة الاستقطاع بنسبة 20% حيث ورد في البند الثاني من الاتفاقية أن الشركة الأجنبية تقوم بإدارة عقود وأوامر عمل محددة وكذلك تقديم خدماتها في إدارة مشاريع الشركة وكذلك دراسة ضمانات التنفيذ وسير عمل المشاريع والوضع المالي للشركة وتقارير إدارة المشروع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئنافين المقدمين، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن استئناف الهيئة يكمن في طلبها حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% على كامل المبالغ المدفوعة لشركة (ب) لعامي 2005م و2006م (جهة غير مقيمة ليس لها منشأة دائمة في المملكة) على اعتبار أنها مقابل حقوق امتياز وإتاوات، في حين يكمن استئناف المكلف في أن هذه المبالغ دفعت لقاء خدمات فنية واستشارية وأنها مؤداة بالكامل خارج المملكة ولا تخضع للضريبة وإن خضعت فسعر ضريبة الاستقطاع عليها 5% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة تبين أنها تنص في الفقرة (ج) والفقرة (د) على أنه "ج- الشخص غير المقيم الذي



يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة"، وتبين أن المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11 هـ تنص في الفقرة (1) والفقرة (2) على أنه "1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حدتها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ذلك الخدمات الفنية التي حدد سعرها بنسبة 5%، والإتاوة أو الربح التي حدد سعرها بنسبة 15%).

كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: والتي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها الإتاوة التي تم تحديد سعرها بنسبة 15% والخدمات الفنية أو الاستشارية والتي تم تحديد سعرها بنسبة 5%، وقد عرفت الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المقصود بالخدمات الفنية أو الاستشارية حيث نصت على أنه "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"، كما عرفت المادة (الأولى) من النظام الإتاوة بأنها الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشمل ولا تقصر 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 تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية، ونصت الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة فنصت الفقرة (أ) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:...ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (أ/1) إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة، و في الفقرة (أ/5) إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة،



وفي الفقرة (أ/8) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة).

كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على أنه (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (3):

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.

ونصت المادة (6) من اللائحة التنفيذية على تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية:

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة).

كما تبين أن قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ نص على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (63) حيث جاء في الفقرة (ط) ما نصه "تعدل الخاتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي: (إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%"، كما أن هذا القرار في البند (ثانيًا) منه نص على أن (يبلغ إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا).

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة طبيعة المبالغ والأعمال أو الخدمات المقدمة؟ وهل الدخل المتحقق منها يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟ كما أن الأمر يتطلب تحديد وتكييف طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من الجهات غير المقيمة بموجب هذه الاتفاقيات، هل هي مقابل استخدام حقوق امتياز؟ أم أنها مقابل خدمات فنية؟ وهل هي خدمات مؤداه داخل المملكة أو خارج المملكة أو داخلها وخارجها في وقت واحد؟



وباطلاع اللجنة على الاتفاقية الموقعة بين المكلف وشركة (ب) تبين أنها تنص في البند (الثاني والثالث) على أنه "بناء على طلب الشركة تقوم (ج) بتقديم المساعدة الهندسية والأفراد والمساعدة الفنية الأخرى ذات الصلة، وأن جميع هذه الخدمات سيتم تنفيذها خارج المملكة من قبل (ج) في مرافقها أو مرافق الجهات المنتسبة في أنحاء العالم". ويتضح من هذه النصوص أن طبيعة الأعمال والخدمات التي يتم تقديمها من شركة (ب) (جهة غير مقيمة وليس لها منشأة دائمة في المملكة) للمكلف تصنف على أنها خدمات فنية واستشارية تمثل مصدر دخل في المملكة، وبناءً عليه ووفقاً للأحكام النظامية المشار لها أعلاه تؤيد اللجنة فرض ضريبة استقطاع على كامل المبلغ بنسبة 5%.

البند الرابع: الدفعات التي تمت لشركة "د" مقابل أتعاب الخدمات الفنية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/5) بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة بواقع 15% وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه غير موافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية فيما يتعلق بإخضاع الدفعات التي تمت مقابل الخدمات الفنية إلى شركة (د) لضريبة استقطاع بنسبة (15%) والتي تتعارض مع نسبة (5%) وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المقررة تحديداً، لمثل هذه الأنواع من الدفعات، في نظام ضريبة الدخل الجديد، ونلفت الانتباه إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (10/39) لسنة 1432هـ فيما يخص الاعتراض على نفس الموضوع لسنوات سابقة حيث إنه يرجوع اللجنة إلى صورة العقد المبرم بين شركة (أ) (المكلف) وشركة (د)، اتضح أن العقد عقد خدمات مساعدة فنية الذي يقع تحت البند (68ـأ) من أنظمة الضرائب الجديدة المعلنة بواسطة المرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والبند (68ـ1ـ3) من اللائحة التنفيذية للأنظمة الضريبية الصادرة بواسطة القرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ واستناداً عليه أيدت اللجنة بالإجماع إخضاع الموضوع أعلاه الخاص بالسنوات 2002م و2003م والفترة حتى 2004/7/30م للضريبة على أساس صافي أرباح بنسبة (15%) ونسبة (5%) للمبالغ المسددة بعد 2004/7/30م، كما نود أن نلفت الانتباه إلى قرار حديث صدر بواسطة اللجنة الاستثنائية لقضية مماثلة كالآتي: وبما أن الخدمات الاستشارية الفنية مشمولة بنص صريح يحدد نسبة ضريبة الاستقطاع بمعدل (5%) مماثلة للأتعاب الإدارية التي تخضع لضريبة استقطاع بنسبة (20%) أياً كان تم تقديمها بواسطة المكتب الرئيسي أو بواسطة طرف مرتبط أو غير مرتبط، ويجب عدم القول بأن النص المحدد يقيد النص العام، ومن ثم وبما أن الخدمات المقدمة هي خدمات فنية واستشارية، فإن اللجنة مع الرأي الذي يقر إخضاعها لضريبة استقطاع بنسبة (5%)، وبناءً على ذلك تؤيد مطالبة المكلف بإخضاع دفعات الخدمات الفنية الاستشارية التي تمت إلى المكتب الرئيسي إلى ضريبة استقطاع بنسبة (5%) وليس (15%) وإلغاء حكم لجنة الاعتراض الابتدائية في هذا الصدد.

وبناءً على القرارات التي تقدمت إلى الإشارة إليها الصادرة عن مختلف لجان الاعتراض وما تقدم من توضيحات فإننا على قناعة تامة وذلك وفقاً لما هو متبع لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل انه في حالة الخدمات الأخرى (كالإيجار والتأمين والفائدة



وأتعاب الإدارة والشحن...الخ) مثلاً المدفوعة إلى المنشآت ذات العلاقة غير المقيمة أن الهيئة العامة للزكاة والدخل ستصدر ربطاً معدلاً لضريبة الاستقطاع بمعدل 5% على المبالغ المدفوعة إلى المنشآت المنتسبة لقاء خدمات المساندة الفنية لأن هذا المعدل قد نصت عليه كل من المادة (63) والمادة (68) من اللائحة التنفيذية على التوالي.

وباطلاع الهيئة العامة للزكاة والدخل على وجهة نظر المكلف ذكر ممثليها أنه طبقاً لنص المادة (68/أ:6) من النظام الضريبي والمادة (1/63) من لائحته التنفيذية فإن المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة تستقطع الضريبة عنها بنسبة 15% من إجمالي المبالغ المدفوعة لها وهو ما تم تطبيقه على المكلف، هذا بالإضافة إلى أن الشركة لم تقدم نسخته مترجمة من العقود المبرمة مع تلك الجهة وقد تم استئناف القرار الابتدائي أعلاه الصادر في هذه النقطة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة "د" (الشريك الأجنبي) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة (5%) بدلاً من (15%)، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف بموجب خطابها رقم (2/6795/16) بتاريخ 1433/10/15هـ تبين أنها فرضت ضريبة استقطاع على المبلغ المدفوع إلى (جهات مرتبطة) "د" بنسبة 15% لعام 2006م واستحق بموجبه ضريبة بمبلغ (991,444) ريال، باعتبار أن هذا المبلغ مدفوع لجهات مرتبطة ويجب إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (5) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت أن من مصادر الدخل ما نصت عليه في الفقرة (أ-7) على أنه "مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها" والمادة (68) التي نصت في الفقرة (أ) على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: والمادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص في الفقرة (1) على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:...", وكذلك قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الذي نص على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (63) حيث جاء في الفقرة (ط) تعدل الخانتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي: "إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، خدمات



فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%، كما أن هذا القرار في البند (ثانيًا) منه نص على أن "يبلغ إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وحيث إن هذه المبالغ مدفوعة لجهة مرتبطة، وهي الشريك الأجنبي "د"، وبغض النظر عن طبيعة الخدمة المقدمة فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، وبناء عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة "د" (الشريك الأجنبي) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% بدلاً من 15% وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: أرباح الأسهم المدفوعة إلى شركة "د".

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/6) بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في فرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح وفقًا لحثثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه لا يتفق مع قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل بإخضاع دفعات أرباح الأسهم من الأرباح المحققة قبل تنفيذ النظام الجديد إلى ضريبة استقطاع بنسبة 5%)، ونرغب في تكرار حقيقة أن أرباح الأسهم المدفوعة من الأرباح المحققة قبل 31 ديسمبر 2003م يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع طبقًا لنظام الضرائب الجديد، لأن هذه الأرباح قد خضعت من قبل لضريبة دخل عامة بنسبة ضريبة عالية وفقًا للنظام الضريبي القديم تصل حتى 30%)، وعليه أيضًا وبما أن هذه الأرباح كانت خاضعة للضريبة بموجب نظام الضرائب القديم، فإن نظام الضرائب الجديد لا يمكن تطبيقه على هذه الأرباح.

وباطلاع الهيئة العامة للزكاة والدخل على وجهة نظر المكلف ذكر ممثلها أن هذا البند عبارة عن توزيعات أرباح للشريك الأجنبي تم دفعها بتاريخ 2005/5/25م وطبقًا للمادة (1,6/63ج) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة فإن الأرباح الموزعة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% ولا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها كما نصت المادة (74) من اللائحة على أن أحكام ضريبة الاستقطاع تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 2004/7/30م وقد تم توزيع تلك الأرباح في عام 2005م.

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 الأرباح الموزعة من الأرباح المحققة قبل 2003/12/31م لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إخضاعها لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: والفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي عرفت المقصود بالأرباح الموزعة ونصت على أنه "أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي أ- لا تخضع لضريبة الاستقطاع توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية.

ب- يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكاملة للشركة بما يتجاوز رأس المال.

ج- لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة".

وكذلك المادة (74) التي تنص على أنه "تطبق أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13هـ الموافق 2004/7/30م".

وحيث إن الأحكام النظامية أعلاه، لم تعتبر سنة أو فترة تحقق الأرباح شرطًا لفرض ضريبة الاستقطاع أو عدمه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلّف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة في عام 2005م.

البند السادس: غرامة التأخير والعقوبات.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/8) بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في فرض غرامة التأخير على الضريبة التي أيدت اللجنة الهيئة في فرضها على المكلّف وفقًا لحثيات القرار، واستأنف المكلّف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يتفق مع قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بتأييد معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل في تطبيق غرامة تأخير ناشئة عن المعالجات المذكورة أعلاه والأخطاء الغير مقصودة.

وباطلاع الهيئة العامة للزكاة والدخل على وجهة نظر المكلّف ذكر ممثليها أنه تم فرض غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة الغير مسددة عن كل (30) يوم تأخير طبقًا لأحكام المادة (77/أ) من النظام الضريبي والمادة (68/أ: ب، هـ) من لائحته التنفيذية وترى الهيئة سلامة ما قامت به من إجراء.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن استئناف المكلف يكمن في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة التي شملتها البنود محل استئنافه، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) 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"، وتنص الفقرة (ب) من تلك المادة على أنه "علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمئة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة وعلى الأخص في الحالات الآتية: ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (4) التي تنص على أنه "عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة"، وكذلك المادة (69) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على أنه "تنطبق أحكام غرامة الغش الواردة في الفقرة (ب) من المادة (77) من النظام على المكلف باستقطاع الضريبة في حالة إخفائه معلومات أو تقديمه معلومات غير صحيحة، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع"، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

1-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد)، ونصت الفقرة (1-هـ) من المادة (68) من اللائحة على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة لشركة "ب" مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، وكذلك المبالغ المدفوعة لشركة "د" مقابل الخدمات الفنية والاستشارية والأرباح الموزعة لها (جهات غير مقيمة وليس لها



منشأة دائمة وتحصل على دخل من مصدر في المملكة)، تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وانتهت هذه اللجنة في هذا القرار إلى تأييد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع عليها، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد الهيئة في حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على هذه المدفوعات ونسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير على أن يتم حسابها بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقًا للنظام.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة والمكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (9) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه الربط عليه على أساس القوائم المالية المعدلة (المقارنة) بأثر رجعي لعام 2005م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة فرق الضريبة المسدد بالزيادة عما حمل على مخصص الزكاة والضريبة وعلى قائمة حقوق الملكية لوعائه الزكوي ضمن المصاريف غير جائزة الحسم، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض الاستئنافين المقدمين من الهيئة والمكلف على بند الدفعات التي تمت لشركة "ب)" (جهة غير مقيمة)، وفرض ضريبة استقطاع على كامل هذه الدفعات بنسبة 5%، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به من فرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على ما نسبته (11:1) من هذه الدفعات.

- رفض استئناف المكلف في طلبه إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة "د)" (جهة مرتبطة) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة (5%) بدلًا من (15%) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة في عام 2005م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

6- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على الضرائب المستحقة على المبالغ المدفوعة لشركة "ب)" مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، والمبالغ المدفوعة لشركة "د)" مقابل الخدمات الفنية والاستشارية والأرباح الموزعة لها، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1643

سنة القرار: 1438

رسوم / ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل

المفتاح

رسوم ترخيص / ضريبة خدمات فنية

الموضوع

1. فرق رسوم الرخصة الزائدة عن 1% والمدفوعة للجهة الحكومية تعد نفقة حقيقية تكبدها المنشأة، وتعتبر من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي.
2. تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/2/7هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (50) لعام 1434هـ الصادر بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعام 2007م، وكذلك الربط الضريبي — ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة. وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/27هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف ... و... و... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (50) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/268) بتاريخ 1435/1/9هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (321) بتاريخ 1435/2/9هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم (138730) بتاريخ 2013/12/10م



بمبلغ (171,145,448) ريال؛ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة بالآتي:

الزكاة والضريبة المستحقة بموجب الخطاب رقم (1435/16/3662)	171,979,365 ريال
بتاريخ 1435/6/6هـ	
مبلغ الضمان البنكي المُقدم بتاريخ 1435/2/9هـ	171,145,448 ريال
الفرق الذي لم يُقدم	(833,917) ريال
مبلغ الضمان البنكي المقدم بتاريخ 1435/7/2هـ مقدم بعد انتهاء المدة النظامية	3,554,515 ريال

ووفقاً للصيغة الواردة في الضمان البنكي فإن الهيئة لا تعلم عن الفرق البالغ (833,917) ريال هل هو يخص الزكاة أم أنه يخص ضريبة الاستقطاع؟، وعلى كل حال فإن الاستئناف يكون غير مقبول من الناحية الشكلية؛ فإذا كان الفرق يخص الزكاة الشرعية فالقرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ و(1527) بتاريخ 1435/4/24هـ حدد ضوابط الاستئناف ومن ضمنها سداد المستحق قبل الاستئناف، أما إذا كان الفرق يخص ضريبة الاستقطاع فإن الاستئناف يكون غير مقبول من الناحية الشكلية طبقاً للمادة (66/هـ) من النظام الضريبي والمادة (11/61/أ) لعدم سداد كامل ضريبة الاستقطاع والغرامات التي تترتب عليها من تاريخ الاستحقاق المبين في الربط حتى تاريخ السداد. ورد المكلف على ما ذكرته الهيئة بخطابه المؤرخ في 1437/6/16هـ فذكر أن الهيئة في مذكرتها المقدمة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تطالب برفض استئناف الشركة من الناحية الشكلية لعدم كفاية مبلغ الضمان المقدم لتغطية المبالغ المستحقة على الشركة؛ وفقاً للقرار المستأنف رقم (50) لعام 1434هـ، ويرى أن هذا الادعاء من قبل الهيئة يخالف واقع الحال، فالشركة بعد استلامها القرار الابتدائي بتاريخ 1435/1/15هـ طالبت بخطابها رقم (36956) بتاريخ 1435/1/17هـ الهيئة بإصدار ربط معدل وفقاً لقرار اللجنة المستأنف، كما قامت الشركة وفقاً لمفهومها كما يقضى به الخطاب الوزاري رقم (466/3) بتاريخ 1415/1/17هـ، بتقديم خطابها رقم (40029) بتاريخ 1435/2/10هـ مرفقاً معه خطاب الضمان البنكي الصادر من البنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/2/6هـ بمبلغ (171,145,448) ريال، وهو عبارة عن مبلغ الزكاة والضريبة والغرامات حسب مفهومها لقرار اللجنة الابتدائية رقم (50) لعام 1434هـ، وبعد مرور ما يزيد على خمسة أشهر من صدور قرار اللجنة الابتدائية المستأنف أصدرت الهيئة خطابها رقم (1435/16/3662) بتاريخ 1435/6/6هـ الربط الزكوي الضريبي المعدل بمبلغ (171,979,365) ريال؛ وبناء عليه قامت الشركة بخطابها رقم (15251) بتاريخ 1435/7/1هـ بتقديم خطاب الضمان البنكي الصادر من البنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/6/24هـ الفرق بمبلغ (3,554,515) ريال، ليصبح إجمالي مبلغ



الضمان المقدم (174,699,963 ريال، وقد اعترضت الشركة على الربط الزكوي الضريبي المعدل بخطابها رقم (15253) بتاريخ 1435/7/1 هـ وردت الهيئة عليه بخطابها رقم (1435/16/6565) بتاريخ 1435/9/20 هـ، (والذي لم تذكره الهيئة في مذكرتها المقدمة أثناء الجلسة) حيث أفادت بأن مبلغ الربط المعدل هو (169,479,365) ريال؛ مما يعني أن خطاب الضمان البنكي المقدم مع الاستئناف — خلال المدة النظامية — وقبل صدور الربط الزكوي المعدل يزيد عن المبالغ المستحقة وفقاً لربط الهيئة المعدل، حيث أصبح مبلغ الضمان المدفوع بالزيادة هو (5,220,598) ريال وهو ما تطالب الشركة برده؛ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبوعاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الثاني: رسوم الرخصة الزائدة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) برفض اعتراض الشركة بالأغلبية على بند رسوم الرخصة الزائدة عن 1% بمبلغ (1,772,480) ريال للحيثيات الواردة في هذا القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الخلاف بين الشركة والهيئة ينحصر في معالجة الهيئة لرسوم الرخصة 1%؛ وذلك لكونها نفقة حقيقية مستحقة عن عام 2007م تم احتسابها وفقاً للمرسوم الملكي رقم (206) بتاريخ 1428/6/17 هـ، وقد ذكرت الهيئة بأنها قامت بتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم (206) واللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة في ذلك، والجدول أدناه يوضح طريقة حساب رسوم الرخصة 1% لكل من الهيئة والشركة والفرق بينهما وذلك على النحو التالي:

بيان	طريقة حساب رسوم الرخصة 1% لكل من		المبلغ بالريال
	الهيئة	الشركة	الفرق
الإيرادات التشغيلية	33,581,265	33,581,265,800	800
يطرح رسوم استخدام الشبكات	4,246,713	4,246,712,754	246-
صافي الإيرادات	29,334,552	29,334,553,046	1,046
رسوم الرخصة 1%	293,345,52	293,345,530	10



1,771,885	1,771,885	--	يضاف تسويات رسوم رخصة (1)
1,771,895	295,117,415	293,345,520	إجمالي رسوم الرخصة

وبما أن الشركة قد احتسبت رسوم الرخصة 1% وفقاً للمرسوم الملكي رقم (206)، والذي نص على (أن المقصود بعبارة صافي الإيرادات الواردة في الفقرة (5) من قرار مجلس الوزراء رقم (213) بتاريخ 1418/12/23 هـ؛ هو إجمالي الإيرادات التشغيلية من تقديم خدمات تجارياً ناقصاً حقوق الجهات الخارجية والمحلية المتمثلة في (تكاليف التراسل، وتكاليف التجوال الدولي والمحلي، وتكاليف الربط البيني الدولي والمحلي) وأي عنصر آخر يتفق عليه مستقبلاً وزير المالية ووزير بموجب محضر يوضح ذلك بحسب ما تبينه نتائج تسوية هذه الخدمات؛ ومن ثم فإن الفرق أعلاه ومقداره (1,771,885) ريال، عبارة عن رسوم حكومية (رسوم الرخصة) الخاصة بشركة (أ) والناجمة عن طباعة البنود الواردة في وعاء حساب صافي الإيرادات التشغيلية الخاضعة لحساب رسوم الرخصة، والذي ترتب عليه دفع تلك الرسوم للحكومة من قبل المشغلين المحليين أو الشركة ومن ثم يتم تسويتها بينهم. وبناء عليه تطالب الشركة بإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به برفض اعتراض الشركة بالأغلبية على بند رسوم الرخص الزائدة عن 1% بمبلغ (1,772,480) ريال، وإصدار قرار يؤيد الشركة بقبول حسم رسوم الرخصة الزائدة عن 1% المدفوعة في عام 2007م، وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1437/6/16 هـ أن الشركة ترغب في التأكيد على أن هذه الرسوم تم احتسابها وفقاً للمرسوم الملكي رقم (206) بتاريخ 1428/6/17 هـ وهي نفقة حقيقية خرجت من ذمة الشركة وتم دفعها للجهة الحكومية من قبل الشركة أو من قبل المشغلين المحليين، وقد أيدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الأولى بالرياض في قرارها رقم (19) لعام 1436 هـ البند رقم (3) رسوم الرخصة الزائدة عن (1%) لعام 2009م، حيث نص القرار على ما يلي: (مما يعد نفقة تكبدها المكلف وقابلها بالإيرادات ذات العلاقة ويتفق مع حقوق الجهات الخارجية والمحلية المنصوص عليها في المرسوم الملكي رقم (206) بتاريخ 1428/6/17 هـ مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف في حسم هذه الرسوم من الربح الخاضع للزكاة). وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على وجهة نظر الهيئة المبينة في القرار الابتدائي التي تضمنت الإفادة بأنه تم التوصل لهذا الفرق كما يلي: جاء في إيضاح الميزانية رقم (21) الفقرة (ب) بأنه يتم تحديد رسوم الرخصة بـ 1% من صافي الإيرادات (حسب التعريف أعلاه)، وبالنظر إلى تعريف صافي الإيراد كما ورد في الإيضاح رقم (21) بأنه إجمالي الإيرادات التشغيلية ناقصاً رسوم استخدام الشبكات الخارجية كما تظهر في قائمة الدخل، وقد قامت الهيئة بتطبيق التعريف السابق كما يلي: إجمالي الإيرادات التشغيلية 33,581,265,000 ريال رسوم استخدام الشبكات المحلية والخارجية 4,246,713,000 ريال صافي الإيرادات التشغيلية 29,334,552,000 ريال رسوم الرخصة = 29,334,552,520 ر 293,345,520 ريال

يطرح: الرسوم المحملة على الحسابات (295,118,000) ريال المحمل بالزيادة 1,772,480 ريال

وهذا الحساب مطابق للتعريف الوارد في قرار مجلس الوزراء رقم (206) بتاريخ 1428/6/17 هـ.



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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م بفرق رسوم الرخصة الزائدة عن 1% البالغ (1,772,480) ريالاً، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذا الفرق لنتيجة الحسابات لعام 2007م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. ومما سبق يتضح أن المكلف متفق مع الهيئة وكذلك مع اللجنة الابتدائية بشأن تطبيق معادلة حساب رسوم الرخصة لعام 2007م، وخلافهم ينحصر في عدم اعتماد الهيئة واللجنة هذا الفرق كمصروف في عام 2007م، على الرغم من أنه يعد نفقة حقيقية خرجت من ذمة الشركة وتم دفعها للجهة الحكومية من قبل الشركة أو من قبل المشغلين المحليين وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على المستندات المقدمة؛ وحيث إن المكلف قدم المستندات المؤيدة لهذا المصروفات، فإن اللجنة ترى أن هذا البند يُعد من المصاريف جائزة الحسم لعام 2007م؛ ومن ثم تؤيد استئناف المكلف في طلبه اعتماد فرق رسوم الرخصة الزائدة عن 1% البالغ (1,771,885) ريالاً ضمن مصروفات عام 2007م.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض الشركة على بند ضرائب الاستقطاع بمبلغ (3,279,958) ريال للحيثيات الواردة في هذا القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الخلاف ينحصر في قيام الهيئة بإخضاع المبالغ المدفوعة للجهات المستفيدة لضريبة الاستقطاع بمبلغ (3,279,958) ريال وذكر أن الهيئة استندت في ذلك إلى الخطابين الوزاريين رقم (4260/1) بتاريخ 1426/4/22هـ، ورقم (4906/1) بتاريخ 1430/6/3هـ، اللذان يلزمان الشركة بسداد مبلغ الضريبة المستقطعة على الخدمات الهاتفية الدولية، وذكر المكلف أن لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية أيدت الهيئة بإخضاع استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل لضريبة الاستقطاع بمبلغ (3,279,958) ريال، واستندت في ذلك إلى المادة (68/أ) من النظام وإلى المادة (5،1/63) من اللائحة التنفيذية، وكذلك استندت إلى خطاب وزير المالية رقم (4260/1) بتاريخ 1426/4/22هـ المبلغ بتعميم الهيئة رقم (9/3256) بتاريخ 1426/6/28هـ، وترى الشركة بأن هذه المبالغ المدفوعة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لأنها لا تعد متحققة من مصدر في المملكة؛ لكون ممارسة العمل في هذه الحالة تم بالكامل خارج المملكة؛ ولأنها أيضاً لا تدرج ضمن الخدمات الفنية أو الاستشارية، وأضاف المكلف في هذا الخصوص الآتي: إن هذه المدفوعات لقاء استئجار ساعات أو دوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل من منظمات دولية مثل وشركات أجنبية، وتقوم شركة (أ) بسداد المبالغ المستحقة لهذه المنظمات الدولية والشركات الأجنبية لقاء استئجار الساعات المذكورة، سواء تم تقديم خدمات هاتفية دولية أم لا، كما أن المادة (63) من اللائحة التنفيذية والمادة (68) من النظام الضريبي اعتمدت على الفقرتين (8/1) من المادة (5) من النظام؛ وذلك من أجل أن يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وحيث فسرت المادة (5) من النظام مصدر الدخل بأنه الدخل الذي نشأ عن نشاط تم في المملكة أو مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة؛ ولذلك لا بد أن تنطبق الفقرتان (8/1) من المادة (5) من النظام مصدرية الدخل على



الخدمات الواردة في المادتين (63) من اللائحة التنفيذية والمادة (68) من النظام الضريبي وهو أمر لا ينطبق على استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية و الإنترنت والكوابل، حيث إنها تمت بالكامل خارج المملكة، ولا تعتبر دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، وهي أيضاً ليست من الخدمات الفنية والاستشارية وهذا ما أيدته الهيئة من خلال الآتي: خطابه رقم (9/4164) بتاريخ 1425/9/3 هـ الجوابي لاستفسار الشركة عن خدمات التدريب، حيث قضى بأن خدمات التدريب التي تمت بالكامل خارج المملكة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لأنها ليست خدمات فنية أو استشارية وتمت خارج المملكة، إجابة الهيئة على السؤال رقم (88) في موقعها الإلكتروني والذي جاء فيه (س: هل هناك دفعات مقابل خدمات مقدمة من جهات غير مقيمة وليس لها منشأة دائمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع؟، ج: الدفعات مقابل الخدمات التي تتم بالكامل خارج المملكة بخلاف الخدمات الفنية والاستشارية لا تخضع لضريبة الاستقطاع). كما نصت الفقرة (ب) من المادة رقم (5) من النظام على ما يلي (لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره) وتعتبر خدمات الاستئجار لدوائر في الأقمار الصناعية أو الإنترنت أو الكوابل البحرية التي ربطت عليها الهيئة خدمات تمت بالكامل خارج الحدود الإقليمية للمملكة؛ ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع بغض النظر عن واقعة السداد. كما أن الفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية نصت على (يقصد بخدمات الاتصال الهاتفية الدولية: أي مبالغ مدفوعة إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات متعلقة بتقديم خدمة الاتصال الهاتفي الدولي من المملكة)، وهذا يؤكد أن المادة (63) من اللائحة التنفيذية والمادة (68) من النظام الضريبي تنطبق على الجهات الأجنبية التي تقدم خدمات الهاتفية الدولية داخل المملكة؛ حيث تخضع للنظام الضريبي السعودي، أما الجهات الأجنبية التي تقدم خدمات الهاتفية الدولية خارج المملكة فلا تخضع لضريبة الاستقطاع. كما أن أحكام المادة (الأولى) والمادة (السادسة) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على الدفعات المذكورة باعتبارها ليست مدفوعة مقابل دخل محقق من مصادر في المملكة كما أن الخدمة المتعلقة بها لم تتم ممارستها بالكامل أو جزء منها في المملكة. كما أن أحكام المادة (3/5) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الدفعات المذكورة باعتبار أن الدفعات متعلقة بخدمات إيجار ساعات ودوائر موجودة بالكامل خارج المملكة وليست خدمات فنية أو استشارية، وأن المنظمات المستخدم دوائرها أو ساعاتها لا يوجد لها أي معدات أو محطات داخل المملكة أو في مجالها الجوي؛ ومن ثم لا ينطبق عليها أي من شروط وأحكام المنشأة الدائمة الواردة في المادة (الرابعة) من نظام ضريبة الدخل الجديد، وخطاب وزير المالية ما هو إلا ردّاً على خطاب رئيس الشركة رقم (169) بتاريخ 1429/2/10 هـ، كما أن خطاب وزير المالية ليس منشأ لواقعة ضريبية جديدة وليس معدلاً لتشريع قائم؛ حيث إنه لم يحدث تغييراً في اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11 هـ؛ لذا لا يجوز الاحتجاج به، كما أن هذه الخدمات عبارة عن عملية استئجار وهي عملية مستقلة بذاتها؛ أي أن الشركة سوف تدفع قيمة الإيجار سواء تم تمرير خدمات هاتفية أم لا، ومحاولة إخضاع هذه الخدمات لضريبة الاستقطاع من جانب الهيئة سيؤدي إلى تحميل شركة (أ) أعباء ضريبية لا تستند إلى نظام، علماً بأن الشركة مكلف زكوي، وإن هذه الخدمات ليست خدمات فنية أو استشارية وتمت بالكامل خارج المملكة، مع العلم بأنه تم فرض ضريبة استقطاع على جهات مقيمة وجهات تتبع دولاً لديها اتفاقيات نافذة لمنع الازدواج الضريبي مع المملكة. وبناء عليه تطالب الشركة بإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به من رفض اعتراض الشركة بالأغلبية على بند ضرائب الاستقطاع بمبلغ (3,279,958) ريال، وتطالب إصدار قرار يؤيد مطلبها بعدم إخضاع القيمة الإيجارية لضريبة الاستقطاع، وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1437/6/16 هـ أن اللجنة الاستئنافية في قراراتها رقم (1244) ورقم (1266) لعام 1434 هـ اعتبرت خدمة استئجار ساعات



ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل أنها خدمة استئجار؛ وهذا يتفق مع وجهة نظر الشركة، ويكمن الخلاف في أن اللجنة الاستئنافية اعتبرت أن خدمة الإيجار لممتلكات منقولة تمت في المملكة من خلال النهايات الطرفية للكوابل أو أجهزة الاستقبال والإرسال الموجودة في المملكة، وقد أكدت الشركة أن ملكية الأجهزة الموجودة بالمملكة؛ إذ لو أن ملكية هذه الأجهزة للشركات المالكة للأقمار الصناعية والكوابل البحرية؛ فإنه يتوجب عليها الحصول على الرخص اللازمة لمزاولة النشاط في المملكة؛ وبناء عليه فإن ادعاء الهيئة بوجوب استقطاع الضريبة على هذه الشركات غير صحيح لاختلاف التكليف الضريبي لها من حيث الإقامة؛ حيث تعتبر في هذه الحالة شركات مقيمة تخضع لضريبة الدخل. كما أن هذه الساعات والدوائر هي ممتلكات غير منقولة - كوابل بحرية تحت الماء بالمياه الدولية أو دوائر في أقمار صناعية خارج الغلاف الجوي - حيث يعتبر أي أجهزة أو معدات يتم دفنها تحت الأرض أو تحت سطح المياه بأنها أجهزة أو معدات غير منقولة؛ ومن ثم فإن عملية الاستئجار لممتلكات غير منقولة تمت بالكامل خارج المملكة ولا ينطبق عليها نص الفقرة (4) من (أ) من المادة (5) من النظام (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية: 4- إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة). وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة بأنه سبق أن بحثت اللجنة الاستئنافية هذا الموضوع لذات الشركة للأعوام 2004م و2005م و2006م وأصدرت قرارها رقم (1244) ورقم (1266) لعام 1434هـ، ثم تظلمت الشركة عليهما فصدر حكماً الدائرة الإدارية الرابعة والخامسة مؤيدتين لإجراء الهيئة، ثم استأنفت الشركة هذه الأحكام فصدر حكم محكمة الاستئناف بتأييد الأحكام الابتدائية وقدم الهيئة صورة منها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك الهيئة بخضوع هذه المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. ومما سبق يتضح أن الاستئناف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل، والتي يرى المكلف أنها منفذة بالكامل خارج المملكة ولا تعد متحققة من مصدر في المملكة، وفي هذا الخصوص فإن اللجنة بعد اطلاعها على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلِّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً



لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة. وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟ ومن خلال مراجعة اللجنة للربط الضريبي للعام المنتهي في 2007/12/31م الذي تضمن حساب ضريبة الاستقطاع يتضح إخضاع الهيئة المبالغ المدفوعة لنسبة 5% على أساس أنها مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية. وبعد رجوع اللجنة لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:

إيجار... 5%. وكذلك لنص الفقرة (4) من (أ) من المادة (5) من النظام المتضمنة (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 4- إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة)، وكذلك لنص المادة (6) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية: 1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة)، وتطبيقاً لهذه النصوص فإن اللجنة ترى أن طبيعة الأعمال المقدمة محل الاستئثار عبارة عن إيجار، حيث تتمثل في استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل وهي مستخدمة في المملكة من قبل المكلّف بشكل مباشر من خلال النهايات الطرفية للكوابل أو أجهزة الاستقبال والإرسال الموجودة في المملكة، أو بشكل غير مباشر من خلال الاتصال عن بعد، مما ترى معه اللجنة أن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الاستئجار يعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة؛ ومن ثم فهي من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% باعتبارها نشأت عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة؛ وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئثار المكلّف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد الهيئة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال عام 2007م مقابل استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (50) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد فرق رسوم الرخصة الزائدة عن 1% البالغ (1,771,885) ريالاً ضمن مصروفات عام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد الهيئة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال عام 2007م مقابل استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1644

سنة القرار: 1438

أجور / استثمار - زكاة

المفتاح

أجور عاملين / استثمارات أوراق مالية

الموضوع

المبدأ

1. شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تستخدم للتحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات، ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمته المنشأة، يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
2. يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/2/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (3) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي 2007م و2008م، وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/26هـ كل من: و و، كما مثل المكلف: وقد قامت اللجنة بدراسة

الناحية الشكلية:

الناحية الموضوعية:

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة أضافت فرق رواتب محملة بالزيادة طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعي ريالاً ومبلغ..... ريالاً إلى صافي ربح عامي 2007م و2008م على التوالي، وذلك وفقاً للآتي:

عام 2008م	عام 2007م	البيان
.....		الرواتب الأساسية بناءً على البيانات المقدمة
.....		يحسم الرواتب طبقاً لشهادة التأمينات
.....		رواتب الشركاء
.....		الفرق



وقد اعتمدت الهيئة في حسابها على ما هو ظاهر في القوائم المالية ومقارنته مع شهادة التأمينات الاجتماعية، إلا أنها أغفلت أن ما يظهر في شهادة التأمينات الاجتماعية هو الراتب الأساسي وبديل السكن فقط، أما البدلات الأخرى من بدل موصلات وإضافي وغيرها فلا يتم دفع تأمينات اجتماعية عنها، وعليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً على التوالي، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد الاطلاع على شهادة التأمينات الاجتماعية والكشوف المقدمة من المكلف، فقد تم إضافة فرق رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً إلى صافي ربح عامي 2007م و2008م على التوالي، وذلك بناء على تعميم الهيئة رقم (1/30) بتاريخ 1408/3/5هـ وتعميم الهيئة رقم (2/8123) بتاريخ 1401/12/27هـ الذين يتضمنان أن قبول الرواتب مرتبط بشهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، وعليه قبلت الهيئة الرواتب التي وردت في شهادة التأمينات الاجتماعية، وتتمسك الهيئة بصحة ربطها بالمتفق والتعليمات النظامية.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً على التوالي، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات. وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك لعامي 2007م و2008م، وكذلك كشف بتفاصيل الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، ونظراً لوجود تباين في الرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة وبين الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور، وبذلك يعد فرق الرواتب والأجور لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً على التوالي.

البند الثاني: أوراق الدفع لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد الهيئة في إضافة أوراق الدفع التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2007م و2008م، استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن إضافة أوراق الدفع لوعاء الزكاة يتعارض مع النصوص الشرعية والنظامية القاضية بأن الدين يمنع الزكاة، فمذهب الإمام أحمد يقضي بأن الدين يمنع الزكاة، وقد أفتى بذلك الشيخ/محمد بن إبراهيم بالفتوى رقم (1/2305) بتاريخ 1385/8/23هـ، وكذلك أفتى بذلك الشيخ/عبد الله بن سليمان المنيع عضو هيئة كبار العلماء بتاريخ 1426/6/15هـ.



ومن جانب آخر فإن المادة رقم (4) من اللائحة التنفيذية لنظام جباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ لم تشر من قريب ولا من بعيد بأن الديون التي على المكلف تضاف إلى وعاء الزكاة، كما أن القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ جاء في حيثياته "وتحراً من إدخال عناصر في الوعاء الزكوي لم توجبها الأحكام الشرعية التي من المتعين أن تكون التعليمات النظامية التنفيذية منسجمة معها وتتفق مع مقاصدها"، وكذلك فإن تعميم الهيئة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ قد حدد الكيفية التي يتم بها تحديد وعاء الزكاة لتشمل رأس المال والأرباح والاحتياطات والحساب الجاري الدائن والتي ليس من بينها الديون التي على المكلف، وعليه يطلب المكلف عدم إضافة أوراق الدفع بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م على التوالي، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن أوراق الدفع التي استخدمت لتمويل نشاط الشركة الجاري تضاف إلى الوعاء الزكوي ضمن الأموال المستفادة متى حال عليها الحال تنفيذاً للفتاوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ ، ورقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ ، ورقم (3077) لعام 1426هـ ، المتضمنة إضافة جميع الأموال المملوكة للمنشأة والمستفادة من الغير تحت أي مسمى وفي أي صورة كانت ، حيث يتم معالجتها زكويًا حسبما آلت إليه ، فإذا آلت إلى أصول ثابتة (عروض قنية) أو مصروفات فتحسم من الوعاء ولا زكاة فيها ، وإذا آلت إلى أصول متداولة تمت تزكيتها ، ولا تحسم من الوعاء الزكوي ، وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستثنائي رقم (945) لعام 1430هـ والقرار الاستثنائي رقم (1091) لعام 1432هـ ، وكذلك بالحكم رقم (2/812) لعام 1432هـ الصادر عن الدائرة الثانية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرياض .

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 إضافة بند أوراق دفع بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م على التوالي، في حين ترى الهيئة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحال أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته" وبناء على القاعدة أعلاه فإن بند أوراق دفع يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحال، وينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف، ولذلك فإن



اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أوراق دفع بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م على التوالي.

البند الثالث: الاستثمارات لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد الهيئة في عدم حسم الاستثمارات في الأوراق المالية من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2007م و2008م، استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة قامت بحسم استثمارات بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً من الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م على التوالي، وتطالب الشركة بحسم كامل مبلغ الاستثمارات والبالغة (.....) ريال ومبلغ ريالاً لعامي 2007م و2008م على التوالي، وأضاف المكلف أن استثماراته في شركة والبالغة (.....) ريالاً ومبلغ (.....) ريالاً لعامي 2007م و2008م على التوالي هي استثمارات باسم الشركة في شركة مساهمة خارج المملكة، وعليه يجب حسمها من الوعاء الزكوي علماً بأن أرباحها متضمنة في قائمة دخل الشركة، أما استثمارات الشركة في أسهم شركة والبالغة (.....) ريال ومبلغ (.....) ريالاً لعامي 2007م و2008م على التوالي، فهي وإن كانت باسم أحد الشركاء إلا أنها مسجلة في الحساب الجاري المضاف إلى الوعاء الزكوي، لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم استثماراته في شركة وشركة من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن استثمارات المكلف عبارة عن استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع، وفيما يخص الاستثمار في شركة فيعتبر استثماراً خارجياً وبناءً على القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الذي نص على أنه "يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة، ومن ثم يتم حسم تلك الاستثمارات"، وهذا ما لم يقدمه المكلف، ومن ثم لم تقم الهيئة بحسم الاستثمار في شركة من الوعاء الزكوي، أما بالنسبة للاستثمار في شركة، فيتضح من المستخرج المقدم من البنك أن محفظة الأسهم باسم أحد الشركاء، لذا لم تقم الهيئة بحسم قيمة هذا الاستثمار، حيث إن الشركة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء.

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 استثماراته في شركة وشركة من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م، في حين ترى الهيئة عدم حسم الاستثمارات المذكورة من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وترى اللجنة أنه يحق للمكلف حسم الاستثمار في الشركة المنشأة خارج المملكة (شركة) من وعائه الزكوي وذلك بشرط أن يلتزم بما ورد في القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الذي ينص على "ثانياً: يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين - بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب



قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار، ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة تجنباً لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما يشير إليه بعاليه فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي"، وحيث إن المكلف لم يقدم للهيئة القوائم المالية للشركة المستثمر فيها أو ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار، وتطبيقاً للفقرة (ثانياً) من القرار الوزاري المذكور أعلاه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركة من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م، أما ما يتعلق بالاستثمار في شركة فإنه باطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف فقد اتضح أن إجراءات اكتمال الحدث المالي (تملك الاستثمارات) لتسجيله كأصل ثابت ضمن أصول الشركة لم تكتمل، حيث بقيت ملكية الاستثمارات لأشخاص آخرين ذوي ذمم مالية مستقلة عن الشركة، وحيث إن هناك فصلاً بين الذمة المالية للشريك والذمة المالية للشركة، وأن حساب الوعاء الزكوي لكل منهما يتم بانفصال تام، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركة من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة وشركاه على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (3) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أوراق دفع بمبلغ ريالاً ومبلغ ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته في "شركة " وشركة من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق



رقم القرار: 1645

سنة القرار: 1438

المفتاح

أرض / تذاكر / تعويض - زكاة

الموضوع

أرض / تذاكر سفر عاملين / تعويض إجازات

المبدأ

1. شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تستخدم للتحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات، ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمته المنشأة، يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
2. يشترط لحسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي إثبات ملكيتها، وبقاء الأصول مسجلة باسم الشركاء وعدم قيام الشركة بنقل ملكيتها، يترتب عليه عدم حسم تلك الأصول من الوعاء الزكوي.
3. . بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة، يُعدّ مقابلًا لما يستحقه أعضاء المجلس من مكافأة ويُعدّ هذا التعويض حقًا ثابتًا، ويحسم من الوعاء.
4. بند تعويض رواتب الإجازات يعدّ مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت دفعه، ويحسم من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/2/7هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة ب خطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات



المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) سابقاً شركة (ن) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (12/33) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام 2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/14هـ كل من: ...، و...، و...، كما لم يحضر ممثل المكلف ولم يطلب جلسة بديلة.

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (12/33) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (198/ج/1) بتاريخ 1434/12/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (372) بتاريخ 1435/4/11هـ، كما قدم إفادة باستلام قرار اللجنة من خلال مكتب البريد بتاريخ 1435/3/12هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من بنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/4/9هـ بمبلغ (760,978,00) ريال؛ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي؛ وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً شكلاً؛ لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: حسم قيمة أرض غير مسجلة باسم الشركة بمبلغ (30,000,000) ريال لعام 2009م من الوعاء الزكوي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولاً/3) بتأييد المصلحة في عدم حسم الأرض من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م؛ لعدم نقل ملكيتها باسم الشركة، ولعدم وجود جاري دائن للشريك صاحب الأرض (المسجلة باسمه) لمقابلة حسم هذه الأرض.

واستأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه الأرض حتى لو لم تسجل باسم الشركة إلا أنها مولت من رأس مال الشركة البالغ (50) مليون ريال، وقد ساهم فيه الشركاء وتم إخضاعه للزكاة، كما أن الفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ الصادرة عن اللجنة الدائمة تنص على: "ما تشتره الشركة من العقارات والسيارات وما في حكمها لغرض استخدامها وليس



لغرض الاتجار بها لا تجب فيه الزكاة ويستوي في ذلك ما نقلت ملكيته وما لم تنقل إذ لا أثر لذلك في ثبوت ذلك"، وأضاف إن التعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ ينص على: "أن يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها أنفا قيمة العناصر الآتية للتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة: 1- صافي قيمة الأصول الثابتة (بعد خصم الاستهلاكات) وذلك بشرطين؛ الأول: أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها، الثاني: أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع، والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الدائن لصاحب المنشأة"، ولم يشترط أن تكون الموجودات باسم الشركة، كما أن التعميم رقم (1/135) بتاريخ 1413/3/2هـ ينص على الآتي: "تقرر المصلحة بأن المدفوع تحت حساب إقامة المباني وشراء معدات أو آلات أو ما يسمى بالآلات في الطريق أو الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة يجب حسمها من الوعاء الزكوي بعد التثبت مستندياً من دفعها فعلاً"، وأضاف بأن قرار ديوان المظالم ذا الرقم (4/د/188) لسنة 1429هـ، يوجب حساب الوعاء الزكوي للشركة باعتبار الأرض مملوكة لها ومشترها من أموالها، وكذلك قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (638) لسنة 1427هـ، بعد أن قدم لها المكلف ما يثبت أنه تعذر عليه إفراغ الأرض باسمه.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم قيمة أرض غير مسجلة باسم الشركة بمبلغ (30,000,000) ريالاً لعام 2009م من الوعاء الزكوي، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم قيمة الأرض من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الأصول الثابتة لا تجب فيها الزكاة إذا كانت معدة للانتفاع الشخصي أو التجاري، ويشترط لحسمها من الوعاء الزكوي تسجيل ملكيتها باسم الشركة، أو تقديم الأسباب المقنعة التي تحول دون ذلك، وهذا ما نصت عليه القرارات الوزارية الصادرة عن وزير المالية ذات الرقم (2752/17) والتاريخ 1401/7/29هـ، والرقم (8342/3) والتاريخ 1415/11/24هـ، حيث أكدت على عدم حسم الأراضي غير المسجلة باسم الشركة.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف يتضح أن إجراءات تسجيل الأرض كأصل ثابت ضمن أصول الشركة لم تكتمل؛ حيث بقيت ملكية الأرض باسم أحد الشركاء، ولم تقدم الشركة ما يبرر بقاء الأرض باسم الشريك، ولا ما يثبت جديتها في نقل ملكية الأرض إليها، واقتصرت في دفعوها المقدمة على أن نقل ملكية الأرض ليس شرطاً لحسابها ضمن الأصول الثابتة، مع أن هذه الأرض استغرقت أكثر من نصف رأس المال المدفوع حيث إن قيمتها (30) مليون ريال، ورأس مال الشركة (50) مليون ريال.

لكل ذلك فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم قيمة الأرض من الوعاء الزكوي لعام 2009م، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: إجازات وتذاكر سفر مستحقة بمبلغ (428,280) ريالاً.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد رأي المصلحة في إضافة بند إجازات وتذاكر سفر مستحقة بمبلغ (428,280) ريالاً؛ لأنها رصيد محتجز يعامل معاملة المخصصات.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه الأرصدة هي عبارة عن مصاريف مستحقة بموجب عقود الموظفين ونظام العمل السعودي وليست مخصصات، كما إن هذه المبالغ لا تبقى في العمل لأكثر من حول كامل في أي فترة مالية، وأضاف أن من متطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ووزارة المالية والهيئة العامة للزكاة والدخل أن يتم إعداد الحسابات على أساس مبدأ الاستحقاق، ومضاهة التكاليف بالإيرادات، ووفقاً لمبدأ الاستحقاق فإن الشركة تسجل التكلفة والالتزام حال تكبده بدلاً من سدادها؛ ولذلك لا تجب الزكاة عن هذه المبالغ، وذكر المكلف أنه في حال اعتبار الهيئة لتذاكر السفر والإجازة بمثابة مخصص؛ فعليها السماح بالمبلغ الفعلي المدفوع للموظفين خلال السنة كمصروف جائر الحسم، وذكر أن قرار ديوان المظالم رقم (5/164/د/5) لسنة 1430هـ ينص على أن مصروف الإجازة حق مكتسب للموظف وفقاً لنظام العمل السعودي، وأن الشركة هي مجرد أمين على هذا الرصيد وليست المالك الحقيقي؛ وبناءً عليه لا يجب عليها دفع زكاة عن هذا المبلغ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند إجازات وتذاكر سفر مستحقة بمبلغ (428,280) ريالاً من الوعاء الزكوي، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذا البند للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعدّ مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقاً لنظام العمل يعدّ حقاً ثابتاً للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرطي الاستحقاق والتحديد، فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن مبلغه محدد ومعلوم فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصاً عما تم تحديده؛ وبناءً عليه فإن بند رواتب الإجازات يُعدّ مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه؛ لذا فإن اللجنة بالأغلبية تؤيد استئناف المكلف بحسم بند رواتب الإجازات المستحقة وترفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرط الاستحقاق والتحديد؛ حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعلياً بإجازته السنوية، وقد يُدفع له تعويض يقل عن المبلغ المحدد في القوائم المالية، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يُعدّ مصروفًا تقديرياً في حكم المخصص؛ وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) سابقا (ن) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (12/33) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي في عدم حسم قيمة أرض غير مسجلة باسم الشركة بمبلغ (30,000,000) ريال لعام 2009م من الوعاء الزكوي.

2-أ/ تأييد استئناف المكلف في حسم بند رواتب الإجازات المستحقة ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في حسم بند تذاكر السفر وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق



رقم القرار: 1647

سنة القرار: 1438

استثمار / أصول - زكاة

المفتاح

استثمار أوراق مالية / استثمار شركات / صناديق استثمار / استثمار محلي / أصول ثابتة صافية

الموضوع

المبدأ

1. قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلًا للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.
2. يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثمارًا في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.
3. يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/2/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والهيئة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حاليًا) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافات المقدمة من الهيئة العامة



للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (6/19) لعام 1434هـ الصادر بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام من 1424هـ حتى 1430هـ.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/13هـ كل من: و و، كما مثل المكلف

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة الهيئة المكلف بنسخة من قرارها رقم (6/19) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (102/ص/ج/1) بتاريخ 1434/6/21هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (171) بتاريخ 1434/7/18هـ، كما أخطرت اللجنة الابتدائية المكلف بقرارها رقم (6/19) بموجب الخطاب رقم (103/ص/ج/1) بتاريخ 1434/6/21هـ وقدم المكلف استئنافه للهيئة العامة للزكاة والدخل التي أرسلته بدورها للجنة الاستئنافية بخطابها رقم (4/1982/13) بتاريخ 1434/8/8هـ وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (171) بتاريخ 1434/8/8هـ كما قدم المكلف ضمناً بنكيًا صادرًا من البنك السعودي البريطاني — ساب برقم (.....) بتاريخ 1434/7/25هـ بمبلغ (.....) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الموجودات الثابتة لعام 1428هـ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المكلف في حسم الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي لعام 1428هـ.



استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق ذكره للجنة الابتدائية توضح الهيئة وجهة نظره على النحو الآتي:

1- تقوم الهيئة بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية طبقاً لتعميم الهيئة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي يوضح كيفية تحديد وعاء الزكاة والذي يقضى بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين: الأول أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها، والثاني أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من السنوات السابقة والاحتياطات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة.

وهذا يعني من وجهة نظر الهيئة أنه لا مساس لقيمة صافي ربح العام دفترياً أو معدلاً في الخضوع للزكاة وقد أكد ذلك تعميم الهيئة رقم (1/73) بتاريخ 1409/7/12هـ، حيث إن المتبع في الهيئة في حال أن الوعاء الزكوي أقل من صافي أرباح العام فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء.

2- إن ما استدلّت به اللجنة في قرارها فيما ورد بالفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ، لا ينطبق على حالة المكلف حيث إنها خاصة بحالة المصنع المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين:

الجنب الأول : أن ما ورد في الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ إجابة السؤال الرابع ، يعتبر مؤيداً لإجراء الهيئة حيث إن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تكن تحققت بعد ولا يتم تحديدها إلا في نهاية العام بعد إعداد الحسابات الختامية حيث يتم شراء الأصول الثابتة من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنوك وليس من صافي الربح في نهاية العام وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية من أن (ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها)، وعليه فإن ما يتبقى من الإيرادات بعد حسم المصاريف والتكاليف يمثل (صافي الربح) وهو الذي يتم تزكيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين .

الجنب الثاني: إن الأخذ بصافي الأرباح المعدلة لأغراض تحديد الوعاء الزكوي كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات وبه صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، والفتوى الشرعية المشار إليها بعاليه في السؤال الرابع تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في أصول ثابتة أو عروض قنية فإن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي



إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح ، كما أن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء ، وزيادة رأس المال، وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد أن مجموع العناصر السالبة المخصومة من الوعاء كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى لو كانت الشركة محققة أرباح وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة.

3- طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد على أساسها القوائم المالية فإن شراء الأصول الثابتة لا يعد مصروفًا إيراديًا يحمل على قائمة الدخل ولا يتم تخفيض أرباح العام بقيمة الأصول الثابتة المشتراة خلال العام وإنما تتأثر هذه الأرباح بإهلاكات واستدراكات هذه الأصول الثابتة، وتظهر أرباح العام كاملة بقائمة المركز المالي التي يتم الربط بموجبها والتصرف في الربح محاسبياً يتمثل في التوزيع على الشركاء وزيادة رأس المال وأخرى ليس منها تمويل شراء الأصول الثابتة.

4- الزكاة شرعاً تفرض على رأس المال زائد الأرباح إلا أنه في بعض الحالات يقتصر الوعاء وفقاً لأحكام الشريعة على ناتج رأس المال وغلته (الأرباح) وذلك بسبب طبيعة النشاط الممارس حيث إن رأس المال وما في حكمه مستغل في عروض قنية ولكون الأرباح نامية ومن مقاصد الزكاة وشروطها النماء لذا فإنه لا مبرر شرعي لعدم إخضاعها للزكاة.

5- تأييد إجراء الهيئة بعدة قرارات استثنائية منها القرار الاستثنائي رقم (13) لعام 1417هـ والمصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (8974/3) بتاريخ 1417/8/6هـ، وكذلك القرار الاستثنائي رقم (152) لعام 1420هـ والمصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (3305/1) بتاريخ 1420/3/27هـ، لذا تتمسك الهيئة بصحة ونظامية ربطها.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف الهيئة أفاد بأنه يتمسك بوجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن أنه يعترض على حساب الزكاة على صافي الربح المعدل لعام 1428هـ، ويرى أن الهيئة تحرص على جباية أكبر مبلغ ممكن، بينما كان يجب عليها الالتزام بمبدأ واحد أو بقاعدة عامة لجميع الأعوام.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة حسم الموجودات الثابتة في حدود حقوق الملكية واعتبار صافي الربح المعدل وعاء للزكاة لعام 2008م، في حين يطالب المكلف بحسم كامل أصوله الثابتة من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد (عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ممثلة في راس المال وعناصر وحقوق الملكية الأخرى وأرباح العام ومصادر التمويل الأخرى ناقصاً عناصر الوعاء الزكوي السالبة ممثلة في الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل وخسائر العام والخسائر المرحلة) ويمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي ، وطالما تم استخدام أرباح العام في تمويل هذه الأصول فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18 هـ ونصها (بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها) ، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف الهيئة في طلبها حسم الأصول الثابتة والإنشاءات تحت التنفيذ في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي عن ربح العام وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الموجودات الثابتة من وعائه الزكوي لعام 1428 هـ دون قيدها بحد معين .

البند الثاني: الاستثمارات في شركة

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/7) بتأييد الهيئة في عدم حسم قيمة استثمارات باسهم نقدية في شركة من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1429 هـ و1430 هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن استثمار شركة في شركة بمبلغ (.....) ريال في عام 1429 هـ، وبمبلغ (.....) ريال في عام 1430 هـ كان عنصراً أساسياً في مكونات النهضة المالية لشركة وهي تمثل حصة نقدية في رأس مال شركة تقوم بتزكيته، ومن ثم فمن العجب طلب الهيئة بأن تزكي شركة هذه الحصة وفقاً لوجهة نظر الهيئة الذي وافقت عليه لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى بجدة سيّما وأن لشركة مردود عن هذا الاستثمار، ومن المعلوم أنه لا يجوز شرعاً الثني في الزكاة، وقدم المكلف نسخة من القوائم المالية لشركة للعامين محل البحث والقوائم المالية للسنة الأولى المنتهية في 1429 / 6 / 29 هـ كما هي في ذات التاريخ، والتي تثبت استثمار شركة في شركة بمبلغ (.....) ريال في عام 1429 هـ، وبمبلغ (.....) ريال في عام 1430 هـ، وذكر أن الهيئة لو أمعنت النظر لوجدت أن لشركة شخصية اعتبارية مستقلة وهي شركة لها قوائمها المالية لكل عام ومدققة من محاسب قانوني، ناهيك عن أن القوائم المالية لشركة تقدم للهيئة، وبهذا المعنى كان من الأولى على لجنة الاعتراض الابتدائية استدراك ذلك والموافقة على ما ذهبت إليه الشركة نظراً لأن شركة تبدأ سنتها المالية في 1/1 من كل عام هجري وتنتهي في 12/30 من نفس العام، بينما تبدأ السنة

المالية لشركة مكة للإنشاء والتعمير في 5/1 من كل عام هجري وتنتهي في 4/30 من العام الهجري التالي ، وفي هذا



المقام، ونظرًا لأن لكل شركة سنة مالية مستقلة، وانطلاقًا من هذه المحددات فيجدر بنا الإشارة إلى القاعدة الشرعية التي تقضي بعدم اجتماع حقان لله في مال واحد في عام واحد على اعتبار أن الزكاة لا تجب في النقود إلا مرة واحدة في السنة ولا يسوغ للهيئة أن تستوفي الزكاة من شركة وفي نفس الوقت تحصلها من شركة، وتجدر الإشارة إلى أن كلتا الشركتين تقدم للهيئة (إدارة كبار المكلفين) قوائمها المالية العمومية في كل عام مالي مع الإقرارات الزكوية وتسدد الزكاة للهيئة مع الإقرارات الزكوية من وجهة نظر كل شركة، وتأسيسًا على هذا المبدأ الشرعي يؤكد المكلف على وجود ازدواج زكوي ممنوع شرعًا تصر الهيئة عليه وتلتفت عن كل ما يخالف رأيها أو ما استقر لديها من مفاهيم، وفي هذا السياق فإن شركة استثمرت في شركة عام 1429هـ مبلغ (جبل عمر) ريال وفي عام 1430هـ مبلغ (جبل عمر) ريال وهذا ثابت في دفاتر كل شركة على حدة، ولعل القوائم المالية لشركة المقدمة خير دليل على صحة ما ذهبت إليه شركة في مطالبتها بضرورة عدم الثني في مال واحد حسبما ذكر آنفًا، ولعل فيما بررت به اللجنة الابتدائية قرارها المتوافق مع الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل بالاستناد إلى تعميم الهيئة رقم (9/530) بتاريخ 1420/1/24هـ من التحقق من تزكية الاستثمار لدى الشركة المستثمر فيها، وهذا السند أو التقرير من اللجنة مردودٌ عليه ومدحوض بما هو وارد في بنود قوائم كل شركة التي تعد من قبل محاسبين قانونيين مختلفين، بما معناه أن اختلاف المحاسبين القانونيين يبعث قناعة كافية لكل فاحص أو باحث، ولقد استندت اللجنة الابتدائية في إصدار القرار بإجماع أعضائها إلى وجوب توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل (عروض قنية) وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام

ومن المستغرب في قرار اللجنة في الفقرات (ج، د، هـ) بشأن ضرورة توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية، فكيف توصلت اللجنة إلى عدم توافر النية من صاحب الصلاحية؟ ويرى المكلف إن هذا السند غير مقبول وغير مبرر، وأما ما جاء بالفقرة (هـ) فإن فريق الفحص الميداني لم ينقل هذه الحقيقة في تقريره، حيث سببوا عدم إخضاع الاستثمارات للزكاة إلى مرجعيات فيها قولان، ويتسأل المكلف عن رأي الهيئة واللجنة الابتدائية بعدم اعتبار هذه الحصة النقدية استثمارًا في شركة، هل يُعقل أن تقدم شركة أموال المساهمين المؤتمنة عليها بدون أن تحصل على عائد عليها؟ خصوصًا وأن شركة مكة تتبع سياسة مالية متوازنة للمحافظة على حقوق المساهمين مما يعكس التوازن في اتخاذ القرارات الحكيمة التي جعلت الشركة تحقق أرباحًا صافية بالزيادة من عام لآخر (عام 1431هـ 15%، وعام 1432هـ 15%، وعام 1433هـ 20%، وعام 1434هـ 25%)، والشاهد في الأمر ألم يتضح لفريق الفحص الميداني وللجنة أن شركة قد استثمرت في شركة أموالًا لحولين كاملين وعُلت يد الشركة عن استعمالها حسب الاتفاقيات المبرمة بين الشركتين، أليس ذلك بكافي للجنة لتتولد القناعة لديها المبنية على أسس قويمه؟



وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بأن الهيئة تتمسك بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على (أنه بالرجوع إلى الإيضاح رقم (2/ك) حول القوائم المالية للشركة عن العام المالي 1429هـ أتضح أن المبلغ الذي تطالب الشركة بحسمه من الوعاء الزكوي عبارة عن ضمان مقدم من الشركة إلى أصحاب الأراضي التي لم يتم نقل ملكيتها للشركة، وفي حال نقل الملكية سيتم إصدار أسهم إلى مالكي هذه الأراضي وإعادة النقدية إلى شركة وفي ضوء ذلك يعد هذا المبلغ استثماراً واجب الحسم لشركة علماً بأن الهيئة قامت بحسم استثمارات شركة في شركة بمبلغ (.....) ريال المتمثلة في أسهم عينية لقاء أراضي واسهم عينية لقاء تكاليف متكبدة لتطوير الأراضي حسب الإيضاح رقم (2/ك) حول القوائم المالية للعامين 1429هـ و1430هـ.

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 استثماراته في شركة من وعائه الزكوي، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الاستثمارات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

برجع اللجنة إلى القوائم المالية لشركة لعامي 1429هـ و1430هـ أتضح أن مبلغ (.....) ريال ومبلغ (.....) ريال والتي ذكر المكلف أنها تمثل استثمارات في رأسمال شركة عبارة عن قيمة أسهم نقدية مودعة لدى بنك البلاد من قبل شركة لقاء شراء قطع أراضي لم تسلم بعد إلى المشروع من قبل مالكيها، وذلك لعدم وجود صكوك ملكية واضحة، ولعدم وجود الورثة الشرعيين، وأن الإجراءات النظامية المتعلقة بتحويل ملكية هذه الأراضي باسم الشركة لا تزال جارية، وعند تحويل هذه الأراضي إلى شركة سيعاد إلى شركة النقدية المودعة من قبلها، وسيتم إصدار الأسهم العينية إلى مالكي هذه الأراضي، وقد ورد في محضر الفحص الميداني أن المبالغ المودعة لدى بنك البلاد المشار إليها أعلاه هي ضمان لأصحاب الأراضي، عندما يتم إثبات ملكيتها يتم إصدار الأسهم العينية بأسمائهم في شركة ويتم رد ما دفعته شركة، وأن المبالغ مرتبطة بفترة زمنية قدرها ثلاث سنوات تنتهي في 1431/10/16هـ وبعد انتهاء تلك الفترة يتم تحويل المبالغ المتبقية إلى أسهم لصالح شركة بناء على توصيات مجلس الإدارة في شركة وبناء عليه، وحيث إن هذه المبالغ لم تنتقل ملكيتها لصالح شركة العقاري فومن ثم لا يمكن أن تعد استثمارات للمكلف في شركة، وبما أنها نقدية مودعة في البنك فزكاتها تقع على مالكيها



وهو في هذه الحالة شركة لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم هذه المبالغ من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1429هـ و1430هـ.

البند الثالث: صندوق المتاجرة بالسلع لعام 1430هـ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/9) بتأييد الهيئة في عدم حسم قيمة صندوق المتاجرة بالسلع من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 1430هـ وذلك وفقًا للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم توقيع اتفاقية صندوق المتاجرة بالسلع بالريال بين الشركة وبنك لاستثمار مبلغ (350) مليون ريال، بغرض جني أرباح للشركة وبذلك فهذا المبلغ واجب الخصم من وعاء الزكاة لعام 1430هـ على أساس أن الاستثمارات التي يتعين حسمها من وعاء الزكاة هي الاستثمارات المالية غير المتداولة والتي تتمثل في الأصول غير المعدة للبيع أو الاتجار والتي يتم اقتناؤها أو الإبقاء عليها فترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها وأرباحها والتي يتجاوز بقاؤها في دفاتر البنك سنة أو أكثر والذي يؤيد وجهة النظر هذه ما جاء في قرار وزير المالية رقم (7676/04) في 1410/12/24هـ وإن عنصر استثمار الشركة في بنك يتفق مع تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (1/30) بتاريخ (1411/1/6هـ) المبني على ما ورد بكتاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (7676/04) في 1410/12/24هـ المتضمن موافقته على ما انتهى إليه محافظ مؤسسة النقد العربي السعودي بخطابه رقم (755/م/ج) بتاريخ 1410/10/29هـ بخصوص موضوع الاستثمار ، ويلادح أنه بتاريخ 1429/7/7هـ الموافق 2008/7/13م تم توقيع اتفاقية صندوق المتاجرة بالسلع بالريال بين الشركة وبنك نحو استثمار مبلغ ريال، بغرض زيادة أرباحها الموزعة لمساهميها، ويعني هذا الإجراء حرص مجلس إدارة الشركة على تنويع مصادر التمويل ، وأيضًا بتاريخ 1429/8/24هـ الموافق 2008/9/15م لاستثمار مبلغ (100) مليون ريال، ومن ثم فإن مبلغ ريال، بغرض جني أرباح الشركة واجب الخصم من وعاء الزكاة المستحقة على الشركة لعام 1430هـ على أساس أن الاستثمارات التي يتعين حسمها من وعاء الزكاة هي الاستثمارات المالية غير المتداولة والتي تتمثل في الأصول غير المعدة للبيع أو الاتجار والتي يتم اقتناؤها أو الإبقاء عليها فترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها وأرباحها والتي يتجاوز بقاؤها في دفاتر البنك سنة أو أكثر، أما الاستثمارات المتداولة فلا يجوز حسمها من وعاء الزكاة، ولقد صدر منشور الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (2) لسنة 1394هـ بتاريخ 1394/6/1هـ التنفيذي لفتوى الهيئة القضائية العليا بالمملكة رقم (155) بتاريخ 1394/4/9هـ المبلغ لمعالي وزير الدولة للشؤون المالية والاقتصاد الوطني من معالي وزير العدل وفق كتابه رقم (385) بتاريخ 1394/4/26هـ، ومن ثم فإن قرار اللجنة يشتمل على عوار شرعي ونظامي لاستناده في كل التبريرات الواردة به على محضر أعمال الفحص الميداني لموظفي



الهيئة العامة للزكاة والدخل والغير معتمد من إدارة الشركة مما يفقده حجته في مواجهة الحقيقة والأنظمة والتعليمات التي نهجت الشركة إلى الأخذ بها شكلاً وموضوعاً في تعاملاتها مع الهيئة إبراء لذمتها أمام حملة الأسهم من ملاكها لافتقاره إلى الحصانة الشرعية الداعمة لهذا التوجه ، وقدمت الشركة صور عن العقود التي أجرتها مع بنك الرياض في شأن هذه الاستثمارات، ناهيك عن أن الفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ التي تركز عليها الهيئة وكذلك اللجنة تتماشى مع دفاع الهيئة على اعتبار أن الاستثمارات طالما أنها كانت لأكثر من سنة فتعامل معاملة الأصول الثابتة، ومن ثم لا يؤخذ بتوصية فريق الفحص الميداني، وقد جاء بالبند رقم (2) من التعميم رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ بأن الاستثمارات في الشركات المساهمة تُخصم من وعاء الزكاة بقيمتها الشرائية إذا كان الهدف من الشراء هو الدخول في استثمارات طويلة الأجل، حيث صدر تعميم الهيئة المشار إليه إنفاذاً لما جاء بخطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (1622/32) بتاريخ 1413/2/24هـ لانعدام اعتماده على قرائن ثبوتية، فالمعول عليه هو اتفاقيات الشركة مع بنك وأضاف المكلف بأن الهيئة قد تأخرت أكثر من اللازم في إبلاغ الشركة بالربط الزكوي النهائي ولفترة تزيد عن (6) سنوات طبقاً لخطابها رقم (1432/16/607) وبتاريخ 1432/2/1هـ عن الأعوام (من عام 1424هـ وحتى عام 1430هـ) مما حدى بالشركة إلى توزيع أرباحها التي حققتها عن تلك السنوات للمساهمين بالاستناد إلى أن الهيئة كانت قد اقتنعت بميزانياتها وقوائمها المالية المعتمدة من مراجع حسابات قانوني معترف به والتي قدمتها للهيئة في المواعيد النظامية ومع كل ميزانية تم شفع البيانات معها الإقرارات الزكوية من واقع السجلات والدفاتر لحساب قيمة الزكاة المستحقة على الشركة من وجهة نظرها المعتمدة على نظام فريضة الزكاة ، والفتاوى الشرعية، والقرارات الوزارية، وتعاميم هيئة الزكاة والدخل، وطبقاً للمادة (12) من القرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/5هـ .

ولقد غاب عن الهيئة القيام بدورها وفق القرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/5هـ ببعثها الربوط الزكوية الابتدائية التي توضح فيها وجهة نظرها نحو إقرارات الشركة في غضون (12) شهراً على الأغلب حيث إنه خلال هذه الفترة الطويلة يتم التقارب في كثير من وجهات النظر بين الطرفين علماً بأن لجنة الاعتراض الابتدائية قد أغفلت هذه المرحلة الهامة تجاه ضرورة قيام الهيئة بالربط الابتدائي والتي يترتب عليها حصول الشركة على شهادة مؤقتة من الهيئة يسري مفعولها لمدة (18) شهراً وذلك فور سدادها الزكاة عن كل عام مالي.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال لماذا تتغافل اللجنة عن إجراءات إدارة كبار المكلفين بالهيئة والتي بلغت درجة فرض قراراتها وأنها سيدة قراراتها وليس هناك من يراجعها لا من الهيئة ولا من لجان الاعتراض تحت مظلة زيادة الإيرادات لخزينة الهيئة خصوصاً وأن الربوط الزكوية تصدر بتوقيع رئيس إدارة كبار المكلفين، وبهذا الإجراء فإن مكلفي الزكاة يلجؤون إلى الاعتراض لدى لجان الاعتراض الابتدائية مما أدى إلى زيادة الاعتراضات، وعلى سبيل المثال في خصوص شركة



فهناك توافق في كثير من النقاط، ولو أن الهيئة التزمت هذه المرجعية لمرحلة الربط الابتدائي لكانت وفرت على اللجنة الابتدائية (75%) من قراراتها التي جرى التوافق عليها بين الشركة والهيئة، وهذا الوضع ينسحب على معظم الاعتراضات الزكوية، وطالما أن هناك فترة محددة لتقديم الإقرارات الزكوية ودفع المستحق للهيئة بموجبها، وطالما أن هناك مؤاخذات لمن لا يعترض خلال شهرين ونصف على الربط النهائي الذي أجرته الهيئة، وطالما أن هناك رفض شكلي أمام لجنة الاستئناف الزكوية الضريبية لمن لا يربط اعتراضه بضمان بنكي أو شيك مصرفي بقيمة الزكاة المستحقة الذي تجر به لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية، وهذا الأمر لم تقم به اللجنة، ولكن الشركة قامت بإجرائه طبقاً للتسوية المرفقة وإنفاذاً لقرارات معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (373) وذلك من باب الحيطة وتأييد اللجنة لها والتي أصدرت جميع قراراتها بالإجماع الكلي .

ومن المسلم به أن على إدارة كبار المكلفين بالهيئة إصدار شهادة مؤقتة فور استلامها الإقرار الزكوي من وجهة نظر المكلف الزكوي الذي بموجبه يتحصل على شهادة من الهيئة لمدة (18) شهراً من تاريخ بداية السنة المالية للشركة، وهذه المدة كافية للبحث والحوار بين الشركة والهيئة، ومن المؤكد أن الهيئة أدرجت الشركة أمام المساهمين بعدم التوصل إلى تسوية ترضي الطرفين، خاصةً وإن الهيئة ملزمة بإنهاء موقف الشركة الزكوي خلال (18) شهراً وحيث إن الهيئة لم تقم بذلك فيصبح من حق الشركة توزيع أرباح كل عام لمساهميها طبقاً لما ألزمت به الهيئة بمنشورها الدوري رقم (2) بتاريخ 1393/5/1هـ الموافق 1973/6/2م، وهذا الأمر سكتت عنه لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية وهو إجراء كافٍ لرفض اعتراضها من الناحية الشكلية لتعارضه مع أحكام المنشور الدوري للهيئة رقم (93/2) المشار إليه أعلاه لكون هذا التأخير من جانب الهيئة قد تسبب في الآتي :

حرمان الشركة من الحصول على الشهادة المؤقتة ومن ثم الشهادة النهائية التي بموجبها توزع الشركة أرباحها على مساهميها لكل عام.

إقحام الشركة في تقديم أوراق ومستندات لسنوات خلت بالمخالفة للنظام الحاكم بين الهيئة والشركة، وللعلم فإن هذه الشركة — في كل عامين ماليين على وجه التقدير — تغير محاسبيها القانونيين بناءً على قرارات جمعيتها العمومية السنوية للمساهمين وبحضور مندوبين عن وزارة التجارة وهيئة السوق المالية.

وقد أورد المكلف في استئنافه بند مخصص الديون المشكوك فيها فذكر أن لجنة الاعتراض لم تلتفت إلى اعتراض شركة على عدم حسم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها للعام المالي (1427/1426هـ) بمبلغ (.....) ريال، حيث



إن هذا المبلغ يمثل مديونيات من عامي 1416هـ - 1417هـ عن محلات البلوكات والحرفيين، وتم تكوين هذا المخصص من عام 1417هـ وحتى عام 1424هـ حتى أصبح المخصص مائة بالمائة (كامل المديونية) وتم إعدام المديونيات، وتستفسر الشركة عن سبب تجاهل اللجنة اعتراض الشركة بخصوص عدم حسم المخصص من الوعاء الزكوي، وأيضاً ما هي مبررات الهيئة في عدم حسمها بالربط الزكوي.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بأن الهيئة تتمسك بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على (أنه بالاطلاع على الإيضاح رقم (30) من إيضاحات القوائم المالية لعام 1430هـ أتضح أن هذا الصندوق عبارة عن مبالغ موزعة مقابل عوائد سنوية ومن ثم لا يتم حسمها من الوعاء الزكوي كونها لا تعد من عروض القنية وفقاً لخطاب معالي وزير المالية رقم (2420/13) بتاريخ 1415/3/22هـ — وموافقة معاليه على عرض الإدارة القانونية بمقام الوزارة رقم (12339) بتاريخ 1417/7/26هـ وهو ما يتفق مع الأنظمة والتعليمات المطبقة في مثل هذه الحالة .

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 استثماراته في صندوق المتاجرة بالسلع، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم مبلغ صندوق المتاجرة بالسلع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة إلى القوائم المالية للمكلف لعام 1430هـ، وإلى اتفاقية صندوق المتاجرة بالسلع الموقعة بين المكلف وبنك الرياض بتاريخ 1429/7/7هـ و1429/8/24هـ تبين أن طبيعة أعمال ونشاط هذا الصندوق هو المتاجرة بالسلع — بيعاً وشراءً - وهذا بحد ذاته دليلاً كافياً لتكييف هذا الاستثمار ضمن الاستثمارات المعدة للمتاجرة التي تجب فيها الزكاة، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته في صندوق المتاجرة بالسلع، وبالنسبة لما ذكره المكلف من أن اللجنة لم تلتفت إلى اعتراضه على عدم حسم مخصص الديون المشكوك فيها لعامي 1426هـ و1427هـ والذي يمثل مديونيات من عامي 1416هـ و1417هـ عن محلات البلوك والحرفيين، ومبررات الهيئة في عدم حسمه من وعائه الزكوي، فترى اللجنة أن القرار الابتدائي رقم (6/19) لعام 1434هـ صادر بشأن اعتراض المكلف على الربط الزكوي للأعوام من 1424هـ حتى 1430هـ ووارد في البند (ثانياً) منه تحت الفقرة (3) ما نصه (زوال الخلاف حول بند مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف وتعديل الربط الزكوي لعام 1425هـ بذلك، ولم يقدم المكلف ما يفيد أن خطاب الاعتراض المقدم من قبله إلى



الهيئة تضمن اعتراضه على عدم حسم الديون المشكوك فيها لعامي 1426هـ و1427هـ لذا قررت اللجنة صرف النظر عن بحث هذا الموضوع لعدم اعتراض المكلف عليه أصلاً ولعدم وروده في حيثيات ومنطوق القرار الابتدائي المستأنف.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (6/19) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1-رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 1428هـ دون قيدها بحد معين .

2-رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم استثمارات المكلف في شركة النقدية المودعة في البنك من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1429هـ و1430هـ.

3/أ-رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته في صندوق المتاجرة بالسلع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب-صرف النظر عن بحث الموضوع المتعلق بمخصص الديون المشكوك فيها لعامي 1426هـ و1427هـ للحيثيات الواردة في هذا القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق



رقم القرار: 1648

سنة القرار: 1438

المفتاح

أرباح / استثمار / تأمين / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل

الموضوع

أرباح موزعة / صناديق استثمار / تأمين مخاطر / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة

المبدأ

1. تعتبر الشركات التابعة للشركة القابضة والمملوكة لشركاء سعوديين وغير سعوديين منشآت مستقلة عن الشركة الأم، ويتعين تقديم إقرار مستقل، ولا يقبل الإقرار الموحد للشركة الأم.
2. تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
3. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
4. وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة، ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/2/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم (7) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام المالية من 2008م حتى 2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/15هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف كل من: و.....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (398) بتاريخ 1435/2/26هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (350) بتاريخ 1435/3/13هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (358) بتاريخ 1435/3/25هـ، وقدم ضمناً بنكياً بالفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي؛ وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيان الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإقرار الموحد.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بإقرار زكوي وضريبي مستقل عن شركته الأم؛ وفقاً لحجتي القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحاً أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية، وقد جاءت وجهة نظره في القرار الابتدائي أن شركة (أ) لا توافق على الربط الزكوي الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل؛ الذي يعتبر شركة (أ) كمنشأة مستقلة بذاتها دون أخذ الشركة الأم وهي بنك (ب) الذي يمتلك شركة (أ)، كما تم إبلاغ الهيئة العامة للزكاة والدخل به في الخطاب رقم (12/0979/2) والخطاب رقم (12/1202/2)، وشركة (أ) على قناعة تامة أن الربط الزكوي كان يتوجب إجراؤه على أساس موحد وفقاً للقرار الوزاري رقم (1005)، كما أنه لغرض ممارسة رقابة أكبر على القطاع البنكي في المملكة؛ فقد طلبت الجهة الرقابية من جميع البنوك في المملكة تأسيس شركات جديدة مملوكة بالكامل لها وتحويل أعمال السمسرة والاستثمار إلى هذه الشركات الجديدة؛ والتزاماً منه بتوجيهات الجهة الرقابية فقد أسس بنك (ب) منشأة مستقلة تماماً ذات شخصية اعتبارية مستقلة باسم شركة (أ) كشركة مساهمة سعودية مغلقة، ومرة أخرى لاستيفاء المتطلبات النظامية التي لم تكن تسمح حينئذ بتأسيس شركة مملوكة بالكامل لمساهم واحد؛ فقد تم تسجيل شركة (أ) كشركة مملوكة بنسبة 99,99% لبنك (ب) واحتفظ أربعة من أعضاء مجلس إدارة بنك (ب) بالأسهم المتبقية؛ أي بنسبة 0,01% (أي بنسبة 0,0025% لكل منهم) باعتبارهم "مساهمين معينين" بالنيابة عن بنك (ب)، ولم يكتب المساهمون المعينون في رأس المال مقابل تملكهم نسبة 0,0025% من الأسهم لكل منهم بصفتهم "مساهمين معينين" في شركة (أ)، كما لم يكن يحق لهم الحصول على أية توزيعات أرباح؛ وعليه فإن 100% من ربح شركة (أ) يذهب إلى بنك (ب) في نهاية السنة، وتأييداً لذلك فقد قدم بنك (ب) تأكيداً من المساهمين المعينين بالخطاب رقم (12-0979-02) انظر الملحق رقم (2) المرفق؛ ولذا فإن شركة (أ) يحاسب عنها كشركة تابعة مملوكة بالكامل لبنك (ب) في القوائم المالية المقدمة إلى كل من مؤسسة النقد العربي السعودي ووزارة التجارة والصناعة؛ ووفقاً للفقرة الأولى من القرار الوزاري رقم (1005) فإن بنك (ب) مطالب بتقديم إقرار موحد عن جميع أعماله في المملكة بما في ذلك شركة (أ) باعتبارها شركة تابعة مملوكة بالكامل لبنك (ب)؛ وبناء عليه فقد طلب بنك (ب) من الهيئة العامة للزكاة والدخل بالخطاب رقم (09-0548-02) السماح له بتقديم إقرار موحد لبنك (ب) وشركة (أ)؛ ولكن



لأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تكن موافقة على طلب بنك (ب)؛ فقد قدم كل من بنك (ب) وشركة (أ) إقراره المستقل للسنوات من 2008م إلى 2011م، ولاحقًا لذلك فقد قدم بنك (ب) حساب الزكاة على أساس موحد، وطلب من الهيئة العامة للزكاة والدخل إجراء الربط على نفس الأساس؛ وفقًا للقرار الوزاري رقم (1005)، وفي وقت لاحق أصبحت شركة (أ) شركة تابعة مملوكة بالكامل، كما تم إبلاغ الهيئة العامة للزكاة والدخل به بالخطاب رقم (02-1202-12)، حيث سمحت هيئة السوق المالية بالخطاب رقم (3132/6) بتاريخ 1433/7/8هـ بنقل أسهم شركة (أ) التي يحتفظ بها "المساهمون المعينون" ونسبتها 0,01% إلى (ب). وتلخص الشركة موقفها في أنه بالنظر لأن شركة (أ) منشأة مملوكة ملكية كاملة لبنك (ب)، وأن بنك (ب) قد قدم قوائم مالية موحدة؛ أي لبنك (ب) وشركة (أ) كمنشأة واحدة تعد قوائم مالية واحدة وتقديمها إلى كل من مؤسسة النقد العربي السعودي ووزارة التجارة والصناعة؛ فإن شركة (أ) على قناعة تامة أن الربط للسنوات من 2008م إلى 2011م يجب أن تقوم على أساس توحيد الشركة والشركة الأم وليس على أساس الشركة كمنشأة قائمة بذاتها؛ وبناءً عليه فإن شركة (أ) ترجو من الهيئة العامة للزكاة والدخل إصدار ربط معدل على أساس موحد كما سبق وإن تم طلبه في الخطاب رقم (12/979/02) ورقم (12/1202/02).

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكر ممثلوها أن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها المتمثل بالربط على الشركة مستقلة عن البنك حيث إن البنك لا يمتلك الشركة بنسبة 100% طبقًا للقرار الوزاري رقم (1005) لعام 1428هـ؛ مع العلم أن الهيئة ردت على طلبات المكلف بالرفض بخطابها رقم (12/2425) بتاريخ 1430/5/1هـ، وقد ذكرت اللجنة الابتدائية الثالثة في القرار الابتدائي (وحيث إن ما ادعاه المكلف هو مخالفة صريحة لنظام الشركات؛ وبخاصة المادة السابعة التي تنص على أن "يتقاسم جميع الشركاء الأرباح والخسائر؛ فإذا اتفق على حرمان أحد الشركاء من الربح أو على إعفائهم الخسارة كان هذا الشرط باطلاً..." وحيث إن الحالة النظامية للمكلف في سنوات الخلاف تبين أنه شركة مملوكة لأكثر من طرف؛ فإنه ملزم بتقديم إقرار زكوي وضريبي مستقل).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف محاسبته والربط عليه للأعوام محل الاستئناف على أساس إقرار موحد للشركة الأم بنك (ب)، في حين أن الهيئة تتمسك بمحاسبته والربط عليه على أساس إقرار مستقل للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على الفقرة (أولاً) من قرار وزير المالية رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ التي تنص على "يجب على الشركة القابضة وشركاتها التابعة المملوكة لها بالكامل تقديم حسابات موحدة تشمل الشركة القابضة والشركات التابعة لها؛ سواءً كانت تلك الشركات التابعة مسجلة داخل المملكة أم خارجها، وتتم محاسبته على أساس ما تظهره نتيجة هذه الحسابات بوعاء زكوي واحد"، وبالرجوع إلى المادة (2) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومنهم ما نصت عليه في الفقرة (أ) على أنه "شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين" والفقرة (ب) من المادة (6) التي نصت على أنه "الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة هو حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة



بمقتضى هذا النظام"، والمادة (60) التي نصت في الفقرة (أ) على أنه "يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة"، ونصت في الفقرة (ب) على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار"، ونصت في الفقرة (ج) على أنه "على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

1- شركة أموال مقيمة.

2- غير مقيم منشأة دائمة في المملكة.

3- شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط.

وكذلك الفقرة (1) من المادة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي نصت على أنه "تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، ولا تعد حصص غير السعوديين في الشركات السعودية المختلطة التي تشارك في شركة أموال مقيمة حصصاً سعودية لأغراض هذا النظام".

وحيث تبين أن شركة (أ) (المكلف) تم تأسيسها بتاريخ 27/فبراير/2008م كشركة مساهمة سعودية مقفلة (شركة أموال مقيمة) وفقاً لنظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22هـ، ويملكها خمسة شركاء منهم بنك (ب) (شركة أموال مقيمة ويمتلك ملكية مباشرة حصة بنسبة 99,99% في الشركة، وبنك (ب) مملوك بنسبة 94,17% لمساهمين سعوديين و5,83% لمساهمين غير سعوديين)؛ واستناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (2) والفقرة (ب) من المادة (6) من نظام ضريبة الدخل، وكذلك الفقرة (1) من المادة (1) من اللائحة التنفيذية؛ فإنها تخضع للضريبة عن حصص الشركاء غير السعوديين في (ب) وملزمة بموجب الفقرة (ج/1) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل بتقديم إقرار ضريبي مستقل عن الشركة الأم، وأن ما نصت عليه الفقرة (أولاً) من قرار وزير المالية رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ ينطبق على الشركات القابضة المملوكة لشركاء سعوديين وتخضع للزكاة بالكامل، ولا ينطبق على الشركات القابضة المملوكة لشركاء سعوديين وشركاء غير سعوديين (مختلطة)؛ وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في محاسبته والربط عليه على أساس إقرار موحد للشركة الأم بنك (ب)، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تطبيق ضريبة الاستقطاع على أرباح الأسهم الموزعة إلى بنك (ب).

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/6) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بدفع ضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين في توزيعات الأرباح وفقاً لحثيات القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحاً أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية وقد جاء وجهة نظره في القرار الابتدائي أنه كما تم بيانه في النقطة (1) فإن شركة (أ) منشأة مملوكة بالكامل لبنك (ب) ويتم تقديم إقراراتها الضريبية



والزكوية بناء على حصة المساهمين السعوديين وغير السعوديين في بنك (ب) (أي 94,16667% للمساهمين السعوديين و5,83333% للمساهمين غير السعوديين).

ويرى المكلف أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قد فهمت خطأ أن توزيعات الأرباح من شركة (أ) قد دفعت إلى المساهم غير السعودي؛ وبناء عليه فرضت الهيئة العامة للزكاة والدخل ضريبة استقطاع بتطبيق النسبة المئوية لحصة المساهمين غير السعوديين في بنك (ب)، وفي الواقع إن توزيعات الأرباح قد دفعت إلى بنك (ب) باعتباره منشأة سعودية، ولم يتم تحويل أي مبالغ خارج المملكة، ولا شك أن الهيئة العامة للزكاة والدخل تقدر أن ضرائب الاستقطاع، وفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (63) من لائحته التنفيذية، تنشأ فقط إذا تم دفع مبلغ إلى جهة غير مقيمة، ومن المؤكد أن شركة (أ) باعتبارها مملوكة بنسبة 100% لبنك (ب) قد قامت بتحويل جميع توزيعات أرباحها إلى بنك (ب)؛ لذا فإن ضريبة الاستقطاع تستحق فقط من قبل بنك (ب) ويسددها البنك عندما يدفع توزيعات أرباحه إلى المساهم غير السعودي فيه.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها حيث إن التسوية في الحسابات تعتبر واقعة دفع؛ ولهذا تم فرض ضريبة الاستقطاع على الشركاء غير السعوديين، بالإضافة إلى أن الشركة تقر بأنها مملوكة لكل من الشركاء السعوديين وغير السعوديين، وليس لبنك (ب) باعتباره شركة سعودية؛ فإن أي توزيع للربح يشمل الطرفين السعودي وغير السعودي.

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 حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب) لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك الهيئة بإخضاعه لضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن شركة (أ) (المكلف) مملوكة لخمسة شركاء أحدهم بنك (ب) بنسبة 99,99% وأربعة مواطنين سعوديين بنسبة 0,01%؛ وتبين أن بنك (ب) يمتلك ملكية مباشرة حصة بنسبة 99,99% في الشركة، وبنك (ب) مملوك بنسبة 94,17% لمساهمين سعوديين و5,83% لمساهمين غير سعوديين.

ويرجع اللجنة إلى الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الخدمات، والفقرة (أ/6) من المادة الخامسة التي نصت على أن من مصادر الدخل "أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة"، والفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي عرفت المقصود بالأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي:



أ- لا تخضع لضريبة الاستقطاع توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية.

ب- يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكاملة للشركة بما يتجاوز رأس المال.

ج- لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة).

وكذلك المادة (74) التي حددت تاريخ تطبيق ضريبة الاستقطاع بأنه "تطبق أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة الثامنة والسيتين من النظام على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13 هـ الموافق 2004/7/30 م".

وحيث إن التوزيع تم من المكلف (شركة أموال مقيمة) إلى بنك (ب) (شركة أموال مقيمة)، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح الموزعة لبنك (ب) (شركة أموال مقيمة) لضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: تطبيق ضريبة استقطاع على الأتعاب المهنية والاستشارية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/6) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بدفع ضريبة الاستقطاع عن أتعاب الخدمات المهنية وفقًا لحثيات القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحًا أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية، وقد جاء وجهة نظره في القرار الابتدائي أنه كما تقدم بيانه فإن شركة (أ) مملوكة بالكامل لبنك (ب)، وبموجب عقد الخدمة المبرم بين بنك (ب) وشركة (أ)؛ فإن ضريبة الاستقطاع المتعلقة بشركة (أ) يسدها البنك بالنيابة عن الشركة، وقد تم الإفصاح عن ضريبة الاستقطاع المسددة من قبل بنك (ب) إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل في إقرارات ضريبة الاستقطاع التي يقدمها بنك (ب) إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل، لا توافق شركة (أ) على قيام الهيئة العامة للزكاة والدخل بربط ضريبة استقطاع على الأتعاب المهنية المتعلقة بالجهات غير المقيمة التي تم الإفصاح عنها في الكشف رقم (6) من الإقرارات؛ لأن ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ قد تم سدادها من قبل بنك (ب)، إن فرض ضريبة استقطاع على شركة (أ) ينتج عنه تثنية الضريبة، ويسر شركة (أ) تقديم المطابقة للملائمة تأييدًا لذلك.

وباطلاع ممثلو الهيئة على استئناف المكلف ذكروا بأن المكلف يطالب بقبول مبدأ سداد البنك لضريبة الاستقطاع عن البند نيابة عن الشركة والتي يمتلكها بنسبة 99% وتم الإفصاح عنها ضمن الضرائب المسددة عن طريق البنك ولم تقبل الهيئة بهذا السداد؛ لأن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت قيامه بسداد الضريبة بنفسه رغم مطالبة الهيئة له بذلك.



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 مطالبته بسداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل أتعاب مهنية واستشارية لإفصاح بنك (ب) عن تلك المبالغ وسداده ضريبة الاستقطاع المستحقة عليها ضمن إقراراته، في حين تتمسك الهيئة بمطالبة المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع المستحقة عن هذه الأتعاب للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الأجزاء التي قدمها المكلف وهي الصفحات (3 و 6 و 25) فقط، من اتفاقية مستوى الخدمات المبرمة بينه وبين بنك (ب) بتاريخ 2008/3/29م حيث يستند على ما نص عليه جدول تعريف الخدمات ومقاييس ومؤشرات أدائها، وكذلك التقارير في الصفحة (25) في هذه الاتفاقية من تعريف للخدمة على أنها "استكمال تقارير الزكاة بدقة وفي الوقت المناسب" والتقرير التي نصت على أنها "تقارير الزكاة السنوية والشهرية لضرائب الاستقطاع"، واطلاعها على إيضاحات القوائم المالية تبين أن من ضمن المعاملات مع الجهات ذات العلاقة مصروفات محملة من بنك (ب) بمبلغ (16,058,129) ريال و (22,790,000) ريال و (13,672,000) ريال و (4,228,000) ريال للأعوام المالية من 2008م حتى 2011م على التوالي، وكذلك تكلفة خدمات إسناد محملة أيضًا من البنك بمبلغ (31,500,000) ريال و (38,000,000) ريال و (16,917,000) ريال و (5,094,192) ريال للأعوام من 2008م حتى 2011م على التوالي، واطلاعها على الإقرارات الضريبية والكشوفات المرفقة تبين من كشف تحليل المصروفات المتنوعة أن هذين البندين قد تم تحميلهما ضمن التكاليف الأخرى من بند "أخرى متنوعة" بالإقرارات الضريبية، وتبين من كشف أتعاب استشارية ومهنية رقم (6) أن من بين الجهات التي قدمت هذه الخدمات جهات غير مقيمة، وأن هذه الأتعاب قد تم تحميلها ضمن التكاليف الأخرى بند أتعاب استشارية ومهنية بالإقرارات الضريبية بمبلغ (1,492,607) ريال و (1,268,794) ريال و (1,692,030) ريال و (3,785,473) ريال للأعوام من 2008م حتى 2011م على التوالي، وأن الهيئة بموجب خطاب الربط رقم 1434/16/217هـ بتاريخ 1434/1/11هـ طالبت المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع المستحقة عن هذا البند.

ويرجع اللجنة إلى الفقرة (د) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، التي نصت على أن من الأشخاص الخاضعين للضريبة "د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، والفقرة (أ-8) من المادة الخامسة التي تنص على أن من مصادر الدخل المتحقق في المملكة "8- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة"، والمادة (68) التي نصت في الفقرات (أ، ب، ج، ح) على أنه "أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ب- يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يأتي:



1- التسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

2- تزويد المستفيد بشهادة تبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة.

3- تزويد المصلحة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد (الرقم المميز) إذا توفر، وأي معلومات أخرى قد تطلبها المصلحة.

4- الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقاً لما تحدده اللائحة.

ج- الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب.

3- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة، ج- لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة "الخدمات" أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى"، وكذلك الفقرة (9) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي نصت على أنه "على المكلف بضرورة الاستقطاع بالآتي:

أ- تقديم بيان الاستقطاع الشهري وفقاً للنموذج المعد من المصلحة وذلك خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

ب- تقديم المعلومات الخاصة بعمليات الاستقطاع التي أجراها الملزم بالاستقطاع لكل سنة مالية؛ وفقاً للنموذج المعد من المصلحة، في موعد لا يتجاوز مئة وعشرين يوماً من انتهاء السنة المالية باستثناء شركات الأشخاص فعليها تقديم النموذج خلال ستين يوماً من نهاية سنتها المالية.

ج- الاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع، والتي يجب أن يتوفر فيها على الأقل اسم وعنوان المستفيد، نوع الدفعة، قيمتها، المبلغ المستقطع، ويحتفظ بهذه السجلات مع المستندات المؤيدة له المدة لا تقل عن عشر سنوات بعد الدفع، وتمدد فترة الاحتفاظ بالسجلات إذا كان الموضوع لا يزال محل دراسة من قبل المصلحة أو الجهات المختصة حتى إنهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي".



وحيث تبين أن الخدمات المهنية والاستشارية لم تقدمها الجهات غير المقيمة للأطراف ذات العلاقة ((ب))، ولا تشملها المعاملات التي تمت معها من مصروفات محملة على حسابات المكلف أو تكاليف الإسناد، وإنما تم تقديمها للمكلف وحمل أتعابها مباشرة على حساباته؛ لذلك فإن المكلف هو الشخص المسؤول عن الالتزامات النظامية المشار لها أعلاه من إفصاح عن البيانات والمعلومات، وتضمينها في نماذج الاستقطاع الشهرية والسنوية له، وسداد ضريبة الاستقطاع والاحتفاظ بالسجلات والمستندات المتعلقة بها، ولا يعتد في ذلك بتضمينها ضمن نماذج الاستقطاع لأي طرف آخر؛ وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: تطبيق غرامة تأخير استتباعية على ضريبة الاستقطاع على توزيعات أرباح الأسهم.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/8أ) برفض اعتراض المكلف فيما يخص غرامة التأخير على الأرباح الموزعة على الشركاء غير السعوديين؛ وفقًا لحثيات القرار واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحًا أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية؛ وقد جاءت وجهة نظره في القرار الابتدائي بأن شركة (أ) لا توافق على فرض الهيئة العامة للزكاة والدخل غرامة التأخير الناشئة عن معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل للبنود المبينة أعلاه، وأكد المكلف أنه قد دأب على سداد الضرائب المستحقة بحسن نية وفقًا لنظام الضريبة حسب تطبيقه وتفسيره وضمن المهلة النظامية المحددة، وأشار إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لسنة 1430هـ في قضية غرامة التأخير؛ وفقًا لنظام ضريبة الدخل الجديد الذي قضت فيه بأنه "فيما يتعلق بغرامة التأخير التي فرضتها الهيئة العامة للزكاة والدخل على ضريبة الاستقطاع؛ فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه للجنة عدم توجب غرامة التأخير".

وأشار المكلف إلى التعميم رقم 3 لسنة 1379هـ الذي ينص على أنه "يكفي أن يقوم بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون؛ لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى" وأشار أيضًا إلى أن لجنة الاعتراض الابتدائية قد قضت في قراراتها رقم 6 ورقم 48 لسنة 1401هـ بأنه "لا ينبغي فرض غرامة تأخير في الحالات التي يوجد فيها خلاف في وجهات النظر بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف" وقد تأكد هذا القرار في مختلف قرارات لجان الاعتراض الابتدائية منها على سبيل المثال القرارات رقم (12 و 43 و 112) الصادرة في سنة 1408هـ، كما أن اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (452) لسنة 1424هـ وقرارها رقم (309 و 310) لسنة 1421هـ والقرار رقم (449) لسنة 1424هـ قد أكدت نقطة مبدأ ألا وهي أن غرامة التأخير يجب عدم فرضها إذا نشأ الالتزام الإضافي عن خلاف حقيقي بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا بأنه تم فرض غرامة تأخير على المكلف طبقًا للفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي والفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.



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 حساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب)، في حين تتمسك الهيئة بإجرائها في حساب غرامة التأخير للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث انتهت اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في عدم فرض ضريبة استقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب)، فإن غرامة التأخير التي احتسبتها الهيئة تسقط لسقوط أصلها.

البند الخامس: غرامة تأخير دفع ضريبة الاستقطاع عن الأتعاب المهنية.

قضى القرار الابتدائي بتأييد المكلف في مطالبته بعدم حساب غرامة التأخير على دفع ضريبة الاستقطاع عن الأتعاب المهنية؛ وفقاً لحثيات القرار واستأنفت الهيئة العامة للزكاة والدخل القرار فيما قضى به حيال هذا البند؛ وجاءت وجهة نظرها بأنها طبقت التعليمات النظامية طبقاً للمادة (77) فقرة (أ) من النظام الضريبي والمادة (68) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية كما أن ما ذكرته اللجنة في تبريرها لإلغاء الغرامة (بأن دفع بنك (ب) للضريبة نيابة عن المكلف يؤكد عدم قصد المكلف التأخير؛ فيدفع الضريبة المستحقة) في حين لم تقبل اللجنة طلب المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع على الأتعاب المهنية، إضافة إلى أنها لا تتعامل مع نوايا المكلف وإنما تتعامل مع حقائق واقعية حيث إن العبرة بواقع الحال.

وباطلاع المكلف على استئناف الهيئة ذكر أنه لا يوافق على فرض الهيئة العامة للزكاة والدخل غرامة التأخير الناشئة عن معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل للبنود المبينة أعلاه، وأكد المكلف أنه قد دأب على سداد الضرائب المستحقة بحسن نية وفقاً لنظام الضريبة حسب تطبيقه وتفسيره، وضمن المهلة النظامية المحددة، وأشار إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لسنة 1430هـ في قضية غرامة التأخير؛ وفقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد الذي قضت فيه بأنه "فيما يتعلق بغرامة التأخير التي فرضتها الهيئة العامة للزكاة والدخل على ضريبة الاستقطاع؛ فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه للجنة عدم توجب غرامة التأخير".

وأشار المكلف إلى التعميم رقم 3 لسنة 1379هـ الذي ينص على أنه "يكفي أن يقوم بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون؛ لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى" وأشار أيضاً إلى أن لجنة الاعتراض الابتدائية قد قضت في قراراتها رقم 6 ورقم 48 لسنة 1401هـ بأنه "لا ينبغي فرض غرامة تأخير في الحالات التي يوجد فيها خلاف في وجهات النظر بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف" وقد تأكد هذا القرار في مختلف قرارات لجان الاعتراض الابتدائية منها على سبيل المثال القرارات رقم (12 و43 و112) الصادرة في سنة 1408هـ، كما أن اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم 452 لسنة 1424هـ وقرارها رقم (309 و310) لسنة 1421هـ والقرار رقم (449) لسنة 1424هـ،



قد أكدت نقطة مبدأ ألا وهي أن غرامة التأخير يجب عدم فرضها إذا نشأ الالتزام الإضافي عن خلاف حقيقي بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات؛ تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة حساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن الأتعاب المهنية والاستشارية غير المسددة، في حين يطلب المكلف عدم حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف تبين أن الأتعاب المهنية والاستشارية التي ظهرت بكشف أتعاب استشارية ومهنية رقم (6) المرفقة بإقراراته الزكوية الضريبية، قد ضمنها بنك (ب) ضمن نماذج الاستقطاع الشهرية وسدد ضريبة الاستقطاع عنها في حساب ضريبة الاستقطاع للبنك.

وبرجوع اللجنة للفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب...."

كما تبين أن الفقرة (ج) من المادة (76) تنص على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (60) من هذا النظام؛ وتبين أن الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تنص على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسب ما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة؛ بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تجب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد؛ وتبين أن الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التي حددت الحالات التي تكون فيها المستحقات نهائية تنص في الفقرة (د) على أنه "صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم"، كما أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام، وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين



يوم تأخير، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما أن المادة (78) من اللائحة التي حددت الحالات التي تفرض فيها غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يومًا تأخير من بينها ما نصت عليه الفقرة (1/هـ) بأنه "التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

كما اطلعت اللجنة على تعميم الهيئة رقم 1434/16/5664 بتاريخ 1434/8/22 هـ الذي يجيز تصحيح أخطاء السداد ما بين حسابات المكلفين في الهيئة ويحدد الضوابط المتبعة في ذلك.

وحيث إن ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المهنية والاستشارية تم سدادها للهيئة في حساب ضريبة الاستقطاع لبنك (ب)، ولم تفرض الأحكام النظامية المشار لها أعلاه غرامة عدم السداد على المبالغ التي تسدد للهيئة في حسابات مكلفين آخرين، إضافة إلى أن إنشاء حساب لكل مكلف لدى الهيئة الغرض منه التنظيم والرقابة، وما يحدث من أخطاء تقع في حالات السداد تصححها الهيئة وفقًا للتعميم رقم 1434/16/5664 بتاريخ 1434/8/22 هـ؛ وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في فرض غرامة تأخير في سداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المهنية والاستشارية.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم (7) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه الربط عليه على أساس إقرار موحد للشركة الأم، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح الموزعة لبنك (ب) لضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم مطالبته بسداد ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات المهنية والاستشارية، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب)، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5- رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات المهنية والاستشارية، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1650

سنة القرار: 1438

استثمار / أصول / خسائر / مصروفات / مكافأة - زكاة

المفتاح

استثمار أوراق مالية / استثمار خارجي / استثمار شركات / استثمار محلي / أصول مستهلكة / خسائر رأسمالية / مصروفات متنوعة / مكافأة عاملين

الموضوع

المبدأ

1. يبدأ الحول ببداية نشاط المنشأة، وهو تاريخ توثيق عقد تأسيس الشركة المتضمن وفاء الشركاء بإيداع حصصهم في رأس المال لدى أحد البنوك، ما لم يتضمن عقد التأسيس نصاً يحدد تاريخاً آخر لبداية السنة المالية الأولى للشركة.
2. يشترط لحسم مكافآت العاملين أن يكون لدى المنشأة لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسم هذه المصروفات من الوعاء.
3. حسم المصروفات من الوعاء الزكوي يتوقف قبولاً ورفضاً على تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة.
4. الخسارة التي تحسم من الوعاء هي الخسارة الفعلية وليست الخسارة التقديرية، وعدم قيام المنشأة بإدراج قيمة الأصل ضمن قوائمها المالية يترتب عليه عدم حسم تلك الخسارة من الوعاء.
5. يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.
6. قبول الهيئة وجهة نظر المنشأة فيما يتعلق بالبند محل الاعتراض، يترتب عليه انتهاء الخلاف بينهما.



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/2/28هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) (الهيئة) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (12/29) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته هيئة الزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام المنتهي 2008/12/31م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/13هـ كل من: ... و. و....، كما مثل المكلف ...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (12/29) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (19/ص/ج/1) بتاريخ 1434/12/19هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (304) بتاريخ 1435/1/17هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم (بدون) بتاريخ 1435/1/17هـ بمبلغ (10,357,330) ريال؛ 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: رأس المال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في إخضاع رأس المال الذي حال عليه الحول للزكاة عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة بحساب زكاة على مبلغ (424,933,825) ريال للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض المقدمة بالخطاب رقم (199/60/12) بتاريخ 1433/5/10هـ الموافق 2012/4/2م،



وملخصها أن السجل التجاري للشركة صدر في 2008/3/23م، وتم توقيع اتفاقية حساب أمانة مع البنك (ج)، والتي أصبح البنك (ج) بموجبها الوكيل الأمين على حساب الأمانة لإيداعات المؤسسين المعلق الإفراج عنها على شرط إكمال إجراءات تأسيس الشركة نظامًا، وأضاف المكلف في المذكرة التي قدمها للجنة الابتدائية برقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ أن شرط تمام الملك لم يتحقق إلا بتاريخ 1429/3/23هـ الموافق 2008/3/31م، وهو تاريخ الإفراج عن المبالغ المودعة في حساب الأمانة وإصدار شهادة رأس المال، كما أن شرط مضي الحول لم يتحقق في نهاية العام المالي الأول للشركة بتاريخ 2008/12/31م نظرًا لأن المركز المالي أقل من سنة. وقدم المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة مؤرخة في 1437/8/11هـ تضمنت الرد على وجهة نظر الهيئة وقد جاء فيها ما يلي:

أولاً: إن احتجاج الهيئة بشهادة البنك (ج) كدليل على أن رأس مال الشركة دخل في ذمتها بتاريخ 2007/5/19م ينقصه الدليل الشرعي والنظامي؛ حيث إن إيداع المبالغ في حساب تحت الطلب لدى البنك (ج) فرع برقم بتاريخ 1428/5/2هـ الموافق (2007/5/19م) لا يعني بحال أن عملية الاكتتاب يتم بموجبها انتقال المال من ذمة المكتتبين إلى ذمة الشركة؛ ذلك أن المادتين الرابعة والثامنة من عقد تأسيس شركة (أ) (شركة مساهمة سعودية)، وكذلك المادة الخامسة من نظامها الأساسي قضتا بأن مدة الشركة تبدأ من تاريخ صدور القرار الوزاري بإعلان تأسيسها، وقد صدر قرار وزير التجارة والصناعة رقم بتاريخ 1429/3/10هـ الموافق (2008/3/18م) بالموافقة على إعلان تأسيس شركة (أ) (شركة مساهمة مغلقة)، وتم إصدار السجل التجاري للشركة برقم بتاريخ 1429/3/14هـ الموافق (2008/3/22م)؛ ومن ثم فتأسيس الشركة معلق على شرط وهو صدور القرار الوزاري ومن ثم السجل التجاري، "والمعلق بالشرط يجب ثبوته عند ثبوت الشرط"، فالمبالغ المودعة بحساب الأمانة قبل أن يتم الإفراج عنها وإصدار شهادة رأس المال لم تكن مملوكة للشركة أو في حيازتها أو تحت تصرفها قبل تاريخ استكمال الإجراءات النظامية وتأسيس الشركة وصدور السجل التجاري بتاريخ 1429/3/14هـ الموافق (2008/3/22م)، وقد تم الإفراج عن المبالغ المودعة في حساب الأمانة وإصدار شهادة رأس المال بتاريخ 1429/3/23هـ الموافق (2008/3/31م)، ومؤدى ذلك أن شرط تمام الملك الموجب للزكاة، أن يكون المال يدًا ورقبة تحت تصرف صاحبه، وهذا لا يتحقق بمجرد إيداع المبالغ في حساب تحت الطلب لدى البنك (ج) فرع جدة؛ لأن الإجارة كما يقول الفقهاء تفسخ بالأعذار والظروف الطارئة، فعقد الاكتتاب معلق على شرط وهو صدور القرار الوزاري بالموافقة على إعلان تأسيس الشركة ومن ثم صدور السجل التجاري، ويعزز ذلك ما ورد في الفتوى الصادرة عن الرئاسة العامة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (24531) بتاريخ 1430/8/19هـ ضمن إجابتها على الاستفسار الأول الموجه للجنة الدائمة للبحوث العلمية التي جاء نصها "لا تجب الزكاة في الحسابات الجارية التي لدى البنوك عليها؛ وإنما تجب زكاتها على مالكي هذه الحسابات إذا توفرت فيها شروط الزكاة وذلك لأنها قروض يستطيع أصحابها سحبها في أي وقت"، وكذلك ما ورد في الفقرة (8) من تعميم الهيئة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ ونصها "تقرر المصلحة أن الأصل هو تقديم المكلفين أصحاب



المصانع لمراكز مالية في نهاية كل سنة من تاريخ صدور السجل التجاري، وفي حالة عدم تقديم ذلك فإن تاريخ القيد في السجل التجاري للمصنع هو بداية تاريخ المحاسبة الزكوية"، وهو ما يعني بطبيعة الحال أن رأس المال في نهاية العام المالي الأول للشركة بتاريخ 2008/12/31م لم يتحقق فيه شرط مضي الحول الموجب للزكاة.

ثانيًا: إن احتياج الهيئة بأن وزارة التجارة تشترط لاستخراج السجل التجاري لأي شركة إيداع رأس مال الشركة لدى أحد البنوك وإحضار شهادة بذلك، يجاب عليه أن هذا الشرط ما هو إلا إجراء من الإجراءات النظامية التي تطلبها وزارة التجارة والصناعة قبل الإعلان عن تأسيس الشركات، ويؤيد ذلك ما جاء في الفقرة (أولاً/1) من قرار وزير التجارة والصناعة رقم (4825) بتاريخ 1429/4/22هـ التي أوضحت في الفقرات (أ، ب، ج، د، هـ، و، ح) مراحل وخطوات تأسيس الشركات المساهمة؛ وفقاً لنظام الشركات ونظام السوق؛ حيث نصت الفقرة (و) على أنه (بعد انعقاد الجمعية التأسيسية للشركة بناءً على المادة (61) من نظام الشركات يصدر وزير التجارة والصناعة قراراً بإعلان تأسيس الشركة ونشره في الجريدة الرسمية وقيد الشركة في السجل التجاري لدى وزارة التجارة والصناعة).

وبما يتضح معه أن إعلان تأسيس الشركة ونشره في الجريدة الرسمية وقيد الشركة في السجل التجاري لدى وزارة التجارة والصناعة هو الأساس في اعتبار أن للشركة شخصية اعتبارية؛ ويؤيد ذلك ما جاء في المادة (13) من نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22هـ التي نصت "فيما عدا شركة المحاصة تعتبر الشركة من وقت تأسيسها شخصاً اعتبارياً ولكن لا يحتج بهذه الشخصية في مواجهة الغير إلا بعد استيفاء إجراءات الشهر"، ومؤدى ذلك أن الشركة قبل إعلان تأسيسها ونشره في الجريدة الرسمية وقيدتها في السجل التجاري لدى وزارة التجارة والصناعة ليست لها الشخصية المعنوية التي تستطيع بها تملك المال، ولا يحتج بأن لها ذمة مالية مستقلة إلا بعد صدور قرار وزير التجارة والصناعة رقم (88/ق) بتاريخ 1429/3/10هـ الموافق (2008/3/18م) بالموافقة على إعلان تأسيس شركة (أ) (شركة مساهمة مقفلة)، والذي تم بموجبه صدور السجل التجاري للشركة برقم بتاريخ 1429/3/14هـ (الموافق 2008/3/22م)، وبذلك فإن عملية الإيداع في حساب الأمانة ما هي إلا إجراء من الإجراءات المطلوبة لتأسيس الشركات، ويؤيد ذلك ما جاء في المادة (64) من نظام الشركات السعودي التي نصت على "تعتبر الشركة مؤسسة تأسيساً صحيحاً من تاريخ صدور قرار الوزير بإعلان تأسيسها، ولا تسمع بعد ذلك الدعوى ببطالان الشركة لأية مخالفة لأحكام هذا النظام أو لنصوص عقد الشركة أو نظامها، ويترتب على قرار إعلان تأسيس الشركة انتقال جميع التصرفات التي أجراها المؤسسون لحسابها إلى ذمتها، كما يترتب عليه تحمل الشركة جميع المصاريف التي أنفقها المؤسسون خلال فترة التأسيس، وإذا لم يتم تأسيس الشركة على النحو المبين في هذا النظام كان للمكتتبين أن يستردوا المبالغ التي دفعوها أو الحصص العينية التي قدموها، وكان المؤسسون مسئولين بالتضامن عن الوفاء بهذا الالتزام وعن التعويض عند الانقضاء، وكذلك يتحمل المسئولون جميع المصاريف التي أنفقت في تأسيس الشركة، ويكونون مسئولين بالتضامن في مواجهة الغير عن الأفعال والتصرفات التي صدرت منهم خلال فترة التأسيس".



لكل ما سبق يتضح أن المبالغ المودعة في حساب الأمانة قبل أن يتم الإفراج عنها وإصدار شهادة رأس المال بتاريخ 1429/3/23 هـ الموافق (2008/3/31م)، لا تجب فيها الزكاة لعدم تحقق شرطي تمام الملك ومضي الحول الموجبين للزكاة؛ ولذا تطالب الشركة بعدم إخضاع رأس المال البالغ (424,933,825) ريال للزكاة عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/7/13 هـ أنه بعد الانتهاء من تجميع رأس المال البالغ (424,933,825) ريال تم إيداعه في الحساب المخصص لذلك لدى البنك (ج)، وهذا موضح في الشهادة الصادرة من البنك (ج) التي صدرت بتاريخ 2007/5/19م المتضمنة أن البنك فتح حساب أمانة تحت الطلب برقم لغرض تأسيس شركة (أ) (تحت التأسيس)، وتم إيداع مبلغ (424,933,825) ريال في الحساب وتم حجزه لحين صدور عقد التأسيس والسجل التجاري، بالإضافة إلى أن وزارة التجارة تشترط لاستخراج السجل التجاري لأي شركة إيداع رأس مال الشركة لدى البنك وتقديم شهادة تفيد ذلك؛ مما يعني أن رأس المال الذي تم إخضاعه للزكاة وبغض النظر عن أنه مودع في حساب أمانة فإنه يعد مالاً داخلياً في ذمة الشركة من تاريخ 2007/5/19م وحال عليه الحول وبذلك لا بد من تركيته.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع رأس المال البالغ (424,933,825) ريال للزكاة عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع هذا المبلغ للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم للفترة الأولى القصيرة المنتهية في 2008/12/31م واطلاعها على عقد تأسيس شركة (أ) شركة مساهمة مقفلة؛ تبين أن المادة (5) منه تنص على "حدد رأس مال الشركة بمبلغ (424,933,825) ريال مقسم إلى (42,493,383) سهماً قيمة كل سهم (10) ريالاً وجميعها أسهم عادية نقدية"، كما تبين أن المادة (6) تنص على "اكتب المؤسسون في كامل رأس المال... وتم إيداع كامل المبالغ المدفوعة لاكتتاب المؤسسين بكامل رأس مال الشركة لدى البنك (ج) في حساب باسم الشركة تحت التأسيس طبقاً للشهادة الصادرة من البنك المذكور... الخ"، ونصت المادة (8) على "تبدأ السنة للشركة من بداية شهر يناير إلى شهر ديسمبر من كل عام ميلادي على أن تبدأ السنة الأولى للشركة من تاريخ صدور قرار معالي وزير التجارة والصناعة بإعلان تأسيسها..."، وقد تم ختم هذا العقد بختم يحمل عبارة تم تدقيق هذا العقد بمعرفة إدارة الشركات بوزارة التجارة والصناعة، وباطلاع اللجنة على الشهادة الصادرة من البنك (ج) بتاريخ 2007/5/19م تبين أنها تفيد بأن البنك فتح حساب برقم لغرض تأسيس شركة (أ) (تحت التأسيس) وأنه تم إيداع مبلغ رأس المال ومقداره (424,933,825) ريال، وبما يتضح معه حولان الحول على المبلغ المودع لدى البنك (ج) ومن ثم تجب فيه الزكاة.



لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بخضوع رأس المال البالغ (424,933,825) ريال للزكاة عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م.

البند الثاني: الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد الهيئة في عدم حسم بند الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم موافقته على قرار اللجنة بعدم السماح بحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض، وملخصها أن الاستثمارات تمت من رأس مال الشركة، وأن المبالغ لم تعد في حيازة الشركة، وأن الشركات المستثمر فيها باعتبارها شركات مدرجة في السوق السعودي قد سددت الزكاة على المبالغ المستثمرة لديها، وأضاف المكلف في المذكرة رقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ، بأن مفهوم التداول لا يعني الإتجار وإنما يعني إدراج الاستثمارات في السوق، وذلك لسهولة التصريف، وهو ترتيب محاسبي وليس شرعيًا، وقدم المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة مؤرخة في 1437/8/11هـ تضمنت الرد على وجهة نظر الهيئة؛ وقد جاء فيها أن الهيئة تحتج بعدم حسم الاستثمارات من وعاء الزكاة لكونها للإتجار ومصنفة من قبل مراقب الحسابات ضمن الموجودات المتداولة؛ ومن ثم لا تخصم من الوعاء الزكوي باعتبارها عروض تجارة متداولة؛ تطبيقًا للخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ، وهذا مردود عليه على النحو الآتي:

إن تعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ، والخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ أجازا حسم الاستثمارات في منشآت أخرى، سواء تمت هذه الاستثمارات داخل المملكة أو خارجها، ومعلوم أن الاستثمارات المذكورة أعلاه قد تحقق منها إيرادات تم إخضاعها للزكاة الشرعية ضمن وعاء الشركة الزكوي لعام 2008م، كما أن هذه الاستثمارات هي استثمارات في أسهم شركات سعودية خضعت للزكاة لدى تلك الشركات؛ ومن ثم فهي من الاستثمارات الجائز حسمها من وعاء الزكاة، يضاف إلى ذلك أن استنتاج الهيئة بأن هذه الاستثمارات تمثل عروض تجارة متداولة؛ غير سليم، حيث إن مفهوم التداول كما سبق ذكره لا يعني الإتجار؛ وإنما يعني إدراج الاستثمارات في السوق؛ لسهولة التصرف فيها، فواقع الحال يؤكد أن تصنيف الاستثمارات، لا يرجع إلى إرادة ونية الشركة؛ وإنما هو تطبيق للفقرة (596) من معيار العرض والإفصاح العام.

وبما أن أحكام نظام جباية الزكاة الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (8634) لعام 1370هـ وتعديلاته، تقضى بأن تستوفي الزكاة الشرعية؛ وفقًا لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء، فإن عدم السماح بحسم الاستثمارات بمبلغ (14,570,464) ريال، رغم أنها مبالغ خرجت من ذمة الشركة منذ فترات تزيد عن السنة، وأنها ممولة من حقوق الملكية المضافة لوعاء الزكاة؛ فيه مخالفة لأحكام النظام، ويعزز ذلك فتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، التي قضت ضمن إجابتها على السؤال السادس، بأن من يقتني الأسهم لغرض الحصول على أرباحها ابتداءً، وإذا طلبت منه بسعر مناسب باعها فليس



عليه زكاة؛ لأنه لم يجعلها عروض تجارة؛ بل غلب على فعله أنها للقيمة، وقدم المكلف بياناً تفصيلياً بالشركات المستثمر فيها، وانتهى المكلف إلى المطالبة بحسم استثماراته البالغة (14,570,464) ريال من وعائه الزكوي لعام 2008م. وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/7/13هـ بأن الاستثمارات التي يطالب المكلف بحسمها من الوعاء الزكوي استثمارات للإتجار وتم تصنيفها من قبل مراقب الحسابات ضمن الموجودات المتداولة؛ ومن ثم لا تحسم من الوعاء الزكوي باعتبارها عروض تجارة متداولة طبقاً للخطاب الوزاري رقم (4/8676) بتاريخ 1410/12/24هـ، وذكرت الهيئة أن التباين واضح في أقوال المكلف في بند الاستثمارات؛ حيث ذكر المكلف في اعتراضه ما نصه "تمت الاستثمارات من رأس مال الشركة؛ وبناء عليه فإن المبالغ لم تعد في حيازة الشركة، وأن الشركات المستثمر فيها باعتبارها شركات مدرجة في السوق السعودي قد سددت الزكاة على المبالغ المستثمرة لديها، وأضاف ممثل المكلف في المذكرة المقدمة للجنة الابتدائية بعد جلسة الاستماع والمناقشة برقم (12/60/199) بتاريخ 1430/5/10هـ بأن مفهوم التداول لا يعني الإتجار وإنما يعني إدراج الاستثمارات في السوق؛ وذلك لسهولة التصرف فيها وهو ترتيب محاسبي وليس شرعياً" وفي مذكرة الاستئناف ذكر ما نصه "هذه الأموال تم استثمارها في استثمارات محققة للربح وبما أن هذه الأموال لم تعد في العمل طالبت الشركة بحسم مبلغ الاستثمار (14,653,000) ريال من وعائها الزكوي للسنة، وقد استندت الشركة في المطالبة بالحسم إلى فهمها للضوابط الشرعية المتبعة في حالات مشابهة من أن المبالغ التي لم تعد في حيازة الشركة لفترة اثني عشر شهر كاملة لا يجب أن تخضع للزكاة؛ ولكن الدخل المحقق من تلك المبالغ المستثمرة بناءً على القوائم هو الذي تجب فيه الزكاة، ولا شك أن اللجنة ستلاحظ عند اطلاعها على القوائم أن الاستثمار أعلاه قد تم تمويله من حقوق الملكية؛ وبناءً عليه ونظرًا لأن حقوق الملكية تضاف إلى الوعاء الزكوي فإن المبالغ المستخدمة لتمويل الاستثمارات يجب حسمها من الوعاء الزكوي لتعاشي ربط الزكاة على المبالغ التي ليست في ذمة الشركة في نهاية السنة"، وأنه بالرجوع للإيضاح رقم (6) من إيضاحات القوائم لعام 2008م اتضح أن الاستثمارات بالصافي مدرجة تحت صنفين؛ أحدهما استثمار للإتجار أسهم سعودية مدرجة بالسوق بمبلغ (14,653,000) ريال، والثاني استثمار متاح للبيع أسهم غير مدرجة بالسوق بمبلغ (100,000) ريال، كما اتضح أن بند الاستثمارات مدرج في قائمة المركز المالي لعام 2008م ضمن الموجودات المتداولة بمبلغ (14,753,000) ريال، ومدرج أيضًا في القوائم للأعوام اللاحقة من 2009م إلى 2011م ضمن الموجودات المتداولة تحت مسمى استثمارات محتفظ بها للمتاجرة، وذلك حسب إيضاحات البند (جزء منها استثمار في الصناديق المدارة من قبل الشركة والجزء الآخر استثمارات قصيرة الأجل).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم استثماراته البالغة (14,570,000) ريال من وعائه الزكوي لعام 2008م، في حين



تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم لعام 2008م وإيضاحاتها؛ تبين أن الاستثمارات البالغة (14,570,000) ريال ظهرت في قائمة المركز المالي بمسمى استثمارات تحت بند الموجودات المتداولة ضمن مبلغ (14,753,000) ريال، ووردت في الإيضاح (6) من إيضاحات القوائم تحت بند الاستثمارات المحتفظ بها للمتاجرة بمبلغ (14,653,000) ريال بمسمى الاستثمار في الصناديق المدارة من قبل الشركة، وبمبلغ (100,000) ريال بمسمى أسهم غير مدرجة بالسوق، ويرجع اللجنة إلى البيانات التفصيلية كما في خطاب المكلف المؤرخ في 1437/8/11هـ؛ تبين أنها توضح أسماء الشركات المستثمر فيها وعددها (15) شركة وجميعها مدرج في السوق السعودية، كما أن تلك البيانات توضح

طبيعة الاستثمارات وعدد الأسهم وسعر الشراء للسهم وقيمة الأسهم وقت الشراء وقيمة السهم في نهاية السنة وفرق السعر وقيمة الأسهم في نهاية السنة وفرق القيمة الاجمالية؛ وبناء عليه وحيث إن استثمارات المكلف أعلاه استثمارات في أسهم شركات محلية، وبما أن المكلف لم يقدم قراراً من صاحب الصلاحية بنية الشركة قبل اتخاذ قرار الاستثمار، ولم يقدم بياناً بالحركة التي طرأت عليه من تاريخ نشأته، وحيث إن هذه الاستثمارات مدرجة في القوائم للمكلف تحت بند الموجودات المتداولة؛ ولأن إدراجها وتصنيفها تحت هذا البند يعد إقراراً ضمنياً من المكلف بأنها للمتاجرة؛ فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم بند الاستثمارات البالغ (14,573,000) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م.

البند الثالث: المكافآت والإيجارات وخسارة إعادة تقويم أرض وتكاليف الطعام ومصاريف تسكين الموظفين.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5/6/7/8) بتأييد الهيئة في إضافة بند المكافأة وبند الإيجارات التي ليست باسم الشركة وخسائر إعادة التقويم وبند مصاريف غذاء موظفين وأخرى ومصاريف تسكين الموظفين إلى الوعاء. استأنف المكلف هذه البنود من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة بعدم السماح بحسم المكافآت، تكاليف الطعام، مصروفات إعادة تسكين الموظفين، مصروفات إعادة تقويم أرض، ومصاريف إيجارات للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض، وملخصها أن بند المكافأة بمبلغ (6664724) ريال جزء من رزمة تعويض الموظفين، وهي تعتبر مصروفات عمل عادية دورية ومتكررة شهرياً، وضرورية وفقاً لسياسات الشركة الداخلية وعقود الموظفين، وأضاف المكلف في مذكرته رقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ، بأن اعتماد اللائحة الخاصة بصرف المكافآت بتاريخ 2009/5/11م، وهو تاريخ لاحق لإعداد القوائم لعام 2008م، يجب ألا يكون سبباً في عدم قبول المصروف؛ لأن المكافآت الشهرية ومكافآت الأداء، مصروفات حقيقية تم سدادها نقدًا بموجب العقود المبرمة بين الموظفين والعضو المنتدب المسؤول المخول بالتوقيع



على مثل هذه العقود حسب عقد تأسيس الشركة، وهي بذلك حقوق مكتسبة للموظفين وملزمة للشركة، ولا يسقط هذا الحق تأخر اعتماد اللائحة التنفيذية من قبل وزارة العمل.

وفيما يخص بند الإيجار فإن قيام شركة مساهمة يتطلب استكمال عدد كبير من الإجراءات النظامية قبل تسجيلها، وقد تم توقيع الاتفاقيات الخاصة بالإيجار من قبل المساهم (المؤسس) عندما كانت الإجراءات النظامية لتسجيل الشركة لا تزال قيد التنفيذ، وقد تم استخدام الأماكن المستأجرة لأغراض أعمال الشركة؛ وعليه تعتبر هذه الإيجارات مصاريف عمل ضرورية وعادية، وأضاف المكلف في مذكرته رقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ، أنه من غير الممكن تسجيل عقود الإيجار وعقود العمل باسم الشركة قبل تأسيسها، وهذه الإيجارات تعد نفقة حقيقية خرجت من ذمة الشركة.

وفيما يخص بند خسائر إعادة تقويم أرض؛ فإن المبلغ محل الخلاف هو مصروف عمل ضروري، ويجب السماح به لأغراض الزكاة والضريبة وفقاً للنظام، وأضاف المكلف في مذكرته رقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ أن هذه الخسائر تمثل تكاليف إعادة تقويم أرض بمدينة تم تقديمها من شركتين مختصتين في تجارة الأراضي والعقارات؛ وبناء على ذلك التقويم تم تسجيل تلك الخسارة في عام 2008م، وتعتبر هذه الخسائر فعلية؛ حيث إن الأرض محتفظ بها للبيع وتخضع لقاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل.

وفيما يخص بند مصاريف غذاء وتسكين الموظفين فإن هذه المصروفات مصروفات عمل ضرورية وعادية، ويجب السماح بحسبها وفقاً للنظام.

وقدم المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة مؤرخة في 1437/8/11هـ تضمنت التأكيد على وجهة نظره الموضحة أعلاه وأضاف إليها الآتي:

- إن اعتماد اللائحة الخاصة بصرف المكافآت بتاريخ لاحق لإعداد القوائم لعام 2008م، يجب ألا يكون سبباً في عدم قبول هذا المصروف، كما أن المكافآت الشهرية ومكافأة الاداء، مصروفات حقيقية تم دفعها بموجب عقود العمل المبرمة بين الموظفين والعضو المنتدب المسئول المخول له التوقيع على مثل هذه العقود حسب عقد تأسيس الشركة، وهي حقوق مكتسبة للموظفين وملزمة للشركة ولا يسقط هذا الحق تأخر اعتماد اللائحة التنفيذية من قبل وزارة العمل، وأن هذه المكافآت تعامل معاملات الأجور ونظام العمل لم يحدد الحد الأعلى للمكافآت، وإنما حدد الحد الأدنى وترك الحد الأعلى لأرباب العمل، كما أن الخطاب الوزاري رقم (20423/4/16919) بتاريخ 1394/11/23هـ، يؤكد أن الزكاة إنما تجب من مال المكلف عند مضي الحول، وأن ما ينفقه قبل ذلك لا زكاة فيه، سواء كان تبرعاً أم إنفاقاً في أي وجه، والخلاف بين الهيئة والشركة خلاف على المبدأ وليس على صحة الصرف، ومعلوم أن وجوب الزكاة ومقدارها حكم شرعي، والأحكام الشرعية إنما تثبت وفقاً لحقيقة الأمر وواقع الحال بينما الواقع القانوني مجرد قرينة تقبل إثبات العكس، وهو ما انتهى إليه الخطاب الوزاري رقم (3615/3) بتاريخ 1414/5/16هـ، وتعميم الهيئة رقم (2/18) بتاريخ 1410/2/6هـ، وحكم المحكمة الإدارية الرابعة بالرياض رقم (4/د/188) لعام 1429هـ، وبما أن صرف هذه المكافآت لا يعتبر توزيعاً للربح لأنها مصروفة للموظفين بقصد حثهم على بذل المزيد من الجهد؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة



المكافآت بمبلغ (6,664,724) ريال إلى الربح المعدل لعام 2008م، لكونها مصروفات حقيقية خرجت من ذمة الشركة وتمثل مبالغ لم تعد تحت تصرفها.

- وفيما يخص الإيجارات بمبلغ (1,144,935) ريال فتحتج الهيئة بإضافة الإيجارات إلى الربح المعدل لكون عقود الإيجار ليست باسم الشركة، حيث تم اعتماد العقود التي باسم الشركة فقط؛ يجب عليه بأن تعميم الهيئة رقم (2/18) بتاريخ 1408/2/6هـ يؤكد أن العبرة في مسائل الزكاة أو الضريبة هي بواقع الحال؛ بينما يكون الوضع القانوني والنظامي مجرد قرينة نظامية تقبل إثبات العكس؛ لذا يجب دراسة كل حالة في ضوء هذا المفهوم، وهو ما انتهى إليه الخطاب الوزاري رقم (3615/3) بتاريخ 1414/5/16هـ، وحكم المحكمة الإدارية الرابعة بالرياض رقم (4/د/188) لعام 1429هـ، وما دام أن الشركة لا بد لها من مقر تزاوّل فيه نشاطها قبل تكوينها الذي استغرق ثمانية عشر شهرًا تقريبًا، فمن غير الممكن تسجيل عقود الإيجار وعقود العمل باسم الشركة قبل تأسيسها، وقدم المكلف صورة من عقود الإيجار وإيصالات السداد، ويرى المكلف أن عدم السماح بحسم الإيجارات على الرغم من أنها مصاريف حقيقية تم سدادها نقدًا أثناء فترة تأسيس الشركة لمقراتها التي تزاوّل فيها نشاطها قبل تكوينها فيه مخالفة لأحكام الزكاة الشرعية؛ فهذه قرينة على وجوب قبول الإيجارات المدفوعة من حساب شركة (أ)؛ خصوصًا وأن الهيئة باستطاعتها التأكد من أن الشركة تحت التأسيس تشغل المقر المستأجر؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة الإيجارات البالغة (1,144,935) ريال إلى الربح المعدل لعام 2008م؛ لكونها نفقة حقيقية خرجت من ذمة الشركة وتمثل مبالغ لم تعد تحت تصرفها.

- وفيما يخص خسائر إعادة تقييم أرض بمبلغ (451,070) ريال فإن الهيئة تحتج بأن هذه الخسائر تقديرية ناتجة عن إعادة التقييم وليست خسائر حقيقية وفعالية، وأن الشركة أدرجت هذا البند ضمن كشف تحليل أخرى متنوعة المرفق مع كشوف الإقرار تحت مسمى خسائر تقييم، وعند الاعتراض أدرجته تحت مسمى مصاريف إعادة تقييم؛ ويجب عليه أن هذه الخسائر تمثل تكاليف إعادة تقييم أرض بمدينة تم تقييمها كما سبق ذكره من شركتين مختصتين في تجارة الأراضي والعقارات؛ وبناء على ذلك التقييم تم تسجيل تلك الخسارة في عام 2008م، وقدم المكلف صورة من صك نقل الملكية وخطاب المستشار القانوني الذي يفيد بفك الرهن وانتقال الملكية، ومن المعلوم والمتقرر فقهاً أن الزكاة واجبة في عروض التجارة بقيمتها السوقية، سواء زادت عن قيمتها الشرائية أو نقصت، وحيث إن هذه الخسائر تمثل الفرق بين القيمة السوقية والشرائية، وهو ما يسميه جمهور الفقهاء بالنماء التقديري ويرون إخضاعه للزكاة (أي الأرباح غير المحققة) على اعتبار أن العبرة بالقيمة السوقية لعروض التجارة، فإذا زادت القيمة السوقية عن الشرائية خضعت الأرباح غير المحققة للزكاة ضمن القيمة السوقية وإذا نقصت القيمة السوقية عن الشرائية؛ فمعني ذلك أخذ الخسائر غير المحققة في الحساب بحسبها من القيمة الشرائية؛ وهذا يعني أن الأرباح أو الخسائر غير المحققة تؤثر إيجابًا وسلبيًا على الوعاء الزكوي؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة خسائر إعادة تقييم أرض؛ لكونها تمثل الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الشرائية.



- وفيما يخص مصاريف غذاء الموظفين وأخرى بمبلغ (349,162) ريال ومصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال فإن الهيئة تحتج بأن عقود العمل المقدمة من الشركة مع مستندات بند المكافآت غير موضح بها طبيعة هذه المصروفات، بالإضافة إلى أن الفواتير المقدمة من الشركة باسم شركة (س) وليست باسم شركة (أ)، ويجب عليه بأن مصاريف غذاء الموظفين ومصاريف إعادة تسكين الموظفين مصروفات حقيقية تم دفعها بموجب عقود العمل المبرمة بين الموظفين والعضو المنتدب المسؤول المخول له التوقيع على مثل هذه العقود حسب عقد تأسيس الشركة، وهي بذلك حقوق مكتسبة للموظفين وملزمة للشركة، وهي بذلك مصروفات حقيقية فعلية خرجت من ذمة الشركة، ويعزز ذلك الخطاب الوزاري رقم (20423/4/16919) بتاريخ 1394/11/23هـ، الذي يؤكد أن الزكاة إنما تجب من مال المكلف عند مضي الحول، وأن ما ينفقه قبل ذلك لا زكاة فيه، سواء كان تبرعاً أم إنفاقاً في أي وجه؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة مصاريف غذاء الموظفين وأخرى ومصاريف إعادة تسكين الموظفين إلى الربح لعام 2008م لكونها مصروفات حقيقية فعلية خرجت من ذمة الشركة، وتمثل مبالغ لم تعد تحت تصرفها.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/7/13هـ بأنه عند مناقشة الاعتراض طلبت الهيئة تقديم لائحة المكافآت المعتمدة من وزير العمل فقدمت الشركة اللائحة المعتمدة بتاريخ 1430/5/16هـ الموافق 2009/5/11م وبما يتضح معه أن اللائحة صادرة بعد تاريخ القوائم ل عام 2008م؛ ومن ثم يعتمد العمل بها بعد تاريخ صدورها، وبالرجوع إلى القرار بتاريخ 1430/5/16هـ الموافق 2009/5/11م الخاص باعتماد لائحة العمل لشركة (أ) الصادرة عن نائب وزير العمل؛ اتضح أن تاريخ إصدار لائحة تنظيم العمل للشركة جاء لاحقاً لتاريخ القوائم لعام 2008م، كما أن مصاريف غذاء الموظفين وأخرى ومصاريف إعادة تسكين الموظفين فإن عقود العمل المقدمة من الشركة مع مستندات بند المكافآت غير موضح بها طبيعة هذه المصروفات، هذا بالإضافة إلى أن الفواتير المقدمة من الشركة مسجلة باسم شركة (س) وليست باسم شركة (أ)؛ ونظراً لوجود عدة شركات شقيقة باسم شركة (أ)؛ منها شركة (أ)، وشركة (م)؛ لذا لم يتم اعتماد هذا البند، وفيما يخص خسائر إعادة تقويم أرض المدرجة ضمن مصاريف أخرى متنوعة فإنها خسائر تقديرية ناتجة عن إعادة التقويم وليست خسائر حقيقية وفعلية؛ علماً بأن الشركة أدرجت البند ضمن كشف تحليل أخرى متنوعة المرفق مع كشوف الإقرار تحت مسمى خسائر تقويم. وبالنسبة للإيجارات فإن عقود الإيجار المقدمة ليست باسم الشركة؛ وإنما باسم شركة (ك)، وباسم شركة (ن) وموضح بالعقود أنه لا يحق للمستأجرين تأجير العين أو جزء منها من الباطن أو التنازل عنها؛ وعليه فقد تم اعتماد عقود الإيجار التي باسم الشركة فقط؛ علماً بأن هذه الشركات شركات شقيقة (أطراف ذات علاقة) وشركات قائمة.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند المكافآت، وبند الإيجارات التي عقودها ليست باسم الشركة، وبند خسائر إعادة تقويم أرض، وبند مصاريف غذاء وتسكين الموظفين إلى نتيجة الحسابات، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه المصاريف إلى نتيجة الحسابات للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة بخصوص هذه المصاريف تبين الآتي:

فيما يخص بند المكافآت بمبلغ (6,664,724) ريال فقد اتضح للجنة أن الهيئة طلبت من الشركة تقديم اللائحة المعتمدة من وزير العمل التي تنظم صرف المكافآت فقدمت الشركة لائحة معتمدة من وزير العمل بتاريخ 1430/5/16 هـ الموافق 2009/5/11 م، وبما يتضح معه أن المكلف في سنة 2008 م لم يكن لديه لائحة معتمدة من وزارة العمل تنظم صرف مثل هذه المكافآت؛ لذا فإن اللجنة ترفض طلب المكلف حسم بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008 م وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يخص بند الإيجار البالغ (1,144,935) ريال فقد اتضح للجنة أن الهيئة قبلت حسم مبالغ عقود الإيجار المقدمة المسجلة باسم الشركة فقط، ولم تقبل حسم مبالغ عقود الإيجار التي لم تكن باسم (المكلف) شركة (أ) حيث اتضح أنها مسجلة باسم شركة (ك) وباسم شركة (ن)، وموضح بتلك العقود أنه لا يحق للمستأجرين تأجير العين أو جزء منها من الباطن أو التنازل عنها؛ وبناء عليه فإن اللجنة ترى أن ما يتم حسمه من ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008 م هي مصاريف الإيجار المسجلة باسم المكلف فقط؛ ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه قبول حسم بند الإيجار البالغ (1,144,935) ريال.

وبالنسبة لبند خسائر إعادة تقويم أرض بمبلغ (451,070) ريال المدرجة ضمن المصاريف الأخرى المتنوعة فقد اتضح للجنة من المستندات المقدمة أنها خسائر تقديرية ناتجة عن إعادة تقويم أرض الواقعة في منطقة والمملوكة لـ... وهو أحد أعضاء مجلس الإدارة بالشركة وليست خسائر حقيقية وفعلية، هذا بالإضافة إلى أن قيمة الأرض لم تدرج في القوائم للمكلف ضمن الموجودات الثابتة؛ وبناء عليه ترفض اللجنة قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008 م.

أما بالنسبة لبند مصاريف غذاء الموظفين بمبلغ (349,162) ريال، وبند مصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال، فقد اتضح للجنة بعد مراجعة المستندات والفواتير المقدمة من المكلف أن المستندات (الفواتير) مسجلة باسم شركة (ك) فقط، وليست باسم (المكلف) شركة (أ) لذا ترى اللجنة عدم اعتماد هذه الفواتير كمستندات مؤيدة لقبول هذه المصاريف ضمن المصروفات جائزة الحسم للمكلف لعام 2008 م؛ وبناء عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما



قضى به بعدم قبول حسم مصاريف غذاء الموظفين بمبلغ (349,162) ريال، ومصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الرابع: الاستهلاك والأصول الثابتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بإعادة حساب جدول الاستهلاك الخاص بالمكلف عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م وفقًا لنتيجة جدول استهلاك الأصول الثابتة الواردة في حيثيات هذا القرار.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من بيانات فيما يخص فروقات الاستهلاك وقيمة الأصول الثابتة، وحيث أفاد ممثلو الهيئة بخطابهم المؤرخ في 1437/7/13هـ أنه طبقًا لقرار اللجنة الابتدائية الأولى رقم (19/12) لعام 1434هـ تم تعديل فروقات الاستهلاك بالزيادة ومصاريف إصلاح وصيانة بالزيادة وصافي الأصول الثابتة واجبة الحسم من الوعاء الزكوي، وأفاد المكلف بخطابه المؤرخ في 1437/8/11هـ بأن الإجراء الذي اتخذته لجنة الاعتراض الابتدائية وأخذت به الهيئة عند إجراء ربطها المعدل بالخطاب رقم (1436/22/3214) بتاريخ 1436/4/30هـ مقبول من الشركة؛ لذا قررت اللجنة صرف النظر عن بحث هذا البند لانتفاء الخلاف بين الطرفين بشأنه، واتفاقهما على قبول وتنفيذ ما قضت به اللجنة الابتدائية بهذا الخصوص؛ ومن ثم يعد قرار اللجنة الابتدائية فيما يخص هذا البند نهائيًا.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (12/29) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخضوع رأس المال البالغ (424,933,825) ريال للزكاة عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم بند الاستثمارات البالغ (14,570,000) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

3/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند المكافآت بمبلغ (6,664,724) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الإيجارات البالغة (1,144,935) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم خسائر إعادة تقويم أرض بمبلغ (451,070) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

د- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم مصاريف غذاء الموظفين بمبلغ (349,162) ريال، ومصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار

الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- انتهاء الخلاف فيما يخص فروقات الاستهلاك وقيمة الأصول الثابتة لاتفاق الطرفين على قبول وتنفيذ ما قضت به اللجنة الابتدائية في قرارها بهذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1651

سنة القرار: 1438

المفتاح

خسائر / غرامة / مصروفات / مكافأة - ضريبة الدخل

الموضوع

خسائر رأسمالية / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة / مكافأة عاملين

المبدأ

1. يشترط لحسم مصروف الإيجار أن يكون عقد الإيجار باسم المنشأة.
2. الخسائر التي تحسم من الوعاء الضريبي هي الخسائر الحقيقية الفعلية، ولا تحسم الخسائر التقديرية الناتجة عن إعادة التقييم من الوعاء الضريبي.
3. يشترط لحسم المصاريف أن تكون المستندات الثبوتية باسم المنشأة.
4. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
5. قبول الهيئة وجهة نظر المنشأة فيما يتعلق بالبند محل الاعتراض، يترتب عليه انتهاء الخلاف بينهما.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/2/28هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (12/29) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته هيئة الزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام المنتهي 2008/12/31م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/13هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف...

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (12/29) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (19/ص/ج/1) بتاريخ 1434/12/19هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (304) بتاريخ 1435/1/17هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من البنك (ب) برقم (بدون) بتاريخ 1435/1/17هـ بمبلغ (10,357,330) ريال؛ 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: المكافآت والإيجارات وخسارة إعادة تقويم أرض.....وتكاليف الطعام وتسكين الموظفين.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5/6/7/8) بتأييد الهيئة في إضافة بند المكافأة وبند الإيجارات التي ليست باسم الشركة وخسائر إعادة التقويم وبند مصاريف غذاء موظفين وأخرى ومصاريف تسكين الموظفين إلى الوعاء.

استأنف المكلف هذه البنود من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة بعدم السماح بحسم المكافآت، تكاليف الطعام، مصروفات إعادة تسكين الموظفين، مصروفات إعادة تقويم أرض.....، ومصاريف إيجارات للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض، وملخصها أن بند المكافأة بمبلغ (6,664,724) ريال جزء من رزمة تعويض الموظفين، وهي تعتبر مصروفات عمل عادية دورية ومتكررة شهرياً، وضرورية وفقاً لسياسات الشركة الداخلية وعقود الموظفين، وأضاف المكلف في مذكرته رقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ، بأن اعتماد اللائحة الخاصة بصرف المكافآت بتاريخ 2009/5/11م، وهو تاريخ لاحق لإعداد القوائم لعام 2008م، يجب ألا يكون سبباً في عدم قبول المصروف؛ لأن المكافآت الشهرية ومكافآت الأداء، مصروفات حقيقية تم سدادها نقدًا بموجب العقود المبرمة بين الموظفين والعضو المنتدب المسؤول المخول بالتوقيع على مثل هذه العقود حسب عقد تأسيس الشركة، وهي بذلك حقوق مكتسبة للموظفين وملزمة للشركة، ولا يسقط هذا الحق تأخر اعتماد اللائحة التنفيذية من قبل وزارة العمل.

وفيما يخص بند الإيجار فإن قيام شركة مساهمة يتطلب استكمال عدد كبير من الإجراءات النظامية قبل تسجيلها، وقد تم توقيع الاتفاقيات الخاصة بالإيجار من قبل المساهم (المؤسس) عندما كانت الإجراءات النظامية لتسجيل الشركة لا تزال قيد التنفيذ، وقد تم استخدام الأماكن المستأجرة لأغراض أعمال الشركة؛ وعليه تعتبر هذه الإيجارات مصاريف عمل ضرورية وعادية، وأضاف المكلف في مذكرته رقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ، أنه من غير الممكن تسجيل عقود الإيجار وعقود العمل باسم الشركة قبل تأسيسها، وهذه الإيجارات تعد نفقة حقيقية خرجت من ذمة الشركة.

وفيما يخص بند خسائر إعادة تقويم أرض.....؛ فإن المبلغ محل الخلاف هو مصروف عمل ضروري، ويجب السماح به لأغراض الزكاة والضريبة وفقاً للنظام، وأضاف المكلف في مذكرته رقم (12/60/199) بتاريخ 1433/5/10هـ أن هذه الخسائر تمثل



تكاليف إعادة تقويم أرض بمدينة..... تم تقديمها من شركتين مختصتين في تجارة الأراضي والعقارات؛ وبناء على ذلك التقويم تم تسجيل تلك الخسارة في عام 2008م، وتعتبر هذه الخسائر فعلية؛ حيث إن الأرض محتفظ بها للبيع وتخضع لقاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل.

وفيما يخص بند مصاريف غذاء وتسكين الموظفين فإن هذه المصروفات مصروفات عمل ضرورية وعادية، ويجب السماح بحسبها وفقاً للنظام.

وقدم المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة مؤرخة في 1437/8/11هـ تضمنت التأكيد على وجهة نظره الموضحة أعلاه وأضاف إليها الآتي:

- إن اعتماد اللائحة الخاصة بصرف المكافآت بتاريخ لاحق لإعداد القوائم لعام 2008م، يجب ألا يكون سبباً في عدم قبول هذا المصروف، كما أن المكافآت الشهرية ومكافأة الاداء، مصروفات حقيقية تم دفعها بموجب عقود العمل المبرمة بين الموظفين والعضو المنتدب المسئول المخول له التوقيع على مثل هذه العقود حسب عقد تأسيس الشركة، وهي حقوق مكتسبة للموظفين وملزمة للشركة ولا يسقط هذا الحق تأخر اعتماد اللائحة التنفيذية من قبل وزارة العمل، وأن هذه المكافآت تعامل معاملة الأجور ونظام العمل لم يحدد الحد الأعلى للمكافآت، وإنما حدد الحد الأدنى وترك الحد الأعلى لأرباب العمل، كما أن الخطاب الوزاري رقم (20423/4/16919) بتاريخ 1394/11/23هـ، يؤكد أن الزكاة إنما تجب من مال المكلف عند مضي الحول، وأن ما ينفقه قبل ذلك لا زكاة فيه، سواء كان تبرعاً أم إنفاقاً في أي وجه، والخلاف بين الهيئة والشركة خلاف على المبدأ وليس على صحة الصرف، ومعلوم أن وجوب الزكاة ومقدارها حكم شرعي، والأحكام الشرعية إنما تثبت وفقاً لحقيقة الأمر وواقع الحال بينما الواقع القانوني مجرد قرينة تقبل إثبات العكس، وهو ما انتهى إليه الخطاب الوزاري رقم (3615/3) بتاريخ 1414/5/16هـ، وتعميم الهيئة رقم (2/18) بتاريخ 1410/2/6هـ، وحكم المحكمة الإدارية الرابعة بالرياض رقم (4/د/188) لعام 1429هـ، وبما أن صرف هذه المكافآت لا يعتبر توزيعاً للربح لأنها مصروفة للموظفين بقصد حثهم على بذل المزيد من الجهد؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة المكافآت بمبلغ (6,664,724) ريال إلى الربح المعدل لعام 2008م، لكونها مصروفات حقيقية خرجت من ذمة الشركة وتمثل مبالغ لم تعد تحت تصرفها.

- وفيما يخص الإيجارات بمبلغ (1,144,935) ريال فتحتج الهيئة بإضافة الإيجارات إلى الربح المعدل لكون عقود الإيجار ليست باسم الشركة، حيث تم اعتماد العقود التي باسم الشركة فقط؛ يجاب عليه بأن تعميم الهيئة رقم (2/18) بتاريخ 1408/2/6هـ يؤكد أن العبرة في مسائل الزكاة أو الضريبة هي بواقع الحال؛ بينما يكون الوضع القانوني والنظامي مجرد قرينة نظامية تقبل إثبات العكس؛ لذا يجب دراسة كل حالة في ضوء هذا المفهوم، وهو ما انتهى إليه الخطاب الوزاري رقم (3615/3) بتاريخ 1414/5/16هـ، وحكم المحكمة الإدارية الرابعة بالرياض رقم (4/د/188) لعام 1429هـ، وما دام أن الشركة لا بد لها من مقر تزاوّل فيه نشاطها قبل تكوينها الذي استغرق ثمانية عشر شهراً تقريباً، فمن غير الممكن تسجيل عقود الإيجار وعقود العمل باسم الشركة قبل تأسيسها، وقدم المكلف صورة من عقود الإيجار وإيصالات السداد، ويرى المكلف أن عدم السماح بحسب الإيجارات على الرغم من أنها مصاريف حقيقية تم سدادها نقدًا أثناء فترة تأسيس الشركة لمقراتها التي تزاوّل فيها



نشاطها قبل تكوينها فيه مخالفة لأحكام الزكاة الشرعية؛ فهذه قرينة على وجوب قبول الإيجارات المدفوعة من حساب شركة (أ)؛ خصوصًا وأن الهيئة باستطاعتها التأكد من أن الشركة تحت التأسيس تشغل المقر المستأجر؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة الإيجارات البالغة (1,144,935) ريال إلى الربح المعدل لعام 2008م؛ لكونها نفقة حقيقية خرجت من ذمة الشركة وتمثل مبالغ لم تعد تحت تصرفها.

- وفيما يخص خسائر إعادة تقييم أرض..... بمبلغ (451,070) ريال فإن الهيئة تحتج بأن هذه الخسائر تقديرية ناتجة عن إعادة التقييم وليست خسائر حقيقية وفعلية، وأن الشركة أدرجت هذا البند ضمن كشف تحليل أخرى متنوعة المرفق مع كشوف الإقرار تحت مسمى خسائر تقييم، وعند الاعتراض أدرجته تحت مسمى مصاريف إعادة تقييم؛ ويجب عليه أن هذه الخسائر تمثل تكاليف إعادة تقييم أرض بمدينة..... تم تقييمها كما سبق ذكره من شركتين مختصتين في تجارة الأراضي والعقارات؛ وبناء على ذلك التقييم تم تسجيل تلك الخسارة في عام 2008م، وقدم المكلف صورة من صك نقل الملكية وخطاب المستشار القانوني الذي يفيد بفك الرهن وانتقال الملكية، ومن المعلوم والمتقرر فقهاً أن الزكاة واجبة في عروض التجارة بقيمتها السوقية، سواء زادت عن قيمتها الشرائية أو نقصت، وحيث إن هذه الخسائر تمثل الفرق بين القيمة السوقية والشرائية، وهو ما يسميه جمهور الفقهاء بالنماء التقديري ويرون إخضاعه للزكاة (أي الأرباح غير المحققة) على اعتبار أن العبرة بالقيمة السوقية لعروض التجارة، فإذا زادت القيمة السوقية عن الشرائية خضعت الأرباح غير المحققة للزكاة ضمن القيمة السوقية وإذا نقصت القيمة السوقية عن الشرائية؛ فمعني ذلك أخذ الخسائر غير المحققة في الحسبان بحسبها من القيمة الشرائية؛ وهذا يعني أن الأرباح أو الخسائر غير المحققة تؤثر إيجاباً وسلباً على الوعاء الزكوي؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة خسائر إعادة تقييم أرض.....؛ لكونها تمثل الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الشرائية.

- وفيما يخص مصاريف غذاء الموظفين وأخرى بمبلغ (349,162) ريال ومصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال فإن الهيئة تحتج بأن عقود العمل المقدمة من الشركة مع مستندات بند المكافآت غير موضح بها طبيعة هذه المصروفات، بالإضافة إلى أن الفواتير المقدمة من الشركة باسم شركة (أ) فقط وليست باسم شركة (أ)، ويجب عليه أن مصاريف غذاء الموظفين ومصاريف إعادة تسكين الموظفين مصروفات حقيقية تم دفعها بموجب عقود العمل المبرمة بين الموظفين والعضو المنتدب المسؤول المخول له التوقيع على مثل هذه العقود حسب عقد تأسيس الشركة، وهي بذلك حقوق مكتسبة للموظفين وملزمة للشركة، وهي بذلك مصروفات حقيقية فعلية خرجت من ذمة الشركة، ويعزز ذلك الخطاب الوزاري رقم (20423/4/16919) بتاريخ 1394/11/23هـ، الذي يؤكد أن الزكاة إنما تجب من مال المكلف عند مضي الحول، وأن ما ينفقه قبل ذلك لا زكاة فيه، سواء كان تبرعاً أم إنفاقاً في أي وجه؛ لذا تطالب الشركة بعدم إضافة مصاريف غذاء الموظفين وأخرى ومصاريف إعادة تسكين الموظفين إلى الربح لعام 2008م لكونها مصروفات حقيقية فعلية خرجت من ذمة الشركة، وتمثل مبالغ لم تعد تحت تصرفها.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/7/13هـ بأنه عند مناقشة الاعتراض طلبت الهيئة تقديم لائحة المكافآت المعتمدة من وزير العمل فقدمت الشركة اللائحة المعتمدة بتاريخ 1430/5/16هـ الموافق 2009/5/11م وبما يتضح معه أن اللائحة صادرة بعد تاريخ القوائم ل عام 2008م؛ ومن ثم يعتمد العمل بها بعد



تاريخ صدورها، وبالرجوع إلى القرار..... بتاريخ 1430/5/16 هـ الموافق 2009/5/11م الخاص باعتماد لائحة العمل لشركة (أ) الصادرة عن نائب وزير العمل؛ اتضح أن تاريخ إصدار لائحة تنظيم العمل للشركة جاء لاحقاً لتاريخ القوائم لعام 2008م، كما أن مصاريف غذاء الموظفين وأخرى ومصاريف إعادة تسكين الموظفين فإن عقود العمل المقدمة من الشركة مع مستندات بند المكافآت غير موضح بها طبيعة هذه المصروفات، هذا بالإضافة إلى أن الفواتير المقدمة من الشركة مسجلة باسم شركة (ك) فقط وليست باسم شركة (أ) منها شركة (ك)، وشركة (ن)؛ لذا لم يتم اعتماد هذا البند، وفيما يخص خسائر إعادة تقويم أرض..... المدرجة ضمن مصاريف أخرى متنوعة فإنها خسائر تقديرية ناتجة عن إعادة التقويم وليست خسائر حقيقية وفعلية؛ علماً بأن الشركة أدرجت البند ضمن كشف تحليل أخرى متنوعة المرفق مع كشوف الإقرار تحت مسمى خسائر تقويم. وبالنسبة للإيجارات فإن عقود الإيجار المقدمة ليست باسم الشركة؛ وإنما باسم شركة (ك)، وباسم شركة (ن) وموضح بالعقود أنه لا يحق للمستأجرين تأجير العين أو جزء منها من الباطن أو التنازل عنها؛ وعليه فقد تم اعتماد عقود الإيجار التي باسم الشركة فقط؛ علماً بأن هذه الشركات شركات شقيقة (أطراف ذات علاقة) وشركات قائمة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند المكافآت، وبند الإيجارات التي عقودها ليست باسم الشركة، وبند خسائر إعادة تقويم أرض.....، وبند مصاريف غذاء وتسكين الموظفين إلى نتيجة الحسابات، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه المصاريف إلى نتيجة الحسابات للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة بخصوص هذه المصاريف تبين الآتي:

فيما يخص بند المكافآت بمبلغ (6,664,724) ريال فقد اتضح للجنة أن الهيئة طلبت من الشركة تقديم اللائحة المعتمدة من وزير العمل التي تنظم صرف المكافآت فقدمت الشركة لائحة معتمدة من وزير العمل بتاريخ 1430/5/16 هـ الموافق 2009/5/11م، وبما يتضح معه أن المكلف في سنة 2008م لم يكن لديه لائحة معتمدة من وزارة العمل تنظم صرف مثل هذه المكافآت؛ لذا فإن اللجنة ترفض طلب المكلف حسم بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يخص بند الإيجار البالغ (1,144,935) ريال فقد اتضح للجنة أن الهيئة قبلت حسم مبالغ عقود الإيجار المقدمة المسجلة باسم الشركة فقط، ولم تقبل حسم مبالغ عقود الإيجار التي لم تكن باسم (المكلف) شركة (أ) حيث اتضح أنها مسجلة باسم شركة (ك) وباسم شركة (ن)، وموضح بتلك العقود أنه لا يحق للمستأجرين تأجير العين أو جزء منها من الباطن أو التنازل عنها؛ وبناء عليه فإن اللجنة ترى أن ما يتم حسمه من ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م هي مصاريف الإيجار المسجلة باسم المكلف فقط؛ ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه قبول حسم بند الإيجار البالغ (1,144,935) ريال.



وبالنسبة لبند خسائر إعادة تقويم أرض..... بمبلغ (451,070) ريال المدرجة ضمن المصاريف الأخرى المتنوعة فقد اتضح للجنة من المستندات المقدمة أنها خسائر تقديرية ناتجة عن إعادة تقويم أرض..... الواقعة في منطقة..... والمملوكة ل... وهو أحد أعضاء مجلس الإدارة بالشركة وليست خسائر حقيقية وفعالية، هذا بالإضافة إلى أن قيمة الأرض لم تدرج في القوائم للمكلف ضمن الموجودات الثابتة؛ وبناء عليه ترفض اللجنة قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م.

أما بالنسبة لبند مصاريف غذاء الموظفين بمبلغ (349,162) ريال، وبند مصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال، فقد اتضح للجنة بعد مراجعة المستندات والفواتير المقدمة من المكلف أن المستندات (الفواتير) مسجلة باسم شركة (ك)، وليست باسم (المكلف) شركة (أ) ؛ لذا ترى اللجنة عدم اعتماد هذه الفواتير كمستندات مؤيدة لقبول هذه المصاريف ضمن المصروفات جائزة الحسم للمكلف لعام 2008م؛ وبناء عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول حسم مصاريف غذاء الموظفين بمبلغ (349,162) ريال، ومصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الثاني: الاستهلاك والأصول الثابتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بإعادة حساب جدول الاستهلاك الخاص بالمكلف عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م وفقًا لنتيجة جدول استهلاك الأصول الثابتة الواردة في حيثيات هذا القرار.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من بيانات فيما يخص فروقات الاستهلاك وقيمة الأصول الثابتة، وحيث أفاد ممثلو الهيئة بخطابهم المؤرخ في 1437/7/13هـ أنه طبقًا لقرار اللجنة الابتدائية الأولى رقم (19/12) لعام 1434هـ تم تعديل فروقات الاستهلاك بالزيادة ومصاريف إصلاح وصيانة بالزيادة وصافي الأصول الثابتة واجبة الحسم من الوعاء الزكوي، وأفاد المكلف بخطابه المؤرخ في 1437/8/11هـ بأن الإجراء الذي اتخذته لجنة الاعتراض الابتدائية وأخذت به الهيئة عند إجراء ربطها المعدل بالخطاب رقم (1436/22/3214) بتاريخ 1436/4/30هـ مقبول من الشركة؛ لذا قررت اللجنة صرف النظر عن بحث هذا البند لانتهاء الخلاف بين الطرفين بشأنه، واتفقهما على قبول وتنفيذ ما قضت به اللجنة الابتدائية بهذا الخصوص؛ ومن ثم يعد قرار اللجنة الابتدائية فيما يخص هذا البند نهائيًا.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/10) بتأييد الهيئة في فرض غرامة تأخير بواقع (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير على المكلف عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م للحيثيات الواردة في هذا القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم موافقته على قرار اللجنة؛ فذكر أنه لا يوافق الهيئة في حساب غرامة التأخير للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض، ومخلصها أن الشركة دأبت على سداد الضرائب المستحقة وفقًا للنظام ضمن



المهلة المحددة، والأمور التي سبق بحثها هي محل خلاف بين الشركة والهيئة من أوجه مختلفة؛ ومن ثم فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير، وقدم المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة مؤرخة في 1437/8/11هـ تضمنت الإفادة بأن اللجنة تدرك أن الفروق الضريبية -إن وجدت- هي ناتج التعديلات التي أجرتها الهيئة، وهي محل خلاف بين الشركة والهيئة؛ ومن ثم فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عنها، يجب ألا تخضع لغرامة التأخير، حيث إن الشركة قد سددت الضريبة المستحقة عليها من واقع بياناتها الحسابية، خلال المدة النظامية دون تأخير، ولم تخف أي معلومات، كما أن الشركة يتوفر لديها حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ أحكام نظام ضريبة الدخل؛ لذا تطالب الشركة بإصدار قرار يؤيدها بعدم توجب غرامة التأخير بواقع 1% على الفروقات الضريبية الناشئة عن البنود محل الخلاف.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/7/13هـ أنه بعد رجوع اللجنة إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 اتضح أنها تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% 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" وبالرجوع إلى الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ اتضح أنها تنص على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية؛ من ذلك التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة" وكما هو واضح فإن نصوص النظام توجب غرامة التأخير على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محللاً للاجتهاد واختلاف وجهات النظر حولها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب غير المسددة، في حين تتمسك الهيئة بحساب غرامة التأخير على الضرائب غير المسددة لأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" وتبين أن الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة تنص على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (67) من اللائحة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في حالات من بينها (أ) التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار، (ب) التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة، كما تبين أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام تنص على "تعني



الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (60) من هذا النظام" وتبين أن الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة تنص على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة (71) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، وحيث إن ربط الهيئة تضمن تعديل نتيجة حسابات المكلف بإضافة بعض المصروفات غير النظامية مما ترتب عليه ضرائب إضافية، وبما أن المكلف لم يلتزم بسداد فروقات الضريبة المستحقة عليه الناتجة عن هذه التعديلات في المواعيد النظامية؛ فإن اللجنة ترى إخضاع فروق الضريبة غير المسددة لغرامة تأخير السداد وفقا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام؛ وبناء عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي في فرض غرامة تأخير السداد على الضريبة غير المسددة بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (12/29) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

أ/1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند المكافآت بمبلغ (6,664,724) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الإيجارات البالغة (1,144,935) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم خسائر إعادة تقويم أرض..... بمبلغ (451,070) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

د- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم مصاريف غذاء الموظفين بمبلغ (349,162) ريال، ومصاريف إعادة تسكين الموظفين بمبلغ (224,874) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- انتهاء الخلاف فيما يخص فروقات الاستهلاك وقيمة الأصول الثابتة لاتفاق الطرفين على قبول وتنفيذ ما قضت به اللجنة الابتدائية في قرارها بهذا الخصوص.

3 - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير السداد على الضريبة غير المسددة بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير بدءاً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد، وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1653

سنة القرار: 1438

غرامة - ضريبة الدخل

المفتاح

غرامة عدم تقديم اقرار

الموضوع

عدم تقديم المنشأة الإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/3/6 هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (4) لعام 1435 هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامين الماليين 2005م و2006م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/15 هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف:...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1435 هـ بموجب الخطاب رقم (2/16) بتاريخ 1435/2/20 هـ، وقدم استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (351) بتاريخ 1435/3/15 هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً بالمستحق بموجب القرار؛ 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: مخصص مكافأة نهاية الخدمة لعام 2005م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند مخصص مكافأة نهاية الخدمة المحول من (ت) وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الهيئة العامة للزكاة والدخل الزكاة والدخل قامت بتعديل الربح بمبلغ (5,728,092) ريالاً وهو يمثل الفرق بين رصيد أول المدة ورصيد نهاية المدة؛ والصحيح أن يتم تعديل الربح بالمحمل على المصاريف والبالغ (1,252,185) ريالاً؛ هذا وإن حركة المخصص وفقاً للإيضاح رقم (11) من الإيضاحات حول القوائم المالية هي:

المبلغ	الرصيد
4,645,459	الرصيد في 1 يناير في دفاتر الرياض
5,092,171	رصيد محول من (ت) نتيجة الاندماج
1,252,185	المحمل للسنة في الرياض والدمام
(616,264)	المستخدم خلال السنة في الرياض والدمام
10,373,551	المبلغ

وأن هذا ما تم إيضاحه ضمن الإيضاحات حول القوائم المالية إيضاح رقم (11)، كما يؤكد بأن المبلغ المرفوض سالف الذكر يتضمن مبلغ (5,092,171) ريال عبارة عن مخصص محول من شركة (ت) إلى شركة (أ) الرياض؛ نتيجة شراء الشركة حصة شركة (ب)؛ بحيث أصبحت (ت) فرعاً للشركة وليست شركة تابعة؛ بمعنى اندمجت حسابات شركة (ت) في حسابات الشركة؛ ومن ثم فإن المبلغ لم يتم تحميله على المصاريف أو قائمة الدخل، أما من حيث وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل باعتبار المبلغ مكون خلال العام لذلك تم إضافته إلى صافي الربح؛ لما له من أثر زكوي وضريبي في حالة استخدامه للأعوام اللاحقة حيث إن الشركة محل الاعتراض مختلطة، كما أن الشركة لم تقدم كيفية معالجة البند في الشركة المحول منها المخصص، فلا مانع من إضافة المبلغ إلى رصيد المخصص في أول العام وليس إضافته إلى صافي الربح، حيث إن هذا المبلغ قد تم



رفضه بالأعوام السابقة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل في (ف)، وأن (ت) لم يعد لها وجود نظامي؛ لأنها أصبحت مندمجة مع حسابات الشركة ولا يوجد استفادة من هذا المبلغ المرفوض سابقاً ب (ت) بالمستقبل، كما أن شركة (ب) شركة سعودية ومن ثم ليس هناك أثر لاختلاف النسب في الشركتين المحول منها والمحول إليها ضريبياً وزكويّاً؛ لذلك تتمسك الشركة بموقفها في عدم إضافة المبلغ إلى صافي الربح، ويرجع المبرر الرئيس للإصرار على المعالجة الصحيحة بإضافة المبلغ إلى رصيد أول المدة للمخصص وليس لصافي الربح إلى أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قامت بدون مستند نظامي باعتبار وعاء الزكاة هو صافي الربح المعدل أو الوعاء الزكوي أيهما أعلى، وحيث إن صافي الربح أعلى فقد اعتبر كأساس لحساب الزكاة.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإن الهيئة قامت بتعديل الربح بمبلغ (5,728,092) ريال باعتباره المكون لمخصص نهاية الخدمة خلال العام بعد استبعاد المستخدم طبقاً للإيضاح رقم (11) من الحسابات؛ علماً بأن المخصص محول من شركة (ب) إلى شركة (ف)؛ نتيجة أن شركة (أ) قامت بشراء جميع حصص شركة (ب)؛ وبذلك تصبح الشركة ذات مسؤولية محدودة بالدمام مملوكة بالكامل لشركة (أ)؛ لذلك تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها بإضافة المكون من المخصص خلال العام بعد استبعاد المستخدم، كما أضافت بأن مخصص مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (5,728,092) ريال تم إضافة رصيد المخصص المحول من شركة (أ)؛ وذلك لما له من أثر زكوي ضريبي في حالة استخدامه للأعوام اللاحقة؛ حيث إن الشركة محل الاعتراض مختلطة كما أن الشركة لم تقدم كيفية معالجة البند في الشركة المحول منها المخصص، حيث إنه في حالة حسمه من الوعاء في نفس العام المحول منه؛ فإنه يجب إضافته للوعاء في الشركة محل الاعتراض مع الأخذ في الاعتبار اختلاف النسب في كل من الشركتين المحول منها والمحولة إليها ضريبياً وزكويّاً، كما أن المخصص البالغ (5,728,092) ريال له أثر مباشر على صافي الربح المعدل حال استخدامه للأعوام اللاحقة وذلك مع مراعاة أن الشركة مختلطة فإن معالجة المخصص على صافي الربح تكون إضافة المكون مع حسم المستخدم، ويتضح من ربط الهيئة لعام 2006م أنها قامت بتخفيض الربح بقيمة ما زاد من المستخدم من المكون بمبلغ (225,302) ريال.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل صافي الربح برصيد أول المدة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (5,092,171) ريال المحول من شركة (ت) نتيجة تملكه لها بالكامل، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على إيضاحات القوائم المالية لعام 2005م تبين أن المكلف قام بشراء حصة شركة (ب) في شركة (ت)، وأصبحت مملوكة له بالكامل بدءاً من 2005/1/1م وأن الشكل القانوني لـ (ت) تغير من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى فرع للمكلف باسم مصنع (ف)، وتبين أن حركة مخصص مكافأة نهاية الخدمة في عام 2005م طبقاً للإيضاح (11) كما يلي:

المبلغ	الرصيد
4,645,459	الرصيد في 1 يناير
5,092,171	رصيد محول من (ت) إيضاح رقم (1)
(616,264)	المستخدم خلال السنة
1,252,185	المحمل للسنة
10,373,551	الرصيد في 31 ديسمبر

كما اطلعت اللجنة على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعام 2005م وتبين أنه تم تعديل صافي الربح بمخصص مكافأة ترك الخدمة بمبلغ (5,728,092) ريال، الذي يشمل رصيد أول المدة المحول من (ت) بمبلغ (5,092,171) ريال وصافي المكون خلال العام بمبلغ (635,921) ريال.

وبرجوع اللجنة للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ "الاحتياطات والمخصصات" التي تنص على "لا يجوز حسم أي احتياطات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات"، والمادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي حددت المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، ونصت على أن منها: 5- الاحتياطات والمخصصات المكونة خلال العام الآتية:

أ- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، على أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي تتضمن تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها، والديون المحصلة منها خلال العام التي يجب التصريح عنها ضمن وعاء الضريبة في سنة تحصيلها".



وحيث تبين إن مخصص مكافأة نهاية الخدمة المعدل به صافي الربح في الربط الضريبي لعام 2005م يشتمل على رصيد أول المدة المحول من (أ) بمبلغ (5,092,171) ريال؛ وتطبيقاً للأحكام النظامية المشار لها أعلاه، التي حددت المعالجة الضريبية للمخصصات في أن ما يتم تعديل صافي الربح به لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هو المخصص المكون خلال العام؛ فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل صافي الربح برصيد أول المدة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة المحول من (ت).

البند الثاني: غرامة عدم تصديق الإقرار من المحاسب القانوني لعام 2005م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند غرامة عدم تصديق الإقرار من المحاسب القانوني للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه لا يوافق على إجراء الهيئة العامة للزكاة والدخل واللجنة بغرض غرامة لعدم مصادقة المحاسب القانوني على الإقرار وذلك للأسباب التالية:

- أن الشركة قامت بتقديم الإقرار وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل وفي الموعد النظامي وقد قامت الهيئة العامة للزكاة والدخل بإجراء الربط على حسابات الشركة بناءً على الإقرار المقدم ودون طلب أية معلومات إضافية.

- إن المحاسب القانوني قام بالمصادقة على الإقرار الضريبي وتعبئة حقل شهادة المحاسب القانوني في نموذج الإقرار وفقاً للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والذي نص في الفقرة (أ) بأن يقدم الإقرار وفقاً للنموذج المعتمد والفقرة (هـ) الذي أوجب في حدود معينة بأن يشهد محاسب قانوني له مزاوله المهنة بالمملكة بصحة الإقرار، كذلك يتفق مع المادة السابعة والخمسين من اللائحة التنفيذية، والتي نصت في الفقرة (2) بأنه يجب على المكلف تقديم الإقرار بعد تعبئة جميع حقوله خلال الفترة المحدودة نظاماً، ومقتضى الفقرة (6) التي أوجبت شهادة المحاسب القانوني، والمحاسب القانوني ملتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن الهيئة للمحاسبين القانونيين، والتي تتطلب من المحاسب القانوني إصدار تقرير فحص تأكيدات، وهذا ما تم حيث قام المحاسب القانوني بالتوقيع على الإقرار وفقاً للنموذج المعتمد من الهيئة العامة للزكاة والدخل؛ ولكن تم الإشارة أيضاً إلى فحص التأكيدات لحين دراسة الموضوع في تلك الفترة من قبل الهيئة وحيث صدر لاحقاً رأي من الهيئة؛ لذلك قام جميع المحاسبين في عام 2006م والأعوام اللاحقة بتوقيع الإقرار دون الإشارة إلى فحص التأكيدات.

- صدر بعض القرارات الصادرة عن لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية والتي لم توافق الهيئة العامة للزكاة والدخل بغرض غرامات تأخير لعدم مصادقة المحاسب القانوني على الإقرار، ونرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (7) لعام 1430هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1028) لعام 1432هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1221) لعام 1433هـ وقرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (4) لعام 1431هـ والتي جميعها أبدت المكلف في عدم فرض غرامة تأخير ولنفس الحالة.



وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإنه طبقاً لنص الفقرة (7) من إرشادات الإقرار الضريبي أنه يلزم مصادقة محاسب قانوني على صحة هذا الإقرار إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن مليون ريال؛ وذلك طبقاً للمادة (60) فقرة (هـ) من النظام الضريبي، وحيث لم يتم مصادقة المحاسب القانوني فقد تم حساب غرامة طبقاً للمادة (67) فقرة (ب) من اللائحة التنفيذية للنظام لعدم تصديق الإقرار؛ حيث إن دخل الشركة أكثر من مليون.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن استئناف المكلف يكمن في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م الذي شهد المحاسب القانوني على صحته وفقاً للصيغة (فحص التأكيدات) من الهيئة للمحاسبين القانونيين، في حين أن الهيئة تعتبر هذه الصيغة لا تتفق مع مقتضى الفقرة (هـ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (ب) من المادة (67) من لائحته التنفيذية وتتمسك بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار.

وفي هذا الخصوص ترى اللجنة أن الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل لم ترتب فرض غرامة على المكلف إلا في حال عدم تقيده بأحكام الفقرات (أ-ب-د-و) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وتلك الفقرات لم تشمل الالتزام بصحة الإقرار بشهادة محاسب قانوني، والتي جاءت في الفقرة (هـ) من المادة (60) المشار إليها حيث لم ترتب تلك المادة أي غرامات في حال عدم الالتزام بتلك الشهادة؛ وإنما عُد ذلك من متطلبات الإقرارات عند إعدادها وتقديمها دون أن يترتب على ذلك غرامات جزائية بخلاف الالتزامات المشار إليها في الفقرات (أ-ب-د-و) التي نص صراحة في المادة (76) من النظام على فرض غرامة في حال عدم التقيد بأحكامها، ويؤيد ذلك أن الفقرة (5) من الإرشادات المدونة في نهاية نموذج الإقرار رقم (ق1) قد نصت صراحة على أنه في حال عدم تقديم هذا الإقرار وفقاً للضوابط المحددة أعلاه ودفع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية؛ تحسب غرامة عدم تقديم الإقرار حسب المادة (76) من النظام، وعندما اشترطت الفقرة (7) من ذلك النموذج مصادقة محاسب قانوني على صحة هذا الإقرار إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال لم ترتب غرامة جزائية على عدم الالتزام بذلك، كما هو الحال في الفقرة رقم (5) المذكورة أعلاه التي نصت على حساب غرامة عدم تقديم الإقرار، كما ترى اللجنة أن التزام المكلف بتقديم الإقرار وفقاً للفقرة (أ) من المادة (60) من النظام يُعد منتهياً بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقعاً من قبله، بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظاماً وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبها إلى الهيئة خلال الفترة المحددة نظاماً، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءاً من الإقرار حتى ولو عدته الهيئة كذلك، حيث إنه وإن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظاماً إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (60) من



النظام، وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ؛ إلا أنه لم يشترط لتلك الشهادة شكلاً معيناً، كأن تكون جزءاً من الإقرار - بل يجوز ورودها في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءاً منه، كما يجوز ورودها منفصلة عن الإقرار، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظاماً فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار؛ بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار، حيث إن هناك فرقاً بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (76) من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات؛ ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام.

وحيث إنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة؛ نظراً لأن فرض تلك الغرامات يُعد عقوبة جزائية، وحيث إن الغرامات التي نص عليها نظام ضريبة الدخل لم تشمل عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام؛ فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م.

البند الثالث: فروقات الاستهلاك لعام 2006م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على بند فروقات الاستهلاك للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره أنه وفقاً للقوائم المالية الصادرة عن الشركة عن عام 2006م فإن الاستهلاكات المحملة على المصاريف وفقاً لقائمة التدفقات النقدية هي مبلغ (7,050,599) ريالاً، وأن الاستهلاكات الظاهرة في كشف رقم (4) المرفق بالإقرار الزكوي هو مبلغ (15,676,605) ريال؛ أي أن هناك فروقات استهلاك بمبلغ (8,626,006) ريال لمصلحة الشركة؛ بينما ظهرت فروقات الاستهلاك في الربط النهائي على حسابات الشركة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل بمبلغ (4,557,021) ريال؛ أي أن هناك فروقات لمصلحة الشركة بمبلغ (4,068,985) ريال، عند مراجعتنا للهيئة العامة للزكاة والدخل بهذه الفروقات أفادتنا بأن هناك خطأ في كشف الاستهلاك المقدم من قبل الشركة، لقد طلبنا حساب الهيئة العامة للزكاة والدخل للتأكد من وجود الخطأ من عدمه إلا أننا ولغاية تاريخه لم نحصل على حساب الهيئة العامة للزكاة والدخل، نعتقد بأن السبب أما يرجع إلى أن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تأخذ بعين الاعتبار الموجودات الثابتة المحولة من (ف)، والظاهرة ضمن الأرصدة الافتتاحية بالكشف، أو عدم الأخذ بعين الاعتبار ضمن المجموعة الخامسة بالكشف إضافات شهرة المحل البالغة (11,731,083) ريال، والظاهرة ضمن الأرصدة الافتتاحية بالكشف رقم (3) نتيجة اندماج شركة (ت) مع الرياض كما أسلفنا سابقاً، هذا وتعتقد الشركة بأن حسابها صحيح ونرفق لكم نسخة عن كشوف حساب فروقات الاستهلاك بهذا الخصوص، كما وتؤكد لكم الشركة ضرورة إضافة 50% من إضافات السنة الحالية إلى القيمة الدفترية الصافية للممتلكات والمعدات وفقاً للمعمول به من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل.



وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أنه كما جاء بوجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي؛ فإن الشركة قامت بتعبئة كشف الاستهلاك بالخطأ، وقد قامت الهيئة بتعديل الكشف مرة أخرى وكانت النتيجة هي أن الاستهلاكات بموجب الحسابات بمبلغ (7,050,599) ريال والاستهلاك بموجب الكشف بمبلغ (11,613,973) ريال؛ وبذلك يكون هناك فرق بمبلغ (4,557,021) ريال؛ وعليه تم تعديل صافي الربح بالفرق.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف تحميل الفرق بين الاستهلاك الظاهر في كشف رقم (4) المرفق بالإقرار والاستهلاك طبقاً للقوائم المالية بمبلغ (8,626,006) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين أن الهيئة تعتبر أن الكشف رقم (4) معبأ بالخطأ ونتيجة للتصحيح الذي أجرته عليه يكون الفرق الذي تقبل بتحميله ضمن المصروفات بمبلغ (4,557,021) ريال.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرار وكشف رقم (4) المقدمة من المكلف، والربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف تبين ما يلي:

- أن إجمالي "باقي قيمة المجموعة كما في نهاية السنة السابقة" في كشف رقم (4) لعام 2006م ظهر بمبلغ (86,270,026) ريال، وظهر إجمالي "باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الحالية" في كشف رقم (4) لعام 2005م بمبلغ (70,062,440) ريال.

- أن إجمالي "باقي قيمة المجموعة كما في نهاية السنة السابقة" في كشف رقم (4) لعام 2005م ظهر بمبلغ (73,209,349) ريال، ومساوياً للقيمة الدفترية للأصول الثابتة شاملة المحول من (ت) في نهاية العام المالي المنتهي في 2004/12/31م طبقاً للقوائم المالية.

- تبين من القوائم المالية لعام 2006م إيضاح رقم (7) أن استهلاك السنة للممتلكات والمنشآت بمبلغ (7,050,599) ريال، والهبوط في الشهرة طبقاً لإيضاح رقم (7) بمبلغ (1,365,888) ريال، وبمبلغ إجمالي (8,416,487) ريال، وتبين أن الاستهلاك طبقاً للكشف رقم (4) بمبلغ (15,676,605) ريال؛ بفرق (7,260,118) ريال، وفي الربط الزكوي الضريبي كان فرق الاستهلاك الذي تم تخفيض الربح الدفترية به بمبلغ (4,557,021) ريال.

وبرجوع اللجنة للمادة (17) "الاستهلاك" من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على: أ- باستثناء الأرض يجوز حسم الاستهلاك عن أصول المكلف ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي



تنقص قيمتها، بسبب الاستعمال أو التلف أو التقادم، وتستخدم جميعها أو جزء منها في در الدخل الخاضع للضريبة ويبقى لها قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية:

ب- تقسم الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموعات ونسب استهلاك كما يأتي:

1- المباني الثابتة: خمسة بالمائة (5%).

2- المباني الصناعية والزراعية المتحركة: عشرة بالمائة (10%).

3- المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن: خمسة وعشرون بالمائة (25%).

4- مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقولها: عشرون بالمائة (20%).

5- جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات والشهرة، عشرة بالمائة (10%).

ج- يحتسب مصروف الاستهلاك لكل مجموعة وفقاً لل فقرات من (د) إلى (ل) من هذه المادة.

د- يحسب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها بمقتضى الفقرة (ب) من هذه المادة على باقي قيمة تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية.

هـ- إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة بعد حسم قسط الاستهلاك؛ وفقاً لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة (50%) من أساس التكلفة للأصول الموضوعية في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة؛ مخصصاً من المبلغ نسبة (50%) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة ألا يصبح الباقي سالباً والفقرة (أ) من المادة (81) التي تنص على في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصاً، أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق، والمادة (9) من اللائحة التنفيذية التي حددت أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ما نصت عليه في الفقرة (4) بأنه قسط الاستهلاك للأصول الثابتة حسب نص المادة السابعة عشرة من النظام، ووفق الضوابط الآتية:



- أ- ألا يكون القصد من شراء الأصل إعادة بيعه، وإنما لغرض استعماله بالكامل أو جزء منه في أغراض المنشأة.
- ب- أن يكون الأصل ذا طبيعة مستهلكة وتتناقص قيمته بسبب الاستعمال، أو التلف، أو التقادم، ويبقى له قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية.
- ج- أن يكون الأصل مملوكًا للمكلف بموجب وثائق رسمية كصك الملكية للمباني، وعقود وفواتير الاقتناء للأصول الأخرى.
- د- لا يحول توقف الأصل عن العمل خلال السنة الضريبية دون حسم استهلاكه".
- وحيث تبين أن "باقي قيمة المجموعة كما في نهاية السنة السابقة" في كشف "الأصول وبيان استهلاكها" لعام 2006م لا يساوي "باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الحالية" لعام 2005م، وأن قيمة الشهرة (الأصل غير الملموس) بمبلغ (11,731,083) ريال، وفقا للقوائم المالية لم تحسب ضمن الأصول واستهلاكاتها في الربط الزكوي الضريبي لعام 2006م؛ وبناءً عليه وتطبيقاً للأحكام النظامية المشار إليها أعلاه التي تقتضي حساب الاستهلاك للأصول ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي تنقص قيمتها بسبب الاستهلاك أو التقادم؛ وأخذاً في الاعتبار عند تعبئة الجداول والكشوف تطابق أرصدة مجموعات الأصول في أول السنة مع أرصدها في السنة التي تسبقها، فإن اللجنة ترى إعادة حساب الاستهلاك لعامي 2005م و2006م وفقاً للأسس النظامية المذكورة أعلاه.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (4) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل صافي الربح برصيد أول المدة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة المحول من (ت) بمبلغ (5,092,171) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- حساب الاستهلاك لعامي 2005م و2006م وفقاً للأسس النظامية، وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق..



رقم القرار: 1656

سنة القرار: 1438

المفتاح

أصول / دائنون / دائنون - زكاة

الموضوع

أصول ثابتة صافية / دائنون تخفيض رأس المال / دائنون فائض اكتتاب

المبدأ

1. يشترط لحسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي إثبات ملكيتها، وبقاء الأصول مسجلة باسم الشركاء وعدم قيام الشركة بنقل ملكيتها، يترتب عليه عدم حسم تلك الأصول من الوعاء الزكوي.
2. تخضع أموال المساهمين الباقية في حسابات الشركة والتي لم تنفصل عنها للزكاة متى حال عليها الحول، ويترتب عليه وجوب زكاة هذه الأموال على الشركة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/3/13هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (10) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2005م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/14هـ كل من: ... و. و.، كما حضر ممثلاً عن المكلف: ...



وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، 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 (10) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (35/1/31) بتاريخ 1435/3/19هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (383) بتاريخ 1435/4/18هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم (086278) بتاريخ 1435/4/13هـ بمبلغ (4,453,344) ريال؛ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي؛ وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

عدد البنود (2).

البند الأول: دائنو فائض اكتتاب لعامي (2004م و2005م) ودائنو تخفيض رأس المال للأعوام (من 2002م حتى 2005م).
قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2.6) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع بند دائني فائض اكتتاب، وبند دائني تخفيض رأس المال للزكاة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض لم تؤيد خصم هذين البندين من الوعاء بسبب عدم تقديم ما يثبت استقلالية الحساب البنكي المتعلق بفائض الاكتتاب ودائني تخفيض رأس المال، وأرفق لإثبات ذلك صورة من إعلانات الشركة في الجرائد اليومية للمساهمين بإلغاء أسهمهم والطلب منهم مراجعتهم لاستلام أموالهم، وذكر أن الشركة لما أبلغت المساهمين بذلك فإنه يقع عليهم زكاة أموالهم التي لم يستلموها؛ وذلك وفق الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ (السؤال السابع) التي تنص على أنه: "إذا تأخر المساهم عن استلام أرباحه في الشركة بعد الإعلان عنها فإن زكاتها تلزمه إذا حال الحول عليها بعد التمكن من استلامها".

وذكرت الهيئة في جوابها أن هذه المبالغ تخص المساهمين فعلاً إلا أنها بقيت تحت يد الشركة وفي ملكيتها، ولم يتم إيداعها في حساب بنكي مستقل، ولم يقدم المكلف ما يثبت استقلالية الحساب البنكي المتعلق بفائض الاكتتاب ودائني تخفيض رأس المال؛ وبناء عليه فإن زكاتها تقع على عاتق الشركة لتمام الملك وحولان الحول عليها في حوزة الشركة.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء بند دائني فائض اكتتاب، وبند دائني تخفيض رأس المال من الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع البندين للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف تبين أنها صور إعلانات في الجرائد اليومية تفيد المساهمين بإلغاء أسهمهم ومطالبتهم بالمراجعة لاستلام هذه المبالغ، ولم يقدم ما يفيد أن بند دائني فائض اكتتاب، وبند دائني تخفيض رأس المال محل الخلاف قد خربا من ذمة الشركة بتجنيبهما في حساب منفصل؛ بل ذكر في استئنافه أن إبلاغ الشركة للمساهمين بذلك يجعل الزكاة عليهم.

وترى اللجنة أن أموال المساهمين إذا كانت باقية في حسابات الشركة ولم تنفصل عنها فإن ملك الشركة تام عليها، وهي ديون على الشركة للمساهمين؛ فإذا حال عليها الحول وجبت زكاتها على الشركة، وحيث لم تقدم الشركة ما يفيد أن بند دائني فائض اكتتاب، وبند دائني تخفيض رأس المال (محل الخلاف) قد خربا من ذمة الشركة بتجنيبهما في حساب منفصل؛ فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة بند دائني فائض اكتتاب لعامي (2004م و2005م)، ودائني تخفيض رأس المال للأعوام (من 2002م حتى 2005م) إلى الوعاء الزكوي.

البند الثاني: أصول ثابتة متوقفة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد رأي الهيئة في الربط الزكوي على الأصول الثابتة المتوقفة جزئيًا، التي هي عبارة عن الورش المركزية للسيارات في كل من.....؛ لأنها ظهرت في القوائم المالية المدققة تحت اسم "موجودات ثابتة معدة للبيع؛ وذلك في الأعوام: 2002م و2003م و2004م على التوالي، مما يوضح نية الشركة في بيع هذه الأصول.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة اشترت الأراضي والعقارات من أجل الاستغلال والحصول على دخل منها وقامت بإيقاف بعض الورش جزئيًا بسبب الخسائر المتتالية منها ولكنها لم تنو بيعها؛ بل كانت تحصل على إيرادات منها لأعوام الاعتراض وفق الإيضاحات؛ وعلى ذلك فإنه لا زكاة فيها، وأضاف أن توقف العمل بالورش جزئيًا دليل على عدم وجود نية لدى الشركة بالمتاجرة بها؛ لأن من يتاجر لا يستخدم ما يريد بيعه، فالنية يجب أن تكون مثبتة في سجلات الشركة، ولتأكيد عدم وضوح النية أرفق المكلف صورة من محضر الجمعية العمومية للعام 2002م الذي يوضح أن نية الشركة لم تحدد ماذا ستفعل في هذه العقارات؛ ومن ثم ينطبق على الشركة الفتوى رقم (20668) الصادرة من الأمانة العامة لهيئة كبار العلماء بتاريخ 14/11/1419هـ من حيث عدم وجوب الزكاة على هذه العقارات، حيث نصت الفتوى على: "ما دتم مترددين في هذه الأراضي، هل تبيعونها أو تعمرونها؟ فإنه لا زكاة فيها؛ لأن الزكاة إنما تجب فيما أعد للبيع خاصة"، وأضاف أنه نظرًا لعدم وضوح نية



الشركة كما هو موضح في اجتماع الجمعية العمومية لعام 2002م فإنه لا زكاة في عقارات الشركة لأن الأصل من اقتنائها هو الاستثمار ولم تغير الشركة النية.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أن إدراجها ضمن بند مستقل بالقوائم المالية المدققة تحت اسم موجودات ثابتة معدة للبيع يدل على نية التجارة، وتؤكد ذلك بإقرار مراقب الحسابات حيث اعتمد إظهار نية الشركة في بيع الأصول؛ ولذلك أصبحت عروض تجارة ولا يجوز حسمها؛ تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (19643) بتاريخ 1418/5/23هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء بند: موجودات ثابتة معدة للبيع وذلك عن الأعوام (2002م و2003م و2004م) من الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بفرض الزكاة عليها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة إلى محضر اجتماع الجمعية العمومية المنعقدة بتاريخ 2002/6/11م وجدت فيه إجابة على سؤال أحد المساهمين ما يدل على عدم وضوح نية البيع في ذلك الوقت حيث ذكر فيه ما نصه "في الحقيقة الشركة قامت ببناء الورش المركزية في كل من.....بتكلفة كبيرة تصل إلى حوالي (40 و50) مليون ريال على أمل الحصول على عقود صيانة كبيرة من الجهات الحكومية ولكنها لم توفق، وعكف مجلس الإدارة على دراسة ذلك وتم إغلاق تلك الورش والاستعانة بورش صغيرة بديلة كمرحلة مبدئية، وللأسف لم نحقق الأرباح المرجوة، ثم بعد ذلك تم عمل دراسة من قبل الشركة للاستفادة من تلك الورش وبالفعل تم الحصول على عقد تأجير لورش جدة المركزية لمدة طويلة ويتم حالياً الاتفاق مع جهات مختصة في كل من..... للحصول على تراخيص لعمل مناطق صناعية في تلك الورش أو تأجيرها على مستثمرين" ولكن الشركة في قوائمها المالية في الأعوام (2002م و2003م و2004م) أثبتت بند موجودات ثابتة معدة للبيع دون تغيير مما يدل على استمرار هذا التصنيف لثلاثة أعوام دون ملاحظة من مراقب الحسابات، وهذا يجعل الإجابة على السؤال في الجمعية العمومية متعارضة مع فعل الشركة في التصنيف، وقد طلبت اللجنة من المكلف بخصوص هذا البند إثبات نية القنية، وإرفاق الربوط الزكوية فقدم ملفاً لم يتضمن شيئاً مما طلب منه بخصوص هذا البند.

وبرجع اللجنة إلى النشاط الرئيسي للشركة تبين أنه في خدمات السيارات والمعدات والذي ينحصر في امتلاك وإدارة محطات ومراكز خدمات السيارات والمسافرين وليس من نشاط الشركة المتاجرة في العقارات، والذي حدث في هذا البند هو أن الشركة تمتلك عددًا من الورش وحصل فيها تعثر وأظهرتها القوائم المالية في بند موجودات ثابتة معدة للبيع، ونفت الشركة إعدادها للبيع واستشهدت على ذلك بمحضر الجمعية العمومية، وترى اللجنة أن الأصول الثابتة المعدة للاستثمار في النشاط الرئيس للشركة ليس فيها زكاة؛ لأنها من أصول القنية وإذا أرادت الشركة بيع هذه الأصول فلا يحولها ذلك إلى عروض تجارة، حيث لا يعدو أن يكون ذلك تخلصًا من أصول ثابتة، مما ترى معه اللجنة حسم هذا البند من الوعاء الزكوي، وتأييد استئناف المكلف، ورفض القرار الابتدائي في إضافته هذا البند إلى الوعاء الزكوي.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (10) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند دائني فائض اكتتاب لعامي 2004م و2005م، ودائني تخفيض رأس المال للأعوام من 2002م حتى 2005م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في حسم بند موجودات ثابتة معدة للبيع للأعوام 2002م و2003م و2004م، ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1658

سنة القرار: 1438

أجور/مصروفات - ضريبة دخل

المفتاح

أجور أقارب/ أجور شريك / مصروفات مدرسية

الموضوع

- 1- يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتخلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.
- 2- المصاريف المدرسية لأبناء المالك أو الشريك، وما في حكمها، لا تحسم من الوعاء الضريبي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/3/20هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (19) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة (الهيئة) على المكلف لعام 2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/2/23هـ كل من: و. و.، كما مثل المكلف... و. (مدير عام الشركة والشريك فيها).

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (104/2/ص ج) بتاريخ 1435/7/8هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (513) بتاريخ 1435/9/5هـ، كما قدم مستندًا يفيد سداد مبلغ (24,623) ريال ومبلغ (1,160) ريال لقاء الفروقات المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وأفاد ممثلو الهيئة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأن المكلف لم يسدد كامل المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، ويرجع اللجنة للربط المعدل بموجب القرار الابتدائي المبلغ للمكلف بالخطاب رقم (1435/26/909) بتاريخ 1435/9/8هـ تبين أنه يظهر استحقاق مبلغ (103,706) ريال وبما يتضح معه أن المبلغين المشار إليهما لا يغطيان الفرق المستحق بموجب الربط أعلاه؛ الأمر الذي استوجب مطالبة المكلف بتقديم ما يفيد سداد هذا الفرق أو أنه قدم به ضمانًا بنكيًا، فقدم المكلف مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الإشارة إلى جلسة الاستماع والمناقشة التي عقدت بمقر اللجنة يوم الأربعاء الموافق 1438/2/23هـ وما ذكره ممثلو الهيئة أثناء الجلسة بأن الاستئناف مرفوض شكلاً لعدم سداد الغرامات بناءً على ربط الهيئة المعدل وفقًا لحثيات قرار اللجنة الابتدائية المشار إليه والإفادة بالاتي:

1- كما تم إيضاحه بمذكرة الاستئناف المقدمة نؤكد بأن الشركة قامت بسداد الغرامات على البنود المستأنف عليها والتي تمثلت في الغرامات على الحوافز التشجيعية وراتب السيد ... (ابن الشريك)؛ وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً شكلاً لاستيفائه كافة الشروط المنصوص عليها نظامًا.

2- إن ربط الهيئة المعدل بناءً على قرار اللجنة الابتدائية الصادر بالخطاب رقم 1435/26/909هـ بتاريخ 1435/9/8هـ والذي احتجت به الهيئة في جلسة المناقشة جاء معيباً حيث إنه اشتمل على بنود جديدة لم تكن مضمنة بالربط المعترض عليه، وكذلك لم تكن مضمنة بقرار اللجنة الابتدائية المستأنف؛ ولذلك من الناحية النظامية كان على فرع الهيئة بالطائف أن يقوم بتعديل الربط بناءً على حثيات القرار الابتدائي والتقيد بالبنود التي وردت به دون زيادة أو نقصان؛ وعليه فإن تضمين بنود جديدة بالربط المعدل فيه مخالفة للنظام، ومن وجهة نظرنا أن هذا الربط لا يعتد به لمخالفته للنظام كما تم شرحه أعلاه؛ ومصدقاً لما ورد أعلاه فيما يلي تجدون مقارنة بين ربط الضريبة المعترض عليه والربط المعدل وفقاً لقرار اللجنة الابتدائية على النحو التالي:

من ذلك يلاحظ أن الربط المعدل تضمن بنود جديدة لم تكن بالربط السابق.

3- تطالب الشركة أن تأخذ اللجنة في الاعتبار أن قرار اللجنة المستأنف عليه صدر في 1435/7/8هـ وصدر الربط المعدل في 1435/9/8هـ أي بعد ستين يومًا من صدور القرار وموقع عليه بالاعتماد من مدير الفرع في 1435/9/9هـ أي بعد مضي (61) يومًا من صدور القرار، وهذا تقصير واضح من جانب فرع الهيئة بالطائف، حيث إننا كمكلفين لا يمكننا انتظار الربط المعدل والذي صدر بعد فوات المدة النظامية للاستئناف؛ الأمر الذي كان سيفوت علينا فرصة الاستئناف ضمن المهلة النظامية المحددة (60) يومًا من صدور قرار اللجنة؛ ولذلك فإن ما نتحدث عنه الهيئة من غرامة تأخير صدر بعد فوات المدة النظامية للاستئناف؛ وهو أيضًا ناتج عن إضافة بنود جديدة للربط لم تكن مضمنة بقرار اللجنة الابتدائية المعارض عليه؛ وبذلك لا يعتد من الناحية النظامية ولا تأثير له على القبول الشكلي للاستئناف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (هـ) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على أن "على المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحددة، وتسديد الضريبة المستحقة وفقاً للقرار الابتدائي المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ"، وكذلك اطلاعها على الفقرة (11/أ) من المادة (61) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على أنه "إذا رغب المكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية يجب عليه ما يلي: أ- تسديد الالتزام الضريبي المستحق للمصلحة بموجب القرار الابتدائي، أو تقديم ضمان بنكي بكامل القيمة ساري المفعول لمدة لا تقل عن سنة قابلاً للتجديد تلقائياً وقابلًا للمصادرة بعد صدور القرار النهائي بناءً على طلب المصلحة دون حاجة لموافقة أي طرف آخر، وأن يكون وفقاً للصيغة المعتمدة من مؤسسة النقد العربي السعودي وذلك كشرط لقبول استئنافه



من الناحية الشكلية"، والاطلاع أيضًا على خطاب وزير المالية رقم (466/3) بتاريخ 1415/1/15هـ المتضمن إمكانية تحديد المكلف مقدار المبالغ التي يغلب على ظنه أنها واجبة عليه بموجب القرار الابتدائي بنفسه في حال عدم قيام الهيئة بتنفيذ القرار الابتدائي قبل انتهاء المهلة المحددة للاستئناف، وحيث تبين أن الهيئة لم تصدر الربط المعدل إلا بعد انتهاء المهلة المحددة للاستئناف، وبما أن المبالغ التي أفادت الهيئة عدم قيام المكلف بسدادها تمثل غرامات تأخير، فإن اللجنة تقرر قبول الاستئناف المقدم من المكلف من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الحوافز التشجيعية البالغة (55,033) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المكلف بحسم عمولة المبيعات باستثناء الحوافز التشجيعية البالغة (4,5%) من قيمة البند وفقاً لحثيات هذا القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة موضحاً وجهة نظره على النحو الآتي:

تفيد الشركة بأن هذه الحوافز وتبلغ (55,033) ريال (4,5% × 1,222,959) مصاريف فعلية مؤيدة بالمستندات الثبوتية التي تم تقديمها للجنة الابتدائية وهي بذلك تعتبر من المصاريف جائزة الحسم حسب النظام الضريبي - المادة (12) والمادة (9) من اللائحة التنفيذية حيث إنها مؤيدة بقرائن إثبات تمكن الهيئة من التأكد من صحتها كما أنها مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ومتعلقة بالسنة الضريبية 2011م، وذات طبيعة تشغيلية وليست رأسمالية؛ ومن ثم يجب قبولها كمصروف جائر الحسم، وأما ما ذكرته الهيئة بأن لائحة الجزاءات والمكافآت المقدمة غير معتمدة من وزير العمل فيمكن الرد عليه بأن هذه اللائحة لم يرد ذكرها بالنظام الضريبي باعتبارها المستند الوحيد المطلوب لتأييد قبول مثل هذه الحوافز هذا من ناحية؛ ومن الناحية الأخرى فإن الشركة كانت تضامنية وتم تغيير كيانها إلى ذات مسئولية محدودة؛ ومن ثم قامت الشركة بإعداد لائحة جزاءات ومكافآت جديدة وتم تقديمها لوزارة العمل ليتم اعتمادها من الوزير؛ ومن ثم فإن اللائحة في حد ذاتها موجودة وجميع بنودها تم صياغتها وفقاً للنموذج المعتمد من وزارة العمل نفسها والشركة تطبقها وتعمل بها؛ ومن ثم يجب أن لا تضار الشركة بتأخير اعتماد اللائحة من الوزير إذ أن ذلك خارج عن إرادة الشركة؛ علماً بأن وجود اللائحة في حد ذاته دليل كاف على جدية الشركة وتمسكها بالأنظمة المطبقة بهذا الخصوص؛ وبناء عليه تطالب الشركة باعتماد الحوافز المدفوعة للموظفين كمصروف جائر الحسم لأغراض الضريبة والزكاة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول هذه الحوافز.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن الهيئة تلتزم بما ورد في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية فيما يخص الحوافز التشجيعية بمبلغ (55,033) ريال، وتؤكد على رفض مصروف الحوافز التشجيعية وإضافته إلى صافي



الربح، وذلك أن عقود العمل لم تنص على هذه المزايا والحوافز، كما أنه لا يوجد لائحة معتمدة من وزير العمل تحدد شروط منح تلك المكافأة؛ وذلك طبقاً للمادة رقم (125) من نظام العمل والعمال والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/26) بتاريخ 1389/9/6هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد حسم بند الحوافز التشجيعية (55,033) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2011م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الحوافز للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث إن المكلف لم يقدم لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل التي تنظم صرف مثل هذه الحوافز؛ فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: راتب ابن الشريك والرسوم الدراسية البالغ (52,500) ريال و(31,795) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد الهيئة بالتعديل براتب ابن الشريك والمصاريف المدرسية لأولاد ابن الشريك وفقاً لحثيات هذا القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار موضعاً وجهة نظره على النحو الآتي:

لقد أيدت اللجنة الابتدائية الهيئة في عدم حسم راتب مدير التسويق والرسوم الدراسية لأبنائه مستندة في ذلك إلى المادة (الثالثة عشر) فقرة (ب) من النظام الضريبي والتي تنص على عدم قبول الرواتب والمزايا المدفوعة لأقرباء الشركاء وأبنائهم كمصروف جائر الحسم.

وتؤكد الشركة بأن هذه المادة موجودة بكل النظم الضريبية العالمية والغرض منها هو منع التهرب الضريبي بتوزيع الأرباح أو الإيرادات على الأقرباء؛ الأمر الذي يقلل وعاء الضريبة ويؤثر سلباً على الجباية والشركة تتفق مع الهيئة في نص المادة إلا أنها تختلف معها في تفسيرها؛ حيث إن المقصود بالأقرباء هنا هم أولئك الذين ليس لهم علاقة بعمل الشركة أو نشاطها؛ أي أن الذين هم جالسون في بيوتهم أو يقومون بأعمالهم الخاصة ومع ذلك توزع لهم رواتب أو مزايا من الشركة، أما أقرباء الشريك أو أبنائه المتخصصون والمؤهلون والذين يؤدون أعمالاً للشركة في مجال تخصصهم بما يخدم الشركة ويزيد من إيراداتها وأرباحها فهؤلاء شأنهم شأن أي موظف مستقل يؤدي نفس الوظيفة؛ ومن ثم يتقاضون راتب المثل ولا ينطبق عليهم حكم المادة المذكورة، وحيث إن السيد/... (ابن الشريك) يعمل مدير تسويق للشركة ومتخصص في هذا المجال فلا ينطبق عليه حكم المادة المذكورة؛ خاصة وأنه بعد توليه لإدارة التسويق بالشركة نجح في زيادة مبيعاتها وتحسين حصتها بسوق بالمملكة؛ ومن ثم فإن ما يصرف له من رواتب وبدلات يعتبر مصروحاً لازماً لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة



ومرتبطًا بالنشاط؛ الأمر الذي يؤيد حسمه من وعاء الضريبة والزكاة لعام 2011م وأورد المكلف نبذة مختصرة من مؤهلات السيد/... (ابن الشريك) في مجال التسويق.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/2/23هـ تضمنت الإفادة بأن الهيئة تلتزم بقرار اللجنة الابتدائية وتؤكد أن الرواتب المدفوعة لابن الشريك والمميزات المالية الأخرى التي تعطى لعائلة الشريك كمصاريف دراسة الأبناء من المصاريف غير جائزة الحسم؛ وذلك وفقًا للفقرة (ب) من المادة الثالثة عشر من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وكذلك الفقرة (1) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي التي نصت على (أنه لا يجوز حسم الرواتب والأجور وما في حكمها سواء كانت نقدية أو عينية المدفوعة للمالك أو الشريك أو المساهم...أو لأي من افراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء...).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد حسم رواتب ابن الشريك والرسوم الدراسية لأولاد ابن الشريك ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2011م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه المصاريف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة للمادة (الثالثة عشر) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم وخاصة الفقرة (هـ) التي نصت على "أنه لا يجوز حسم أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجورًا أو مكافآت وما في حكمها أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطراف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات" وكذلك الفقرة (1) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على "أنه لا يجوز حسم الرواتب والأجور وما في حكمها سواء كانت نقدية أو عينية المدفوعة للمالك أو الشريك أو المساهم أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة" وحيث تبين للجنة إن هذه المبالغ مدفوعة لابن الشريك كرواتب ومصاريف مدرسية لأبنائه؛ فإن اللجنة تطبقًا للنصوص المشار إليها أعلاه ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد حسم هذه المصاريف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (19) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الحوافز التشجيعية البالغة (55,033) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد حسم راتب ابن الشريك البالغ (52,500) ريال والمصاريف المدرسية لأبنائه البالغة (31,795) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1660

سنة القرار: 1438

المفتاح

ضريبة استقطاع / ضريبة دخل / غرامة - ضريبة الدخل

الموضوع

ضريبة خدمة فنية / ضريبة منشأة دائمة / غرامة عدم سداد ضريبة

المبدأ

1. تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
2. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
3. وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة، ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/3/20هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (18) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام 2011م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/21هـ كل من:، كما مثل المكلف: وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/431) بتاريخ 1435/7/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (530) بتاريخ 1435/9/19هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من البنك السعودي البريطاني برقم (533077) بتاريخ 1435/9/17هـ بمبلغ (6,266,841) ريالاً 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: ضريبة الاستقطاع على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6/ب) برفض اعتراض المكلف على ضريبة الاستقطاع للمبالغ المستحقة لشركة وشركة وفقاً لحججيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قدمت لفريق الفحص الميداني تحليلاً للإضافات إلى رأس المال العامل البالغة (68,882,639) ريالاً والتي من ضمنها الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة وهي شركة بمبلغ (6,308,268) ريالاً وشركة بمبلغ (3,297,664) ريالاً، وقد فرضت الهيئة ضريبة استقطاع بنسبة (5%) من المبالغ المذكورة أعلاه.

وقد قامت الشركة خلال عام الاستئناف بسداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة بمبلغ (11,449,459) ريالاً وكذلك المبالغ المدفوعة لشركة بمبلغ (5,337,708) ريالاً، ومن ضمنها المبالغ المحملة كتكاليف وأيضاً كجزء من أعمال رأسمالية تحت التنفيذ.

ويرى المكلف أن الهيئة قامت في الربط بحساب ضريبة استقطاع مرتين على المبالغ أعلاه، الأولى كجزء من المبالغ المسددة للشركتين، والثانية كجزء من المبالغ المحملة على الحسابات، وعلى هذا الأساس فإن المبالغ أعلاه يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع لأن الشركة قد قامت فعلياً بسداد كل ضرائب الاستقطاع المستحقة في موعد سدادها خلال المهلة الزمنية النظامية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إجراء الفحص الميداني لدفاتر وسجلات المكلف، وتم طلب كشف تحليلي بأعمال تحت التنفيذ البالغة (68,882,639) ريالاً، وتم تقديمه من قبل المكلف، وتبين أنه يشتمل على مصاريف خدمات استشارية مقدمة من شركة بمبلغ (6,308,268) ريالاً



وشركة بمبلغ (3,297,664) ريالاً، ولم يقدم المكلف المستند المثبت لعدم دفع هذه المبالغ والمتمثل في ظهورها في حسابات الأستاذ العام، وتتمسك الهيئة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة (شركة وشركة) في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ أعلاه المدفوعة للشركتين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبدراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الخلاف بين الطرفين لم يكن حول خضوع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع من عدمه، وإنما حول ما يراه المكلف تكراراً لخضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، وعليه طلبت اللجنة من الهيئة تقديم المستند الذي اعتمدت عليه في وجود مبالغ مدفوعة من المكلف لشركة بمبلغ (6,308,268) ريالاً ولشركة بمبلغ (3,297,664) ريالاً، وحتى تاريخ إصدار هذا القرار لم يرد من الهيئة أي بيانات بهذا الخصوص، لذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة (شركة وشركة).

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) برفض اعتراض المكلف على بند المبالغ المدفوعة إلى منشآت غير مقيمة مقابل خدمات منفذة خارج المملكة، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الحق الأول في الضريبة هو للبلد الذي يتم فيه تنفيذ الخدمة، وعلى سبيل المثال في حالة تنفيذ الخدمات في المملكة فإن الحق الأول في فرض الضريبة هو للملكة ما لم يتم استيفاء بعض الشروط المنصوص عليها في اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، ويمكن التحقق من ذلك من خلال مختلف اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي التي أبرمتها المملكة والتي تقوم على النموذج المعتمد لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي ينص على أن الخدمات المنفذة بالكامل في الخارج يتم إخضاعها للضريبة بناء على وضع الإقامة للمنشأة غير المقيمة، وفي حالة تقديم جهة غير مقيمة خدمات في المملكة لمدة تزيد عن (6) أشهر فيجوز اعتبارها كمقيم في المملكة، ولكن إذا كانت الخدمات المقدمة لفترة تقل عن (6) أشهر فلا ينبغي أن يتم فرض ضريبة عليها من قبل المملكة .



وتقدم المادة (5) من نظام ضريبة الدخل قائمة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة في المملكة، كما تبين أن الأنشطة التي تتم في المملكة هي فقط التي تعد مصدر دخل في المملكة، حيث تنص الفقرة (8) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية: 8- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة"، إضافة إلى ذلك فإن المادة (6) من نظام ضريبة الدخل تعرف الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام .

وقد حددت المادتان المذكورتان بعاليه من نظام ضريبة الدخل بوضوح مفهوم الولاية المكانية لوجوب الضريبة المعتمد في المملكة، أي أن الدخل المتحقق في المملكة يخضع للضريبة، في حين أن الدخل المتحقق في الخارج لا يخضع للضريبة، ولو كان قصد نظام ضريبة الدخل إخضاع المبالغ المدفوعة إلى جميع الجهات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع أو ضريبة الدخل لشركة أموال مقيمة من أنشطة منفذة خارج المملكة لكان النظام قد أضافها إلى مصادر الدخل والوعاء الزكوي في المادتين المذكورتين. أما استناد الهيئة إلى المادة (63) من اللائحة التنفيذية في فرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة، فيرد أن المادة (79) من نظام ضريبة الدخل خولت وزير المالية صلاحيات إصدار لائحة تنفيذية لتنفيذ نظام الضريبة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، أي أنه لإجراء تعديلات جوهرية في مبادئ الضريبة بحيث يتم إخضاع مصادر جديدة للدخل للضريبة بما يتعارض مع المادة (5) أو المادة (6) من نظام ضريبة الدخل، فلا بد من إقرار هذه التعديلات بمرسوم ملكي، ولقد تم استثناء الدخل المحقق في الخارج عن قصد من مصادر الدخل المحددة في المادة (5) من نظام ضريبة الدخل، ولذا فإن هذا الدخل لا يجوز إضافته كمصدر دخل خاضع للضريبة في المملكة بموجب المادة (5) من اللائحة التنفيذية .

إن هذا المبدأ الجوهري فيما يتعلق بفرض الضريبة يجوز تعديله فقط بتعديل المادة (5) والمادة (6) من نظام ضريبة الدخل بمرسوم ملكي، ونظرًا لوجود تعارض واضح بين أحكام نظام الضريبة واللائحة التنفيذية فإن العبرة لأحكام نظام ضريبة الدخل إلى أن يتم إجراء تعديل ملائم.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل خدمات استشارية لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، كما أن فقرة (1) من المادة (6) من اللائحة التنفيذية نصت على عدم اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أي دفعات أخرى تحددها اللائحة ...".

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (63) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: خدمات فنية أو استشارية 5%، ..."، كما تبين أن المادة (5) تنص على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة".

وتنص المادة (6) على "تعد الخدمات تمت في المملكة في أي الحالات الآتية:

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة".

وعليه ترى اللجنة تطبيقًا لهذه النصوص أن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، ولذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير، وفقًا لحثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لديه خلاف فني مع الهيئة حول فرض ضريبة الاستقطاع، وبناء على فهم الشركة لنظام ضريبة الدخل فلا يحق للهيئة فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المحتسبة. وبعد إطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف قدموا مذكرة ورد فيها أنه تم فرض غرامة التأخير طبقاً للنظام حيث إن المواد الواردة في النظام الضريبي واللائحة التنفيذية واضحة فيما يتعلق باستقطاع الضريبة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (68) تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب".

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على أنه "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 (1%) 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"، كما تنص الفقرة (ب) من المادة (68) على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: 1- ... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد".

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (1/هـ) من المادة (68) على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (الثامنة والستين) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".



وبناء عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة ولم يوردها للهيئة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة (شركة وشركة)، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة المحدودة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (18) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة (شركة وشركة) وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة (شركة وشركة)، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1662

سنة القرار: 1438

المفتاح

أرباح / ضريبة استقطاع / عمولة / غرامة / ضريبة - ضريبة الدخل

الموضوع

أرباح معدلة / ضريبة خدمات فنية / عمولة وكيل / غرامة عدم سداد ضريبة / ضريبة جهات غير مقيمة

المبدأ

1. تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
2. عدم التزام الشركة بالنص النظامي الخاص بإلغاء العلاقة بين المكاو الأجنبي ووكيله السعودي يترتب عليه عدم اعتبار عمولة الوكيل مصروفًا ضروريًا، ولا تحسم من الوعاء الضريبي.
3. المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة تخضع للسعر العام لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إلا ما استثنى بنص خاص.
4. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/3/20هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامين الماليين 2008م و2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف.....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (5) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/18) بتاريخ 1435/2/20هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (379) بتاريخ 1435/4/18هـ، كما سدد جزءاً من المبلغ المستحق بموجب القرار الابتدائي وقدم ضماناً بنكيّاً بالمتبقي، 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: عمولة الوكيل.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) برفض اعتراض الشركة على بند عمولة الوكيل للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن اللجنة أيدت الهيئة العامة للزكاة والدخل بتعديل نتائج الأعمال بالمصروفات البالغة (1,022,757) ريالاً و(2,149,688) ريالاً، على التوالي لعامي 2008م و2009م على أساس أن هذه المبالغ تمثل عمولة وكيل غير مقبولة الخصم استناداً إلى المرسوم الملكي رقم (م/22) في 1422/5/16هـ الذي ألغى عقود الوكالة، وأنه لا يوافق على ذلك استناداً إلى ما يلي:

أن الفرع يمارس أعماله في المملكة بموجب الترخيص المؤقت رقم (627) الصادر عن وزارة التجارة والصناعة بتاريخ 1402/2/6هـ الموافق (3 ديسمبر 1981م) وأنه طبقاً لنظام الشركات هناك فرق بين ممارسة الأعمال من خلال فرع دائم للشركة أو من خلال فرع مؤقت حيث لا ينطبق المرسوم الملكي على الشركة لأنها فرع مؤقت وليس فرع دائم.

بما لا يتعارض مع الفقرة السابقة فإن أعمال الفرع تلخص فقط في عقد واحد مع جامعة تم توقيعه بتاريخ 11 يوليو 1981م من قبل الشركة الإسبانية التي مقرها في أسبانيا، وقد أبرمت الشركة بتاريخ 1981/11/10م (قبل تاريخ المرسوم الملكي المشار إليه أعلاه) عقداً مع "....." لتقديم خدمات استشارية متعلقة بتنفيذ العقد مع الجامعة وذلك مقابل مبلغ يتم حسابه كنسبة محددة من الإيرادات، ولذلك فإن هذه الأتعاب تمثل أتعاب استشارية وليست عمولة وكيل.

في حال إصرار الهيئة العامة للزكاة والدخل على اعتبار أن هذه العمولة هي عمولة وكيل، فإن المرسوم المشار إليه أعلاه لا يشترط وجود وكيل للشركات الجديدة التي يتم إنشائها بعد صدور المرسوم ولكنه لا يلغي عقود الوكالة القائمة لما قد يترتب على ذلك من إضرار وإجراءات قانونية (من الوكيل السابق) في حالة الإلغاء، كما أن هذه العمولة متعلقة بعقود مبرمة قبل صدور المرسوم الملكي الذي أشارت إليه الهيئة.



قامت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض في حالة مماثلة بإصدار قرارها رقم (1428/7هـ) بتأييد المكلف بخضم عمولة الوكيل وعدم تطبيق المرسوم الملكي بأثر رجعي، علماً بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تستأنف على هذا القرار.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثليها أنه تم استبعاد عمولة الوكيل المدفوعة للسيد.....، لأنها غير مقبولة نظاماً، حيث يتضح من عقد الوكالة أنه أبرم في 1425/12/28هـ أي بعد صدور المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ بالمصادقة على قرار مجلس الوزراء رقم (142) بتاريخ 1422/5/9هـ القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المفاوض الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/2) بتاريخ 1398/1/21هـ.

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 تعديل نتائج الأعمال بالمصروفات (عمولة الوكيل) البالغة (1,022,757) ريالاً و(2,149,688) ريالاً، لعامي 2008م و2009م على التوالي في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبول هذه المصروفات (عمولة الوكيل)، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة ودراستها للمستندات المقدمة تبين أن شركة (أ) (طرف أول) أبرمت عقداً مع السيد/..... (طرف ثاني) بتاريخ 10 نوفمبر 1981م، نص في فقرته (2) على "يوافق الطرف الأول على تعيين الطرف الثاني مستشاراً في المملكة وبصفة دائمة، وغير قابل للنقض ولا للعزل طالماً أن الشركة تعمل في المملكة"، ونص في فقرته (7) على "اتفق الطرفان على أن هذا العقد لا يؤثر بأي شكل من الأشكال على العقود الموقعة بين الطرفين سابقاً بخصوص أعمال جامعة.....".

كما تبين أن (أ) (طرف أول) أبرمت عقد خدمات مع..... (طرف ثاني) بتاريخ 1425/12/28هـ ونص في فقرته (1) "تعيين الوكيل" على "تعيين الشركة بموجب هذا العقد الطرف الثاني ليكون الوكيل الرسمي لها وفقاً لأحكام نظام العلاقة بين المفاوض الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) بتاريخ 1398/1/21هـ وذلك بالنسبة للعقد المبرم بين الشركة وجامعة..... للإشراف على تنفيذ مرافق المدينة الجامعية للجامعة".

وتبين من القوائم المالية إيضاح (1) وكشف رقم (1) "بيان متابعة العقود" المرفق بالإقرار أن المكلف يقتصر نشاطه على القيام بخدمات الإشراف وعلى إنشاء الموقع ومسح الأراضي وخدمات التصميم لعقده مع جامعة..... طبقاً للترخيص المؤقت رقم (627) بتاريخ 1402/2/6هـ الذي تم تجديده لمدة تبدأ من 1425/12/30هـ لغاية 1435/12/30هـ.

وبرجوع اللجنة للفقرة (أولاً) من المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ الموافق 2001/4/20م تبين أنها تنص على "إلغاء العلاقة بين المفاوض الأجنبي ووكيله السعودي، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) بتاريخ 1398/1/21هـ".

وحيث تبين أن عقد الوكيل "عقد خدمات بين (أ) والوكيل الرسمي" أبرم بتاريخ 1425/12/28هـ وهو تاريخ لاحق لصدور المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ ال موافق 2001/4/20م الذي ألغى العلاقة بين المفاوض ووكيله السعودي، مما ترى



معه اللجنة أن هذا المصروف لم يعد مصروفًا ضروريًا، ولذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتائج الأعمال بالمصروفات (عمولة الوكيل) البالغة (1,022,757) ريالًا و(2,149,688) ريالًا، لعامي 2008م و2009م على التوالي.

البند الثاني: فروقات ضريبة الاستقطاع على المبالغ المقيدة للمركز الرئيسي مقابل خدمات فنية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/6) برفض اعتراض الشركة على بند ضريبة الاستقطاع على المبالغ المقيدة للمركز الرئيسي مقابل خدمات فنية للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن اللجنة أيدت الهيئة العامة للزكاة والدخل في حساب ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المدرجة ضمن قائمة الدخل لعامي 2008م و2009م، على أساس أن هذه المبالغ تم دفعها للمركز الرئيسي وأن الشركة تعد منشأة دائمة لغير مقيم كما هو موضح في القوائم المالية مما نتج عنه فروقات ضريبية استقطاع بمبلغ (1,721,536) ريالًا كما يلي:

البيان	2008م	2009م	المجموع
رواتب الموظفين المركز الرئيسي	4,101,945	7,373,963	11,475,907
ضريبة بواقع 15%	615,292	1,106,244	1,721,536

وأنه لا يوافق على ذلك استنادًا إلى ما يلي:

إن نشاط الفرع في المملكة مقتصر على تمثيل (أ) - إسبانية الجنسية (المركز الرئيسي) كفرع مؤقت في المملكة وتقديم خدمات الدعم والإشراف للعملاء وفقًا للترخيص رقم (627) الذي نص على "طبقًا لأحكام المادة (228) من نظام الشركات وموافقة وزير التجارة والصناعة على الطلب المقدم من (أ) - إسبانية الجنسية فقد تم الترخيص المؤقت للشركة لتتمكن من إنهاء الأعمال الموكلة إليها" ويعتبر هذا الترخيص ملغيًا بانتهاء مدة العقد الصادر له الترخيص.

إن الفرع مفوض بالتوقيع نيابة عن المركز الرئيسي مع العملاء بموجب الترخيص المؤقت أعلاه بالإضافة إلى أن الفرع لا يقوم بأي أعمال نيابة عن المركز الرئيسي لصالح عملائها في المملكة حيث إن المركز الرئيسي هو من يقوم بذلك وعليه، فإن تمثليه للمركز الرئيسي وتوقيع العقود نيابة عنه بموجب التصريح المؤقت بالإضافة إلى قيام المركز الرئيسي بتنفيذ الخدمات لعملائه في السعودية عن طريق فرعه المؤقت، أهل المركز الرئيسي بأن يكون لديه منشأة دائمة لأغراض تنفيذ عقود محددة بموجب الترخيص والسجل التجاري المؤقت لفرعه، ناهيك عن أن المركز الرئيسي هو المسئول فعليًا عن جميع الالتزامات المناطة به الناشئة عما يبرمه من عقود في المملكة، إلا أن المركز الرئيسي اضطر للحصول على رخصة فرع مؤقت للالتزام



بشروط عقود مع عملائه في المملكة والتي من ضمنها ضرورة توافر مكتب لها في المملكة، لذلك فإن الجهة الخاضعة للضريبة هو المركز الرئيسي وليس الفرع المؤقت، وبناءً على ما تقدم أعلاه، يستغرب من ربط الهيئة العامة للزكاة فرض ضريبة الاستقطاع على رواتب ومزايا موظفين المركز الرئيسي العاملين على عقد جامعة، فهل من المعقول أن يخضع المركز الرئيسي لضريبة الدخل عن أرباحه المتحققة من عقود في المملكة وبنفس الوقت إخضاع تكاليفه لضريبة الاستقطاع.

إن طبيعة هذه المصروفات التي أخضعها الهيئة العامة للزكاة والدخل لضريبة الاستقطاع تمثل في جوهرها رواتب وأجور موظفي المركز الرئيسي الذين يعملون على مشروع، وحيث إن هذه المصروفات تمثل رواتب، فإنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

لابد من التفريق ما بين الفرع المؤقت والفرع الدائم حيث إن الفرع الدائم له شخصية اعتبارية مستقلة قادرة على تنفيذ العقود بكوادرها دون الحاجة إلى المركز الرئيسي إلا إذا تطلب الأمر في بعض الأحيان ذلك والتي تكون في حينها خدمات فعلية مقدمة من المركز الرئيسي للفرع وفي هذه الحالة، فإن المستفيد من الخدمة هو الفرع وليس العملاء، بينما الفرع المؤقت ما هو إلا شخصية تمثيلية للمركز الرئيسي وغير مؤهل فعلياً لتنفيذ العقود وسبب وجوده أساساً هو حصول المركز الرئيسي على عقود تتطلب تواجد مكتب له في المملكة، وعليه فإن تكاليف موظفين المركز الرئيسي العاملين على عقد لا تخضع لضريبة الاستقطاع حيث إن تلك التكاليف قد تكبدت من جهة مقيمة بصفته منشأة دائمة بناءً على نص المادة الثامنة والستين من النظام حيث نصت الفقرة (أ) منه على "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع" وعليه فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تستقطع في حالة أن المركز الرئيسي قام بدفع مبالغ مقابل خدمات تحققت من مصدر دخل في المملكة إلى جهات غير مقيمة والتي لا تنطبق على حالتنا حيث إن المركز الرئيسي تكبد تكاليف فعلية، ولم يقدّم بدفع مبالغ إلى جهة غير مقيمة مقابل تكاليف تلك الخدمات الفنية، وعليه فإن تكاليف الخدمات الفنية المحملة من المركز الرئيسي إلى فرعه المؤقت لا تعتبر خدمات مقدمة من جهة غير مقيمة إلى جهة مقيمة حيث إن تلك التكاليف تكبدت فعلياً في المركز الرئيسي والذي يعتبر جهة مقيمة بصفته منشأة دائمة ولم يتم دفع مبالغ من قبل المركز الرئيسي إلى جهات غير مقيمة.

والجدير بالذكر أن تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المركز الرئيسي ليس الهدف منها تقديم خدمة إلى فرعها المؤقت وإنما لإنجاز الأعمال المتعلقة بالخدمات المتفق عليها في العقود مع العملاء في المملكة.

بما لا يتعارض مع ما تقدم أعلاه، لا نوافق أيضاً على حساب ضريبة الاستقطاع على أساس 15% وليس 5%، ونلفت الانتباه إلى القرار رقم (1129) لعام 1433هـ الصادر عن اللجنة الاستثنائية والذي أيد عدم حساب ضريبة استقطاع بواقع 15% على التعاملات مع أطراف ذات علاقة وإنما يجب تطبيق ضريبة الاستقطاع بواقع 5%.



وبناءً على ما تقدم فإن التكاليف المتكبدة بواسطة المركز الرئيسي كمنشأة دائمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع. وفي حال الإصرار على ذلك، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع يمكن أن تكون 5% وليس 15%.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثليها أن الهيئة استندت في إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والمادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة 5% وليس 15%، في حين ترى الهيئة خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي للمكلف مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين من إيضاح (1) أن المكلف (فرع أ) مؤسسة بموجب القوانين المعمول بها في إسبانيا) يزاول النشاط في المملكة بموجب الترخيص المؤقت رقم (627) بتاريخ 1402/2/6هـ وتم تجديده لغاية 1435/12/30هـ بالإضافة إلى السجل التجاري رقم (.....) بتاريخ 1411/3/7هـ، ويقتصر نشاط الفرع على القيام بخدمات الإشراف وعلى إنشاء الموقع ومسح الأراضي وخدمات التصميم طبقاً للترخيص المؤقت.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (2) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية).



وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%، كما تبين أن المادة (5) تنص على "أ- يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

7- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.

ج- لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة".

وتبين أن المادة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت على "1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة.

2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة "الثامنة والستين" من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حدتها تلك المادة".

وتبين أن الفقرة (1) من المادة (63) تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة".

كما أن القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية ينص على "أولاً: ط- تعدل الخاتمتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة "1" من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:



إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%،".

وحيث إن فرع الشركة الأجنبية الذي يزاول النشاط في المملكة يعد منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة، وفقاً للمادة (4) من نظام ضريبة الدخل والمادة (1) من اللائحة التنفيذية، ويخضع للضريبة بموجب الفقرة (ج) من المادة (2) من نظام ضريبة الدخل، وتنطبق عليه أحكام ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية في حال قيامه بدفع مبالغ لجهات غير مقيمة من مصدر في المملكة بما فيها المركز الرئيس، وتحسب الضريبة على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس نظير خدمات فنية بنسبة 15% طبقاً للفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ، وبناءً عليه؛ ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، وطلبه في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة 5% وليس 15%.

البند الثالث: الأرباح الموزعة (المقفلة في حساب المركز الرئيسي).

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/7) برفض اعتراض الشركة على بند ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيسي للحثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل ذكرت في وجهة نظرها بأنها قامت بحساب ضريبة استقطاع بواقع 5% على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيسي استناداً إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل و المادة (63) من اللائحة التنفيذية وكما أكدت الهيئة العامة للزكاة والدخل بان ضريبة الاستقطاع تتوجب عند التسوية بين الحسابات وتعتبر هذه التسوية بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات الدافعة والمستلمة جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ إثبات القيد في الدفاتر، ونود التنويه بان الحسابات المقدمة للهيئة العامة للزكاة والدخل هي حسابات لفرع منشأة دائمة كما تم بيانه في الفقرات السابقة، والفرع لا يملك خياراً سوى قيد صافي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن كل عام في حساب المركز الرئيسي فلا يوجد مفهوم حساب الأرباح المبقاة لدى الفرع لأن التعامل مع الفرع من قبل المركز الرئيسي يتم كعمالة مركز تكلفة، الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئة العامة للزكاة والدخل بحساب ضريبة الاستقطاع على أساس فهمها بأن هذه المبالغ تم سدادها/تحويلها للمركز الرئيسي، واستناداً إلى ما تقدم، فإنه لا يجب حساب ضريبة استقطاع عن صافي الأرباح والمقيدة في حساب المركز الرئيسي.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثلها أنه تم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيسي وفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية حيث تبين من مطالعة ودراسة القوائم المالية للمكلف أنه قام بإقفال الأرباح المحققة عن العامين محل الاعتراض في حساب المركز الرئيسي، ولأن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات والتي تعتبر بمثابة تاريخ الدفع ما لم



تكن الجهات الدافعة والمستلمة جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ إثبات القيد في الدفاتر، لذلك قامت الهيئة بإخضاع الأرباح المغفلة بحساب المركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع، بناءً عليه؛ فإن إجراء الهيئة سليم.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح المغفلة بحساب المركز الرئيسي لأن قيد الإقفال لا يعتبر دفعًا لهذه المبالغ في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في حساب ضريبة الاستقطاع عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: "وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة 5%..."

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيّار واضح للاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة، واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة والشركات الزميلة) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لضريبة الاستقطاع، وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة، ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد المبالغ بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، ومن ثم فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخًا للدفع.



وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين من قائمة الدخل أنه تم إقفال صافي دخل العام بمبلغ (4,841,639) ريال ومبلغ (16,037,182) ريال لعامي 2008م و2009م في حساب المركز الرئيس، كما أن اللجنة طلبت من المكلف في جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ كشف حساب المركز الرئيس مع توضيح طبيعة الحركة التي تمت عليه لكل عام على حدة مع بيان كل تحويل ماذا يمثل، وقدم طي خطابه رقم (2016/496/ج) بتاريخ 1438/3/9هـ المقيد لدى هذه اللجنة بتاريخ 1438/3/13هـ كشفاً بإجمالي العمليات للبند (رصيد بداية العام، ربح أو خسارة العام، خدمات فنية، سداد، رصيد نهاية العام) دون أن يوضح الحركة التفصيلية (المدينة والدائنة) لكل بند على حده.

وبناء عليه وتطبيقاً لما ذكر أعلاه، فإن اللجنة مع عدم كفاية الدليل المقدم من المكلف ترى في هذه الحالة أن إقفال صافي دخل العام في حساب المركز الرئيس يعد بمثابة الدفع، وترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع.

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/8) بتوجب غرامات تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن البنود التي رفضت اللجنة فيها اعتراض الشركة للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن اللجنة أبدت الهيئة العامة للزكاة والدخل بمطالبة الشركة بسداد غرامة تأخير على فرق ضريبة الأرباح وضريبة الاستقطاع الناتجة عن التعديلات المذكورة أعلاه على اعتبار أن الخلاف غير حقيقي، وأنه لا يوافق على ذلك استناداً إلى ما يلي:

إن جميع مواضيع الاعتراض كما هو مبين في وجهات النظر أعلاه، هي محل خلاف من نواح عدة.

طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية.

حسبما هو وارد في الفقرة الثانية من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد، تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

- موافقة المكلف على الربط.
- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.



- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

وبناءً على ما تقدم؛ فإن تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل ليست نهائية طبقاً للفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل الجديد نظراً لعدم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو ديوان المظالم متعلق باعتراض الشركة، ولا تخضع لغرامة التأخير.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثليها أن الهيئة تستند في فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة لأعوام الاعتراض على ما نصت عليه المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (أ) وإلى المادة (68) من اللائحة التنفيذية فقرة (1/ب) وتتمسك بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب غرامة تأخير على فرق ضريبة الدخل والاستقطاع في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في حساب غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) 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، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، ونصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

1-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، ونصت المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ في الفقرة (1/ب وهـ) على "1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".



وحيث إن الضريبة التي احتسبتها الهيئة على بنود (عمولة الوكيل، المبالغ المقيمة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية، الأرباح المقفلة بحساب المركز الرئيس) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وانتهت اللجنة في هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة عليها، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة عليها بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يومًا تأخير على أن يتم حسابها بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقًا للنظام، فيما عدا البند الثاني (المبالغ المقيمة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية) يكون حساب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، نظرًا لأن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة بشأن مقدار النسبة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ والذي حددها بواقع 15%.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة صافي أرباح العام الدفترية ببند عمولة الوكيل، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2-أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المقيمة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على المبالغ المقيمة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على البنود (الأول والثاني والثالث) من هذا القرار، على أن يكون حساب غرامة التأخير للبند الثاني (المبالغ المقيدة للمركز الرئيسي مقابل خدمات فنية) من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1663

سنة القرار: 1438

المفتاح

تعديل حسابات / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل

الموضوع

تعديل حسابات المكلف / ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة

المبدأ

1. الشركة المسجلة بالمملكة وفقاً لنظام الشركات تعد شركة مقيمة وليست فرعاً لشركة أجنبية، ويترتب عليه اعتبار عوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيس بالخارج من المصاريف جائزة الحسم.
2. تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
3. العبرة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ويترتب على ذلك أن مجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن وجود قيود تسوية مع المركز الرئيس تتحقق به واقعة الدفع ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع.
4. المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة تخضع للسعر العام لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إلا ما استثنى بنص خاص.
5. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/3/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض



الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (26) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2008م.
وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/30هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف كل من:.....و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (26) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/85) بتاريخ 1434/7/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (218) بتاريخ 1434/9/2هـ، كما قدم ضمناً بنكياً بالمستحق 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: أرباح عقود برنامج.....

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة على الأرباح الخاصة بمشروع، للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركاء في الشركة كل من:

- (ب) بنسبة 90%.

- (ج) بنسبة 10%.

علماً بأن (ب) و(ج) مملوكتين بواقع 100% ل(د)، وطبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بتاريخ 1986/2/17م بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية، يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ الأعمال بموجب برنامج، كما أن مذكرة التفاهم نصت أيضاً على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع (د) كمقاول رئيس لإكمال الأعمال بموجب برنامج، وقد عرفت مذكرة التفاهم (د) (سابقاً شركة (ن)) بأنها المقاول الرئيس، كما تنص مذكرة التفاهم على الإعفاء الضريبي للمقاول الرئيس ((د)) والشركات التابعة ومقاولي الباطن الأجانب الذين يقومون بتنفيذ العقود بموجب برنامج وتمثل مذكرة التفاهم اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، تم بموجبها فرض بعض الالتزامات على الأطراف المتعاقدة، ولا يمكن تحديد محتوى مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه والحقوق والواجبات بموجبها من قبل طرف واحد من الأطراف، وإنما من خلال آلية مقبولة ومعتمدة من قبل الطرفين (حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة)، وبالتالي فإن عدم التزام أي طرف بما هو وارد في هذه الاتفاقية سيجعله مسائلاً طبقاً لأحكام القانون الدولي،



ولقد تم التأكيد على هذه الحقيقة مرارًا من خلال الأحكام الصادرة من محكمة العدل الدولية، وعليه فإن مذكرة التفاهم المذكورة تمثل مستندًا بالغ الأهمية يجب أخذها في الاعتبار عند إجراء الربط الضريبي على الشركة.

وقد تم تأكيد الإعفاء الضريبي بخطاب وزير رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8 هـ الذي ورد فيه ما نصه "....علمًا بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، وبالتالي وطبقًا للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن (د)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

وأضاف المكلف أنه لكي تتمكن (د) من الوفاء بالتزاماتها طبقًا لبرنامج مثل توفير الخبرة اللازمة في المملكة وإيجاد الفرص الوظيفية للمواطنين، يتعين عليها إنشاء بعض الشركات التابعة في المملكة، وقد قامت المجموعة بإنشاء بعض الشركات التابعة المملوكة بالكامل والتي تشمل (أ) التي أسست لغرض امتلاك الأرض والمباني وإنشاء مكاتب وتوفير السكن لموظفي (د) الذين يقومون بتنفيذ العقود بموجب برنامج وبالتالي فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي.

ووفقًا للإعفاء الضريبي الممنوح، قامت الشركة بحساب الإيرادات والأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة على برنامج والمعفاة من الضريبة بصورة منفصلة، وتم استبعاد هذه الأرباح من إجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة، كما قامت الشركة بحساب الإيرادات الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة على أساس دخل الإيجار المتحقق من العملاء الذين يقومون بتنفيذ العقود بموجب برنامج ولم تعامل الهيئة واللجنة الابتدائية الأرباح المتحققة للشركة من مشروع كأرباح معفاة من الضريبة، حيث تجاهلتا الإعفاء الممنوح بموجب مذكرة التفاهم والذي تم تأكيده بموجب الخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8 هـ، وذكرت اللجنة الابتدائية في قرارها أن الإعفاء الضريبي لا يشمل الشركة، وبالتالي تخضع الأرباح المتحققة من برنامج للضريبة استنادًا إلى الأمر السامي رقم (7518/س) بتاريخ 1406/6/7 هـ والأمر السامي رقم (2444/م ب) بتاريخ 1431/3/13 هـ.

إن اللجنة الابتدائية والهيئة عند إشارتهما إلى الأمر السامي رقم (7518/س) بتاريخ 1406/6/7 هـ قد استندتا بصورة خاطئة على الأمر السامي رقم (2151) بتاريخ 1402/9/12 هـ والأمر السامي رقم (2444/م ب) بتاريخ 1431/3/13 هـ لتحديد نطاق الإعفاء الضريبي، وتجاهلتا مذكرة التفاهم (وهي اتفاقية دولية بين حكومتين)، كما أن الأمر السامي رقم (2444/م ب) يمثل تشريعًا محليًا داخليًا، وبالتالي لا يمكن أن يلغي اتفاقية دولية مثل مذكرة التفاهم والتي أبرمت بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، وتنص المادة رقم (35) من النظام الضريبي على أنه في حالة تعارض أحكام الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة طرفًا فيها مع مواد وأحكام النظام الضريبي، فإن أحكام الاتفاقية الدولية هي التي تسود في هذه الحالة، وعليه فإن الأنظمة السعودية وتشريعاتها — بما في ذلك الأوامر السامية — لا يمكن تطبيقها بأثر رجعي، ولذا فإن استناد الهيئة على أحكام الأمر السامي رقم (2444/م ب) والذي أصبح واجب التطبيق في 1431/3/13 هـ الموافق (2010/2/27م) لتعديل الإعفاء الضريبي الممنوح سابقًا بموجب مذكرة التفاهم يعد أمرًا لاغيًا وباطلًا.

لكل ما تقدم يطلب المكلف إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من 2005م حتى 2008م من الضريبة.



في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها أخضعت أرباح عقود برنامج للضريبة للأسباب الآتية:

- 1- اعتمد المكلف في إعفائه للأرباح الناتجة من عقود برنامج على خطاب النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء وزير رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الموجه إلى بوزارة بالحكومة البريطانية، وهذا المستند لا يعطي المكلف الحق للشركة في هذا الإعفاء الضريبي وذلك لكون فرض الضريبة تم بموجب أوامر سامية، وبالتالي فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة ومن نفس المستوى الإداري ويجب أن يكون بأمر سامي أيضًا.
- 2- أن الأمر السامي رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ المتعلق بالتعامل مع الحكومة البريطانية أوضح بأن تتم معاملة الحكومة البريطانية معاملة الحكومة الأمريكية طبقاً لما أوضحه الأمر السامي رقم (2151) بتاريخ 1402/9/12هـ الذي أُعفيت بموجبه الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن حيث تبين أن الفقرة (3) منه تنص على (إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية) ويتضح من ذلك أن الإعفاء من الضريبة مقصور على الحكومة سواءً الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط ، وحيث إن المكلف مقاول متعاقد مع الشركة البريطانية (ن) والأخيرة هي المقاول من الباطن المتعاقدة مع الحكومة البريطانية (المقاول الرئيس) لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة العربية السعودية المتعلقة بمشروع، لذا فلا ينطبق عليها شروط الإعفاء.
- 3- أن الغرض من إنشاء الشركة هو ما نصت عليه المادة رقم (3) من عقد التأسيس وترخيص الاستثمار الخدمي الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار رقم بتاريخ 1425/1/24هـ وكذلك السجل التجاري رقم بتاريخ 1425/2/6هـ ونصه "شراء مباني أو أراضي لإقامة مباني عليها واستثمارها بالبيع أو التأجير فيما عدا مكة المكرمة والمدينة المنورة شريطة الحصول على موافقة مسبقة من الهيئة العامة للاستثمار على كل عقار يراد تملكه واستثماره"، ويلاحظ أن الغرض عام وليس خاص بأي مشروع سواء بمشروع أو غيره، ويؤكد ذلك كشف رقم (1) المرفق مع القرارات الضريبية حيث إن الشركة أجرت هذه العقارات إلى أطراف أخرى ليس لها علاقة ببرنامج ، وحتى إن كانت علاقة التأجير المبرمة مع الشركة البريطانية (ن) ومقاوليها من الباطن تدخل ضمن الخدمات المساندة، فإن العلاقة تعتبر علاقة مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن للمقاول الرئيس، ولذا فإن إيراداتها لا يشملها الإعفاء من الضريبة بموجب الأمر السامي رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ مما يتعين معه خضوع جميع إيراداتها عن أعمالها في المملكة للضريبة، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من 2005م حتى 2008م من الضريبة، في حين ترى الهيئة خضوع كامل أرباح المكلف للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7 هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية تبين أنها تنص على "أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكان..." , كما قامت اللجنة بالرجوع إلى الأمر السامي رقم (2151) بتاريخ 1402/9/12 هـ الذي أعفيت بموجبه الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن , وتبين أنه ينص في الفقرة (3) منه على "إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية" , ويتضح من هذه النصوص أن الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواء الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط.

أما استناد المكلف إلى خطاب وزارة رقم (3-592/12/3/4) بتاريخ 1406/8/8 هـ , فترى اللجنة أن فرض الضريبة تم بموجب نظام صادر بمرسوم ملكي , وبالتالي فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو بأمر سام , وتأسيساً على ما تقدم , ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة , وأن الإعفاء منها هو استثناء , والاستثناء لا يجوز التوسع فيه , ونظراً لأن الموافقة السامية والأمر السامي المشار إليهما آنفاً نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن , وبما أن المكلف لم يكن متعاقدًا مباشرة مع الحكومة البريطانية , بل هو مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن ((د)) للمقاول الرئيس , لذا ترى اللجنة أن أرباح المكلف من برنامج لا يشملها الإعفاء من الضريبة , مما يتعين معه خضوع جميع أرباح المكلف للضريبة , ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم (م/2444) ب) بتاريخ 1431/3/13 هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على:

أولاً: في شأن تحديد مفهوم المقاولين:

1- المقاول الرئيس: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع الجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد.

2- مقاول الباطن: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع المقاول الرئيس بموجب عقد آخر ينشأ في ظل العقد المبرم بين المقاول الرئيس والجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

3- المقاول المتعاقد مع مقاول الباطن للمقاول الرئيس: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مع مقاول الباطن لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

ثانياً: في شأن تحديد الجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية:

إن من يشملها الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفاؤه نص صريح بأمر من هذا المقام وفقاً لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولاً).

ثالثاً: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولاً رئيساً:



إن الحكومة الأجنبية تعد هي المفاوض الرئيس متى أبرمت عقدًا مع جهة حكومية في المملكة سواءً أتفدته عن طريقها مباشرة، أم تعاقدت مع مفاوض آخر لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه، ويعد هذا المفاوض في هذه الحالة مفاوضًا من الباطن للحكومة الأجنبية".

لكل ما تقدم، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من 2005م حتى 2008م من الضريبة.

البند الثاني: فرق استهلاك محمل بالزيادة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على استبعاد فرق الاستهلاك المتعلق بالعقود المعفاة بمشروع، للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه على قناعة بأن عقود برنامج تتمتع بالإعفاء الضريبي كما هو مبين في البند الأول، وعليه؛ فإن الهيئة لا يحق لها حساب أي استهلاك زائد على العقود المعفاة من الضريبة.

وطبقًا للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، يتوجب حسم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة، وبالتالي يجب على الهيئة عدم استبعاد المصاريف التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف جائزة الحسم.

عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق استهلاك محمل بالزيادة للأعوام من 2005م حتى 2008م. في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن فرق الاستهلاك يمثل قيمة الزيادة في الاستهلاك الخاصة بعقود برنامج، وحيث إن المكلف لا ينطبق عليه شروط الإعفاء الضريبي طبقًا لما سبق إيضاحه بالبند الأول، عليه تمت إضافة هذه الفروق للوعاء الضريبي، علمًا بأن المكلف لا يعترض على قيمة البند ولكن يعترض على الخضوع للضريبة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2008م بفرق استهلاك محمل بالزيادة، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن الخلاف بين الطرفين ينحصر في الاستهلاك المحمل بالزيادة عن عقود برنامج، ونظرًا لأن اللجنة وصلت في البند الأول من هذا القرار إلى عدم إعفاء أرباح عقود برنامج من الضريبة، لذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2008م بفرق استهلاك محمل بالزيادة.



البند الثالث: مصروف الفوائد لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على استبعاد إجمالي مصاريف الفوائد، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقا للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، يتوجب حسم المصاريف المتكيدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة، وبالتالي يجب على الهيئة عدم استبعاد مصاريف الفوائد التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف جائزة الحسم.

وحيث إن الشركة على قناعة بأنها تتمتع بالإعفاء الضريبي كما هو مبين في البند الأول، فإنه يجب عدم استبعاد مصاريف الفوائد المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة حيث إنه ليس لها تأثير على الضريبة.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية لم تذكر شيئاً بشأن ما ذكرته الهيئة أنها استبعدت قيمة مصاريف فوائد القرض لكونها مدفوعة للمركز الرئيس بالمملكة المتحدة وذلك طبقاً للفقرة (10) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي والتي اعتبرت أن عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى مدفوعة للمركز الرئيس بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة تعد من المصاريف التي لا يجوز حسمها.

وفي هذا الخصوص نود التأكيد على أن الفقرة (10) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لا تنطبق على الشركة، وذلك لأنها ليست فرعاً لشركة أجنبية، وإنما شركة ذات مسئولية محدودة مسجلة في المملكة.

ومع عدم الإخلال بحقيقة أن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي، لذا يجب حسم مصاريف الفوائد مقابل الإيرادات الخاضعة للضريبة وذلك لأنها تقع ضمن المصاريف الجائزة الحسم اللازمة للنشاط والمبينة في الفقرة رقم (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي والتي لم تعترض عليها الهيئة أو لجنة الاعتراض الابتدائية.

وبناءً عليه، يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة.

في حين ترى الهيئة حسم وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد مصاريف فوائد القروض لكونها مدفوعة للمركز الرئيس بالمملكة المتحدة، وذلك طبقاً للفقرة (10) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي التي اعتبرت أن عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى مدفوعة للمراكز الرئيسية بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة من المصاريف التي لا يجوز حسمها، وعليه تتمسك الهيئة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (3) من نظام ضريبة الدخل تنص على "تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين:

1- أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات.

2- أن تقع إدارتها الرئيسة في المملكة".

كما تبين أن المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

1- المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسة بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة والمملوكة لها بالكامل مقابل ما يلي:

أ- إتاوة أو ريع أو عمولة.

ب- عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى.

ج- مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة...".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وعلى سجله التجاري رقم بتاريخ 1425/2/6هـ تبين أنه شركة ذات مسؤولية محدودة منشأة وفقاً لنظام الشركات وليس فرعاً لشركة أجنبية، مما ترى معه اللجنة أن الفقرة (10) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على حالة المكلف، وبالتالي يعد هذا البند من المصاريف جائزة الحسم، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة.

البند الرابع: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة الاستقطاع للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يتمتع بالإعفاء الضريبي طبقاً لمذكرة التفاهم فيما يتعلق بالعقود المنفذة طبقاً لبرنامج , وكما هو مبين في البند الأول يتعين على (ج) تنفيذ الأعمال في المملكة بموجب برنامج , وللتأكد من إنشاء السكن والمرافق المستخدمة من قبل الموظفين التابعين 0(د)) طبقاً معايير السلامة المطلوبة، قامت (ج) بتقديم خدمات التصميم المتعلقة ببرنامج , وعليه فإنه ينطبق عليها الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة من أعمال التصميم , ومن ثم إعفاء المدفوعات من قبل الشركة إلى الجهة غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع.

ومع عدم الإخلال بما ورد أعلاه , فإننا نستأنف على فرض الهيئة ضريبة استقطاع بواقع 15% على خدمات التصميم (خدمات فنية واستشارية) المقدمة من قبل شركة منتسبة غير مقيمة , ويلاحظ أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل حددت نسب ضريبة الاستقطاع للدفعات المحددة التي تتم للجهات غير المقيمة دون التمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة , كما توضح المادة (63) من اللائحة التنفيذية نسب ضريبة الاستقطاع للدفعات إلى الجهات غير المقيمة، ونصت نفس المادة على نسبة ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على الخدمات الفنية والاستشارية دون التمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة , وإذا ما أخذنا أتعاب



الإدارة كمثال، يلاحظ أنه في حالة دفع أتعاب مقابل خدمات إدارة إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة، تطبق الهيئة نسبة ضريبة استقطاع بواقع 20%، كما أنه في حالة الدفعات التالية (عوائد القروض، التأمين، الإيجار، الشحن) للجهات غير المقيمة، تطبق الهيئة نسبة ضريبة الاستقطاع 5%.

وقد تم تأكيد مبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المدفوعات استناداً على طبيعة المدفوعات إلى الجهة غير المقيمة بمعزل عن وضعها كشركة مرتبطة أو خلافة، وذلك من قبل الهيئة رداً على العديد من الاستفسارات التي قدمها المكلفين، وقد أيدت اللجنة الاستثنائية بموجب قرارها رقم (1129) لعام 1433هـ الأساس أعلاه وطبقت ضريبة استقطاع بواقع 5% على الخدمات الفنية والاستشارية المؤداة من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة وليس بواقع 15%.

وأضاف المكلف أن الهيئة فرضت ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة من أرباح برنامج المعفاة من الضريبة طبقاً لمذكرة التفاهم حسبما تم إيضاحه، ولم تبد الهيئة أي أسباب لفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة من الأرباح المعفاة، ورفضت اللجنة الابتدائية اعتراض الشركة فيما يتعلق بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة من الأرباح المعفاة إستناداً إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (1/63) من اللائحة التنفيذية للنظام. على ضوء ما ورد أعلاه يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية وكذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة 5%.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام بتوقيع إتفاقية مع شركة (ج) (جهة مرتبطة) لعمل خدمات تصميم، وعليه قامت الهيئة طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية بإخضاع المدفوعات لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.

أما بالنسبة للأرباح الموزعة، فإن المكلف لم يستقطع منها ضريبة بحجة أنه تم تقسيم الأرباح الموزعة إلى أرباح موزعة خاضعة لضريبة الاستقطاع وأرباح موزعة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع على أساس تصنيف الإيرادات إلى خاضع ومعفي، وحيث إن المكلف لا ينطبق عليه شروط الإعفاء الضريبي طبقاً لما سبق إيضاحه بالبند الأول، فقد قامت الهيئة بإخضاع هذه الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، ويؤيد ذلك ما ورد بإجابة السؤال رقم (21) من الأسئلة الأكثر شيوعاً، حيث ورد فيه أنه يوجد فرق بين المشروع المعفى وبين الشركاء فيه، حيث إن الإعفاء الضريبي الممنوح للمكلف (إن كان معفى) لا يمتد إلى الأرباح الموزعة على الشركاء، وأن هذه التوزيعات تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

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 لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية وكذلك الأرباح



الموزعة لضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة 5%، في حين ترى الهيئة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، كما ترى إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بخضوع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية وكذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع، والثاني يتعلق بنسبة الضريبة التي يتم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، هل هي 5% أو 15%؟

وفيما يتعلق بخضوع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية وكذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع، فإنه باطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة..."، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "1- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة، أرباح موزعة"، كما تنص المادة (5) من النظام على "يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.

7- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها".

وعليه ترى اللجنة تطبيقًا لهذه النصوص أن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة خاضع لضريبة الاستقطاع، ولذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية وكذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع.

أما ما يتعلق بالشق الثاني من استئناف المكلف وهو نسبة الضريبة التي يتم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، هل هي 5% أو 15%، فإنه باطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً: ط — تعدل الخانتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:



15%	أثاوة أو ريع , دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة , إيجار , تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري , أرباح موزعة , عوائد قروض , قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا."

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذا النص خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15%، وبالتالي ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية.

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة تأخير للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والشركة وليس نتيجة لتعمد الشركة عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قامت الشركة بالوفاء بالتزاماتها الضريبية وفقا لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. وكما هو معلوم فإنه لم يكن بإمكان الشركة في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجبا عليها سداد الضريبة طبقا لربط الهيئة الذي أجرته بعد مضي ثلاثة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار، وبالتالي لا يوجد أي مبرر لقيام الهيئة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته على أساس طريقة مختلفة تماما عن الطريقة التي قدمت على أساسها الشركة الإقرارات.

وتنص المادة (1/68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في الحالات التالية:

- أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.
- ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة.
- ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة في نهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الوارد في المادة الحادي والسبعين من النظام.
هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع."



ويلادظ أن أيًا من الحالات الواردة في المادة (1/68) لا ينطبق على حالة الشركة. على ضوء ما ذكر أعلاه، يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي. في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة التأخير تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام، حيث كان ينبغي على الشركة إخضاع تلك المبالغ والبنود التي أعفتها لضريبة الدخل وكذلك ضريبة الاستقطاع بإقراراتها، حيث إن هذه المعالجة لهذه البنود مستقرة بالمواد النظامية، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها المتفق والتعليمات النظامية.

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 فرض غرامة التأخير على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة فرض غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "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 (1%) 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".

وحيث إن المكلف من الأشخاص الخاضعين للضريبة طبقاً للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، لذا فإن اللجنة ترى وجوب غرامة التأخير على فرق الضريبة بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على الضريبة الناتجة عن أرباح عقود برنامج وكذلك تعديل نتيجة الحسابات بفرق استهلاك محمل بالزيادة.

أما فيما يخص بند الفوائد المدفوعة خارج المملكة، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذا البند فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث انتهت هذه اللجنة في البند الرابع من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لغير مقيم، لذا فإن اللجنة ترى حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بدءاً من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، على أن يكون حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات



فنية أو استشارية، أما النسبة المتبقية والبالغة 10% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، نظرًا لأن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18 هـ والذي حددها بواقع 15%.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (26) لعام 1434 هـ.

من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من 2005م حتى 2008م من الضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2008م بفرق استهلاك محمل بالزيادة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية وكذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة أرباح عقود برنامج وتعديل الحسابات بفرق استهلاك محمل بالزيادة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ج- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لغير مقيم، على أن يكون حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية وذلك من تاريخ استحقاق الضريبة، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها. ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار. وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1664

سنة القرار: 1438

المفتاح

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل

الموضوع

ضريبة خدمات فنية

المبدأ

تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/3/27هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (25) لعام 1435هـ بشأن طلب استرداد ضريبة الاستقطاع لعامي 2010م و2011م

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/2/22هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف كل من: و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (25) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/106) بتاريخ 1435/8/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (542) بتاريخ 1435/10/25هـ، كما لا توجد مستحقات بموجب القرار الابتدائي لأن المكلف يرى أنه سدد ضريبة استقطاع بالزيادة ويطلب



استردادها، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض اعتراض المكلف المتمثل في طلبه رد ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة بواقع 10% على المدفوعات لقاء الخدمات الفنية المقدمة من جهات مرتبطة غير مقيمة لعامي 2010م و2011م للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقرارات ضريبة الاستقطاع وسدد ضريبة الاستقطاع بواقع 15% لعامي 2010م و2011م على المدفوعات عن الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من الجهات المرتبطة علي النحو التالي:

السنة	المبلغ الفعلي المسدد على المدفوعات عن الخدمات الفنية المقدمة إلى الجهات الغير مقيمة		ضريبة الاستقطاع المسددة بواقع 5% على المدفوعات عن الخدمات الفنية	مطالبة استرداد مبلغ ضريبة الاستقطاع المورد بالزيادة (المسدد بواقع 10% تحت الاحتجاج)		إجمالي المبالغ المطالب باستردادها (ضريبة استقطاع وغرامة تأخير)
	ضريبة استقطاع	غرامة تأخير		ضريبة استقطاع	غرامة تأخير	
2010م						
2011م						
الإجمالي						

وبعد تقديم إقرارات ضريبة الاستقطاع تبين للشركة أن نسبة الضريبة الواجبة على المدفوعات إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية هي 5% وليس 15% طبقا للمادة رقم (68) من اللائحة التنفيذية للنظام، إلا أن الشركة سددت النسبة الإضافية 10% لتجنب فرض غرامة التأخير إلى أن يتم البت في الأمر بصورة نهائية من قبل لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية.

وطبقا للأحكام المتعلقة باسترداد الضريبة والواردة في النظام الضريبي قدمت الشركة للهيئة طلب استرداد ضريبة الاستقطاع الإضافية المسددة بالزيادة بواقع 10% من المدفوعات إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية، ورفضت الهيئة طلب الشركة بحجة أن المدفوعات إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية تخضع



لضريبة الاستقطاع بواقع 15% وليس 5%، وقدمت الشركة اعتراضا بموجب الخطاب رقم (2013/5103) بتاريخ 1435/1/24هـ، ورفضت اللجنة الابتدائية طلب الشركة من الناحية الموضوعية بناء على الفقرة (أولا/ط) من القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ التي تتضمن أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع 15%.

وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (1776) قد صدر بتاريخ 1435/5/18هـ (19 مارس 2014م)، بينما الدفعات قيد الخلاف تعود للفترة من يناير 2010م إلى ديسمبر 2011م أي قبل صدور القرار الوزاري، ومن ثم لا ينطبق على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة قبل صدور القرار الوزاري رقم (1776)، وإن صدوره هو برهان واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% كانت مطبقة على المبالغ المذكورة أعلاه والتي دفعت قبل 1435/5/18هـ (19 مارس 2014م)، حيث تم تعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية بدءًا من 1435/5/18هـ (19 مارس 2014م) لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من 5% إلى 15%، وهذا التعديل للمادة (63) من اللائحة التنفيذية يبرهن بشكل جلي أن نسبة ضريبة الاستقطاع 15% لم تكن مطبقة على تلك الدفعات قبل التعديل الذي تم بموجب القرار الوزاري رقم (1776)، ولو كانت نسبة الـ 15% مطبقة على تلك الدفعات لما كانت هناك حاجة لإصدار قرار وزاري لتعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وأضاف المكلف أنه تجنباً لعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين والذي لا تسمح به الأنظمة الضريبية فإن جميع القرارات والخطابات الوزارية الصادرة سابقاً لم تطبق أبداً بأثر رجعي، كما أن القرار الوزاري رقم (26) بتاريخ 1434/1/19هـ الذي ورد فيه أن الالتزام الضريبي على المقاولين الكويتيين لجميع السنوات السابقة لتاريخ القرار الوزاري تتحملها الدولة بينما يتحمل المقاولون الكويتيون التزام ضريبة الاستقطاع لما بعد صدور القرار الوزاري، وأن هذا الإجراء من قبل حكومة المملكة يثبت بوضوح أن المكلف يجب ألا يتحمل أي أعباء ضريبية نتيجة التطبيق بأثر رجعي لأي تغيير في النظام الضريبي.

وقد نشرت الهيئة في تعميمها رقم (9/37) بتاريخ 1420/6/9هـ تعليمات وزير التجارة بتطبيق أحكام خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (3506/3) المؤرخ في 1419/12/28هـ على الحسابات المقدمة بعد تاريخ الخطاب المذكور أعلاه وليس على السنوات السابقة له بما في ذلك الحالات التي هي قيد الدراسة لدى لجان الاعتراض الابتدائية، كما أن أي قرار أو تعميم وزاري يجب ألا يطبق بأثر رجعي لأنه يسفر عن معاملة غير متساوية بين المكلفين.

لكل ما تقدم يطلب المكلف استرداد ما يحدّه ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال عامي 2010م و2011م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.



في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وتنص الفقرة (أ/6) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15% ، مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى ، فجاءت الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ، ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة 15% دون تحديد طبيعة تلك الخدمات المؤداة، حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من هذه المادة غير معرفة ، والأصل في النكرات أنها تفيد العموم ، مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية ، وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع بنسبة 15%.

وأضافت الهيئة أن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% هي أن هذا الإجراء حد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسية وتحملها على فروعها المحلية ، كما أنه في بعض الأحيان تكون المراكز الرئيسية أو الشركات المرتبطة معفاة من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها فإنها تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات على أساس أن هذه المبالغ سوف تحسم ضمن إيرادات المركز الرئيس والشركات المرتبطة وهي معفاة من الضريبة ، أو أن سعر الضريبة في هذه الدول أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي.

لكل ما تقدم ترى الهيئة عدم وجود مبالغ ضريبية مسددة بالزيادة بحجة أن المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال عامي 2010م و2011م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، في حين ترى الهيئة عدم وجود مبالغ ضريبية مسددة بالزيادة لعامي الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ — تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: وأي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15% " ، كما تبين أن الفقرة (هـ) من المادة (68) تنص على أنه "...إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سدّدت كضريبة وفقًا لهذه المادة".

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً: ط — تعدل الخانتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

15%	أتاوة أو ريع ، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة ، إيجار ، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري ، أرباح موزعة ، عوائد قروض ، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذا النصوص خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15%، ولذلك ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يعّده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال عامي 2010م و2011م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من فرع شركة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (25) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال عامي 2010م و2011م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1665

سنة القرار: 1438

استثمار / قروض - زكاة

المفتاح

أرض / استثمار شركة تابعة / استثمار محلي / قروض أطراف ذات علاقة

الموضوع

1. يشترط لحسم الاستثمار الخارجي من الوعاء الزكوي للمكلف تقديم حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة في بلد الاستثمار، وتختلف هذه الشروط يستدعي عدم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/3/27هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والهيئة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافات المقدمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (9) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام من 1999م حتى 2002م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/3/5هـ كل من: و.....و.....، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/49/ص ب) بتاريخ 1434/5/6هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (127) بتاريخ 1434/6/4هـ، كما أخطرت اللجنة الابتدائية المكلف بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/49/ص ب) بتاريخ 1434/5/6هـ وتم استلامه بتاريخ 1434/8/12هـ و قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (133) بتاريخ 1434/6/10هـ كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من (ج) برقم (.....) بتاريخ 1434/6/4هـ بمبلغ (37,416,321) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستثمارات الداخلية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات الداخلية من الوعاء الزكوي ورفض حسم الاستثمار الخارجي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار وتحديداً الجزء المتعلق بالاستثمارات الداخلية التي أيدت اللجنة الابتدائية المكلف في حسمها من وعائه الزكوي، فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار النص بأنه (تبين للجنة أن الشركات السعودية ما عدا (ب) لها ملفات مسجلة بفرع الهيئة، وقد اشتملت هذه الملفات على عقود التأسيس التي تثبت مشاركة المكلف في ملكيتها وفقاً للنسب التي ذكرها المكلف في اعتراضه، وأن هذه الشركات قدمت قوائمها المالية وإقراراتها الزكوية للأعوام محل الاعتراض وتم دراستها وفحصها والربط عليها زكويًا من قبل الهيئة، وإن عدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف يترتب عليه إخضاع هذه الاستثمارات للزكاة مرتين ومن ثم الوقوع في الثني المنهي عنه شرعاً، وبالنسبة لشركة (ب) فقد قدم المكلف إلى اللجنة الابتدائية المستندات التي تثبت سداد قيمة استثماره في هذه الشركة، وبذلك يكون قد أوفى بما طالبته به الهيئة) ولذلك أيدت اللجنة المكلف في مطالبته بحسم هذه الاستثمارات من وعائه الزكوي، وفي هذا الخصوص ذكرت الهيئة أن القرار الابتدائي لم يتطرق للاستثمارات في كل من (ج) و(د) مع أن المكلف لم يقدم أي مستند بشأنهما قضت اللجنة الابتدائية بقبول حسمها من الوعاء، كما أن اللجنة في قرارها أفادت بأن جميع الشركات المستثمر فيها مسجلة و لها ملفات بفرع الهيئة بجدة ويوجد بها عقود تأسيس تثبت المشاركة (كل ذلك جاء في مذكرة المكلف المقدمة للجنة)، ولم يقدم المكلف المستندات التي تثبت الربط على هذه الجهات، وتوضح الهيئة بأن ما جرى عليه العمل والمطبق على جميع المكلفين هو تقديم المكلف ما يثبت محاسبة الجهات المستثمر فيها زكويًا، وإضافة رأسمال هذه الجهات إلى وعائه الزكوي في الربط ومن ثم يتم



حسمها من وعاء الجهة المستثمرة تحاشياً للثني، وإن عقود التأسيس لا تعد من وجهة نظر الهيئة إثبات قطعي لدفع المكلف لمساهمته في هذا الاستثمار ومحاسبته زكويًا في الجهة المستثمر فيها مما يتوجب معه الحسم من الوعاء، وهذا مذكور في حيثيات قرار اللجنة الاستئنافية رقم (595) لعام 1426هـ لذات الشركة برفض حسم نفس هذه الاستثمارات من الوعاء للأعوام من 1993م إلى 1998م وذلك نظرًا لعدم تقديم المكلف المستند الذي يثبت اقتناء هذه الاستثمارات وسداد قيمتها وخروج مبلغ الاستثمار من ذمته.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة قدم مذكرة بخطابه المؤرخ في 1437/3/2هـ تضمنت الإشارة إلى: أن الهيئة ذكرت في وجهة نظرها بأن قرار اللجنة الابتدائية لم يتطرق لا من قريب ولا من بعيد للاستثمارات في كل من (ج) والشركة (د) العقارية وأن المكلف لم يقدم أي مستندات بشأنهما...الخ، وفي هذا الخصوص تفيد الشركة بأن ما ذكرته الهيئة غير صحيح، حيث تطرق قرار اللجنة الابتدائية وبشكل مباشر في الصفحتين رقم (9) و(10) للشركتين المذكورتين بشكل مفصل حيث نص على ما يلي:

"الشركات - (هـ)، (ج)، الشركة (د)، قدم المكلف عقود التأسيس لتلك الشركات موثقة من الجهات الرسمية والتي توضح حصة الشركة بتلك الشركات برأس مال قدره (800,000) ريال و(8,500,000) ريال و(600,000) ريال على التوالي وقدم مستخرج من الحاسب الآلي يوضح تلك الدفعات حسمًا من المطلوب من تلك الشركات"، وطبقًا لما جاء في قرار اللجنة الابتدائية في الصفحة رقم (9) طالب ممثلو الهيئة خلال جلسة مناقشة الاعتراض بتقديم ما يثبت سداد نصيب هذه الشركات من الاستثمارات، وقدمت الشركة بموجب الخطاب رقم (2013/0661/ج) بتاريخ 1434/4/9هـ جميع المستندات التي تثبت سداد قيمة الاستثمارات الداخلية بالكامل ومن ثم التزمت الشركة بتقديم جميع المستندات المطلوبة بخلاف ما ادعته الهيئة.

وبخصوص ما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها "بأن اللجنة الابتدائية أفادت في قرارها بأن جميع الشركات المستثمر فيها لها ملفات مسجلة بفرع الهيئة بجدة ويوجد بها عقود تأسيس تثبت المشاركة - كل ذلك جاء في مذكرة المكلف المقدمة للجنة - ولم يقدم المستندات التي تثبت الربط على هذه الجهات"، فإن الشركة في هذا الخصوص تود الإفادة بأن واجبها تقديم المستندات المؤيدة لحصص ملكية هذه الاستثمارات وسداد قيمتها وليس التحقق من تزكية الاستثمارات في الشركات المستثمر فيها لدى الهيئة، ومن ثم فإن المذكرة التي قدمتها الشركة للجنة الابتدائية والتي أوضحت فيها أرقام الملفات للشركات المستثمر فيها، لكي يسهل للهيئة التأكد من تزكية هذا الاستثمار لدى هذه الشركات وهذا شأن يخص الهيئة، علمًا بأن الشركات المستثمر فيها المذكورة أعلاه قامت بتقديم إقراراتها الزكوية وسداد الزكاة المستحقة بموجبها، وقد أكد ذلك قرار اللجنة الابتدائية في الصفحة رقم (10) حيث قامت اللجنة الابتدائية بالتحقق والرجوع إلى الملفات الزكوية لتلك الشركات السعودية والمسجلة بفرع الهيئة بجدة طبقًا للأرقام الواردة في اعتراض الشركة، وتبين أن تلك الشركات قدمت القوائم المالية والإقرارات الزكوية للأعوام محل الاعتراض وتمت دراستها وفحصها والربط عليها زكويًا من قبل الهيئة كما اشتملت ملفاتها على عقود التأسيس التي تثبت مشاركة المكلف في ملكيتها وفقًا للنسب المذكورة في الاعتراض.



وبالنسبة لما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها (بأن ما يجري عليه العمل والمطبق على جميع المكلفين هو تقديم المكلف ما يثبت محاسبة الجهة المستثمر فيها زكويًا، وإضافة رأسمال هذه الجهات إلى وعائها الزكوي في الربط ومن ثم يتم حسمها من وعاء الجهة المستثمرة تحاشيا للثني، وإن عقود التأسيس لا تعتبر لدى الهيئة إثبات قطعي لدفع المكلف لمساهمته ومحاسبته زكويًا في الجهة المستثمر فيها مما يتوجب معه الحسم من الوعاء، وهذا ما جاء في حيثيات قرار اللجنة الاستثنائية رقم (595) لعام 1426هـ لذات الشركة برفض نفس هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للأعوام السابقة لعدم تقديم المكلف المستند الذي يثبت اقتناء هذه الاستثمارات وسداد قيمتها وخروج مبلغ الاستثمار من ذمته)، فإن الشركة في هذا الخصوص تود الإفادة بأن الظروف والأحداث التي صدر في ضوءها قرار اللجنة الاستثنائية رقم (595) قد تغيرت، حيث صدر حديثًا تعميم الهيئة رقم (1432/16/1719) بتاريخ 1432/3/27هـ والذي نص ضمن البند (ثالثًا) على أنه "يجب حسم الاستثمارات الداخلية تحت التأسيس من الوعاء الزكوي سواء كان لها ملف بالهيئة أو لم يكن وسواء دفع عنها زكاة أو لم يدفع لعدم حولان الحول عليها أو 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"، مما يعني أن الهيئة واللجان أصبحت تقبل حسم مثل هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي طبقًا للتعميم المذكور أعلاه، وتأكيدًا على ما تقدم صدرت عدة قرارات من لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية تؤيد حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي و منها على سبيل المثال قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية رقم (12) لعام 1420هـ، وقرار اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية رقم (543) لعام 1426هـ، كما إن الخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ نص على "وبناءً عليه؛ فإن 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 دفاتها لعدة سنوات فإنها تعتبر استثمارات طويلة الأجل (غير متداولة) ويجب خصمها من وعاء الزكاة طبقًا للخطاب الوزاري المشار إليه أعلاه، وإن رفض الهيئة خصم الاستثمارات المحلية من وعاء الزكاة للشركة، سوف يؤدي إلى خضوع نفس المال في الحول الواحد للزكاة الشرعية مرتين، وهذا لا يتفق مع أحد الشروط الرئيسية لحساب الزكاة، كما إن نظام الزكاة وجميع التعاميم أكدت على أحقية مكلفي الزكاة بخصم الاستثمارات التي يتم شراؤها والاحتفاظ بها كعروض قنية من وعاء الزكاة، منها على سبيل المثال تعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي نص على حسم الاستثمارات في منشآت أخرى سواء تمت هذه الاستثمارات في داخل المملكة أو خارجها، وينبغي الملاحظة بأن الهيئة أدرجت في الوعاء الزكوي للشركة كامل حقوق الملكية (رأسمال الشركة والاحتياطيات والبنود الأخرى)، ونظرًا لأن حقوق الملكية التي استخدمت في تمويل الاستثمارات أعلاه قد أدرجت في وعاء الزكاة فإنه يتوجب السماح بحسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة، كما أن قيام الهيئة بإدراج كامل حقوق الملكية وعدم السماح بحسم الاستثمارات المذكورة أعلاه سوف يؤدي إلى تناقص رأس المال وإلحاق الضرر بالشركة وهذا يتعارض مع المفهوم الشرعي والهدف من الزكاة، وطبقًا للفقرة (3) من خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (6360/3) بتاريخ 1409/9/17هـ فإن الأصل في الاستثمارات أنها تخضع للزكاة لدى الشركة المستثمر فيها



حيث نصت الفقرة المذكورة صراحة على "أن الاستثمارات تخضع للزكاة في الجهة المستثمر فيها ولا تخضع للزكاة في الجهة المستثمرة"، وبناء على ما تقدم، فإن الشركة تطالب بخصم كامل رصيد الاستثمارات الداخلية من وعاء الزكاة.

وقدم المكلف بناءً على طلب اللجنة مع خطابه المؤرخ في 1437/3/18هـ نسخة من القوائم المالية للأعوام من 1999م حتى 2002م للشركات المستثمر فيها الداخلية وهي (ز)، و(هـ)، (ب)، و(ج)، (د)، وشركة (و)، ونسخة من عقود التأسيس للشركات المستثمر فيها الداخلية المذكورة أعلاه بالإضافة إلى عقد تأسيس الشركة المستثمر فيها الخارجية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تأييدها في عدم حسم الاستثمارات الداخلية (المحلية) من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1999م حتى 2002م، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بحسم الاستثمارات الداخلية من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للشركة (أ) للأعوام 1999م حتى 2002م وعلى الإيضاحات المتممة لها، وعلى الإقرارات الزكوية والربوط التي أجرتها الهيئة للأعوام المذكورة، وكذلك الاطلاع على القوائم المالية للشركات المحلية المستثمر فيها وعقود تأسيس هذه الشركات تبين أن الاستثمارات المحلية للمكلف هي استثمارات في رؤوس أموال شركات محلية وهي (ز)، و(هـ) (ب)، و(ج)، (د)، وشركة (و)، ومن ثم هي استثمارات في عروض قنية وينبغي حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة، وبناءً عليه؛ ترفض اللجنة استئناف الهيئة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الاستثمارات المحلية من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1999م حتى 2002م.

البند الثاني: التمويل المساند.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد الهيئة في عدم حسم التمويل المساند من الوعاء الزكوي وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم حسم رصيد الاستثمارات طويلة الأجل (التمويل المساند) الممنوح للشركات التابعة والزميلة من وعاء الزكاة، وأن اللجنة في قرارها ذكرت أن الشركة صنفت الاستثمارات طويلة الأجل (التمويل المساند) ضمن القوائم المالية لعامي 1999م و2000م كذمم مدينة طويلة الأجل وفي عامي 2001م و2002م كتمويل مساند وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بما يلي:



- إن اختلاف تصنيف رصيد الاستثمارات طويلة الأجل (التمويل المساند) من ذمم مدينة طويلة الأجل إلى تمويل مساند لا يعني اختلاف جوهر وطبيعة هذا الرصيد كتمويل مساند واعتباره قروض.

- إن تطبيق الهيئة سابقاً كان خصم الرصيد المطلوب من شركة تابعة كتمويل مساند في حال إدراج هذا المبلغ في وعاء الزكاة للشركة التابعة بغض النظر عن كيفية تصنيفه في القوائم المالية للشركة الأم.

وقد قامت الهيئة لاحقاً بتطبيق هذه المعالجة ورفض خصم التمويل المساند في حال إظهاره كمطلوب من الشركة التابعة، مما تطلب أيضاً من الشركات التابعة تصنيف هذا الرصيد ضمن بند الاستثمارات ليعكس حقيقة التعاملات وأن هذا المبلغ لا يمثل قرض وإنما يمثل رأسمال إضافي ممنوح للشركة التابعة.

كما أن هذه المعالجة تم تأكيدها أيضاً في رأي لجنة معايير المحاسبة رقم (1/14) بتاريخ 1433/4/21هـ حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة بخصوص وجوب تصنيف المساهمات الرأسمالية ضمن حقوق الملكية حيث نص على "قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسمياً في رأس المال النظامي، وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط، وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكا فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل رأس المال الإضافي".

وبناءً عليه؛ يرى المكلف أن، هذه الأرصدة لا تمثل قروض تقوم الشركات التابعة بسدادها للشركة الأم وإنما تمثل رأسمال إضافي يأخذ حكم رأس المال، وذكر المكلف أن اللجنة استندت في قرارها إلى الفتوى رقم (3077) بتاريخ 1426/11/8هـ بأن الزكاة تجب على المقرض والمقترض، وفي هذا الخصوص تفيد الشركة بأن هناك فهم خاطئ من قبل اللجنة والهيئة للفتوى المذكورة أعلاه، حيث

لا يجوز فرض زكاة على المقرض والمقترض في نفس الحول، وقد أكد مفهوم الشركة لهذه الفتوى، الأحكام الصادرة من ديوان المظالم ومنها الحكم رقم (5/د/162) لعام 1430هـ الذي قضى بأن إيجاب الزكاة على الدائن والمدين في المال الواحد يلزم منه تشيئة الزكاة في المال الواحد وهو ما نهى عنه الحديث، مما تنتهي معه الدائرة إلى إلغاء القرار محل الدعوى.

وكذلك الحكم رقم (4/د/163) لعام 1431هـ الصادر عن ديوان المظالم والذي نص على "هذا والدائرة فيما تقدم وإن كانت لا تهدف إلى ترجيح قول على قول في مسألة زكاة الديون المؤجلة، إلا أنها ترى أن ما قامت به الهيئة من إلزام الدائن بزكاة القروض المؤجلة مع إسقاط ما يقابل القروض المؤجلة على المدين، يفتقد إلى التوازن بالنظر إلى الديون في جانبها المدين والدائن والواجب تحقيق هذا التوازن منعا للتثنية في الزكاة، وفضلا عما تقدم فإنه حتى على التسليم بأن قرض الزكاة على الدائن والمدين في آن واحد لا يؤدي إلى الثني في الزكاة، فإن هذا فيما إذا كان المدين والدائن مستقلين، في حين أن الثابت أن الشركة المدعية شركة قابضة، وأنها ألزمت بزكاة قروض طويلة الأجل منحتها لشركة تابعة لها، وفي نفس الوقت ألزمت الشركة التابعة بزكاة هذه القروض



وهذا يؤدي إلى الثني في الزكاة لأن الشركة التابعة وإن كانت تتمتع من الناحية النظامية بشخصية اعتبارية مستقلة، إلا أن أموالها عائدة في حقيقة الأمر للشركة القابضة، وبذلك فإن فرض الزكاة على القروض في حق كل من الشركة القابضة والشركة التابعة هو في حقيقته فرض للزكاة مرتين في مال واحد لشخص واحد... إلخ".

كما أن هذا الرصيد يمثل استثماراً إضافياً طويل الأجل للشركة، تم تمويله من حقوق الشركاء، ومن ثم يأخذ نفس حكم الاستثمار في الشركات التابعة من حيث خصمه من وعاء الزكاة، ويؤكد ذلك، أن هذا الرصيد مدرج ضمن بند الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة وأخرى.

وأن ما جاء في ربط الهيئة يتعارض مع خطاب الإدارة العامة بالرياض رقم (9/1723) بتاريخ 1426/3/28هـ، والذي أكد بما لا يدع مجالاً للشك بأن كامل التمويل الإضافي الذي يتم إثباته ضمن حساب جاري الشركاء في الشركة المستثمر فيها ولم يتم تعديل نسبة الشراكة بهذا التمويل في عقد تأسيسها يخصم من وعاء الزكاة للشركة المستثمرة بشرط أن يدرج في وعاء الزكاة للشركة المستثمر فيها.

لذلك، فإن هذا دليل صادر عن الهيئة العامة للزكاة بالرياض يؤكد على صحة اعتراض الشركة ومطالبتها خصم رصيد التمويل المساند الاستثماري الممنوح للشركات التابعة من وعائها الزكوي.

وتأكيداً على أن هذه الأرصدة أدرجت في وعاء الزكاة للشركات المستثمر فيها، قامت الشركة بتزويد الهيئة بصورة من الإقرارات الزكوية والبيانات الحسابية المدققة للشركات المستثمر فيها بموجب خطابها بتاريخ 1424/11/25هـ.

ومن ثم فإن الشركة ترى أنه طالما تم إدراج الأرصدة المذكورة أعلاه في الوعاء الزكوي للشركات المذكورة فإنه لا بد في المقابل من قبول خصم تلك الأرصدة من الوعاء الزكوي (أ) لتجنب الازدواج الزكوي بغض النظر عن كيفية استخدام هذه الأرصدة لدى الشركات المذكورة، ويؤكد ذلك بما لا يدع مجالاً للشك الفتوى رقم (22665) الصادرة بتاريخ 1424/4/15هـ والتي أشارت ضمن إجابة السؤال الأول إلى وجوب عدم تزكية المال الواحد في الحول الواحد مرتين.

وقد صدرت في حالات مماثلة تماماً لحالة الشركة حديثاً قرارات من اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية واللجنة الاستئنافية الضريبية التالية ومن ذلك.

وقرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1032) لعام 1432هـ والمصادق عليه من قبل وزير المالية بموجب الخطاب رقم (1821) بتاريخ 1432/2/25هـ، وقرار اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (3/8) لعام 1434هـ.

وينبغي الملاحظة بأن الهيئة أدرجت في الوعاء الزكوي للشركة كامل حقوق الملكية (رأس المال الشركة والاحتياطيات والبند الأخرى)، وبناءً على ذلك ونظراً لأن حقوق الملكية التي استخدمت في تمويل البند أعلاه قد أدرجت في وعاء الزكاة؛ فإنه يتوجب السماح



بخضم كامل رصيد التمويل المساند من وعاء الزكاة للشركة، كما إن هذه الأرصدة تمثل رأسمال إضافي تم تصنيفه كاستثمارات طويلة الأجل، وحيث إن التمويل الاستثماري الممنوح للشركات المستثمر فيها يمثل رأسمال إضافي لهذه الشركات يتمتع بنفس الحقوق ويترتب عليه نفس الالتزامات التي تنطبق على حصص رأس المال، فقد قامت الشركة بتصنيف التمويل الاستثماري الممنوح للشركة التابعة ضمن بند الاستثمارات لذلك فقد تم إظهار رصيد الاستثمار الإضافي الممنوح للشركات التابعة والزميلة ضمن رصيد الاستثمارات في هذه الشركة، وأضاف أنه وبما لا يتعارض مع ما سبق ذكره وفي حال عدم قبول الهيئة لما تم ذكره أعلاه وإصرارها على اعتبار التمويل المساند الاستثماري الممنوح للشركات التابعة والزميلة ذمة مدينة، فإن رفض الهيئة خصم رصيد الذمة المدينة طويلة الأجل والمستحقة من الشركات التابعة يتعارض مع نص الفتوى الشرعية رقم (23408) الصادرة بتاريخ 1426/11/18هـ من اللجنة الدائمة للبحوث والإفتاء حيث أكدت الفتوى ضمن الإجابة على السؤال الأول على أن الديون التي تتأخر أو لا يتم استلامها لا يجب عليها زكاة لقوله تعالى (فاتقوا الله ما استطعتم) ولأن الزكاة مواساة فلا تجب على شخص لا يستطيع قبضها وليس في يده شيء منها، ولذلك تطالب الشركة، بتطبيق الفتوى الشرعية المذكورة أعلاه والتي تنص على عدم وجوب زكاة على الديون التي لم يتم استلامها لأنها ليست في يد الشركة، وقد أكد مفهوم الشركة لهذه الفتوى حكم ديوان المظالم رقم (4/د/163) لعام 1431هـ.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها بأن الهيئة لم تقم بحسم بند التمويل المساند من الوعاء الزكوي لكون هذا البند لا يمثل استثماراً وإنما هو ديون للشركة لدى الغير في صورة تمويل مساند (ذمم مدينة) وهذه المبالغ لا تحسم من الوعاء الزكوي تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (19643) بتاريخ 1418/5/23هـ، كما أن إضافة القرض ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة حين ربط الزكاة على الجهة المقترضة لا يمنع من تزكية المقرض عن ذات مبلغ القرض حيث إن ربط الزكاة عليه في ذات الحال لا يعد تثنية للزكاة لاختلاف الذمة المالية للمقرض عن المقرض تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (3077) بتاريخ 1426/11/8هـ.

وقد تأيد إجراء الهيئة في عدم حسم البند بالقرار الاستئنافي رقم (595) لعام 1426هـ، الصادر لنفس الشركة عن الربط الزكوي للأعوام من 1993م حتى 1998م والمصادق عليه بموجب خطاب وزير المالية رقم (6606/1) بتاريخ 1426/6/25هـ. وقد تأيد هذا القرار الاستئنافي بالحكم النهائي الصادر عن ديوان المظالم برقم (5/د/143) لعام 1432هـ وأضاف ممثلو الهيئة بأن هذا البند مصنعاً كديون بالنسبة للعامين 1999م و2000م وتم تغيير هذا التصنيف في العامين 2001م و2002م إلى استثمارات وترى الهيئة أن طبيعة هذه الديون ما زالت على ما هي عليه لاسيما وأن المكلف ما زال يسميها (تمويل مساند) وهذا يدل على أنها محتفظة بطبيعتها كديون للمكلف على الجهات المدينة وأن تغيير المسمى لا يغير من واقع الحال، وقدم ممثلو الهيئة قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1223) لعام 1433هـ المصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (9477) بتاريخ 1433/11/23هـ دعماً لوجهة نظرهم والذي جاء مؤيداً لإجراء الهيئة بعدم حسم التمويل الاستثماري طويل الأجل من الوعاء الزكوي للمكلف، وأنه بالرجوع إلى المذكرة الإلحاقية المقدمة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع



والمناقشة تبين أنها جاءت مؤكدة لما سبق ذكره في اعتراضه بالإضافة إلى استشهاده بالحكم الصادر عن ديوان المظالم رقم (5/د/162) لعام 1430هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مبلغ التمويل المساند المقدم لجهات تابعة والذي سماه المكلف بالاستثمارات طويلة الأجل من وعائه الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2002م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذا التمويل من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية للمكلف و الإقرارات والربوط الزكوية للأعوام من 1999م حتى 2002م، وكذلك القوائم المالية للشركات التابعة المستثمر فيها، تبين أن هذا البند يمثل قروض (التمويل المساند) ظهرت في قائمة المركز المالي في القوائم المالية للمكلف تحت بند ذمم مدينة في عامي 1999م و 2000م وتحت بند تمويل مساند في عامي 2001م و 2002م، كما تبين أن الإيضاح رقم (7) من إيضاحات القوائم المالية للأعوام المذكورة يفيد بأن هذا البند يمثل أموالاً مقدمة من المكلف لشركات تابعة مملوكة بنسب مختلفة ومن ذلك (ج) المملوكة بنسبة 85%، و(هـ) المملوكة بنسبة 80%.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وافرقت بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وفي هذه الحالة ترى اللجنة أن القروض (التمويل المساند) المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنباً لثني الزكاة حيث إن جزءاً منها (بحسب نسبة الملكية في رؤوس أموال الشركات التابعة) لا يمثل إقراراً



لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض (التمويل المساند) المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة الملكية في الشركة التابعة التي قدم القرض لها.

وبناءً عليه؛ وحيث إن المكلف كما هو موضح آنفاً يملك نسبة في رؤوس أموال تلك الشركات التابعة وفقاً لعقود التأسيس المقدم للجنة نسخة منها، فإن اللجنة ترى أحقية المكلف حسم القروض (التمويل المساند) المقدمة لتلك الشركات بما يعادل نسبة ملكية المكلف في رؤوس أموال هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2002م.

البند الثالث: الاستثمار الخارجي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات الداخلية من الوعاء الزكوي ورفض حسم الاستثمار الخارجي وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً الجزء المتعلق بالاستثمار الخارجي فذكر أن اللجنة في قرارها ذكرت بأنه لم يتم قبول القوائم المالية المدققة لـ(ح) لخصم هذا الاستثمار نظراً لأنه لم يتم المصادقة على كل صفحة من صفحات تلك القوائم المالية من قبل القنصلية السعودية أو من قبل المحاسب القانوني للشركة المذكورة، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بأنها لم تستطع تحديد الأسس النظامية التي استندت عليها اللجنة في رفض خصم الاستثمار الخارجي في شركة (ز) واحتجاجها بعدم المصادقة على كل صفحة من صفحات القوائم المالية من قبل المحاسب القانوني للشركة، وفي هذا الخصوص تؤكد الشركة بأن القوائم المالية التي قدمتها الشركة صادرة من مكاتب محاسبة قانونية معتمدة طبقاً للإجراءات المتبعة من قبل تلك المكاتب التي لا تتضمن المصادقة على كل صفحة من صفحات القوائم المالية، كما أن الشركة لا يمكنها الرجوع إلى المكاتب التي أعدت القوائم المالية في بلد الاستثمار (سوريا) لوجود أحداث سياسية تمنعها من التواصل مع هذه المكاتب، كما تود الشركة الإشارة إلى أن مجلة هيئة الزكاة والدخل تضمنت في عددها رقم (35) لشهر ربيع الثاني 1434هـ قرار صادر حديثاً من اللجنة الاستئنافية الضريبية يؤيد وجهة نظر الشركة بخصوص المصادقة على القوائم المالية، وبناءً عليه يطالب المكلف بتطبيق القرار الوزاري رقم (1005) على هذه الحالة وذلك بقبول حسم الاستثمار في (ح) من وعاء الزكاة، لأن القرار المذكور لم ينص على أنه حتى يتم قبول حسم الاستثمار الخارجي من وعاء الزكاة يتوجب تقديم قوائم مالية مدققة مصادق على كل صفحة من صفحاتها من قبل القنصلية السعودية في ذلك البلد أو من قبل المحاسب القانوني، حيث نص القرار المذكور على أنه يتوجب تقديم ما يثبت تزكية هذا الاستثمار من قبل الشركة الخارجية المستثمر فيها أو تقديم البيانات الحسابية المدققة وحساب الزكاة من واقعها وسدادها للهيئة، وتطبيقاً للقرار الوزاري المشار إليه أعلاه، قامت الشركة بتزويد الهيئة ولجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بصورة من القوائم المالية وحساب الزكاة المستحقة على الشركة المستثمر فيها خارج المملكة المذكورة أعلاه.



وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على تمسكهم بوجهة نظر الهيئة المبينة في القرار الابتدائي وملخصها أن الهيئة لم تقم بحسم بند الاستثمار الخارجي من الوعاء الزكوي لكون هذا البند يمثل استثماراً خارجياً في (ز)، وينطبق عليه ما تضمنه القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ، بالإضافة إلى أن الشركة لم تثبت مستندياً دفع قيمة هذا الاستثمار، كما أن القوائم المالية المقدمة للشركة المستثمر فيها لم يتم المصادقة على جميع صفحاتها من القنصلية السعودية في بلد الشركة المستثمر فيها ولا حتى من قبل المحاسب القانوني.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار الخارجي (الاستثمار في (ز) من وعائه الزكوي، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم الاستثمارات الخارجية من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الذي نص في البند (ثانياً) منه على أن "يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمار في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين - بشرط أن يقدم المكلف للهيئة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للهيئة أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنباً لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعالية فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي".

وبناءً عليه؛ وحيث إن قرار وزير المالية المشار إليه اشترط لقبول حسم الاستثمارات الخارجية من الوعاء الزكوي تقديم ما يثبت سداد الزكاة عن هذه الاستثمارات أو تقديم القوائم المالية للشركة المستثمر فيها وذلك ليتم حساب الزكاة على هذه الاستثمارات من واقع القوائم المالية المقدمة، وبما أن القرار المذكور لم يشترط المصادقة على جميع صفحات القوائم المالية الخارجية من القنصلية السعودية في بلد الشركة المستثمر فيها، وحيث قدم المكلف القوائم المالية للشركة الخارجية المستثمر فيها وهي (ز) للأعوام من 1999م حتى 2002م وقدم كشفاً يتضمن حساب الزكاة على حصته في رأس مال الشركة الخارجية البالغ نسبتها 10% ملتزماً بالتعليمات المنصوص عليها في قرار وزير المالية رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة، على أن تقوم الهيئة بالتأكد من صحة حساب الزكاة المستحقة على هذه الاستثمارات اعتماداً على البيانات المالية التي أظهرتها القوائم المالية للشركة المستثمر فيها وتحصيلها طبقاً لما هو متبع مع بقية المكلفين.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (9) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الاستثمارات المحلية من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1999م حتى 2002م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

2- حسم التمويل المساند المقدم من المكلف للشركات التابعة من وعائه الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2002م بما يعادل نسبة ملكية المكلف في رؤوس أموال هذه الشركات وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات الخارجية في شركة (ز) من وعائه الزكوي للأعوام من 1999م وحتى 2002م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1667

سنة القرار: 1438

المفتاح

أجور/ تعديل حسابات/ ضريبة استقطاع/ غرامة/ فروق -ضريبة الدخل

الموضوع

أجور مجلس الإدارة/ تعديل حسابات المكلف/ ضريبة خدمات فنية/ غرامة عدم سداد ضريبة/ فروق استيراد.

المبدأ

- 1- وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المنشأة وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل الحسابات بفروق الاستيراد.
- 2- تلزم المنشأة بتقديم الفسوحات الجمركية للمشتريات الخارجية، ويحق للهيئة عند مخالفة ذلك تعديل نتيجة الحسابات ببند فروق المشتريات التي لم يقدم عنها الفسوحات.
- 3- وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المكلف وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل الحسابات بفروق الاستيراد.
- 4- تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
- 5- الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/3/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (47) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة



بتاريخ 1437/7/26هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف كل من: و..... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (47) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/159) بتاريخ 1434/12/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (315) بتاريخ 1435/1/29هـ، كما قدم ما يفيد سداد 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: المشتريات الخارجية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض الشركة على المبالغ التي لم تقدم الفسوحات الجمركية الخاصة بها للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المشتريات الخارجية التي تخص أعوام الاستئناف مؤيدة بفواتير الموردين ، وقد قدمت الشركة صوراً منها إلى كل من الهيئة ومن اللجنة الابتدائية ، ولم تشر اللجنة الابتدائية في قرارها إلى مفردات المبالغ أو أرقام الفواتير التي أيدت الهيئة في رفضها ، كما أن مبلغ المشتريات الخارجية غير جوهري إذا ما تم مقارنتها بالتكاليف ، بالإضافة إلى ذلك فإن استناد اللجنة الابتدائية إلى عدم تقديم صور الفسوحات الجمركية في رفضها لتكلفة بعض مبالغ المشتريات الخارجية لا يعد سبباً كافياً لرفض تلك المبالغ لأن فواتير الموردين ومستندات سدادها والتي سبق تقديم صور منها هي الأساس في تحديد تكلفة المشتريات الخارجية التي تخص الأعوام المذكورة، وبناءً عليه؛ يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام 2005م و2006م و2007م بفروق المشتريات الخارجية البالغة (299,924) ريال ومبلغ (50,053) ريال ومبلغ (113,403) ريال على التوالي في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقدم الفسوحات الجمركية للمشتريات الخارجية البالغة (299,924) ريال لعام 2005م ومبلغ (50,053) ريال لعام 2006م ومبلغ (113,403) ريال لعام 2007م، لذا قامت الهيئة بتعديل نتيجة الحسابات لأعوام الاستئناف بتلك المشتريات.

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام 2005م و2006م و2007م بفروق المشتريات الخارجية البالغة (299,924) ريال ومبلغ (50,053) ريال ومبلغ (113,403) ريال على التوالي، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لأعوام



الاستئناف بهذه المبالغ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وبما أن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي، لذا طلبت اللجنة من المكلف تقديم صور الفسوحات الجمركية لأعوام الاستئناف التي تعد قرينة أساسية من طرف ثالث، فقدم المكلف صور فواتير الموردين ولم يقدم صور الفسوحات الجمركية، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام 2005م و2006م و2007م بفروق المشتريات الخارجية البالغة (299,924) ريال ومبلغ (50,053) ريال ومبلغ (113,403) ريال على التوالي

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة، للحديث الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة سعودية ذات مسؤولية محدودة يمثل نشاطها في تقديم خدمات تزويد وتوريد الزيوت والشحوم والمواد الخاصة ولا يوجد للشركة مركز رئيس في الخارج ولم تدفع أي أتعاب إلى شركات مرتبطة، وبموجب الاتفاقية التي أبرمتها الشركة بتاريخ 1977/4/28م مع كل من (ب) و (ج) تم تقديم خدمات تجارية متمثلة في الأتعاب التعاقدية والتنسيق، وهي مدفوعة إلى كل من (د) و (هـ)، مقابل خدمات استشارية مقدمة على النحو الذي ورد واضحاً في الاتفاقية ولا يصح وصفها بالإتاوة، ومن ثم فهي تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% وليس 15%، كما أنه بموجب الاتفاقية التي أبرمتها الشركة بتاريخ 2004/1/1م مع شركة (هـ) فقد تم دفع مبالغ إلى كل من شركة (و)، وشركة (ز) في، مقابل إيجار شبكات وليست رسوم ترخيص أو إتاوة لأنها دفعت مقابل خدمة تأجير الشبكات (خدمات استشارية)، ومن ثم فإن نسبة خضوعها لضريبة الاستقطاع هي 5% على النحو الذي حددته المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، وفيما يتعلق بأتعاب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة قد تم إضافتها إلى صافي الأرباح الدفترية طبقاً لما يقضي به النظام الضريبي باعتبارها توزيعاً للربح، وقد خضعت لضريبة الدخل بنسبة 20% عن حصة الشريك الأجنبي، كما خضعت للزكاة الشرعية عن حصة الشريك السعودي، ومن ثم فإن تلك الأتعاب والبدلات يقتضي اخضاعها لضريبة الاستقطاع بواقع 5%، ولا يصح اخضاعها لضريبة الاستقطاع على أنها إتاوة، وفي حال إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع بواقع 15% يعني أن مجموع العبء الضريبي نسبته 35% من المبالغ المدفوعة، وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية استندت في تأييدها للهيئة إلى الفقرة رقم (7/أ) من المادة (الخامسة) من النظام الضريبي والتي تنص على "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية: مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو شركة مرتبطة بها"، ونفيد في هذا الخصوص أن الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق مدفوعة إلى كل من شركة (د) و (هـ)، وكلتا الشركتين لا تنطبق عليهما شروط الأطراف المرتبطة المحددة بالمادة (64) من النظام الضريبي وفقاً لما يلي: أ- أن (د) و (هـ)، ليستا شريكين مباشرين في الشركة ولا تمتلكان حصصاً مباشرة في رأس المال، ومن ثم فلا تنطبق عليهما ما تقضي به أحكام الفقرة رقم (2) من المادة (64) من النظام الضريبي ولا يوجد لهما سيطرة على حقوق بنسبة 50% أو أكثر من حقوق التصرف بشكل مباشر أو غير مباشر، ب- أن الشركتين المذكورتين أعلاه ليستا خاضعتين لسيطرة



واحدة نظرًا لأنه لا توجد عليهما سيطرة بنسبة 50% من أي من الشريكين الأجبيين في الشركة وهما شركة (ج) وشركة (ب)، ومن ثم فإن الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق المدفوعة إلى كل من (د) (هـ) لم يتم دفعها إلى جهات مرتبطة طبقًا لما تقضي به أحكام المادة (64) من النظام الضريبي الأمر الذي يخضع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع بواقع 5% وليس 15% طبقًا لما تم تحديده بالمادة (68/أ) من النظام الضريبي والمادة (1/63) من اللائحة التنفيذية وذلك لعدم انطباق نص الفقرة (7/أ) من المادة (الخامسة) من النظام الضريبي لأن الجهات المستفيدة من أتعاب التعاقد وأتعاب التنسيق هي جهات غير مرتبطة، 3 - أن الشركة قامت بدفع العلامة التجارية (الإتاوة) إلى كل من (ب) و(ج)، بموجب اتفاقية منفصلة تمامًا لا علاقة لها ببند المصاريف المتمثلة في الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق وإيجار الشبكات، علمًا بأن تلك الأتعاب منفصلة تمامًا عن اتفاقية العلامة التجارية، وهي مبرمة مع جهات أخرى بشكل منفصل للخدمات المذكورة في تلك الاتفاقية، 4 - أن قرار اللجنة الابتدائية لم يتضمن التسبب الكافي، واكتفى بتأييد وجهة نظر الهيئة التي لا تستند إلى دليل مستندي، ولم تطلب اللجنة الابتدائية من الهيئة تقديم الدليل المستندي الذي استندت إليه في افتراضها أن الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق وإيجار الشبكات وأتعاب مجلس الإدارة، كما لم تلتفت اللجنة إلى صور الاتفاقيات المقدمة إليها، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع المبالغ المدفوعة مقابل الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق وخدمات تأجير الشبكات وأتعاب مجلس الإدارة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% لأنها تمثل إتاوات مدفوعة إلى تلك الجهات طبقًا للإيضاح رقم (6) حول القوائم المالية للعام المالي 2007م المتضمن أن الشركة أبرمت اتفاقيات مع كل من شركة (ب) و (ج) لاستعمال علامتهما التجارية مقابل رسوم سنوية نظير هذا الاستعمال، كما اتفقت الشركة كذلك مع شركة (ب) و (ج) على القيام بتقديم بعض الخدمات الفنية والتنسيقية اللازمة لأداء العمل لدى الشركة مقابل رسم معين لهذه الخدمات ، وفي ضوء ما نصت عليه المادة (63) من اللائحة التنفيذية فإن تلك الخدمات تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وليس 5%، وعليه تتمسك الهيئة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف خضوع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق وخدمات تأجير الشبكات وأتعاب مجلس الإدارة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، في حين ترى الهيئة خضوع جميع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف ، ويرجع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:..." وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ذلك الإتاوة التي حددت بنسبة 15%، وأي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15% ، كما عرفت المادة (الأولى) من النظام الإتاوة بأنها "الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية ، أو



الحق في استخدامها ، والتي تشمل ولا تقصر 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 علمية أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية" وبرجوع اللجنة إلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) تقضي أن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... والتي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات ، ومن ضمنها الخدمات الفنية أو الاستشارية بنسبة 5% ، وأرباح موزعة بنسبة 5% ، وأي دفعات أخرى بنسبة 15% ، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (63) تنص على "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 الإرشافية ، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها ، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها" وفيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% ، فإنه باطلاع اللجنة على الاتفاقية الموقعة بتاريخ 1977/4/28م بين المكلف وكل من (ب) و (ج) (المعرفتين لغرض الاتفاقية ".....") ، تبين أن المادة (2) تنص على " أن تسعى جاهدة لضمان بأن تحصل الشركة - وفقاً لشروط تكون مقبولة لدى الشركة - على عروض لتوريد متطلبات منتجات الطيران لمشغلي طائرات متواجدين بالخارج في مطارات بعينها ، وفي ممارسة هذه المهمة عليها أن تطلع الشركة باستمرار عن أي من هذه الأعمال يكون متوافراً أو من المحتمل أن يتوافر ، وعليها تمثيل والمساعدة في تمثيل الشركة تجاه مشغلي". وبعد الدراسة تبين للجنة أنه لا يمكن تصنيف الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق الواردة في الاتفاقية المذكورة أعلاه على أنها إتاوة أو خدمات فنية أو استشارية ، وإنما تصنف ضمن الخدمات الأخرى والتي تم تحديد سعر الضريبة على المبلغ المدفوع عنها بنسبة 15% طبقاً للمادة (63) من اللائحة التنفيذية ، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% ، أما ما يتعلق بالمبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل خدمات تأجير الشبكات التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% ، فإنه باطلاع اللجنة على الاتفاقية الموقعة بتاريخ 2004/1/1م بين المكلف وشركة (ج) تبين قيام الأخيرة بتزويد المكلف بالآتي: 1- أدلة نظام التشغيل (دليل شركة (ج) ، دليل شركة (ط) ، كتيب لإعادة تزويد 2- الدعم التشغيلي والنصح فيما يتعلق بتطبيق نظام (ج) والتحكم في جودة الوقود واختيار واستخدام المعدات في معالجة وقود وتقديم صورة المنشورات والتقارير الخاصة بتطورات مرافق الوقود وإعادة التزويد بالوقود 3- نظام لإدارة الصحة والسلامة والأمن والبيئة في عمليات التزويد بوقود 4- دليل تدريب مشغل وبعد الدراسة تبين للجنة أن الخدمات المقدمة من الجهات غير المقيمة مقابل خدمات تأجير الشبكات الواردة في الاتفاقية المذكورة أعلاه تمثل إتاوة وفقاً للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل ، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل خدمات تأجير الشبكات لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% ، أما ما يخص أتعاب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة المدفوعة للشريك الأجنبي والتي خضعت



لضريبة الدخل بنسبة 20%، فترى اللجنة خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على اعتبار أنها أرباح موزعة، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل أتعاب مجلس الإدارة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على غرامة التأخير، للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يستأنف على إخضاع الفروقات الضريبية لغرامات التأخير لوجود خلاف فني مع الهيئة، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد طبقًا للمادة (77) من ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

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 فرض غرامة تأخير على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "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 (1%) 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"، وحيث رفضت اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لأعوام الاستئناف بفروق المشتريات الخارجية وذلك لعدم تقديم المستندات المؤيدة، لذا فإن اللجنة ترى فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بدءًا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة، أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على حساب الهيئة ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق وخدمات تأجير الشبكات، فإن سعر ضريبة الاستقطاع محل الخلاف حددتها نصوص نظامية واضحة وردت في البند الثاني من هذا القرار، وتطبيقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، أما ما يتعلق باستئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على المبالغ



المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل أتعاب مجلس الإدارة، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذا البند، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (47) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام 2005م و2006م و2007م بفروق المشتريات الخارجية البالغة (299,924) ريال ومبلغ (50,053) ريال ومبلغ (113,403) ريال على التوالي، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل خدمات تأجير الشبكات لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- تأيد استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل أتعاب مجلس الإدارة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لأعوام الاستئناف بفروق المشتريات الخارجية، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل الأتعاب التعاقدية وأتعاب التنسيق وخدمات تأجير الشبكات، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ج- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل أتعاب مجلس الإدارة لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1668

سنة القرار: 1438

غرامة - ضريبة الدخل

المفتاح

غرامة إخفاء / غرامة عدم سداد ضريبة

الموضوع

1. إعداد القوائم المالية يقتضي أن تكون مكتملة الأركان مع وجود مستندات ودفاتر وسجلات محاسبية، وانتفاء ذلك يترتب عليه أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط التقديري وفرض غرامة الإخفاء.

2. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/3/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (6) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي (ضريبة استقطاع) الذي أجرته (الهيئة) على (أ) (المكلف) لعام 2007م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ كل من: و.....و.....، كما مثل المكلف:

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/394) بتاريخ 1435/2/16هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (365) بتاريخ 1435/4/5هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: غرامة الإخفاء المفروضة على بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض الخارجية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) بتأييد المكلف في اعتراضه على إخضاع الضريبة لغرامة الإخفاء، وفقاً لحجتي بالقرار.

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند، وجاءت وجهة نظرها بأنه تم فرض غرامة الإخفاء طبقاً لأحكام المادة (77) فقرة (ب) من النظام الضريبي التي تنص على "علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمائة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة..."، وكذلك طبقاً لأحكام المادة التاسعة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام وقد تأييد إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار الاستئنافي رقم (1309) لعام 1434هـ وحيث إن المكلف تنطبق عليه جميع المواد السابق ذكرها فلا يجوز إعفائه من تطبيق مواد النظام بحجة اختلاف في وجهات النظر أو جهله بالنظام وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

وباطلاع المكلف على وجهة نظر الهيئة ذكر أنه يؤكد على وجهة نظره في القرار الابتدائي بأنه لم يخف أي معلومات عن الهيئة بخصوص قيمة الفوائد المدفوعة (ب)، (ج) وأنه تم الإفصاح عن هذه الفوائد وذلك على النحو الآتي:

- القوائم المالية للشركة لعام 2007م المقدمة للهيئة بتاريخ 1429/04/27هـ، والموضح بها قيمة الفوائد والعمولات البنكية وكذلك قيمة القروض التي تم الحصول عليها من (ب) ومن ثم فإن حقيقة الإخفاء غير متوفرة.

- الإقرار الزكوي لعام 2007م المقدم إلى هيئة بتاريخ 1429/4/27هـ وتذكرة المراجعة رقم (م/2265) والذي تم فيه توضيح قيمة الفوائد والعمولات البنكية، ومن ثم فإن حقيقة الإخفاء غير متوفرة.

- بخطابنا المرسل للهيئة رقم (7536/08) بتاريخ 1429/12/06هـ وتذكرة المراجعة رقم (2178/خ) والذي جاء رداً على استفسارات الهيئة لحسابات عام 2007م.



- بخطابنا المرسل للهيئة رقم (9818/09) بتاريخ 1430/4/25هـ وتذكرة المراجعة الخاصة بالخطاب رقم (2245/م) والذي جاء اعتراضاً على ربط الهيئة لعام 2006م.
- بخطابنا المرسل للهيئة رقم (10/15017) بتاريخ 1431/06/08هـ وتذكرة المراجعة (798/خ) والذي جاء ردّاً على استفسارات الهيئة حول العمليات البنكية المدفوعة (ب) و(ج) لعام 2006 م وعام 2007م.
- خطاب هيئة الزكاة والدخل رقم (14/12/20) بتاريخ 1434/1/11هـ والذي جاء في مقدمة الخطاب قبول الهيئة اعتراضنا من الناحية الشكلية والموضوعية على ربط ضريبة الاستقطاع لعام 2006م وذلك لنفس العمليات المدفوعة (ب)، (ج).
- وأضاف المكلف أن الحالات التي وردت في المادة (77) من النظام الضريبي وتفرض بموجبها غرامة إخفاء عندما يكون قصد المكلف أو محاسبه القانوني التهرب من الضريبة وذلك بتقديم معلومات غير حقيقة أو الغش، لا تنطبق عليه وذلك على النحو التالي:
- لم يقدم دفاتر أو سجلات أو مستندات غير حقيقة لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
- لم يقدم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهر دفاتره وسجلاته.
- لم يقدم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
- لم يقيم بعدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
- لم يتلف أو يخفي الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام الهيئة بالفحص.
- ووفقاً لما تم ذكره أعلاه فإن الشركة تتمسك بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي، ونأمل تأييد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بعدم إخضاع الضريبة لغرامة الإخفاء وأن يسري هذا القرار عن الربط الضريبي لعام 2007م وعن الأعوام من 2008م وحتى تاريخ صدور قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض غرامة إخفاء على بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض الخارجية، في حين يتمسك المكلف بوجهة نظره في عدم فرض غرامة إخفاء على هذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2007م تبين من قائمة الدخل أنها محملة بغوائد وعمولات بنكية بمبلغ (30,337,829) ريال، وتبين من إيضاح رقم (8) أن من ضمن البنوك المقرضة للمكلف بنك بمبلغ (177,842,544) ريال، وتبين أن من مرفقات



الإقرار لعام 2007م كشف بالعمولات البنكية عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31م ومن ضمن البنوك (ب) و(ج) بمبلغ (5,618,399) ريال ومبلغ (17,237) ريال على التوالي، وأن المكلف قدم هذه المستندات بخطابه المقيد بالهيئة بموجب تذكرة المراجعة برقم (2265/م) بتاريخ 1429/4/27هـ.

ويرجع اللجنة إلى الفقرة (ب) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمائة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وعلى الأخص في الحالات الآتية:

- 1- تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
 - 2- تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.
 - 3- تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
 - 4- عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
 - 5- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص واطلاعها على المادة (69) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على "تنطبق أحكام غرامة الغش الواردة في الفقرة (ب) من المادة السابعة والسبعين من النظام على المكلف باستقطاع الضريبة في حالة إخفائه معلومات أو تقديمه معلومات غير صحيحة وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".
- وحيث تبين أن الإفصاح الذي تضمنته القوائم المالية والإقرار الزكوي والكشوف المرفقة مكن الهيئة من مناقشة البنود محل الخلاف والربط عليه من واقعها، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة إخفاء على بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض الخارجية.

البند الثاني: غرامة التأخير على بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض الخارجية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/3) بتأييد المكلف في اعتراضه على إخضاع الضريبة لغرامة التأخير، وفقًا لحجتي بالقرار. استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظرها بأنه تم فرض غرامة التأخير على فروق ضريبة الاستقطاع غير المسددة طبقًا لأحكام المادة (77) فقرة (أ) 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 بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة



عن كل ثلاثين يوماً تأخير، هذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) وكذلك طبقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة الثامنة والستين من النظام وكذلك الفقر (1/هـ) من المادة الثامنة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار الاستثنائي رقم (1285) لعام 1434هـ، وحيث إن المكلف تنطبق عليه جميع المواد السابق ذكرها فلا يجوز إعفائه من تطبيق مواد النظام بحجة اختلاف في وجهات النظر أو جهله بالنظام وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

وباطلاع المكلف على استئناف الهيئة ذكر أنه يتمسك بوجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي، حيث إنه وفقاً لما تم ذكره بالبند السابق وجميع المراسلات التي تمت بين الشركة والهيئة فإنه لم يرد رد الهيئة بخصوص اعتراضه على ربط ضريبة الاستقطاع لعام 2006م إلا بعد مرور (45) شهراً أي ما يقارب (4) سنوات، وهذه الفترة التي تم حساب غرامة تأخير السداد عنها، وطلب الهيئة بسداد غرامة تأخير عن الضريبة غير المسددة وذلك عن فترة (4) سنوات والتي تأخرت فيها الهيئة في دراسة الاعتراض المقدم من الشركة حيث إننا قمنا بتقديم اعتراضنا عن ربط ضريبة الاستقطاع لعام 2006م بتاريخ 1430/4/25هـ وذلك بالخطاب رقم (9818/09) وقامت الهيئة بقبول هذا الاعتراض من الناحية الشكلية والموضوعية وحساب ربط الضريبة الاستقطاع لعام 2007م بتاريخ 1434/1/11هـ — بخطاب الهيئة رقم (14/12/20) فلو أن الهيئة قامت بالرد مباشرة على اعتراضنا على إخضاع الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة بالخارج إلى ضريبة الاستقطاع ما تحققت غرامة تأخير السداد، وفور صدور قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة قمنا بتقديم إقرارات ضريبة الاستقطاع عن الأعوام من 2008م وحتى تاريخ صدور القرار و قمنا بسداد قيمة الضريبة المستحقة عن قيمة الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة عن تلك السنوات، وقد قامت الهيئة بحساب غرامة تأخير السداد عن تلك السنوات ورفضت الهيئة إصدار شهادة الزكاة الخاصة بالشركة لعام 2013م حتى يتم سداد هذه المبالغ رغم صدور قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بتأييد اعتراض الشركة بعدم إخضاع الضريبة لغرامة التأخير لعام 2007م وأيضا رغم قيام الهيئة بالاستئناف على هذا القرار، كما قامت الشركة بسداد مبلغ (429,136,79) ريال قيمة غرامة تأخير عن الضريبة الغير مسددة عن الأعوام من 2008م وحتى تاريخ صدور قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة و ذلك بالإيصال رقم (1111051005) بتاريخ 2014/6/2م.

ووفقاً لما تم ذكره أعلاه فإن الشركة تتمسك بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي، ونأمل تأييد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بعدم إخضاع الضريبة لغرامة التأخير وأن يسري هذا القرار عن الربط الضريبي لعام 2007م وعن الأعوام من 2008م وحتى تاريخ صدور قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض غرامة تأخير على بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض الخارجية في حين يتمسك المكلف بوجهة نظره في عدم فرض هذه الغرامة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرار الزكوي لعام 2007م، والربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف بالخطاب رقم (14/12/20) بتاريخ 1434/1/11هـ تبين أنه تم فرض ضريبة استقطاع على العمولات والفوائد المدفوعة لبنوك غير مقيمة (ب) و(ج) وتبين أن القرار الابتدائي أيد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ حيث نص في حيثياته على "...وبالرجوع إلى الفقرة (د) من المادة الثانية من النظام والتي تنص على أنه "يعد من الأشخاص الخاضعين للضريبة الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة"، وبالاستناد إلى الفقرة (1/ب) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للنظام والتي تنص على اعتبار عوائد القروض لغير المقيم قد نشأت عن نشاط تم في المملكة ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة إذا كان المقرض مقيماً في المملكة، وحيث إن (أ) المقرضة شركة سعودية مقيمة في المملكة، فإن عائد الشركات غير المقيمة المقرضة لها يُعتبر قد نشأ عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحقق من مصدر في المملكة، وأن الشخص المسئول بمقتضى أحكام المادة الثامنة والستون من النظام عن استقطاع الضريبة هو (أ)، وبما أن الشركة المذكورة لم تستقطع الضريبة الملزمة بها نظاماً، ومن ثم تكون هي الملزمة بسداد الضريبة غير المستقطعة وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة الثامنة والستين من النظام الأمر الذي ترى معه اللجنة بالأغلبية رفض اعتراض المكلف على إخضاع الفوائد محل الخلاف لضريبة الاستقطاع".

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) 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"، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، ونصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

1- وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، ونصت المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ في الفقرة (1/ب وهـ) على "1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

ج- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".



وحيث إن الضريبة التي احتسبتها الهيئة على (بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض المدفوعة لبنوك خارجية) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وتطبيقاً للأحكام النظامية أعلاه، تؤيد اللجنة استئناف الهيئة في فرض غرامة التأخير في السداد على الضرائب المستحقة بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير على أن يتم حسابها بدءاً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقاً للنظام.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (6) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة إخفاء على بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض الخارجية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة تأخير في السداد على بند ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض الخارجية، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1669

سنة القرار : 1438

استثمار / دائنون - زكاة

المفتاح

استثمار أوراق مالية / استثمار شركات / دائنون فائض اكتتاب

الموضوع

تخضع أموال المساهمين الباقية في حسابات الشركة والتي لم تنفصل عنها للزكاة متى حال عليها الحول، ويترتب عليه وجوب زكاة هذه الأموال على الشركة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/4/4هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (11) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام 2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/14هـ كل من: و.....و.....، كما مثل المكلف.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، 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 1435هـ بموجب الخطاب رقم (35/1/32) بتاريخ 1435/3/19هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (382) بتاريخ 1435/4/18هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/4/13هـ بمبلغ (1,598,920) ريال، 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: إضافة فائض الاكتتاب ورأس المال للوعاء الزكوي للعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإضافة دائني فائض الاكتتاب ودائني فائض رأس المال المدفوع للوعاء الزكوي للعام 2008م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض لم تؤيد حسم هذين البندين من الوعاء بسبب عدم تقديم ما يثبت استقلالية الحساب البنكي المتعلق بفائض الاكتتاب ودائني تخفيض رأس المال، وأرفق لإثبات ذلك صورة من إعلانات الشركة في الجرائد اليومية للمساهمين بإلغاء أسهمهم والطلب منهم مراجعتهم لاستلام أموالهم، وذكر أن الشركة لما أبلغت المساهمين بذلك فإنه يقع عليهم زكاة أموالهم التي لم يستلموها وذلك وفق الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ (السؤال السابق) التي تنص على أنه: "إذا تأخر المساهم عن استلام أرباحه في الشركة بعد الإعلان عنها فإن زكاتها تلزمه إذا حال الحول عليها بعد التمكن من استلامها".

وذكرت الهيئة في جوابها أن هذه المبالغ تخص المساهمين فعلاً إلا أنها بقيت تحت يد الشركة وفي ملكيتها، ولم يتم إيداعها في حساب بنكي مستقل، ولم يقدم المكلف ما يثبت استقلالية الحساب البنكي المتعلق بفائض الاكتتاب ودائني تخفيض رأس المال، وبناءً عليه فإن زكاتها تقع على عاتق الشركة لتمام الملك وحولان الحول عليها في حوزة الشركة.

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 حساب الزكاة على بند دائني فائض اكتتاب، وبند دائني تخفيض رأس المال من الزكاة للعام 2008، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع البندين للزكاة، لأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف تبين أنها صور إعلانات في الجرائد اليومية تفيد المساهمين بإلغاء أسهمهم وتطالبهم بالمراجعة لاستلام هذه المبالغ، ولم يقدم المكلف ما يفيد أن بند دائني فائض اكتتاب، وبند دائني



تخفيض رأس المال محل الخلاف قد خربا من ذمة الشركة بتجنيبهما في حساب منفصل، أو صدور شيكات للمساهمين بمبالغهم، بل ذكر في استئنائه أن إبلاغ الشركة للمساهمين بذلك يجعل الزكاة عليهم.

وترى اللجنة أن أموال المساهمين إذا كانت باقية في حسابات الشركة ولم تنفصل عنها، ولم تصدر الشركة شيكات بهذه الأموال للمساهمين فإن ملك الشركة تام عليها، وهي ديون على الشركة للمساهمين، فإذا حال عليها الحول وجبت زكاتها على الشركة، وحيث لم تقدم الشركة ما يفيد أن بند دائني فائض اكتتاب، وبند دائني تخفيض رأس المال -محل الخلاف- قد خربا من ذمة الشركة أو قامت الشركة بتجنيبهما في حساب منفصل، أو قامت بإصدار شيكات للمساهمين بمبالغهم مما يمنعها من الرجوع إليها والاستفادة منها، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة بند دائني فائض اكتتاب، ودائني تخفيض رأس المال لعام (2008م) إلى الوعاء الزكوي.

البند الثاني: عدم حسم قيمة استثمارات في أسهم مالية متاحة للبيع من الوعاء الزكوي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد رأي المصلحة في عدم حسم قيمة استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع من الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه الأسهم تم شرائها بغرض الحصول على دخل منها وتم الحصول عليها في العام 2006م، وأنه بمتابعة حركة الأسهم المملوكة من الشركة منذ الحصول عليها حتى تاريخ هذا الخطاب نجد أنها لم تتغير فما زالت الشركة تحتفظ بنفس عدد الأسهم، وأرفق المكلف لتأييد قوله صورة من إيضاح الميزانية للفترة من (2006/12/31م حتى 2012/12/31م)، وصورة من محفظة الشركة (أ) في التواريخ التالية: (2009/12/31م)، و(2010/12/31م)، و(2011/12/31م) و(2013/6/30م)، ويتضح من هذه المرفقات أن الشركة محتفظة بالأسهم المذكورة خلال الفترة، وأنه لم يتغير عدد الأسهم في هذه الشركات منذ عام (2006م) أي منذ 7 سنوات، وذكر أن ذلك يؤكد أنها استثمارات طويلة الأجل وليست استثمارات للمضاربة، وبناء عليه يطالب بحسمها من الوعاء الزكوي وفقًا للسؤال (6) من الفتوى رقم (22665) بتاريخ (1424/4/15هـ)، والسؤال (5) من الفتوى رقم (19643) بتاريخ (1418/5/23هـ).

ويطالب المكلف بناءً على ذلك؛ بحسم قيمة الاستثمارات في أسهم الشركات المساهمة من الوعاء الزكوي، وذلك لأنها اشترت بهدف الاستثمار، ولقيام الشركات بتزكية أرباحها.

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أن الاستثمارات التي لم تحسمها الهيئة من الوعاء الزكوي تمثل قيمة استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع طبقاً للإيضاح رقم (8) من إيضاحات القوائم المالية، وهذه الاستثمارات لا تحسم من الوعاء الزكوي طبقاً للفتوى رقم (19382) بتاريخ (1418/1/20هـ) التي نصت على أن الأصول لا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع، أما إذا كانت كعدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة، وذكروا أن إجراء الهيئة تأييد بعدة قرارات استئنافية ذكروا منها القرار (930) لعام 1430هـ.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء بند "استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع" للعام (2008م) من الزكاة في حين تتمسك الهيئة بفرض الزكاة عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبرجوع اللجنة إلى كشف حساب (أ) في مركز إيداع الأوراق المالية في السوق المالية السعودية للأعوام (2007م - 2012م) تبين أن الشركة تملك عدد (8,888) سهمًا في مصرف، وعدد (2,817,985) سهمًا في (ج)، ولم يتم عليهما أي تداول، وهذا يدل على أن الاستثمار في هذه الأسهم طويل الأجل، ورجعت اللجنة كذلك إلى محضر اجتماع مجلس إدارة (د) ذي الرقم (6) المنعقد بتاريخ (2006/12/25م) وكان من ضمن أعماله: استثمارات الشركة في الأوراق المالية، وبعد اطلاع المجلس على استثمارات الشركة في الأوراق المالية بتاريخ (2006/12/25م) المدرجة في سجلات الشركة قرر ما نصه: "الاحتفاظ بهذه الاستثمارات في الأوراق المالية وفقًا للاستراتيجية التي وضعتها الشركة والتي تلخص في تحديد نسبة عوائد لكل استثمار ضمن فترة زمنية محددة وعند تحقق هذه النسبة أو تجاوز الزمن المتوقع فإنه يتم تدوير هذه الاستثمارات حسب مقتضيات مصلحة الشركة"، وهذا النص يدل على أن نية الشركة قبل عام (2008م) محل الخلاف هو الاستثمار طويل الأجل، وأن الهدف هو نسبة العوائد، وليس تقليب الأسهم بغرض الربح من فارق السعر.

وترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل، وهما: توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) خلال العام على تلك الاستثمارات، وحيث إن هذين الشرطين ينطبقان على استثمارات (أ)، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم بند استثمارات في أسهم مالية متاحة للبيع من الوعاء الزكوي لعام (2008م).

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (11) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.



ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند "دائني فائض اكتتاب"، ودائني تخفيض رأس المال لعام (2008م) من الوعاء الزكوي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في حسم بند "استثمارات في أسهم مالية متاحة للبيع" لعام (2008م) من الوعاء الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1672

سنة القرار: 1438

المفتاح

حوافز / مكافأة - ضريبة دخل

الموضوع

حوافز عاملين / مكافأة عاملين

المبدأ

1. يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتخلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.
2. يشترط لحسم مكافآت العاملين أن يكون لدى المنشأة لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتخلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسم هذه المصروفات من الوعاء.
3. تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/4/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية للجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (3/11) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (3/11) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (63/ص/ج/1) بتاريخ 1435/3/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (400) بتاريخ 1435/5/3هـ، كما قدم ضمناً بنكياً بالمبلغ المستحق عليه 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: المكافآت والحوافز لعامي 2005م و2006م.

قضى القرار الابتدائي بتأييد الهيئة في إضافة بند المكافآت والحوافز إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعامي 2005م و2006م.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أيدت الهيئة في عدم قبول خصم بنداً لمكافآت والحوافز لأغراض حساب الضريبة والزكاة استناداً إلى ما يلي:

- أن اللائحة المقدمة من الشركة صادرة ومعتمدة بتاريخ لاحق للأعوام محل الاعتراض.

- طبقاً للمادة الثانية عشرة من نظام العمل والعمال السعودي يجب على صاحب العمل والعمال معرفة احكام نظام العمل بجميع محتوياته ليكون كل منهما على بينة من أمره وعالماً بما له وما عليه، وعلى صاحب العمل الذي يشغل عشرة عمال فأكثر ان يقدم للوزارة لائحة لتنظيم العمل تتضمن الاحكام الداخلية للعمل، ويجب ان تكون هذه اللائحة شاملة لقواعد تنظيم العمل وما يتصل به من أحكام بما في ذلك الاحكام المتعلقة بالمميزات والأحكام الخاصة بالمخالفات والجزاءات التأديبية بما لا يتعارض مع احكام النظام.

وبين المكلف أنه لا يوافق على ذلك للمبررات التالية:

- اللائحة تنظيم العمل التي اشارت اليها اللجنة والهيئة يتم اعدادها لتنظيم العلاقة بين صاحب العمل والعمال وحفظ حقوق العامل ومن ضمنها الحصول على المكافآت المنصوص عليها ضمن عقود العمل.

- ان قيام الشركة بالحصول على اللائحة من عدمه غير مرتبط بحق الموظفين في الحصول على المكافآت المنصوص عليها ضمن عقود العمل. حيث نص النظام ضمن المادة الرابعة انه يجب على صاحب العمل والعمال عند تطبيق أحكام هذا النظام



الالتزام بمقتضيات أحكام الشريعة الإسلامية، لذلك فإن حصول الموظف على المكافآت محفوظ طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية (أعط الأجير أجره قبل أن يجف عرقه) بغض النظر عن وجود اتفاق مكتوب من عدمه.

- إن نظام العمل أكد أن المبالغ المدفوعة إلى الموظفين، ومن ضمنها المكافآت والحوافز، تعتبر حقاً مكتسباً لهم حسبما عرفته المادة السادسة التي تعالج موضوع حقوق الموظفين في الشركات والتي نصت على "لا يجوز المساس بأحكام هذا النظام ولا بما أكتسب العامل من حقوق أخرى بمقتضى أي نظام آخر أو اتفاقيات الامتياز أو أي عقد من عقود العمل أو أي اتفاقية أخرى أو قرارات التحكيم أو الأوامر الملكية أو ما يجري به العرف أو اعتاد صاحب العمل على منحه للعامل في منطقة أو مناطق معينة".

- إن قبول التكاليف محل الخلاف كمصاريف لأغراض حساب الضريبة والزكاة تخضع لأحكام النظام الضريبي وأحكام الزكاة وليس لنظام العمل أو لأي متطلبات نظامية أخرى. وقد أكد قرار اللجنة الابتدائية الثانية رقم (26) لعام 1428هـ على مفهوم الفصل بين نظام الكفالة وقبول رواتب العمالة كمصروف لأغراض الزكاة والضريبة حيث نص على "بالإطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والهيئة حول استبعاد رواتب الموظفين الذين ليسوا على كفالة الشركة وبمراجعة المستندات المقدمة للجنة فقد تأكد للجنة أن هذه التكاليف دفعت لموظفين قاموا بأداء العمل في مشاريع نفذتها الشركة داخل المملكة والتي تحقق من القيام بها إيرادات خضعت للضريبة، كما أن كون هؤلاء العاملين ليسوا على كفالة الشركة أو على كفالة مؤسسة. لا ينفي قيامهم بهذا العمل لأن النظام الضريبي لا يشترط لقبول المصروف تحقق الكفالة، هذا من جانب ومن جانب آخر لا يمكن تصور أن تنفذ مشاريع بدون عاملين، ولم تقدم الهيئة ما يثبت عكس ذلك، مما ترى اللجنة تأييد اعتراض الشركة على هذا البند".

- أن نظام جباية الزكاة يقضي ويقبل بأن تستقطع من الإيرادات الخاضعة للزكاة جميع المصاريف اللازمة للعمل والتي ساهمت في إنتاج تلك الإيرادات.

- إن نظام الضريبة لم يشترط ضمن المواد المتعلقة بالمصاريف المقبولة وغير مقبولة الخصم المذكورة ادناه تقديم لائحة جزاءات ومكافآت لقبول المكافآت والإكراميات كمصروف لأغراض حساب والضريبة.

- لقد حددت المادة الثانية عشرة من قانون الضريبة والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بأنها جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة، وتود الشركة في هذا الخصوص أن تؤكد بأن المكافآت والحوافز تمثل مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وأنها مؤيدة بمستندات ثبوتيه وقرائن ومن ثم وطبقاً لنص المادة أعلاه، فإن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة والزكاة.



- إن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للزكاة والضريبة ومن ثم، فإنها تعتبر من المصاريف جائزة الحسم.

- إن المادة الثالثة عشر من النظام الضريبي والمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الجديد حددت بالتفصيل المصاريف التي لا يجوز حسمها وصولاً للدخل الخاضع للضريبة.

وكما تلاحظون، لم تتضمن أيًا من المواد اعلاه اية إشارة الى ضرورة تقديم لائحة لتنظيم الجزاء والمكافآت كشرط لقبول بند المكافآت والحوافز كمصروف ضريبي وصولاً للدخل الخاضع للضريبة.

- بناء عليه فإن القانون الضريبي الجديد الساري بدءًا من عام 2005م قد أكد على أن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائزة حسمها وصولاً للربح الخاضع للضريبة على اعتبار أنها مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ومؤيده مستنديا.

- ان لجنتم اكدت على قبول المكافآت كمصاريف جائزة الحسم إذا كانت مؤيدة مستنديًا وينص عليها في عقود العمل. وقد أيد قرار اللجنة الاستئنافية المشار إليه ضمن العدد الخامس من مجلة الزكاة والدخل وجهة نظر الشركة والآلية المتبعة من قبل اللجنة، حيث نص على "وبدراسة اللجنة الاستئنافية للقرار الابتدائي وحديثاته وما ورد في مذكرة الاستئناف وبعد الاطلاع على نظام العمل والعمال ونظام ضريبة الدخل تبين لها أنه يلزم لقبول مثل هذه المكافآت كمصاريف جائزة الحسم أن ينص عليها في عقود أو أن تكون من ضمن اللوائح التنظيمية المعتمدة من قبل وزير العمل حسب نص المادة (125)".

- استنادا الى نظام الضريبة لم تشترط لجنتم الموقرة في قرارها لقبول مثل هذه المكافآت توفر لائحة الجزاءات والمكافآت فقط، بل جعلت الخيار في أن يقدم المكلف العقود التي تنص على منح الموظف على مكافأة أو أن تكون ضمن اللوائح التنظيمية.

وقد قامت الشركة بتزويد اللجنة الابتدائية بالمستندات المؤيدة لبند المكافآت والحوافز والمتمثلة فيما يلي:

كشف تحليلي يوضح تفاصيل بند الحوافز والمكافآت لعامي 2005م و2006م.

صورة من المستندات المؤيدة لسداد هذه المكافآت والحوافز.

صورة من لائحة الجزاءات والمكافآت الخاصة بالشركة.



وكما هو مبين أعلاه، فإنه لا يوجد ضمن نظام الزكاة والضريبة ما يشير إلى اشتراط تقديم لائحة جزاءات ومكافآت لقبول المكافآت والإكراميات كمصروف لأغراض حساب الزكاة والضريبة، وفي حال وجود أي سند نظامي استندت إليه الهيئة ترجو الشركة تزويدنا به للعمل بموجبه.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بتعديل صافي ربح العام ببند مكافآت وحوافز بمبلغ (5,589,574) ريالاً ومبلغ (6,604,893) ريالاً لعامي 2005م و 2006م على التوالي، وذلك لعدم وجود لائحة لتنظيم الجزاءات والمكافآت للشركة معتمدة من وزير العمل، اللائحة المقدمة برقم (1/3418) بتاريخ 1428/11/30هـ الموافق 2007/12/9م تم اعتمادها بتاريخ لاحق للأعوام محل الاعتراض ومن ثم لا يمكن قبولها والأخذ بها للعامين محل الخلاف طبقاً لأحكام المواد (12و13) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (51/م) لعام 1426هـ والتي تنص أنه يجب على صاحب العمل والعامل معرفة أحكام نظام العمل بجميع محتوياته ليكون كل منهما على بينة من أمره وعالمًا بما له وما عليه، وعلى صاحب العمل الذي يشغل عشرة عمال فأكثر أن يقدم للوزارة - خلال سنة من تاريخ سريان هذا النظام أو تاريخ بلوغ النصاب - لائحة لتنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل، ويجب أن تكون هذه اللائحة شاملة لقواعد تنظيم العمل وما يتصل به من أحكام، بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات والأحكام الخاصة بالمخالفات والجزاءات التأديبية بما لا يتعارض مع أحكام هذا النظام، كما نصت المادة الثالثة عشرة من النظام على، تعتمد الوزارة لائحة تنظيم العمل وما يطرأ عليها من تعديل خلال ستين يومًا من تاريخ تقديمها إلى الوزارة فإذا انقضت تلك المدة دون صدور الموافقة أو الاعتراض عليها أصبحت اللائحة نافذة بدءًا من انقضاء تلك المدة، وعلى صاحب العمل يعلن اللائحة بعد اعتمادها في مكان ظاهر في المنشأة أو بأي وسيلة أخرى تكفل معرفة العاملين بها. وهذا ما قضى به قرار اللجنة الابتدائية الأولى المشار إليه أعلاه والمؤيد لوجهة نظر الهيئة في إضافة المكافآت والحوافز إلى الوعاء الزكوي للعاملين المشار إليهما أعلاه، كما أن اللجنة الاستئنافية في حالات مماثلة أيدت إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار رقم (1469) لعام 1436هـ والقرار رقم (1346) لعام 1435هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند المكافآت والحوافز لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5,589,574) ريال ومبلغ (6,604,893) ريال على التوالي ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع واطلاع اللجنة على نظام العمل الساري على هذه الحالة، والتي تعد قواعده متعلقة بالنظام العام، وبالرجوع إلى المادة (12) والمادة (13) من نظام العمل التي تلزم صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (10) عمال



فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وباطلاع اللجنة على عينة من عقود العاملين تبين أنها لا تشمل حوافز أو مكافآت واقتصرت على الأجر الشهري فقط، كما إن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة لائحة بالجزاءات والمكافآت معتمدة من وزارة العمل خلال أعوام الاستئناف.

والأركان القانونية لصرف هذه المكافآت والحوافز لم تكتمل لعدم وجود سياسة مكتوبة ومعتمدة من قبل وزير العمل، ولم ينص عليها في عقود العمل، وبناءً عليه؛ فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت والحوافز ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5,589,574) ريال ومبلغ (6,604,893) ريال على التوالي.

البند الثاني: فرق استهلاك لعام 2006م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/2) بتأييد الهيئة في حساب فروق استهلاك الأصول الثابتة المحملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام 2006م.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة استنادًا إلى ما يلي:

- يرجع اللجنة الى جداول الاهلاك المعدة من قبل الهيئة لعامي 2005م و2006م اتضح ان الهيئة طبقت المادة (17) من قانون الضريبة.

- ان الهيئة قامت بتزويد الشركة بجداول الاستهلاك طبقا لتعديلات الهيئة بموجب خطابها رقم (2/4366/23) بتاريخ 1430/2/18هـ ولم تقم الشركة بتزويد اللجنة بملاحظات على تعديلات الهيئة.

وذكر أنه لا يوافق على ذلك للمبررات التالية:

- سبق افادة الهيئة واللجنة الابتدائية، بأن خطاب الهيئة رقم (2/4366/23) بتاريخ 1430/2/18هـ لم يتضمن جداول الاستهلاك طبقا لتعديلات الهيئة، بناءً عليه؛ لم تتمكن الشركة من مراجعة جداول الهيئة وتحديد الفرق بينها وبين فرق الاستهلاك الذي تم حسابه استنادا الى جداول الاستهلاك المرفقة بالإقرار الزكوي والضريبي.

- نرفق جداول الاستهلاك المعدة من قبل الشركة لعامي 2005م و2006م، وكما هو مبين ضمن الجداول المرفقة، قامت الشركة بحساب فروقات الاستهلاك طبقا للمادة (17) من قانون الضريبة الجديد والمادة (18) من اللائحة التنفيذية.



وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه كما سبق إيضاحه للجنة الاعتراض الابتدائية فإن الهيئة قامت بحساب استهلاك الأصول وذلك طبقاً للمادة (17) من نظام الضريبة الجديد.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول تحميل فرق الاستهلاك بمبلغ 232,762 ريال بالزيادة عن حساب الهيئة ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرار وكشف رقم (4) المقدمة من المكلف، والربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف تبين ما يلي:

- أن إجمالي "باقي قيمة المجموعة كما في نهاية السنة السابقة" في كشف رقم (4) لعام 2005م ظهر بمبلغ (53,999,258) ريال، ومساوياً للقيمة الدفترية للأصول الثابتة في نهاية العام المالي المنتهي في 2004/12/31م طبقاً للقوائم المالية.

- أن إجمالي "باقي قيمة المجموعة كما في نهاية السنة السابقة" في كشف رقم (4) لعام 2006م ظهر بمبلغ (48,615,414) ريال، ومساوياً لإجمالي "باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الحالية" في كشف رقم (4) لعام 2005م، وكذلك مساوياً لإجمالي باقي قيمة المجموعة المحتسب وفقاً للكشف الذي تضمنه الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف.

- تبين من القوائم المالية أن إجمالي تكلفة الإضافات إيضاح رقم (3) بمبلغ (9,441,531) ريال، ومبلغ (25,232,832) ريال، لعامي 2005م و2006م على التوالي، وتبين أن قيمة التعويضات بمبلغ (97,301) ريال، ومبلغ (23,207) ريال لعامي 2005م و2006م على التوالي، مساوياً لإجمالي تلك العناصر في كشف رقم (4) لعامي 2005م و2006م على التوالي، وكذلك مساوياً لإجمالي الإضافات والتعويضات التي تضمنها الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف.

- تبين أن الاختلاف بين الهيئة والمكلف ينحصر في تصنيف عناصر الأصول ضمن المجموعات ففي عام 2006م كان تصنيف الطرفين لبنود إضافات الأصول للمجموعة الخامسة على سبيل المثال كما يلي:



الأصل	تصنيف الهيئة (بالريال)	تصنيف المكلف (بالريال)
أثاث وتركيبات	15,470	15,470
أدوات	804,235	===
المجموع	819,705	15,470

ويرجع اللجنة للمادة (17) "الاستهلاك" من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "أ- باستثناء الأرض يجوز حسم الاستهلاك عن أصول المكلف ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي تنقص قيمتها، بسبب الاستعمال أو التلف أو التقادم، وتستخدم جميعها أو جزء منها في دخل الخاضع للضريبة ويبقى لها قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية، ب- تقسم الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموعات ونسب استهلاك كما يأتي:

1- المباني الثابتة: خمسة بالمائة (5%).

2- المباني الصناعية والزراعية المتنقلة: عشرة بالمائة (10%).

3- المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن: خمسة وعشرون بالمائة (25%).

4- مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقولها: عشرون بالمائة (20%).

5- جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات والشهرة... عشرة بالمائة (10%).

ج- يحتسب مصروف الاستهلاك لكل مجموعة وفقاً لل فقرات من (د) إلى (ل) من هذه المادة.

د- يحسب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها بمقتضى الفقرة (ب) من هذه المادة على باقي قيمة تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية.



هـ- إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة بعد حسم قسط الاستهلاك وفقًا لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمائة (50%) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصصًا من المبلغ نسبة خمسين بالمائة (50%) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة ألا يصبح الباقي سالبًا والفقرة (أ) من المادة (81) التي تنص على "في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصًا أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق" والمادة (9) من اللائحة التنفيذية التي حددت أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ما نصت عليه في الفقرة (4) بأنه "قسط الاستهلاك للأصول الثابتة حسب نص المادة السابعة عشرة من النظام، ووفق الضوابط الآتية:

أ- ألا يكون القصد من شراء الأصل إعادة بيعه، وإنما لغرض استعماله بالكامل أو جزءًا منه في أغراض المنشأة.

ب- أن يكون الأصل ذا طبيعة مستهلكة وتتناقض قيمته بسبب الاستعمال، أو التلف، أو التقادم، ويبقى له قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية.

ج- أن يكون الأصل مملوكًا للمكلف بموجب وثائق رسمية كصك الملكية للمباني، وعقود وفواتير الاقتناء للأصول الأخرى.

د- لا يحول توقف الأصل عن العمل خلال السنة الضريبية دون حسم استهلاكه".

وحيث تبين أن تصنيف الأصول الذي اتبعته الهيئة عند حساب قسط الاستهلاك يتفق مع تصنيف المجموعات الذي تضمنته الأحكام النظامية المشار لها أعلاه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل فرق الاستهلاك لعام 2006م بمبلغ (232,762) ريال بالزيادة عن حساب الهيئة ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الثالث: تعديلات الهيئة الأخرى.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/3-6) بتأييد الهيئة في التعديل بإضافة التالية:

المبلغ		البيان
54,331		اخرى مدرجة ضمن مصروفات عمومية وإدارية
126,262		اخرى مدرجة ضمن مصروفات بيع وتوزيع



299,948		منافع اخرى ضمن الرواتب والأجور
14,167		اخرى ضمن المصاريف المباشرة
73,642		ضيافة
77,463		ديون معدومة
1,850		اعباء مالية
3,371		تذاكر سفر مستحقة

الغير مؤيدة بمستندات إلى الوعاء الزكوي الضريبي.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذه البنود وذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة استناداً إلى عدم تزويدها بالمستندات المؤيدة لهذه المصاريف وأنه كما سبق افادة اللجنة الابتدائية، قامت الشركة بتزويد الهيئة بتفاصيل إجمالي المصاريف المباشرة وغير المباشرة البالغة (51,451,188) ريالاً وأن هذه المبالغ التي طالبت الهيئة بتفاصيلها تمثل نسبة 0,126% من إجمالي المصاريف وهي مبالغ نثرية يتطلب حصرها واستخراج مستنداتها جهد ووقت كبير من الشركة، وجميعها تمثل مصاريف حقيقية وضرورية لنشاط الشركة ومقبولة الخصم لأغراض حساب الضريبة والزكاة، وحالياً يتم اعداد كشوف تحليلية توضح تفاصيل المصاريف المذكورة أعلاه، مع عينة من المستندات المؤيدة.

وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ، أفاد ممثل المكلف بأنه قرر سحب استئنافه وموافقته على إجراء الهيئة حيال هذا البند.

وبناء عليه فإن الخلاف حول بند (تعديلات الهيئة الأخرى) يعد منتهياً لموافقة المكلف على قرار اللجنة الابتدائية القاضي في (ثانياً/3-6) بتأييد الهيئة بإضافة هذه التعديلات للوعاء الزكوي والضريبي.

البند الرابع: غرامات التأخير.

قضى القرار الابتدائي بتأييد الهيئة في حساب غرامة تأخير بواقع 1% عن فرق الضريبة غير المسددة، وفقاً لما انتهى إليه القرار لعامي 2005م و2006م.



استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أبدت حساب غرامات تأخير على فروقات الضريبة، وأنه لا يوافق على ذلك للمبررات التالية:

- أن جميع مواضيع الاعتراض هي محل خلاف من نواح مختلفة بين المكلف وهيئة الزكاة والدخل.
- طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.
- طبقاً للفقرة الثانية من المادة (71) المشار إليها أعلاه تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:
 - موافقة المكلف على الربط.
 - مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
 - انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.
 - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.
- وبناءً على ما تقدم؛ فإن تعديلات الهيئة ليست نهائية طبقاً للفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل الجديد نظراً لعدم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو ديوان المظالم متعلق باعتراض الشركة، علماً بأنه صدرت العديد من القرارات في هذا الشأن ومنها على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستئنافي رقم (956) لعام 1430هـ والقرار الاستئنافي رقم (968) لعام 1431هـ والقرار الابتدائي رقم (29) لعام 1432هـ، وتلك القرارات أعلاه تؤيد عدم فرض غرامة تأخير السداد لوجود اختلاف في وجهات النظر، فإننا نطلب عدم فرض غرامة تأخير.
- وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه بخصوص غرامة التأخير فقد قامت الهيئة بحساب غرامة التأخير وذلك على الفروقات الضريبية الغير مسددة طبقاً لأحكام المادة (77) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/4/15هـ وكذلك المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على أن على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير.



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب غرامة تأخير على فرق ضريبة الدخل على بنود (المكافآت والحوافز، فرق الاستهلاك، تعديلات الهيئة الأخرى)، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في حساب غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) 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"، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام".

ونصت المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ في الفقرة (1/ب) على "1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة".

والضريبة التي احتسبتها الهيئة على بنود (المكافآت والحوافز، فرق الاستهلاك، تعديلات الهيئة الأخرى) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وانتهت اللجنة في هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على بندي (المكافآت والحوافز، فرق الاستهلاك)، وسحب المكلف استئنافه على بند (تعديلات الهيئة الأخرى)، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة عليها بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير على أن يتم حسابها بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقًا للنظام.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (3/11) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت والحوافز ضمن المصاريف جائزة الحسم من وعائه الضريبي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5,589,574) ريال ومبلغ (6,604,893) ريال على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل فرق الاستهلاك لعام 2006 بمبلغ (232,762) ريال بالزيادة عن حساب الهيئة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- انتهاء الخلاف حول تعديل الهيئة بإضافة بند (تعديلات الهيئة الأخرى) إلى الوعاء الضريبي، وذلك لموافقة المكلف على إجراء الهيئة في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على بنود (المكافآت والحوافز، فرق الاستهلاك، تعديلات الهيئة الأخرى)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1673

سنة القرار: 1438

حوافز / مكافأة - زكاة

المفتاح

حوافز عاملين / مكافأة عاملين

الموضوع

المبدأ

1. يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتخلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.
2. يشترط لحسم مكافآت العاملين أن يكون لدى المنشأة لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتخلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسم هذه المصروفات من الوعاء.
3. تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/4/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن (أ) (المكلف) على قرار اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (3/11) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف لعامي 2005م و2006م.



وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ كل من: و.....و.....، كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من الهيئة والمكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة الهيئة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (3/11) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (62/ص/ج) بتاريخ 1435/3/29هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (385) بتاريخ 1435/4/26هـ، كما أخطرت المكلف بنسخة من القرار المذكور بموجب الخطاب رقم (63/ص/ج/1) بتاريخ 1435/3/29هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (400) بتاريخ 1435/5/3هـ كما قدم ضماناً بنكيّاً بالمبلغ المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المكافآت والحوافز لعامي 2005م و2006م.

فضى القرار الابتدائي بتأييد الهيئة في إضافة بند المكافآت والحوافز إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعامي 2005م و2006م. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أيدت الهيئة في عدم قبول خصم بنداً لمكافآت والحوافز لأغراض حساب الضريبة والزكاة استناداً إلى ما يلي: - أن اللائحة المقدمة من الشركة صادرة ومعتمدة بتاريخ لاحق للأعوام محل الاعتراض، طبقاً للمادة الثانية عشرة من نظام العمل والعمال السعودي يجب على صاحب العمل والعامل معرفة احكام نظام العمل بجميع محتوياته ليكون كل منهما على بينة من أمره وعالمه بما له وما عليه، وعلى صاحب العمل الذي يشغل عشرة عمال فأكثر ان يقدم للوزارة لائحة لتنظيم العمل تتضمن الاحكام الداخلية للعمل، ويجب ان تكون هذه اللائحة شاملة لقواعد تنظيم العمل وما يتصل به من أحكام بما في ذلك الاحكام المتعلقة بالميزات والأحكام الخاصة بالمخالفات والجزاءات التأديبية بما لا يتعارض مع احكام النظام. ويبين المكلف أنه لا يوافق على ذلك للمبررات التالية:- إن لائحة تنظيم العمل التي اشارت اليها اللجنة والهيئة يتم اعدادها لتنظيم العلاقة بين صاحب العمل والعامل وحفظ حقوق العامل ومن ضمنها الحصول على المكافآت المنصوص عليها ضمن عقود العمل، - ان قيام الشركة بالحصول على اللائحة من عدمه غير مرتبط بحق الموظفين في الحصول على المكافآت المنصوص عليها ضمن عقود العمل، حيث نص النظام ضمن المادة الرابعة انه يجب على صاحب العمل والعمال عند تطبيق أحكام هذا النظام الالتزام بمقتضيات



أحكام الشريعة الإسلامية، لذلك فإن حصول الموظف على المكافآت محفوظ طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية (أعط الأجير أجره قبل أن يجف عرقه) بغض النظر عن وجود اتفاق مكتوب من عدمه.

إن نظام العمل أكد أن المبالغ المدفوعة إلى الموظفين، ومن ضمنها المكافآت والحوافز، تعتبر حقاً مكتسباً لهم حسبما عرفته المادة السادسة التي تعالج موضوع حقوق الموظفين في الشركات والتي نصت على "لا يجوز المساس بأحكام هذا النظام ولا بما أكتسب العامل من حقوق أخرى بمقتضى أي نظام آخر أو اتفاقيات الامتياز أو أي عقد من عقود العمل أو أي اتفاقية أخرى أو قرارات التحكيم أو الأوامر الملكية أو ما يجري به العرف أو اعتاد صاحب العمل على منحه للعامل في منطقة أو مناطق معينة"، - أن قبول التكاليف محل الخلاف كمصاريف لأغراض حساب الضريبة والزكاة تخضع لأحكام النظام الضريبي وأحكام الزكاة وليس لنظام العمل أو لأي متطلبات نظامية أخرى، وقد أكد قرار اللجنة الابتدائية الثانية رقم (26) لعام 1428هـ صفحة رقم (17 فقرة ج) على مفهوم الفصل بين نظام الكفالة وقبول رواتب العمالة كمصرف لأغراض الزكاة والضريبة حيث نص على "بالاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والهيئة حول استبعاد رواتب الموظفين الذين ليسوا على كفالة الشركة وبمراجعة المستندات المقدمة للجنة فقد تأكد للجنة أن هذه التكاليف دفعت لموظفين قاموا بأداء العمل في مشاريع نفذتها الشركة داخل المملكة والتي تحقق من القيام بها إيرادات خضعت للضريبة، كما أن كون هؤلاء العاملين ليسوا على كفالة الشركة أو على كفالة مؤسسة..... لا ينفي قيامهم بهذا العمل لأن النظام الضريبي لا يشترط لقبول المصروف تحقق الكفالة، هذا من جانب ومن جانب آخر لا يمكن تصور أن تنفذ مشاريع بدون عاملين، ولم تقدم الهيئة ما يثبت عكس ذلك، مما ترى اللجنة تأييد اعتراض الشركة على هذا البند"، - إن نظام جباية الزكاة يقضي ويقبل بأن تستقطع من الإيرادات الخاضعة للزكاة جميع المصاريف اللازمة للعمل والتي ساهمت في إنتاج تلك الإيرادات، - أن نظام الضريبة لم يشترط ضمن المواد المتعلقة بالمصاريف المقبولة وغير مقبولة الخصم المذكورة ادناه تقديم لائحة جزاءات ومكافآت لقبول المكافآت والإكراميات كمصرف لأغراض حساب والضريبة، - لقد حددت المادة الثانية عشرة من قانون الضريبة والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بأنها جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة. وتود الشركة في هذا الخصوص أن تؤكد بأن المكافآت والحوافز تمثل مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وأنها مؤيدة بمستندات ثبوته وقرائن ومن ثم وطبقاً لنص المادة أعلاه، فإن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة والزكاة، - إن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للزكاة والضريبة ومن ثم، فإنها تعتبر من المصاريف جائزة الحسم، - إن المادة الثالثة عشرة من النظام الضريبي والمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الجديد حددت بالتفصيل المصاريف التي لا يجوز حسمها وصولاً للدخل الخاضع للضريبة، وكما تلاحظون لم تتضمن أي من المواد أعلاه إية إشارة إلى ضرورة تقديم لائحة لتنظيم الجزاء والمكافآت كشرط لقبول بند المكافآت والحوافز كمصرف ضريبي وصولاً للدخل الخاضع للضريبة، بناءً عليه؛ فإن القانون الضريبي الجديد الساري اعتباراً من عام 2005م قد



أكد على أن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها وصولاً للربح الخاضع للضريبة على اعتبار أنها مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ومؤيده مستندياً.

ان لجنتم أكدتم على قبول المكافآت كمصاريف جائزة الحسم إذا كانت مؤيدة مستندياً وينص عليها في عقود العمل. وقد أيد قرار اللجنة الاستئنافية المشار إليه ضمن العدد الخامس من مجلة الزكاة والدخل، صفحة (45) وجهة نظر الشركة والآلية المتبعة من قبل اللجنة، حيث نص على "وبدراسة اللجنة الاستئنافية للقرار الابتدائي وحيثياته وما ورد في مذكرة الاستئناف وبعد الاطلاع على نظام العمل والعمال ونظام ضريبة الدخل تبين لها أنه يلزم لقبول مثل هذه المكافآت كمصاريف جائزة الحسم أن ينص عليها في عقود أو أن تكون من ضمن اللوائح التنظيمية المعتمدة من قبل وزير العمل حسب نص المادة (125)", استناداً الى نظام الضريبة لم تشترط لجنتم في قراراتها لقبول مثل هذه المكافآت توفر لائحة الجزاءات والمكافآت فقط، بل جعلت الخيار في أن يقدم المكلف العقود التي تنص على منح الموظف على مكافأة أو أن تكون ضمن اللوائح التنظيمية، وقد قامت الشركة بتزويد اللجنة الابتدائية بالمستندات المؤيدة لبند المكافآت والحوافز والمتمثلة فيما يلي: كشف تحليلي يوضح تفاصيل بند الحوافز والمكافآت لعامي 2005م و2006م، صورة من المستندات المؤيدة لسداد هذه المكافآت والحوافز، صورة من لائحة الجزاءات والمكافآت الخاصة بالشركة، وكما هو مبين أعلاه فإنه لا يوجد ضمن نظام الزكاة والضريبة ما يشير إلى اشتراط تقديم لائحة جزاءات ومكافآت لقبول المكافآت والإكراميات كمصرف لأغراض حساب الزكاة والضريبة، وفي حال وجود أي سند نظامي استندت إليه المصلحة ترجو الشركة تزويدنا به للعمل بموجبه، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بتعديل صافي ربح العام ببند مكافآت وحوافز بمبلغ (5,589,574) ريال ومبلغ (6,604,893) ريال لعامي 2005م و2006م على التوالي، وذلك لعدم وجود لائحة لتنظيم الجزاءات والمكافآت للشركة معتمدة من وزير العمل، حيث إن اللائحة المقدمة برقم (1/3418) بتاريخ 1428/11/30 هـ الموافق 2007/12/9م تم اعتمادها بتاريخ لاحق للأعوام محل الاعتراض ومن ثم لا يمكن قبولها والأخذ بها للعامين محل الخلاف طبقاً لأحكام المواد (12و13) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (51/م) لعام 1426 هـ والتي تنص على أنه يجب على صاحب العمل والعامل معرفة أحكام نظام العمل بجميع محتوياته ليكون كل منهما على بينة من أمره وعالمًا بما له وما عليه، وعلى صاحب العمل الذي يشغل عشرة عمال فأكثر أن يقدم للوزارة خلال سنة من تاريخ سريان هذا النظام أو تاريخ بلوغ النصاب - لائحة لتنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل، ويجب أن تكون هذه اللائحة شاملة لقواعد تنظيم العمل وما يتصل به من أحكام، بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات والأحكام الخاصة بالمخالفات والجزاءات التأديبية بما لا يتعارض مع أحكام هذا النظام، كما نصت المادة الثالثة عشرة من النظام على، تعتمد الوزارة لائحة تنظيم العمل وما يطرأ عليها من تعديل خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمها إلى الوزارة فإذا انقضت تلك المدة دون صدور الموافقة أو الاعتراض عليها أصبحت اللائحة نافذة اعتباراً من انقضاء تلك المدة، وعلى صاحب العمل أن يعلن اللائحة بعد اعتمادها في مكان ظاهر في المنشأة أو بأي وسيلة أخرى تكفل معرفة العاملين بها، وهذا ما قضى به قرار اللجنة الابتدائية الأولى المشار إليه أعلاه والمؤيد لوجهة نظر الهيئة في إضافة المكافآت والحوافز إلى الوعاء الزكوي للعامين



المشار إليهما أعلاه، كما أن اللجنة الاستثنائية في حالات مماثلة أيدت إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار رقم (1469) لعام 1436هـ والقرار رقم (1346) لعام 1435هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند المكافآت والحوافز لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5,589,574) ريال ومبلغ (6,604,893) ريال على التوالي ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وبعد دراسة الموضوع وإطلاع اللجنة على نظام العمل الساري على هذه الحالة، والتي تعد قواعده متعلقة بالنظام العام، وبالرجوع إلى المادة (12) والمادة (13) من نظام العمل التي تُلزم صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (10) عمال فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، وبإطلاع اللجنة على عينة من عقود العاملين تبين أنها لا تشمل حوافز أو مكافآت واقتصرت على الأجر الشهري فقط، كما أن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة لائحة بالجزاءات والمكافآت معتمدة من وزارة العمل خلال أعوام الاستئناف، وحيث إن الأركان القانونية لصرف هذه المكافآت والحوافز لم تكتمل لعدم وجود سياسة مكتوبة ومعتمدة من قبل وزير العمل، ولم ينص عليها في عقود العمل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت والحوافز ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5,589,574) ريال ومبلغ (6,604,893) ريال على التوالي.

البند الثاني: فرق استهلاك لعام 2006م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/2) بتأييد الهيئة في حساب فروق استهلاك الأصول الثابتة المحملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام 2006م، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة استنادا إلى ما يلي: يرجع اللجنة إلى جداول الإهلاك المعدة من قبل الهيئة لعامي 2005م و2006م اتضح أن الهيئة طبقت المادة (17) من قانون الضريبة، أن الهيئة قامت بتزويد الشركة بجداول الاستهلاك طبقا لتعديلات الهيئة بموجب خطابها رقم (2/4366/23) بتاريخ 1430/2/18هـ ولم تقم الشركة بتزويد اللجنة بملاحظات على تعديلات الهيئة.

وذكر أنه لا يوافق على ذلك للمبررات التالية:

- سبق إفادة الهيئة واللجنة الابتدائية، بأن خطاب الهيئة رقم (2/4366/23) بتاريخ 1430/2/18هـ لم يتضمن جداول الاستهلاك طبقا لتعديلات الهيئة، بناءً عليه؛ لم تتمكن الشركة من مراجعة جداول الهيئة وتحديد الفرق بينها وبين فرق الاستهلاك الذي تم حسابه استنادا إلى جداول الاستهلاك المرفقة بالإقرار الزكوي والضريبي، نرفق جداول الاستهلاك



المعدة من قبل الشركة لعامي 2005م و2006م، وكما هو مبين ضمن الجداول المرفقة، قامت الشركة بحساب فروقات الاستهلاك طبقاً للمادة (17) من قانون الضريبة الجديد والمادة (18) من اللائحة التنفيذية، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه كما سبق إيضاحه للجنة الاعتراض الابتدائية فإن الهيئة قامت بحساب استهلاك الأصول وذلك طبقاً للمادة (17) من نظام الضريبة الجديد.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول تحميل فرق الاستهلاك بمبلغ (232,762) ريالاً بالزيادة عن حساب الهيئة ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على تعميم الهيئة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ المبني على موافقة وزير المالية بتطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بنظام ضريبة الدخل على مكلفي الزكاة الشرعية ومن ذلك طريقة حساب الاستهلاك الواردة في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل، واطلاعها أيضاً على تعميم الهيئة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ الذي أوضح طريقة حساب وتحديد صافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي، وكذلك اطلاعها على التعميم الإلحافي رقم (1434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ الذي نص على "أولاً: لأغراض حساب قسط الاستهلاك وتحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي يجوز للمكلفين الزكويين بما في ذلك الشركات المختلطة ممن يمسون دفاتر وسجلات نظامية إتباع قواعد الاستهلاك التي كانت مطبقة قبل صدور التعميم رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ والمستندة على طريقة القسط الثابت، مع مراعاة استخدام المجموعات ونسب الاستهلاك المحددة في المادة (17) من النظام الضريبي، ثانياً: إذا ما رغب المكلف الزكوي استخدام طريقة الاستهلاك المقررة في المادة (17) من النظام الضريبي عند تحديد وعائه الزكوي فإنه ليس هناك ما يمنع من ذلك، على أن يتم في هذه الحالة تحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من وعائه الزكوي وفق ما نصت عليها الفقرة (2) من تعميم الهيئة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ، ثالثاً: يتم تطبيق ما أشير إليه بعالية اعتباراً من تاريخه على كل ربط لم يصبح نهائياً بعد بما في ذلك الحالات المعترض عليها أمام اللجان المختصة"، وحيث إن اللجنة في البند (ثانياً/2) من القرار الاستئنافي رقم (1672) لعام 1438هـ رفضت استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه تحميل فرق الاستهلاك لعام 2006م بمبلغ (232,762) ريالاً بالزيادة عن حساب الهيئة ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة.



البند الثالث: تعديلات الهيئة الأخرى.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/3-6) بتأييد الهيئة في التعديل بإضافة التالية:

المبلغ	البيان
54,331	اخرى مدرجة ضمن مصروفات عمومية وإدارية
126,262	اخرى مدرجة ضمن مصروفات بيع وتوزيع
299,948	منافع اخرى ضمن الرواتب والأجور
14,167	اخرى ضمن المصاريف المباشرة
73,642	ضيافة
77,463	ديون معدومة
1,850	اعباء مالية
3,371	تذاكر سفر مستحقة

الغير مؤيدة بمستندات إلى الوعاء الزكوي الضريبي، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذه البنود وذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة استنادًا إلى عدم تزويدها بالمستندات المؤيدة لهذه المصاريف، وأنه كما سبق إفادة اللجنة الابتدائية، قامت الشركة بتزويد الهيئة بتفاصيل إجمالي المصاريف المباشرة وغير المباشرة البالغة (51,451,188) ريال، وأن هذه المبالغ التي طالبت الهيئة بتفاصيلها تمثل نسبة 0,126% من إجمالي المصاريف وهي مبالغ نثرية يتطلب حصرها واستخراج مستنداتها جهد ووقت كبير من الشركة، وجميعها تمثل مصاريف حقيقية وضرورية لنشاط الشركة ومقبولة الخصم لأغراض حساب الضريبة والزكاة، وحاليا يتم إعداد كشوف تحليلية توضح تفاصيل المصاريف المذكورة أعلاه مع عينة من المستندات المؤيدة، وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ، أفاد ممثل المكلف بأنه قرر سحب



استثنائه وموافقته على إجراء الهيئة حيال هذا البند، وبناءً عليه؛ فإن الخلاف حول بند (تعديلات الهيئة الأخرى) يعد منتهياً لموافقة المكلف على قرار اللجنة الابتدائية القاضي في (ثانيًا/3-6) بتأييد الهيئة بإضافة هذه التعديلات للوعاء الزكوي.

البند الرابع: حسم الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي لعام 2006م.

قضى القرار الابتدائي بتأييد المكلف في حسم الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي لعام 2006م، استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أن وجهة نظرها في الاستئناف كما يلي: قامت الهيئة بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، وذلك تطبيقاً لتعميم الهيئة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي يوضح كيفية تحديد وعاء فريضة الزكاة الذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين هما: أن يثبت سداد المكلف لقيمتها، أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة، وهذا يعني من وجهة نظر الهيئة أنه لا مساس لقيمة صافي ربح العام دفترياً أو معدلاً في الخضوع للزكاة وقد أكد تعميم الهيئة رقم (1/73) بتاريخ 1409/7/12هـ، حيث إن الإجراءات المعمول بها في الهيئة في حال كون الوعاء أقل من صافي أرباح العام، فإن يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء وهو إخضاع غلة رأس المال للعام كحد أدنى وهو رأي فقهي معتبر، إن ما استدلت به اللجنة بالفتوى الشرعية لا ينطبق على حالة المكلف حيث إنها خاصة بحالة المصنع المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين: الجانب الأول: أن ما ورد في الفتوى الشرعية رقم 23408 بتاريخ 1426/11/18هـ إجابة السؤال الرابع منها، يعتبر مؤيداً لإجراء الهيئة حيث إنصافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تتحقق بعد ولم يتم تحديدها فعلاً إلا في نهاية العام، حيث يتم شراء الأصول وغيرها من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنك وليس صافي الربح في نهاية العام وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية من أن (ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها) وعليه فإن ما تبقى من الإيرادات بعد حسم المصاريف والتكاليف يمثل (صافي الربح) وهو الذي يتم تزكيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين، الجانب الثاني: أن الأخذ بصافي الربح المعدل لأغراض الزكاة كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات وبه صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، والفتوى الشرعية المشار إليها بعالية في السؤال الرابع تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في أصول ثابتة أو عروض قنية وأن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح، كما أن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي على حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد أن العناصر السالبة للوعاء كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى ولو كانت الشركة



محقة أرباح وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة، وقد تايّد إجراء الهيئة بعدة قرارات ابتدائية واستئنافية وفقاً لما تضمنته ريبوط الهيئة، منها على سبيل المثال القرار رقم (12) لعام 1429هـ الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية بالرياض بند (3) والقرار رقم (23) لعام 1434هـ الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى بالرياض، والقرار الاستئنافي رقم (13) لعام 1417هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (8974/3) بتاريخ 1417/8/6هـ، والقرار الاستئنافي رقم (152) لعام 1420هـ. وباطلاع المكلف على استئناف الهيئة ذكر أن الهيئة لم تقدم أسباباً جديدة للاستئناف على قرار اللجنة الابتدائية، وبما لا يتعارض مع ذلك فإن تطبيق الفتوى واضح وهي صادرة من الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء وهم أهل الخبرة والدراية من الناحية الزكوية والشرعية كما أن الهيئة تصر على تطبيق فتاوى أخرى صادرة من نفس الجهة، وأنه لا اجتهد مع وجود نص، وفيما يلي الرد على وجهة نظر الهيئة التي استندت إليها: تعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي أشار أنه يتم خصم الأصول الثابتة في حدود راس المال المدفوع والأرباح المرحلة من السنوات السابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة، نرد عليه بأن التطبيق بموجب التعميم اعلاه الصادر في عام 1392هـ يمثل المعالجة القديمة للهيئة حيث كان يتم إضافة متمم حسابي الى وعاء الزكاة إذا كانت الأصول الثابتة اعلى من حقوق الملكية بمعنى ألا يقل وعاء زكاة المكلف في هذه الحالة عن صافي الربح للعام محل ربط الزكاة. وقد تغيرت معالجة الهيئة بشكل كبير نتيجة للقرارات الوزارية والتعاميم والفتاوى الصادرة بعد التعميم رقم (1/2/8443/2) والهيئة لا تقوم حالياً بإضافة متمم حسابي وتقوم بإدراج جميع مصادر تمويل الأصول الاخرى كالقروض والذمم الدائنة ضمن وعاء الزكاة أن الهيئة قامت برفع كتاب إلى الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء رقم (14711/185) بتاريخ 1424/12/3هـ يتضمن بعض الاسئلة الخاصة بالزكاة ومنها تحديد الأصول الثابتة الواجب خصمها شرعاً ومبدأ حساب الزكاة على صافي ربح العام كحد أدنى، وحددت الهيئة ضمن السؤال وجهات النظر المختلفة وطلبت تحديد المعالجة الواجب تطبيقها. وأصدرت الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء الفتوى الشرعية رقم (23408) الصادرة بتاريخ 1426/11/18هـ والتي حسمت الجدال القائم بين بعض المختصين بهيئة الزكاة والدخل بما نصه "السؤال: في بعض الحالات يحقق المكلف صافي ربح ناتج عن ممارسة النشاط التجاري في عام ما، وعند ربط الزكاة يتبين من واقع الحسابات المقدمة من المكلف أن صافي قيمة الأصول الثابتة (أدوات الإنتاج) تزيد عن إجمالي حقوق الملكية ممثلة في رأسمال المكلف وما يأخذ حكمه بالإضافة إلى الربح (صافي الربح) لذلك العام، ويجري العمل في الهيئة وفقاً للإجراء المطبق والمستقر منذ سنوات طويلة على حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية (رأس المال وما يأخذ حكمه من احتياطيات وخلافه) ويكون وعاء الزكاة ممثلاً في صافي ربح العام. بمعنى ألا يقل وعاء زكاة المكلف في هذه الحالة عن صافي الربح للعام محل ربط الزكاة، ويعترض بعض المكلفين على إجراء الهيئة بالقول أن صافي الربح (الربح) الذي تحقق قد تم استخدامه في شراء أصول ثابتة، ومن ثم فإنه لا زكاة فيه لأنه قد تحول إلى ما يعد عرضاً من عروض القنية لا تجب فيه الزكاة، ويزيد بعض المختصين بهيئة الزكاة والدخل القول بأنه لا زكاة في أي مال تم توظيفه لشراء أصول ثابتة قبل حلول الحول عليه حتى لو



كان مصدره أرباح العام (حول الربح حول أصله)، في حين يرى البعض الآخر من المختصين صحة إجراء الهيئة. استنادًا إلى أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي، وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تمت من صافي الأرباح التي لم تتحقق ويتم تحديدها فعلاً إلا بنهاية العام، نأمل من سماحتكم بيان الرأي الشرعي حول مدى صحة إجراء هيئة الزكاة والدخل الحالي المتمثل في حسم صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في حسابات المكلف في حدود حقوق الملكية وبحيث لا يقل وعاء زكاة المكلف عن صافي ربح العام، الجواب: ما جعل من إيرادات المصنع - الواجبة زكاتها - في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها، لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، ما أشارت الهيئة إليه من أن ما أستدل به المكلف في اعتراضه والخاص بطلبه تطبيق ما ورد بالفتوى الشرعية رقم (23408) لا ينطبق على حالته حيث إنها خاصة بحالة المصنع المستفتي. فنرى أن الفتوى تنطبق بشكل واضح ومباشر على موضوع الاعتراض والمتمثل في مدى صحة معالجة الهيئة المتعلقة بحسم صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في حسابات المكلف في حدود حقوق الملكية وبحيث لا يقل وعاء زكاة المكلف عن صافي ربح العام. وكما تم بيانه، فقد حدد سؤال المستفتي (الهيئة) وجهات النظر المختلفة وطلب تحديد المعالجة الواجب تطبيقها وأكدت الفتوى أن ما جعل من إيرادات المصنع - الواجبة زكاتها - في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها مما يعني وجوب تخفيض صافي ربح العام المعدل بقيمة الإضافات على بند الممتلكات والمعدات، أشارت الهيئة إلى أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تكن تحققت بعد و لا يمكن تحديدها إلا في نهاية العام بعد اعداد الحسابات الختامية، وكما تم بيانه اعلاه فان سؤال المستفتي (الهيئة) تضمن نفس الاستفسار عند عرض وجهات النظر المختلفة بما نصه "ويزيد بعض المختصين بهيئة الزكاة والدخل القول بأنه لا زكاة في أي مال تم توظيفه لشراء أصول ثابتة قبل حلول الحول عليه حتى لو كان مصدره أرباح العام (حول الربح حول أصله)، في حين يرى البعض الآخر من المختصين صحة إجراء الهيئة، استناداً إلى أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي، وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تمت من صافي الأرباح التي لم تتحقق ويتم تحديدها فعلاً إلا بنهاية العام" وأيدت الفتوى بشكل واضح وجهة النظر الأولى المتمثلة بأنه لا زكاة في أي مال تم توظيفه لشراء أصول ثابتة قبل حلول الحول عليه حتى لو كان مصدره أرباح العام (حول الربح حول أصله) وبناء عليه نستغرب من إفادة الهيئة حيث سبق للرئاسة العامة للبحوث والإفتاء وهم أهل الخبرة والأدري من الناحية الزكوية والشرعية بدراسة وجهات النظر المختلفة وتحديد المعالجة الواجب تطبيقها من الناحية الشرعية، كما ان معالجتنا استناداً الى الفتوى الشرعية المشار اليها اعلاه قد تم تأييدها من اللجنة الاستئنافية من خلال إصدار عدة قرارات في حالات مماثلة لحالة الشركة أكدت على وجوب تطبيق هذه الفتوى، اشارت الهيئة إلى أنه يتم شراء الأصول الثابتة من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنوك وليس من صافي الربح نهاية العام، ونعتقد ان هناك لبس لدى الهيئة حيث يمكن طبقاً



لنظم المحاسبة الحديثة معرفة قيمة البضاعة بعد كل عملية اضافة او صرف باتباع الجرد المستمر ومن ثم يمكن تقييم الأرباح خلال العام عند عملية الشراء والبيع، ونورد لكم على سبيل المثال ما يلي:

البيان	المبلغ
الايراد من عملية بيع خلال السنة	10,000,000
المصاريف المتعلقة بالعملية	8,000,000
أرباح تشغيل/نقد مستخدمة لتمويل الاصول	2,000,000

ولا يعد شراء الاصول الثابتة مصروفا ايراديا (عروض تجارة) ولا يخفض الأرباح، ونرى ان هذا تحديدا ما اشارت اليه الفتوى حيث فرقت بين ما جعل من ايرادات التي أنفقها صاحبها في عروض التجارة والتي تخفض الربح وبين الايرادات التي يتم انفاقها في غير عروض التجارة والتي اكدت الفتوى على وجوب تخفيضها من صافي ربح العام المعدل، وحيث إن قائمة التدفقات النقدية لشركة مارينا الجديدة تظهر بأن هناك إضافات إلى بند الممتلكات والمعدات خلال العام تم تمويلها من النقد المحصل من العمليات، ترى الشركة وجوب تخفيض صافي ربح العام المعدل بقيمة الإضافات على بند الممتلكات والمعدات، ذكرت الهيئة ان الفتوى تنطبق بشكل دقيق لو ان النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في اصول ثابتة او عروض قنية فان رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك. وكما تم بيانه اعلاه فانه تم فعليا استغلال النقد المتوفر للشركة من العمليات خلال العام في اصول ثابتة او عروض قنية. ولا يعد شراء الاصول الثابتة مصروفا ايراديا (عروض تجارة) ولا يخفض الأرباح. واشارت الهيئة ان الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه الا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة. ونرى انه هناك خلط لدى الهيئة بين توزيع رصيد الأرباح المدورة آخر العام والذي تخضع لشروط معينة وبين استخدام النقد الناتج عن العمليات خلال العام والذي يمكن استخدامه لسداد المصاريف (عروض التجارة) او تمويل الاصول (غير اصول التجارة)، وقد اكدت الفتوى على خصم النقد الناتج عن العمليات خلال العام المستخدم في غير اصول التجارة من أرباح العام. وتشير الهيئة ان التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي الى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها. ونؤكد انه لا اجتهاد مع وجود نص وكما تم بيانه اعلاه فقد سبق اصدار فتوى من الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء وهم اهل الخبرة والادري من الناحية الزكوية والشرعية تؤكد بشكل واضح على خصم النقد الناتج عن العمليات خلال العام المستخدم في غير اصول التجارة من أرباح العام، وحيال ما ذكرته الهيئة من انه في بعض الحالات يتم حساب الزكاة على



الغلة (الأرباح) وذلك بسبب طبيعة النشاط ولكون الأرباح نامية ومن مقاصد الزكاة وشروطها النماء لذا فإنه لا مبرر شرعي لعدم اخضاعها للزكاة. نوضح أن الاعتراض لم يكن على ادراج أرباح العام ضمن وعاء الزكاة الا انها تطالب بحقها بتطبيق فتوى شرعية صادرة من الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء تؤيد عدم اخضاع الإيرادات المستخدمة في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة للزكاة، وبما لا يتعارض مع ما تقدم نود الإشارة الى حكم ديوان المظالم رقم (164/د/5) لعام 1430هـ الذي أكد على ان الزكاة لا تجب في قيمة السيارات المؤجرة، ولا في مجموع إيجاراتها على مدى سنوات الإيجار، وإنما في صافي غلتها، إذا بلغت النصاب، وحال عليها الحول فقط، وبناء على حكم الديوان المشار اليه أعلاه فإنه يجب النظر في حولان الحول حتى على الغلة قبل تزكيتها، أما القرارات الاستثنائية التي أشارت لهم الهيئة والصادرة في عامي 1417هـ و1420هـ فهي قرارات قديمة صادرة قبل صدور الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ التي تطالب الشركة بتطبيقها، ومن ثم فإن هذه القرارات لم تأخذ بالاعتبار البد الاساسي التي تطالب الشركة بتطبيقه والذي غير المعالجة القديمة للهيئة، وكذلك قرار اللجنة الابتدائية رقم (12) لعام 1429هـ فقد تم نقضه ضمن قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1128) لعام 1433هـ المذكور ادناه والذي أيد تطبيق الفتوى، ونؤكد أن معالجتنا لهذا البند استندت الى الفتوى الشرعية المشار اليها اعلاه وقد تم تأييدها من اللجنة الاستثنائية من خلال عدة قرارات صادرة حديثا في حالات مماثلة أكدت على وجوب تطبيق هذه الفتوى، وبناءً عليه، نرجو خصم اجمالي الاصول طويلة الاجل من وعاء الزكاة وحساب الزكاة على الوعاء الاقل او تعديل الربح المعدل بخصم الإضافات على بند الممتلكات والمعدات خلال العام الممولة من إيرادات العام استنادا الى الفتوى الشرعية رقم (23408) المذكورة أعلاه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة حسم رصيد صافي الموجودات الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م، في حين يرى المكلف حسم كامل رصيد صافي الموجودات الثابتة من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد (عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ممثلة في رأس المال وحقوق الملكية وأرباح العام ومصادر التمويل الأخرى ناقصاً عناصر الوعاء الزكوي السالبة ممثلة في الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل وخسائر العام والخسائر المرحلة) ويمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، وطالما تم استخدام أرباح العام في تمويل هذه الأصول فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ ونصها "بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض



التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها" , وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها حسم صافي الموجودات الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة ومن المكلف على قرار اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (3/11) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت والحوافز ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5,589,574) ريال ومبلغ (6,604,893) ريال على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، رفض استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل فرق الاستهلاك لعام 2006م بمبلغ (232,762) ريال بالزيادة عن حساب الهيئة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، انتهاء الخلاف حول تعديل الهيئة بإضافة بند (تعديلات الهيئة الأخرى) إلى الوعاء الزكوي، وذلك لموافقة المكلف على إجراء الهيئة في هذا الخصوص، رفض استئناف الهيئة في طلبها حسم صافي الموجودات الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية، وبالله التوفيق،

وبالله التوفيق



رقم القرار: 1682

سنة القرار: 1438

ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة الدخل

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة / هدر حسابات

الموضوع

المبدأ

1. العبرة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ويترتب على ذلك أن مجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن وجود قيود تسوية مع المركز الرئيس تتحقق به واقعة الدفع ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع.
2. يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقدير.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/4/25هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (26) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/23هـ كل من: ... و... و...، كما لم يحضر من يمثل المكلف، ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور.

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (26) لعام 1434هـ — بموجب الخطاب رقم (3/330) بتاريخ 1434/7/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (219) بتاريخ 1434/9/20هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم (.....) بتاريخ 1434/9/17هـ بمبلغ (6,870,562) ريالاً 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: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في إهدار حسابات المكلف والقيام بالربط التقديري عن الأعوام من 2006م حتى 2009م؛ وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جمعية تعاونية مؤسّسة من شركات العالمية، وهم أنفسهم الذين يحصلون على خدمات الاتصالات التي تأسست من أجلها، فأنشطة الشركة طبقاً للمادة (الثالثة) من النظام الأساسي تهدف إلى نقل ومعالجة المعلومات الضرورية ودراسة المشاكل العائدة إليها من أجل سلامة وانتظام النقل الجوي في جميع دول العالم، ومن الأغراض أيضاً التعاون مع الاتحاد الدولي للمواصلات السلكية واللاسلكية والمنظمة الدولية للطيران المدني وغيرها من المنظمات الحكومية والدولية والوطنية والجمعية الدولية للنقل الجوي في جميع الميادين المتعلقة بالمواصلات السلكية واللاسلكية والنقل والإرسال ومعالجة المعطيات بين مؤسسات النقل الجوي، ومن هذا المنطلق فإن الحاجة الملحة للخدمة المشتركة لتأمين سلامة النقل الجوي في جميع دول العالم هي التي دعت إلى تأسيس الشركة كجمعية تعاونية فيما بين أعضاء جمعية الجوي الذين يزيد عددهم عن (600) عضو.

وأكدت المادة (8/ج) والمادة (61) من النظام الأساسي للشركة أنها جمعية تعاونية غير هادفة للربح، وأنها شركة تتقاسم التكاليف فيما بين أعضائها، ويتم استرداد المصاريف المتعلقة بتنفيذ المهام من الأعضاء كل حسب ما يخصه وبنسبة الاستفادة من شبكة الخدمات المقدمة، كما توضح الفقرة (1-2) من الدليل المالي للشركة أنها تحسب مصاريف خدماتها على أساس التكاليف الظاهرة في الميزانية، وإذا ما طرأ نقص أو زيادة في التكاليف المحملة فيتم إعادة دفعه أو تحصيله من الأعضاء، وإن إعادة دفع أي تكاليف لا يعد توزيعاً غير مباشر للأرباح لأنه من الأساس لا توجد نية لتحقيق أرباح، بل هو مجرد تسوية للتأكيد بأنه سيتم استرداد التكاليف الفعلية التي تم تكبدها خلال السنة لا أكثر ولا أقل، وهذا المفهوم عبرت عنه القوائم المالية المدققة التي أظهرت جميع قوائم الدخل لجميع السنوات السابقة منذ حصول الشركة على السجل التجاري في عام 1978م حتى عام 2009م عدم وجود أي أرباح أو خسائر لفرع الشركة بالمملكة شأنه في ذلك شأن الفروع الأخرى، وقد قبلت الهيئة الحسابات لجميع الأعوام السابقة منذ الحصول على السجل التجاري في عام 1978م وحتى نهاية عام 2002م.



وقد قامت الهيئة بإصدار الحسابات ومحاسبة الشركة بالأسلوب التقديري للأعوام الاستثناف دون وجود مبررات نظامية، كما اعتبرت الهيئة المصاريف إيرادات، وقدرت أرباحاً بنسبة 20% من المصاريف، ولم توضح الهيئة الأسباب الجوهرية التي استندت إليها في إصدار الحسابات، وأيدت اللجنة الابتدائية الهيئة في إصدار الحسابات ومحاسبة الشركة بالأسلوب التقديري، ولم تبين اللجنة الابتدائية أي حثيات أو أسباب مستمدة من الواقع، وقد كانت نتيجة الحسابات صفراً نظراً لعدم وجود أرباح أو خسائر، وإن قيام الهيئة بفرض الحسابات لا يرتب عبئاً ضريبياً على الشركة بسبب أن نشاطها لا ينتج عنه تحقيق أرباح أو خسائر، وبموجب المادة الخامسة من النظام الضريبي فإن الدخل يعد متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان ناتجاً عن نشاط تم في المملكة، كما أنه بموجب المادة الأولى من النظام الضريبي فإن تعريف النشاط هو "النشاط التجاري بجميع أشكاله أو المهني أو الحرفي أو أي نشاط آخر مشابه، يقصد منه تحقيق الربح ويشمل استخدام المال، المنقول وغير المنقول".

وأضاف المكلف أن ما ذكرته اللجنة الابتدائية من أن الشركة لم تقدم أصول المستندات التي تثبت صحة البيانات التي تم طلبها أثناء الفحص الميداني، فنفي بأن الشركة قدمت جميع أصول المستندات التي طلبها مندوبو الهيئة باستثناء أصول المستندات المتعلقة بخدمات صيانة المعدات المقدمة من شركة (ج) حيث قدمت الشركة صوراً منها نظراً لأن أصول الفواتير المتعلقة بتلك الخدمات تحفظ بالمركز الرئيس وقد تم تسديدها من قبل المركز الرئيس، وهو إجراء رقابة داخلي مقبول دولياً حيث يتم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية لدى الجهة المسددة، ويمكننا تقديم المستندات الأصلية المؤيدة ذات العلاقة بالتسديدات المذكورة إذا طلبت، ونود الإفادة أنه تعذر إحضارها إلى المملكة أثناء الفحص الميداني بسبب أن تلك المستندات تعود لسنوات سابقة وقد نقلت من مكاتب الشركة في بلجيكا إلى مكاتبها في فرنسا.

لقد قامت الهيئة بفحص حسابات الشركة للأعوام من 2006م حتى 2009م على النحو المبين تفصيلاً في محضر الفحص الميداني المحرر خلال الفترة من 1432/11/15هـ حتى 1432/11/22هـ، وكما هو وارد في المحضر المذكور في الصفحات من رقم (1) حتى رقم (3) فإن الهيئة قد استفسرت عن طبيعة النشاط الذي يزاوله الفرع بالمملكة، حيث أوضحنا أن نشاطنا يتمثل في تقديم خدمات خاصة لشركات الأعضاء في الشركة وذلك في مجال الخدمات اللاسلكية المتعلقة بتبادل البرقيات بموجب قرار وزير التجارة رقم (1558) بتاريخ 1398/4/20هـ وأن الشركة عبارة هي شركة تعاونية تم تأسيسها من شركات الأعضاء فيها، وقد أوضحنا أن الشركة تمسك دفاتر اليومية العامة والأستاذ العام والنقدية والبنك على الحاسب الآلي، وكان بإمكاننا تزويد الهيئة بمخرجات النظام المحاسبي باللغة العربية، إلا أن مندوبي الهيئة لم يطلبوا ذلك وقاموا بالدخول على البرنامج المحاسبي وعمل قيد وهمي تأكدوا بموجبه من إمكانية الدخول في البرنامج بشكل صحيح على النحو الذي أكدوه في الصفحة الثانية من محضر الفحص الميداني المذكور، وقد طلب مندوبو الهيئة تقديم موازين المراجعة عن السنوات من 2006م حتى 2009م، وتم تزويدهم بها على النحو الذي تم تأكيده في صفحة المحضر المذكورة أعلاه، كما تم الاستفسار عن المستندات المتعلقة بالمدفوعات المحلية وتأكدوا من الاحتفاظ بها في مقر الفرع داخل المملكة، حيث تم الاطلاع على أصول تلك المستندات ومنها فواتير مصاريف الخطوط المستأجرة من شركة (س) والتي تزيد نسبتها على 70% من المصاريف المباشرة لعام 2006م وتزيد عن 80% لعام 2007م وتزيد عن 90% لعام 2009م وذلك على النحو الوارد في الصفحة (8) من المحضر المذكور، كما تم الاطلاع على أصول



المستندات المؤيدة لأجور العاملين والتأمينات الاجتماعية، علماً بأن العاملين بالفرع هم مدير الفرع ومدير الموقع ومدير التخطيط وعدد (2) مهندس ومحاسب وعامل.

لقد قدمت الشركة أصول المستندات المتعلقة بجميع المصاريف المحلية وتم الاطلاع عليها من قبل مندوبي الهيئة ، وعلى النحو الوارد في الصفحات من (4) إلى (8) من المحضر المذكور فقد اطلع مندوبو الهيئة على حسابات الشركة لأعوام الاستئناف حيث تم مطابقة جميع المبالغ الواردة في الإقرارات الضريبية مع أرصدة الحسابات الخاصة بها ووجدت جميعها مطابقة باستثناء بعض الفروقات في المصاريف المستردة عن تغطية مساهمات الأعضاء والتوريدات لعامي 2008م و2009م بلغ مقدارها (498,996) ريالاً ومبلغ (418,969) ريالاً على التوالي ، أي أن المصاريف التي تخص العاملين تزيد عن المصاريف المستردة بالمبالغ المذكورة ، وقد أوضحت الشركة أن تلك الفروقات تمثل مبالغ قابلة للاسترداد في نهاية العاملين المذكورين ، وقد شملتها القوائم المالية والإقرارات الضريبية.

وعلى ضوء ما تقدم فإن ما جاء في حثيات اللجنة الابتدائية من أن أصول المستندات التي تؤيد صحة البيانات التي تم طلبها أثناء الفحص الميداني يخالف الواقع المدون في محضر الميداني، ولذلك فإن ما اطلع عليه مندوبو الهيئة لا يعول عليه في إهدار حسابات الشركة لعدم وقوع المخالفات المنصوص عليها في الفقرة (3/ب، ج) من المادة (السادسة عشر) والفقرة (3) من المادة (السابعة والخمسين) من اللائحة التنفيذية.

أما استناد اللجنة الابتدائية في تأييد الهيئة بإهدار الحسابات إلى الفقرة (2/ج) من المادة (السادسة والخمسين) من اللائحة التنفيذية، فنفيد أن إمساك الحسابات بالمملكة على الحاسب الآلي باللغة الإنجليزية هو أمر ضروري لا غنى عنه لارتباطه بحسابات المركز الرئيس شأنه في ذلك شأن جميع الفروع الأخرى المنتشرة في غالبية دول العالم ، وإذا كانت ثمة مخالفة لعدم التسجيل في حساباتنا باللغة العربية فإن معاقبتنا بإهدار الحسابات وإخضاعنا للضريبة يقتضي أن يستند إلى أسباب تؤكد عدم مصداقية الحسابات أو تحقيق إيرادات تخضع للضريبة ولا ينطبق أيًا منهما، فلم تطلب منا الهيئة تعريب الحسابات قبل إجراء الفحص أو أثناء الفحص ، وقد استكمل مندوبو الهيئة أعمال الفحص الميداني والاطلاع على المستندات ومطابقتها على الحسابات المسجلة على الحاسب الآلي وتدوين مبالغ ومسميات وأرقام الحسابات على النحو الوارد في محضر الفحص الميداني وهي مطابقة للقوائم المالية المدققة والمقدمة إلى الهيئة باللغة العربية ولو كان ثمة قصور في الحسابات لما استطاع ممثلو الهيئة التمكن من تسجيل تلك المعلومات والقيام بأعمال المراجعة التي تمت أثناء الفحص الميداني.

أما استناد اللجنة الابتدائية في تأييد الهيئة بإهدار الحسابات إلى المادة (1) من نظام الدفاتر التجارية التي تنص على أنه يجب على كل تاجر أن يمسك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي بدقة وبيان ماله من حقوق وما عليه من التزامات متعلقة بتجارته ويجب أن تكون تلك الدفاتر منظمة وباللغة العربية، فنفيد أن نص المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية لا يترتب على مخالفتها إهدار الحسابات لعدم اشتغالها على أية عقوبات ، وأن العقوبة المقررة على مخالفتها طبقاً لما حددها المادة (12) من نظام الدفاتر التجارية هي غرامة تقررها وزارة التجارة على ضوء ما تم تحديده بالقرار الوزاري



رقم (194) الصادر عن معالي وزير التجارة بتاريخ 1409/11/23هـ ومن ثم فإن استناد اللجنة إلى المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية في إهدار حساباتها يخالف النظام.

لقد أقرت اللجنة الابتدائية أن الشركة تعاونية استنادًا إلى المادة الأولى من النظام الأساسي، ولكنها ذكرت أنها لم تقل أنها غير ربحية، وذكرت أن الشركة تهدف للربح مستندة في ذلك إلى المادة (السابعة) من النظام الأساسي التي توضح رأس المال المكتتب فيه والمؤسسين حيث ذكرت أنها تتضمن شركات وشركات استثمار، واسترشدت بأن السجل التجاري رقم (.....) بتاريخ 1398/7/14هـ لم يرد فيه أي إشارة إلى أن الشركة تعاونية، ونفید أن النشاط المرخص به بموجب السجل التجاري المذكور صدر لفرعنا بناءً على النظام الأساسي للشركة التي تم تأسيسها كشركة تعاونية وأن مضمون النشاط المرخص به بموجب السجل التجاري هو تقديم خدمات خاصة لشركات العالمية الأعضاء فيها التي تعمل في المملكة وذلك في مجال الخدمات اللاسلكية المتعلقة بتبادل البرقيات بموجب قرار وزير التجارة رقم (1558) في 1398/4/20هـ وهو نشاط تعاوني بحكم أن تلك الخدمات خاصة وتقتصر على الأعضاء وحدهم، ومن غير المعقول أن يهدف الأعضاء إلى الربح من أنفسهم من خلال شركة يقومون بتأسيسها، ومن ثم فإن ما ذكرته اللجنة من أننا نهدف إلى الربح يتعارض مع النظام الأساسي والنشاط المرخص به على النحو الوارد في السجل التجاري المذكور.

إن تفسير اللجنة الابتدائية لما ورد في المادة (السابعة) من النظام الأساسي من أن الشركة ربحية غير وارد، لأن رأس المال البالغ مقداره (190,000) فرنك بلجيكي يعادل (117,000) ريال تقريبًا بمتوسط سعر العملة الحالي وهذا المبلغ هو بمثابة رأسمال رمزي ورد في النظام الأساسي لقيمة الحصص المكتتب فيها من الأعضاء لتبدأ الجمعية أعمالها، فأى كيان تعاوني لابد له من مصاريف لاستكمال الإجراءات النظامية في بداية تسجيله، وأن رأس المال بهذا المبلغ الضئيل لا يبرر أبدًا أن الشركة تهدف إلى الربح أو أن الأعضاء فيها مستثمرون، كما أن جميع المؤسسين هم جهات مالكة ل.....، وكما تم إيضاحه فإن الحاجة للخدمة المشتركة لتأمين النقل الجوي في جميع دول العالم هي التي دعت إلى تأسيس الشركة كجمعية تعاونية فيما بين شركات الأعضاء وأن الخدمات التي تقوم بها الشركة أمر ضروري لسلامة الملاحة الجوية، وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة الحادية عشرة من النظام الأساسي على أن الشركة تمسك حساباتها من أجل تحديد المساهمة النسبية لكل شريك في النفقات المشتركة العائدة للخدمات، ومن ثم فإنه ليس ثمة هدف تحقيق أرباح من خلال الخدمات التي تقدم للأعضاء.

لقد فحصت الهيئة حسابات الشركة المسجلة على الحاسب الآلي والمستندات المؤيدة لها وهي جميعها مصاريف ولا تشمل على أية إيرادات على النحو المدون في محضر الفحص الميداني وتؤكد القوائم المالية المعتمدة، وإذا كانت ثمة معلومات لدى الهيئة تبين تحقيق الشركة إيرادات فنرجو أن توضحها لنا لأن الأمور الضريبية لا يتم استنباطها من تفسيرات نصوص النظام الأساسي أو التراخيص، وإنما تقام عليها الحجة بالدليل والبرهان.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إهدار حساباته، وكذلك عدم فرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من 2006م حتى 2009م.



في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن تقرير الفحص الميداني الذي أجرته يثبت أن المكلف يقدم خدمات خاصة لشركات العالمية، وقد أكد ذلك النظام الأساسي للشركة، وكذلك قرار وزير التجارة بالترخيص للشركة، حيث لم يرد فيهما أن الشركة تعاونية كما هو متبع في مثلها من الشركات في الحالات المشابهة لها، كما خالفت الشركة أحكام ومواد النظام الضريبي ولائحته التنفيذية فيما يتعلق بما يلي:

أ- عدم إمساك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة النشاط، ولم يتم حفظ جميع المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة على الحاسب الآلي محلياً بما يسمح بالاطلاع عليها حال طلبها طبقاً للفقرة (3/ب) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ب- عدم إثبات صحة معلومات الإقرارات بموجب مستندات ثبوتية طبقاً للفقرة (3/ج) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث لم تقدم الشركة أية مستندات مؤيدة لبند الإيرادات أو كما تسميه الشركة المشاركة مع شركات ال.....

ج- مسك دفاتر وسجلات بالحاسب الآلي بغير اللغة العربية طبقاً للفقرة (3/هـ) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث إن الشركة تقوم باستخدام برنامج ... على الحاسب الآلي باللغة الإنجليزية دون ترجمته للغة العربية.

وعليه فقد تم إهدار الحسابات والدفاتر طبقاً للفقرة (3) من المادة (16) والفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ومحاسبته بالأسلوب التقديري بنسبة 20% من إيراداته المتمثلة في المبالغ المستردة، وقد تأييد ذلك بالقرار الاستثنائي رقم (1098) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي التقديري على حسابات المكلف عن العام 2005م، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

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 إهدار حساباته، وكذلك طلبه عدم فرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من 2006م حتى 2009م، في حين ترى الهيئة إهدار حسابات المكلف ومحاسبته بالأسلوب التقديري بنسبة 20% من إيراداته المتمثلة في المبالغ المستردة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) أنها تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللمصلحة من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية: ... ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف، ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية"، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) تنص على أنه "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره يجوز



للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى عدم إجازة المصروف الذي لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

وباطلاع اللجنة على محضر الفحص الميداني تبين أن المركز الرئيس يقوم بشراء بعض الأصول الثابتة ودفع تكاليف الصيانة لها ، كما يحتفظ لديه بالفواتير الأصلية و يقوم بإجراء القيود المحاسبية بدفاتر الفرع ، كما أنه تضمن إقرار ممثل المكلف بعدم وجود إيرادات بالمعنى المتعارف عليه وإنما مساهمات الأعضاء في تحمل مصاريف الفرع، مما يعني أن إيرادات فرع الشركة في المملكة تمثل الجزء المقدم لتغطية المصروفات، وفي ضوء ذلك فإنه لا يمكن للشركة في هذه الحالة أن تظهر قوائمها المالية أي أرباح ، ومن ثم يصعب تحديد أرباح الشركة من نشاطها في المملكة من واقع قوائمها المالية المقدمة كأساس لحساب الوعاء الضريبي.

وباطلاع اللجنة على النظام الأساسي للشركة تبين أن المادة السابعة منه تحدد رأس مال الشركة وملاكها الأساسيين بما فيهم شركات استثمارية، وأن المادة الحادية عشرة تنص على أن "تكون أهمية مساهمة الشريك في رأس مال الشركة بنسبة مساهمته بالنفقات المشتركة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها الشركة كما يظهر ذلك من خلال حسابات الشركة السنوية، وأنه يتم توزيع رأس مال الشركة في غضون الشهر الذي يلي الجمعية العمومية السنوية على أساس حسابات السنة السابقة"، كما أن المادة الثانية عشرة تلزم الشركاء ببيع أو شراء عدد الحصص الناتج عن التوزيع السنوي من الحصص وذلك وفقاً للشروط التي يحددها مجلس الإدارة ، وهو ما يعني توزيع أرباح على الشركاء بطريقة غير مباشرة.

ولكل ما تقدم وصلت اللجنة إلى قناعة بأن الشركة تهدف إلى الربح، وأن كامل الأحداث المالية لفرع الشركة بالمملكة لا يتم قياسها وإثباتها محاسبياً كما تتطلبه معايير المحاسبة المتعارف عليها، وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته وفرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من 2006م حتى 2009م.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحولة خلال الأعوام من 2006م حتى 2009م بمبلغ (4,549,066) ريالاً؛ وفقاً لحججيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة أسست رأيها في إخضاع القيود في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع إلى تغيير مسمى الحركة الواردة في القيد المحاسبي عن العامين السابقين ، ولم توضح الهيئة أن تلك المبالغ أرباحاً محولة ، وقد أيدت اللجنة الابتدائية الهيئة في إخضاع القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل المصاريف في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع على أنها أرباحاً محولة ، ومن ثم فإن افتراض اللجنة تحويل أرباح إلى المركز الرئيس يتعارض مع ما ورد في محضر الفحص الميداني والذي أكدت بموجبه الهيئة مطابقة المبالغ المسجلة على الحاسب الآلي للقوائم المالية المعتمدة، ولما كانت القوائم المالية وحسابات الشركة لا تشمل على أية إيرادات فإنه ليس ثمة أرباح محققة ليتم تحويلها إلى المركز الرئيس



ويؤكد ذلك حساب البنك حيث لا يشتمل على أية مبالغ محولة إلى المركز الرئيس بل أن حساب البنك يشتمل على المبالغ المحولة من المركز الرئيس لتسديد مصاريف الفرع بالمملكة.

إن الأرصدة المدينة الظاهرة في حساب المركز الرئيس بمسمى مصاريف الفرع الشهرية والتي أخضعها الهيئة لضريبة الاستقطاع بواقع 15% على أنها مصاريف المركز الرئيس، وأيدت اللجنة الابتدائية إخضاعها لضريبة الاستقطاع، ما هي إلا قيود محاسبية لتغطية مصاريف الفرع المحلية من خلال المركز الرئيس وقد ظهرت مبالغها مدينة في حساب المركز الرئيس، ومن ثم فإن ما تم افتراضه من جانب الهيئة واللجنة الابتدائية ينفيه القيد المحاسبي الوارد في حساب المركز الرئيس نفسه، لأن مصاريف الفرع الشهرية المسجلة على حساب المركز الرئيس لتغطيتها بالمبالغ التي أخضعها الهيئة ظهرت ضمن الحركة المدينة من الحساب ولم تظهر كرصيد دائن، وفيما لو افترضنا أن تلك المبالغ مصاريف خدمات مقدمة للفرع من المركز الرئيس قد ظهرت دائنة ضمن حساب المركز الرئيس وليست مدينة، وأيضا لو كانت مبالغ محولة لكان قيد استحقاقها قد ظهر دائناً في الحساب المذكور ولكن أيّاً من ذلك لم يحدث.

إن القيود المحاسبية التي تمت على حساب المركز الرئيس هي تغطية لمصاريف الفرع المحلي ولا يجوز تفسيرها بأنها مصاريف تخص المركز الرئيس أو توزيع لأرباح لأن الشركة جمعية تعاونية لا تهدف إلى تحقيق أي أرباح بموجب النظام الأساسي والدليل المالي ولا يقتضي خضوعها لضريبة الاستقطاع للأسباب التالية:

أ- عدم وجود أرباح محققة يمكن تحويلها للمركز الرئيس، وتؤكد السجلات المحاسبية والقوائم المالية المعتمدة ولم تقم الهيئة الحجة على ثبوته.

ب- عدم وجود أي خدمات مقدمة من المركز الرئيس أو أي جهة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع وقد شمل محضر الفحص الميداني والإقرارات الضريبية لأعوام الاستئناف تفاصيل المصاريف المسجلة في حسابات الشركة وليس من بينها أي مبالغ مدفوعة إلى جهات غير مقيمة.

وعلى ضوء ما تقدم فإن أحكام المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي وكذلك أحكام المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لا تنطبق على الشركة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من خلال حركة حساب المركز الرئيس الجاري المقدم من المكلف أنه يتضمن مبالغ تمت تسويتها لصالح المركز الرئيس بالخارج وهذه المبالغ تم تغيير تسميتها بالكشف المقدم للفرع الفاحص عن الأعوام من 2006م حتى 2009م عن العامين السابقين 2004م و2005م، حيث كان اسمها في الكشف الخاص بعامي 2004م و2005م مبالغ مقاصة تم تسويتها لصالح المركز الرئيس وتم شرحها في محضر الأعمال بأنها عمليات مقاصة من المركز الرئيس، لأنه هو الذي يقوم بغوترة شركات والتحصيل منها، كما أنه يقوم بتحويل الفرع وتغطية مصاريفه، وهذه المبالغ عبارة عن مقاصة من مستحقات شركات، بينما قام المكلف بتعديل تسميتها في الكشف الحالي إلى مصاريف الفرع الشهرية.



وترى الهيئة أن تغيير الشركة للتسمية لا يغير من حقيقة وطبيعة هذه المبالغ شيئاً حيث إنها تسويات تمت لصالح المركز الرئيس، ويجب أن تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل.

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 المقيمة في حساب المركز الرئيس للأعوام من 2006م إلى 2009م لضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة أن تلك المبالغ عبارة عن مقاصة من مستحقات شركات التي تخضع لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، تبين أن الفقرة (أ) من المادة (5) تنص على أنه "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 8- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها"، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: ... أي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%".

وبرجوع اللجنة إلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (63) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%".

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعياري واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظراً لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى عدم خضوع مقابل العمليات أو الخدمات التي تتم بين الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة وشريكاتها الزميلة، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، كما أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة



والمدينة أو من خلال أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية وحيث إن فرع الشركة حول مبالغ لمركزه الرئيس عن طريق المقاصة، لذا فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المقيمة في حساب المركز الرئيس للأعوام من 2006م إلى 2009م لضريبة الاستقطاع.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (26) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته وفرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من 2006م حتى 2009م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في عدم إخضاع المبالغ المقيمة في حساب المركز الرئيس للأعوام من 2006م إلى 2009م لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1683

سنة القرار: 1438

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل

المفتاح

ضريبة خدمات فنية

الموضوع

تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

المبدأ

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/4/25هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/09هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستثناءات المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (23) لعام 1435هـ الصادر بشأن اعتراض شركة (المكلف) على الربط الضريبي التقديري الذي أجرته الهيئة على المكلف لعام 2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع المناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/04/06هـ كل من: أحمد الجري وعبد الله العزمان وعلى الجرياء، كما مثل المكلف محمد الجريد.

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/99) بتاريخ 1435/8/5هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (500) بتاريخ 1435/8/26هـ، وبذلك يكون الاستئناف مقبولا شكلا.

الناحية الموضوعية:

بند الأرباح التقديرية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بقبول اعتراض المكلف على حساب الهيئة للأرباح التقديرية لعقده مع شركة بنسبة 80% للحثثيات الواردة في هذا القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنه بعد تقديم الشركة لصورة العقد المبرم بينها وبين شركة بتاريخ 2008/8/2م اتضح أنه عقد إدارة وليس عقد خدمات فنية ومن ثم تكون نسبة الأرباح التقديرية الواجب تطبيقها 80% طبقاً للفقرة (4) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ، حيث إنه من خلال دراسة العقد المبرم بين المكلف وشركة يتبين ما يلي:

1- العقد المبرم بين الطرفين يمتد إلى سبع سنوات تبدأ من تاريخ تحرير العقد في 2008/8/2م وهي فترة التعاقد بين شركة والشركة

2- لقد تضمن تمهيد العقد أن شركة قامت بالدخول في عقد الإدارة لتوريد المياه وخدمات تجميع الصرف مع الشركة في 2008/5/20م .

3- في تمهيد العقد موضح أن شركة سويس انفيرونمنت قامت بتعريف نفسها بأنها شركة تعمل في إنتاج وتوزيع المياه الصالحة للشرب ومجالات تجميع مياه الصرف وقد تطور عبر أكثر من (100) سنة من الخبرة في إدارة أنظمة المياه ومياه الصرف في أنحاء العالم.

4- في الصفحة السادسة بالعقد موضح أن شركة بوصفها إحدى مجموعات شركة ترغب في الانتفاع من خبرة شركة فيما يتصل بتنفيذ عقد الإدارة لتوريد المياه وخدمات مياه الصرف في مدينة جدة، وترغب شركة في تقديم هذه الخدمات إلى شركة



5- من خلال دراسة النسخة المترجمة من العقد وهو الذي تم محاسبة الشركة على أساسه تبين من خلال تعريف الخدمات الفنية الواردة بالصفحة السابعة أنها تعني تقديم المساعدة الفنية في مجالات أنظمة المياه ومياه الصرف من خلال تعيين فرق خاصة من الخبراء طويلة وقصيرة الأجل وفق تعريفها بتفصيل أكبر في الجدول (أ) المرفق بالاتفاقية، ومن خلال الرجوع إلى هذا الجدول تبين أن هذه الخدمات تتمثل في أعمال الخدمات الاستشارية للشركة - تشغيل وصيانة توريد المياه - الإدارة الكهرو ميكانيكية - المراقبة والتحكم - الخطة الرئيسية للمياه - خدمات الدعم - نظام المعلومات - ومن أمثلة الخبرة الفنية المقدمة من الشركة (إدارة الشبكة - إدارة وتوزيع العمل - إدارة بيانات ومعلومات الأصول - مراقبة حالة وأداء الأصول - التخطيط الرئيسي والتخطيط الاستثماري - إدارة المشروعات والبرامج - تجارب تشغيل المصنع - مراجعات العمليات - إدارة مراجعة مياه الصرف - الإدارة والإشراف على العاملين - الرقابة على التكاليف) حيث إن الإدارة في حد ذاتها هي نوع من الخدمات الفنية التي تقدم للشركات، حيث تتمثل الإدارة في الوظائف الخمس الآتية مع تعريف بسيط لكل منها:

التخطيط: هذه الوظيفة تهتم بتوقع المستقبل وتحديد أفضل السبل لإنجاز الأهداف التنظيمية.
التنظيم: يعرف على أنه الوظيفة الإدارية التي تمزج الموارد البشرية والمادية من خلال تصميم هيكل أساسي للمهام والصلاحيات.

التوظيف: يهتم باختيار وتعيين وتدريب ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب في المنظمة.
التوجيه: إرشاد وتحفيز الموظفين باتجاه أهداف المنظمة.
الرقابة: الوظيفة الإدارية الأخيرة هي مراقبة أداء المنظمة وتحديد ما إذا كانت حققت أهدافها أم لا.
ويتبين من خلال مطالعة العقد أن شركة تقوم بجميع الوظائف الخمس المذكورة والتي يعتبر العقد عقد إدارة.

6- ومما يؤكد أن شركة تقوم بجميع أعمال الإدارة ما ورد في البند (2-3) صفحة رقم (8) من أنه في مقابل الخدمات الفنية التي يتم تنفيذها بموجب هذه الاتفاقية تقوم شركة بإصدار فواتير إلى شركة مقابل الوقت الذي يقضيه الخبراء التابعون لشركة في السعودية في التوجه وتنفيذ المهام ومراجعة التوثيق فيما يتصل بالتعيين وإعداد التقارير الخطية المطلوبة من قبل العميل ومراجعة التعيين مع الأفراد أو الممثلين التابعين للعميل.

7- كذلك مما يؤكد أن عقد شركة يتمثل في عقد الإدارة عن طريق الخبراء المتميزين التابعين لها هو ما ورد في المادة (2-8) بأن تتعهد شركة لخدمات المياه وتوافق على أنها خلال مدة هذه الاتفاقية ولمدة ثلاث



سنوات بعد انتهائها لن تقوم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بتعيين أو عرض تعيين على أي من الخبراء التابعين لشركة الذين قاموا بالعمل فيما يتصل بالعقد أو الخدمات المقدمة بموجب الاتفاقية.

8- أن نسبة صافي الأرباح (80%) الخاصة بأتعاب الإدارة الواردة في البند الرابع من المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تحدد إدارة أنشطة معينة كالفنادق والسفن حتى يتم تطبيق هذه النسبة عليها بل حددت نسبة الربح على أساس مزاولة أعمال الإدارة أيًا كان نوعها وفي أي صورة كانت وفي أي نشاط تم إدارته.

9- المكلف لم يلتزم بمسك حسابات ودفاتر وسجلات حتى تتمكن الهيئة بمحاسبتها على أساسها وعليه قامت الهيئة بمحاسبتها بالطريقة التقديرية وفقًا للظروف والحقائق المرتبطة بالمكلف تطبيقًا للفقرة (ب) من المادة الثالثة والستون من النظام الضريبي. طلب المحاسب القانوني تعديل الربط على ضوء قرار اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة 1434/10/22هـ، وردت الهيئة عليه بخطابها رقم (1434/16/6590هـ) بتاريخ 1434/10/22هـ المتضمن أن هذا القرار يخص ربط الهيئة على العامين 2009م و2010م وليس العام محل الربط 2011م وقد استأنفت الهيئة القرار المذكور لدى اللجنة الاستئنافية الضريبية وبناء على ذلك لا يجوز المطالبة بذلك.

بعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة قدم مذكرة مؤرخة في 1438/4/5هـ تضمنت الاتي: سبق وأن تقدمت شركة باعتراضها إلى اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، من أجل الربط الضريبي التقديري عن عام 2011م وصدر بشأنه قرارها رقم (23) بتاريخ 1435/8/5هـ بتكليف العقد على أنه عقد خدمات فنية وليس كما ذكرت الهيئة بخطابها رقم (1434/16/6590) بتاريخ 1434/10/22هـ أن العقد المبرم بين شركة وشركة بتاريخ 2008/8/2م عقد إدارة وليس عقد تقديم خدمات فنية كما يتضح من مواد العقد، وتم بناءً على ذلك ربط الضريبة بنسبة (80%) وهذا هو محل الاعتراض، وعليه فإن أسباب الاعتراض كما يلي:

أولاً: سبق أن نظرت اللجنة الاستئنافية في الاستئناف المقدم عن عامي 2009م و2010م لذات الشركة وأصدرت قرارها رقم (1552) المبلغ بالخطاب رقم (311) بتاريخ 1437/4/23هـ والذي نص على: تأييد المكلف في طلبه اعتبار الخدمات المقدمة بموجب الاتفاقية الموقعة مع شركة هي خدمات فنية ومن ثم حساب الأرباح التقديرية على الإيرادات التي يحققها المكلف بموجب هذه الاتفاقية بنسبة 20%.

ثانيًا: أن العقد محل الخلاف هو ذات العقد تمامًا ولم يطرأ عليه أي تغيير ومن ثم ترى الشركة أنه ينبغي على الهيئة أن تعامل هذا العقد حسب ما صدر من قرارات استئنافية سابقة كما هو موضح اعلاه وهذا ما لم تقم به الهيئة.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة اعتبار العقد الموقع مع شركة عقد إدارة ويخضع للضريبة بنسبة أرباح (80%)، في حين يتمسك المكلف باعتبار الخدمات المقدمة بموجب عقده مع شركة على أنه عقد خدمات فنية ويخضع للضريبة على أساس أرباح تقديرية بنسبة (20%) وليس عقد إدارة بنسبة (80%).

وبعد الدراسة يتضح أن الأمر يتطلب تحديد وتكييف طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من قبل "شركة " بموجب عقدها الموقع مع شركة وتحديد ما إذا كان هذا العقد عقد إدارة كما ذكرت الهيئة أم أنه عقد خدمات فنية كما ذكر المكلف، ورجوع اللجنة إلى نصوص العقد الموقع بتاريخ 2008/8/2م بين "شركة " (المكلف) وشركة تبين أنه ينص على "تمهيد وحيث إن شركة شركة تعمل في مجال المياه ومياه الصرف في المملكة، وأنها قامت بالدخول في عقد الإدارة لتوريد المياه وخدمات تجميع مياه الصرف في مدينة جدة مع الشركة الوطنية للمياه بتاريخ 2008/5/20م، وحيث إن المادة الأولى من العقد عرفت الخدمة الفنية بأنها "تعني تقديم المساعدة الفنية في مجالات أنظمة المياه ومياه الصرف في المملكة من خلال تعيين فرق خاصة من الخبراء طويلة وقصيرة الأجل، وفق تعريفها بتفصيل أكبر في الجدول (أ) المرفق بتلك الاتفاقية"، وحيث إن البند (2/2) من المادة الثانية ينص على أن "تتحمل شركة المسؤولية بشكل مطلق عن تحديد المتطلبات الخاصة بالخبراء وأهداف وطرق تعيينات الخبراء ولا تشترك شركة بأي طريقة في توجيه أو إدارة أو مراقبة الخبراء، كما لا تتحمل أية مسؤولية أو التزام بشأن تنفيذ العمل الذي يقوم بتنفيذه أي خبير على أساس التوجيه أو الإدارة أو المراقبة الصادرة من قبل شركة إلى الخبراء".

وبما أن الثابت في تكييف وتحديد طبيعة العقود يكون بما يترتب على التزاماتها من آثار وليس بما تحتويه من ألفاظ، وحيث إن منط التزمات "شركة " هو تقديم خدمات وأعمال فنية لشركة كتقديم المشورة والاستعانة بخبراء الشركة... الخ، وليس خدمات إدارة والتي تستلزم توافر عناصر التوجيه، والمراقبة، والتخطيط، والتنظيم، وحيث إن كلمة الإدارة الواردة في هذه الاتفاقية لا تعني في مدلولاتها ومقاصدها أن الخدمات التي تقدمها "شركة " هي خدمات إدارة، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المكلف في طلبه تكييف الخدمات المقدمة بموجب الاتفاقية الموقع مع شركة على أنها خدمات فنية وحساب الأرباح التقديرية على الإيرادات التي يحققها المكلف بموجب هذه الاتفاقية بنسبة 20%.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض

رقم (23) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف الهيئة وتأييد المكلف في طلبه تكييف الخدمات المقدمة بموجب الاتفاقية الموقعة مع شركة

على أنها خدمات فنية وحساب الأرباح التقديرية على الإيرادات التي يحققها المكلف بموجب هذه الاتفاقية بنسبة 20%.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1685

سنة القرار: 1438

رصيد - زكاة

المفتاح

رصيد جاري دائن

الموضوع

يحتسب رصيد الحساب الجاري الدائن ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة، إذا حال عليه الحول، ويعتد برصيد أول العام أو آخره أيهما أقل.

المبدأ

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/4/25هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/01/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة.....(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (11) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام 2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/2/29هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف.....و.....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (11) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/52/ص ج) بتاريخ 1435/3/28هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (384) بتاريخ 1435/4/24هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من بنك الرياض برقم (.....) بتاريخ 1435/4/17هـ بمبلغ..... ريالاً، 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:

بند إضافة رصيد جاري الشركاء الدائن للوعاء الزكوي

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد وجهة نظر (الهيئة) باعتبار مبلغ..... ريالاً تمويلاً لحساب جاري الشركاء تم خلال المدة، ولم يحل عليه الحول، وبذلك يكون رصيد جاري الشركاء الدائن الواجب إضافته إلى الوعاء الزكوي هو..... ريالاً. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بإضافة جاري الشركاء الدائن للوعاء الزكوي على الرغم من عدم حولان الحول عليه، حيث نشأ الحساب الجاري الدائن للشركاء خلال السنة، عندما قام الشركاء في شركة..... بسداد المديونيات المستحقة على الشركة مباشرة إلى شركة.....، وذلك بموجب ثلاث حوالات على البنك السعودي البريطاني وشيك على بنك الرياض، وقد أقرت اللجنة الابتدائية أن هذه المبالغ لم يحل عليها الحول، ولكن ترتب على قيام الشركاء بسدادها مباشرة إلى شركة..... أن قامت الشركة في دفاتها بجعل حساب شركة..... مديناً وحساب الشركاء دائناً، فظهرت العملية كأنها تحويل من حساب إلى حساب في حين أن واقع الحال أن الشركاء قاموا بسداد مجموعة السريعة مباشرة وليس من خلال شركة.....

وقد قدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية شهادة صادرة من المحاسب القانوني لشركة مجموعة..... وكذلك صور الحوالات الخاصة بالبنك السعودي البريطاني، وكذلك صورة الشيك المسحوب على بنك الرياض وكشف حساب مجموعة..... لدى بنك.....، وقد قبلت اللجنة الابتدائية الشيك المسحوب على بنك..... لأنه مدرج ضمن كشف الحساب الصادر عن بنك.....، أما الحوالات الخاصة بالبنك..... فلم تقبلها اللجنة لعدم تقديم الشركة كشف حساب البنك.....، حيث استغرق الحصول عليه المزيد من الوقت ولم تتمكن الشركة من تقديمه للجنة الابتدائية في المهلة المحددة وهي أسبوع فقط، وذكر المكلف أنه من خلال ما تقدم يتضح أن الخلاف مستندي فقط، وحيث قدمت الشركة الآن كشف حساب البنك..... الذي يثبت أن الحوالات قد تم استلامها من قبل شركة مجموعة..... فإننا على يقين بمشئته الله بأن هذا سيكون مؤيداً لرأي عميلنا.



وباطلاع ممثلي الهيئة على ما قدمه المكلف من كشوفات البنكية والحوالات والمستندات التي تدعم موقفه طلبوا مهلة للاطلاع عليها والموافاة بالرد المكتوب بعد ذلك، وفي خطابهم ذي الرقم (4/5713) والتاريخ 1438/3/5هـ ذكروا أن الهيئة ترفض هذه المستندات لأن الكشف البنكي لا يخص شركة مجموعة محل الخلاف وإنما يخص مصنع السريع للسجاد، وذكروا أنه إضافة إلى ما تقدم يصعب قبولها بعد هذه المدة الطويلة بسبب عدم تقديمها للهيئة في حينه، وعدم تقديمها مترجمة إلى اللغة العربية، وعدم إحضار أصولها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء بند (جاري الشركاء الدائن) من الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع هذا البند للزكاة؛ للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفعات التي ذكرتها الهيئة تبين أن المكلف يدعي أن الشركاء في شركة قاموا بسداد المديونيات المستحقة على الشركة مباشرة إلى شركة مجموعة، وذلك بموجب ثلاث حوالات على البنك السعودي البريطاني وشيك على بنك الرياض، وقد أقرت اللجنة الابتدائية أن هذه المبالغ لم يحل عليها الحول، ولكن ترتب على قيام الشركاء بسدادها مباشرة إلى شركة مجموعة أن قامت الشركة في دفاتها بجعل حساب شركة مجموعة مدينا وحساب الشركاء دائنا، فظهرت العملية كأنها تحويل من حساب إلى حساب، في حين أن واقع الحال أن الشركاء قاموا بسداد مجموعة السريع مباشرة وليس من خلال شركة

وقد قدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية شهادة صادرة من المحاسب القانوني لشركة مجموعة، وكذلك صور الحوالات الخاصة بالبنك، وكذلك صورة الشيك المسحوب على بنك الرياض وكشف حساب مجموعة السريع لدى بنك، وقد قبلت اللجنة الابتدائية الشيك المسحوب على بنك لأنه مدرج ضمن كشف الحساب الصادر عن بنك، أما الحوالات الخاصة بالبنك فلم تقبلها اللجنة لعدم تقديم الشركة كشف حساب البنك هذا يدل على أن الخلاف مستندي، فلو قدم المكلف كشف حسب البنك لقبيلته اللجنة، وذكر المكلف أن إحضاره استغرق بعض الوقت ولم يتمكن من إحضاره في المدة المحددة وهي أسبوع.

وقدم المكلف لهذه اللجنة كشف حساب البنك الذي يثبت أن الحوالات قد تم استلامها من قبل شركة، إضافة لتقديمه شهادة المحاسب القانوني لشركة، تفيد بأنه تم سداد المديونية على شركة لصالح باستلام الشركة ثلاث حوالات على البنك وشيك برقم (.....) مسحوب على بنك وبناء على ذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف بحسم مبلغ ريال من جاري الشركاء الدائن لأنه تمويل للحساب تم خلال المدة ولم يحل عليه الحول، وثبت خروجه من الشركة، ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به من الاقتصار على حسم مبلغ ريال وإضافة الباقي إلى الوعاء الزكوي.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة.....على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (11) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم تمويل حساب جاري الشركاء الدائن الذي لم يحل عليه الحول بقيمة..... ريال، ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1687

سنة القرار: 1438

المفتاح

أرباح / ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة

الموضوع

أرباح تقديرية / ضريبة أرباح تقديرية / هدر حسابات

المبدأ

1. العبرة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية حدوث توزيع فعلي أو حكومي لتلك الأرباح، وإخفاق الهيئة في إثبات ذلك ينبي عليه إلغاء قرار فرض ضريبة الاستقطاع.
2. تقديم المنشأة لقوائم مالية غير صحيحة، وعدم انتظام الدورة المحاسبية والمستندية، يترتب عليه أحقية الهيئة في إجراء الربط وفق الأسلوب التقديري.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/5/9 هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1 هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والهيئة العامة للزكاة والدخل 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) بتاريخ 1370/1/21 هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/27) لعام 1435 هـ الصادر بشأن اعتراض مؤسسة (المكلف) على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة للأعوام من 1424 هـ حتى 1427 هـ.



وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/22هـ كل من: و و، ولم يحضر المكلف أو من يمثله الجلسة بالرغم من تبليغه بالموعد المحدد لها، ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذر عن عدم الحضور.

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (7/27) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (152/ص/ج/1) بتاريخ 1435/7/22هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالفيد رقم (502) بتاريخ 1435/8/22هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند: الربط التقديرى.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بحسابه المكلف تقديرياً وفقاً لمبلغ رأس المال والمبيعات الواردة بحساباته للأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت الاتي:

1- قامت الهيئة بحاسبة المكلف طبقاً للمعلومات والبيانات الواردة بموازن المراجعة المقدمة بعد أن تبين لها أن موازين المراجعة المقدمة للأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ تختلف أرقام بنودها عن الأرقام الواردة بالميزانيات بشكل كبير، وأن الموازين على مطبوعات المؤسسة، ومرفقة مع خطابها وموقعة بنفس توقيع مديرها العام وهو نفس التوقيع المقدم للهيئة.

2- بناءً على ما ظهر من اختلاف في الموازين المقدمة مع الحسابات قامت الهيئة بإجراء الفحص الميداني وذلك للاطلاع على حسابات وسجلات المؤسسة وأخذ المعلومات والبيانات حول ذلك الاختلاف، فأظهرت نتيجة الفحص الميداني أن



الحسابات المقدمة لا تستند إلى نظام محاسبي يركن إليه ، وإنما تسجل طبقاً لنظام برنامج (الإكسل) ، وأن قيود اليومية لا تسجل يومياً أو أسبوعياً بل يتم تسجيل قيد واحد فقط كل شهر بشكل إجمالي ، ولا يوجد مستخرجات للعملاء والموردين ، ومن ثم لا يمكن الاعتماد على أرقام الميزانيات المقدمة ، ولذلك لم تعتمد الهيئة عليها في الربط ، فتم الربط اعتماداً على البيانات المالية الواردة في الموازين المقدمة من المكلف والتي عدتها الهيئة تمثل واقع حال الدفاتر والسجلات قبل إعداد الميزانيات والقوائم المالية التي تبين أنها لا تمثل واقع الحال .

3- أنه ورد في البند (د) من ثالثاً تحت (رأي اللجنة) في الصفحة (4) من القرار أن البيانات التي تم طلبها من المكلف ممثلة في (بيان العمالة وحسابات تحليله للموردين والعملاء والمشتريات والمبيعات والجمارك) لم يقدمها المكلف حتى تاريخ صدور القرار ، واللجنة طلبتها كونها تعطي صورة واضحة للنشاط ، ومن ذلك يتضح أن هناك معلومات وبيانات لا يرغب المكلف أن يكشفها ويوضحها عن نشاطه ، وفي ضوء ذلك فإن إجراء الهيئة يعد صحيحاً بمحاسبة المكلف طبقاً لموازين المراجعة التي تبين أنها مختلفة عن الميزانيات والتي تعد من وجهة نظر الهيئة معبرة عن واقع الحال .

وفيما يخص وجهة نظر المكلف فإنه نظراً لعدم حضوره أو من يمثله جلسة الاستماع والمناقشة تم الرجوع إلى وجهة نظره المذكورة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على "أفاد المكلف بأن موازين المراجعة التي وردت للمصلحة خاطئة ، ولا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك لوجود خطأ مطبعي ، وأن المصلحة عندما طلبت موافاتها بموازين المراجعة ، لم يكن لدى المؤسسة في حينه محاسب داخلي ، وقد تم التعاقد مع محاسب خارجي للقيام بتلك المهمة ، وأثناء تأدية المحاسب للمهمة نشب خلاف بين المؤسسة والمحاسب وقد أضمر ذلك في قلبه وتلاعب في موازين المراجعة ، ولم يتم اكتشاف التلاعب لعدم إلمام صاحب المؤسسة وموظفيها بالأمور المحاسبية ، علماً بأنه تم تقديم حسابات نظامية عن تلك الأعوام" .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة الربط اعتماداً على البيانات المالية الظاهرة في موازين المراجعة المقدمة من المكلف، في حين يتمسك المكلف كما هو ظاهر في مذكرة اعتراضه المقدمة للهيئة بالربط بموجب القوائم المالية المدققة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للهيئة في حال عدم



تقديم المكلف القوائم المالية ، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري ، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير الهيئة ، والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى حساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه الهيئة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة ، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لحساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً ، بالإضافة إلى أن المراجعة لا يمكن أن تتم دون توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس ، ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به إجراءات المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي ، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محلياً .

ومما سبق يتبين أن الهيئة قامت بزيارات ميدانية لمقر المؤسسة وإجراء الفحص لحسابات المؤسسة للأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ بحضور ممثل المكلف المفوض من صاحب المؤسسة وتبين لها كما هو مذكور في محاضر الفحص الميداني المكتوبة خلال الزيارات الميدانية المتعددة التي تمت خلال عام 1431هـ — ، وتقرير الفحص الميداني المعد من قبل فريق الفحص والموقع بتاريخ 1431/9/7هـ ، أن الحسابات (القوائم المالية) المقدمة لا تستند إلى نظام محاسبي يركن إليه ، حيث يتم التسجيل على برنامج (الإكسل) ، وأن قيود اليومية لا تسجل يومياً أو أسبوعياً بل يتم تسجيل قيد واحد فقط كل شهر بشكل إجمالي ، ولا يوجد مستخرجات للعملاء والموردين ، وأن موازين المراجعة المقدمة للأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ تختلف أرقام بنودها عن الأرقام الواردة بالميزانيات بشكل كبير ، وأن الموازين على مطبوعات المؤسسة ، وموقعة بنفس توقيع مديرها العام وهو نفس التوقيع المقدم للهيئة ، الأمر الذي رأته معه الهيئة أنه لا يمكن الاعتماد على أرقام الميزانيات المقدمة، ولذلك لم تعتمد عليها في الربط، وإنما قامت بالربط اعتماداً على البيانات المالية الواردة في موازين المراجعة المقدمة كونها تمثل واقع حال الدفاتر والسجلات قبل إعداد القوائم المالية.

وباطلاع اللجنة على البيانات والإيضاحات والمستندات المقدمة من الطرفين بما في ذلك الإقرارات الزكوية والقوائم المالية للأعوام من 1424هـ إلى 1427هـ ومحاضر أعمال الفحص الميداني الموقعة خلال عام 1431هـ من فريق الفحص



المكلف من الهيئة ن ومن ممثل المؤسسة المفوض من صاحب المؤسسة ، وكذلك الاطلاع على تقرير الفحص الموقع بتاريخ 1431/9/7هـ ، تبين أن المكلف قدم للهيئة إقراراته الزكوية وقوائمه المالية المدققة للأعوام المذكورة أعلاه ، كما تبين أن الهيئة مارست حقها النظامي في الفحص المكتبي والميداني للتأكد من سلامة وعدالة القوائم المالية ، حيث قام فريق الفحص الميداني المكلف من قبل الهيئة بالاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية التي قدمها المكلف وعدها أساساً في عملية الفحص ، كما قام بالاطلاع على المستندات المؤيدة للبند التي تم مراجعتها ، وتبين له أن الأحداث المالية والعمليات المحاسبية تسجل عن طريق الحاسب الآلي (برنامج اكسل) وأنه يتم عمل قيد واحد كل شهر شامل المبيعات والموردين والمصروفات والمشتريات بشكل تجميعي وأن النظام المحاسبي عبارة عن برنامج اكسل يمكن التعديل عليه في أي وقت وأن مستخرجات موازين المراجعة طبقاً لنظام الاكسل، وأنه عندما طلب فريق الفحص الدخول لحسابات العملاء والموردين التحليلية وطلب مستخرج بحركة كل عميل وكل مورد تبين عدم استطاعة البرنامج اعطاء تلك البيانات لعدم قدرته على اعطاء بيانات تحليلية ، كما أنه لا يوجد حسابات مفصلة للعملاء والموردين ، وتبين أيضاً للفريق من مراجعة بعض الفواتير وجود فروع للمؤسسة وعند السؤال عن ذلك نفى الحاضر وجود فروع للمؤسسة وأفاد بأن بعض العملاء المتميزين يتم تمييزهم باسم فرع ولم يتم تزويد الفريق ببيانات حركة حسابات هؤلاء العملاء لعدم استطاعة البرنامج استخراجها ، وأنه عند السؤال عن حسابات الأعوام اللاحقة من 1428هـ حتى 1430هـ للتحقق من تسجيل بياناتها المالية أفاد الحاضر أنه لم يتم تسجيل أي بيانات مالية لها في النظام الآلي – برنامج الاكسل – حتى تاريخه، الأمر الذي أعطى الفاحصين انطباعات بأن حسابات الأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ تم إعدادها قبل فترة بسيطة من عملية الفحص أو خلال المهلة المطلوبة، وانتهى فريق الفحص في تقريره إلى التوصية بعدم الاعتماد في الربط على القوائم المالية المقدمة، وإنما الربط اعتماداً على البيانات المالية الواردة في موازين المراجعة كونها تمثل واقع الحال ، ومما ذكر اتضح للجنة أن القوائم المالية المقدمة من المكلف للأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ لا تستند إلى دفاتر وسجلات نظامية يمكن الركون إليها، كما أنها لا تعكس ما ظهر لفريق الفحص الميداني من بيانات مالية حيث أفصح المكلف في موازين المراجعة عن بيانات مالية مختلفة عن تلك التي ظهرت في القوائم المالية ولم يبرر المكلف أو يقدم أسباباً مقنعة لهذا الاختلاف ، وبناء عليه وحيث أن المنظم حدد ضوابط معينة تسوغ إهدار الحسابات كما في الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن "للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته"، وفي الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي



تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللدخول من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ-

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة التي تنص على أنه "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى عدم إجازة المصروف الذي لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة"

د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف، وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية".

بناء عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في محاسبة المكلف تقديرياً للأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في تحديده لطريقة التقدير وفقاً لمبلغ رأس المال والمبيعات الواردة بحساباته للأعوام المذكورة.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/27) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.



ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف الهيئة من محاسبة المكلف تقديرياً للأعوام من 1424هـ حتى 1427هـ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في تحديده لطريقة التقدير وفقاً لمبلغ رأس المال والمبيعات الواردة بحساباته للأعوام المذكورة.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1690

سنة القرار: 1438

تعديل حسابات / ضريبة استقطاع / غرامة / مصروفات - ضريبة الدخل

المفتاح

تعديل حسابات تأمين / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم تقديم إقرار / مصروفات متنوعة

الموضوع

المبدأ

1. شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تعد إحدى قرائن التحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات. ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمه المنشأة يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
2. مصروفات خدمة التداول التجاري بين البنوك من المصاريف العادية والضرورية، وتحسم من الوعاء.
3. المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.
4. عدم تقديم المنشأة للإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
5. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
6. قبول الهيئة وجهة نظر المنشأة فيما يتعلق بالبند محل الاعتراض، يترتب عليه انتهاء الخلاف بينهما.



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/5/16هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع بنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (48) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/8/3هـ كل من: ... و.و.، كما مثل المكلف كل من: ... و.و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (48) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/263) بتاريخ 1435/1/2هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (347) بتاريخ 1435/2/29هـ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: خضوع المكلف للضريبة للأعوام من 2005م حتى 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض فرع البنك على إخضاعه لضريبة الدخل بدلاً من الزكاة، للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد ممثلو المكلف أن هذا البند محل اتفاق مع الهيئة ولا خلاف عليه، وبناءً عليه ترى اللجنة أن الخلاف بين الطرفين يُعد منتهياً بموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.



البند الثاني: عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس للأعوام من 2005م حتى 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض فرع البنك على استبعاد العمولات المدفوعة للمركز الرئيس وإخضاعها لضريبة الدخل للأعوام من 2005م حتى 2009م، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المادة رقم (9) من اللائحة التنفيذية تقضي بجواز حسم عوائد القروض البنكية خلال السنة الضريبية إذا كانت مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة أو ناتج معادلة معينة، وقد استثنت المادة البنوك من تطبيق هذه المعادلة، والاستثناء للبنوك مقصود به إعفاء البنوك من تطبيق المعادلة وعدم وضع سقف لتحميل العمولات كمصاريف جائزة الحسم.

وقد سبق إعفاء الإيداعات بين البنوك من الخضوع للضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) لعام 1407هـ والقرار الوزاري رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ، كما صدر القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الذي أضاف إلى نهاية الفقرة (ب) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ما نصه "باستثناء عوائد القروض المدفوعة من فروع البنوك الأجنبية العاملة في المملكة لمراكزها الرئيسة بالخارج"، وتضمن القرار الوزاري أنه يطبق على جميع الحالات المعترض عليها أو التي لم يصبح الربط فيها نهائيًا.

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2009م ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2009م ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس باعتبارها من المصاريف غير جائزة الحسم طبقًا للمادة رقم (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2009م ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (العاشر) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أنها تنص على أنه "لا يجوز حسم المصاريف الآتية:



1- المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسة بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة والمملوكة لها بالكامل مقابل ما يلي:

أ- إتاوة أو ريع أو عمولة.

ب- عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى.

ج- مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري ".

وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ اللاحق لقرار اللجنة الابتدائية، والقاضي بتعديل بعض مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، تبين أنه ورد فيه ما نصه "

أولاً: ب- يضاف إلى نهاية الفقرة (10/ب) من المادة العاشرة من اللائحة النص التالي: باستثناء عوائد القروض المدفوعة من فروع البنوك الأجنبية العاملة بالمملكة لمراكزها الرئيسة بالخارج.

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً".

وبناءً على ما سبق، فإن اللجنة ترى أن عوائد القروض المدفوعة من فرع البنك بالمملكة إلى المركز الرئيس تعد من المصاريف جائزة الحسم، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2009م ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس.

البند الثالث: إخضاع العمولات المدفوعة للبنوك غير المقيمة لضريبة الاستقطاع للأعوام من 2005م حتى 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض فرع البنك على إخضاع العمولات المدفوعة للمركز الرئيس وبنوك أخرى لضريبة الاستقطاع للأعوام من 2005م حتى 2009م، للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قبل صدور النظام الضريبي الحالي كان المستقر نظاماً هو العمل بالقرار الوزاري رقم (1521) في 1407/1/22هـ الذي يتضمن عدم فرض ضريبة على القروض أو القروض المقدمة من جهات غير مقيمة إلى جهات محلية تشجيعاً لجلب رؤوس الأموال الأجنبية، وهذا القرار قضى بإعفاء جميع عمليات الإيداع أو الإقراض بين البنوك لأن هذه العمليات لا تعد من قبيل الممارسة، كما صدر القرار الوزاري رقم (1736) بتاريخ 1424/8/11هـ القاضي بإخضاع عوائد القروض للضريبة.



وللأهمية القصوى للاحتفاظ بمستوى معين من السيولة في البنوك فقد صدر قرار وزير المالية رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30 هـ الذي يقضى بإعفاء الإيداعات قصيرة الأجل بين البنوك من الخضوع للضريبة ، وقد ورد في القرار أن القروض بين البنوك لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة فيما بين البنوك ، ومن ثم فإنها ضرورة تطلبها طبيعة النشاط، وأن الإخلال بذلك سيؤدى إلى الإضرار بمراكز البنوك وأعمالها وأوضاعها المالية في المملكة حيث تعد البنوك من الأدوات الهامة في إدارة النشاط الاقتصادي الكلي، وقد ضيقت الهيئة ومن ورائها اللجنة الابتدائية على البنوك بتفسيرها للإيداعات قصيرة الأجل على أنها يوم أو جزء من اليوم ، في حين أن المقصود بيوم أو جزء منه الواردة بالقرار أقل من سنة حتى لو كانت جزء من اليوم.

وأضاف المكلف أنه صدر القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18 هـ الذي استثنى فرض ضريبة الاستقطاع على القروض بين البنوك إذا بقيت لدى البنك المقيم مدة أقصاها (90) يومًا، والذي يطبق

على جميع السنوات بما في ذلك السنوات المعترض على ربوطها، ولغرض الالتزام بأحكام القرار الوزاري المذكور أعلاه قدم فرع البنك إقرارات ضريبة الاستقطاع للتصريح عن عوائد القروض التي بقيت لدى فرع

البنك لمدة تتجاوز (90) يومًا، علمًا بأن ضريبة الاستقطاع المفروضة من قبل الهيئة تغطي جميع عوائد القروض المدفوعة من قبل الفرع للبنوك غير المقيمة بما في ذلك عوائد القروض بين البنوك التي تقل مدتها عن (90) يومًا.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع العمولات المدفوعة للبنوك غير المقيمة عن القروض التي تزيد مدتها عن يوم واحد لضريبة الاستقطاع وذلك بعد مراجعة الكشف المقدم من المكلف والمتضمن حركة هذه القروض وقيمة الوديعة ومدتها واسم البنك وذلك تطبيقًا للمادة (68) من اللائحة التنفيذية والقرار الوزاري رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30 هـ.

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 فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على تلك العمولة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على خطاب إدارة الرقابة على البنوك بمؤسسة النقد العربي السعودي رقم (371000034228) بتاريخ 1437/3/23 هـ بشأن الموافقة على الكشف المقدمة من المكلف بتفاصيل العمولة لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال الأعوام 2005م و2006م و2007م و2008م و2009م البالغة (489,251) ريالًا ومبلغ (20,250,460) ريالًا



ومبلغ (46,361,153) ريالاً ومبلغ (58,338,812) ريالاً ومبلغ (6,705,512) ريالاً على التوالي، وكذلك عمولة القروض لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2008م و2009م البالغة (6,872,457) ريالاً ومبلغ (2,855,299) ريالاً على التوالي.

وحيث إن المكلف بموجب خطابه رقم (2016/3938) بتاريخ 1437/8/3هـ وافق على فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2008م و2009م، لذا فإن الخلاف حول هذه المبالغ يعد منتهياً، ومن ثم ينحصر استئناف المكلف في فرض الهيئة ضريبة استقطاع على العمولة لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال الأعوام من 2005م حتى 2009م.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في

المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%".

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (63) تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي

مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: عوائد قروض"، كما تنص الفقرة (1) من المادة (5) على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقرض مقيمًا في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية".



وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً/أ- يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن القروض بين البنوك إذا بقيت القروض لدى البنك المقرض المقيم مدة أقصاها تسعون يومًا شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وبناءً على ما سبق، فإن اللجنة ترى أن الدخل المتحقق للبنوك غير المقيمة مقابل عمولة القروض لأقل من (90) يومًا لا يخضع لضريبة الاستقطاع، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال الأعوام من 2005م حتى 2009م.

البند الرابع: حسم ضريبة الاستقطاع على عمولة القروض المدفوعة للمركز الرئيس من ضريبة الدخل للأعوام من 2005م حتى 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض فرع البنك على عدم حسم ضريبة الاستقطاع على العمولات المدفوعة للمركز الرئيس من ضريبة الدخل، للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه إذا خضع أي مبلغ لضريبة الدخل ، فإن هذا لا يمنع من خضوعه للضريبة المستقطعة، ولكن من حق المكلف في هذه الحالة حسم الضريبة المستقطعة من الضريبة على الدخل ، وقد أوضحت الهيئة هذا في معرض ردها على أحد الأسئلة الأكثر شيوعًا، حيث ورد في إجابة الهيئة "نظرًا لأن حصة الفرع من مصروفات المركز الرئيس ومن الفوائد على الرصيد المدين تعتبر من المصاريف غير جائزة الحسم نظامًا ، ويتم ومن ثم إعادتها للوعاء الخاص بالمنشأة الدائمة ولكون المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس تخضع لضريبة الاستقطاع، لذا يتم حسم ضريبة الاستقطاع عن تلك المدفوعات من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة تطبيقًا للفقرة (ز) من المادة (68) من

النظام الضريبي"، وعليه يطلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع على عمولة القروض المدفوعة للمركز الرئيس من ضريبة الدخل للأعوام من 2005م حتى 2009م.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتطبيق مواد النظام الضريبي واللائحة التنفيذية فيما يخص هذا البند، حيث تنص الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "تفرض ضريبة



الاستقطاع... على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم".

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 ضريبة الاستقطاع على عمولة القروض

المدفوعة للمركز الرئيس من ضريبة الدخل للأعوام من 2005م حتى 2009م، في حين ترى المصلحة عدم حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث قضت اللجنة في البند الثاني من هذا القرار باعتبار عمولة القروض المدفوعة من المكلف إلى مركزه الرئيس من ضمن المصاريف جائزة الحسم، وعليه فإن الفقرة (ز) من المادة (68) من النظام الضريبي لا تنطبق على هذه الحالة، ولذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم ضريبة الاستقطاع على عمولة القروض المدفوعة من المكلف إلى مركزه الرئيس من ضريبة الدخل.

البند الخامس: المكافآت لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض فرع البنك على فرق المكافآت المدفوعة للعاملين لعام 2005م، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقًا للمادة (12) من النظام الضريبي فإن المكافآت تعد من المصاريف العادية والضرورية اللازمة لتحقيق الدخل والمتكبدة خلال السنة الضريبية.

وأرفق المكلف قرار صاحب الصلاحية في هذا الشأن الذي قرر فيه صرف هذه المكافآت عن عام 2005م، كما أرفق لائحة تنظيم العمل المصادق عليها من قبل وزير العمل والتي تنص في المواد من (34) إلى (37) على منح العاملين العلاوات والمكافآت متى توفت الشروط اللازمة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إضافة مكافآت العاملين بمبلغ (869,249) ريالاً لأرباح عام 2005م حيث إن الفرع لم يقدم قرارات مجلس الإدارة المؤيدة لصرف هذا المبلغ.



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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند المكافآت، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الاطلاع على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ تبين أن المادة (125) تلزم صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملاً فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وحيث قدم المكلف لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل، وكذلك صوراً من عقود العاملين الذين تم صرف المكافأة لهم تتضمن أحقيتهم في الحصول على تلك المكافآت، لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند يُعد من المصاريف جائزة الحسم، وعليه تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند المكافآت.

البند السادس: التأمينات الاجتماعية لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) برفض اعتراض فرع البنك على فرق التأمينات الاجتماعية لعام 2005م، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة أضافت لصافي الربح الفرق بين التأمينات الاجتماعية المحملة على الحسابات والتأمينات المسددة بموجب شهادة التأمينات، وقد أيدت اللجنة الابتدائية طريقة حساب الفروقات الواردة بوجهة نظر الهيئة وهي المقارنة رغم عدم صحتها، وأن الطريقة الصحيحة هو إخضاع راتب السعوديين للتقاعد والضمان بواقع 9% وإخضاع أجور الأجانب والسعوديين لتأمينات الإخطار بمعدل 2%، وأن ما تم تحميله على الحسابات هو حصة صاحب العمل فقط ومن ثم عدم وجود أي مصروف تأمينات محمل بالزيادة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن التأمينات الاجتماعية المحملة على الحسابات تبلغ (746,000) ريال، بينما التأمينات الواردة بموجب شهادة التأمينات الاجتماعية هي بمبلغ (681,702) ريالاً بفرق وقدره (64,298) ريالاً وهو ما تم إضافته للربح.



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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق التأمينات الاجتماعية، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن الإثبات المحاسبي لمبلغ التأمينات الاجتماعية خلال العام يتمثل في شهادة التأمينات الصادرة من طرف ثالث وهو المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، لذا فإن الفرق بين التأمينات الاجتماعية المحملة على الحسابات والتأمينات الواردة في شهادة التأمينات يعد من المصاريف غير المؤيدة مستندياً، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق التأمينات الاجتماعية.

البند السابع: المصروفات المتنوعة لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/7) برفض اعتراض فرع البنك على عدم حسم المصروفات المتنوعة لعام 2007م، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذا البند البالغ (507,583) ريالاً يمثل رسوم استخدام النظام الخاص ب(ب) (خدمة التداول التجاري) وذلك لتنفيذ عمليات تداول الأسهم في سوق المال لعدم وجود نظام لدى البنك في ذلك الوقت، وقد تم تأسيس شركة لهذا الغرض فيما بعد وفقاً لمتطلبات مؤسسة النقد العربي السعودي، وعليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قدم إشعارات فقط من النظام، ونظراً لعدم توفر المستندات المؤيدة، لذا تم رد هذا المبلغ للربح، وهذا هو الإجراء النظامي في مثل هذه الحالات.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند المصروفات المتنوعة (خدمة التداول التجاري)، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث قدم البنك وثيقة "خدمة التداول التجاري" مع (ب) بخصوص توفير خدمة التداول التجاري، لذا ترى اللجنة أن هذا البند يعد من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة،



وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند المصروفات المتنوعة (خدمة التداول التجاري).

البند الثامن: الخسائر المتراكمة للأعوام من 2005م حتى 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/9) برفض اعتراض فرع البنك على الخسائر المتراكمة المرحلة للأعوام القادمة، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة استبعدت في الربط العمولة المدفوعة للمركز الرئيس، وفيما لو قضت اللجنة بتأييد البنك في عدم استبعاد العمولة من الوعاء الضريبي، لذا يتم حسم الخسائر الضريبية المعدلة في حدود 25% من الأرباح المعدلة للأعوام من 2005م حتى 2009م.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي موافقة المكلف في حسم الخسائر المتراكمة في حدود 25% من الأرباح المعدلة للأعوام محل الخلاف حول استبعاد العمولة المدفوعة للمركز الرئيس من الوعاء الضريبي في حال قبول وجهة نظر المكلف من قبل اللجنة المختصة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الخسائر الضريبية المعدلة في حدود 25% من الأرباح المعدلة للأعوام من 2005م حتى 2009م، في حين تتفق الهيئة مع المكلف في حال قبول اللجنة وجهة نظر المكلف بشأن العمولة المدفوعة للمركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن اللجنة أيدت المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2009م ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس، كما أن الهيئة وافقت على حسم الخسائر المتراكمة في حدود 25% من الأرباح المعدلة في حال قبول وجهة نظر المكلف من قبل اللجنة، وعليه فإن الخلاف حول هذا البند يُعد منتهياً.

البند التاسع: غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير للأعوام من 2005م حتى 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/10) برفض اعتراض فرع البنك على الغرامات، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه مكلف زكوي قدم الإقرارات الزكوية ضمن الأجل النظامي، ولم يخالف أحكام المادة (76) من النظام الضريبي، ومن ثم لا يستحق عليه غرامة عدم تقديم إقرار.



وأضاف المكلف أن غرامة التأخير التي فرضتها الهيئة نتجت من استبعاد العمولة المدفوعة للمركز الرئيس وفرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض المدفوعة للبنوك غير المقيمة، وطبقاً للفقرة (أ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية يصبح فرق الضريبة مستحقاً إذا وافق المكلف على الربط، أي أن الضريبة لا تصبح مستحقة إذا اعترض عليها المكلف، ومن ثم عدم توجب غرامة على الضريبة إلا بعد انتهاء مراحل التقاضي المختلفة بين الهيئة والمكلفين.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقدم الإقرارات الضريبية رغم طلب طلبها أكثر من مرة، وقدم إقرارات زكوية رغم أنه فرع لبنك غير مقيم ويخضع للضريبة، ولذلك فإن موقف الهيئة سليم تماماً وإجراءاتها المتخذة في الربط صحيح بإخضاع الفرع للغرامات الواردة في هذا البند طبقاً للنظام الضريبي.

أما بالنسبة لفرض غرامة التأخير بواقع (1%) عن كل (30) يوم تأخير، فقد تم طبقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية.

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 فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة تأخير على الضريبة غير المسددة للأعوام من 2005م حتى 2009م، في حين ترى الهيئة فرض غرامتي عدم تقديم الإقرار والتأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وفيما يتعلق بغرامة عدم تقديم الإقرار فإنه باطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن المادة (60) منه تنص على "أ- يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد وتدون رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة"، كما تنص المادة (76) على "1- تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام...".

كما أنه باطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (67) تنص على "1- تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي".

وترى اللجنة أنه تطبيقاً للمادة (60) من نظام ضريبة الدخل فإن المكلف ملزم بتقديم إقراره وفق نموذج معتمد وتسديد الضريبة المستحقة بموجب إقراره خلال (120) يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار، وإلا ترتب على مخالفة ذلك أو التأخر عنه أن يدفع المكلف غرامة عدم تقديم الإقرار التي نصت عليها المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية.



وحيث إن المكلف قدم إقرارات زكوية لأعوام الاستئناف على أساس أنه مكلف زكوي، فإنه يكون بذلك قد خالف أحكام الفقرة (أ) من المادة الستين من النظام الضريبي، ومن ثم تتوجب عليه غرامة عدم تقديم الإقرار، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2005م حتى 2009م.

أما ما يتعلق بغرامة التأخير على الضريبة غير المسددة للأعوام من 2005م حتى 2009م، فإنه باطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) 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 (1%) 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".

وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس وبند المصروفات المتنوعة وبند المكافآت، كما أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض لأقل من (90) يومًا، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة القروض لأكثر من (90) يومًا، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة، وتطبيقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من فرع بنك (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (48) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1- انتهاء الخلاف حول خضوع المكلف لضريبة الدخل، وذلك لموافقته على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.



- 2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2009م ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3/أ- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2008م و2009م، وذلك لموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.
- ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال الأعوام من 2005م حتى 2009م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم ضريبة الاستقطاع على عمولة القروض المدفوعة للمركز الرئيس من ضريبة الدخل للأعوام من 2005م حتى 2009م، وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
- 5- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند المكافآت، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 6- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق التأمينات الاجتماعية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 7- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند المصروفات المتنوعة (خدمة التداول التجاري)، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 8- انتهاء الخلاف حول بند الخسائر الضريبية المعدلة للأعوام من 2005م حتى 2009م، وذلك لموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.
- 9/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2005م حتى 2009م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس وبند المصروفات المتنوعة وبند المكافآت لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ج- عدم توجب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



د- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا،
وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1692

سنة القرار: 1438

المفتاح

أجور / غرامة / مصروفات / مكافأة - ضريبة

الموضوع

أجور عاملين / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات مركز رئيس / مكافأة عاملين

المبدأ

1. رفع الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية بعد المهلة النظامية يؤدي إلى رفضه شكلاً، ولا يقبل اعتراض المنشأة هذا الرفض أمام الاستئناف.
2. عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.
3. قبول الهيئة حسم أحد البنود ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، يترتب عليه رفض طلب الهيئة إعادة النظر في حسم هذا البند.
4. يحدد نطاق المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس ضمن المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي بما ورد في اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين المملكة ودولة الخاضع لضريبة الدخل.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/5/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن فرع (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (10) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2001م حتى 2004م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف:....



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/405) بتاريخ 1435/3/13هـ، وقدمت الهيئة استئنافها المقيد لدى هذه اللجنة برقم (363) بتاريخ 1435/4/5هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما، كما قدم المكلف استئنافه المقيد لدى هذه اللجنة برقم (403) بتاريخ 1435/5/11هـ وقدم ضمانا بنكيًا بمبلغ (1,570,252) ريال مقابل فرق الضريبة والغرامات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وذلك للأعوام من 2001م حتى 2008م، وفي جلسة الاستماع ذكر ممثلو الهيئة أن الضمان الذي قدمه المكلف كان قبل تنفيذ الهيئة للقرار الابتدائي، وأن ربط الهيئة المعدل بموجبه أعلى من قيمة الضمان ولم يسدد المكلف الفرق أو يقدم به ضمانا بنكيًا إضافيًا حتى تاريخه. كما استأنفت الهيئة القرار الابتدائي فيما نص به على "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، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها" وذكرت بأنه يحق للمكلف أو الهيئة استئناف قرار اللجنة الابتدائية الصادر بشأن الربط الضريبي الخاص بالسنوات الخاضعة للنظام الضريبي القديم وهي 2001م حتى 2004م خلال ثلاثين يومًا بدءًا من اليوم التالي لاستلام القرار الابتدائي طبقًا لأحكام المادة السادسة والعشرين من القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ المعدلة بالقرار الوزاري رقم (480/3) بتاريخ 1413/3/1هـ، وليس خلال ستين يومًا كما أوضحت اللجنة الابتدائية في قرارها وتتمسك بأحقيتها في المطالبة برفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية عن السنوات من 2001م حتى 2004م إذا قدم بما يخالف أحكام المادة المذكورة.

وبعد الاطلاع والدراسة تبين أن المكلف قدم للهيئة خلال المهلة النظامية للاستئناف، ضمانًا بنكيًا برقم (.....) بتاريخ 1435/5/4هـ بمبلغ (1,570,252) ريال بموجب خطابه رقم (2014/0249/ج) بتاريخ 1435/5/8هـ مقابل فروق الضريبة والغرامات المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي وذلك للأعوام من 2001م حتى 2008م، وأن الهيئة نفذت القرار الابتدائي بعد انتهاء المهلة النظامية للاستئناف وأشعرت المكلف بالربط المعدل بموجبه بالخطاب رقم (1435/16/4962) بتاريخ 1435/7/26هـ الذي يظهر استحقاقًا مبلغ (2,142,780) ريال بفرق (572,582) ريال زيادة عن الضمان البنكي المقدم من المكلف.

وبرجوع اللجنة للمادة (26) من القرار الوزاري رقم (340) في 1370/7/1هـ المعدلة بالقرار الوزاري رقم (480/3) في 1414/3/1هـ والتي تنص على أن "لكل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف الحق في استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في ميعاد لا يتجاوز ثلاثين يومًا من تاريخ استلام القرار على أن يقوم المكلف قبل قبول استئنافه بسداد الضريبة المستحقة عليه طبقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية نقدًا أو بتقديم ضمان بنكي..."، وتبين أن المادة (25) تنص على "تصدر لجنة الاعتراض الابتدائية قرارها في الاعتراض بعد سماع آراء الطرفين بأغلبية الآراء ولا يجوز أن يقل ربط الضريبة في قرارها عما أقر به المكلف أو



ممثله ولا أن يتجاوز ربط المصلحة، وتخطر اللجنة كلاً من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف بالقرار وأسبابه ب خطاب موصى عليه بعلم الوصول في ميعاد لا يتجاوز خمسة عشر يومًا من تاريخ صدوره ويعتبر واجب النفاذ ولو تم استئنائه"، كما اطلعت اللجنة على الخطاب الوزاري رقم (2301/17) بتاريخ 1408/3/12هـ الذي ينص على "نفيدكم أن المادة (26) من القرار الوزاري المشار إليه صريح وواضح في عدم قبول الاستئناف المقدم من المكلف ما لم يتم بتسديد الضريبة المتوجبة عليه طبقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية بعد أن يتم إبلاغه بالقرار ب خطاب موصى عليه بعلم الوصول حيث تهدف هذه المادة إلى تمكين المصلحة من سهولة تحصيل الضريبة وعدم تأخيرها وإلزام المكلف بدفع ما عليه من ضرائب بعد أن تكون لجنة ذات اختصاص قضائي قد فصلت في منازعته إضافة إلى أن المادة (25) من نفس اللائحة قد اعتبرت قرار لجنة الاعتراض الابتدائية قرارًا واجب النفاذ ولو تم استئنائه مما يعني وجوب تسديد الضريبة قبل قبول قيد الاستئناف لدى اللجنة"، وكذلك الخطاب الوزاري رقم (466/3) بتاريخ 1415/1/17هـ المتضمن أن الأداة التي يتم بموجبها تحديد مقدار الضريبة المتوجبة بموجب القرار الابتدائي هو الربط الذي تجربته الهيئة، وأنه تنفيذاً للمادة (26) المشار لها أعلاه، يمكن للمكلف إذا رغب في استئناف القرار الابتدائي ولم تبلغه الهيئة بالربط المعدل قبل نهاية المهلة النظامية للاستئناف أن يقوم بتحديد مقدار الضريبة التي يغلب على ظنه أنها واجبة عليه بموجب القرار الابتدائي ويقدم بها ضماناً بنكيًا دون حاجة إلى انتظار تبليغه بالربط المعدل الذي ستجربه الهيئة، وحيث إن الأحكام النظامية أعلاه، حفظت للمكلف حق قبول قيد استئنائه لدى اللجنة إذا لم تبلغه الهيئة بالربط المعدل بموجب القرار الابتدائي قبل نهاية المهلة النظامية للاستئناف شريطة أن يحدد المبلغ المستحق بموجب القرار الابتدائي ويقدم به ضماناً بنكيًا خلال المهلة النظامية، وأن القرار الابتدائي يعتبر واجب النفاذ ولو تم استئنائه، فإن المدة التي نص عليها في أحقية أي من طرفي النزاع (الهيئة والمكلف) في الاستئناف خلالها هي المدة التي تسري نظاماً على الاستئناف المقدم على ذلك القرار، وحيث إن المكلف قام بحساب المبلغ المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي وقدم به ضماناً بنكيًا خلال المهلة النظامية للاستئناف، ولم تشعره الهيئة بتنفيذ القرار الابتدائي خلال تلك المدة، فإن استئناف المكلف يكون مقبولاً من الناحية الشكلية، لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: قبول الاعتراض من الناحية الشكلية للأعوام من 2001م حتى 2004م.

قضى القرار الابتدائي في (أولاً) بقبول الاعتراض من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به في هذا البند فيما يخص الأعوام من 2001م حتى 2004م حيث جاءت وجهة نظرها بأنه تم إخطار المكلف بالربط الضريبي عن السنوات من 2001م حتى 2004م بموجب الخطاب الصادر برقم (1432/16/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ وتم الاعتراض عليه من المكلف بالاعتراض الوارد للمصلحة برقم وارد (20127) بتاريخ 1432/7/6هـ وعليه يكون الاعتراض على السنوات من 2001م حتى 2004م قد تجاوز الثلاثين يومًا وعليه يكون غير مقبول من الناحية الشكلية طبقاً لأحكام المادة (23) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ التي تنص على (يجوز



للمكلف الاعتراض على الربط الضريبي في ميعاد (لا يتجاوز ثلاثين يومًا) من تاريخ إخطاره بمقدار الضريبة التي ربطت عليه وأساس هذا الربط...).

وبخصوص حيثيات القرار الابتدائي التي انتهت إلى قبول الاعتراض شكلاً لعدم إيضاح فترة الاعتراض في الربط توضح الهيئة العامة للزكاة والدخل أن فترات الاعتراض والاستئناف موضحة تفصيلاً في الأنظمة الضريبية ولوائحها التنفيذية ولا يجوز الاعتذار بالجهل بالنظام كما أن الأنظمة الضريبية لم توجب على الهيئة العامة للزكاة والدخل تحديد فترة الاعتراض في الربط المرسله للمكلفين , ففي حالة تمسك اللجان بأحقية المكلف في الاعتراض على الربط في أي وقت شاء طالما لم يُذكر في الربط فترة الاعتراض فإن ذلك سوف يؤدي إلى فوضى ضريبية ويكون من حق المكلفين الاعتراض على ربوط الهيئة العامة للزكاة والدخل وقرارات اللجان وأحكام ديوان المظالم بعد أي فترة زمنية مهما طالما لم يذكر بها فترات الاعتراض أو الاستئناف , إضافة إلى أنه سوف يتم الاسترشاد بذلك في باقي الأوجه الشكلية للاعتراض مثل تقديمه من غير ذي صفة أو عدم ذكر أسباب الاعتراض أو عدم سداد الضريبة المتوجبة على البنود غير المعترض عليها إذا لم تذكر الهيئة العامة للزكاة والدخل ذلك صراحةً في كل ربط مرسل منها للمكلفين.

وعليه تطالب الهيئة العامة للزكاة والدخل برفض الاعتراض المقدم من المكلف شكلاً على الربط الضريبي للسنوات من 2001م حتى 2004م.

وباطلاع المكلف على وجهة نظر الهيئة ذكر ما يلي:

- أن خطابات الهيئة التي تصدرها تحدد المهلة النظامية التي يحق للمكلف خلالها تقديم الاعتراض وأرفق عينة من تلك الخطابات، وأن الهيئة قامت بإصدار الربط للسنوات من 2001م حتى 2008م ولم تحدد أو تفصل مدة الاعتراض حسب السنوات مما يعني أنه يحق للمكلف الاعتراض حسب القانون الضريبي الساري الذي حدد مدة الاعتراض بـ 60 يومًا، وهذا ما تذكره اللجان الابتدائية والاستئنافية في قراراتها حيث إنها تحدد المهلة النظامية للاستئناف.
- أنه اجتمع مع الهيئة بعد تقديم الاعتراض وتم مناقشة جميع بنود الاعتراض مع ممثلي الهيئة وبناءً عليه تم ضبط محضر يوضح ما تم الاتفاق عليه، ولم ترفض الهيئة الاعتراض شكلاً في الاجتماع المذكور، وبعد تقديم المكلف للمستندات التي طلبتها الهيئة تم إصدار الربط المعدل والذي شمل تعديل البنود التي قبلتها الهيئة خلال الاجتماع.
- أن قبول الهيئة الاجتماع مع المكلف ومناقشة بنود الاعتراض هو خير دليل على قبول الاعتراض من الناحية الشكلية خصوصاً أن محضر الاجتماع والربط المعدل المشار له أعلاه تم مراجعته من الجهات ذات الاختصاص بالهيئة، وقد نصت وجهة نظر الهيئة المرفوعة للجنة الاعتراض أن الاعتراض على الربط الأول والربط المعدل مقبولان من الناحية الشكلية.
- أن صدور ربط معدل من الهيئة العامة للزكاة والدخل يلغي الربط السابق ويعد ربطاً جديداً تم الاعتراض عليه خلال المهلة النظامية طبقاً ما أكدته الهيئة في وجهة نظرها المقدمة للجنة الاعتراض.



- إن إلغاء الربط المعدل يخضع للشروط والأسباب الواردة في القرار الوزاري رقم (2555) ولنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن الربط المعدل صدر بعد الاجتماع مع الهيئة وبناءً على مستندات تم تقديمها من قبل الشركة ومراجعتها وقبلتها الهيئة، فإنه ليس هناك ما يبرر نظاماً إلغاء الربط المعدل، أخذاً في الاعتبار أن مثل هذا الإجراء يؤدي إلى عدم الاستقرار لدى مكلفي الضريبة.

- أن هناك قرارات عدة صادرة من اللجان الابتدائية والاستئنافية أكدت على عدم صحة إجراء الهيئة بإلغاء الربط المعدل وأن عليها تحمل نتيجة خطأها.

- أن الهيئة تقوم عادة بإصدار ربوط لشركات أخرى لسنوات مختلفة في ظل النظام القديم والجديد تتضمن مهلة الستين يوماً، ولوجود تداخل في السنوات كان الأولى أن توضح الهيئة مهلة الاعتراض للسنوات الخاصة لنظام الضريبة القديم والسنوات الخاصة بنظام الضريبة الجديد، ومن ثم فإن عدم افصاح الهيئة وعدم تحديد المهلة في خطاب الربط قد فهم منه بأن المهلة الواجب تطبيقها هي (60) يوماً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة رفض اعتراض المكلف على الربط الضريبي للأعوام من 2001م حتى 2004م من الناحية الشكلية لتقديمه بعد المهلة النظامية، في حين يتمسك المكلف بوجهة نظره في قبول اعتراضه، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالاطلاع والدراسة تبين أنه بناءً على فحص الهيئة لحسابات المكلف ميدانياً للأعوام من 2001م حتى 2008م أجرت الربط الضريبي بموجب الخطاب رقم (1432/12/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ واعتراض عليه المكلف بتاريخ 1432/7/6هـ، وبناءً على محضر الاجتماع الذي عقدته الهيئة معه بتاريخ 1433/3/8هـ لمناقشة اعتراضه أجرت الربط الضريبي للأعوام المذكورة بموجب خطابها رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ الذي نص على "إشارة إلى خطابكم رقم (2011/0602/ج) بتاريخ 1432/7/4هـ بشأن ملاحظتكم على الربط الضريبي للأعوام من 2001م حتى 2008م، كما نشير إلى الاجتماع الذي تم بإدارة كبار المكلفين مع ممثلين من مكتب (ب) - محاسبين قانونيين بتاريخ 1433/2/8هـ، وبعد الاطلاع والدراسة وفي ضوء ما ورد بمحضر الاجتماع وما قدم من بيانات بخصوص البنود محل الملاحظة نرفق لكم الربط الضريبي المعدل..."، وألحقته بخطابها رقم (1434/16/3097) بتاريخ 1434/5/18هـ الذي ينص على "إشارة إلى خطابنا رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ المتضمن الربط المعدل للربط الأصلي المرسل بخطابنا رقم (1432/16/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ، بناءً على الاعتراض على الربط الأصلي الوارد برقم (2017) بتاريخ 1432/7/6هـ وبعد الدراسة نفيدكم باعتبار الربط المعدل المشار إليه كأن لم يكن وتلغى آثاره فيما يخص السنوات من 2001م حتى 2004م فقط حيث قدم اعتراضكم بعد الموعد النظامي



للاعتراض عليها والمحددة بثلاثين يومًا فقط طبقًا للمادة (23) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ، كما قدم المكلف اعتراضًا على الربط المعدل بتاريخ 1434/6/13هـ.

وبرجوع اللجنة للمادة (23) من القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ التي تنص على "يجوز للمكلف الاعتراض على ربط الضريبة في ميعاد لا يتجاوز (ثلاثين) يومًا من تاريخ إخطاره بمقدار الضريبة التي ربطت عليه وأساس هذا الربط، ويكون اعتراض المكلف بموجب عريضة مسببة يقدمها من أصل وصورة إلى الجهة التي أخطرت به بالربط..." والقرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ الذي نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربط الزكوية والضريبة النهائية وعلى وجه الخصوص الفقرة (ثانيًا/1) التي نصت على "يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التالية خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية نتيجة لقبول المكلف أو باستنفاذه جميع طرق الاعتراض أيهما أبعد:

1- الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات".

وحيث تبين أن الهيئة درست اعتراض المكلف والاجتماع معه لمناقشته وقبل أن ترفع بوجهة نظرها برفضه من الناحية الشكلية للجنة الاعتراض باعتبارها الجهة المخولة بالفصل في ذلك، تصدرت لدراسة الناحية الموضوعية واقتنعت بوجهة نظر المكلف في بعض البنود وبناءً على ذلك أخطرت بالربط المعدل، مما يكون معه هذا الإجراء في إطار تعديل الأخطاء في تطبيق النصوص النظامية والتعليمات التي نص عليها القرار الوزاري رقم (2555) المشار إليه أعلاه، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها رفض اعتراض المكلف على الربط الضريبي للأعوام من 2001م حتى 2004م من الناحية الشكلية.

البند الثاني: انتهاء الخلاف في بند فروق الرواتب والأجور بقبول الهيئة العامة للزكاة والدخل وجهة نظر المكلف للأعوام من 2001م حتى 2004م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/2) بانتهاء الخلاف في بند فرق الرواتب والأجور بقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف.

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند حيث جاءت وجهة نظرها بأن اللجنة استرشدت في قرارها بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل قبلت البند بموجب الربط المعدل الصادر بتاريخ 1434/3/18هـ، والهيئة العامة للزكاة والدخل توضح أن هذا الربط المعدل الصادر منها برقم صادر (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ تم إلغاؤه بسبب عدم قبول الاعتراض على السنوات من 2001م حتى 2004م من الناحية الشكلية وعليه فأن الهيئة العامة للزكاة والدخل تتمسك بما ورد في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة حيث لم تبدي الهيئة العامة للزكاة والدخل قبولها لهذا البند عند إيضاح وجهة نظرها رفض اعتراض المكلف للأعوام من 2001م حتى 2004م من الناحية الشكلية لتقديمه بعد المهلة النظامية.

وتتمسك الهيئة العامة للزكاة والدخل بهذه الفروق عن الأعوام من 2001م حتى 2004م لعدم القبول الشكلي لها.



وباطلاع المكلف على وجهة نظر الهيئة تمسك بوجهة نظره في البند الأول التي ذكر فيها ما يلي:

- أن خطابات الهيئة التي تصدرها تحدد المهلة النظامية التي يحق للمكلف خلالها تقديم الاعتراض وأرفق عينة من تلك الخطابات، وأن الهيئة قامت بإصدار الربط للسنوات من 2001م حتى 2008م ولم تحدد أو تفصل مدة الاعتراض حسب السنوات مما يعني أنه يحق للمكلف الاعتراض حسب القانون الضريبي الساري الذي حدد مدة الاعتراض بـ 60 يومًا، وهذا ما تذكره اللجان الابتدائية والاستئنافية في قراراتها حيث إنها تحدد المهلة النظامية للاستئناف.

- أنه اجتمع مع الهيئة بعد تقديم الاعتراض وتم مناقشة جميع بنود الاعتراض مع ممثلي الهيئة وبناءً عليه تم ضبط محضر يوضح ما تم الاتفاق عليه، ولم ترفض الهيئة الاعتراض شكلاً في الاجتماع المذكور. وبعد تقديم المكلف للمستندات التي طلبتها الهيئة تم إصدار الربط المعدل والذي شمل تعديل البنود التي قبلتها الهيئة خلال الاجتماع.

- أن قبول الهيئة الاجتماع مع المكلف ومناقشة بنود الاعتراض هو خير دليل على قبول الاعتراض من الناحية الشكلية خصوصاً أن محضر الاجتماع والربط المعدل المشار له أعلاه تم مراجعته من الجهات ذات الاختصاص بالهيئة، وقد نصت وجهة نظر الهيئة المرفوعة للجنة الاعتراض أن الاعتراض على الربط الأول والربط المعدل مقبولان من الناحية الشكلية.

- أن صدور ربط معدل من الهيئة العامة للزكاة والدخل يلغي الربط السابق ويعد ربطاً جديداً تم الاعتراض عليه خلال المهلة النظامية طبقاً ما أكدته الهيئة في وجهة نظرها المقدمة للجنة الاعتراض.

- إن إلغاء الربط المعدل يخضع للشروط والأسباب الواردة في القرار الوزاري رقم (2555) ولنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن الربط المعدل صدر بعد الاجتماع مع الهيئة وبناءً على مستندات تم تقديمها من قبل الشركة ومراجعتها وقبلتها الهيئة، فإنه ليس هناك ما يبرر نظاماً إلغاء الربط المعدل، أخذاً في الاعتبار أن مثل هذا الإجراء يؤدي إلى عدم الاستقرار لدى مكلفي الضريبة.

- أن هناك قرارات عدة صادرة من اللجان الابتدائية والاستئنافية أكدت على عدم صحة إجراء الهيئة بإلغاء الربط المعدل وأن عليها تحمل نتيجة خطأها.

- أن الهيئة تقوم عادة بإصدار ربوط لشركات أخرى لسنوات مختلفة في ظل النظام القديم والجديد تتضمن مهلة الستين يومًا، ولوجود تداخل في السنوات كان الأولى أن توضح الهيئة مهلة الاعتراض للسنوات الخاصة لنظام الضريبة القديم والسنوات الخاصة بنظام الضريبة الجديد، ومن ثم فإن عدم إفصاح الهيئة وعدم تحديد المهلة في خطاب الربط قد فهم منه بأن المهلة الواجب تطبيقها هي (60) يومًا.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم قبول بند فرق الرواتب والأجور للأعوام من 2001م حتى 2004م لتمسكها برفض اعتراض المكلف أمام اللجنة الابتدائية من الناحية الشككية، وكذلك عدم موافقتها على وجهة نظر المكلف من الناحية الموضوعية، في حين يتمسك المكلف بوجهة نظره في قبول هذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالاطلاع والدراسة تبين أنه بناءً على فحص الهيئة لحسابات المكلف ميدانيًا للأعوام من 2001م حتى 2008م أجرت الربط الضريبي بموجب الخطاب رقم (1432/12/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ واعتراض عليه المكلف بتاريخ 1432/7/6هـ، وبناءً على محضر الاجتماع الذي عقدته الهيئة معه بتاريخ 1433/3/8هـ لمناقشة اعتراضه أجرت الربط الضريبي للأعوام المذكورة بموجب خطابها رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ الذي نص على "إشارة إلى خطابكم رقم (2011/0602/ج) بتاريخ 1432/7/4هـ بشأن ملاحظاتكم على الربط الضريبي للأعوام من 2001م حتى 2008م، كما نشير إلى الاجتماع الذي تم بإدارة كبار المكلفين مع ممثلين من مكتب (ب) - محاسبين قانونيين بتاريخ 1433/2/8هـ، وبعد الاطلاع والدراسة وفي ضوء ما ورد بمحضر الاجتماع وما قدم من بيانات بخصوص البنود محل الملاحظة نرفق لكم الربط الضريبي المعدل..." وألحقته بخطابها رقم (1434/16/3097) بتاريخ 1434/5/18هـ الذي ينص على "إشارة إلى خطابنا رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ المتضمن الربط المعدل للربط الأصلي المرسل بخطابنا رقم (1432/16/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ، بناءً على الاعتراض على الربط الأصلي الوارد برقم (2017) بتاريخ 1432/7/6هـ وبعد الدراسة نفيدكم باعتبار الربط المعدل المشار إليه كأن لم يكن وتلغى آثاره فيما يخص السنوات من 2001م حتى 2004م فقط حيث قدم اعتراضكم بعد الموعد النظامي للاعتراض عليها والمحددة بثلاثين يومًا فقط طبقًا للمادة (23) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ، كما قدم المكلف اعتراضًا على الربط المعدل بتاريخ 1434/6/13هـ.

وحيث إن هذه اللجنة انتهت في البند (ثانيًا/1) من هذا القرار إلى قبول اعتراض المكلف أمام اللجنة الابتدائية من الناحية الشككية وأن الهيئة في الربط المعدل قبلت بحسم هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة مما يعتبر معه هذا البند في حكم المنتهي فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في طلبها إعادة النظر في وجهة نظرها أمام اللجنة الابتدائية حول بند فرق الرواتب والأجور للأعوام من 2001م حتى 2004م.

البند الثالث: المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس للأعوام من 2001م حتى 2004م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/1) برفض اعتراض المكلف حول بند المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيسي، وفقًا لحيثيات القرار. واستأنف المكلف القرار حيث جاءت وجهة نظره بأن اللجنة أيدت الهيئة العامة للزكاة والدخل في إضافة المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيسي، وفي هذا الخصوص نورد ما يلي:



- إن اتفاقية الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة وحكومة الجمهورية الفرنسية جاءت صريحة وواضحة ولا تقبل الاجتهادات حيث نصت في المادة (6/14) منها إلى ما يلي:

"عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواءً أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيسي أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة فيما عدا المؤسسات المصرفية".

طبقاً للمادة المشار إليها اعلاه، تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية باستثناء الإتاوات أو الرسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى.

كما هو مبين في رد الشركة على محضر الأعمال بموجب خطاب المحاسب القانوني رقم (454/2012/ج) بتاريخ 1433/7/16 هـ والمودع لدى مصلحة الزكاة والدخل بقرية رقم (23508/16/1433) بتاريخ 1434/7/19 هـ، قامت الشركة بتزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بشهادات المحاسب القانوني الخارجي للشركة المتعلقة بالمصاريف الإدارية والتكاليف الفنية للعاملين الفنيين بالمركز الرئيسي، مع ترجمة معتمدة لها باللغة العربية، طبقاً لمتطلبات المنشور الدوري رقم (3) لعام 1389 هـ الذي أشارت إليه الهيئة العامة للزكاة والدخل في وجهة نظرها.

طبقاً لما تم الاتفاق عليه مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل في محضر الأعمال بخصوص أحقية الشركة بخصم المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيسي كمصروف ضريبي للسنوات من 2001م حتى 2007م استناداً إلى اتفاقية الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية فرنسا وإفادتنا بإدالة الموضوع إلى إدارة العمليات الدولية بالهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن تفسير الاتفاقية المذكورة حول هذه المصاريف، إلا أن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تقم حتى تاريخه بإبلاغنا عن أي تطورات بخصوص إدالة الموضوع إلى إدارة العمليات الدولية وما توصلت إليه من نتائج.

وباطلاع الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكر ممثليها أن الهيئة تؤكد على أنها رفضت اعتماد حصة الفرع من المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي المحملة من المركز الرئيسي بناءً على المنشور الدوري رقم (3) لعام 1389م طبقاً للفقرة (3/أ) لبند المصاريف الإدارية وكذلك المادة (10) فقرة (10) من اللائحة والتي نصت على عدم جواز خصم المصاريف الإدارية والعمومية الغير مباشرة التي تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري المدفوعة للمركز الرئيسية بالخارج من فروعها العاملة بالمملكة كما أن المادة المشار إليها من الاتفاقية لا تنطبق على حالة المكلف ولذلك تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2001م حتى 2004م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف بخصوص هذا البند تبين أن المصاريف المحملة على الفرع من مركزه الرئيس تم حسابها على أساس تقديري وذلك بتحديد حصة الفرع بناءً على نسبة مبيعاته إلى المبيعات العالمية للشركة.

وبرجوع اللجنة للفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا التي تنص على "عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواء أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيسي أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة، فيما عدا المؤسسات المصرفية".

وحيث يتضح من نص الاتفاقية أنه يجوز للفرع تحميل مصاريفه للأغراض الضريبية بالمصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به، وكذا الفوائد المصرفية المدفوعة للمصارف الخارجية والخاصة بتمويل الفرع، ولا تُجيز له تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع وأية مصاريف أخرى تخرج عن النطاق المحدد في الاتفاقية، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه قبول المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2001م حتى 2004م.

البند الرابع: المكافآت.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/4) برفض اعتراض المكلف على بند المكافآت؛ وفقًا لحججيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به في هذا البند وجاءت وجهة نظره، بأنه طبقًا لما تم الاتفاق عليه مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل في محضر الأعمال تم تزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بعينة من المستندات المؤيدة لسداد تلك المكافآت لموظفي الشركة بموجب خطاب المحاسب القانوني رقم (2012/0454/ج) بتاريخ 1433/7/16هـ.



وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أن الهيئة طلبت أثناء الفحص الميداني المستندات التي تؤكد سياسة الشركة تجاه الحوافز، ووعد الحاضرون بتقديمها خلال ثلاثة أسابيع من انتهاء أعمال الفحص، والتي انتهت بتاريخ 1431/6/15 هـ. ولم تقدم هذه المستندات حتى مع الاعتراض، وترى الهيئة أن البند لا يوجد له مستند مؤيد له، وإلا قدم وفق الاعتراض، ومن ثم تكون معالجة المصلحة سليمة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2001م حتى 2004م، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبولها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع واطلاع اللجنة على نظام العمل الساري على هذه الحالة، والتي تعد قواعده متعلقة بالنظام العام، والتي تلزم صاحب العمل في المؤسسات أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف تبين أنها عبارة عن كشف بالمبالغ المدفوعة للموظفين، ولم يقدم لهذه اللجنة لائحة بالجزاءات والمكافآت معتمدة من وزارة العمل خلال أعوام الاستئناف.

وحيث إن الأركان القانونية لصرف هذه المكافآت والحوافز لم تكتمل لعدم وجود سياسة مكتوبة ومعتمدة من قبل وزير العمل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2001م حتى 2004م.

البند الخامس: غرامات التأخير.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/7) برفض اعتراض المكلف حول بند غرامات التأخير؛ وفقا لحجتيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن جميع مواضيع الاعتراض هي محل خلاف من نواحٍ مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، وأنه طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة العامة للزكاة والدخل والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها، وقد بينت الفقرة الثانية من المادة (71) الحالات التي تكون فيها المستحقات نهائية كما يلي:



- موافقة المكلف على الربط.

- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه الهيئة العامة للزكاة والدخل.

- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

وبناءً على ما تقدم، فإن تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل ليست نهائية طبقاً للفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل الجديد نظراً لعدم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو ديوان المظالم متعلق باعتراض الشركة، ويطالب المكلف بعدم حساب غرامة تأخير على جميع البنود محل الخلاف.

وباطلاع الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكر ممثلوها أن النظام الضريبي جاء حاسماً في النقاط محل اعتراض المكلف ومن ثم فلا مجال لاعتراض المكلف وتحسب الغرامة في ضوء فرق الضريبة الناشئ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة بحجة أن بنود الاستئناف ناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المكلف والهيئة، في حين تتمسك الهيئة بحساب غرامة التأخير بحجة أنه لا يوجد اختلاف في وجهات النظر وأن بنود الاستئناف من الأمور المحسومة التي كان ينبغي على المكلف الالتزام بها عند تقديم إقراره الضريبي وسداد المستحق عليه في الموعد النظامي.

وبرجوع اللجنة للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) في 1370/1/21هـ التي تقضي أن يقدم المكلف الإقرار ويسدد بموجبه في أو قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة التي عمل البيان من أجلها وفي حالة عدم تقديم البيان ودفع المبلغ خلال خمسة أيام من المدة المحددة تضاف غرامة قدرها عشرة في المائة إلى المبلغ المستحق وإذا تجاوز التأخير خمسة عشر يوماً تصبح الغرامة خمسة وعشرين في المائة، وكذلك ما تضمنه المنشوران الدوريان رقم (3) لعام 1397هـ ورقم (5) لعام 1393هـ بأن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وحيث تبين أن بند المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس وبند المكافآت الذي رفضت اللجنة استئناف المكلف في طلبه قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2001م حتى 2004م تحكمه قواعد نظامية واضحة؛ فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة المستحقة الناتجة عن هذه البنود.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

1- قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة والمكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (10) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف الهيئة في طلبها رفض اعتراض المكلف للأعوام من 2001م حتى 2004م من الناحية الشكلية، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف الهيئة في طلبها إعادة النظر في وجهة نظرها أمام اللجنة الابتدائية حول بند فرق الرواتب والأجور للأعوام من 2001م حتى 2004م وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2001م حتى 2004م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول بند مكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2001م حتى 2004م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن عدم قبول بندي (المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس والمكافآت) ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2001م حتى 2004م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،



رقم القرار: 1693

سنة القرار: 1438

غرامة / مصروفات / مكافأة - ضريبة الدخل

المفتاح

غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة / مصروفات مركز رئيس

الموضوع

المبدأ

1. إلغاء قرار اللجنة الابتدائية برفض الطعن شكلاً، يترتب عليه إعادة القرار إليها مرة أخرى للفصل في الموضوع.
2. عدم تقديم المنشأة الإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
3. يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.
4. يشترط لحسم مكافآت العاملين أن يكون لدى المنشأة لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسم هذه المصروفات من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/5/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (10) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2008م. وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/1هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف:.....



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/405) بتاريخ 1435/3/13هـ، قدم المكلف استئنافه المقيم لدى هذه اللجنة برقم (403) بتاريخ 1435/5/11هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً بمبلغ (1,570,252) ريال مقابل فرق الضريبة والغرامات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وذلك للأعوام من 2001م حتى 2008م، وفي جلسة الاستماع ذكر ممثلي الهيئة أن الضمان الذي قدمه المكلف كان قبل تنفيذ الهيئة للقرار الابتدائي، وأن ربط الهيئة المعدل بموجبه أعلى من قيمة الضمان ولم يسدد المكلف الفرق أو يقدم به ضماناً بنكيّاً إضافياً حتى تاريخه.

وبعد الاطلاع والدراسة تبين أن المكلف قدم للهيئة خلال المهلة النظامية للاستئناف، ضماناً بنكيّاً برقم (ر 086448) بتاريخ 1435/5/4هـ بمبلغ (1,570,252) ريال بموجب خطابه رقم (ج/2014/0249) بتاريخ 1435/5/8هـ مقابل فروق الضريبة والغرامات المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي وذلك للأعوام من 2001م حتى 2008م، وأن الهيئة نفذت القرار الابتدائي بعد انتهاء المهلة النظامية للاستئناف وأشعرت المكلف بالربط المعدل بموجبه بالخطاب رقم (1435/16/4962) بتاريخ 1435/7/26هـ الذي يظهر استحقاق مبلغ (2,142,078) ريال بفرق (572,582) ريال زيادة عن الضمان البنكي المقدم من المكلف.

وبرجوع اللجنة للفقرة (هـ) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على "تصبح الضريبة واجبة السداد وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، وتعد نهائية ما لم يستأنف المكلف أو المصلحة هذا القرار خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه"، وتبين أن الفقرة (هـ) تنص على "المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحددة، وتسديد الضريبة المستحقة وفقاً للقرار المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ"، كما تبين أن الفقرة (10) من المادة (61) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1426/6/11هـ تنص على "على مصلحة الزكاة والدخل تنفيذ القرار الابتدائي وتعديل الربط بموجبه وإشعار المكلف بذلك حتى لو تم استئنافه. وتنص الفقرة (11/أ) على "إذا رغب المكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية يجب عليه ما يلي:

أ- تسديد الالتزام الضريبي المستحق للمصلحة بموجب القرار الابتدائي، أو تقديم ضمان بنكي بكامل القيمة ساري المفعول لمدة لا تقل عن سنة قابلاً للتجديد تلقائياً وقابلاً للمصادرة بعد صدور القرار النهائي بناءً على طلب المصلحة دون حاجة لموافقة أي طرف آخر، وأن يكون وفقاً للصيغة المعتمدة من ال النقد العربي السعودي وذلك كشرط لقبول استئنافه من الناحية الشكلية".



وحيث إن الأحكام النظامية أعلاه، حفظت للمكلف حق قبول قيد استثنائه لدى اللجنة إذا لم تبلغه الهيئة بالربط المعدل بموجب القرار الابتدائي قبل نهاية المهلة النظامية للاستئناف شريطة أن يحدد المبلغ المستحق بموجب القرار الابتدائي ويقدم به ضمانًا بنكيًا خلال المهلة النظامية، وحيث إن المكلف قام بحساب المبلغ المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي وقدم به ضمانًا بنكيًا خلال المهلة النظامية للاستئناف، ولم تشعره الهيئة بتنفيذ القرار الابتدائي خلال تلك المدة، وبناءً عليه فإن استئناف المكلف يكون مقبولاً من الناحية الشكلية، لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس للأعوام من 2005م حتى 2007م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/1) برفض اعتراض المكلف حول بند المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيسي، وفقًا لحثيات القرار، واستأنف المكلف القرار حيث جاءت وجهة نظره بأن اللجنة أيدت الهيئة العامة للزكاة والدخل في إضافة المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيسي. وفي هذا الخصوص نورد ما يلي:

- إن اتفاقية الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة وحكومة الجمهورية الفرنسية جاءت صريحة وواضحة ولا تقبل الاجتهادات حيث نصت في المادة 6/14 منها إلى ما يلي:

"عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواء أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيسي أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة فيما عدا المؤسسات المصرفية".

طبقًا للمادة المشار إليها أعلاه، تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية باستثناء الإتاوات أو الرسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى.

كما هو مبين في رد الشركة على محضر الأعمال بموجب خطاب المحاسب القانوني رقم (2012/454/ج) بتاريخ 1433/7/16هـ والمودع لدى مصلحة الزكاة والدخل بغير رقم (23508/16/1433) بتاريخ 1434/7/19هـ، قامت الشركة بتزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بشهادات المحاسب القانوني الخارجي للشركة المتعلقة بالمصاريف الإدارية والتكاليف الفنية للعاملين الفنيين بالمركز الرئيسي، مع ترجمة معتمدة لها باللغة العربية، طبقًا لمتطلبات المنشور الدوري رقم (3) لعام 1389هـ الذي اشارت إليه الهيئة العامة للزكاة والدخل في وجهة نظرها.



طبقاً لما تم الاتفاق عليه مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل في محضر الأعمال بخصوص أدقية الشركة بخضم المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيسي كمصرف ضريبي للسنوات من 2001م حتى 2007م استناداً إلى اتفاقية الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية فرنسا وإفادتنا بإحالة الموضوع إلى إدارة العمليات الدولية بالهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن تفسير الاتفاقية المذكورة حول هذه المصاريف، إلا أن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تقم حتى تاريخه بإبلاغنا عن أي تطورات بخصوص إحالة الموضوع إلى إدارة العمليات الدولية وما توصلت إليه من نتائج.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة تؤكد على أنها رفضت اعتماد حصة الفرع من المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي المحملة من المركز الرئيسي بناءً على المنشور الدوري رقم (3) لعام 1389م طبقاً للفقرة (3/أ) لبند المصاريف الإدارية وكذلك المادة (10) فقرة (10) من اللائحة والتي نصت على عدم جواز خصم المصاريف الإدارية والعمومية الغير مباشرة التي تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري المدفوعة للمركز الرئيسية بالخارج من فروعها العاملة بالمملكة كما أن المادة المشار إليها من الاتفاقية لا تنطبق على حالة الشركة، ولذلك تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيسي ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2005م حتى 2007م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف بخصوص هذا البند تبين أن المصاريف المحملة على الفرع من مركزه الرئيسي تم حسابها على أساس تقديري وذلك بتحديد حصة الفرع بناءً على نسبة مبيعاته إلى المبيعات العالمية للشركة. ويرجع اللجنة للفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا التي تنص على " عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواءً أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيسي أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة، فيما عدا المؤسسات المصرفية".



وحيث يتضح من نص الاتفاقية أنه يجوز للفرع تحميل مصاريفه للأغراض الضريبية بالمصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع، وكذا الفوائد المصرفية المدفوعة للمصارف الخارجية والخاصة بتمويل الفرع، ولا تُجيز له تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع وأية مصاريف أخرى تخرج عن النطاق المحدد في الاتفاقية، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه قبول المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2005م حتى 2007م.

البند الثاني: تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس لعام 2008م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/1) برفض اعتراض المكلف حول بند تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيسي، وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به في هذا البند، وذكر أنه طبقًا لما تم الاتفاق عليه في محضر الأعمال مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل بقبول خصم تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيسي كمصروف ضريبي للسنوات من 2003م حتى 2008م، قامت الهيئة العامة للزكاة والدخل بإصدار الربط المعدل وذلك بقبول خصم تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيسي كمصروف ضريبي للسنوات من 2003م حتى 2006م فقط، وسقط عليها سهوًا خصم هذه التكاليف لعام 2008م ضمن الربط المذكور، ويطلب قبول استئنافه بقبول خصم تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيسي لعام 2008م، أسوة بالسنوات السابقة.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة تؤكد على أنها رفضت اعتماد حصة الفرع من المصاريف الفنية المحملة من المركز الرئيسي بناءً على المنشور الدوري رقم (3) لعام 1389م طبقًا للفقرة (3/ب) لبند المصاريف الفنية ولعدم تقديم الشركة المستندات المؤيدة واللازمة لاعتمادها فلا تنطبق عليها اتفاقية تحاشي الازدواج لان مدة العمل مستمرة لسنوات وليس ثلاثة أشهر كما ورد ولذلك تتمسك الهيئة صحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول تحميل تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيسي لعام 2008م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة بحجة أن الهيئة وافقت على وجهة نظره عند مناقشة اعتراضه إلا أنه قد يكون من السهو عدم أخذ الهيئة بذلك عند إجراء الربط المعدل بخطابها رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبالاطلاع والدراسة تبين أنه بناءً على فحص الهيئة لحسابات المكلف ميدانيًا للأعوام من 2001م حتى 2008م أجرت الربط الضريبي بموجب الخطاب رقم (1432/12/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ واعترض عليه المكلف بتاريخ 1432/7/6هـ، واجتمع مع الهيئة لمناقشة اعتراضه بموجب محضر الأعمال المؤرخ في 1433/3/8هـ الذي نص على "أن يعرض المحضر على الإدارة العليا بالمصلحة لإقرار ما اتفق عليه أو رفضه" وبناءً عليه أجرت الهيئة الربط الضريبي للأعوام المذكورة بموجب خطابها رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ المتضمن عدم قبول تلك التكاليف ضمن المصاريف جائزة الحسم، وقدم المكلف اعتراضًا على الربط المعدل بتاريخ 1434/6/13هـ، كما اطلعت اللجنة على المستندات التي يستند عليها المكلف في تحميل تلك التكاليف وتبين أنها عبارة عن إشعارات مدينة من المركز الرئيس بالتكاليف التي تم توزيعها تقديرًا ولم توضح تفاصيل تلك المصاريف.

وبرجوع اللجنة للفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا التي تنص على " عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواء أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة، فيما عدا المؤسسات المصرفية".

وحيث تبين أن محضر الاجتماع الذي يستند اليه المكلف في موافقة الهيئة على وجهة نظره لم يكن نهائيًا في ما يتعلق بهذا البند وأن الهيئة لم تقبل بحسم هذه التكاليف ضمن المصاريف جائزة الحسم في الربط المعدل، كما أن نص الاتفاقية لا يجيز للفرع تحميل مصاريفه للأغراض الضريبية بالمصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به، وكذا الفوائد المصرفية المدفوعة للمصارف الخارجية والخاصة بتمويل الفرع، ولا تجيز له تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع وأية مصاريف أخرى تخرج عن النطاق المحدد في الاتفاقية، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استثناء المكلف في طلبه قبول تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس لعام 2008م ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الثالث: المكافآت.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/4) برفض اعتراض المكلف على بند المكافآت؛ وفقًا لحيثيات القرار. استأنف المكلف القرار فيما قضى به في هذا البند وجاءت وجهة نظره، بأنه طبقًا لما تم الاتفاق عليه مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل في محضر الأعمال تم تزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بعينة من المستندات المؤيدة لسداد تلك المكافآت لموظفي الشركة بموجب خطاب المحاسب القانوني رقم (2012/0454/ج) بتاريخ 1433/7/16هـ.



وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أن الهيئة طلبت أثناء الفحص الميداني المستندات التي تؤكد سياسة الشركة تجاه الحوافز، ووعده الحاضرون بتقديمها خلال ثلاثة أسابيع من انتهاء أعمال الفحص، والتي انتهت بتاريخ 1431/6/15هـ ولم تقدم هذه المستندات حتى مع الاعتراض، وترى الهيئة أن البند لا يوجد له مستند مؤيد له، وإلا قدم رفق الاعتراض، ومن ثم تكون معالجة المصلحة سليمة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2005م حتى 2008م، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبولها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد دراسة الموضوع واطلاع اللجنة على نظام العمل الساري على هذه الحالة، والتي تعد قواعده متعلقة بالنظام العام، وبالرجوع إلى المادة (12) والمادة (13) من نظام العمل التي تلزم صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (10) عمال فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت

وشروط توقيعها أو منحها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل. وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف تبين أنها عبارة عن كشف بالمبالغ المدفوعة للموظفين، ولم يقدم لهذه اللجنة لائحة بالجزاءات والمكافآت معتمدة من وزارة العمل خلال أعوام الاستئناف. وحيث إن الأركان القانونية لصرف هذه المكافآت والحوافز لم تكتمل لعدم وجود سياسة مكتوبة ومعتمدة من قبل وزير العمل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2005م حتى 2008م.

البند الرابع: غرامة عدم تقديم الإقرار لعامي 2005م و2008م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/6) بتأييد المكلف في عدم وجوب غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2008م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف القرار وجاءت وجهة نظره بأن اللجنة أيدت المكلف بعدم حساب غرامة عدم تقديم إقرار لعام 2008م، ولكن لم تطرق إلى عدم حساب غرامة عدم تقديم إقرار لعام 2005م. ويذكر بأنه تم الاتفاق مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل في محضر الأعمال الموقع من قبل المسؤولين في الهيئة العامة للزكاة والدخل على عدم حساب غرامة عدم تقديم الإقرار لعامي 2005م و2008م، إلا إنه سقط سهوًا على الهيئة العامة للزكاة والدخل إلغاء تلك الغرامة عند إجراءها للربط المعدل والذي أصدرته الهيئة العامة للزكاة والدخل بناءً على محضر الأعمال المذكور، وبما أنه تم الاتفاق



على عدم حساب الغرامة لعامي 2005م و2008م بموجب محضر أعمال رسمي موقع من قبل ممثلي الشركة وممثلي الهيئة العامة للزكاة والدخل فإنه يتوجب الالتزام بما تم الاتفاق عليه ضمن المحضر المذكور. وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة فرضت غرامة عدم تقديم الإقرار للعام 2005م وذلك لأن المكلف قدم الإقرار ولم يقدم الكشوف المرفقة به، وحيث إن الكشوف المرفقة جزء من الإقرار فقد تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار بمبلغ (20,000) ريال طبقاً للمادة (60) فقرة (أ) والمادة (76) فقرة (أ) من النظام الضريبي والمادة (67) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية، وعليه ترى الهيئة صحة إجراءاتها.

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 فرض غرامة عدم تقديم إقرار لعام 2005م بحجة أنه اتفق مع الهيئة على عدم فرضها في محضر الاجتماع الذي تم لمناقشة اعتراضه وأنه سقط سهوًا على الهيئة إلغاؤها، كما أن القرار الابتدائي لم يتطرق لها، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في فرض تلك الغرامة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف بخطابها رقم (1432/16/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ تبين أن الهيئة فرضت غرامة عدم تقديم إقرار لعام 2005م، وتبين أن اعتراض المكلف على هذا الربط بموجب خطابه المقيد بالهيئة برقم (1432/16/20127) بتاريخ 1432/7/6هـ نص في البند (6) (الضريبة المقتطعة وغرامة عدم تقديم إقرار)، على "قامت المصلحة بمطالبة الشركة بسداد فروقات ضريبة مقتطعة وغرامة عدم تقديم إقرار، وأورد ملاحظاته على معالجة المصلحة كما يلي:

- أن الشركة تقوم بتقديم الاقرارات الضريبية ضمن المهل النظامية كما تقوم بسداد الضريبة المقتطعة المستحقة طبقاً لنظام ضريبة الدخل بانتظام.

- لم تتمكن الشركة من تحديد تفاصيل معظم تعديلات المصلحة، وتعتقد الشركة أن المصلحة استندت إلى استنتاجات غير صحيحة ونورد لكم على سبيل المثال ما يلي:

- أن مهلة تقديم الإقرار الضريبي لعام 2008م هي 30 أبريل 2009م والتي صادفت يوم إجازة رسمية (يوم خميس) وقد قامت الشركة بتقديم الإقرار في أول يوم عمل يلي الإجازة.

وطبقاً للمادة (67) فقرة (2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، عند انتهاء الموعد النظامي لتقديم الإقرار خلال الإجازة الرسمية، يكون الإقرار مقبولاً إذا سلم وتم السداد بموجبه في أول يوم عمل يلي الإجازة، وبناءً عليه فإن الشركة لا تتفق مع معالجة المصلحة المتمثلة بالمطالبة بغرامة عدم تقديم إقرار"، كما تبين أن الهيئة أكدت على هذه الغرامة



في الربط المعدل بخطابها رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ الذي اعترض عليه المكلف بتاريخ 1434/6/13هـ ونص اعتراضه في البند (4- غرامة عدم تقديم إقرار) على "سقط على المصلحة سهوًا ما تم الاتفاق عليه في محضر الأعمال مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل بخصوص غرامة عدم تقديم إقرار، حيث وافقت المصلحة على عدم حساب غرامة عدم تقديم إقرار لعام 2005م و2008م، بناءً عليه نرجو منكم تعديل الربط المرفق وذلك بعدم حساب غرامة عدم تقديم إقرار لعام 2005م و2008م طبقًا للاتفاق" وتبين أن القرار الابتدائي تناول في حيثياته و منطوقه غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2008م فقط. وحيث إن اعتراض المكلف على هذا البند لم يتطرق له القرار الابتدائي من الناحيتين الشكلية والموضوعية، ولم تستكمل بشأنه درجة التقاضي حتى يصبح الفصل في الخلاف عليه ضمن اختصاص هذه اللجنة، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه إعادة النظر في اعتراضه على غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م أمام لجنة الاعتراض الابتدائية.

البند الخامس: الضريبة المقتطعة على الأرباح المقيدة في حساب المركز الرئيس لعامي 2005م و2007م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا /6) بانتهاء الخلاف حول الضريبة المقتطعة بقبول المكلف معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه بموجب خطاب المحاسب القانوني رقم (0086/2013/ج) بتاريخ 1434/4/13هـ، اعترض على حساب الضريبة المقتطعة على الأرباح المقيدة في حساب المركز الرئيسي لعامي 2005م و2007م، إلا أن الهيئة العامة للزكاة والدخل واللجنة لم تطرق إلى هذا الموضوع ضمن وجهة النظر، ويتمسك بوجهة نظره في الاعتراض كما يلي:

1- قامت الهيئة العامة للزكاة والدخل بحساب ضريبة مقتطعة على المبالغ المحولة للمركز الرئيسي لعامي 2005م و2007م بواقع 5% كما يلي:

السنة	المبلغ	الضريبة المقتطعة بواقع 5%
2005م	112,500	5,625
2007م	251,121	12,556
المجموع	363,621	18,181

2- إن (أ) عبارة عن فرع والفرع يتطلب منه لأغراض إعداد القوائم المالية قيد نتائج السنة مباشرة في حساب المركز الرئيسي وعدم إظهار أرباح أو خسائر مبقاة/مدورة ضمن حقوق الملكية للمركز الرئيسي.

وتطبيقًا لمتطلبات العرض والإفصاح طبقًا لمعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقد تم قيد نتائج أعمال السنة ضمن حساب المركز الرئيسي، ومن ثم، لا يوجد سداد أو مبالغ محولة للمركز الرئيسي مقابل توزيعات أرباح.

3- إن الأرباح المذكورة لم يتم سدادها للمركز الرئيسي في نهاية العام حيث إن التعامل بين فرع الشركة بالمملكة والمركز الرئيسي يتم بناءً على الاحتياجات المالية وعليه لا تنطبق ظروف وأحوال ضريبة الاستقطاع على حالة فرع الشركة.



4- إن معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل تتعارض مع المادة (68) من نظام الضريبة الجديد المتعلقة باستقطاع الضريبة حيث إن هذه المادة ربطت حساب ضريبة الاستقطاع بدفع مبلغ إلى الجهة غير المقيمة، وكما تم بيانه في الفقرة السابقة لا يوجد مبالغ محولة إلى المركز الرئيسي مقابل توزيعات الأرباح.

5- إن معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل تتعارض أيضًا مع نص المادة (63) من اللائحة التنفيذية والتي نصت تحت الفقرة (6) المتعلقة بتعريف الأرباح الموزعة على ارتباط حساب ضريبة الاستقطاع بوجود مبالغ محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة.

6- نظرًا لأن الحسابات المقدمة للمصلحة هي حسابات لمنشأة دائمة، فإن المنشأة الدائمة لا تملك خيارًا سوى قيد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن كل عام في حساب المركز الرئيسي، وهو ما أدى إلى قيام الهيئة العامة للزكاة والدخل بحساب ضريبة الاستقطاع على أساس فهمها بأن هذه المبالغ تم سدادها نقدًا للمركز الرئيسي.

7- بما لا يتعارض مع ما تم ذكره أعلاه نود الإفادة بأنه طبقًا لاتفاقية الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية فرنسا فإنه لا يستحق ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح.

ويطالب المكلف بعدم حساب ضريبة استقطاع عن الأرباح المقيمة في حساب المركز الرئيسي إلا في حال التحويل النقدي. وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكروا أنهم يتمسكون وبما جاء في القرار الابتدائي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعادة النظر في اعتراضه على ضريبة الاستقطاع على بند الأرباح المقيمة في حساب المركز الرئيس بمبلغ (5,625) ريال و(12,556) ريال لعامي 2005م و2007م على التوالي أمام اللجنة الابتدائية لعدم تطرق القرار الابتدائي لهذا البند، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في حساب ضريبة استقطاع على هذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالاطلاع والدراسة تبين للجنة أن الهيئة احتسبت ضريبة استقطاع على الأرباح المقيمة في حساب المركز الرئيس بموجب الربط الضريبي الذي أجرته بخطابها رقم (1432/12/2624) بتاريخ 1432/5/9هـ وكذلك الربط المعدل بموجب خطابها رقم (1434/16/1744) بتاريخ 1434/3/18هـ وكان هذا البند من ضمن البنود التي شملها اعتراضه على الربط المعدل بتاريخ 1434/6/13هـ ولم يتضمن القرار الابتدائي في حيثياته و منطوقه هذا البند، وحيث إن اللجنة الابتدائية لم تتطرق لاعتراض المكلف على هذا البند من الناحيتين الشكلية والموضوعية، ولم تصل درجة التقاضي إلى المرحلة التي تكون ضمن اختصاص هذه اللجنة، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه إعادة النظر في اعتراضه على ضريبة الاستقطاع على بند الأرباح المقيمة في حساب المركز الرئيس لعامي 2005م و2007م أمام اللجنة الابتدائية.



البند السادس: غرامات التأخير.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/7) برفض اعتراض المكلف حول بند غرامات التأخير؛ وفقًا لحيثيات القرار. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن جميع مواضيع الاعتراض هي محل خلاف من نواحٍ مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، وأنه طبقًا للفقرة الثالثة من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة العامة للزكاة والدخل والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها. وقد بينت الفقرة الثانية من المادة (71) الحالات التي تكون فيها المستحقات نهائية كما يلي:

- موافقة المكلف على الربط.
 - مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
 - انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه الهيئة العامة للزكاة والدخل.
 - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.
- وبناءً على ما تقدم، فإن تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل ليست نهائية طبقًا للفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل الجديد نظرًا لعدم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو ديوان المظالم متعلق باعتراض الشركة، ويطالب المكلف بعدم حساب غرامة تأخير على جميع البنود محل الخلاف. وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن النظام الضريبي جاء حاسمًا في النقاط محل اعتراض المكلف ومن ثم فلا مجال لاعتراض المكلف وتحسب الغرامة في ضوء فرق الضريبة الناشئ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن استئناف المكلف يكمن في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة التي شملتها البنود محل استئنافه، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) 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، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني



الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام" ونصت المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ في الفقرة (1/ب وهـ) على "1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة".

وحيث إن الضريبة التي احتسبتها الهيئة على بنود (المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس، تكاليف الفنيين بالمركز الرئيس، المكافآت) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وانتهت اللجنة في هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة عليها بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (10) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2005م حتى 2007م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول تكاليف العاملين الفنيين بالمركز الرئيس لعام 2008م ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2005م حتى 2008م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- تأييد استئناف المكلف في طلبه إعادة النظر في اعتراضه على غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م، وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الشكلية والموضوعية؛ وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.



5- تأييد استئناف المكلف في طلبه إعادة النظر في اعتراضه على ضريبة الاستقطاع على بند الأرباح المقيدة في حساب المركز الرئيس لعامي 2005م و2007م، وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الشكلية والموضوعية؛ وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

6- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على بنود الاستئناف (المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس، تكاليف الفنيين بالمركز الرئيس، المكافآت) بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1695

سنة القرار: 1438

ربط - زكاة

المفتاح

ربط معدل مقبول

الموضوع

تتوقف أحقية الهيئة في فتح الربوط الزكوية للمنشأة على توافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم 2555 المؤرخ في 1417/10/19.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/5/23 هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ، والمكلفة ب خطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1 هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21 هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (9) لعام 1435 هـ بشأن الاعتراض على الربطين الإضافيين الصادرين من الهيئة العامة للزكاة والدخل على السنتين الماليتين المنتهيتين في 2007/12/31 م و 2008 م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/14 هـ كل من: و..... و.....، كما حضر ممثلاً عن المكلف:.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، 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 (9) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (35/1/30) بتاريخ 1435/3/12هـ وقدم المكلف استئنائه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (371) بتاريخ 1435/4/11هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/4/4هـ بمبلغ (37,269,641) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وذكرت الهيئة في جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ 1437/10/14هـ، أن الاستئناف مرفوض شكلاً، لتقديم المكلف ضماناً بنكيّاً يقل عن المبلغ المستحق، حيث إن المبلغ المستحق على الشركة طبقاً للربط المعدل بموجب القرار الابتدائي يبلغ (39,750,337) ريال، كما في خطاب الهيئة المبلغ للشركة برقم (1435/16/2289).

وبعد أن طلب المكلف مهلة دفع بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل طلبت من (أ) بالخطاب رقم (1435/16/2289) تسديد التزام زكوي إضافي بمبلغ (20,176,534) ريال، ومبلغ (19,573,803) ريال للعامين 2007م و2008م على التوالي، بما مجموعه (39,750,337) ريال، وقد أدرجت الهيئة سهوًا مبلغ (2,480,696) ريال ضمن الالتزام الزكوي الإجمالي لعام 2007م البالغ (20,176,534) ريال، وقد سبقت الموافقة عليه وتسديده من قبل (أ) بموجب الخطاب رقم (13-2573ب)، وتم تزويد الهيئة بهذه المعلومات بموجب الخطاب رقم (14-2535)، وبناءً على ذلك خصمت (أ) المبلغ المسدد مسبقاً من الالتزام الإضافي المحتسب لعام 2007م، وقامت على نحو صحيح بتقديم ضمان بنكي بمبلغ (37,269,641) ريال تم حسابه على النحو الآتي:

20,176,534	الالتزام الزكوي لعام 2007م
19,573,803	الالتزام الزكوي لعام 2008م
39,750,337	إجمالي المستحق للعامين
2,480,696	الالتزام الزكوي الإضافي لعام 2007م بموجب الخطاب رقم (1434/16/4417) المسدد من قبل (أ) بموجب الخطاب رقم (13-2573ب).
37,269,641	صافي الالتزام الزكوي للعامين 2007م و2008م الضمان البنكي المقدم.

وذكر المكلف أنه وفقاً للأنظمة الزكوية كان يتعين على (أ) أن تقدم ضماناً بنكيّاً بالمبلغ محل الخلاف فقط، وقد قدمت (أ) اعتراضاً على رفض الهيئة اعتماد خصم المبالغ التالية لعام 2007م وهي كالتالي:



256,850,445	(ج)
183,464,761	(د)
267,508,294	(هـ)
707,823,500	الإجمالي:
17,695,588	زكاة المبلغ الإجمالي المتقدم
17,695,838	المبلغ المقدم من (أ) ضمن الضمان البنكي

وبنظر اللجنة في الربط الزكوي على المكلف وجدت أن الهيئة العامة للزكاة والدخل طلبت من ((أ)) بالخطاب رقم (1435/16/2289) بتاريخ 1435/4/11هـ تسديد التزام زكوي إضافي بمبلغ (20,176,534) ريال، ومبلغ (19,573,803) ريال للعامين 2007م و2008م على التوالي، بما مجموعه (39,750,337) ريال، بعد أن حسمت منها التسديدات السابقة، حيث حسمت تسديدًا بقيمة (3,798,675) ريال بتاريخ 1426/2/4هـ، وبخصوص الالتزام الزكوي الإضافي لعام 2007م بمبلغ (20,176,534) ريال فإن سببه كما ذكرت الهيئة في خطابها رقم (1433/16/879) بتاريخ 1433/2/14هـ هو إضافة السلف المقدمة من الشركة إلى الشركات التابعة، وقيمتها (707,823,500) ريال وزكاتها (17,695,838) ريال ومع ذلك طلبت الهيئة من المكلف أن يسدد (20,176,534) ريال، بناءً على الوعاء الزكوي الكامل لعام 2007م، بزيادة (2,480,696) ريال، وهذا المبلغ تم فرضه على المكلف في الربط المعدل رقم (1434/16/4417) المبني على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (12) لعام 1434هـ، وقام المكلف بسداده بالخطاب رقم (13-2573ب) والفاثورة رقم (30000055700004) المدفوعة عن طريق بنك(ب)

وبناءً على ذلك يكون الاستئناف مقبولاً شكلاً، لتقديمه من ذي صفةٍ واستيفائه الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إعادة فتح الربط الذي أصبح نهائياً لعامي 2007م و2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في إعادة فتح الربط استناداً إلى القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ الذي نص على حق الهيئة في إعادة فتح الربط النهائي خلال خمس سنوات من تاريخ استكمال الربط النهائي نتيجة خطأ في تطبيق النصوص أو التعليمات.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية قد قررت تأييد إجراء الهيئة بإعادة فتح الربط النهائي على أساس القرار الوزاري رقم (2555) دون ذكر أي فقرة محددة من القرار الوزاري التي أيدت الهيئة في إعادة فتح الربط الذي أصبح نهائيًا، وتود (أ) الإشارة إلى التناقض القانوني الخطير في قرار اللجنة الابتدائية لأنها فشلت في ذكر المادة أو الفقرة المحددة من القرار الوزاري رقم (2555) لتبرير قرارها، ونظرًا لوجود هذا الخلل القانوني الخطير في القرار الابتدائي، تأمل (أ) من اللجنة بأن تعلن أن قرار اللجنة الابتدائية قرار لاغٍ وباطل ولا تأثير له، كما تود (أ) الإفادة بأن أسس فتح الربط النهائي محددة بشكل واضح في القرار الوزاري رقم (2555) المؤرخ في 1417/10/19 هـ الموافق 1997/2/26م، والفقرتان أولاً وثانيًا من القرار الوزاري لا ينطبقان على حالة (أ)، لأن جميع المعلومات اللازمة تم تقديمها للمصلحة أو حصلت عليها المصلحة بنفسها في سياق أعمال الدارسة والفحص لموقف (أ) عن السنوات المذكورة أعلاه، بيد أن (أ) تعتقد أن الفقرة ثالثًا من القرار الوزاري تنطبق بشكل محدد على القضية الراهنة حيث إنها تنص على ما يلي: "لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة وتمت معالجتها بطريقة أثرت على الوعاء الزكوي أو الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها المصلحة بالتحليل والاستفسار والمناقشة قبل قيامها بإجراء الربط النهائي"، ففي ضوء أحكام الفقرة ثالثًا من القرار الوزاري رقم (2555) تعتقد (أ) أن إجراء المصلحة "بإعادة فتح الربط النهائي" لا مبرر له وتأمل من اللجنة إلغاء الربطين المعدلين الصادرين بالخطابين رقم (1433/16/879) ورقم (1432/16/4665) لعامي 2007م و2008م بكاملهما.

وذكرت الهيئة في جوابها أنها قامت بإعادة فتح الربط استنادًا للقرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19 هـ الذي أعطى الحق للهيئة بإعادة فتح الربط في حالات معينة والتي تنطبق على حالة الشركة المعترضة.

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 فتح الربوط الزكوية لعامي 2007م و2008م من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل، في حين ترى الهيئة أحقيتها في فتح ربوط العاميين المذكورين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19 هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربوط الزكوية والضريبية النهائية، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية الهيئة في فتح الربوط الزكوية والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور، وقد تبين أن الهيئة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها للربوط الزكوية للعاميين محل الاستئناف إلى نص الفقرة (أولاً/3) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417 هـ حيث تنص على أنه يحق للهيئة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات الآتية دون التقيد بمدة محددة ومن ضمن هذه الحالات وجود أخطاء مادية أو حسابية في الربط النهائي، كما استندت إلى الفقرة (ثانيًا/1) من نفس القرار، حيث



تفيد الفقرة أحقية الهيئة في فتح الربط خلال (خمس سنوات) من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية إذا أخطأت الهيئة في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط.

وحيث إن سلامة استناد الهيئة إلى الفقرة (أولاً/3) وإلى الفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت الهيئة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط الزكوية التي أعيد فتحها، سواء كانت مطلعة على كامل المعلومات من قبل أو لم تطلع عليها، وأن تعديل هذه الربط تم خلال الفترة المحددة (بخمس سنوات)، فإن اللجنة اطلعت على البيانات التي قدمها المكلف وتبين لها أنه حصل على الشهادة النهائية للأعوام من 2004م إلى 2008م بتاريخ 1431/7/16هـ بموجب الخطاب رقم (12/4023) ثم قامت المصلحة بإصدار ربط معدل عن جميع الأعوام المذكورة بموجب الخطاب رقم (1434/16/4417) ثم أصدرت ربطين إضافيين على السنتين 2007م و2008م، بموجب خطايبها رقم (1433/16/879) ورقم (1432/16/4665) رفضت فيهما اعتماد حسم السلف إلى الشركات التابعة المدرجة في الاستثمار وربطت التزام زكاة إضافي بواقع (17,695,588) ريال و(19,573,803) ريال للسنتين 2007م و2008م على التوالي.

ومن خلال ما تقدم تبين للجنة أن الهيئة أعادت فتح الربط نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات من وجهة نظرها، وكان ذلك قبل مضي خمس سنوات على الربط النهائي، مما ترى معه اللجنة أحقية الهيئة في إعادة فتح تلك الربط، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم فتحها.

البند الثاني: رفض اعتماد حسم الاستثمار في شركات تابعة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد رأي الهيئة في عدم حسم السلف المقدمة إلى الشركات التابعة من وعاء زكاة المكلف.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن السلف المقدمة إلى الشركات التابعة والمطالب بها من قبل (أ) قد أضيفت إلى الوعاء الزكوي للشركات التابعة ذات الصلة أي (ج)، رقم الملف لدى المصلحة (.....) و(د)، رقم الملف لدى المصلحة (.....) و(هـ)، رقم الملف لدى المصلحة (39576/1/5).

وأضاف المكلف أنه قدم المبالغ قيد الاعتراض كسلف للشركات التابعة التالية للسنتين 2007م و2008م على النحو التالي:



سنة 2007م

256,850,445	(ج) رقم الملف لدى المصلحة (.....)
183,464,761	(د) رقم الملف لدى المصلحة (.....)
267,508,294	(هـ) رقم الملف لدى المصلحة (.....)
707,823,500	المجموع:

سنة 2008م

418,281,005	(ج) رقم الملف لدى المصلحة (.....) أي (338,704,211) ريال كقرض طويل الأجل و(79,576,794) ريال كقرض قصير الأجل
257,352,616	(د) رقم الملف لدى المصلحة (.....) أي (254,926,729) ريال كقرض طويل الأجل و(2,425,887) ريال كقرض قصير الأجل
483,189,023	(هـ) (رقم الملف لدى المصلحة (.....) أي (275,153,186) ريال كقرض طويل الأجل و(208,035,837) ريال كقرض قصير الأجل
126	ناقصًا: تقريب أرقام
1,158,822,518	المجموع:

وأضافت أن السلف طويلة الأجل المقدمة إلى شركات تابعة قد أضيفت إلى وعاء الزكاة لهذه الشركات التابعة، لأن المبلغ (256,850,445) ريال الذي يمثل سلفة طويلة الأجل إلى (ج) قد تم إدراجه ضمن الوعاء الزكوي ل (ج) كجزء من



المبلغ (277,425,643) ريال في الإقرار الضريبي/الزكوي ل (ج) لسنة 2007م وكذلك فإن المبلغ (183,464,761) ريال والذي يمثل سلفة طويلة الأجل إلى الشركة (د) قد أدرج ضمن الوعاء الزكوي للشركة (د) كجزء من المبلغ (197,335,349) ريال في الإقرار الضريبي/الزكوي ل (د) لعام 2007م أما بالنسبة ل (هـ)، فقد احتسبت زكاتها على سنة 2007م على الربح المعدل وذلك بإضافة متمم حسابي بواقع (664,393,215) ريال إلى وعائها الزكوي لسنة 2007م، وبناء على ذلك فإن المتمم الحسابي المضاف إلى الوعاء الزكوي ل (هـ) أعلى من السلف طويلة الأجل من الشركاء والبالغة (326,116,503) ريال والتي تضمنت المبلغ (267,508,294) ريال الذي يمثل السلفة الطويلة الأجل من (أ).

وبخصوص عام 2008م فإن المبلغ (338,704,211) ريال الذي يمثل السلف طويلة الأجل إلى (ج) قد تم إدراجه ضمن الوعاء الزكوي ل (ج) لسنة 2008م كجزء من المبلغ (1,336,592,340) ريال، وكذلك فإن المبالغ (254,926,729) ريال و(275,153,186) ريال والتي تمثل سلفًا طويلة الأجل إلى (د) و (هـ) قد تم إدراجها ضمن الوعاء الزكوي ل (د) و (هـ) كجزء من المبالغ (967,604,247) ريال و(382,154,944) ريال على التوالي.

وبناءً على ذلك، فإن رفض المصلحة اعتماد حسم السلف المقدمة إلى الشركات التابعة التي تم إدراجها ضمن الاستثمارات يعتبر إجراءً غير مبرر، لأن المبالغ أعلاه قد أضيفت إلى وعاء الزكاة لكل من (ج) و(د) و(هـ) على التوالي، وبعد حسم السلف المقدمة إلى الشركات التابعة تكون الهيئة قد أدرجت المبالغ أعلاه في الوعاء الزكوي مرتين في سنة واحدة، أي المرة الأولى في الشركات الثلاثة كجزء من وعائها الزكوي والمرة الثانية في نفس السنة في (أ) وذلك بعدم اعتماد حسم المبالغ أعلاه من الوعاء الزكوي ل(أ).

وأضاف المكلف أنه بخصوص السلف قصيرة الأجل المقدمة إلى الشركات التابعة لسنة 2008م والبالغة (79,576,794) ريال و(2,425,887) ريال و(208,035,837) ريال إلى (ج) و (د) و(هـ) على التوالي، تود (أ) إفادة اللجنة بأن الهيئة قد أضافت السلف قصيرة الأجل المقدمة إلى الشركات التابعة والبالغة (208,035,837) ريال إلى الوعاء الزكوي للشركة (هـ) عند إجراء الربط على سنة 2008م، كما في الربط على الشركة (هـ) لسنة 2008م الصادر عن قبل الهيئة بموجب الخطاب رقم (1435/23/1125هـ)، علمًا بأن ربط (ج) والشركة (د) لعام 2008م لم يصدر بعد، وأن المفهوم لدينا أن الهيئة سوف تقوم

بإضافة المبالغ أعلاه إلى الوعاء الزكوي (ج) و (د) المحدودة، وبناءً عليه فإن السلف قصيرة الأجل المقدمة إلى الشركات التابعة يجب اعتمادها كحسم من وعاء الزكاة لعام 2008م.

وذكرت الهيئة في جوابها أنها قامت بحسم جميع الاستثمارات من الوعاء الزكوي في الربط الأساسي، إلا أنها استبعدت في الربط الإضافي السلف التي تم إدراجها ضمن الاستثمارات طبقًا للإيضاح رقم (5) للقوائم المالية، وأخضعتها للزكاة، لأنها ليست من البنود التي تحسم من الوعاء الزكوي.



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 بند السلف المقدمة إلى الشركات التابعة من الوعاء الزكوي، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الدور أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وفي هذه الحالة فإن القروض المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنباً لثني الزكاة حيث إن جزءاً منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضاً لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة حصته في الشركة التابعة التي أقرضها.

وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف للأعوام 2007م و2008م وإيضاحاتها، وكذلك القوائم المالية للشركات التابعة وإلى محاضر أعمال الفحص الميداني وإلى عقود التأسيس للشركات التابعة لشركة (أ)، وإقراراتها المقدمة لهيئة الزكاة والدخل، والربوط الصادرة من الهيئة تبين للجنة أن المكلف يملك نسبة في تلك الشركات التابعة، وأنها تقدم إقراراتها إلى هيئة الزكاة والدخل وتربط عليها الزكاة، وتبين أن هذه المبالغ كما هو ظاهر في القوائم المالية للمكلف وإيضاحاتها تمثل قروضاً وسلماً مقدمة لشركات تابعة،

وحيث إن المكلف يملك نسبة في رؤوس أموال تلك الشركات التابعة وفقاً لعقود التأسيس، فإن اللجنة ترى أحقية المكلف في حسم القروض المقدمة لتلك الشركات بما يعادل نسبة ملكيته في هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (9) لعام 1435 هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربط الذي أصبح نهائياً للعامين 2007م و2008م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم القروض المقدمة للشركات التابعة بما يعادل نسبة ملكيته في هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف، ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1696

سنة القرار : 1438

استثمار / تعديل حسابات - زكاة

المفتاح

استثمار أوراق مالية / استثمار شركات

الموضوع

1. لا تحسب الوديعة النظامية المودعة لدى مؤسسة النقد ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة؛ لتقييد التصرف فيها.
2. يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/5/23هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن الشركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالرياض رقم (4) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرت الهيئة على المكلف للأعوام من 2009م حتى 2011م. وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/7هـ كل من: و و كما مثل المكلف:



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/388) بتاريخ 1435/1/29هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (331) بتاريخ 1435/2/22هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (343) بتاريخ 1435/3/6هـ، وقدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: هامش الملاعة للأعوام من 2009م حتى 2011م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1/أ) بتأييد الهيئة في إخضاعها هامش الملاعة للزكاة، وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مؤسسة النقد العربي السعودي تفرض على شركات التأمين الاحتفاظ بمبلغ هامش الملاعة في صورة سيولة وودائع لدى البنوك المحلية، ومن ثم تحد من قدرة الشركة على استثمار المبالغ - المكونة لهامش الملاعة - في أوعية استثمارية تدر عائداً مناسباً أو ذات مخاطر أعلى أو في بنوك إقليمية وعالمية تدفع عوائد أعلى على الودائع والوحدات الاستثمارية، أو في الأسهم المحلية وغيرها من الأدوات الاستثمارية والمالية ومشتقاتها. إن هامش الملاعة يعد في حكم المبلغ المحجوز الذي لا يجوز التصرف فيه وفقًا لنظام مراقبة شركات التأمين ولائحته التنفيذية باعتباره الحد الأدنى الواجب الاحتفاظ به لمقابلة الالتزامات التعاقدية على الشركة من مطالبات محتملة والتزامات أخرى، و تأكيداً لذلك ما أقرته أحكام المادة (61) من نظام مراقبة شركات التأمين في البند (1) من أن تكون مدة الاستحقاق للأصول المستثمرة موازية لالتزامات الشركة حسب الوثائق المصدرة.

ومن ذلك يتضح أن نظام مراقبة شركات التأمين قيد حرية التصرف في الاستثمار، كما حدد الحد الأدنى له بالمطالبات والالتزامات، إضافة إلى اشتراط الموافقة المسبقة في كثير من أوجه الاستثمار، وبذلك يكون هامش الملاعة في حكم الأموال محددة الغرض التي تأخذ حكم أدوات الحرفة أو عروض القنية واجبة الحسم من الوعاء الزكوي، كما أن العائد من هذه الاستثمارات يتم إضافته للوعاء الزكوي، ومن ثم من الواجب حسم هذه الاستثمارات باعتبارها من قبيل الأصول طويلة الأجل التي تحتفظ بها الشركة لأكثر من سنة مالية للاستخدام في النشاط.



وأضاف المكلف أن الزكاة فريضة يتم جبايتها نظامًا، أما حسابها فيكون وفقًا للأحكام الشرعية للزكاة، وتنص الفتوى رقم (247) بتاريخ 1375/6/12هـ على أنه "بخصوص ما رفعه لكم مدير عام مصلحة الدخل والزكاة من أن بعض التجار تخلفوا عن تأدية الزكاة الشرعية بحجة أنهم صرفوا أموالهم في شراء بواخر وفتح مصانع وما إلى ذلك، وطلبكم الإفادة بما يقتضيه الوجه الشرعي، نفيدكم أن جميع ما ذكر لا زكاة فيه، سواء أريد للإجارة والكراء أو للاستغلال والقنية، إلا إذا أريدت للتجارة وأعدت للتقليب بأن يشتريها ليبيعهها بربح متى حصل له، فيكون المال المذكور عروض تجارة يقوم عند آخر الحول، ويخرج الزكاة من قيمته، لحديث أمرنا رسول الله صلى الله عليه وسلم أن نخرج الزكاة مما نعدده للبيع، فأتضح مما ذكر أعلاه أن ما لم يعد للبيع لا زكاة فيه من العقار والمكائن والآلات والدور والفنادق والمراكب وغيرها".

وقد بينت الفتوى أن المال ما لم يعد للبيع لا زكاة فيه، وفي شركات التأمين فإن هامش الملاءة يعد من أدوات الحرفة وليس لغرض الاتجار أو التقليب، وإنما هو بهدف القنية شأنه شأن الأصول الثابتة كما هو وارد في نص الفتوى ولا يمكن إخضاعه للزكاة استنادًا لذلك، بناء على ما تقدم يطلب المكلف حسم هامش الملاءة من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن القرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ الخاص باللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/32) بتاريخ 1424/6/2هـ عرف هامش الملاءة بأنها تمثل مدى زيادة أصول الشركة القابلة للتحويل إلى نقد عن التزاماتها، وبذلك فإن الأمر لا يتعدى كون اللائحة التنفيذية حددت لهذه الشركات قنوات وأدوات استثمارية معينة يتم الاستثمار فيها، وذلك بغرض حفظ حقوق المساهمين والعملاء في إمكانية الوفاء بجميع الالتزامات المتوجبة على الشركة تجاه العملاء، ويتم تحديد هامش الملاءة باعتماد الأعلى من :

أ- الحد الأدنى لرأس المال ب- مجموع الأقساط المكتتبة ج- المطالبات.

ومن المعلوم أن رأس المال هو الأصل في وجوب الزكاة على المكلفين طبقًا للفتاوى الشرعية والقرارات الوزارية والتعاميم، وذلك معلوم لجميع المكلفين والمحاسبين القانونيين، وعليه ترى الهيئة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف.

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 هامش الملاءة من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ تبين أن المادة رقم (66) تنص على أن "على الشركة التي تزاوّل التأمين العام والصحي الاحتفاظ بهامش الملاعة المطلوب باعتماد الأعلى لأي من الطرق الثلاثة الآتية:

أ- الحد الأدنى لرأس المال، ب- مجموع الأقساط المكتتبة، ج- المطالبات".

وبعد الدراسة يتضح للجنة أن هامش الملاعة لا يعدو كونه نسبة رقمية محددة من مؤسسة النقد العربي السعودي تلتزم الشركة بالاحتفاظ بها كنسبة محددة وليس مبلغاً محدداً، ومن ثم فإن هامش الملاعة في الأساس نسبة تشغيلية لا يمكن بأية حال من الأحوال أن تصنف على أنها إحدى مفردات القوائم المالية، كما أنها ليست جزءاً مقيداً من رأس المال، بل هي نسبة تحليلية تستخدم للحكم على ملاعة الشركة، وعليه ترفض اللجنة استثناء المكلّف في طلبه حسم هامش الملاعة من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م.

البند الثاني: الوديعة النظامية للأعوام من 2009م حتى 2011م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1ب) بتأييد المكلّف في عدم إخضاع الوديعة النظامية للزكاة، وفقاً لحديثيات القرار. استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنه لا زكاة في الأموال المحتجزة شرعاً أو للصالح العام والتي يمكن التصرف فيها وعلّت يد مالكيها عنها طبقاً للفتوى التي استرشدت بها اللجنة الابتدائية في قرارها كون الأراضي الموجودة في الفتوى تم احتجازها للصالح العام وعلى غير رغبة مالكيها، أما في حالة المكلّف فالوضع يختلف، فالوديعة المحتجزة هي باختياره حيث اختار العمل في مجال التأمين وقبل جميع شروطه.

إن حكمة المشرع في إلزام شركات التأمين بإيداع هذه الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي هي لمقابلة الديون الناتجة عن أعمال التأمين التي تقوم بها الشركة، وهي من قبيل الضمان لحقوق العملاء لدى شركات التأمين، وعليه فهي من قبيل المال المرهون الذي لا يمنع الزكاة لأن الرهن لا ينتقل به المال، وملكيته تامة لصاحبه، وذلك وفقاً لما أفتى به الكثير من العلماء والفقهاء المتقدمين والمعاصرين، وكذلك طبقاً لتعميم الهيئة رقم (1/111) بتاريخ 1409/9/17هـ الذي انتهى إلى أن الودائع لدى البنوك بما في ذلك الودائع لأجل لا تعد من الاستثمارات جائزة الحسم، ومن ثم فهي تخضع للزكاة الشرعية عند ربط الزكاة على الشركة المالكة للوديعة، ولا تخضع للزكاة عند ربطها على البنك المودعة لديه لأنها ليست مملوكة للبنك وإنما تعود ملكيتها إلى الشركة صاحبة الوديعة، وعليه فإن هذه الوديعة تمثل جزءاً من رأس المال المكلّف الخاضع للزكاة.

لكل ما سبق تطلب الهيئة عدم حسم بند الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي للمكلّف للأعوام من 2009م حتى 2011م.



وبعد إطلاع المكلف على وجهة نظر الهيئة قدم مذكرة ورد فيها أن نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/32) بتاريخ 1424/6/2هـ ينص في المادة (14) أن "على شركات التأمين الخاضعة لهذا النظام أن تودع في أحد البنوك المحلية وديعة نظامية لأمر مؤسسة النقد العربي السعودي، وتحدد اللائحة التنفيذية الضوابط المتعلقة بهذه الوديعة"، كما نصت اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني في المادة (58) على أنه "يجب أن تكون نسبة الوديعة النظامية (10%) عشرة بالمئة من رأس المال المدفوع، وللمؤسسة أن ترفع هذه النسبة بحد أقصى إلى (15%) خمس عشرة بالمئة وفقاً للمخاطر التي تواجهها الشركة، وعلى الشركة إيداع مبلغ الوديعة النظامية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ منح الترخيص في البنك الذي تحدده المؤسسة في حينه، ويتم استثمارها من قبل المؤسسة، وتعود عوائدها للمؤسسة".

ومما تقدم يتضح أن النظام واللائحة تؤكد جميعها على عدم إمكانية قيام الشركة بالتصرف بأي شكل من الأشكال في مبلغ الوديعة النظامية أو عوائدها، فهي أموال محجوزة جبراً لصالح مؤسسة النقد العربي السعودي طوال فترة حياة الشركة ولحين تصفيتها وتعود عوائدها لمؤسسة النقد ولا تستطيع الشركة التصرف في الوديعة بأي شكل من الأشكال، ومن ثم لا ينطبق على الوديعة النظامية تشبيه المال المرهون من جميع الوجوه.

ونشير إلى أن الأساس الشرعي للملكية التامة الموجبة لخضوع المال للزكاة الشرعية يقوم على أربعة أسس هي الحق والحيازة والتصرف والانتفاع، فإذا كان الحق محجوزاً لحين تصفية الشركة، وانتفت الحيازة والتصرف والانتفاع، فلا يمكن وصف الوديعة النظامية بالمال المملوك ملكية تامة موجبة للزكاة فيه.

ووفقاً لللائحة التنفيذية لنظام شركات التأمين فإنه لا تتمتع شركات التأمين بحق التصرف بمبلغ الوديعة النظامية، بالإضافة إلى أن عوائد الوديعة لا تعود لشركات التأمين وإنما لمؤسسة النقد العربي السعودي، ومن ثم لا يجوز منطقياً أن تأخذ الدولة عوائد هذه الوديعة ثم تفرض عليها زكاة.

إن تحديد الوعاء الزكوي كأساس لحساب الزكاة الشرعية يجب أن يتم من خلال الأحكام الشرعية المتفق عليها في هذا الخصوص والتي تتمثل في مجموعة الفتاوى الشرعية التي تقرر الرأي الشرعي في المعالجات الزكوية، ومن تلك الأحكام الشرعية ما يتعلق بحسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي لشركات التأمين التعاوني، وذلك في إطار الوضع النظامي للوديعة النظامية، وكذلك من الناحية التطبيقية (الفنية) في حساب الوعاء الزكوي.

ومما تقدم يتضح أن الوديعة النظامية هي مبلغ محجوز لا يجوز التصرف فيه وعوائده تعود على الغير، وهو بهذا التوصيف ليس تحت يد الشركة لا بالحيازة ولا بالتصرف ولا حتى بالعائد عليه.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم بند الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2009م حتى 2011م، في حين يرى المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ تبين أن المادة (58) تنص على أنه "يجب أن تكون نسبة الوديعة النظامية (10%) عشرة بالمئة من رأس المال المدفوع، وللمؤسسة أن ترفع هذه النسبة بحد أقصى إلى (15%) خمس عشرة بالمئة وفقاً للمخاطر التي تواجهها الشركة وعلى الشركة إيداع مبلغ الوديعة النظامية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ منح الترخيص في البنك الذي تحدده المؤسسة في حينه، ويتم استثمارها من قبل المؤسسة، وتعود عوائدها للمؤسسة".

ونظراً لأن الوديعة النظامية لا تُعد من قبيل المال المرهون لكونها ليست تابعة لدين، وحيث إن المكلف لا يستطيع بقوة النظام استخدام الوديعة النظامية أو التصرف فيها مما يمنعه من الاستفادة منها، وبما أنه يتم استثمار الوديعة النظامية من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي وتعود عوائدها للمؤسسة، لذا فإن اللجنة ترى عدم فرض زكاة على الوديعة النظامية، وعليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2009م حتى 2011م.

البند الثالث: الاستثمار في السندات والصكوك للأعوام من 2009م حتى 2011م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد الهيئة في إضافة الاستثمارات في السندات والصكوك إلى وعاء الزكاة، وفقاً لحثيات القرار.

أستأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن تفاصيل السندات والصكوك على النحو التالي:

البيان	2009م	2010م	2011م
داخل المملكة	--		
خارج المملكة			
الإجمالي			



وتنقسم السندات والصكوك إلى قسمين هما:

1-سندات وصكوك مستثمرة داخل المملكة.

تم دفع الزكاة الشرعية عنها للهيئة من قبل الشركات المستثمر فيها، وعليه يحق للشركة حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي وذلك استنادا للقاعدة الشرعية والحديث الشريف "لا ثني في الصدقة"، كما أن هذه الاستثمارات لأغراض القنية وليست لغرض الاتجار.

2- سندات دين مستثمرة لدى مؤسسات مالية خارج المملكة:

تنص المادة الأولى من المرسوم الملكي رقم (577/28/2/17) بتاريخ 1376/3/14هـ على "تستوفي الزكاة كاملة وفقا لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء من جميع رعايانا السعوديين على السواء، كما تستوفي من الشركات السعودية التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من السعوديين، كما تستوفي أيضا من الشركاء السعوديين في الشركات المؤلفة من سعوديين وغير سعوديين".

ويتضح من ذلك أن الرعوية السعودية شرط من شروط النظام لجباية واستيفاء الزكاة، ومن ثم لا يحق للمصلحة نظامًا أن تجبي زكاة شرعية عن المؤسسات المستثمر فيها، كما أن تلك الاستثمارات لغرض القنية وليست لغرض الاتجار، وعليه يحق للشركة أن تحسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي. وقد جرت العادة على أن تطبق القرارات التي تشمل سندات الدين على الصكوك وهذا الإجراء غير صحيح، حيث إن هناك فرق كبير بين سندات الدين والصكوك من الناحية الشرعية، وتعرف السندات أنها أداة دين على الدولة أو على إحدى الشركات المصدرة للسندات، في حين عرف المعيار رقم (17) الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية الصكوك بأنها "وثائق متساوية القيمة تمثل حصصًا شائعة في ملكية أعيان أو منافع أو خدمات أو مشروع معين أو نشاط استثماري خاص، وذلك بعد تحصيل قيمة الصكوك، وقفل باب الاكتتاب، وبدء استخدامها فيما أصدرت من أجله"، وهي بذلك تمثل ملكية أصول أو موجودات أو منافع، فلا يجوز أن تكون ديونًا، ومن ثم فهي أداة ملكية، وهي من أدوات الاستثمار التي تم تطويرها لتكون بديلا عن أدوات الدين (السندات) ليستفاد منها في تمويل الاستثمارات بصيغة تتوافق مع أحكام الشريعة الإسلامية مع قابليتها للتداول، أي أن هناك فروقات جوهرية في المفهوم والآلية بين صكوك الاستثمار الإسلامية (أدوات الملكية) وبين السندات (أدوات الدين) من الناحية الشرعية، ومن ثم تكتسب هذه التفرقة الشرعية بين السندات والصكوك الإسلامية أهمية على اعتبار أن الأخيرة يجب أن تستند في هيكلتها وتنفيذها إلى القواعد الشرعية العامة الحاكمة للمعاملات عموما والتي يحددها فقه المعاملات الإسلامية .

وبناءً على ما ذكر أعلاه فإنه يحق للشركة حسم السندات، كما يحق أيضا حسم الصكوك باعتبارها أدوات ملكية في مشروع قائم.



في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند يمثل سندات وصكوك داخل المملكة وخارجها مثل سندات بنك الجزيرة وصكوك اس بي جي، ولم تقم الهيئة بحسمها من الوعاء الزكوي تطبيقاً للبند (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28 هـ الذي قضى بأنه لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار داخلي أو خارجي في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديوناً أو في سندات بغض النظر عن المصدر لها ومهما كانت مدة ذلك الاستثمار، وتتمسك الهيئة بصفة إجرائها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في السندات والصكوك من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م، في حين ترى الهيئة عدم حسم ذلك الاستثمار، 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 زكويًا على أنها استثمار، وبما أن تلك السندات تمثل ديوناً على ملى باذل، فإنه تجب فيها الزكاة وفقاً للفتاوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء.

أما بالنسبة للصكوك وحيث إن اللجنة قد طلبت من المكلف تزويدها بصورة عقد شراء الصكوك من مجموعة وصور الصكوك المصدرة، ولم يقدم المكلف المطلوب، ونظرًا لكون الواقع العام للصكوك المتداولة في السوق أنها ذات آجال محددة ومضمونة من مصدرها، ولذلك فإنها لا تختلف في تطبيقها عن أدوات الدين المضمونة لحاملها، وبناء عليه فإنه يجري عليها أحكام الديون ما لم يثبت المكلف أن الأصول الممثلة لها أموال غير زكوية.

لكل ما تقدم ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات والصكوك من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م.

البند الرابع: ضريبة الاستقطاع المحملة على مصاريف عام 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد الهيئة في عدم قبولها ضريبة الاستقطاع كمصروف جائز الحسم، وفقًا لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تحميل ضريبة الاستقطاع على المصروفات العمومية للأسباب التالية:

- 1- لم يكن في ذلك العام مخصص كاف لهذه الضرائب، حيث قامت الشركة بحساب المخصص على صافي الأقساط المدفوعة إلى معيدي التأمين بالخارج وذلك استنادًا للنظام.



2- تم مخاطبة شركات إعادة التأمين من أجل تحمل وسداد هذه المبالغ، وفي حال تم فرض ضريبة الاستقطاع عليهم، فسوف يقومون بحسم عمولة إعادة التأمين بنفس المبلغ، وسوف تتحملها الشركة في كلتا الحالتين.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند من المصاريف غير جائزة الحسم، كما أن عبء ضريبة الاستقطاع يقع في الأصل على غير المقيم الذي حصل على مبالغ نتيجة ممارسة نشاط في المملكة، حيث يتم سداد المستحق له بعد حسم ضريبة الاستقطاع المتوجبة عليه، وغير المقيم يقوم بحسم تلك الضريبة من الضريبة المتوجبة عليه في بلده طبقاً لمعظم أنظمة الضرائب السارية في دول العالم.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2009م ببند ضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنهما تقضيان أنه يجب على كل مقيم قام بدفع مبلغ ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار التي تم تحديدها في المادتين المذكورتين، مما يتضح معه أن الشخص المسؤول عن الاستقطاع (المكلف) لا يتحمل ضريبة الاستقطاع وفقاً للنظام الضريبي، وإنما تحسم الضريبة من المبالغ المدفوعة لغير المقيم، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2009م ببند ضريبة الاستقطاع.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن الشركة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (4) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم هامش الملاءة من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



2- رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2009م حتى 2011م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات والصكوك من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2009م ببند ضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1698

سنة القرار: 1438

خسائر / زكاة

المفتاح

خسائر قروض

الموضوع

يتوقف قبول حسم الخسائر من الوعاء الزكوي على تقديم المستندات المثبتة لتكبد هذه الخسائر.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/5/30هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والهيئة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافات المقدمة من الهيئة ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (25) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أقرته الهيئة على المكلف لعامي 2007م و2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/6هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (25) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (34/9/74) بتاريخ 1434/9/22هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (245)



بتاريخ 1434/10/21هـ، كما أخطرت اللجنة المكلف بنسخة من القرار رقم (25) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/74) بتاريخ 1434/9/22هـ وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (240) بتاريخ 1434/10/19هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (أ) برقم..... بتاريخ 1434/10/15هـ الموافق 2013/8/22م بمبلغ (56,547,645) ريال وآخر برقم..... بتاريخ 1434/10/15هـ الموافق 2013/8/22م بمبلغ (54,694,795) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور لعامي 2007م و2008م، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستثمارات طويلة الأجل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي وتأييد المكلف في حسم الاستثمار في شركة (ب).

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم موافقته على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى الذي قضى بتأييد الهيئة في عدم حسم هذه الاستثمارات مستثنياً من ذلك الاستثمار في شركة (ب) التي أيدت اللجنة فيه المكلف في حسم قيمته من الوعاء الزكوي باعتباره حصة من رأس مال شركة سعودية ذات مسؤولية محدودة.

وأوضح المكلف وجهة نظره على النحو الآتي:

يقوم البنك بالاستثمار في المنتجات الإسلامية (مرابحة بيع تقسيط، بيع آجل، إجارة، مشاركة) وفقاً للصيغ الإسلامية المتاحة والمعتمدة من الهيئة الشرعية للبنك، حيث يقوم البنك بالدخول في عمليات استثمارية مع البنوك والمؤسسات المالية الأخرى إضافة إلى العملاء الآخرين، وتكون هذه العمليات لفترات طويلة و ومن ثم فهي استثمارات طويلة الأجل ، كما إن منتجات البنك الاستثمارية طويلة الأجل بجميع صورها تعتبر الوسيلة الرئيسية والمتاحة للبنك للحصول على عائد يمكنه من البقاء ومواجهة التزاماته ، وإن اعتبار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى أن الاستثمارات في المنتجات الإسلامية بمختلف أنواعها سواءً مرابحة أو بيع آجل أو مشاركة أو بيع بالتقسيط أو إجارة بمثابة عروض تجارة هو أمر مخالف لواقع حال نشاط البنوك التي تعتمد في سبيل تحقيق عوائدها على تلك المنتجات لأنها تكاد تكون وسيلة تحقق الدخل الوحيدة لها، مثلها مثل الأصول الثابتة في المصانع التي تدر دخلها الرئيس من تلك الأصول وإن واقع حال أنشطة البنوك على سبيل التحديد لا يتعلق بالبيع والشراء وإنما يتعلق بربط الأموال في أنشطة استثمارية وفق صيغ محددة و شروط تتضمنها قرارات الهيئة الشرعية للبنك، وعدم استخدامها في المضاربة أو التجارة (عملياً) ، كما أن الاستثمارات ذات الآجال الطويلة التي لا يظهر من تصرفات البنك إعداده للتجارة الوقتية ولا يظهر أنها عروض تجارة معدة للتداول بيعاً وشراء



لا تختلف كيفًا ولا حكمًا في زكاتها عن الأعيان المعدة للإيجار فالاستيفاء يكون على الدخل الذي حال عليه الحول وليس على العين المعدة للتأجير حتى لو بيعت لاحقًا مع الفارق بين العين المباعة بأجل أو المقسطة قيمتها وبين العين المعدة للتأجير، لأن العين المعدة للتأجير باقية في ملك المؤجر ولا تجب الزكاة إلا على الناتج الذي حال عليه الحول، بينما العين المقسطة ثمنها والمستثمر فيها طويلًا هي خارجة عن ملك المالك الأصلي إلى ملك المشتري، فكيف يطالب البائع بزكاة كامل المبلغ الذي يأتيه ربحه متدرجًا والعين في يد مالك آخر هو الذي تجب عليه زكاتها إن كانت تجب فيها الزكاة حسب وجودها في يده وكيف يُطالب بزكاة كامل القيمة ولم يَمَلِك القيمة حاضرة كلها، وإنما ملك جزءًا منها، وبناءً على ذلك فهذه الاستثمارات استثمارات طويلة الأجل بجميع أنواعها، سواء ما بيعت فيها العين والقيمة تسدد على أقساط دورية أو ما ملك البنك فيه العين أو حصصًا فيها وأبقاها مستثمرًا لعائداتها الدورية وهذا هو المتمشي مع منطوق الخطاب الوزاري رقم (4/8676) بتاريخ 1410/12/24 هـ الذي تضمن أنه ينبغي التفريق بين نوعين من العروض، هما عروض التجارة والتي تتمثل في الأصول المعدة للبيع وهذه العروض تخضع للزكاة، وعروض القنية التي تتمثل في الأصول غير المعدة للبيع أو الإتجار والتي تقتنى لفترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها وأرباحها، وهذه العروض لا تخضع قيمتها للزكاة، وتشمل الاستثمارات المالية غير المتداولة تلك التي يتجاوز بقاؤها سنة أو أكثر، أما المتداولة فتضاف إلى وعاء الزكاة والملاحظ هنا أن الخطاب الوزاري المشار إليه أhal على قضية التداول وعدمه، وبقائها سنة أو أكثر وهذا ما ينطبق على الاستثمارات محل الخلاف والكشف أدناه يبين هذه الاستثمارات بقيت لمدة تزيد عن السنة.

كشف تحليلي بالاستثمارات حسب تواريخ استحقاقها.

السنة	أقل من سنة	من سنة إلى خمس سنوات	أكثر من خمس سنوات	بدون تاريخ استحقاق	الإجماليات
2007م	9,243,845	3,511,517	565,666	278,098	13,599,126
2008م	6,141,384	3,242,696	494,636	--	9,878,716

وبالنظر لطبيعة الاستثمارات الخاصة بالبنك يتبين (إضافة إلى ما سبق ذكره بهذا الخصوص) أنها استثمارات دائمة ومتجددة ولا يمكن التخلص منها أو تداولها بمعنى أوضح أن طبيعة هذه الاستثمارات تختلف عن الاستثمارات الأخرى، لأن الاستثمار في أسهم أو شركة يكون قائم إلى أن يتم التخلص منه بالبيع، أما الاستثمارات المالية يتم التخلص منها إذا أُلغيت تمامًا من أنشطة البنك وهو ما لم يحدث ومما يؤكد ذلك أن هذه الاستثمارات وبعتراف الهيئة في خطابها الموجه للجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى أنها تعتبر استثمارات طويلة الأجل، علاوةً على ما سبق، يود البنك التأكيد بأن هذه الاستثمارات طويلة الأجل تعد



أدع عرض القنية طالما أنها مولت من نشاط البنك الجاري وهو ما تحقق لهذه الاستثمارات وطالما طالب البنك بحسمها بموجب اعتراضه الأصلي في حدود حقوق الملكية (مصادر التمويل الذاتي للمكلف) وهذا ما أكدته ممارسات الهيئة قبل صدور القرار الوزاري رقم (1005) لعام 1428هـ حيث كانت الهيئة تقبل خصم هذه الاستثمارات طالما كانت طويلة الأجل، وذكر المكلف أنه صدر العديد من القرارات الاستثنائية المخالفة للقرار (1005) منها على سبيل المثال لا الحصر القرار رقم (979) لعام 1431هـ والذي أجاز حسم الصكوك والديون طويلة الأجل التي في صورة استثمارات من الوعاء الزكوي، والجدير بالذكر أن اللجنة الزكوية الضريبية الأولى قبلت حسم الاستثمارات طويلة الأجل بموجب قرارها رقم (10) لعام 1432هـ للمكلف نفسه وهذا ما أكدته الهيئة ضمن خطابها الموجه للجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى، كما يود البنك التأكيد بأنه بالنسبة للإجارة فقد اعتبرتها الهيئة نوع من أنواع البيوع التي تخضع للزكاة الشرعية، وهذا يخالف واقع الحال الذي يقضي بأن الاستثمارات في الإجارة تعبر عن واقع تملك البنك لأصول ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي لكونها أدع عروض القنية التي يتولد عنها دخل، ولقد أكد هذا المضمون حكم ديوان المظالم رقم (5/د/164) لعام 1430هـ والمؤيد من محكمة الاستئناف الإدارية بالرياض بالحكم رقم (235/إس/2) لعام 1432هـ والذي أكد على أنه لا يوجد في الشريعة الإسلامية أي تمييز بين عقد إيجار تمويلي (منتهي بالتملك) وبين عقد إيجار تشغيلي مما يؤكد بأن الأصول المؤجرة بعقد إيجار تمويلي تعتبر ملكاً للبنك ويجوز حسمها من وعاء الزكاة، ولا تعتبر عقود التأجير التمويلي (المنتهي بالتملك) عقود بيع وما يخضع منها للزكاة هو غلتها فقط ويتم حسم الأصول المؤجرة بالتأجير التمويلي من الوعاء الزكوي لكونها ملكاً للبنك وتعتبر عرض من عروض القنية، ولقد نص الحكم على ما يلي: "والفرق بين ما يشتري بقصد البيع وما يشتري بقصد التأجير أن ما يشتري بقصد البيع يحصل الربح فيه عند تحول عينه من يد إلى يد بثمان يزيد عن ثمن شرائه، أما ما يشتري بقصد التأجير فتبقى عينه، وتتجدد غلته بشكل دوري شهرياً أو سنوياً حسب الحال، كالبيوت والسيارات والآلات والدواب إذا خصصت للإيجار، ويؤيد هذا أيضاً أن الفقهاء أجمعوا على أنه لا زكاة في الأعيان المشتراة بقصد التأجير، لأن رسول الله صلى الله عليه وسلم حدد الأموال التي تجب فيها الزكاة، ولم يجعل منها ما يستغل أو يُكرى من العقارات والآلات والدواب ونحوها، والأصل براءة الذمة من التكاليف، ولا يجوز الخروج عن هذا الأصل إلا بنص صريح عن الله أو رسوله، وليس في الشريعة نص واحد يوجب الزكاة فيما أعد للإيجار، كما أن الفقهاء أجمعوا أيضاً على أنه إذا قبض مالك الأعيان المعدة للتأجير شيئاً من إيجارها، وبلغ النصاب، وبقي لديه حتى حال عليه الحول، ففيه زكاة النقود بشروطها المعروفة، وإن لم يبق لديه إلى الحول نصاب أو ما يكمل النصاب فلا زكاة فيه، وحيث إن حكم عقد الإيجار المنتهي بالتملك - إذا كانت العقود التي تبرمها الشركة هي عقود إيجار منتهٍ بالتملك - يختلف في القانون عنه في الفقه الإسلامي، فالقوانين تعتبر هذا العقد بيعاً بالتقسيط، تنتقل ملكية البيع فيه إلى المشتري منذ انعقاد العقد، ولكنه عقد مقترن بشرط فاسخ هو تخلف المشتري عن سداد الأقساط، أو مقترن بشرط واقف هو إتمام المشتري سداد الأقساط كلها، أما في الشريعة الإسلامية فقد اختلف الفقهاء في مشروعية عقد الإيجار المنتهي بالتملك هذا على قولين: فمنهم من يرى أنه غير جائز، ومنهم من يرى أنه جائز ولا إشكال فيه والذين قالوا إنه غير جائز، منعوا منه لأنه عقدان في عقد واحد والذين قالوا إنه جائز ذهبوا إلى أنه عقد إيجار ابتداءً وانتهاءً وأن شرط التملك الوارد فيه ليس أكثر من وعد بالبيع، وأن هذا الوعد غير ملزم وحيث إن عقد الإيجار المنتهي



بالتملك هو في تكييفه الشرعي عقد إيجار سواءً عند من أجازة أو عند من لم يجزه ، وبهذا فإن الإيجار المنتهي بالتملك ليس بيعاً بالتقسيط وإنما هو عقد إيجار ابتداءً وانتهاءً ولكن أحد الفريقين يراها إجارة فاسدة والفريق الآخر يراها إجارة صحيحة ، وعلى فرض أنها إجارة فاسدة فإن من أهم أحكام الإجارة الفاسدة عند الفقهاء استحقاق المؤجر لأجر المثل، وليس للأجر المسمى في العقد، مع سريان باقي أحكام عقد الإيجار بين الطرفين وقد أصدر مجلس مجمع الفقه الإسلامي في دورتيه الخامسة المنعقدة في الكويت والثانية عشرة المنعقدة في الرياض قراره رقم (12/4/110) الذي انتهى فيه إلى أن عقد الإيجار المنتهي بالتملك يكون جائزاً بالشروط التالية:

- 1- وجود عقدين منفصلين يستقل كل منهما عن الآخر زماناً، بحيث يكون إبرام عقد البيع بعد عقد الإجارة، أو وجود وعد بالتملك في نهاية مدة الإجارة والخيار يوازي الوعد في الأحكام.
 - 2- أن تكون الإجارة فعلية وليست سائرة للبيع.
 - 3- أن يكون ضمان العين المؤجرة على المالك لا على المستأجر، وبذلك يتحمل المؤجر ما يلحق العين من ضرر غير ناشئ من تعدد المستأجر أو تغريطه، ولا يلزم المستأجر بشيء إذا فاتت المنفعة.
 - 4- إذا اشتمل العقد على تأمين العين المؤجرة فيجب أن يكون التأمين تعاونياً إسلامياً لا تجارياً، ويتحمل المالك المؤجر وليس المستأجر.
 - 5- يجب أن تطبق على عقد الإجارة المنتهية بالتملك أحكام الإجارة طوال مدة الإجارة، وأحكام البيع عند تملك العين.
 - 6- تكون نفقات الصيانة غير التشغيلية على المؤجر لا على المستأجر طوال مدة الإجارة.
- وحيث إن قيمة السيارات تحت التأجير، والتي لم يتح للشركة المدعية تأجيرها إلى عملائها قبل نهاية السنة المالية يجب ألا تدخل في الوعاء الزكوي لنفس الأسباب المبينة آنفاً لما سبق بيانه من أن ما يشتري بقصد التأجير وتبقى عينه، وتتجدد غلته بشكل دوري، شهرياً أو سنوياً حسب الحال لا زكاة في أعيانه، وإنما الزكاة في أجرته إذا بلغت النصاب، وبقيت حتى حال عليها الحول وبما أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قد خالفت كل ذلك في الربط الزكوي لسنة 2004م فإن هذا يجعل ما قامت به الهيئة من عدم حسم صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من الوعاء الزكوي لعام 2004م غير صحيح".

ومن هذا القرار وبالقياس ممكن أن نقيس على باقي استثمارات البنك المالية الأخرى كونها تتجدد غلتها بشكل دوري وتخضع تلك الغلة إلى الزكاة ومن ثم وجب حسم تلك الاستثمارات من الوعاء لتزكيته عنها.



ومما سبق أعلاه يتأكد بشكل واضح وجلي أن هذه الاستثمارات طويلة الآجل واجبة الحسم من الوعاء الزكوي.

وبالنسبة للصناديق الاستثمارية بقيمة (35,000,000) ريال فإنها تمثل مشاركة البنك في الصناديق الاستثمارية التي أنشأها ويديرها البنك استثمار طويل الأجل ، وتُعرف الصناديق الاستثمارية في المادة (1) في نظام ضريبة الدخل بأنها شركات أموال؛ وبناءً عليه فإن الاستثمارات طويلة الأجل في وحدات الصناديق المقتناة من قبل البنك يجب أن تعامل أيضًا كاستثمار في حقوق ملكية تتعلق بشركة أموال (الصندوق) ومن ثم يجب خصمها من الوعاء الزكوي ، كذلك فإن الاستثمارات طويلة الأجل في الصناديق الاستثمارية تستوفي الشروط والضوابط الأساسية لحسم الاستثمارات الواردة في تعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8 هـ المشار إليه أعلاه كونها استثمارات مملوكة للبنك غير مقتناة للتجارة تمت من رأسماله واحتياطياته ويتم إدراج عوائدها ضمن الإقرار الزكوي للبنك ، ومن ثم فهي استثمارات واجبة الحسم من الوعاء الزكوي كما إن شروط معيار الاستثمارات تنطبق على الاستثمارات بالصناديق الاستثمارية لتوفر شرطي النية بالاقتناء وعدم وجود حركة ، علاوة على ما سبق، يود البنك تأكيدًا لوجهة نظره إضافة ما يلي:

لقد اعتبرت الهيئة بأنه طالما كان زكاة الاستثمارات في صناديق استثمارية على البنك فإنه لا يجوز حسمها وتعتبر إحدى عروض التجارة، وهذا ما يخالف الواقع والذي جعل زكاة هذه الاستثمارات كأحد عروض القنية على البنك عن طريق تزكية الإيرادات المتولدة عنها مثل باقي أنواع الاستثمارات وعروض القنية عمومًا والتي تزكى من خلال تزكية الإيرادات الناتجة عنها، وهذا ما يقوم به البنك وفقًا لواقع الحال، وعليه فإن البنك يأمل من اللجنة اعتماد حسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة.

واستنادًا على ما سبق فإن الاستثمارات في المنتجات الإسلامية تمثل التدفقات النقدية لتمويل النشاطات المصرفية طويلة الأجل المستخدمة لتحقيق إيرادات للبنك يتم إخضاعها للزكاة ومن ثم فإن فرض الزكاة على هذه الاستثمارات يعتبر مخالفًا للمبادئ الأساسية لشعيرة الزكاة حيث يكون البنك قد سدد الزكاة مرتين، مرة على أدوات الإنتاج ومرة ثانية على الدخل المحقق منها وهذا يتعارض مع الأحكام الفقهية المفسرة لشعيرة الزكاة.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن هذه الاستثمارات تتمثل في منتجات مالية (المرابحاث - البيع بالأجل - مشاركة - البيع بالتقسيط - أخرى كما ورد بالاعتراض) لم يتم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي حيث استندت الهيئة في عدم حسم تلك الاستثمارات إلى محضر الفحص الميداني والذي اتضح من خلاله لفريق الفحص الميداني أن طبيعة هذه الاستثمارات طبقًا لما هو مفيد في الدفاتر المحاسبية أنها من أنواع البيوع الآجلة التي لا تحسم من وعاء الزكاة طبقًا للقرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28 هـ البند ثالثًا والذي ينص (لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار - داخلي أو خارجي في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديونًا أو في سندات بغض النظر عن المصدر لها، ومهما كانت مدة ذلك الاستثمار) كما أن بند الإجارة والذي ظهر في عام 2008م فهو تأجير منتهي بالتملك لمدة (15) عام ويعتبر أيضًا نوعًا من أنواع البيوع التي تخضع للزكاة وهو ما أكدته إجابات أعضاء الهيئة الإسلامية العالمية للاقتصاد والتمويل التابعة لرابطة العالم الإسلامي في خطابها الموجه للهيئة برقم (أ/ع/1430/314) بتاريخ 1430/11/21 هـ.



2- الصناديق الاستثمارية ويسرى عليها أيضًا ما ورد بمحضر أعمال الفحص الميداني لعام 2006م من حيث الطبيعة والقيود في الدفاتر حيث إن الهدف من الصندوق هو المتاجرة والمضاربة لتنمية رأس المال كما أن من شروطه أن المستثمر وهو البنك الذي يمتلك وحدات بالصندوق هو الملزم بإخراج الزكاة فإن هذا الاستثمار لا يخضع من وعاء الزكاة.

3- الاستثمار في شركة (ب) سبق للبنك تقديم المستندات التي تثبت المساهمة فيها والتي توضح أن نية البنك هو بيع هذا الاستثمار خلال عام من تاريخ الشراء أي أن هدف البنك المتاجرة ولم يخضع من عام 2006م وفي الأعوام اللاحقة قدم البنك المستندات التي توضح تغير نية البنك في اعتباره طويل الأجل إلا أن نية البنك من هذا الاحتفاظ بهذا الاستثمار لأجل طويل هو بيعه بسعر يربح أي أن الهدف هو المتاجرة وليس الحصول على العائد مما يعتبر معه هذا الاستثمار عرض من عروض التجارة يخضع للزكاة ولا يخضع من وعاء الزكاة.

4- من خلال تعريف المكلف لهذه الاستثمارات باعتراضه المرفق يتبين أنها تتمثل في اتفاقيات بين البنك والعملاء تنص على أن يبيع البنك للعملاء سلعة أو أصل قام البنك بشراؤه مسبقاً ويشتمل سعر البيع على هامش ربح مع اختلاف نوع الاتفاقية من حيث كونها مربحة أو بيع بالأجل أو مشاركة أو أخرى مما يؤكد أن هذه الاستثمارات هي عروض تجارة وليست استثمارات في عروض قنية ولو كانت طويلة الأجل حيث إن العبرة بالتداول وليس بالأجل وأن طول الأجل لا يعتبر المعيار الأساسي لتصنيف الاستثمار ضمن عروض القنية، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات وأحكام، منها القرار الابتدائي رقم (10) لعام 1432هـ الصادر عن اللجنة الابتدائية الأولى بالرياض والخاص بالمكلف نفسه عن عام 2006م وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (132/د/1) لعام 1431هـ.

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 استثماراته في المنتجات المالية الإسلامية وهي المربحة، البيع الآجل، المشارك، البيع بالتقسيط واستثماراته في الصناديق الاستثمارية من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية لعامي 2007م و2008م وإيضاحاتها والإقرار والربط الزكوي، تبين أن قائمة المركز المالي ل(أ) لعامي 2007م و2008م أظهرت حقوق المساهمين بمبلغ (3,104,107,000) ريال لعام 2007م ومبلغ (3,212,840,000) ريال لعام 2008م، وأظهرت الاستثمارات بمبلغ (13,599,126,000) ريال لعام 2007م ومبلغ (13,613,355,000) ريال لعام 2008م، كما أظهرت المطلوبات - ودائع العملاء والمطلوبات الأخرى بمبلغ (13,531,731,000) ريال لعام 2007م وبمبلغ (12,838,949,000) ريال لعام 2008م،



والإيضاحين رقم (5) ورقم (6) من إيضاحات القوائم المالية لعامي 2007م و2008م أوضحاً تفاصيل هذه الاستثمارات وطبيعتها، كما تبين من الإقرار الزكوي لعامي 2007م و2008م أن رأس المال المضاف ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ظهر بمبلغ (2,997,415,150) ريال لعام 2007م وبمبلغ (3,000,000,000) ريال لعام 2008م وأرباح العام المعدلة بمبلغ (96,383,924) ريال لعام 2007م وبمبلغ (221,002,108) ريال لعام 2008م والمخصصات بمبلغ (11,787,220) ريال لعام 2007م وبمبلغ (21,758,668) ريال لعام 2008م والاحتياطيات بمبلغ (44,529,775) ريال لعام 2007م وبمبلغ (62,644,539) ريال لعام 2008م، في حين بلغت الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء الزكوي ضمن العناصر السالبة مبلغ (589,531,935) ريال لعام 2007م وبمبلغ (563,274,770) ريال لعام 2008م وبلغت الاستثمارات المحسومة مبلغ (13,605,518,935) ريال لعام 2007م وبمبلغ (13,907,980,504) ريال لعام 2008م وهو ما جعل الوعاء الزكوي كما في الإقرار يظهر بالسالب، كما تبين أن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة بخطابها رقم (5980) بتاريخ 1431/12/18هـ في البند (ب) منه المتعلق بحساب الزكاة لم يتضمن حسم كامل مبلغ الاستثمارات المشار إليها أعلاه، وكذلك تبين أن الهيئة عند إجراء الربط لم تقم بإضافة جميع مصادر تمويل تلك الاستثمارات، والمكلف أيضاً في إقراره لم يقيم بإضافة جميع مصادر تمويل تلك الاستثمارات، ومن ثم فليس من الإنصاف أن يطالب المكلف بحسم استثماراته المذكورة من وعائه الزكوي فيما لو كانت قابلة للحسم دون إضافة جميع مصادر تمويلها إلى وعائه الزكوي ومنها ودائع العملاء. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فقد تبين أن استثمارات المكلف في المنتجات المالية الإسلامية، كما هو ظاهر في الإيضاح (3/ز) "المرابحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط" تقوم على اتفاق بأن يبيع (أ) للعميل سلعة أو أصلاً قام البنك بشرائه والحصول عليه مسبقاً بناءً على وعد بالشراء من قبل العميل ويشمل سعر الشراء مضافاً إليه هامش ربح متفق عليه، كما أن المشاركة تقوم على اتفاق بين البنك والعميل للمشاريع بإنشاء استثمار معين أو تملك أصل معين ينتهي بامتلاك العميل كامل الاستثمار أو الأصل ويتم توزيع الربح أو الخسارة حسب الاتفاق، أما الصناديق الاستثمارية فهي أنشطة تقوم على المتاجرة في الأسهم، ومن ثم فإن هذه الاستثمارات تعد من الاستثمارات التي تصنف ضمن عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة ولذلك لا يحق للمكلف حسمها من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م، وبناءً عليه فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في المنتجات المالية "المرابحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط" وكذلك الاستثمارات في الصناديق الاستثمارية، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: خسائر تغطيه الحسابات المكشوفة والشيكات المزورة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2ج) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم قبول حسم خسائر تغطية الحسابات المكشوفة والشيك المزور (...) لعدم اتخاذ المكلف الإجراءات القانونية اللازمة في مثل هذه الحالات.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالباً بحسم خسائر تغطية الحسابات المكشوفة والشيك المزور موضعاً وجهة نظره

على النحو الآتي:



يرى البنك أحقيته في اعتماد مصاريف خسائر تغطية الحسابات المكشوفة والشيك المزور.... وذلك بناءً على أن المتعارف عليه في العمل المصرفي أن الخسائر الناتجة عن تزوير الشيكات وتغطية الحسابات المكشوفة من الخسائر التشغيلية القائمة في النشاط المصرفي يتكبدها البنك من خلال عملياته المصرفية العادية بشكل عام , وقد وردت تلك المصاريف غير المعتمدة من قبل الهيئة ضمن المصروفات الواردة بالقوائم المالية - قائمة الدخل، وعليه فإنها تعتبر من المصاريف جائزة الحسم طالما أنه لا يوجد مادة في النظام الزكوي توضح أن ذلك المصروف هو مصروف غير جائز الحسم , كما إن الخسائر الناتجة عن كشف حسابات العملاء بمبالغ صغيرة يعجز البنك عن استردادها من العملاء ويتم شطبها في النهاية ليتحملها البنك، ونسبة لثالة أغلب هذه المبالغ في الحسابات المكشوفة فإن موضوع المتابعة والملاحقة القضائية يكون أمراً غير ذي جدوى اقتصادياً , وقدم البنك المستندات الثبوتية التي تؤكد قيامه بالإجراءات القانونية لتحصيل قيمة الشيك المزور، إلا أن البنك لم يتمكن من تحصيل قيمة ذلك الشيك بناءً على خطاب لجنة تسوية المنازعات المصرفية رقم (958/ل ت) بتاريخ 1431/4/29 هـ الموافق 2010/4/14م والذي أكد فيه أن الحجز على أرصدة صاحب الشيك المزور أسفر عن وجود مبلغ (9,42) ريال وهذا المبلغ يعتبر ضئيل جداً مقارنة بالمبلغ المحكوم للبنك.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن البنك يعترض على رد المصاريف الواردة في خطاب الاعتراض إلى صافي الربح، وبدراسة المستندات المقدمة مع اعتراض البنك فإن الهيئة تقبل اعتماد خسائر شراء مكائن عد نقود، وكذلك تقبل بندي غرامات البلدية وغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي لتقديم البنك المستندات المؤيدة، وترفض حسم بندي خسائر تغطية الحسابات المكشوفة والشيك المزور..... لعدم تقديم البنك الإجراءات القانونية المتخذة ضد الموردين أما باقي البنود وهي خسائر الاكتتاب وخسائر بطاقات فيزا وأخرى، فإن الهيئة ترفض قبولها لعدم تقديم البنك أي مستندات خاصة بهذه البنود.

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 خسائر تغطية الحسابات المكشوفة والشيك المزور (...) ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الخسائر مستثنية من ذلك - خسائر شراء مكائن عد نقود، وغرامات البلدية وغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي لتقديم البنك المستندات المؤيدة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق وحيث إن الخلاف حول هذا البند خلاف مستندي طلبت اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة من المكلف تقديم المستندات المؤيدة لهذه المصاريف بما في ذلك الخطاب الصادر عن لجنة تسوية المنازعات المصرفية الذي أشار إليه المكلف في استئنافه بخصوص الشيك المزور، ولم تتلقى اللجنة حتى تاريخ صدور هذا القرار أي إجابة أو مستندات بهذا الخصوص، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم خسائر تغطية الحسابات المكشوفة والشيكات المزورة وتؤيد القرار



الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص أخذاً في الاعتبار الجزء من تلك الخسائر التي قدم البنك المستندات المؤيدة لها ووافقت الهيئة على حسمها وهي: خسائر شراء مكائن عد نقود، وغرامات البلدية وغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي.

البند الثالث: برامج أسهم الموظفين.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المكلف في حسم برنامج أسهم الموظفين من الوعاء الزكوي وذلك طبقاً للحثيات الواردة في القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنها استندت في عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي إلى ما قدمه البنك لفريق الفحص الميداني حيث تمت موافقة مؤسسة النقد العربي السعودي على البرنامج المذكور وخطة وسياسة البنك في ذلك حيث إن البنك يمتلك محفظة من أسهمه (أسهم أ)) وعندما تنطبق الشروط على أحد موظفي البنك يتم منحه كمية معينة من هذه الأسهم، وعملية المنح تبدأ في عام 2010م، إلا أن البنك قام بتطبيق هذا النظام في الأعوام المالية موضوع الربط، علمًا بأن ملكية هذه الأسهم تمثل حصة من حقوق الملكية للبنك والبنك ملزم بإخراج الزكاة عن هذه الحصة كما أن المكلف أوضح أمام اللجنة الابتدائية أن البند يمثل استثمار في الصندوق أو محفظة استثمارية وتوضح الهيئة أن الاستثمار في الصناديق لا يحسم من الوعاء الزكوي وهو ما أكدته اللجنة الابتدائية في قرارها المستأنف في البند الأول حيث لم تقم بحسم بند الاستثمارات في الصناديق.

بعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة أكد على التمسك بوجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن اعتراضه على عدم قيام الهيئة بحسم مبلغ برنامج أسهم الموظفين من الوعاء الزكوي للأسباب الآتية:

قام البنك في العام 2006م بإنشاء صندوق (محفظة) لمكافآت موظفي البنك بحيث يتم شراء عدد من أسهم (أ) من السوق لصالح الصندوق بعد موافقة مؤسسة النقد العربي السعودي، على أن يتم مستقبلًا منح الموظفين أسهم في البنك ضمن المكافآت والحوافز طويلة الأجل للموظفين وفقًا لشروط وضوابط برنامج أسهم الموظفين، وقد بلغت قيمة الأسهم التي قام البنك بشرائها للبرنامج (1,310,295) سهم بقيمة (42) مليون ريال، وإلى أن يتم منح هذه الأسهم للموظفين المستوفين لشروط البرنامج تظل هذه المحفظة كاستثمار طويل الأجل في أسهم البنك لصالح الصندوق، وقدم المكلف لائحة الضوابط والشروط لسياسة برنامج أسهم الموظفين مع موافقة مؤسسة النقد العربي السعودي على تأسيس البرنامج وذكر المكلف أنه قام بحسم الاستثمار طويل الأجل في برنامج أسهم الموظفين من الوعاء الزكوي في إقراراته الزكوية للعامين 2007م و2008م ولم توافق الهيئة على ذلك، ويرى المكلف بأن برنامج الموظفين يعتبر بمثابة استثمار طويل الأجل في أسهم البنك لصالح الصندوق وفقًا لشروط وضوابط البرنامج كذلك فإن البرنامج قد أقر ضمن



المكافآت والحوافز طويلة الأجل للموظفين طبقاً لسياسة البنك وللائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من قبل مكتب العمل، إضافة إلى موافقة مؤسسة النقد العربي السعودي عليه، ومن ثم يجب حسمه من الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم برنامج أسهم الموظفين من الوعاء الزكوي، في حين يتمسك المكلف بطلبه حسم هذا البند من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وتحديداً الإيضاح رقم (10-ب) والمعنون ببرنامج أسهم الموظفين تبين أنه ينص على (يخطط البنك لوضع برنامج لمكافأة موظفين على شكل محفظة تتكون من أسهم البنك والذي تمت الموافقة عليه من قبل مجلس إدارة البنك (المجلس) خلال اجتماعه المنعقد بتاريخ 2006/11/13م حيث قرر مجلس إدارة البنك تحويل رصيد رأس المال غير المخصص البالغ (258) ألف سهم بقيمتها الاسمية إلى المحفظة وقد تم ذلك في عام 2007م، كما قرر مجلس الإدارة شراء (مليون) سهم إضافي من السوق لصالح هذه المحفظة وقد تم ذلك خلال عام 2006م بتكلفة إجمالية بلغت (39) مليون ريال هذا وقد أعطت مؤسسة النقد العربي السعودي موافقتها المبدئية على هذا البرنامج...الخ.

وترى اللجنة أنه وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، إذا قامت المنشأة بإعادة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها فيجب طرح تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من حقوق الملكية ولا يجوز إثبات مكسب أو خسارة من شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ضمن الربح أو الخسارة، ومما سبق يتضح أن الأثر المالي لقيام البنك بإعادة شراء أسهمه بهدف إعادة إصدارها للموظفين (أو لأي هدف آخر) هو تخفيض لحقوق الملكية، حيث يتم رد مبلغ متفق عليه من حقوق الملكية مقابل تنازل المساهم البائع عن حصته في البنك، ويظهر الأثر في القوائم المالية في شكل رصيد مدين ضمن حقوق الملكية، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم بند برنامج أسهم الموظفين (أسهم الخزينة) من الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (25) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في المنتجات المالية "المrabحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط" وكذلك الاستثمارات في الصناديق الاستثمارية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم خسائر تغطية الحسابات المكشوفة والشيكات المزورة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، باستثناء الجزء المتمثل في الخسائر التي قدم البنك المستندات المؤيدة لها ووافقت الهيئة على حسمها وهي: خسائر شراء مكائن عد نقود، وغرامات البلدية وغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي.

3- رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم بند برنامج أسهم الموظفين (أسهم الخزينة) من الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1699

سنة القرار: 1438

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة

الموضوع

المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/5/30 هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (21) لعام 1435 هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام 2006م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/21 هـ كل من: و..... و..... كما مثل المكلف:.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1435 هـ بموجب الخطاب رقم (123/500) بتاريخ 1435/9/6 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالفيد رقم (556) بتاريخ 1435/11/7 هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/11/7 هـ بمبلغ (562,837) ريالاً لقاء



الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد الهيئة في حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة البالغة في مجموعها (1,000,000) دولار مقابل العلامة التجارية لشركة (ج).

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن قسم المالية بالشركة قد أهمل عن جهل في عرض تفاصيل عمليات توريد عادية مما أدى إلى لبس بأنها مبالغ مدفوعة لتملك الحقوق الفكرية لعلامة تجارية.

وتؤكد أن المبالغ المدفوعة لشركة (ج) والبالغة في مجموعها (1,000,000) دولار، إنما هي لشراء منتجات تلك الشركة من.....، ولم تكن مقابل الحصول على أي امتياز أو وكالة تجارية أو حق تملك علامة تجارية، وبالنظر إلى كون المبالغ المدفوعة مقابل شراء وتوريد عادية لمنتجات من خارج المملكة التي قامت الشركة بعد ذلك بإعادة بيعها للمستهلكين، وليست مقابل الحصول على حق تملك لعلامة تجارية، بناءً عليه يطلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) البالغة (1,000,000) دولار مقابل شراء منتجات تلك الشركة من..... لضريبة الاستقطاع.

وبعد اطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة ورد فيها أن تم خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) لضريبة الاستقطاع تطبيقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والمادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ، واستناداً إلى ملحق الاتفاقية بين المكلف وشركة (ج)... الذي يتضمن أن يدفع المكلف (2,000,000) دولار إلى الشركة الأجنبية بغرض الحصول على العلامة التجارية في المملكة ليتم استخدامها حصرياً ولمدة (24) شهراً تبدأ من أغسطس 2006م حتى يوليو 2008م وذلك مقابل تحويل (1,000,000) دولار على دفعتين (500,000) دولار لكل دفعة، على أن يتم دفع (1,000,000) دولار إلى الشركة الأجنبية بإضافة (67) دولار للطن على سعر السوق خلال ستة أشهر من تاريخ يوليو 2006م حتى ديسمبر 2006م، وقد قام المكلف فعلاً بسداد (1,000,000) دولار على دفعتين وذلك مقابل استخدام العلامة التجارية.

أما ما قدمه المكلف من مستندات بشأن إلغاء العلامة التجارية، فترى الهيئة أن قرار صاحب العلامة التجارية بإلغائها جاء بتاريخ لاحق للسنوات محل الخلاف، حيث كان ذلك بتاريخ 2011/6/28م، وطبقاً لمبدأ استقلال سنوات المحاسبة الضريبية فإن ذلك لا يندرج بأثر رجعي.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) البالغة (1,000,000) دولار مقابل شراء منتجات تلك الشركة من..... لضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة خضوع المبالغ المدفوعة للشركة غير المقيمة مقابل العلامة التجارية (إتاوة) لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن تصنيف المبلغ المدفوع لجهة غير مقيمة على أنه إتاوة يعتمد على أمرين هما: تعريف الإتاوة في النظام الضريبي، وطبيعة الاتفاقية الموقعة بين المكلف والشركة غير المقيمة.

وبرجع اللجنة إلى المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها عرفت الإتاوة بأنها "الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية أو الحق في استخدامها والتي تشمل 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 تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية".

وباطلاع اللجنة على ملحق الاتفاقية الموقعة بين المكلف (الموزع) وشركة (ج) (المورد) تبين أنه يتضمن دفع الموزع مبلغ (2,000,000) دولار إلى المورد بغرض الحصول على العلامة التجارية ((ج...)) في المملكة ليتم استخدامها حصرياً ولمدة (24) شهراً بدءاً من أغسطس 2006م حتى يوليو 2008م، وذلك مقابل تحويل (1,000,000) دولار على دفعتين (500,000) دولار لكل دفعة، على أن يتم دفع (1,000,000) دولار إلى الشركة الأجنبية بإضافة (67) دولار للطن على سعر السوق خلال ستة أشهر من تاريخ يوليو 2006م حتى ديسمبر 2006م.

وبناءً على ما تقدم توصلت اللجنة إلى قناعة أن المبلغ الذي دفعه المكلف للجهة غير المقيمة يمثل في جوهره شراء حق استخدام علامة تجارية (إتاوة) وفقاً للتعريف الوارد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) البالغة (1,000,000) دولار لضريبة الاستقطاع.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (21) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) البالغة (1,000,000) دولار لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1700

سنة القرار : 1438

المفتاح

تعديل حسابات / رصيد / قروض - زكاة

الموضوع

تعديل حسابات المكلف / رصيد جاري دائن / قروض أطراف ذات علاقة

المبدأ

1. وجود مبالغ مستحقة للشركاء في حوزة الشركة يستدعي إضافتها للوعاء الزكوي للشركة.
2. يحتسب رصيد الحساب الجاري الدائن ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة، إذا حال عليه الدور، ويعتد برصيد أول العام أو آخره أيهما أقل.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/5/30هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (23) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2006م إلى 2008م، وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/21هـ كل من: ... و...، كما مثل المكلف: ... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/334/ص ج) بتاريخ 1434/10/20هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (260) بتاريخ 1434/11/24هـ ، كما قدم ضمانا بنكيا صادرًا من مجموعة (ب) المالية برقم (.....) بتاريخ 1434/11/18هـ بمبلغ (817,208) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: التمويل الإضافي للأعوام من 2006م إلى 2008م، قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسم التمويل الإضافي للاستثمارات ؛ وفقًا لحثيات القرار، استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم حسم رصيد الاستثمار الإضافي في كل من شركة (ج) وشركة (ش) المدرج ضمن القوائم المالية المدققة للأعوام من 2006م حتى 2008م بحجة عدم تقديم حركة حساب جاري الشركاء في كل من الشركتين التابعتين، وفي هذا الخصوص نفيد أنه بتاريخ 2011/7/9م وقع حادث حريق في مبنى ... حيث تقع مكاتب الشركة والشركتين التابعتين ، مما أدى إلى فقدان جميع المستندات والبيانات الحسابية وسندات الأصول وجميع المستندات الأصلية الخاصة بالشركة ، وقد أصدر قسم العمليات والتحقيق بالمديرية العامة للدفاع المدني بمحافظة جدة مشهد إثبات حالة حريق تأكيدًا على ما تعرضت له مكاتب الشركة من جراء آثار الحريق لتقديمه إلى الجهات الحكومية ، وبناءً على ذلك لم تتمكن الشركة من توفير المستخرجات المؤيدة لحركة الحساب الجاري في الشركتين التابعتين لتقديمه إلى اللجنة الابتدائية، وأضاف المكلف أن أحد شروط حسم الاستثمار هو إثبات النية بالاحتفاظ بهذا الاستثمار كعروض قنية ، وطبقًا لنية الشركاء بموجب قرارهم بتاريخ 1426/2/3هـ، فإن التمويل الإضافي الممنوح للشركتين التابعتين يمثل رأسمال إضافي يتمتع بنفس الحقوق ويترتب عليه نفس الالتزامات التي تنطبق على حصص رأس المال، لذلك فقد تم إظهار رصيد الاستثمار الإضافي ضمن رصيد الاستثمارات ، مما يؤكد أن النية هي الاستثمار طويل الأجل وقد بلغ الاستثمار الإضافي طبقًا للقوائم المالية المدققة للشركة وجاري الشركاء طبقًا للقوائم المالية المدققة للشركة التابعة (شركة أ) للأعوام الاستئناف مبلغ (2,125,000) ريال ، كما بلغ الاستثمار الإضافي طبقًا للقوائم المالية المدققة للشركة وجاري الشركاء طبقًا للقوائم المالية المدققة للشركة التابعة (شركة ج) كما يلي:



طبقاً للقوائم المالية المدققة				البيان
للشركة		للشركة المستثمر فيها		
2007م	2006م	2007م	2006م	
957,53	957,53	957,53	953,03	جاري الشركاء , الاستثمار الإضافي

إن الاستثمارات التي رفضت الهيئة حسمها من وعاء الزكاة تم تمويلها من حقوق الشركاء (رأس المال، الاحتياطيات، الحساب الجاري)، ومن ثم فإنه في حال عدم حسم الاستثمارات فلا بد من استبعاد ما يقابل ذلك من مصادر التمويل منعا للزدواج الزكوي، إن إجراء الهيئة يتعارض مع ما جاء في خطابها رقم (9/1723) بتاريخ 1426/3/28هـ الذي يتضمن أن التمويل الإضافي الذي يتم إثباته ضمن حساب جاري الشركاء في الشركة المستثمر فيها ولم يتم تعديل نسبة الشراكة به في عقد التأسيس يدسم من وعاء الزكاة للشركة المستثمرة بشرط أن يدرج في وعاء الزكاة للشركة المستثمر فيها، وقد تأكدت هذه المعالجة في رأي لجنة معايير المحاسبة رقم (1/14) بتاريخ 1433/4/21هـ الصادر بخصوص المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة بخصوص وجوب تصنيف المساهمات الرأسمالية ضمن حقوق الملكية كما يلي: "قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسمياً في رأس المال النظامي، وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط، وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكا فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل رأس المال الإضافي"، ويتضح من ذلك أن رأي لجنة معايير المحاسبة لم يحدد تصنيف المساهمات بمسمى معين، وإنما ذكر على سبيل المثال تصنيفه كرأس مال إضافي، وعليه فإن هذا المبلغ لا يمثل قرصاً تقوم الشركة التابعة بسداده للشركة الأم، وإنما يأخذ حكم رأس المال، وبناءً عليه يطلب المكلف حسم التمويل الإضافي للشركتين التابعتين (شركة أ) وشركة ج) من وعائه الزكوي لأعوام الاستئناف، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند لا يمكن اعتباره استثماراً طويل الأجل حتى وإن أدرجته الشركة في قائمة المركز المالي ضمن بند الاستثمارات، حيث إن الشركتين التابعتين قامتاً بإدراج المبالغ المستلمة في قوائمهما المالية تحت مسمى جاري الشركاء وليس ضمن الزيادة في رأس المال أو حقوق الملكية، وعليه فإن هذه المبالغ تمثل ديوناً للمكلف لدى الشركتين التابعتين حتى وإن سميت في القوائم المالية الخاصة بالمكلف باسم استثمار إضافي، ويتم معاملتها معاملة الديون للشركة لدى الغير أو الحسابات الجارية المدينة، وهذا النوع من الديون لا يحسم من الوعاء تطبيقاً للفتوى رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ، وكذلك الفتوى رقم (19643) بتاريخ 1418/5/23هـ التي تنص على أن "الديون التي تكون للشركة



على المدينين بأجل أو آجال مهما كانت آجالها تجب فيها الزكاة إذا حال عليها الحول وهي في ذمة مدين مليء غير مماطل والدائن متمكن من استخلاص ماله..." , وكذلك الفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ — والتي تنص على أن "أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا ترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويمكن التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته"، وهو ما تم تأييده بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (1223) لعام 1433هـ — والقرار رقم (1128) لعام 1433هـ —، وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (8/د/إ/27) لعام 1430هـ المؤيد من محكمة الاستئناف بالرياض بحكمها رقم (248/إس/8) لعام 1431هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم التمويل الإضافي للشركتين التابعتين (شركة (أ) وشركة (ج)) من وعائه الزكوي للأعوام من 2006م إلى 2008م، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن ، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية ، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة ، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي ، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته"، كما ترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنباً لثني الزكاة حيث إن جزء منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراراً لطرف آخر ، ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي أفرضها، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم التمويل الإضافي من وعائه الزكوي للأعوام من 2006م إلى 2008م على أن يكون ذلك في حدود نسبة تملكه في الشركتين التابعتين، البند الثاني: أتعاب الإدارة لعام 2008م، قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد الهيئة في الإجراء الذي اتبعته لمعالجة بند أتعاب الإدارة؛ وفقاً لحثيات القرار، استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة باعتماد راتب المثل لعام 2008م كحد أعلى (45,000) ريال شهرياً لكل شريك استناداً إلى المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام



التأمينات الاجتماعية، وفي هذا الخصوص نفيد أن البند موضوع الخلاف يمثل أتعاب إدارة مدفوعة للشركاء في الشركة، وقد قامت الهيئة بمعاملة هذا البند معاملة الرواتب، وهذا غير صحيح، حيث إن أتعاب الإدارة واجبة الحسم بالكامل من وعاء الزكاة ولا يجب تحديدها ومعاملتها معاملة الرواتب، خاصة وأن الرواتب المدفوعة للمدراء العاملين أو الأعضاء المنتدبين في الشركات المماثلة تتجاوز بكثير مبلغ (45,000) ريال شهرياً، وقد تضمنت الفتوى رقم (22644) أن ما يأخذه صاحب المنشأة من راتب وملحقاته قبل نهاية الحول لا يحسب في الوعاء الزكوي، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بفرق أتعاب الإدارة البالغ (4,445,828) ريالاً، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنها قامت باعتماد راتب المثل فقط لكل شريك من الشركاء بواقع (540,000) ريال لكل منهم بإجمالي بلغ (1,620,000) ريال، وحسمه من إجمالي أتعاب الإدارة المحملة البالغة (6,065,828) ريالاً، وفرق الزيادة غير المعتمد هو مبلغ (4,445,828) ريالاً، وذلك طبقاً للفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ وتعميم الهيئة رقم (9/6017) بتاريخ 1426/12/30هـ من اعتماد راتب المثل، وتم حساب راتب المثل استرشاداً بالمادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بفرق أتعاب الإدارة البالغ (4,445,828) ريالاً، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين، وحيث إن مبلغ هذا البند عبارة عن أتعاب إدارية للشركاء الأفراد تم إضافتها إلى حساباتهم الجارية في الشركة، لذا فإن هذه المبالغ لا تزال في حوزة الشركة مما يوجب إضافتها بالكامل إلى الوعاء الزكوي، وبناءً عليه، وبما أن المكلف هو المستأنف على هذا البند، وحتى لا يضار المكلف من استئنافه، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بفرق أتعاب الإدارة البالغ (4,445,828) ريالاً، البند الثالث: جاري الشركاء لعام 2008م، قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد الهيئة في إضافة جاري الشركاء للوعاء الزكوي؛ وفقاً لحثيات القرار، استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في إضافة الأرصدة التالية المدرجة ضمن حساب جاري الشركاء إلى وعاء الزكاة:

وقد أشارت اللجنة الابتدائية إلى عدم قبول اعتراض الشركة بشأن الموزع من أرباح الشركة نفسها على اعتبار أنه يمثل غلة استثمار، وفي هذا الخصوص تفيد أن هذه المبالغ لا تمثل غلة استثمار، وإنما هي جزء من توزيعات الأرباح التي أعلنت عنها الشركة خلال عام 2008م عند إعداد الإقرار الزكوي، ولم يتم حسم توزيعات الأرباح المحولة إلى جاري الشركاء (غير النقدي) من رصيد الأرباح المدورة، ومن ثم تم إخضاعه للزكاة ضمن رصيد الأرباح المدورة، لذا فإن قيام الهيئة بإدراج الجزء المقيد ضمن حساب جاري الشركاء في وعاء الزكاة يعني إخضاعه للزكاة مرتين ، مرة ضمن رصيد الأرباح المدورة المدرج في الإقرار الزكوي ، ومرة أخرى ضمن حساب جاري الشركاء، أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية في قرارها أن الموزع من أرباح شركة (ج) يمثل غلة استثمار لا يشترط حولان الحول عليها لوجوب الزكاة فيها ، ففي هذا الخصوص نفيد أن ذلك لا يتفق مع الناحية الشرعية ، ويؤكد حكم ديوان المظالم النهائي رقم (164/د/1/5) لعام 1430هـ والذي تضمن أن الزكاة تجب في الغلة الناتجة من نشاط الشركة إذا بلغت النصاب وحال عليها الحول فقط ، حيث ورد فيه ما نصه "لا تجب الزكاة في قيمة السيارات المؤجرة، ولا في مجموع إيجاراتها على مدى سنوات الإيجار، وإنما في صافي غلتها إذا بلغت النصاب وحال عليها الحول فقط" ، وحيث لم يحل الحول على المبالغ الموزعة للشركاء ، عليه يجب عدم إدراجها في وعاء الزكاة طبقاً لتعميم الهيئة رقم (1432/16/583) بتاريخ 1432/1/29هـ والذي ورد فيه ما نصه "يؤخذ برصيد أول المدة بعد أن تحسم منه المسحوبات خلال العام لأن ما يحول عليه الحول من الحساب الجاري هو رصيد أول المدة محسوماً منه المسحوبات خلال العام، أما الإضافات فهي أموال لم يحل عليها الحول إلا إذا كان مصدرها من أموال حال عليها الحول كالأرباح المرحلة ونحوها"، إن هذا المفهوم قد تأكد بعدة فتاوى نذكر منها على سبيل المثال الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ التي أكدت في إجابتها على السؤال الرابع بأن حولان الحول هو شرط لابد من استيفائه لحساب الزكاة على الربح الناتج عن النشاط التشغيلي، حيث إن هـ لو تم إنفاق هذا الربح خلال العام فإنه لا يخضع للزكاة لعدم توفر شرط حولان الحول ، وتؤكد الفتوى أن الأرباح التي تم استلامها قبل حولان الحول عليها لدى الشركة لا تخضع للزكاة الشرعية في سنة الاستلام ، كما أن شرط حولان الحول قد تم



تأكيده في الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، بناءً على ما تقدم يطلب المكلف إضافة رصيد حساب جاري الشركاء أول العام البالغ (77,748,441) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2008م، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإضافة جاري الشركاء أول العام أو آخر العام أيهما أقل للشريك مجموعة (ط) والذي يبلغ (66,779,118) ريالاً، كما أنه تم إضافة مبلغ (6,200,000) ريال لكل شريك فرد وإجمالي للشركاء قدره (18,600,000) ريال وذلك لكون هذا المبلغ يمثل غلة استثمار وتوزيعات أرباح تجب فيها الزكاة، وعليه يكون حساب جاري الشركاء الواجب إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف بمبلغ (85,379,118) ريالاً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن أول العام البالغ (77,748,441) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2008م، في حين ترى الهيئة إضافة حساب جاري الشركاء بمبلغ (85,379,118) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية وحركة الحساب الجاري طبقاً لسجلات المكلف لعام الاستئناف تبين أن رصيد الحساب الجاري الدائن أول العام يبلغ (77,748,441) ريالاً، كما يبلغ رصيد آخر العام (91,444,946) ريالاً، كما تبين أن الزيادة في الحساب الجاري خلال العام كانت مقابل أرباح موزعة وغلة استثمارات، وترى اللجنة في هذه الحالة أن الزكاة على رصيد الحساب الجاري تخضع لقاعدة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل، وهو إجراء تقديري على وجه العموم وليس على التفصيل، وهذا يعني أنه لا يتم فحص مفردات الحساب الجاري مديناً أو دائناً وتواريخ تلك المفردات، وعليه لا يمكن أخذ بند بذاته من الحساب الجاري وإفراجه لحساب الوعاء الزكوي، وبذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه إضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن أول العام البالغ (77,748,441) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2008م، البند الرابع: جهات ذات علاقة وتسهيلات بنكية وقرض الشريك، قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد الهيئة في إضافة بند مطلوب لجهات ذات علاقة وتسهيلات بنكية وجزء من بند قرض الشريك للوعاء الزكوي؛ وفقاً لحثيات القرار، استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يتم إدراج هذه الأرصدة ضمن الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول لدى الشركة قبل إنفاقها، أو تم استخدامها لتمويل الأصول طويلة الأجل التي تم حسمها من وعاء الزكاة، إن الشرطين المشار إليهما أعلاه لا ينطبقان على حالة الشركة، حيث لم يحل الحول على الأرصدة لدى الشركة قبل إنفاقها، ولم يتم استخدام تلك الأرصدة لتمويل الاستثمارات التي قبلت الهيئة حسمها من وعاء الزكاة كما يلي:



السنوات			البيان
2008م	2007م	2006م	
17,440,794	35,353,140	3,673,153	وعاء الزكاة طبقاً للإقرار
2,625,000	3,582,534	3,582,534	يضاف الاستثمارات التي لم تقبلها الهيئة
14,815,794	31,770,606	90,619	المجموع (أ)
11,883,687	27,683,687	3,536,529	يضاف: الأرصدة التي أضافتها الهيئة على اعتبار أنه تم استخدامها لتمويل الاستثمارات:
--	7,796,204	--	مطلوب لجهات ذات علاقة
16,158,651	--	--	تسهيلات بنكية
28,042,338	35,479,891	3,766,602	قرض من شريك
13,226,544	3,709,285	3,675,983	المجموع (ب)
			الإجمالي (أ-ب) ويمثل الأرصدة الدائنة التي أضافتها الهيئة بالزيادة عن الاستثمارات

كما هو مبين أعلاه، فإن معالجة الهيئة أدت إلى إضافة مصادر تمويل بمبلغ أكبر من رصيد الاستثمارات التي قبلت الهيئة حسمها مما يؤكد أن جزء من الأرصدة التي أضافتها الهيئة إلى وعاء الزكاة لم يحل عليها الحول لدى الشركة ولم يتم استخدامها لتمويل الأصول الثابتة، ومن ثم لا يجب إخضاعها للزكاة، وتأكيداً لما تقدم، فإن القوائم المالية المدققة لعام 2008م تشير أنه تم استلام قرض الشريك البالغ (16,158,651) ريالاً خلال العام (لم يحل عليه الحول لدى الشركة) وأنه لم يستخدم لتمويل الاستثمارات بدليل أن القوائم المالية تظهر وجود رصيد نقد لدى البنوك بمبلغ (22,523,029) ريالاً، مما يؤكد أن معظم المبلغ المستلم كان لا يزال نقدًا في حساب الشركة كما في 2008/12/31م، ويؤكد ذلك أيضًا بيان التدفقات النقدية، حيث لا يظهر ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية أن هناك استثمارات مضافة خلال العام.



بناءً عليه يطلب المكلف عدم إدراج أرصدة مطلوب لجهات ذات علاقة وتسهيلات بنكية وقرض الشريك في وعائه الزكوي، في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إضافة رصيد مطلوب لجهات ذات علاقة وتسهيلات

بنكية وقرض الشريك إلى الوعاء الزكوي للمكلف لأحد سببين أو كلاهما معاً، السبب الأول: حولان الحول على هذه المبالغ، والسبب الثاني: ارتباطها بالاستثمارات، وهنا نشير إلى أن نشاط الشركة حالياً ينحصر في الاستثمار في الشركات طبقاً للإيضاح رقم (1) من الإيضاحات حول القوائم المالية للأعوام من 2006م حتى 2008م والذي ينص على "...ينحصر نشاط الشركة حالياً في الاستثمار في شركات أخرى لها أنشطة مشابهة" ومن ثم لا يوجد أنشطة للمكلف تحتاج إلى تمويل إلا هذه الاستثمارات المحسومة من الوعاء الزكوي، وفيما يلي تفصيل هذه البنود: أ- مطلوب لجهات ذات علاقة، تم إضافة مبلغ (3,766,602) ريال لعام 2006م وذلك مقابل الاستثمار في الشركة (د) لعام 2006م، ومبلغ (27,683,687) ريال لعام 2007م وذلك مقابل الاستثمار في شركة (ق)، ومبلغ (11,883,687) ريال لعام 2008م مقابل الاستثمار في شركة (ت)، ب- تسهيلات بنكية، هذا المبلغ عبارة عن جزئين: الأول بمبلغ (3,766,602) ريال مدور من عام 2006م مقابل الاستثمار في الشركة (د)، والجزء الآخر بمبلغ (3,766,602) ريال عبارة عن تورق الخاص بالاستثمار في الشركة (د)، وفي نهاية العام وبتاريخ 26/11/2007م تم تحويل كامل المبلغ إلى حساب تورق وبذلك يكون هذا المبلغ مقابل الاستثمار في الشركة (د) التي تم حسمها من الوعاء الزكوي، ولهذا السبب تم إضافته للوعاء الزكوي، ج- قرض الشريك، هذا المبلغ عبارة عن رصيد معاد تبويه من حساب الشريك... مقابل الاستثمار في شركة (أ)، ومن ثم فإن المبلغ قد حال عليه الحول، بالإضافة إلى أنه مقابل الاستثمارات والتي تم حسمها من وعاء الزكاة.

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 إضافة أرصدة مطلوبة لجهات ذات علاقة وتسهيلات بنكية وقرض الشريك إلى وعائه الزكوي، في حين ترى الهيئة إضافة تلك الأرصدة إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرسيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 8/11/1426هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما



المدين يزكي مالا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته"، وبالاطلاع على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على "...ينحصر نشاط الشركة حاليًا في الاستثمار في شركات أخرى لها أنشطة مشابهة..."، كما تبين من قائمة الدخل أن إيرادات المكلف تتمثل في إيرادات الاستثمارات في شركات تابعة، مما يتضح معه أن أرصدة مطلوبة لجهات ذات علاقة و تسهيلات بنكية وقرض الشريك قد استخدمت في تمويل الاستثمارات، ولذا فإنه يلزم إضافتها للوعاء الزكوي بغض النظر عن تاريخ الحصول عليها وذلك وفقًا لقاعدة الديون المذكورة أعلاه، وعليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أرصدة مطلوبة لجهات ذات علاقة وتسهيلات بنكية و قرض الشريك إلى وعائه الزكوي.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (23) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم التمويل الإضافي من وعائه الزكوي للأعوام من 2006م إلى 2008م على أن يكون ذلك في حدود نسبة تملكه في الشركتين التابعتين؛ وفقًا للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بفرق أتعاب الإدارة البالغ (4,445,828) ريالاً، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

تأييد استئناف المكلف في طلبه إضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن أول العام البالغ (77,748,441) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2008م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أرصدة مطلوبة لجهات ذات علاقة وتسهيلات بنكية وقرض الشريك إلى وعائه الزكوي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1703

سنة القرار: 1438

أجور/استثمار/ضريبة استقطاع-زكاة- ضريبة

المفتاح

أجور مجلس الإدارة/ استثمارات وسندات حكومية/ضريبة جهات غير مقيمة

الموضوع

المبدأ

- 1- بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة، يُعدّ مقابلًا لما يستحقّه أعضاء المجلس من مكافأة ويُعدّ هذا التعويض حقاً ثابتاً، ويحسم من الوعاء.
- 2- يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.
- 3- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (13) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة



للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام المالية من 2001م حتى 2007م، والربط الضريبي على الجهات غير المقيمة للأعوام من 2001م حتى 2003م والفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/29م، وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/29هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف: ... و...و...، وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (13) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/47) بتاريخ 1435/4/5هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (399) بتاريخ 1435/5/5هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً بالمستحق بموجب القرار الابتدائي بمبلغ (28,500,000) ريال بتاريخ 1435/5/1هـ الموافق 2014/3/2م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المستخدم من المخصصات التالية.

مخصص عائدات الشحن للأعوام من 2001م حتى 2007م (31,210,624) ريال، مخصص مطالبات الشحن للأعوام من 2001م حتى 2007م (21,597,492) ريال، مخصص أعطال حاويات للأعوام من 2001م حتى 2005م (374,478) ريال، مخصص ديون الوكلاء للأعوام من 2003م حتى 2007م (5,919,585) ريال، مخصص مطالبات التأمين للأعوام من 2001م حتى 2007م (4,188,823) ريال، قضى القرار الابتدائي برفض في (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على بند المستخدم من المخصص للحثثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن حسم المستخدم من المخصص أو رده لعدم الحاجة إليه وانتفاء الغرض منه، حق أساسي للمكلف وتتطلبه أسس العدالة الضريبية، فمن المعروف أن المخصصات يتم تكوينها لمقابلة أحداث مالية محتملة أو مؤكدة الحدوث وغير محددة أو معلومة القيمة، وإذا كانت الهيئة أو النظام يرفض اعتماد هذه المخصصات ابتداءً عند تكوينها فإن العدالة تتطلب حسمها من الأرباح عند تحققها أي استخدامها أو عدم الحاجة إليها، وقد استمر الجدل طويلاً حول المستخدم من المخصص من عدمه، وبلغ ذروته عندما كانت تصدر الربوط من قطاعات الهيئة هذا محسوم فيه المستخدم من المخصص وذاك لا يعترف بذلك ويصر على عدم حسمه، إلى أن صدر القرار الوزاري رقم (2057) لعام 1416/9/2هـ ليضع حداً لهذا الجدل ويعطي الأحقية لسائر المكلفين لحسم المستخدم من المخصص، ولقد كان الخلاف دائماً محصور في حسم



المستخدم من الأرباح أو من رصيد المخصص أول المدة، إلى أن استقر الأمر على أن يتم رد المكون خلال العام لصافي الربح، ويتم حسم المستخدم من رصيد أول المدة، وبشأن الضوابط المنظمة لإعدام الديون طبقاً لنظام المحكمة التجارية، فإن الشركة ليست معنية بتطبيقه ما دام النظام الضريبي الزكوي قد وضع ضوابط إعدام الديون، ويرى عملاؤنا أن شروط إعدام الديون الواردة بالنظام تنطبق على حالتهم، من حيث إن الديون تخص الفترة المالية، ومتعلقة بالنشاط، وسبق التصريح عنها كإيرادات وشهد المحاسب القانوني عليها بمراجعته للقوائم المالية، وسيتم الإفصاح عن أي ديون يتم تحصيلها فيما بعد كإيرادات بقائمة الدخل، ونشير إلى فتوى الهيئة القضائية العليا رقم (155) لعام 1394/4/9 هـ والمنشور الدوري رقم (2) لعام 1394 هـ المستند إلى قرار الهيئة القضائية العليا الذي أشار في ثانياً منه إلى أن إعدام هذه الديون يقتضي صدور قرار سنوي من مجلس إدارة الشركة بالديون التي يعتبرها المجلس مجمده لعدم إمكان تحصيلها ومقدار مبالغها وأسماء المدينين بها، على أن كل دين يتم تحصيله يتم استيفاء الزكاة عليه، ولقد سبق للشركة تقديم قرارات مجلس الإدارة بهذا الشأن واطلع الفريق عليها، أما بشأن رد المخصص أو عكس المخصص لانتفاء الغرض من تكوينه، فإن عملاءنا يرون أن المستند الحقيقي هو قرار مجلس إدارة الشركة باعتماد إعدام الديون والتقرير السنوي وخلافه، وقد قدمنا محاضر مجلس الإدارة بهذا الشأن واطلع عليها فريق الفحص ولم يتولد لدينا وقتها أي شعور بعدم الموافقة على ذلك، بالإضافة إلى القيود المحاسبية التي مصداقية الحدث المالي، وبشأن القضية التي تم رفعها في بريطانيا على شركة (ب) بمبلغ (14,143,826) ريال ورغم ثبوت حق الشركة (أ) بصور حكم قضائي لصالحها، إلا أن الشركة الأجنبية قد أفلست وتم إغلاق مكاتبتهم، ومن ثم قرر مجلس الإدارة إعدام الدين لأنه من الناحية الشرعية على غير مليء ولا تجب الزكاة فيه شرعاً، وتم تقديم قرار مجلس الإدارة في هذا الشأن إلى فريق الفحص وأطبع عليها، ورد في محضر الأعمال ص (16) كما نفيده أن المستخدم لجميع المخصصات قد تم تقديم المستندات إلى فريق الفحص ونؤكد أن الشركات المساهمة لا يمكن بأي ظرف أن يتم إثبات أي أحداث مالية دون أساس أو مرجعية وهذه الشركات كما أسلفنا تخضع للرقابة من عدة جهات حكومية، كما أنه بالنسبة لرد المخصص لانتفاء الغرض منه ففي الشركات المساهمة يعتبر هذا من القرارات الهامة والحيوية التي تؤثر بشكل كبير على أرباح المساهمين والتوزيعات، وربما إلى إحداث ضرر كبير للشركة فيما لو اتخذ قرار عشوائي بشأنها، وسوف ترى الهيئة أنه عام 2011م قامت الشركة برد مخصصات حوالي (12) مليون ريال لانتفاء الغرض منها بصور قرارات نهائية في اعتراضات واستئنافات الشركة عن السنوات السابقة، ناهيك عن الحالات الأخرى التي يرد فيها المخصص، وإن رد المخصصات أو عكسها من وجهة النظر المحاسبية يتم الرجوع به إلى قائمة الدخل إيراداً أو مصروحاً ومن ثم تستطيع الهيئة بكل سهولة ومن خلال قوائم الدخل لهذه السنوات، التعرف والوقوف على كيفية التصريح وعرض رد المخصصات في قائمة الدخل، والتي غالباً ما تكون ضمن الإيرادات الأخرى أو المتنوعة أو تخفيض المصروف ذي الصلة، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكرنا أنه لم يتم حسم المستخدم من المخصصات وذلك في ضوء صدور أحكام قضائية لصالح الشركة ورغم ذلك قامت الشركة بإعدام تلك الديون وهذا ما يتعارض مع الشرط الواجب توفره لإعدام تلك الديون، إضافة لعدم تقديم الشركة المستندات المؤيدة لبعض الديون كذلك عدم إثبات الشركة المبالغ المعكوسة بالحسابات طبقاً لما هو وارد تفصيلاً بمحضر الفحص الموقع من الشركة.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول المستخدم من المخصصات ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية ومحضر الفحص الميداني للأعوام من 2001م حتى 2007م تبين أن المخصصات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية هي مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص مكافأة نهاية الخدمة وباقي المخصصات التي تضمنها بند الاستئناف تم الإفصاح عنها في الكشوف التفصيلية المرفقة بالإقرارات الزكوية للمكلف، وتبين من محضر الفحص (الصفحات من 17 حتى 20) أنه صدرت أحكام قضائية لصالح المكلف ولم يتمكن من تحصيل المبالغ لعام 2001م ومن ذلك: شركة (ب) بمبلغ (14,143,826) ريال صدر حكم لصالح المكلف من المحكمة ببريطانيا ولم يتمكن المحامي من تحصيل المبلغ لإقفال مكاتب الشركة المدينة، شركة (ج) بمبلغ (1,877,866) ريال صدر حكم من المحكمة بإندونيسيا برفض المطالبة لعدم وجود أصول لدى الشركة المدينة، شركة (د) بمبلغ (603,608) ريال صدر حكم لصالح المكلف من المحكمة في ماليزيا، ولم يتمكن المحامي من التحصيل بسبب إفلاس الشركة المدينة، شركة (هـ) بمبلغ (541,602) ريال صدر حكم من المحكمة في مومباي ولم يتمكن المحامي من التحصيل بسبب إفلاس الشركة المدينة، شركة (و) بالأردن بمبلغ (425,915) ريال، ذكر المكلف أن المبلغ المستحق على الشركة (694,172) ريال وأنه تمت التسوية النهائية بتحصيل (268,556) ريال وإسقاط باقي المطالبة، وباقي المستخدم من المخصصات لكافة الأعوام قدم المكلف بشأن بعضها قرارات مجلس الإدارة بالموافقة على المستخدم والبعض الآخر لم يقدم بشأنها أي مستند، وحيث إن المكلف طالب بهذه المستحقات أمام الجهات المختصة وصدر بشأنها أحكام قضائية بعضها يسقط المطالبة والآخر لم يتمكن من تحصيله بسبب إفلاس المدينين، وقام بتسوية بعضها مع المدينين، مما يثبت معه أن المكلف اتخذ الإجراءات التي تمكنه من تحصيل تلك المستحقات أو جزء منها، وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد المكلف في حسم المستخدم من المخصصات بمبلغ (17,592,517) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم وذلك فيما يختص بهذه المطالبات، وعدم قبول حسم باقي المستخدم من المخصصات التي لم تقدم المستندات المؤيدة لها ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الثاني: عدم حسم مكافأة أعضاء مجلس الإدارة للأعوام من 2001م حتى 2007م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على بند عدم حسم مصروف مكافأة أعضاء مجلس الإدارة للأعوام من 2001م حتى 2007م للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ وفي معرض إجابة سماحة مفتي عام المملكة على أحد المستفتيين جاءت الإجابة بأن ما يأخذه صاحب المنشأة مقابل راتب أو بدل مواصلات إذا حازة قبل نهاية الحول فلا يحسب في الوعاء الزكوي للمنشأة، شأنه شأن رواتب سائر الموظفين، ويوضح الفرق بين المخصص وبين المصروف المستحق أن المخصص هو حجز جزء من الأرباح لمقابلة



خسائر محتملة أو مقدرة وغير محددة القيمة، أما المصروفات المستحقة فهي مصروف فعلي وحقيقي مؤكد تؤكد حدوثه ومعلوم القيمة، حتى وإن اختلفت المسميات، أو وردت تحت مسمى مخصصات، فإن هذا لا ينفي طبيعتها من أنها مصروف معلوم القيمة ومؤكد الحدوث، ويتم دفعه بنفس القيمة في العام التالي له مباشرة، كما أوضحنا عن المخصصات الأخرى التي تم ردها لعدم تحققها ومن ثم عدم الحاجة إليها. ومن ناحية أخرى لا بد من تطبيق تعميم الهيئة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2 هـ وهو اعتبار مكافأة مجلس الإدارة من المصاريف الواجبة الحسم حيث إنها تدفع مقابل وقت وجهد الأعضاء. كما أن المادة (74) من نظام الشركات السعودي أوجبت أن يوضح النظام الأساسي للشركة طريقة احتساب مكافأة أعضاء مجلس الإدارة وذلك في إشارة إلى نظامية هذه المكافآت، وفي إيماءة أخرى لنظامية المكافآت فإن تعميم الهيئة رقم (1/56) بتاريخ 1413/10/18 هـ المرفق به قرار وزير المالية ووزير التجارة رقم (9362/222) بتاريخ 1412/6/15 هـ بشأن زيادة البدل النقدي لأعضاء مجلس في إشارة إلى مشروعية ونظامية المكافآت واعتبارها مصروف واجبة الحسم، والفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9 هـ أضفت أساساً شرعياً بعدم تركية ما يتقاضاه صاحب المنشأة بصفته مديراً من راتب أو بدل سكن أو مواصلات شأنه في ذلك سائر الموظفين وفي جميع الشركات وليس الشركات المساهمة فقط، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكرُوا أن مكافأة أعضاء مجلس الإدارة وردت تحت بند مخصص مكافأة أعضاء مجلس الإدارة وأخرى وقد قامت الهيئة بمعالجتها معالجة المخصصات حيث إنها ضمن بنود كشف المخصصات المقدم من الشركة وما تم إضافته للوعاء الزكوي هو ما حال عليه الحول ومن ثم فإن إجراء الهيئة صحيح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند مخصص مكافأة أعضاء مجلس الإدارة للوعاء الزكوي بحجة أنه مصروف معلوم القيمة ومؤكد حدوثه وليس مخصصاً مقدراً قيمته واحتمالي حدوثه، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بحجة أنه مصنف في الكشوف المرفقة بإقرارات المكلف الزكوية ضمن المخصصات وأنه تم معالجته كباقي المخصصات بإضافة الرصيد الذي حال عليه الحول للوعاء الزكوي، وبالاطلاع والدراسة ترى اللجنة أن بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعدّ مقابلًا لما يستحقه أعضاء المجلس من مكافأة و يُعدّ هذا التعويض - طبقاً لنظام العمل - حقاً ثابتاً، تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرطي الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق هذه المكافأة، كما أن تقديره يتم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصاً عن ما قدر له، ولمعقولية هذا البند فإن بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة يُعدّ مصروحاً مستحقاً واجب الدفع وليس مخصصاً بغض النظر عن توقيت صرفه، ومن ثم لا يدخل في احتساب الوعاء الزكوي للمكلف، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة للوعاء الزكوي بمبلغ (1,760,000) ريال لعام 2001م وبمبلغ (1,108,000) ريال للأعوام من 2002م حتى 2007م.



البند الثالث: عدم حسم بند قطع غيار الأصول الثابتة الواردة ضمن المصروفات المؤجلة لعام 2001م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على عدم حسم بند قطع غيار الأصول الثابتة الواردة ضمن المصروفات المؤجلة لعام 2001م للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الهيئة قد حسمت المصاريف المؤجلة طبقًا للقوائم المالية والإقرار وهذا غير صحيح حيث إن المصروفات المؤجلة بموجب القوائم المالية في عام 2011م هي (29,001,964) ريال، وهو نفس المبلغ الذي قامت الشركة بحسمه بالإقرار، بينما الذي تم حسمه بالربط هو (28,141,061) ريال بفرق (860,903) ريال وهو يمثل المواد وقطع الغيار للأصول الثابتة، ومن ثم يجب التنويه إلى أن الخلاف لم ينتهي كما ورد بالقرار إلا إذا كانت الهيئة قد وافقت على حسم المصروفات المؤجلة بموجب القوائم المالية والإقرار، ويتمسك عملنا بوجهة نظرهم في ضرورة حسم قطع غيار الأصول طبقًا لتعميم الهيئة (122) بتاريخ 1414/8/19هـ وإسقاط فتوى المدخلات الزراعية رقم (219) بتاريخ 1425/8/9هـ المرفقة بكتاب سماحة مفتي عام المملكة إلى معالي وزير المالية رقم (2/4545) بتاريخ 1425/8/14هـ على قطع الغيار للأصول، وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكرنا أن الهيئة قامت بحسم المصروفات المؤجلة بالكامل ضمن الوعاء الزكوي لعام 2001م بمبلغ (28,141,051) ريال، حيث إنه عند فحص حسابات الشركة ميدانيًا تم سؤال ممثلي الشركة عن وجود اختلاف في رصيد المصاريف المؤجلة بين ميزانية عام 2001م والمقارنة في عام 2002م وكانت إجابتهم بأن ذلك ناتج عن خطأ في التحميل بمبلغ (860,903) ريال حمل على المصاريف المؤجلة بدلًا من تحميله على المدينين محضر الفحص صفحة (15) وبذلك يتبين أن إجراء الهيئة صحيح.

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 المصاريف المؤجلة بمبلغ (29,001,964) ريال من الوعاء الزكوي لعام 2001م، وليس كما تضمنه الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة بمبلغ (28,141,051) ريال بحجة أن الفرق بمبلغ (860,903) ريال عبارة عن مواد وقطع غيار للأصول الثابتة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بحجة أن الفرق كما هو مثبت بمحضر الفحص الميداني ناتج عن خطأ في تحميل مبلغ (860,913) ريال على المصاريف المؤجلة بدلًا من تحميله على المدينين، وباطلاع اللجنة على محضر الفحص الميداني تبين أنه ينص في صفحة (15) حيال هذا البند على أن "هناك اختلاف بين المصاريف المؤجلة لعام 2001م والمقارنة لعام 2002م حيث ظهرت في الأولى (29,001,964) ريال والمقارنة (28,141,051) ريال وبسؤال الحاضرين عن تفسير لهذا الاختلاف وتقديم ما يؤيد ذلك من مستندات، أفاد الحاضرون بأن هذا الفرق البالغ (860,913) ريال ناتج عن خطأ في التحميل حيث تم تحميله على المصاريف المؤجلة بدلًا من تحميله على المدينين"، واطلعت اللجنة على القوائم المالية لعام 2001م وتبين من قائمة المركز المالي "الموجودات غير المتداولة" أن صافي المصروفات المؤجلة بمبلغ (29,001,964) ريال وتضمن إيضاح (2/ج) أن المصروفات المؤجلة (مصروفات التسفين) تقوم الشركة بإطفاؤها على مدى خمس سنوات وذلك اعتبارًا



من تاريخ عملية التسفين، ولم يتم الإفصاح عن مخزون قطع غيار الأصول الثابتة في هذه القوائم، كما تبين من قائمة المركز المالي لعام 2002م أرقام المقارنة لقائمة المركز المالي لعام 2001م، أن صافي المصاريف المؤجلة بمبلغ (28,141,051) ريال، وظهر بند المخزون ضمن "الموجودات المتداولة" بمبلغ (860,913) ريال وتبين من إيضاح (2/ج) أنه ينص على أن المخزون "يتمثل في مستلزمات السفن حيث يتم تحميل قطع الغيار والمستلزمات الأخرى الموجودة على ظهر السفن للشركة على مصاريف التشغيل...، كما اطلعت اللجنة على الربط الذي أجرته الهيئة على المكلف وتبين أنها أجرت الربط لعام 2001م بناءً على قوائم المقارنة التي تظهر بالقوائم المالية لعام 2002م، وحيث تبين أن الاختلاف في أرصدة المصاريف المؤجلة في القوائم المالية لعام 2001م وكذلك في قوائم المقارنة التي تظهر بالقوائم المالية لعام 2002م ناتج عن إعادة تصنيف بعض أرقام المقارنة لتتفق مع السنة الصادرة بشأنها القوائم المالية عام 2002م وأن الهيئة أجرت الربط على المكلف لعام 2001م بناءً على قوائم المقارنة التي تظهر بالقوائم المالية لعام 2002م ولم تحسم الفرق الناتج عن إعادة التصنيف الذي يمثل مخزون المواد وقطع غيار الأصول الثابتة بمبلغ (860,913) ريال، لذا فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم بند قطع غيار للأصول الثابتة المصنفة ضمن المصروفات المؤجلة بمبلغ (860,913) ريال لعام 2001م.

البند الرابع: حسم سندات التنمية الحكومية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/6) برفض اعتراض الشركة على بند حسم سندات التنمية الحكومية كاملة للأعوام من 2002م حتى 2006م وقبوله لعام للحيثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه بصفة عامة فإن السندات الحكومية المملوكة للشركة لا تقع تحت طائلة القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الموافق 2007/5/15م ونطاق سريانه، وأن جميع السندات الحكومية تم شراؤها قبل صدور القرار (1005)، وقد تم رفض حسم السندات التي تملكها الشركة وفقًا للتفصيل التالي:- في عام 2002م حتى 2006م تم رفض حسم السندات الحكومية المشتراه من البنك (ز) رغم وجودها بالقوائم المالية في نفس العام والسنوات التالية وقدرها (44,216,899) ريال حسبما يتضح من شهادة البنك (ز) في عام 2004م حسمت الهيئة السندات التنمية الحكومية طرف البنك (ز) وقدرها (40,000,000) ريال بينما لم يتم حسم السندات لدى البنك (ط) وقدرها (50,000,000) ريال، واستنادًا لخروج المال من ذمة الشركة وفيما يتعلق بالسندات الحكومية المشتراه من بنك (ط) والبنك (ز) وقيمتها على التوالي (50,000,000) ريال و(40,000,000) ريال طبقًا للكشف الذي اطلع عليه فريق الفحص الميداني وشهادات البنوك المؤيدة له، فإنه يتعين على الهيئة حسم أذون الخزانة القائمة في تاريخ القوائم المالية وقدرها (90,000,000) ريال، في عام 2005م حسمت الهيئة السندات الحكومية بمبلغ (50,000,000) مليون المشتراه من بنك (ط)، بينما يتعين حسم السندات الحكومية الأخرى القائمة في تاريخ القوائم المالية وهي سندات تنمية حكومية من البنك (ز) بمبلغ (40,000,000) ريال استحقاق 2005/4/12م، ومن بنك (ط) رقم (4223) بمبلغ (49,601,550) ريال استحقاق 2006/4/1م و(ط) رقم (22)



بمبلغ (51,227,479) ريال استحقاق 2007/1/16م، في عام 2006م أيدت اللجنة الهيئة في عدم حسم السندات الحكومية من بنك (ط) والتي تستحق في 2007/1/16م وقدرها (51,227,479) ريال حسب شهادة البنك، ونرى قبول حسمها طبقاً للنظام، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه طبقاً للقرار الوزاري رقم (8804/4) بتاريخ 1410/12/26هـ، فإن السندات الحكومية الواجبة الحسم التي تم حسمها كما يلي: عام 2001م: مبلغ (50,002,989) ريال، عام 2002م: مبلغ (105,308,948) ريال، عام 2003م: مبلغ (98,900,000) ريال، عام 2004م: مبلغ (40,000,000) ريال، عام 2005م: مبلغ (50,000,000) ريال، ومن ثم فإن إجراء الهيئة صحيح.

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 التي لم تحسمها الهيئة في الربط الزكوي بمبلغ (44,216,899) ريال لعام 2002م ومبلغ (50,000,000) ريال لعام 2004م ومبلغ (91,227,479) ريال لعام 2005م ومبلغ (51,227,479) ريال لعام 2006م بحجة أن هذه السندات لا تقع ضمن نطاق سريان القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الموافق 2007/5/15م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم حسم هذه السندات من الوعاء الزكوي تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (8804/4) بتاريخ 1410/12/26هـ. وبعد الدراسة ترى اللجنة أن السندات في حقيقتها الاقتصادية 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 زكويًا على أنها استثمار، وبما أن تلك السندات تمثل ديونًا على ملئ باذل، فإنه تجب فيها الزكاة وفقًا للفتاوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء، وبناءً عليه ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات الحكومية بمبلغ (44,216,899) ريال لعام 2002م ومبلغ (50,000,000) ريال لعام 2004م ومبلغ (91,227,479) ريال لعام 2005م ومبلغ (51,227,479) ريال لعام 2006م.

البند الخامس: إصرار الهيئة على إخضاع المخصصات التي تم ردها بالرغم من التصريح عنها كإيرادات.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/6) برفض اعتراض الشركة على بند رد بعض المخصصات لانتفاء الغرض من تكوينها رغم انعكاسها في الإيرادات للحيثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار الابتدائي فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه يود التأكيد على ما سبق أن ذكره حول الفرق بين المخصص أو المصروفات المستحقة، وحول المخصصات التي تم تكوينها وانتفى الغرض منها وتم عكسها، فإنه يقوم بتكوين المخصص لمقابلة مخاطر معينة محتملة الحدوث وغير معلومة القيمة، فمثلاً يتم تكوين مخصص المطالبات لمقابلة مطالبات العملاء عن التلغيات والخسائر التي قد تحدث أثناء الشحن، ومن ثم فهناك عدة احتمالات، إذا تم تكوين مخصص خلال عام 2001م مثلاً ولم يحدث أي مطالبات من العملاء فإن الشركة تقوم بعكسه لانتفاء الغرض منه خلال عام 2002م، أن تصدر مطالبات أو من العملاء مساوية للمخصص المكون في هذه الحالة



يتم إقفال المخصص بقيمة المطالبة، وقد تكون المطالبة أقل من المخصص المكون، فيتم إقفال المطالبة في المخصص ورد الباقي أو عكس باقي المخصص على أصله وهو المصاريف، أما إذا كانت المطالبة أكبر من المخصص المكون فيتم إقفال المخصص بقيمة المطالبة وتحميل الفرق مباشرة على المصاريف، فمثلاً إذا قامت الشركة بتكوين مخصص مطالبات بقيمة (1000) ريال فيتم تنظيم قيد محاسبي: 1000 من د/ المصروفات قائمة الدخل، 1000 إلى د/ مخصص الميزانية، وإذا لم تصدر مطالبات خلال العام يتم عكس المخصص بنفس القيمة، أما إذا كانت المطالبة أكثر من المخصص فيتم إقفال المخصص وتحميل الفرق على حساب المصروفات مباشرة: 1000 من د/ المخصص، 200 من د/ المصروفات، 1200 إلى د/ البنك، وكما تعلمون أن التصريح عن الإيرادات يستوي مع تخفيض المصروفات، إن المستند الحقيقي هو القيد المحاسبي والمصادق عليه من خلال دورة محاسبية من صاحب الصلاحية وانعكاسه بالدفاتر من حيث قيد المخصص المعكوس أو الذي انتفى الغرض منه بقائمة الدخل ضمن الإيرادات الأخرى أو المتنوعة أو تخفيض المصروفات وقد اطلع الفريق على القيود المحاسبية وانعكاسها بالدفاتر في حينها ولم يتولد لدينا أدنى شعور برفض حسم المخصص الذي انتفى الغرض منه، ونرغب في معرفة المستند الذي يؤيد سوى القيد المحاسبي والمصادق عليه من صاحب الصلاحية في الشركة المساهمة وانعكاس ذلك في الإيرادات الأخرى في قائمة الدخل، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه طبقاً لمحضر الفحص الميداني (الصفحات من 16 إلى 20) تم الموافقة على المخصصات التي تم عكسها وأثبتتها الشركة ضمن الإيرادات أو تخفيض المصروفات ورفض أي مبلغ لم تثبت الشركة رده.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض أرصدة المخصصات التي أضافتها الهيئة للوعاء الزكوي بالمبالغ المعكوسة لإعادة القيمة التقديرية للمخصص أو لانتفاء الغرض من تكوينه بحجة أنه تم التصريح عنها في الإيرادات، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إضافة كامل أرصدة المخصصات قبل التخفيض لعدم تقديم المستندات التي توضح أين تم عكس تلك المبالغ وفقاً لما هو مثبت بمحضر الفحص الميداني (الصفحات من 17 حتى 20)، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية للأعوام من 2001م حتى 2007م تبين أن المخصصات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية هي مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص مكافأة نهاية الخدمة وأن باقي المخصصات التي تضمنها بند الاستئناف تم الإفصاح عنها في الكشوف التفصيلية المرفقة بالإقرارات الزكوية للمكلف، واطلعت اللجنة على عينة من قرارات مجلس الإدارة بالموافقة على عكس تلك القيود، وكذلك عينة من صفحات الأستاذ التي توضح القيود العكسية، وحيث إن تكوين المخصصات (تحميلها على الحسابات) التي تقابل الالتزامات المحتملة مستقبلاً، وردّها (عكسها) عند إعادة القيمة التقديرية للمخصص أو انتفاء الغرض من تكوينه تحكمه سياسة المنشأة (مستند داخلي)، كما أن عملية التكوين (التحميل) هي تصنيف هذا المبلغ ضمن المخصصات بدلاً من الأرباح (حقوق الملكية) وكلا العنصرين من عناصر وعاء الزكاة الموجبة، وردّها (عكسها) هو إلغاء لهذا التصنيف، وليس لهذه



العملية (التكوين والعكس) أثر على وعاء الزكاة إذا تم الأخذ بأثرها على هذه العناصر عند احتساب الوعاء الزكوي، وعليه فإن إضافة المخصصات للوعاء الزكوي قبل تأثرها بالمبالغ المعكوسة لإعادة القيمة التقديرية للمخصص أو لانتفاء الغرض من تكوينه يؤدي إلى ثني الزكاة على تلك المبالغ المعكوسة لكونها أضيفت للوعاء الزكوي مرتين، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المخصصات التي تم ردها والتصريح عنها كإيرادات للزكاة للأعوام من 2001م حتى 2007م.

البند السادس: إيجار الحاويات للأعوام من 2001م حتى 2004م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/2) رفض اعتراض الشركة على بند إيجار الحاويات للسنوات من 2001م حتى 2004م للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار الابتدائي فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن أساس فرض الضريبة في جميع أنحاء العالم هو الممارسة داخل إقليم معين حتى يتم إخضاعه للضريبة في هذا الإقليم، واستئجار الحاويات لا يحقق شرط الممارسة أو الإقليمية ولا يخلق منشأة دائمة، ونشير في هذا الشأن إلى خطاب معالي وزير المالية رقم (9976/4) في 1394/5/20هـ الذي وافق بموجبه على توجه اللجنة التي تم تشكيلها لدراسة الاختلاف في وجهات النظر في تطبيق النظام الضريبي على أرباح الأشخاص أو الشركات الأجنبية إذا كانت ممارسة العمل تتم في الخارج، وورد في محضر اللجنة أن النظام الضريبي (السابق) قد ربط أرباح الشركات الأجنبية التي تعمل بالمملكة وخضوعها للضريبة بما تمارسه من أعمال داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، أي أنه ربط تلك الأرباح وخضوعها للضريبة بالمنشآت الأجنبية الكائنة فيه، ولما كانت المنشأة الدائمة لا يقتصر مفهومها على المكان الثابت الذي يزاوئ فيه كل أو بعض نشاط المشروع، بل أصبح له مفاهيم أخرى، ومن ثم تعددت حالات المنشأة الدائمة، حيث إن من أشكالها التي يستوجب وجودها خضوع المبالغ المدفوعة للضريبة على جهات غير مقيمة - محل الإدارة أو المصنع أو مكان الاستخراج للموارد الطبيعية أو موقع بناء وكذلك وجود شخص في المملكة له سلطة المفاوضات وإبرام العقود مع وجود رصيد من السلع والمعدات والمهمات إلى غير ذلك من الموجودات المملوكة للمشروع الأجنبي، والشركة في سبيل إنجازها لأعمالها تستأجر هذه الحاويات وهي عبارة عن صندوق حديدي يتم تعبئته وتخزين البضائع فيه حتى يتم حمله بسهولة ويسر ووضعه على ظهر السفينة، ومن ثم تعتبر أقرب إلى مواد التعبئة والتغليف، وتدخل ضمن تكلفة المواد في عقود التوريد التي ينتهي الالتزام فيها بالتوريد والتسليم داخل المملكة أو موانئها البحرية أو البرية أو الجوية، ولا نستطيع تطبيق مفهوم الممارسة السابق شره حيث لا يتوفر في استخدام الحاويات شرط الممارسة، ومن ثم انتفاء الواقعة المنشأة للضريبة، فالشركة المؤجرة ليس لها تواجد بالمملكة ولا تعمل من خلال وكيل أو ممثل، كما لا تعتبر الحاويات من الأدوات والمعدات الثقيلة التي تستخدم لمزاولة الأعمال داخل المملكة، والهيئة تحاول إسقاط القرار الوزاري (9976/6/4) لعام 1394هـ الذي أخضع إيرادات الآلات والمعدات المؤجرة من الشركات الأجنبية للضريبة، ولكن الحالة تختلف فهي صناديق حديدية أو حاويات تدخل في عداد مواد التعبئة، خلاصة القول أن الشركات المؤجرة غير مقيمة وليس لها منشأة دائمة ولا تعتبر الصناديق الحديدية منشأة دائمة حتى يمكن تطبيق مبدأ الممارسة، وينتهي عمل الحاويات في موانئ المملكة، ومن ثم تعتبر مصروفات واجبة الحسم طبقاً للمادة (14) من النظام الضريبي السابق، والجدير بالذكر أن اللجنة الاستئنافية وفي ذات الملف وفي نفس البند للأعوام السابقة حتى



عام 2000م قد أيدت الهيئة في إخضاع إيجار الحاويات للأرباح التقديرية بواقع 15% وليس كما ورد بربط الهيئة عن عام 2004م 20% عن الفترة حتى 2004/7/29م، وقد أيد القرار الشركة في عدم إخضاع فروقات الضريبة على إيجار الحاويات للغرامة، ونرى أنها مصروفات عادية ولا تمثل نوعاً من الممارسة حتى يتم إخضاعها للضريبة من الأساس ودون الإخلال باعتراضهم على الخضوع للضريبة من الأصل كان على الهيئة تطبيق القرار الاستثنائي الصادر في هذا الشأن، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن المكلف يطالب بعدم إخضاع البند للضريبة على الجهات غير المقيمة والغرامة، لعدم توافر شرطي الخضوع وهما شرط الممارسة بالمملكة ومصدرية الدخل، وحيث إن استخدام الحاويات تم بالكامل خارج المملكة، فومن ثم انتفاء الواقعة المنشئة للضريبة، وبعد الدراسة وفي ضوء قرار اللجنة الاستئنافية رقم (928) لعام 1430هـ لنفس المكلف عن نفس البند والذي أشار إلى أن النشاط يعد نشاطاً يخضع للضريبة لأنه يتضمن استخدام حاويات مؤجرة لشركة سعودية والسفن التابعة لها سعودية والحاويات عبارة عن معدات ومهمات مؤجرة من قبل جهات أجنبية لذلك ينطبق عليها الفقرة (ثالثاً/3) من القرار الوزاري رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ ومن ثم تحقق شرطي الخضوع للضريبة، ونؤكد على صحة إجراء الهيئة".

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة على الجهات غير المقيمة للأعوام من 2001م حتى 2003م وكذلك الفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/30م، مقابل استئجار حاويات لعدم توفر شرطي الممارسة والإقليمية لكون استخدام هذه الحاويات تم بالكامل خارج المملكة بالإضافة إلى أن هذه الحاويات لا تعد من الآلات والمعدات التي ينطبق عليها الخطاب الوزاري رقم (9976/4) لعام 1394هـ وفي حال فرض الضريبة يتم احتساب نسبة أرباح 15% بدلاً من 20%، في حين تتمسك الهيئة بفرض الضريبة على تلك المبالغ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على الخطاب الوزاري رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ الذي اعتمد محضر اللجنة المشكلة لدراسة الحالات التي يكون فيها المشروع الأجنبي ممارساً لأعماله داخل المملكة ويخضع بسببها للضريبة، تبين أن الفقرة (ثالثاً/3) من المحضر المذكور اعتبرت أن المشروع الأجنبي يكون قد مارس عملاً داخل المملكة في حالة وجود معدات أو مهمات أو أدوات أو غير ذلك من الموجودات التابعة له مؤجرة إلى شخص طبيعي أو معنوي في المملكة ولو كان التأجير قد تم خارج المملكة، وحيث إن الشركة (أ) هي شركة سعودية واستأجرت الحاويات من الشركات الأجنبية لاستخدامها في نقل البضائع على متن السفن التابعة لها عبر مختلف الموانئ البحرية العالمية ومنها موانئ المملكة، ولأن الحاويات هي معدات ومهمات مؤجرة من قبل جهات أجنبية، فإن شرطي الممارسة والإقليمية متحققان في هذه الحالة، وفيما يتعلق بنسبة الأرباح وحيث إن الهيئة استقرت على احتساب نسبة أرباح 15% حتى عام 2000م، وعدلت هذه النسبة إلى 20% ولم تقدم مبررات واضحة لهذا التغيير. ونظراً لأهمية استقرار الأوضاع الضريبية للمكلفين، وبناءً عليه ترفض اللجنة طلب المكلف عدم فرض ضريبة على الجهات غير المقيمة للأعوام من 2001م حتى 2003م وكذلك



الفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/30م، مقابل استئجار حاويات، وتؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم رفع نسبة الأرباح من 15% إلى 20% على الجهات غير المقيمة مقابل استئجار الحاويات للأعوام من 2001م حتى 2003م وكذلك الفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/29م.

البند السابع: مصاريف إدارة السفن المدفوعة لشركة (و) للأعوام من 2001م حتى 2004م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/3) برفض اعتراض الشركة على بند مصاريف إدارة السفن المدفوعة لشركة (و) للسنوات من 2001م حتى 2004م للحيثيات الواردة في القرار، واستأنف المكلف القرار وذكر أن الهيئة أخضعت المصروفات المدفوعة إلى شركة (و) المملوكة للشركة بالكامل للضريبة على جهات غير المقيمة التي كانت سارية في هذا الوقت وبنسبة ربح 20% وفرض الغرامة بواقع 25% التي كانت سارية في النظام الضريبي السابق، وبالرغم من أن اللجنة الاستئنافية في السنوات السابقة أيدت الهيئة في إخضاع الخدمات الاستشارية للضريبة على جهات غير مقيمة بنسبة ربح 20% وعدم فرض غرامة تأخير، إلا أن الهيئة أخضعت هذه المصروفات لنسبة 20% وغرامات تأخير على الضريبة بواقع 25%، وإن كانت اللجنة الابتدائية بموجب القرار قد أيدت الشركة في عدم إخضاع الضريبة للغرامة بموافقة الهيئة، و(أ) في أدائها لنشاطها تحتاج خدمات فنية مساندة في جميع موانئ العالم سيما دول الخليج وبدلاً من استيراد هذه الخدمات عن طريق تكليف أي من الشركات الأجنبية لتقديم خدمات الدعم الفني للسفن المملوكة لها، قررت الشركة أنه من الأفضل تكوين شركة في دبي يكون لها السيطرة عليها بالكامل لكي تقوم بهذه

تعدو أن تكون مكتب دعم فني أو أحد فروع للشركة في دبي، ومن ثم فإن كل ما ينفق عليه هو مصروفات

رأي اللجنة: (أ) ضرورة و لازمة لإنجاز أعمالها، والخدمات التي تؤديها شركة (و) هي خدمات فنية بحتة يتم تأديتها بالكامل خارج المملكة ولا تخضع للضريبة، وهي تحت طائلة المنشور الدوري رقم (3) لعام 1389هـ القاضي بحسم التكاليف الفنية المؤداة من المركز الرئيسي أو غيره بشرط تقديم بيان تفصيلي موضحاً أنواع وطبيعة الخدمة، وربما قد اختلط الأمر على الهيئة بين التكاليف الفنية وتكاليف الإدارة التي تقوم بها شركات الفنادق الكبرى، ونؤكد على أنها ليست أتعاب إدارية كالتى تقوم بها الشركات الفندقية العالمية والتي لا تتطلب إلا تكاليف قليلة جداً ولذلك تكون نسب الربح فيها 100% أو أقل قليلاً، بينما شركة (و) وطبقاً لظروف وحاجة الشركة لإنشائها تمثل فرعاً ومركز تكلفة تابع ل(أ) يتم الصرف عليه وتدخل إيراداته ضمن إيرادات الشركة وتصرح عنها في قوائمها المالية، ويرى المكلف في ضوء القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ وحيث إنهم صرحوا عن هذه الإيرادات وتمت المحاسبة عليها، فلا يوجد مبرر لفرض ضريبة أخرى على نفس الإيراد لمكلف يخضع للزكاة، وإذا رغبت الهيئة في تقديم القوائم المالية لشركة (و) لمحاسبتها زكويًا فليس لدينا مانع، ونؤكد أن شركة (و) التي تخدم مصالح (أ) في موانئ العالم لا تعدو أن تكون مركزاً للتكلفة أو قسم من أقسام من الأقسام، يقوم بأداء خدمات فنية واستشارية للشركة الأم وان محاولة تصوير الحالة على أنها أتعاب إدارية وإخضاع هذه المدفوعات للضريبة المستقطعة مستقبلاً في السنوات اللاحقة لا يستند إلى أي شرعية من النظام، علماً بأن الشركة قد قبلت قرار اللجنة الاستئنافية الصادر بهذا الشأن باعتباره أعلى مراحل التقاضي في هذا الوقت، وأن قبول الخطأ لا يعني التماخي فيه، لذا نعتز على إجراء الهيئة سيما بعد التصريح عن الإيرادات والمحاسبة عنها في



ملف (أ)، بل إن الهيئة بإخضاعها لهذه المدفوعات كأتعاب إدارة قد ناقضت نفسها حيث أخضعتها في السنوات اللاحقة كأتعاب فنية واستشارية، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن هذه المصاريف تحقق فيها شرطي الخضوع وهما مصدرية الدخل والممارسة، لأن الخدمات تقدم لسفن سعودية طبقاً للمواد (10-13) من النظام الضريبي والأمر الوزاري رقم (4/9976) بتاريخ 1394/5/20 هـ ومن ثم تخضع هذه المبالغ المدفوعة لضريبة جهات غير مقيمة، وتم إخضاعها بنسبة أرباح (20%) طبقاً لما ورد بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (928) لعام 1430 هـ لنفس المكلف، ومن ثم نرى صحة إجراء الهيئة.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم خضوع الجهات غير المقيمة (شركة (و) مقابل أتعاب خدمات إدارة السفن للضريبة بدرجة أنها خدمات فنية بحتة تم تأديتها بالكامل خارج المملكة، إضافة إلى أنه يمتلك في هذه الشركة بنسبة سيطرة وتخضع إيراداتها في إقراره الزكوي للزكاة للأعوام من 2001م حتى 2003م وكذلك الفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/29م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إخضاع هذه الجهات للضريبة مقابل أتعاب خدمات إدارة السفن استناداً للقرار الوزاري رقم (4/9976) بتاريخ 1394/5/20 هـ. وباطلاع اللجنة على القوائم المالية (المنفردة) الصادر بشأنها تقارير مراجعي الحسابات الخاصة لغرض استخدامها من الهيئة العامة للزكاة والدخل لاحتساب الزكاة، تبين أن المكلف دخل في مشاركة مع شركة (ي) وأسسا معاً شركة (و) ومقرها دبي في دولة الإمارات العربية المتحدة ويمتلك فيها بنسبة 80% من حصص رأسمالها حتى 2004/12/31م، وتبين أنها تظهر ضمن باقي الاستثمارات التي تزيد عن 20% بطريقة حقوق الملكية، وتبين من إيضاح التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أن التعاملات معها تتمثل في أتعاب إدارة، كما تبين من الإقرارات الزكوية ومن الربوط التي أجرتها الهيئة أن المكلف والهيئة قد حسما الاستثمار في الشركات التابعة من الوعاء الزكوي، كما أنه في جلسة الاستماع استفسرت اللجنة من الهيئة عما إذا كان الفحص يشمل حسابات موحدة للمكلف تضم حسابات تلك الشركة، وكذلك عما إذا كانت تلك الشركة مسجلة كمكلف زكوي أو ضريبي في الهيئة، وردت بأن القوائم التي تم فحصها والربط على المكلف بموجبها كانت شركة (و) مدرجة كاستثمار ولم تكن موحدة كما في إيضاح (8) في القوائم المالية، علماً بأن شركة النقل (أ) حتى نهاية عام 2004م كانت ملكيتها بنسبة 80%، وأن الشركة مقرها في الإمارات العربية المتحدة (دبي) وليست مسجلة لدى الهيئة، وباطلاع اللجنة على الخطاب الوزاري رقم (4/9976) بتاريخ 1394/5/20 هـ الذي اعتمد محضر اللجنة المشكلة لدراسة الحالات التي يكون فيها المشروع الأجنبي ممارساً لأعماله داخل المملكة ويخضع بسببها للضريبة تبين أن الفقرة (ثالثاً/2) من المحضر المذكور اعتبرت أن المشروع الأجنبي يكون قد مارس عملاً داخل المملكة في حالة وجود شخص للمشروع الأجنبي في المملكة له سلطة إجراء المفاوضات وإبرام العقود نيابة عن المشروع وإعطاء مباشرة هذه السلطة، وحيث إن المكلف ((أ)) هي شركة سعودية مسجلة في المملكة طبقاً لنظام الشركات وتمتلك السفن التي تنقل من موانئ المملكة إلى الموانئ الخارجية، ومن ثم فإن المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات الإدارة توفر بشأنها شرطاً الخضوع للضريبة وهما مصدرية الدخل وممارسة العمل تطبيقاً للمواد (10) و(13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21 هـ والخطاب الوزاري رقم (4/9976) بتاريخ 1394/5/20 هـ، وبناءً



عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع الجهات غير المقيمة (شركة و) للضريبة مقابل أتعاب خدمات إدارة السفن.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (13) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد حسم المستخدم من المخصصات للقضايا التي صدر بشأنها أحكام قضائية، والمطالبات التي تم تسويتها مع المدينين بمبلغ (17,592,517) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم، وعدم قبول حسم باقي المستخدم من المخصصات لعدم تقديم المستندات التي تجيز حسمها ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة؛ وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار، تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة للوعاء الزكوي بمبلغ (1,760,000) ريال لعام 2001م وبمبلغ (1,108,000) ريال للأعوام من 2002م حتى 2007م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم بند قطع غيار الأصول الثابتة المصنفة ضمن المصروفات المؤجلة بمبلغ (860,913) ريال لعام 2001م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات الحكومية بمبلغ (44,216,899) ريال لعام 2002م وبمبلغ (50,000,000) ريال لعام 2004م وبمبلغ (91,227,479) ريال لعام 2005م وبمبلغ (51,227,479) ريال لعام 2006م، وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار، تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المخصصات التي تم ردها والتصريح عنها كإيرادات للزكاة للأعوام من 2001م حتى 2007م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، فرض ضريبة على الجهات غير المقيمة للأعوام من 2001م حتى 2003م وكذلك الفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/29م، مقابل استئجار حاويات بنسبة 15%؛ وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع الجهات غير المقيمة (شركة و) للضريبة مقابل أتعاب خدمات إدارة السفن للأعوام من 2001م حتى 2003م وكذلك الفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/29م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1704

سنة القرار: 1438

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة

الموضوع

تصنيف الأعمال محل الاستئناف ضمن أتعاب الإدارة وفقاً للمادة 68 من النظام والمادة 63 من اللائحة التنفيذية - أثره - خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (13) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته (ب) (الهيئة) على الجهات غير المقيمة للفترة من 2004/7/30م حتى 2004/12/31م والأعوام المالية من 2005م حتى 2007م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/29هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف: و..... و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (13) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/47) بتاريخ 1435/4/5هـ، وقدم استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (399) بتاريخ 1435/5/5هـ، كما قدم ضمناً بنكياً بالمستحق بموجب القرار بمبلغ (28,500,000) ريال بتاريخ 1435/5/1هـ الموافق 2014/3/2م، وبذلك يكون



الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مصاريف إدارة السفن المدفوعة لشركة (ج) للأعوام من 2004م حتى 2007م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/5) برفض اعتراض الشركة على بند إخضاع مصروفات شركة (ج) بدبي المملوكة بالكامل لشركة (د) للضريبة المستقطعة والغرامة للأعوام من 2005م حتى 2007م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الهيئة قامت بإخضاع المدفوع لشركة (ج) المملوكة بالكامل لشركة (د) للضريبة المستقطعة بواقع 20% على اعتبار أنها أتعاب إدارية، وفي ظل السيطرة الكاملة لشركة (د) وأن الإدارة الرئيسية للشركة تقع في مدينة الرياض بمقر شركة (د) وتدار بواسطتها ويتم التصريح عن إيراداتها ضمن القوائم المالية للبحري فإنها تعتبر مقيمة وتخضع إيراداتها للضريبة أو الزكاة حسب الأحوال، بل أكثر من ذلك وفي حال إخضاعها للضريبة أو الزكاة كما حدث فإن من حق شركة (د) حسم هذه الضريبة أو الزكاة من الضريبة المستحقة عليها، ومن ناحية أخرى ودون الإخلال باعتراف عملائنا على إخضاع تكاليف شركة (ج) للضريبة المستقطعة أو الضريبة على الجهات غير المقيمة فقد أخضعت المصلحة مصروفات الشركة للضريبة المستقطعة بواقع 20% على أنها أتعاب إدارية ويرى عملائنا أن مصروفات شركة (ج) لا تمثل جميعها خدمات فنية واستشارية، وإذا جاز ذلك فإن الخدمات الفنية والاستشارية تخضع للضريبة المستقطعة بواقع 5% ذلك لأن المادة (63) من اللائحة التنفيذية قد أخضعت هذه الخدمات الفنية والاستشارية لهذه النسبة دون تفرقة بين ما إذا كانت هذه المدفوعات تم دفعها لجهة مرتبطة أو غير مرتبطة، حيث إن نسبة الضريبة نظاماً قد تم تحديدها على أساس نوعية العمل وليس العلاقة بين الأطراف.

وجدير بالإشارة أنه في ظل القرار الوزاري (1005) لعام 1428هـ الذي سمح للشركة القابضة والشركات التابعة لها المملوكة بالكامل إمكانية المحاسبة في وعاء زكوي واحد فإن شركة (د) تستطيع أن تقدم إقرار موحد والمحاسبة بموجبه، وحينها سوف تستفيد الشركة من توحيد القوائم المالية تماماً، وخلاصة ذلك أنه في ظل امتلاك (د) لشركة (ج) كاملة، والتصريح عن إيراداتها ضمن ملف شركة (د) والمحاسبة عنه وأن إدارتها الرئيسية بالرياض، وتشرف عليها شركة (د)، وحق الشركة في تقديم إقرار زكوي موحد، فإن شركة (د) لا تخضع لأي حال من الأحوال للضريبة المستقطعة، وتعتبر شركة مقيمة بالرياض تخضع للزكاة أو الضريبة على الدخل حسب الأحوال وهو ما حدث بالفعل من خلال التصريح عن الإيرادات، أما ما ورد في مذكرة الهيئة إلى اللجنة الابتدائية من أن (د) قد سددت الضريبة المستقطعة على المدفوع لشركة (ج) بواقع 5% وأن الهيئة قد أخضعتها للضريبة لنسبة 20% على أنها أتعاب إدارية فإنه تحسباً وخشية وتخوفاً، قد أخضعتها من تلقاء نفسها درءاً للغرامة التي قد تحسب، ولكن ما لم تتوقعه الشركة أن تعامل على أنها أتعاب إدارية وهذا مغاير تماماً للحقيقة كما أسلفنا ولا يستند إلى نظام، وإذا كان هناك خضوع فإنها لا تخضع إلا بنسبة 5% التي حددتها اللائحة التنفيذية من خلال



المادة (63) وذلك دون الإخلال باعتراض عملائنا على خضوعها أصلاً، ويؤكد عملائنا أن موافقتهم على إخضاع أي من هذه المدفوعات للضريبة المستقطعة مشروطة بتنفيذ النظام، وإذا كانت تستحق الخضوع طبقاً للنظام من عدمه، وحتى إن سددت (د) الضريبة المستقطعة عن أي من هذه المبالغ فهو كان درءاً للغرامات والضريبة التي قد تترتب على ذلك بعد إنهاء مراحل التقاضي المختلفة التي كفلها النظام، أما بشأن السنوات من 2005م حتى 2007م فإن عملائنا وبصفة أصلية يدفعون ببطلان الخضوع للضريبة المستقطعة وعدم فرض الضريبة عليها ودون الإخلال باعتراضهم الأصلي فإن المدفوعات تمثل خدمات فنية استشارية تخضع للضريبة المستقطعة بواقع 5%.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكرُوا أن المكلف دفع عنها ضريبة استقطاع بنسبة (5%) وتم تقديم بيانات المستندات التي تثبت السداد متضمنة اسم الشركة بتاريخ الدفع، وقامت الهيئة بإخضاع المبالغ لضريبة الاستقطاع بواقع (20%) طبقاً للفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ومن ثم فإن إجراء الهيئة صحيح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير المقيمة (شركة (ج)) مقابل أتعاب خدمات إدارة السفن لضريبة الاستقطاع بحجة أن إدارتها تقع في المملكة لامتلاكه لها وأنه بذلك تعتبر مقيمة تخضع للزكاة، وأنه في حال خضعت لضريبة الاستقطاع فإنها تخضع لنسبة 5% بدلاً من 20% لأن الخدمات التي تقدمها خدمات فنية وليست إدارية. في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إخضاع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية (المنفردة) الصادر بشأنها تقارير مراجعي الحسابات الخاصة لغرض استخدامها من الهيئة العامة للزكاة والدخل لحساب الزكاة، تبين أن المكلف دخل في مشاركة مع شركة (هـ)، وأسساً معاً شركة (ج) ومقرها دبي في دولة الإمارات العربية المتحدة ويمتلك فيها بنسبة 80% من حصص رأسمالها حتى 2004/12/31م ثم أصبحت بنسبة 100%، وتبين أنها تظهر ضمن باقي الاستثمارات التي تزيد عن 20% بطريقة حقوق الملكية، وتبين من إيضاح التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أن التعاملات معها تتمثل في أتعاب إدارة، كما تبين من الإقرارات الزكوية ومن الربوط التي أجرتها الهيئة أن المكلف والهيئة قد حسمت الاستثمار في الشركات التابعة من الوعاء الزكوي، كما تبين من محضر الفحص الميداني أن المكلف قد احتسب على المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب الإدارة ضريبة استقطاع بنسبة 5%، بينما الهيئة احتسبتها بنسبة 20%، كما أنه في جلسة الاستماع استفسرت اللجنة من الهيئة عما إذا كان الفحص يشمل حسابات موحدة للمكلف تضم حسابات تلك الشركة، وكذلك عما إذا كانت تلك الشركة مسجلة كمكلف زكوي أو ضريبي في الهيئة، وردت بأن القوائم التي تم فحصها والربط على المكلف بموجبها كانت شركة (ج) مدرجة كاستثمار ولم تكن موحدة كما في إيضاح (8) في القوائم المالية، علماً بأن شركة النقل (د) حتى نهاية عام 2004م كانت ملكيتها بنسبة 80% وأصبحت منذ عام 2005م بنسبة 100%، وأن الشركة مقرها في الإمارات العربية المتحدة (دبي) وليست مسجلة لدى الهيئة.



وباطلاع اللجنة على المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة تبين أنها تنص في الفقرة (د) على أنه "د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة"، وتبين أن المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تنص في الفقرة (1) والفقرة (2) على أنه "1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها، سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ذلك أتعاب الإدارة التي حدد سعرها بنسبة 20%.

كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: والتي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها أتعاب الإدارة التي تم تحديد سعرها بنسبة 20%، وقد عرفت الفقرة (2) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المقصود بالخدمات الفنية أو الاستشارية حيث نصت على أنه "2- يقصد بأتعاب الإدارة المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق، وإدارة السفن، ونحوها، ونصت الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة فنصت الفقرة (أ) من المادة (5) على (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (1/أ) إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة، وفي الفقرة (8/أ) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)، كما نصت المادة (6) من اللائحة التنفيذية على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية:

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة.

2- إذا تمت ممارسة العمل على ظهر طائرة أو سفينة تعمل لحساب شخص يمارس النشاط في المملكة.



وحيث تبين أن هذه الجهة (شركة ج)) لم تسجل ضمن مكلفي الزكاة أو الضريبة في الهيئة العامة للزكاة والدخل، وأن الحسابات والقوائم المالية التي شملها الفحص الميداني هي القوائم المالية المنفردة، والاستثمار في الشركات التابعة بما فيها هذه الشركة تم حسمه من الوعاء الزكوي للمكلف، وأنها ليست مقيمة وليس لها منشأة دائمة في المملكة وحصلت على دخل من مصدر في المملكة مقابل أتعاب خدمات الإدارة التي تخضع لسعر ضريبة استقطاع بنسبة 20% من المبلغ المدفوع، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير المقيمة (شركة ج)) مقابل أتعاب إدارة السفن لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%.

البند الثاني: الغرامات.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/5) برفض اعتراض الشركة على بند إخضاع مصروفات شركة (ج) بدبي المملوكة بالكامل للضريبة المستقطعة والغرامة للأعوام من 2005م حتى 2007م للحيثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال فرض الغرامة بالتأكيد على ما سبق وأيدته اللجنة الاستئنافية في عدم الخضوع للغرامة على الضريبة على جهات غير مقيمة أو الغرامة على الضريبة المستحقة بالنسبة للنظام الجديد.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن إجراء الهيئة صحيح حيث تم حساب الغرامات طبقاً للمادة رقم (76) والمادة (77) من النظام.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن استئناف المكلف يكمن في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الذي احتسبته الهيئة على أتعاب خدمات إدارة السفن المدفوعة لجهات غير مقيمة (شركة ج))، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) 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"، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:



1-...وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، ونصت الفقرة (1-هـ) من المادة (68) من اللائحة من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: ...

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة (شركة ج)) مقابل أتعاب إدارة السفن، تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وانتهت هذه اللجنة في هذا القرار إلى تأييد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع عليها، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد الهيئة في حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على هذه المدفوعات وبنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير على أن يتم حسابها بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقًا للنظام.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (13) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (شركة ج)) مقابل أتعاب خدمات إدارة السفن لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير على أن يتم حسابها بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد، على فرق الضريبة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل أتعاب إدارة السفن، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1708

سنة القرار: 1438

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل

الموضوع

ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة

المبدأ

1. وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة، ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير.
2. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
3. العبرة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية حدوث توزيع فعلي أو حكمي لتلك الأرباح، وإخفاق الهيئة في إثبات ذلك يبني عليه إلغاء قرار فرض ضريبة الاستقطاع.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/6/14هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/09هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام المالية المنتهية في 2004/7/31م و 2005/7/31م و 2006/7/31م . وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/4/5هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف كل من: و..... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1435هـ — بموجب الخطاب رقم (2/116) بتاريخ 1435/9/12هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (560) بتاريخ 1435/11/12هـ، كما قدم ما يفيد سداد 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: تعديل الربط.

ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه "اتضح للجنة أن القرارات للأعوام المعترض عليها غير كاملة، مما يعني عدم انقضاء المدة النظامية التي تعطي الهيئة الحق في تعديل الربط خلالها". استأنف المكلف ما ورد في حيثيات القرار فذكر أن الفقرة (أ) من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك". ويلاحظ أن المادة المذكورة قد حددت صراحة المدة النظامية لإجراء الربط بخمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، وعليه فإن المواعيد النظامية لإجراء الربط على النحو التالي:

السنة الضريبية	المواعيد النظامية لتقديم الإقرار	التاريخ الذي انتهت فيه مدة الخمس سنوات	التاريخ الذي أجرت فيه الهيئة الربط
السنة المالية المنتهية في 31/7/2004م	2005/11/30م	2009/4/30م	2012/3/18م
السنة المالية المنتهية في 31/7/2005م	2006/11/30م	2010/4/30م	
السنة المالية المنتهية في 31/7/2006م	2007/11/30م	2011/4/30م	

ولم توضح اللجنة الابتدائية الأسس النظامية لافتراض عدم انقضاء المدة النظامية التي تعطي الهيئة الحق في تعديل الربط خلالها، وبالرغم من أن اللجنة أشارت في قرارها إلى الفقرة (أ) من المادة (65) من النظام الضريبي، إلا أنه يبدو أنها قصدت الإشارة إلى الفقرة (ب) من المادة (65) والتي تنص على أنه "يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من

نهاية



الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي".

وحيث قدمت الشركة الإقرارات الضريبية كاملة خلال المواعيد النظامية واستلمت الهيئة الإقرارات، ولم يكن لدى الشركة أي قصد للتهرب من سداد الضريبة، لذا فإن الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي لا تنطبق.

أما التفسير الذي أورده الهيئة بأن السنوات المالية محل الخلاف لا تزال أمام اللجان الاستئنافية ومن ثم لم يتم المخالصة بشأنها، فهو غير صحيح وذلك لأن النظام الضريبي ينص بوضوح على أن المواعيد النظامية لإجراء الربط خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد من تقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، وقد أجرت الهيئة الربط النهائي للسنوات من 2004م إلى 2006م بتاريخ 1428/8/9هـ الموافق 22/8/2007م، وكان موضوع الربط رفض الإقرارات الضريبية المقدمة على أساس القوائم المالية المدققة وحساب أرباح تقديرية كما أجرت الهيئة الربط الضريبي المعدل بتاريخ 1430/6/9هـ الموافق 2009/6/2م على ضوء القرار الابتدائي الذي أيد ربط الهيئة فيما يتعلق برفض الدفاتر المحاسبية وفرض ضريبة أرباح تقديرية، حيث كان في وسع الهيئة حتى 2009/11/30م و2010/11/30م و2011/11/30م إجراء ربوط معدلة للسنوات 2004م و2005م و2006م على التوالي، ومن ثم فإن ربط ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية خلال هذه الفترات تجاوز المواعيد النظامية، ومن ثم لم يعد للهيئة الحق في إجراء ربط ضريبي إضافي، وقد احتاجت الهيئة إلى فترة طويلة (أكثر من خمسة سنوات) لإنهاء هذا الأمر، كما أن الربط الإضافي يمثل عنصراً جديداً وليس له صلة بالربط الأساسي، ولم يكن الربط الإضافي نتيجة خطأ مادي أو حسابي، علاوة على ذلك فإن الهيئة لو قامت بإجراء الربط الإضافي قبل ذلك التاريخ، لكان بإمكان الشركة الاعتراض على هذا الأمر ضمن البنود الأخرى والذي كان ستكون نتيجته توفير مبالغ كبيرة إضافة إلى الزمن الذي يستغرقه الاعتراض.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الربط الأساسي للسنوات المالية موضوع الخلاف كان محل اعتراض واستئناف من قبل المكلف، ولم تحدد الأرباح بصفة نهائية إلا بعد صدور قراري اللجنة الاستئنافية رقمي (1232 و1233) لعام 1434هـ والذي تم بموجبهما تأييد الربط التقديري على الشركة، ومن ثم فلا يجوز للشركة الدفع بالتقادم، حيث إن قراري اللجنة الاستئنافية صدرتا في عام 1434هـ، كما أن تعديل الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على



الأرباح المحولة تم في ضوء ما نصت عليه الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي والفقرة (أ) من المادة (68) من النظام الضريبي والفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية.

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 تعديل الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية، في حين ترى الهيئة أحقيتها في تعديل الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المادة (65) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أنه "أ- يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك.

ب- يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي".

وبدراسة اللجنة للموضوع ترى أن المادة (65) من النظام الضريبي قد نظمت شروط ومدد إجراء أو تعديل الربط، ولذا فإن صحة استناد الهيئة إلى الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي يعتمد على ما إذا كان المكلف لم يقدم إقراره الضريبية أو إذا تبين أن الإقرارات غير كاملة أو غير صحيحة بقصد التهرب الضريبي.

وبدراسة البيانات المقدمة من طرفي الاستئناف تبين أن المكلف قدم إقراراته في المواعيد النظامية، كما أجرت الهيئة فحصاً ميدانياً لدفاتر وسجلات المكلف، ولم تقدم الهيئة لهذه اللجنة ما يثبت أن إقرارات المكلف غير كاملة أو غير صحيحة بقصد التهرب الضريبي، لذلك ترى اللجنة أن الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي التي استندت إليها الهيئة في تعديل الربط الضريبي لا تنطبق على حالة المكلف، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على الأرباح الافتراضية.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض المكلف على ربط ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية التي احتسبتها الهيئة للسنوات المالية المنتهية في 2004/7/31م و2005م و2006م، للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الربط الذي أجرته الهيئة يتعارض مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك لأن أحكام ضريبة الاستقطاع تطبق فقط عند سداد مبالغ من مقيم إلى غير مقيم من مصدر في المملكة، وتنص المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:....." كما تنص الفقرة (6/1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "يقصد بالأرباح الموزعة أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة".

كما هو مبين بوضوح في المواد أعلاه من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية فإن ضريبة الاستقطاع تطبق فقط في حالة السداد أو دفع الأرباح الموزعة من قبل الشركة إلى الشريك غير المقيم أو تحويل أرباح من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة وهو ما لم يحدث، حيث لم تحقق الشركة أية أرباح للسنوات من 2004م إلى 2006م، ومن ثم لم يتم توزيع أو تحويل أية أرباح للمركز الرئيس.

وأضاف المكلف إن الربط الأساسي الذي أجرته الهيئة بموجب الخطاب رقم (12/4506) بتاريخ 1428/8/9هـ تم فيه فرض ضريبة على أساس أرباح افتراضية بعد أن قامت الهيئة برفض الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية المدققة، كما احتسبت الهيئة في الربط المعدل ضريبة استقطاع على توزيعات أرباح افتراضية تم حسابها على أساس الربط الجزافي، وقد تم التظلم من القرارين الصادرين من اللجنة الاستئنافية الضريبية رقمي (1232 و1233) لعام 1434هـ أمام ديوان المظالم، علماً بأنه لم يصدر بعد قرار نهائي فيما يتعلق بالربط الذي أجرته الهيئة على الأرباح الافتراضية للسنوات من 2004م إلى 2006م.

وبناء عليه يطلب المكلف إلغاء الربط الإضافي لضريبة الاستقطاع لأنه يتعارض مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. وبعد اطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة ورد فيها أن أسلوب المحاسبة الذي اتخذته الهيئة تم استناداً إلى المادة (63) من النظام الضريبي الذي تنص على أن "للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته"، وعليه فإن الربح التقديري بموجب ربط الهيئة هو نتيجة اتباع أسلوب محدد للوصول للحد الأدنى للربح.



وأضافت الهيئة إن جميع إيرادات الشركة تحول مباشرة من الموزعين السعوديين دون المرور بفرع الشركة في المملكة، ومن ثم يرد للفرع ملخص بإيراداته من المركز الرئيس طبقا لما ورد تفصيله بمحضر أعمال الفحص الميداني، ومن ثم فإن

تحويل الإيرادات من العملاء مباشرة للمركز الرئيس أو إقفالها في حساب المركز الرئيس ينهي مسألة الشك في السداد الفعلي أو البحث فيها.

ومن جانب آخر فإن بحث هذه الجزئية هو أكبر من حصره في اعتبار هل الربح تقديري أم افتراضي، فمن المعلوم أن المادة (16) من اللائحة التنفيذية أعطت الهيئة الحق بإجراء ربط تقديري، وهنا يتبادر سؤال لماذا تم منح هذا الحق؟ ومباشرة نجد الإجابة في المادة المذكورة أعلاه وهي من أجل إلزام المكلفين بالتقييد بالمتطلبات النظامية والحد من التهرب الضريبي، وعليه فالخشية من أن يكتفي المكلف بفرض ضريبة الدخل على الحد الأدنى من الربح التقديري، وتجنب فرض ضريبة استقطاع على الأرباح المحولة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية المحولة للمركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة، وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية، لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية لانتهاء حق الهيئة في تعديل الربط وفقا للفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير بواقع 1% على ضريبة الاستقطاع للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة فرضت غرامة التأخير بواقع 1% من ضريبة الاستقطاع عن كل (30) يوم تأخير من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، وأيدت اللجنة الابتدائية الهيئة في فرض غرامة التأخير وذلك لعدم سداد المستحق استناداً إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

وأضاف المكلف أنه لا يوافق على وجهة نظر الهيئة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير، وذلك لأنه لا يجب من حيث المبدأ إجراء ربط ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية لعدم وجود أي نص في هذا الشأن سواء في



النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية، كما أن إجراء الهيئة بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية ليس مبررا، وقد رفضت اللجنة الاستئنافية الضريبية في قراراتها رقمي (1232 و 1233) لعام 1434هـ الصادرين بشأن استئناف الهيئة والشركة

على القرار الابتدائي، كما أيدت القرار الابتدائي في عدم وجوب فرض غرامة تأخير على الفروق الضريبية للسنوات من 2004م حتى 2006م.

وقد نتج الالتزام الضريبي الإضافي بسبب الاختلاف في وجهات النظر مع الهيئة، وليس نتيجة تعمد الشركة عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قامت الشركة بالالتزام بأنظمة الضريبة وفقا لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، كما أنه لم يكن بإمكان الشركة في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجبا عليها سداد الضريبة طبقا لربط الهيئة الجزافي الذي ستجربه بعد مدة طويلة، ومن ثم فإن فرض غرامة التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي ليس مبررا.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي توجب غرامة التأخير بواقع 1% على ضريبة الاستقطاع غير المسددة استنادا إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (أ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية.

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 فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة فرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة، وحيث انتهت اللجنة في البند الثاني من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية، لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة..... على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1709

سنة القرار: 1438

استثمار - زكاة

المفتاح

استثمار خارجي / استثمار محلي

الموضوع

حسم المصروفات من الوعاء الزكوي يتوقف قبولاً ورفضاً على تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/14هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من البنك (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (7) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام المالية من 2005م حتى 2007م.



وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/29هـ كل من:، كما مثل المكلف:

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/26) بتاريخ 1435/3/6هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (398) بتاريخ 1435/5/5هـ، كما ضمناً بنكياً بالمبالغ المستحقة عليه 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: استبعاد الأتعاب الاستشارية والمهنية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض البنك على بند استبعاد الأتعاب الاستشارية والمهنية للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخصم الأتعاب المهنية والاستشارية في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات المنتهية في 31 ديسمبر 2005م حتى 2007م، وأورد في هذه الإقرارات تفاصيل الجهات المستفيدة من حيث المبلغ المدفوع وذلك بموجب الكشف رقم (6) من الإقرارات، إلا أنه تم تجميع بعض المبالغ الصغيرة المدفوعة إلى جهات استشارية متنوعة تحت مسمى "جهات أخرى متنوعة" في الكشف رقم (6) وعند إجراء الربط استبعدتها الهيئة، واعتراض على استبعاد الهيئة لها وبعد تقديم الاعتراض أرسلت الهيئة خطاباً لعقد اجتماع لمناقشة بنود الاعتراض وخلال الاجتماع تمت الموافقة على إجراء الهيئة بشأن بعض البنود، كما وافقت الهيئة على خصم بعض المبالغ، ونورد أدناه ملخصاً لما تم الاتفاق عليه:

البند	2005م	2006م	2007م



7,210,797	7,179,997	3,019,990	استبعاد الهيئة للأتعاب الاستشارية والمهنية "جهات متنوعة أو أخرى"
(6,894,215)	(6,831,854)	(2,959,854)	يخصم: المبلغ الذي تم قبوله وسددت الضريبة والزكاة عنه
		(30,068)	يخصم: المبلغ الذي قبلته الهيئة في الاجتماع اللاحق
316,582	348,143	30,068	المبلغ الذي رفضته الهيئة

وتم الإيضاح خلال الاجتماع للهيئة بأن المبالغ الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" طبقاً للكشف رقم (6) من الإقرارات الزكوية/الضريبة بمبلغ (2,989,922) ريالاً وليس (3,019,990) ريالاً، وهو ما استبعدته الهيئة بالنسبة لسنة 2005م، وتمت الموافقة على سداد ضريبة وزكاة إضافيتين على مبلغ (2,989,922) ريالاً، كما أن الهيئة وافقت على خصم الرصيد البالغ قدره (30,068) ريالاً، علاوة على ذلك وافقت الهيئة على عكس قيد مبلغ (30,068) ريالاً الذي أضيف سهواً في الربط، ويلاحظ بأن الهيئة تطلب حالياً سداد ضريبة وزكاة على الرصيد الإضافي البالغ قدره (30,068) ريالاً وهو أمر غير صحيح لأن المبلغ ليس له علاقة بالإقرار الزكوي/الضريبي.

وفيما يتعلق بالمصاريف البالغ قدرها (348,143) ريالاً و(316,582) ريالاً للسنوات 2006م و2007م، وبالأخذ في الاعتبار ضالة المبلغ مقارنة بإجمالي تكلفة الأتعاب الاستشارية والمهنية المصرح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبة (أقل من 2%) طلب من الهيئة قبول خصم هذه المبالغ وذلك لأن تجهيز المستندات الخاصة بها سيتطلب جهداً ووقتاً إضافيين، غير أن الهيئة لم تقبل وجهة نظر عملائنا.

نفهم بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة أيدت الهيئة في ربطها على أساس أن البنك لم يقدم تفاصيل المستفيدين من مبلغ (694,793) ريالاً والمصنف بمسمى "جهات متنوعة أو أخرى" ضمن الأتعاب المهنية والاستشارية وذلك على النحو التالي:

السنة	البنك	ريالاً
2005م	جهات متنوعة (تم إضافته بصورة غير صحيحة مرتين)	30,068



348,143	جهات متنوعة	2006م
316,582	جهات متنوعة (أدرجته الهيئة ضمن الضريبة المستحقة بصورة غير صحيحة)	2007م
649,793	الإجمالي الكلي	

ونود الإفادة بأننا قدمنا بياناً تفصيلياً لأسماء الجهات المستفيدة من الأتعاب المهنية والاستشارية المصرح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات أعلاه وذلك لجزء كبير من إجمالي التكلفة المصرح عنها، فيما يلي ملخصاً لهذه المبالغ:

البنـــــــــــــــــد	2005م	2006م	2007م
إجمالي الأتعاب المهنية والاستشارية	20,712,607	30,475,231	29,509,624
عدد الجهات	78	99	88
الأتعاب المهنية والاستشارية الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" التي استبعدتها الهيئة	30,068	348,143	316,582
نسبة الاستبعاد بالنسبة لإجمالي التكلفة	0,15%	1,14%	1,07%

وطبقاً للملخص أعلاه فإن البنك قدم بياناً تفصيلياً بالجهات المستفيدة من الأتعاب المصرح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبية أعلاه بنسبة 98%.

لا نوافق على إجراء الهيئة للأسباب التالية:

- 1- تمثل التكاليف مصاريف اعتيادية تم تكبدها لتحقيق إيرادات خاضعة للضريبة ومن ثم يجب السماح بخصمها طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (1/9) من اللائحة التنفيذية للنظام.



2- نظرًا لبعض الأسباب الإدارية، فإن التصريح عن المبالغ الصغيرة المدفوعة لجهات متنوعة كمبلغ واحد في الإقرار الزكوي/الضريبي لا يعني بالضرورة أن البنك لا يحتفظ بالمستندات المؤيدة لهذه التكاليف.

كما نود الإيضاح بأن البنك (أ) يعتبر من المؤسسات المالية الكبرى في المملكة حيث يزاول نشاطه من عدة فروع، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة حجم المعاملات والتكاليف المرتبطة بها، فإن هناك بعض المعلومات التي تطلبها الهيئة لا يتمكن البنك من استخراجها بسبب حجم المعاملات، إلا أن هذا الأمر لا يعني أن التكاليف المذكورة ليس هناك ما يؤيدها من مستندات، لقد تم تدقيق القوائم المالية للبنك (أ) من قبل اثنين من كبار مكاتب المراجعة في المملكة إضافة إلى ذلك فإن البنك يخضع للمراجعة الربع سنوية، كما أنه يعمل طبقاً لمعايير المراجعة الداخلية المنصوص عليها من قبل مؤسسة (ب).

ونود أيضاً توجيه عناية اللجنة إلى قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (1433/117) في حالة مماثلة حيث قضت اللجنة برفض إجراء الهيئة المتمثل في استبعاد المصاريف الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" طبقاً للإقرار وأيدت وجهة نظر المكلف، ونورد أدناه الجزء ذو الصلة بالقرار المذكور "وبعد الاطلاع على الإقرار النهائي لعام 2003م تبين أن مصاريف المكلف تبلغ (2,668,787,654) ريالاً في حين تبلغ المصاريف غير المعتمدة (44,331,691) ريالاً مما ترى معه اللجنة أنها تشكل نسبة غير ذات أهمية مقارنة بإجمالي مصاريف المكلف، كما أن تفاصيل هذه المصاريف والتي تتكون من أتعاب قانونية وأتعاب مهنية ومصاريف تطوير الحاسب الآلي ومصاريف متنوعة أخرى لها علاقة مباشرة بطبيعة نشاط المكلف، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص" وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب من اللجنة توجيه الهيئة بخضم المصاريف المهنية والاستشارية من الوعاء الزكوي/الضريبي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة ردت هذه المبالغ للربح لعدم تقديم البنك المستندات المؤيدة لها وقد تأييد الإجراء من قبل لجنة الاعتراض ولم يقدم المكلف المستندات المؤيدة مع مذكرة الاستئناف، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد المصاريف المهنية والاستشارية "بند أخرى" بمبلغ (30,068) ريالاً لعام 2005م ومبلغ (348,143) ريالاً لعام 2006م ومبلغ (316,582) ريالاً لعام 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم اعتماد هذا البند لعدم تقديم المكلف المستندات التي تجيز اعتماده ضمن المصاريف جائزة الحسم.



وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية الضريبية والمستندات المقدمة تبين أن المكلف قدم ضمن إقراراته الزكوية الضريبية كشف رقم (6) أتعاب استشارية ومهنية، الذي يبين طبيعة هذه الأتعاب والجهات المستفيدة بمبلغ (20,712,607) ريالاً ومبلغ (30,475,231) ريالاً ومبلغ (29,509,624) ريالاً للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي، ومن ضمن عناصر هذا الكشف "بند أخرى" بمبلغ (3,019,990) ريالاً ومبلغ (6,831,854) ريالاً ومبلغ (7,210,797) ريالاً للأعوام المذكورة على التوالي، ولم تعتمد الهيئة عند إجراء الربط على المكلف بند أخرى ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة عدم تقديم المستندات التي تثبت تفاصيل هذا البند، ووافق المكلف على إجراء الهيئة فيما عدا مبلغ (30,068) ريالاً لعام 2005م ومبلغ (348,143) ريالاً لعام 2006م ومبلغ (316,582) ريالاً لعام 2007م، وقدم للجنة بياناً تحليلياً يبين أن هذه المبالغ مقابل أتعاب قانونية ومهنية.

وحيث إن الخدمات القانونية والمهنية تعتبر من الخدمات اللازمة للنشاط التي يجوز حسم مصاريفها ضمن المصاريف لأغراض الزكاة، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه اعتماد المصاريف المهنية والاستشارية "بند أخرى" بمبلغ (30,068) ريالاً لعام 2005م ومبلغ (348,143) ريالاً لعام 2006م ومبلغ (316,582) ريالاً لعام 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة.

البند الثاني: استبعاد تأمين حوادث سفر.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3) برفض اعتراض البنك على بند استبعاد تأمين حوادث سفر وتأمينات اجتماعية للحثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخصم تأمين حوادث السفر البالغ قدرها (715,474) ريالاً و(952,587) ريالاً و(1,316,117) ريالاً في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات المنتهية في 31 ديسمبر 2005م حتى 2007م على التوالي، وعند إجراء الربط لم تسمح الهيئة بخصم المبلغ أعلاه بشأن تأمين حوادث السفر استناداً على افتراض غير صحيح وذلك بأن المبلغ أعلاه يتعلق بالموظفين في شركة (ج) أحد المساهمين في البنك ويعرف اسمه حالياً بـ (د) بنك، وأنه قدم اعتراضه على إجراء الهيئة بشأن تأمين حوادث سفر المتعلقة بموظفي البنك وذلك لأن هذه المصاريف تكبدها بشأن موظفيه وليس موظفي شركة (ج)، وطلبت الهيئة في الاجتماع اللاحق تقديم بيان تفصيلي بالمصاريف كل سنة حيث تم تقديم البيان، ولا زالت الهيئة تتمسك باستبعاد هذه المصاريف واعتبارها ضمن التكاليف غير واجبة الخصم، بافتراض أنها غير مرتبطة بالموظفين وليست مؤيدة بالمستندات، وقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية وجهة نظر الهيئة بشأن استبعاد مصاريف تأمين حوادث السفر لأنه لم يقدم المستندات المؤيدة الكافية لإثبات ارتباط هذه المصاريف بالمكلف، ونود الإفادة بأن المصاريف أعلاه تم تكبدها بشأن موظفينا الذين يعملون بموجب عقود عمل ويتقاضون رواتب محلياً، ولإيضاح سوء الفهم الناشئ حول هذا الأمر فقد قامت شركة (ج) بمساعدتنا بتعيين هؤلاء الموظفين، عليه ولأغراض التعريف تم تسجيل هؤلاء الموظفين في



الدفاتر بمسمى موظفي (ج)، وهذه المصاريف تم تكبدها وفقا للسياسة المتعلقة بمزايا الموظفين، وتأييداً لذلك، نرفق أسماء الموظفين المسجلين في الدفاتر بمسمى موظفي (ج) وعقود عملهم لاطلاع اللجنة، وبما أن هذه المصاريف دفعت لقاء السفر والتأمين لموظفينا المتعاقد معهم لتحقيق إيرادات تخضع للضريبة والزكاة، بناءً عليه يجب معاملة هذه المصاريف بصورة مماثلة لمصاريف النشاط التجاري الأخرى التي يتم تكبدها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم تصبح واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام، والمبلغ أعلاه، لا يشمل اشتراك تأمينات اجتماعية خارج المملكة لصالح هؤلاء الموظفين لأنه يتم استبعاد هذا الاشتراك بصورة منفصلة في القرارات الزكوية/الضريبية للسنوات 2005م إلى 2007م، كما في الكشف رقم (3) لسنة 2005م والكشف رقم (16) للسنوات 2006م و2007م من القرارات الزكوية/الضريبية، وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب من اللجنة توجيه الهيئة للسماح بخصم مصاريف حوادث وتأمين سفر من الوعاء الزكوي/الضريبي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال المستندات المقدمة من البنك عند مناقشة البند للأعوام من محل الاستئناف أن هذه المبالغ عبارة عن تأمين حوادث وتأمينات اجتماعية مسددة في فرنسا، ومن ثم فهو مصروف غير نظامي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف خصم مصاريف تأمين حوادث سفر ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم اعتماد هذه المصاريف بحجة أنها عبارة عن تأمين وتأمينات اجتماعية في باريس - فرنسا مدفوعة لبنك "د" عن الموظفين.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الهيئة عند إجراء الربط لم تقبل بخصم بند "مصاريف تأمين سفريات وحوادث" بمبلغ (715,414) ريالاً ومبلغ (952,587) ريالاً ومبلغ (1,316,117) ريالاً للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي، وتبين من الكشف التحليلي لحساب الأستاذ لهذا البند أن تصنيف ومعالجة المكلف لهذه المبالغ في حساباته وإقراراته كما يلي:

عام 2005م:

المستفيد	عنوانه	المبلغ	طبيعة الخدمة	معالجة المكلف



(د)	فرنسا	598,711	تكاليف حوادث / وقائية وتأمينات اجتماعية أخرى	استقطاع
الموظفين	السعودية	116,703	تكاليف موظفين	--
الإجمالي:	--	715,414	--	--

عام 2006م:

المستفيد	عنوانه	المبلغ	طبيعة الخدمة	معالجة المكلف
(د)	فرنسا	817,765	تكاليف حوادث / وقائية وتأمينات اجتماعية أخرى	استقطاع
الموظفين	السعودية	134,822	تكاليف موظفين	--
الإجمالي:	--	952,587	--	--

عام 2007م:

المستفيد	عنوانه	المبلغ	طبيعة الخدمة	معالجة المكلف
(د)	فرنسا	928,752	تكاليف حوادث / وقائية وتأمينات اجتماعية أخرى	استقطاع



الموظفين	السعودية	387,365	تكاليف موظفين	--
الإجمالي:	--	1,316,117	--	--

كما اطلعت اللجنة على عينة من عقود الموظفين المصادق عليها من الجهات الرسمية (وزارة الخارجية والغرفة التجارية الصناعية) وعينة من مستندات تسجيلهم لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

وحيث يتضح أن المكلف أبرم عقود عمل مع الموظفين الأجانب، ويدفع تأميناً عليهم لجهات غير مقيمة ويقوم بسداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل تلك الخدمات، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه قبول بند تأمين حوادث سفر ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة.

البند الثالث: استبعاد مصاريف التشغيل الأخرى.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/5) برفض اعتراض البنك على بند استبعاد مصاريف التشغيل الأخرى للحيثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر بأنه يطالب بخصم مصاريف التشغيل الأخرى البالغ قدرها (6,677,775) ريالاً و(4,907,091) ريالاً و(4,976,036) ريالاً في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات 2005م حتى 2007م على التوالي. وأنه صرح عنها ضمن كشف المصاريف المتنوعة لكل سنة، وبناءً على استفسارات الهيئة قدم بياناً تحليلياً للهيئة يوضح طبيعة هذه المصاريف، وعند إجراء الربط استبعدت الهيئة هذه التكاليف وتجاهلت المعلومات التي قدمها، وبعد تقديمه للاعتراض وجهت الهيئة خطاباً للحضور ومناقشة البنود المعترض عليها، وطلبت الهيئة خلال الاجتماع المذكور من البنك تقديم عينة من بعض المستندات تأييداً للمصاريف المصرح عنها في الإقرارات لكل سنة وبناءً عليه قدم عينة من المستندات المؤيدة ولم تأخذ بها الهيئة في الاعتبار بحجة الآتي:

- أن المصاريف تتعلق بصورة رئيسية بعمليات تزوير لا يشملها التأمين.

- أن المستندات المقدمة داخلية وليست من أطراف ثالثة.

ونود الإفادة بما يلي:

أ) مصاريف التشغيل الأخرى هي عبارة عن مصاريف نشاط تجاري اعتيادية ومثال لذلك سداد مطالبات العملاء سرقة النقد والمطالبات الناتجة من الأخطاء الفنية في السحب النقدي من أجهزة الصرف الآلي وهي مصاريف تتكبدها البنوك عادة



والمؤسسات المالية خلال فترة النشاط التجاري، وما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها بأن هذه المبالغ عبارة عن معاملات مزيفة ومبالغ لم يتم التعويض عنها من شركات التأمين وأخطاء وتزوير ليس صحيحًا. ونرفق بيان تفصيلي يوضح طبيعة مصاريف التشغيل الأخرى إضافة إلى عينة من المستندات المؤيدة التي يلاحظ منها أنه نظرا لطبيعة العمليات التجارية للبنوك والمؤسسات المالية، مثل (البنك (هـ)) فإنها تتكبد مثل هذه المصاريف خلال فترة العمل الاعتيادية، وبناءً عليه يجب اعتبار مصاريف التشغيل تكاليف لازمة للنشاط واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام.

ب) مصاريف التشغيل الأخرى ليست ديوناً معدومة ناشئة من نشاطات الاقتراض الخاصة بالبنك، حيث تمثل هذه المصاريف التكاليف التي تم تكبدها بشأن المعاملات المصرفية الاعتيادية، وهي واجبة الخصم طبقاً لمعايير الخصم المحددة لمصاريف النشاط التجاري الأخرى، وتتفق نظم الرقابة الداخلية والإجراءات المعتمدة مع المعايير العالمية كما أن خسائر التشغيل تم شطبها بعد استلام الموافقة الرسمية من الجهات المختصة في البنك.

ج) بذلت جميع الجهود اللازمة لاسترداد هذه المبالغ وقدمت الشكاوى للشرطة والجهات العدلية في هذا الشأن، وستلاحظون بأن مثل هذا النوع من المصارف والمبالغ المشطوبة شائع جداً في حالة العمليات المصرفية التي تتعرض للمخاطر بواسطة العملاء والموظفين، وبالأخذ في الاعتبار ضآلة بعض المبالغ، فإنه ليس مجدياً من الناحية العملية والاقتصادية بالنسبة للبنك المضي في متابعة هذا الأمر قضائياً أو صرف مبالغ إضافية لاسترداد هذه المبالغ المشطوبة، وكذلك يلاحظ بأن هذه المصاريف سجلت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة لدى مؤسسة (ب)، إضافة إلى ذلك فإن القوائم المالية يتم تدقيقها من قبل اثنين من كبار مكاتب المراجعة في المملكة، ومن ثم في حالة استرداد هذه الخسائر سيتم تسجيلها ضمن الدخل في سنة الاسترداد ومن ثم إضافتها للوعاء الزكوي/الضريبي في تلك السنة.

د) المستندات المؤيدة تكون مستندات داخلية حيث إن مثل المصاريف شائعة جداً في النشاط المصرفي اليومي ويتم تأييدها عادة من خلال المستندات الداخلية، على سبيل المثال إذا كان هناك عجز في النقدية لدى الصراف أو خطأ في التسجيل/ماكينات الصرف الآلي...الخ، يتم تقصي الأمر داخلياً، واتخاذ الإجراء المناسب لاسترداد المبلغ متى ما كان ممكناً. في حالة تعذر استرداد المبلغ، يتم تحميله على المصاريف بعد الحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة العليا، وفي مثل هذه الظروف، ليس ممكناً بالنسبة تقديم المستندات المؤيدة من الجهات الأخرى تأييداً للخسائر الناتجة من العمليات.

هـ) المبالغ غير المستردة من شركة التأمين والتي ذكرتها الهيئة وهي أن المبلغ غير المسترد من شركة التأمين يتم تحميله على مصاريف التشغيل، فإن أحكام وثيقة التأمين لاسترداد مثل هذه الأنواع من الخسائر الناتجة من العمليات تقوم بموجبها شركة التأمين بخصم مبلغ محدد يتعين على المؤمن تحمله باعتباره مصروف غير مسترد من شركة التأمين ويحمل ضمن مصاريف التشغيل، وبذلك فإن آلية عمل شركات التأمين تقوم بخصم مبالغ محددة من الخسائر التي يقوم حملة الوثائق بالتبليغ عنها.



و) منح النظام الضريبي بعض الاستثناءات للنشاط المصرفي حيث إنه بموجب نظام ضريبة الدخل تعتبر جميع المخصصات والاحتياطيات غير واجبة الخصم لأغراض الضريبة، إلا أنه بالأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة للنشاط المصرفي فقد منح النظام الضريبي بعض الاستثناءات للنظام المصرفي مقارنة بالنشاطات الاقتصادية الأخرى، تنص المادة (15) من نظام ضريبة الدخل على أنه "لا يجوز حسم أي احتياطيات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات" وتنص المادة (5/9 أ) من اللائحة التنفيذية للنظام على أنه "مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، على أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة (ب) تتضمن تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها، والديون المحصلة منها خلال العام التي يجب التصريح عنها ضمن وعاء الضريبة في سنة تحصيلها" وهذا الاستثناء منح فقط للبنوك بالأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة لهذا النشاط، وبتطبيق نفس هذا المبدأ على مصاريف التشغيل المتكبدة نعتقد بأنه يجب السماح بخصم مصاريف التشغيل لهذا السبب، إضافة إلى أن مؤسسة (ب) اعتمدت مسبقاً القوائم المالية للبنك والمتضمنة مصاريف التشغيل، وبالأخذ في الاعتبار الحقائق أعلاه نطلب السماح بخصم مصاريف التشغيل ضمن التكاليف الواجبة الخصم استناداً إلى الآتي:

- خسائر التشغيل اعتيادية في النشاط المصرفي المحلي والعالمي.
- هذه المصاريف حقيقية وفعالية.
- مصاريف التشغيل لازمة للنشاط التجاري ومؤيدة بالمستندات.
- تم التحقق من هذه الخسائر بواسطة مراجعي الحسابات الخارجيين وتم تأكيد ذلك في تقرير المراجعة السنوي (الرأي المطلق).
- تم تسجيل هذه الخسائر طبقاً لإجراءات المحاسبية المقبولة بواسطة مؤسسة (ب).
- بذلت جميع الجهود اللازمة لاسترداد هذه الخسائر (تقارير الشرطة والإجراءات القانونية ذات العلاقة).
- في الغالب فرص استرداد هذه الخسائر ضعيفة جداً.
- مصاريف التشغيل واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل ولا تستبعد بصورة محددة طبقاً للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل والمادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام.
- وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب السماح بخصم مصاريف التشغيل الأخرى من الوعاء الزكوي/الضريبي.



باطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال المستندات المقدمة من البنك أن هذه المبالغ عبارة عن معاملات مزيفة ومبالغ لم يتم التعويض عنها من شركات التأمين

وأخطاء وتزوير واحتيال وشطب ديون وخلافه مؤيدة بمذكرات داخلية من البنك ولا يوجد أي مستندات خارجية مؤيدة لها، وكذلك تم طلب المستندات من اللجنة الابتدائية ولم يقدمها المكلف وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند "مصاريف التشغيل الأخرى" ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم قبولها تلك المصاريف لعدم تقديم المكلف تفاصيلها والمستندات المؤيدة لها.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الهيئة لم تقبل حسم بند "مصاريف التشغيل الأخرى" بمبلغ (6,677,775) ريالاً ومبلغ (4,907,091) ريالاً ومبلغ (4,976,036) ريالاً للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي، كما تبين من خطة سياسة المخاطر التشغيلية والرقابة المستمرة المطبقة على إدارات النشاط التجاري ووحدات الدعم بغرض المساعدة على ضمان إدارة وقياس المخاطر التشغيلية بطريقة فعالة ومتسقة، أن من ضمن عناصر تلك المخاطر (الاحتيال، اختلاس الممتلكات، التحايل على الأنظمة، تلف الأصول وفقدانها، التزوير، التهريب، الرشاوي، سرقة المعلومات، أخطاء النماذج، أخطاء التداول... إلخ)، وتبين من الكشوف التحليلية لهذه المصاريف أن منها (معاملات مزيفة، نقص في النقدية، مطالبات عملاء بشأن أجهزة الصراف الآلي، تزوير شيكات... إلخ)، كما اطلعت اللجنة على عينة من المستندات المقدمة التي تثبت وقوع تلك الأحداث وتكبد الخسائر المرتبطة بها.

وحيث إن مصاريف المخاطر التشغيلية تتكبدها البنوك لارتباطها بالنشاط البنكي، وثبت من المستندات المقدمة لعينة من عناصره تكبد المكلف لهذه المصاريف، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم مصاريف الخسائر التشغيلية ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة للأعوام من 2005م حتى 2007م.

البند الرابع: إضافة حصة المساهمين السعوديين من القروض طويلة الأجل عند حساب الوعاء الزكوي.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/9) برفض اعتراض البنك على بند إضافة حصة المساهمين السعوديين من القروض طويلة الأجل عند حساب الوعاء الزكوي للحثثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف القرار الابتدائي فيما قضى به حيال هذا البند وذكر انه لم يدرج حصة المساهمين السعوديين من القروض طويلة الأجل للوعاء الزكوي في سنة 2007م، معتقداً أنه طالما أن القروض طويلة الأجل استخدمت لتقديم قروض للعملاء ولم تستخدم لتمويل بنود زكوية قابلة للخصم (الموجودات الثابتة أو الاستثمارات) يجب عدم إضافتها للوعاء الزكوي، وأن الهيئة بموجب الربط أضافت حصة المساهمين السعوديين من القروض طويلة الأجل للوعاء الزكوي البالغ قدرها (2,437,500,000) ريالاً للوعاء الزكوي لسنة 2007م بحجة أن القروض حال عليها الحال دون الأخذ في الاعتبار حقيقة أن هذه القروض طويلة الأجل لم تستخدم لتمويل بنود زكوية قابلة للخصم، ونود الإفادة بالآتي:

أ) الأنظمة الزكوية الصادرة بشأن إضافة القروض للوعاء الزكوي طبقاً للتعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الموافق (16 سبتمبر 1972م) تجبى الزكاة من رأس المال والاحتياطيات وصافي الربح ناقصا الموجودات الثابتة (المشترأة من رأس المال والاحتياطيات) والاستثمارات، ولاحقاً أوضحت الهيئة بموجب التعميم رقم (2) بتاريخ 1394/6/1هـ الموافق (24 فبراير 1974م) الصادر بناءً على قرار اللجنة القضائية رقم (1393/155) بأن القروض تضاف للوعاء الزكوي بالقدر المستخدم لتمويل الموجودات الثابتة/إنشاءات رأس المال تحت التنفيذ، ومن تعاميم الهيئة أعلاه يلاحظ بأن القروض على جميع

المستويات لا تضاف للوعاء الزكوي ما لم تستخدم لتمويل الموجودات الثابتة التي تخصم من الوعاء الزكوي، وسياسة الهيئة القائمة على إضافة القروض للوعاء الزكوي ليست صحيحة من حيث المبدأ وتتناقض مع الممارسات السابقة في هذا الشأن.

ب) يقوم البنك مثله في ذلك مثل البنوك الأخرى في العالم بمزاولة العمليات المصرفية العادية المتمثلة في الحصول على الأموال من العملاء أو من خلال إصدار الأوراق المالية المدينة ومن ثم توفير القروض للعملاء والاستثمار في الأوراق المالية قصيرة الأجل، ويختلف نشاط البنوك عن النشاطات الأخرى للشركات حيث تتمثل العمليات الأساسية لأي بنك في نشاط إقراض واقتراض الأموال لإنجاز النشاطات التجارية اليومية، إن إضافة القروض لأجل وسندات الدين المصدرة للوعاء الزكوي نتج عنه تناقض واختلاف كبيرين، حيث أخضعت المبالغ المقترضة للزكاة ولم يتم السماح بخصم القروض والدفعات المقدمة للعملاء من الوعاء الزكوي، ويلاحظ أنه يتعين على جميع البنوك التجارية العاملة في المملكة المحافظة على مستويات معينة من السيولة تحددها مؤسسة (ب) من فترة لأخرى، ولكي يتم المحافظة على مستوى السيولة أو الوفاء بمتطلبات رأس المال العامل يحصل البنك على أموال إضافية من الاقتراض قصير الأجل، وحيث إن هذه القروض هي لغرض الوفاء بمتطلبات رأس المال العامل للبنك وليس لتمويل الموجودات طويلة الأجل فإنه ليس مبرراً من جانب الهيئة إضافتها للوعاء الزكوي.

ج) ملكية الأموال من شروط الزكاة، وتدفع الزكاة في حالة ملكية الأموال للمساهمين، والقروض لأجل/سندات الدين تمثل التزام على المساهمين وليس فيها ما يدل على تمام ملك هذه الأموال لمساهمي البنك، بناءً عليه فإن إجراء الهيئة المتمثل



في إضافة القروض لوعاء الزكاة ليس مبرراً ويتعارض مع المبادئ الأساسية للزكاة، وقد تم تأكيد المبدأ أعلاه في الخطاب الوزاري رقم (1103/3) بتاريخ 1407/2/1هـ الموافق (1986/10/14م) الذي ينص على أنه "...إن الزكاة لا تفرض على القروض إطلاقاً وإنما تجبى من رأس المال والاحتياطيات والأرباح بعد خصم قيمة الأصول الثابتة لأن قيمة القروض الاستثمارية إما أن يتم بها شراء آلات ومعدات وهذه تعتبر من ضمن الأصول الثابتة التي تستبعد من وعاء الزكاة وإما أن يتم شراء مواد خام أولية وهذه لا تجب فيها زكاة لعدم توفر شروط (تمام الملك) فيها، ومن التحليل أعلاه يلاحظ الآتي:

(أ) أن القروض طويلة الأجل تاريخياً لا تضاف للوعاء الزكوي ما لم تستخدم لتمويل الموجودات الثابتة أو البنود القابلة للخصم الزكوي.

(ب) تستخدم القروض التي تحصل عليها البنوك لأغراض النشاط المصرفي العادية أي تقديم السلف للعملاء وليس لاستثمارها بشأن البنود القابلة للخصم الزكوي.

(ج) تمثل القروض التي تحصل عليها البنوك التزام من جانب المساهمين تجاه المقرضين (أموال لا تعود للمساهمين) ومن ثم فإن فرض الزكاة على هذه الأموال يتعارض مع المبدأ الأساسي لشعيرة الزكاة والذي ينص على أخذ الزكاة من الأموال الخاصة بالمساهمين.

وبالأخذ في الاعتبار طبيعة عمليات البنك ومبدأ تمام الملك على الأموال كما هو مبين أعلاه، نعتقد أن إجراء الهيئة بإضافة القروض لأجل لوعاء الزكاة يتعارض مع أسس العدالة والمنطق ونرجو من سعادتكم التكرم بإلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكرُوا أن الهيئة قامت بإضافة حصة الجانب السعودي من هذه القروض ضمن الوعاء الزكوي لحولان الحول عليها استناداً للفتاوى الشرعية رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ ورقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ ورقم (3077) بتاريخ 1426/11/8هـ، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه المكلف من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القروض طويلة الأجل بمبلغ (2,437,500,000) ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعام 2007م بحجة أنها لم تستخدم لتمويل بنود زكوية، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إضافتها للوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين، فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحال أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن القرض طويل الأجل ظهر في قائمة المركز المالي لعام 2007م بمبلغ (2,437,500,000) ريالاً وأن المكلف حصل عليه في عام 2005م ويستحق السداد خلال عام 2010م، وبناء عليه ووفقاً

للقاعدة المذكورة بعاليه فإن هذا القرض يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحال وينبغي إضافته ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض طويل الأجل إلى وعائه الزكوي لعام 2007م.

البند الخامس: حصة المساهمين السعوديين في استثمار حصص الملكية التي لم يتم أخذها في الاعتبار عند حساب الوعاء الزكوي.

قضى القرار الابتدائي (في 10/ثانياً) برفض اعتراض البنك على بند حصة المساهمين السعوديين في استثمار حصص الملكية التي لم يتم حسمها عند حساب الوعاء الزكوي للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخضم مبلغ (420,000,000) ريالاً، حصة المساهم السعودي (289,333,380) ريالاً من الوعاء الزكوي التي تمثل استثمارات طويلة الأجل في الشركات التابعة والزميلة والشركات الأخرى (الاستثمار طويل الأجل) وطبقاً للربط لم تسمح الهيئة بحسم الاستثمارات طويلة الأجل وقدرها (420,000,000) ريالاً عند حساب الزكاة لسنة 2007م بحجة أن البنك لم يقدم المستندات المؤيدة طبقاً للقرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ (عقود تأسيس الشركات المستثمر فيها بشأن الاستثمار والقوائم المالية) ونود الإفادة بالآتي:

أ) الاستثمارات مؤيدة بالقوائم المالية المدققة والمستندات المؤيدة بالقوائم المالية مدققة من قبل اثنين من مكاتب المحاسبة المعترف بها عالمياً، وكجزء من عملية المراجعة يقوم مراجعو الحسابات بالتحقق من أرصدة الاستثمار الظاهرة في



فائمة المركز المالي، عليه فإن ما ذكرته الهيئة بأن الاستثمارات طويلة الأجل لسنة 2007م ليست مؤيدة بالمستندات ليس صحيحًا، وعلاوة على ذلك فإن الاستثمارات يتم إدارتها ورقابتها من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة كما تخضع للتوجيهات الصادرة من مؤسسة (ب)، ويتم تقديم تقرير محفظة الاستثمارات إلى مؤسسة (ب) على أساس ربع سنوي، ونوضح تفاصيل عينة من هذه الاستثمارات ونوع المستندات التي نقدمها للجنة كما في الجدول التالي:

م	اسم الشركة المستثمر فيها	المستندات المرفقة
1	شركة (و)	عقد تأسيس
2	شركة (ز)	قوائم مالية مدققة
3	شركة (ح)	قوائم مالية مدققة / عقد تأسيس
4	شركة (ط)	عقد تأسيس
5	(ي)	عقد تأسيس
6	شركات (ك)	عقد تأسيس
7	الشركة (ل)	عقد تأسيس
8	شركة (م)	عقد تأسيس
9	البنك (ن)	موافقة مؤسسة النقد
10	البنك (س)	موافقة النقد
11	الشركة (ع)	عقد تأسيس

واستنادًا على المستندات أعلاه نطلب إلغاء إجراء الهيئة الذي استندت فيه على عدم تقديم مستندات مؤيدة للاستثمارات طويلة الأجل والسماح بخضم هذه الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والشركات الأخرى.



ب) طبقاً للمبادئ الأساسية للزكاة:

- لا تستحق زكاة على الأموال المستخدمة لتمويل الموجودات طويلة الأجل لغرض تحقيق الإيرادات وفقاً للفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ حيث نصت على "...السؤال السادس: هل هناك فرق بين زكاة الأسهم للمساهم الذي يقوم بالمضاربة في الأسهم بيئاً وشراء والمساهم الذي يقتني هذه الأسهم بغرض الحصول على أرباحها ابتداءً وإذا طلبت منه بسعر مناسب قام ببيعها؟ الجواب على السؤال السادس: نعم هناك فرق فمن يضارب بالأسهم بيئاً وشراء تجب عليه الزكاة فيها باعتبارها عروض تجارة أم 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 أن غلب على فعله عروض تجارة يترتب بها ارتفاع الأسعار فإنه تجب عليه زكاتها".

- الاستثمارات التي قام بها البنك تمثل تدفقات نقدية خرجت من ذمة البنك، لا تفرض عليها زكاة، إضافة إلى ذلك تستخدم الاستثمارات أعلاه من قبل البنك لتحقيق إيرادات خضعت للزكاة، عليه فإن فرض الزكاة على الموجودات التي تم عن طريقها تحقيق إيرادات بسبب عدم خصمها من الوعاء الزكوي يعتبر حياً عن المبادئ الأساسية للزكاة.

- طبقاً للتعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ يسمح بخصم الاستثمارات طويلة الأجل باعتبارها موجودات واجبة الخصم من الوعاء الزكوي إذا استوفت الشروط التالية:

أ- أن تكون الاستثمارات ممولة من رأس المال والاحتياطيات.

ب- أن تكون الاستثمارات طويلة الأجل ونية البنك الاحتفاظ بها لفترات طويلة بغرض الحصول على عوائدها.

ج- ألا تكون الاستثمارات مقتناه لأغراض المتاجرة أو إعادة البيع.

د- أن يكون الدخل الذي يتحقق من هذا الاستثمارات قد أخضع للزكاة.

تمت استثمارات البنك من رأس المال والاحتياطيات كما أن نية الإدارة هي الاحتفاظ بهذه الاستثمارات لأمد طويلة وليس للأغراض التجارية، كذلك فإن الإيرادات المحققة للبنك من هذه الاستثمارات كانت جزءاً من قائمة الدخل، ومن ثم فإن هذه الاستثمارات تستوفي المعايير المبينة أعلاه وهو ما يستوجب خصمها من الوعاء الزكوي.

- لقد صدر التعميم أعلاه على ضوء الفتوى رقم (247) بتاريخ 1375/6/15هـ الموافق (29 يونيو 1956م) والصادرة من قبل فضيلة

مفتي عام المملكة والتي تنص على ما يلي:



"أي شيء غير معد للبيع لا يخضع للزكاة، سواء كان عقارات أو محركات أو ماكينات أو معدات أو منازل أو سفن... الخ، وسواء كانت هذه مقصودة للإيجار أو الاستخدام أو الحياة ما لم يقصد منها التجارة أي أنه تم شراءها لغرض إعادة بيعها للحصول على الربح، وفي هذه الحالة يكون المقصود استخدام البضائع للتجارة ومن ثم يتم تقديرها في نهاية كل سنة تستحق عليها الزكاة، ويؤكد ذلك حديث الرسول صلى الله عليه وسلم "أمرنا رسول الله صلى الله عليه وسلم أن نستخرج الزكاة من كل ما هو معد للبيع (رواه أبو داود وغيره) في ضوء هذه الفتوى فإنه من الواضح بأن الزكاة تجبى فقط على الأصول المقتناة لأغراض المتاجرة، وبمعنى آخر فإن الزكاة لا تجبى على الأصول المقتناة لأغراض تحقيق دخل خاضع للزكاة الشرعية (مثل الاستثمارات طويلة الأجل).

(ج) يجب خصم الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم الملكية من وعاء الزكاة طبقاً للقرار الوزاري رقم (1005) طبقاً للقرار الوزاري الصادر بتاريخ 1428/4/28 هـ الموافق (2007/5/15م) ولممارسات الهيئة الحالية تعتبر الاستثمارات طويلة الأجل

واجبة الخصم من الوعاء الزكوي، لقد رفضت الهيئة خصم الاستثمارات طويلة الأجل دون إبداء أسباب لذلك ومن ثم فإن هذا الإجراء غير مبرر ولا تسنده أنظمة جباية الزكاة الشرعية.

(د) الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم الملكية واجبة الحسم طبقاً للقرار الوزاري رقم (925/32) والقرار الوزاري رقم (8804/4) إن جميع الاستثمارات طويلة الأجل في الأوراق المالية جائزة الحسم من الوعاء الزكوي ويؤكد القراران الوزاريان (8804/4 و 925/32) نفس المبدأ:

- ينص القرار الوزاري رقم (925/32) بتاريخ 1409/9/25 هـ الموافق (1989/1/3م) الملحق (11) على "...وعلى نتيجة الدارسة التي انتهت إلى أن الاشتراك في السندات الحكومية يعتبر استثماراً طويلاً الأجل يقتضي عدم خضوع هذا النوع من الاستثمارات للزكاة تشجيعاً وحثاً للبنوك على الإقبال على شراء لكل السندات الحكومية..."

- ينص الخطاب الوزاري رقم (8804/4) بتاريخ 1410/12/29 هـ الموافق (1990/7/22م) الملحق (12) على "... نقيذكم أنه تمت الكتابة إلى معالي محافظ مؤسسة (ب) بخطابنا رقم (7696/3) بتاريخ 1410/11/5 هـ لبيان وجهة نظر معاليه حول هذا الموضوع، وقد تلقينا الإجابة برقم (784م ظ/م أ) في 1410/11/12 هـ المرفقة صورتها والمتضمنة أنه طالما استثمار في السندات الحكومية المحلية يعتبر من قبيل الاستثمارات المالية المقتناة لغرض الاحتفاظ بها والاستفادة من ريعها، فإن حكمها في هذه الحالة حكم عروض القنية أسوة بالاستثمارات في الأوراق المالية طويلة الأجل والتي تخصم من وعاء الزكاة".

ستلاحظون من القرارات الوزارية أعلاه بأن جميع الاستثمارات طويلة الأجل في الأوراق المالية جائزة الخصم من الوعاء الزكوي (مثل الأسهم والسندات وأذونات الخزنة والصناديق الاستثمارية) وذلك طبقاً لأنظمة الزكاة، ومن ثم فإن إجراء الهيئة



المتعلق باستبعاد الاستثمارات طويلة الأجل في السندات والصكوك يتعارض مع أنظمة الزكاة، واستنادًا على الإيضاحات أعلاه فإن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية الذي أيد إجراء الهيئة المتمثل في عدم خصم الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم الملكية من الوعاء الزكوي ليس مبررًا ويتناقض مع المبادئ الأساسية لشعيرة الزكاة وكذلك على ممارسات الهيئة في هذا الشأن كما هو مبين أعلاه، بناءً عليه نطلب السماح بخصم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي. وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بتطبيق القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ حيث طلب من المكلف تقديم القوائم المالية للشركات المستثمر فيها ولم يقدمها، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي المستأنف، وعلى الاستئناف المقدم من المكلف، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في الشركات التابعة والزميلة والشركات الأخرى بمبلغ (420,000,000) ريالاً حصة الجانب السعودي بنسبة 68,9% بمبلغ (289,380,000) ريالاً لعام 2007م من الوعاء الزكوي بدرجة أنها استثمارات طويلة أجل، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذه الاستثمارات لعدم تقديم عقود التأسيس للشركات المستثمر فيها أو ما يفيد قيام البنك بالاستثمار فيها، والمستندات التي تدل على خضوعها للزكاة من عدمه.

وباطلاع اللجنة على الكشف التحليلي والمستندات المقدمة لبند الاستثمارات محل الاستئناف تبين أنه يشمل شركات محلية (سعودية المنشأ) كما هو موضح أدناه:

الشركة المستثمر فيها	المبلغ	نوع المشاركة	المستند المقدم
شركة (و)	50,000,000	تأسيس	عقد تأسيس
شركة (ز)	30,240,000	تأسيس	قوائم مالية مدققة
شركة (ح)	50,000,000	تأسيس	قوائم مالية / عقد تأسيس



شركة (ط)	32,500,0000	تأسيس	عقد تأسيس
(ي)	3,600,000	تأسيس	عقد تأسيس
شركات (ك)	1,250,000	تأسيس	عقد تأسيس
الشركة (ل)	2,187,500	تأسيس	عقد تأسيس
إجمالي مبلغ الاستثمار في هذه الشركات		169,777,500	

كما يشمل شركات أجنبية (أجنبية المنشأ) كما هو موضح أدناه:

الشركة المستثمر فيها	المبلغ	نوع المشاركة	المستند المقدم
شركة (م)	6,527,586	تأسيس	عقد تأسيس
البنك (ن)	19,188,390	أسهم (20%) من الملكية	موافقة مؤسسة النقد على الشراء
البنك (س)	34,212,773	أسهم (27%) من الملكية	موافقة مؤسسة النقد على الشراء
إجمالي مبلغ الاستثمار في هذه الشركات		59,928,749	

ولم يقدم المكلف المستندات التي تبين تفاصيل باقي البند حيث طلبت منه اللجنة في جلسة الاستماع بيان بالشركات التي يستثمر فيها موضحاً فيه الشركات المحلية والأجنبية والمستندات التي تثبت سداد الزكاة عنها أو تقديم القوائم المالية، كما أنه باطلاع اللجنة على إيضاحات القوائم المالية الموحدة وغير الموحدة تبين أنه تم الإفصاح عن الاستثمار في شركات تابعة وشركات زميلة واستثمارات متاحة للبيع وفقاً للمعايير المتبعة في إعداد تلك القوائم، كما تم الإفصاح عنها في السنوات اللاحقة.



وحيث إن الاستثمار في الشركات أعلاه استثمار طويل الأجل، يحسم من الوعاء الزكوي لأن معالجته الزكوية تكون وفقاً لما آلت إليه في وعاء الزكاة للشركة المستثمر فيها، وتبين أن الشركات المستثمر فيها بعضها سعودية المنشأ تخضع للتكليف الزكوي أو الضريبي في إقراراتها المستقلة التي يلزم تقديمها للهيئة، والبعض الآخر أجنبية المنشأ يلزم المكلف سداد الزكاة المستحقة عن حصته في الاستثمار فيها بناءً على ما تظهره القوائم المالية المدققة التي يلزمه تقديمها للهيئة، كما أن المكلف لم يقدم المستندات التي طلبتها اللجنة لباقي عناصر هذا الاستثمار، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في الشركات المحلية/السعودية بمبلغ (169,777,500) ريالاً من الوعاء الزكوي، وترفض حسم باقي بند الاستثمار لعدم تقديم القوائم المالية للشركات الأجنبية التي يستثمر فيها بمبلغ (59,928,749) ريالاً التي تمكن الهيئة من حساب الزكاة عليها، وكذلك عدم تقديم المستندات التي تبين طبيعة وتفاصيل ما تبقى من البند.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (7) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد تأمين حوادث سفر للأعوام من 2005م حتى 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصاريف التشغيل الأخرى للأعوام من 2005م حتى 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض طويل الأجل للوعاء الزكوي لعام 2007م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في الشركات المحلية-السعودية بمبلغ (169,777,500) ريالاً من الوعاء الزكوي لعام 2007م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في الشركات الأجنبية بمبلغ (59,928,749) ريالاً، وكذلك رفض طلبه حسم باقي قيمة بند هذا الاستثمار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص للحثيات الواردة في هذا القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1710

سنة القرار: 1438

ضريبة استقطاع / غرامة / مصروفات - ضريبة الدخل

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة

الموضوع

1. تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
2. المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.
3. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/6/14هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من البنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة



الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (7) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/29هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف..... و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/26) بتاريخ 1435/3/6هـ، وقدم استئنافه المقيد لدى اللجنة برقم (398) بتاريخ 1435/5/5هـ، كما قدم

ضماناً بنكيّاً بالمبالغ المستحقة عليه 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: استبعاد الأتعاب الاستشارية والمهنية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض البنك على بند استبعاد الأتعاب الاستشارية والمهنية للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخصم الأتعاب المهنية والاستشارية في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات المنتهية في 31 ديسمبر 2005م حتى 2007م، وأورد في هذه الإقرارات تفاصيل الجهات المستفيدة من حيث المبلغ المدفوع وذلك بموجب الكشف رقم (6) من الإقرارات، إلا أنه تم تجميع بعض المبالغ الصغيرة المدفوعة إلى جهات استشارية متنوعة تحت مسمى "جهات أخرى متنوعة" في الكشف رقم (6) وعند إجراء الربط استبعدتها الهيئة، واعتراض على استبعاد الهيئة لها وبعد تقديم الاعتراض أرسلت الهيئة خطاباً لعقد اجتماع لمناقشة بنود الاعتراض وخلال الاجتماع تمت الموافقة على إجراء الهيئة بشأن بعض البنود، كما وافقت الهيئة على خصم بعض المبالغ، ونورد أدناه ملخصاً لما تم الاتفاق عليه:

البند	2005م	2006م	2007م



7,210,797	7,179,997	3,019,990	استبعاد الهيئة للأتعاب الاستشارية والمهنية "جهات متنوعة أو أخرى"
(6,894,215)	(6,831,854)	(2,959,854)	يخصم: المبلغ الذي تم قبوله وسددت الضريبة والزكاة عنه
--	--	(30,068)	يخصم: المبلغ الذي قبلته الهيئة في الاجتماع اللاحق
316,582	348,143	30,068	المبلغ الذي رفضته الهيئة

وتم الإيضاح خلال الاجتماع للهيئة بأن المبالغ الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" طبقا للكشف رقم (6) من الإقرارات الزكوية/الضريبة بمبلغ (2,989,922) ريالاً وليس (3,019,990) ريالاً، وهو ما استبعدته الهيئة بالنسبة

لسنة 2005م، وتمت الموافقة على سداد ضريبة وزكاة إضافيتين على مبلغ (2,989,922) ريالاً، كما أن الهيئة وافقت على خصم الرصيد البالغ قدره (30,068) ريالاً، علاوة على ذلك وافقت الهيئة على عكس قيد مبلغ (30,068) ريالاً الذي أضيف سهواً في الربط، وبلا حظ بأن الهيئة تطلب حالياً سداد ضريبة وزكاة على الرصيد الإضافي البالغ قدره (30,068) ريالاً وهو أمر غير صحيح لأن المبلغ ليس له علاقة بالإقرار الزكوي/الضريبي.

وفيما يتعلق بالمصاريف البالغ قدرها (348,143) ريالاً و(316,582) ريالاً للسنوات 2006م و2007م، وبالأخذ في الاعتبار ضالة المبلغ مقارنة بإجمالي تكلفة الأتعاب الاستشارية والمهنية المصروح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبة (أقل من 2%) طلب من الهيئة قبول خصم هذه المبالغ وذلك لأن تجهيز المستندات الخاصة بها سيتطلب جهداً ووقتاً إضافيين، غير أن الهيئة لم تقبل وجهة نظر عملائنا.

نفهم بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة أيدت الهيئة في ربطها على أساس أن البنك لم يقدم تفاصيل المستفيدين من مبلغ (694,793) ريالاً والمصنف بمسمى "جهات متنوعة أو أخرى" ضمن الأتعاب المهنية والاستشارية وذلك على النحو التالي:

السنة	البنـد	ريالاً
2005م	جهات متنوعة (تم إضافته بصورة غير صحيحة مرتين)	30,068



348,143	جهات متنوعة	2006م
316,582	جهات متنوعة (أدرجته الهيئة ضمن الضريبة المستحقة بصورة غير صحيحة)	2007م
649,793	الإجمالي الكلي	

ونود الإفادة بأننا قدمنا بياناً تفصيلياً لأسماء الجهات المستفيدة من الأتعاب المهنية والاستشارية المصرح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات أعلاه وذلك لجزء كبير من إجمالي التكلفة المصرح عنها، فيما يلي ملخص لهذه المبالغ:

البنك	2005م	2006م	2007م
إجمالي الأتعاب المهنية والاستشارية	20,712,607	30,475,231	29,509,624
عدد الجهات	78	99	88
الأتعاب المهنية والاستشارية الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" التي استبعدتها الهيئة	30,068	348,143	316,582
نسبة الاستبعاد بالنسبة لإجمالي التكلفة	0,15%	1,14%	1,07%

وطبقاً للملخص أعلاه فإن البنك قدم بياناً تفصيلياً بالجهات المستفيدة من الأتعاب المصرح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبية أعلاه بنسبة 98%.

لا نوافق على إجراء الهيئة للأسباب التالية:

1- تمثل التكاليف مصاريف اعتيادية تم تكبدها لتحقيق إيرادات خاضعة للضريبة ومن ثم يجب السماح بخصمها طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (1/9) من اللائحة التنفيذية للنظام.

2- نظراً لبعض الأسباب الإدارية، فإن التصريح عن المبالغ الصغيرة المدفوعة لجهات متنوعة كمبلغ واحد في الإقرار الزكوي/الضريبي لا يعني بالضرورة أن البنك لا يحتفظ بالمستندات المؤيدة لهذه التكاليف.

كما نود الإيضاح بأن البنك (أ) يعتبر من المؤسسات المالية الكبرى في المملكة حيث يزاوِل نشاطه من عدة فروع، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة حجم المعاملات والتكاليف المرتبطة بها، فإن هناك بعض المعلومات التي تطلبها الهيئة لا يمكن



البنك من استخراجها بسبب حجم المعاملات إلا أن هذا الأمر لا يعني أن التكاليف المذكورة ليس هناك ما يؤيدها من مستندات لقد تم تدقيق القوائم المالية للبنك (أ) من قبل اثنين من كبار مكاتب المراجعة في المملكة إضافة إلى ذلك فإن البنك يخضع للمراجعة الربع سنوية، كما أنه يعمل طبقاً لمعايير المراجعة الداخلية المنصوص عليها من قبل مؤسسة (ج).

ونود أيضاً توجيه عناية اللجنة الي قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1433/117) في حالة مماثلة حيث قضت اللجنة برفض إجراء الهيئة المتمثل في استبعاد المصاريف الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" طبقاً للإقرار وأيدت وجهة نظر المكلف، ونورد أدناه الجزء ذو الصلة بالقرار المذكور، وبعد الاطلاع على الإقرار النهائي لعام 2003م تبين أن مصاريف المكلف تبلغ (2,668,787,654) ريالاً في حين تبلغ المصاريف غير المعتمدة (44,331,691) ريالاً مما ترى معه اللجنة أنها تشكل نسبة غير ذات أهمية مقارنة بإجمالي مصاريف المكلف، كما أن تفاصيل هذه المصاريف والتي تتكون من أتعاب قانونية وأتعاب مهنية ومصاريف تطوير الحاسب الآلي ومصاريف متنوعة أخرى لها علاقة مباشرة بطبيعة نشاط المكلف، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص، وبالأخذ في الاعتبار

الدقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب من اللجنة توجيه الهيئة بخضم المصاريف المهنية والاستشارية من الوعاء الزكوي/الضريبي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة ردت هذه المبالغ للربح لعدم تقديم البنك المستندات المؤيدة لها وقد تأييد الإجراء من قبل لجنة الاعتراض ولم يقدم المكلف المستندات المؤيدة مع مذكرة الاستئناف، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد المصاريف المهنية والاستشارية "بند أخرى" بمبلغ (30,068) ريالاً لعام 2005م ومبلغ (348,143) ريالاً لعام 2006م ومبلغ (316,582) ريالاً لعام 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم اعتماد هذا البند لعدم تقديم المكلف المستندات التي تجيز اعتماده ضمن المصاريف جائزة الحسم.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية الضريبية والمستندات المقدمة تبين أن المكلف قدم ضمن إقراراته الزكوية الضريبية كشف رقم (6) "أتعاب استشارية ومهنية" الذي يبين طبيعة هذه الأتعاب والجهات المستفيدة، بمبلغ (20,712,607) ريالاً ومبلغ (30,475,231) ريالاً ومبلغ (29,509,624) ريالاً للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي، ومن ضمن عناصر هذا الكشف "بند أخرى" بمبلغ (3,019,990) ريالاً ومبلغ (6,831,854) ريالاً ومبلغ (7,210,797) ريالاً للأعوام المذكورة على التوالي، ولم تعتمد الهيئة عند إجراء الربط على المكلف بند أخرى ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة عدم تقديم المستندات



التي تثبت تفاصيل هذا البند، ووافق المكلف على إجراء الهيئة فيما عدا مبلغ (30,068) ريالاً لعام 2005م ومبلغ (348,143) ريالاً لعام 2006م ومبلغ (316,582) ريالاً لعام 2007م، وقدم للجنة بياناً تحليلياً يبين أن هذه المبالغ مقابل أتعاباً قانونية ومهنية.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها نصت بشأن المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكيدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل

الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت بشأن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكِّن 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 الخدمات القانونية والمهنية تعتبر من الخدمات اللازمة للنشاط التي يجوز حسم مصاريفها ضمن المصاريف لأغراض الضريبة، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه اعتماد الأتعاب المهنية والاستشارية "بند آخرى" بمبلغ (30,068) ريالاً لعام 2005م ومبلغ (348,143) ريالاً لعام 2006م ومبلغ (316,582) ريالاً لعام 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة.

البند الثاني: استبعاد تأمين حوادث سفر.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/3) برفض اعتراض البنك على بند استبعاد تأمين حوادث سفر وتأمينات اجتماعية للحثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخضم تأمين حوادث السفر البالغ قدرها (715,474) ريالاً و(952,587) ريالاً و(1,316,117) ريالاً في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات المنتهية في 31 ديسمبر 2005م حتى 2007م



على التوالي، وعند إجراء الربوط لم تسمح الهيئة بخضم المبلغ أعلاه بشأن تأمين حوادث السفر استنادًا على افتراض غير صحيح وذلك بأن المبلغ أعلاه يتعلق بالموظفين في شركة (د) أحد المساهمين في البنك ويعرف اسمه حاليًا بـ (هـ)، وأنه قدم اعتراضه على إجراء الهيئة بشأن تأمين حوادث سفر المتعلقة بموظفي البنك وذلك لأن هذه المصاريف تكبدها بشأن موظفيه وليس موظفي شركة (د)، وطلبت الهيئة في الاجتماع اللاحق تقديم بيان تفصيلي بالمصاريف كل سنة حيث تم تقديم البيان، ولا زالت الهيئة تتمسك باستبعاد هذه المصاريف واعتبارها ضمن التكاليف غير واجبة الخضم، بافتراض أنها غير مرتبطة بالموظفين وليسست مؤيدة بالمستندات، وقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية وجهة نظر الهيئة بشأن استبعاد مصاريف تأمين حوادث السفر لأنه لم يقدم المستندات المؤيدة الكافية لإثبات ارتباط هذه المصاريف بالمكلف، ونود الإفادة بأن المصاريف أعلاه تم تكبدها بشأن موظفينا الذين يعملون بموجب عقود عمل ويتقاضون رواتبًا محليًا، ولإيضاح سوء الفهم الناشئ حول هذا الأمر فقد قامت شركة (د) بمساعدتنا بتعيين هؤلاء الموظفين، عليه ولأغراض التعريف تم تسجيل هؤلاء الموظفين في الدفاتر بمسمى موظفي (د)، وهذه المصاريف تم تكبدها وفقًا للسياسة المتعلقة بمزايا الموظفين، وتأييدا لذلك، نرفق أسماء الموظفين المسجلين في الدفاتر بمسمى موظفي (د) وعقود عملهم لاطلاع اللجنة، وبما أن هذه المصاريف دفعت لقاء السفر والتأمين لموظفينا المتعاقد معهم لتحقيق إيرادات تخضع للضريبة والزكاة، بناءً عليه يجب معاملة هذه المصاريف بصورة مماثلة لمصاريف النشاط التجاري الأخرى التي يتم تكبدها لتحقيق

الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم تصبح واجبة الخضم طبقا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام، والمبلغ أعلاه، لا يشمل اشتراك تأمينات اجتماعية خارج المملكة لصالح هؤلاء الموظفين لأنه يتم استبعاد هذا الاشتراك بصورة منفصلة في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات 2005م إلى 2007م، كما في الكشف رقم (3) لسنة 2005م والكشف رقم (16) للسنوات 2006م و2007م من الإقرارات الزكوية/الضريبية، وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب من اللجنة توجيه الهيئة للسماح بخضم مصاريف حوادث وتأمين سفر من الوعاء الزكوي/الضريبي، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال المستندات المقدمة من البنك عند مناقشة البند للأعوام من محل الاستئناف أن هذه المبالغ عبارة عن تأمين حوادث وتأمينات اجتماعية مسددة في فرنسا، ومن ثم فهو مصروف غير نظامي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف خصم مصاريف تأمين حوادث سفر ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم اعتماد هذه المصاريف بحجة أنها عبارة عن تأمين وتأمينات اجتماعية في باريس-فرنسا مدفوعة لبنك (هـ) عن الموظفين.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الهيئة عند إجراء الربط لم تقبل بخضم بند "مصاريف تأمين سفريات وحوادث" بمبلغ (715,414) ريالًا ومبلغ (952,587) ريالًا ومبلغ (1,316,117) ريالًا للأعوام من 2005م حتى 2007م



على التوالي، وتبين من الكشف التحليلي لحساب الأستاذ لهذا البند أن تصنيف ومعالجة المكلف لهذه المبالغ في حساباته وإقراراته كما يلي:

عام 2005م:

المستفيد	عنوانه	المبلغ	طبيعة الخدمة	معالجة المكلف
(و)	فرنسا	598,711	تكاليف حوادث/ وقائية وتأمينات اجتماعية أخرى	استقطاع
الموظفين	السعودية	116,703	تكاليف موظفين	--
الإجمالي:	--	715,414	--	--

عام 2006م:

المستفيد	عنوانه	المبلغ	طبيعة الخدمة	معالجة المكلف
(و)	فرنسا	817,765	تكاليف حوادث/ وقائية وتأمينات اجتماعية أخرى	استقطاع
الموظفين	السعودية	134,822	تكاليف موظفين	--
الإجمالي:	--	952,587	--	--

عام 2007م:

المستفيد	عنوانه	المبلغ	طبيعة الخدمة	معالجة المكلف
(و)	فرنسا	928,752	تكاليف حوادث/ وقائية وتأمينات اجتماعية أخرى	استقطاع



--	تكاليف موظفين	387,365	السعودية	الموظفين
--	--	1,316,117	--	الإجمالي:

كما اطلعت اللجنة على عينة من عقود الموظفين المصادق عليها من الجهات الرسمية (وزارة الخارجية والغرفة التجارية الصناعية) وعينة من مستندات تسجيلهم لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

وبرجع اللجنة إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها نصت بشأن المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت بشأن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكِّن الهيئة 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 يتضح أن المكلف أبرم عقود عمل مع الموظفين الأجانب، ويدفع تأمين عليهم لجهات غير مقيمة ويقوم بسداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل تلك الخدمات، وهي من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل، فإن اللجنة تؤيد استثناء المكلف في طلبه قبول بند تأمين حوادث سفر ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2005م حتى 2006م.

البند الثالث: استبعاد مصاريف التشغيل الأخرى.



قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/5) برفض اعتراض البنك على بند استبعاد مصاريف التشغيل الأخرى للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر بأنه يطالب بخصم مصاريف التشغيل الأخرى، بمبلغ (6,677,775) ريالاً و(4,907,091) ريالاً و(4,976,036) ريالاً في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات 2005م حتى 2007م على التوالي، وأنه صرح عنها ضمن كشف المصاريف المتنوعة لكل سنة، وبناءً على استفسارات الهيئة قدم بيانا تحليليا للهيئة يوضح طبيعة هذه المصاريف، وعند إجراء الربط استبعدت الهيئة هذه التكاليف وتجاهلت المعلومات التي قدمها، وبعد تقديمه للاعتراض وجهت الهيئة خطاب للحضور ومناقشة البنود المعترض عليها، وطلبت الهيئة خلال الاجتماع المذكور من البنك تقديم عينة من بعض المستندات تأييدا للمصاريف المصرح عنها في الإقرارات لكل سنة وبناءً عليه قدم عينة من المستندات المؤيدة ولم تأخذ بها الهيئة في الاعتبار بحجة الآتي:

- أن المصاريف تتعلق بصورة رئيسة بعمليات تزوير لا يشملها التأمين.

- أن المستندات المقدمة داخلية وليست من أطراف ثالثة.

ونود الإفادة بما يلي:

أ) مصاريف التشغيل الأخرى هي عبارة عن مصاريف نشاط تجاري اعتيادية ومثال لذلك سداد مطالبات العملاء سرقة النقد والمطالبات الناتجة من الأخطاء الفنية في السحب النقدي من أجهزة الصرف الآلي وهي مصاريف تتكبدها البنوك عادة

والمؤسسات المالية خلال فترة النشاط التجاري، وما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها بأن هذه المبالغ عبارة عن معاملات مزيفة ومبالغ لم يتم التعويض عنها من شركات التأمين وأخطاء وتزوير ليس صحيحاً، ونرفق بيان تفصيلي يوضح طبيعة مصاريف التشغيل الأخرى إضافة إلى عينة من المستندات المؤيدة التي يلاحظ منها أنه نظرا لطبيعة العمليات التجارية للبنوك والمؤسسات المالية (مثل البنك (أ)) فإنها تتكبد مثل هذه المصاريف خلال فترة العمل الاعتيادية، وبناءً عليه يجب اعتبار مصاريف التشغيل تكاليف لازمة للنشاط واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام.

ب) مصاريف التشغيل الأخرى لا يمثل دين معدوم نشأ من نشاطات الاقتراض الخاصة بالبنك، حيث تمثل هذه المصاريف التكاليف التي تم تكبدها بشأن المعاملات المصرفية الاعتيادية، وهي واجبة الخصم طبقاً لمعايير الخصم المحددة لمصاريف النشاط التجاري الأخرى، وتتفق نظم الرقابة الداخلية والإجراءات المعتمدة مع المعايير العالمية كما أن خسائر التشغيل تم شطبها بعد استلام الموافقة الرسمية من الجهات المختصة في البنك.

ج) بذلت جميع الجهود اللازمة لاسترداد هذه المبالغ وقدمت الشكاوى للشرطة والجهات العدلية في هذا الشأن، ومثل هذا النوع من المصاريف والمبالغ المشطوبة شائع جداً في حالة العمليات المصرفية التي تتعرض للمخاطر بواسطة العملاء والموظفين وبالأخذ في الاعتبار ضآلة بعض المبالغ، فإنه ليس مجدياً من الناحية العملية والاقتصادية بالنسبة للبنك



المضي في متابعة هذا الأمر قضائياً أو صرف مبالغ إضافية لاسترداد هذه المبالغ المشطوبة، وكذلك يلاحظ بأن هذه المصاريف سجلت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة لدى مؤسسة النقد العربي السعودي، إضافة إلى ذلك فإن القوائم المالية يتم تدقيقها من قبل اثنين من كبار مكاتب المراجعة في المملكة ومن ثم في حالة استرداد هذه الخسائر سيتم تسجيلها ضمن الدخل في سنة الاسترداد ومن ثم إضافتها للوعاء الزكوي/الضريبي في تلك السنة.

(د) المستندات المؤيدة تكون مستندات داخلية حيث إن مثل المصاريف شائعة جداً في النشاط المصرفي اليومي ويتم تأييدها عادة من خلال المستندات الداخلية، على سبيل المثال إذا كان هناك عجز في النقدية لدى الصراف أو خطأ في التسجيل/ماكينات الصرف الآلي... إلخ، يتم تقصي الأمر داخلياً، واتخاذ الإجراء المناسب لاسترداد المبلغ متى ما كان ممكناً. في حالة تعذر استرداد المبلغ، يتم تحميله على المصاريف بعد الحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة العليا، وفي مثل هذه الظروف، ليس ممكناً بالنسبة لتقديم المستندات المؤيدة من الجهات الأخرى تأييداً للخسائر الناتجة من العمليات.

(هـ) المبالغ غير المستردة من شركة التأمين والتي ذكرتها الهيئة وهي أن المبلغ غير المسترد من شركة التأمين يتم تحميله على مصاريف التشغيل، فإن أحكام وثيقة التأمين لاسترداد مثل هذه الأنواع من الخسائر الناتجة من العمليات تقوم بموجبها شركة التأمين بخضم مبلغ محدد يتعين على المؤمن تحميله باعتباره مصروف غير مسترد من شركة التأمين ويحمل ضمن مصاريف التشغيل. وآلية عمل شركات التأمين تقوم بخضم مبالغ محددة من الخسائر التي يقوم حملة الوثائق بالتبليغ عنها.

(و) منح النظام الضريبي بعض الاستثناءات للنشاط المصرفي حيث إنه بموجب نظام ضريبة الدخل تعتبر جميع المخصصات والاحتياطيات غير واجبة الخضم لأغراض الضريبة، إلا أنه بالأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة للنشاط المصرفي فقد منح النظام الضريبي بعض الاستثناءات للنظام المصرفي مقارنة بالنشاطات الاقتصادية الأخرى، تنص المادة (15) من نظام ضريبة الدخل على أنه "لا يجوز حسم أي احتياطيات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات" وتنص المادة (5/9) من اللائحة التنفيذية للنظام على أنه "مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، على أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة (ج) تتضمن تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها، والديون المحصلة منها خلال العام التي يجب التصريح عنها ضمن وعاء الضريبة في سنة تحصيلها" وهذا الاستثناء منح فقط للبنوك بالأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة لهذا النشاط، وبتطبيق نفس هذا المبدأ على مصاريف التشغيل المتكبدة نعتقد بأنه يجب السماح بخضم مصاريف التشغيل لهذا السبب، إضافة إلى أن مؤسسة (ج) اعتمدت مسبقاً القوائم المالية للبنك والمتضمنة مصاريف التشغيل وبالأخذ في الاعتبار الحقائق أعلاه نطلب السماح بخضم مصاريف التشغيل ضمن التكاليف الواجبة الخضم استناداً إلى الآتي:

- خسائر التشغيل اعتيادية في النشاط المصرفي المحلي والعالمي.

- هذه المصاريف حقيقية وفعلية.



- مصاريف التشغيل لازمة للنشاط التجاري ومؤيدة بالمستندات.
- تم التحقق من هذه الخسائر بواسطة مراجعي الحسابات الخارجيين وتم تأكيد ذلك في تقرير المراجعة السنوي (الرأي المطلق).
- تم تسجيل هذه الخسائر طبقاً لإجراءات المحاسبية المقبولة بواسطة مؤسسة (ج)
- بذلت جميع الجهود اللازمة لاسترداد هذه الخسائر (تقارير الشرطة والإجراءات القانونية ذات العلاقة).
- في الغالب فرص استرداد هذه الخسائر ضعيف جداً.
- مصاريف التشغيل واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل ولا تستبعد بصورة محددة طبقاً للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل والمادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام.
- وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب السماح بخصم مصاريف التشغيل الأخرى من الوعاء الزكوي/الضريبي.
- وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال المستندات المقدمة من البنك أن هذه المبالغ عبارة عن معاملات مزيفة ومبالغ لم يتم التعويض عنها من شركات التأمين وأخطاء وتزوير واحتيال وشطب ديون وخلافه مؤيدة بمذكرات داخلية من البنك ولا يوجد أي مستندات خارجية مؤيدة لها، وكذلك تم طلب المستندات من اللجنة الابتدائية ولم يقدمها المكلف وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف خصم بند "مصاريف التشغيل الأخرى" ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم قبول تلك المصاريف لعدم تقديم المكلف تفاصيلها والمستندات المؤيدة لها.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الهيئة لم تقبل خصم بند "مصاريف التشغيل الأخرى" بمبلغ (6,677,775) ريالاً ومبلغ (4,907,091) ريالاً ومبلغ (4,976,036) ريالاً للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي، كما تبين من خطة سياسة المخاطر التشغيلية والرقابة المستمرة المطبقة على إدارات النشاط التجاري و وحدات الدعم بغرض المساعدة على ضمان إدارة وقياس المخاطر التشغيلية بطريقة فعالة ومتسقة، أن من ضمن عناصر تلك المخاطر (الاحتيال، اختلاس الممتلكات، التحويل على الأنظمة، تلف الأصول وفقدانها، التزوير، التهريب، الرشاوي، سرقة المعلومات، أخطاء النماذج، أخطاء التداول...إلخ، وتبين من الكشوف التحليلية لهذه المصاريف أن منها (معاملات مزيفة، نقص في النقدية، مطالبات عملاء بشأن أجهزة الصراف



الآلي، تزوير شيكات... إلخ، كما اطلعت اللجنة على عينة من المستندات المقدمة التي تثبت وقوع تلك الأحداث وتكبد الخسائر المرتبطة بها.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها نصت بشأن المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكيدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت بشأن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمَكِّن الهيئة 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 مصاريف المخاطر التشغيلية تتكبدتها البنوك لارتباطها بالنشاط البنكي، وهي من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل، وثبت من المستندات المقدمة لعينة من عناصره تكبد المكلف لهذه المصاريف، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم مصاريف الخسائر التشغيلية ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2005م حتى 2007م.

البند الرابع: فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/11) برفض اعتراض البنك على بند فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك إلى البنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة للحثثيات الواردة في القرار.



تأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في عدم الاستجابة لطلب المكلف في فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك حيث تبين دفع هذه المبالغ لبنوك غير مقيمة، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقاً لتفصيل الآتي:

- لم يقم البنك بسداد ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك للبنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة للسنوات 2005م إلى 2007م، لقد تصرف البنك على هذا النحو على أساس أن مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك (بما في ذلك الفائدة على القروض الأخرى التي تحصل عليها البنوك) معفاة من ضريبة الاستقطاع بموجب القرار الوزاري (5/185) بتاريخ 1428/1/30هـ.

- رداً على استفسارات الهيئة المتنوعة وخلال الفحص الميداني، أفاد البنك بوجهة نظره المذكورة وذلك بأن العمولة المدفوعة للبنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة معفاة بموجب القرار الوزاري (5/185) بتاريخ 1428/1/30هـ فرضت الهيئة ضريبة استقطاع بواقع 5% على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك، للبنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة للسنوات 2005م إلى 2007م.

- يود البنك الإفادة بأن البنوك بالنظر لطبيعة أعمالها، تقوم بالاستدانة أو بالإقراض من البنوك المحلية والأجنبية والمؤسسات المالية لأغراض قصيرة الأجل، (الاقتراض أو الإقراض) وأن هذه المعاملات شائعة في الأعمال البنكية وبدونها من الصعب على البنوك إدارة موقف السيولة. إن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك تختلف في طبيعتها عن معاملات الإقراض العادية الأخرى التي تقوم بها البنوك في دورة عملها العادية.

- إن الفائدة التي تحققها البنوك الأجنبية من أعمال الإقراض والاقتراض التي تقوم بها في المملكة كانت معفاة من الضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) الملحق (13) المؤرخ في 1407/7/22هـ الموافق (22 مارس 1987م) وقد تم إلغاء هذا الإعفاء فيما بعد بالقرار الوزاري رقم (1736) الملحق (14) المؤرخ في 1424/8/10هـ الموافق (7 أكتوبر 2003م) أي قبل بدء سريان مفعول نظام ضريبة الدخل الجديد، وقد استمر إلغاء الإعفاء من الضريبة على أعمال الاقتراض والإقراض بين البنوك بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد الذي أصبح ساري المفعول في 1425/6/13هـ (30 يوليو 2004م) ووفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل الجديد فإن المنشأة المقيمة في المملكة (بما في ذلك البنوك) مطالبة بسداد ضريبة استقطاع بنسبة 5% على مبالغ الفائدة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة.

- ولتعزيز تطور ونمو القطاع البنكي في المملكة فقد بحثت مؤسسة (ج) الأمر مع وزارة المالية وطلبت من وزارة المالية إعادة النظر في فرض ضريبة الاستقطاع على معاملات الاقتراض والاقتراض قصيرة الأجل.



- يود البنك إفادة اللجنة انه استنادا على التوجيهات الصادرة من مؤسسة (ج) وبالأخذ في الاعتبار التأثيرات السالبة لفرض ضريبة الاستقطاع على مثل هذه المعاملات، أصدر معالي وزير المالية الخطاب الوزاري رقم (5/185) بتاريخ 2007/2/18م والذي تم بموجبه إعفاء مدفوعات الفوائد على الودائع ما بين البنوك.

- ولتسهيل اطلاع اللجنة نقتبس فيما يلي الأجزاء من التعميم رقم (1065/185) التي تثبت الأسباب التي أدت إلى إعفاء مدفوعات الفوائد إلى الجهات غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع.

- سوف يتضح لكم بناء على التوجيهات الصادرة من مؤسسة (ج) فقد خلص القرار المذكور على:

(1) ونظراً لأن الودائع بين البنوك لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة فيما بين البنوك.

(2) وهي عادة ما تكون إيداعات قصيرة الأجل قد تكون لمدة يوم أو جزء من اليوم.

(3) ولأن فرض الضريبة على الدخل المتحقق من تلك الودائع بحسب ما أفادت به مؤسسة (ج) سيؤدي إلى الإضرار بمراكز البنوك وأعمالها وأوضاعها المالية في المملكة.

(4) كما أن الدخل المتحقق من مثل هذه الودائع بشكل عام يعفي من الضريبة بحسب الممارسات الدولية.

(5) نشعركم بعدم إخضاع الدخل المتحقق من الودائع بين البنوك (Interbank) لضريبة الاستقطاع المقررة بالمادة الثامنة والستين من النظام الضريبي الجديد.

- يعتقد البنك أيضاً بأن القصد من قرار وزير المالية هو إعفاء جميع مدفوعات الفائدة للبنوك غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع.

- في هذا الصدد يورد عملاًؤنا فهمهم للقرار الوزاري أعلاه على النحو التالي:

(أ) تتم عمليات السوق النقدية للمحافظة على سيولة البنك وذلك لأن عمليات السوق النقدية ليست ذات طبيعة افتراضية.

(ب) هيئة الزكاة والدخل قد اساءت تفسير وتطبيق القرار الوزاري أعلاه عن طريق قصر تطبيقه على الفائدة المدفوعة على الودائع بين البنوك قصيرة الأجل التي تكون لمدة "يوم" أو "جزء من اليوم" وفقاً للنهج الذي اعتمدته هيئة الزكاة والدخل، فأن الفائدة المدفوعة على تعاملات المدى القصير بين المصارف والتي تجاوز "يوم" أو "جزء من اليوم" تقع خارج نطاق الإعفاء الوارد بالتعميم المذكور، متجاهلة حقيقة أنها هذه ممارسة شائعة لاستخدام مصطلح ودائع قصيرة الأجل بين البنوك لتحسين وضع السيولة ومثل هذه الودائع تختلف عن عمليات الإقراض العادية، يعتقد البنك بصدق أن مصطلح "اليوم" أو "جزء من اليوم" يستخدم كمثال للتعبير عن مدي الطبيعة المؤقتة للمعاملة.



- صدر التعميم رقم (1065/185) من قبل وزير المالية لتوفير العون للبنوك فيما يتعلق بهذه التعاملات قصيرة الأجل بين البنوك المعاملات، ووفقاً للمضمون الحقيقي للتعميم المذكور، فإن ذكر "يوم" أو "جزء من اليوم" في التعميم كان بغرض تسليط الضوء على طبيعة المعاملات قصيرة الأجل فقط وليس لتقييد تطبيق الإعفاء على الودائع ليوم واحد، على هذا الأساس، يعتقد عملاً أننا بصدق أنه لا ينبغي إخضاع الفائدة المدفوعة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك لضريبة الاستقطاع.

- إن النهج المتبع من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل وقصر تطبيق الإعفاء الممنوح بموجب التعميم رقم (5/185) ليس فقط قد يؤثر تأثيراً سلبياً كبيراً على القطاع المصرفي ولكن أيضاً سيكون له تأثير سلبي على اقتصاد المملكة العربية السعودية والقدرة التنافسية للبنوك السعودية في تعاملها مع البنوك الأجنبية مثل:

- زيادة تكلفة ممارسة الأعمال التجارية.

- القدرة التنافسية مع البنوك الإقليمية والدولية.

- إن ضريبة الاستقطاع التي يعاني منها البنوك، إذا ما قامت بإعادة تحميلها لعملائها سيؤدي إلى زيادة التكلفة المالية للمشاريع السعودية والمزيد من الأعباء على المواطنين السعوديين.

(د) يود عملاً أننا إفادتكم بأن ضريبة الاستقطاع لا تطبق في أي دولة من دول مجلس التعاون الخليج العربي، باستثناء دولة قطر بشأن الفوائد المدفوعة للبنوك إلى الجهات غير المقيمة، طبقاً للنظام الضريبي الجديد يتم في دولة قطر فرض ضريبة استقطاع بواقع 7% على مدفوعات الفوائد للجهات غير المقيمة، إلا أنه وبعد المناشدات العديدة التي قدمتها المؤسسات المالية إلى مقام وزارة المالية تم تعليق تطبيق فرض ضريبة الاستقطاع إلى أجل غير مسمى.

- إن المعاملات المذكورة تخضع لضريبة الاستقطاع في دول الـ "20" إلا أنه نتيجة لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي بين تلك الدول يتم إعفاء المعاملات المذكورة من ضريبة الاستقطاع إلا أن هذه الميزة غير متوفرة في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة والدول الأخرى.

عليه وطبقاً لأنظمة الضريبة الدولية لا تعامل المدفوعات المشابهة كفوائد ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

- في ضوء الإيضاحات أعلاه، فإن البنك يطلب إلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية الذي قضى بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في فرض ضريبة الاستقطاع على السنوات المذكورة أعلاه، وإصدار ربط معدل بعد أخذ الحقائق المذكورة أعلاه في الاعتبار.



وفي جلسة الاستماع قدم المكلف مذكرة ذكر فيها أنه صدر قرار معالي وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الموافق (2014/3/19م) الذي ينص على أن الفوائد على القروض للبنوك الغير مقيمة معفاة من ضريبة الاستقطاع إذا بقيت الودائع لدى البنوك المحلية (البنوك المقترضة) لفترة (90) يوماً أو أقل من ذلك، عقب إصدار القرار المذكور، تم سداد ضريبة الاستقطاع عن الودائع بين البنوك المحتفظ بها لفترة تزيد عن (90) يوماً، وليس بناء على إجراء الهيئة التي قامت بتطبيق ضريبة الاستقطاع على جميع مدفوعات العمولة، حيث تم السداد بموجب الخطاب رقم (2015/3735) بتاريخ 1436/5/17هـ، على ضوء الشرح والمستندات أعلاه نأمل إلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية الذي أيد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على الودائع بين البنوك وذلك لأن البنك سدد المستحق بموجب القرار الوزاري رقم (1776).

باطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بإخضاع الفائدة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك لضريبة الاستقطاع كون تلك الفوائد مدفوعة لبنوك غير مقيمة عن اقتراضات بنكية قصيرة الأجل وفقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية وكذلك القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/15هـ، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

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 فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على تلك العمولة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على خطاب المكلف رقم (2016/5316) بتاريخ 1438/3/29هـ الذي قدمه في جلسة الاستماع مبيناً أنه بناءً على القرار الوزاري (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تم سداد ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً المدفوعة

للبنوك غير المقيمة، كما اطلعت اللجنة على خطاب إدارة الإشراف البنكي بمؤسسة (ج) رقم (.....) بتاريخ 1438/4/18هـ بالمصادقة على العمولة المدفوعة للبنوك غير المقيمة وتفصيلها كما يلي:

العام	العمولة المدفوعة	لا تتجاوز 90 يوم	تتجاوز 90 يوم
2005م	97,795,351	36,859,761	60,935,590
2006م	146,041,593	37,430,410	108,611,183



40,448,500	110,892,126	151,340,626	2007م

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، وباطلاع اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: عوائد قروض"، كما تنص الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقرض مقيمًا في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية.

وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه (أولاً/ أ) يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقرض المقيم مدة أقصاها (90) يومًا شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة (ج) يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا.



وحيث إن المكلف سدد ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة فإن الخلاف حول هذه المبالغ يعد منتهيا، أما عمولة الودائع بما لا يتجاوز (90) يومًا المدفوعة للجهات غير المقيمة التي ما زالت محل استئناف المكلف، فإنه بناءً على النصوص النظامية أعلاه، تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع بما لا يتجاوز (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة للأعوام من 2005م حتى 2007م.

البند الخامس: فرض غرامة التأخير.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/13) برفض اعتراض البنك على بند فرض غرامة التأخير بواقع 1% للحثثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقاً للتفصيل الآتي:

- على ضوء الإيضاحات الواردة أعلاه يجب على الهيئة عدم فرض غرامة تأخير وذلك لأن ضريبة الاستقطاع نتجت بسبب الاختلاف بين المكلف والهيئة في تفسير القرار الوزاري رقم (5/185).

- سدد البنك الضرائب المستحقة بنوايا حسنة طبقاً للأنظمة الضريبية المطبقة والمعمول بها خلال المواعيد النظامية، يعتقد البنك بأن فرض غرامة التأخير على الضريبة الناتجة بسبب الاختلاف في تفسير النظام يتعارض مع التعميم رقم (3) لسنة 1379هـ والذي ينص على الآتي:

"كذلك 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 نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ..."

- كما ينص التعميم أيضاً على "أن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

- مما تقدم فإن الشروط الواجب توافرها لتلافي فرض غرامات تأخير هي:

1- وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة.

2- تصرف المكلف بحسن نية.

3- حتى في حالة وجود لبس لدى المكلف في تفسير الأنظمة، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.



- يعتقد البنك أنه حتى في حالة صحة تفسير الهيئة للتعميم رقم (5/185) فإن مبلغ ضريبة الاستقطاع الواجب السداد يكون قد نتج بسبب الاختلاف في وجهة النظر بين البنك والهيئة، ويتضح بما لا يدع مجالاً للشك بأن البنك تصرف بحسن نية ومن ثم فإنه لا مجال في مثل هذه الحالة لفرض غرامة تأخير.

- وبما أن عملاءنا كانت معالجتهم لهذا الأمر وفقاً للأنظمة والربوط التي أجرتها الهيئة في هذا الصدد، يطلب البنك من أعضاء اللجنة توجيه الهيئة بإلغاء غرامة التأخير وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

- قضت اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم (1119) لسنة 1433هـ بعدم وجوب فرض غرامة تأخير على المكلف إذا كان الخلاف ناتجاً عن اختلاف في وجهات النظر.

- إضافة إلى ذلك تنص الفقرة (أ) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل على الآتي:

"يجوز للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يوماً من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائياً والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة".

عليه فإن ضريبة الاستقطاع لا تصبح مستحقة السداد إلى حين الانتهاء من التقاضي حول هذا الأمر (اللجنة الابتدائية والاستئنافية).

يرى عملاؤنا بأن جميع لجان الاستئناف بما في ذلك لجنتكم الموقرة ظلت تمثل مصدر ثقة للمكلفين فيما يتعلق بتفسير الأنظمة والتطبيق الصحيح لها ومعالجة أية تفسيرات خاطئة من جانب الهيئة أو جانب اللجان الابتدائية وأصبحت قرارات اللجنة الاستئنافية تمثل أحد ركائز النظام الضريبي وتسعى لإرساء قواعد العدل والإنصاف، وفي ضوء الإيضاحات أعلاه، نأمل إلغاء الربط وإصدار ربط معدل بعد الأخذ في الاعتبار لوجهة نظر عملائنا الموضحة أعلاه.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة فرضت غرامة التأخير طبقاً للمادة (77) فقرة (أ) من النظام الضريبي والمادة (68) فقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

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 فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه



المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) 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، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

1-...وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد ونصت الفقرة (1-هـ) من المادة (68) من اللائحة من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية:

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسئولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع التي لا تتجاوز (90) يوما، فإن غرامة التأخير عليها تسقط لسقوط أصلها.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في البند الرابع من هذا القرار، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، على أن يتم حسابها بنسبة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.



قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية رقم (7) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد الأتعاب الاستشارية والمهنية للأعوام من 2005م حتى 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2 - تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد تأمين حوادث سفر للأعوام من 2005م حتى 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصاريف التشغيل الأخرى للأعوام من 2005م حتى 2007م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة للأعوام من 2005م حتى 2007م، لموافقة المكلف على ذلك وسداد الضريبة التي استحققت عليه، وفقًا للحيثيات الواردة في هذا القرار.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع التي لا تتجاوز (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة للأعوام من 2005م حتى 2007م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5/أ- سقوط غرامة التأخير في السداد المفروضة على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع التي لا تتجاوز (90) يومًا لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،

رقم القرار: 1712

سنة القرار: 1438



المفتاح	استثمار - زكاة
الموضوع	استثمار مشروعات تحت التأسيس
المبدأ	قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/14هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة ب خطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (3/10) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام 2008م و2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/14هـ كل من:، كما مثل المكلف:

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (3/10) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (49/ص/ج/1) بتاريخ 1435/3/28هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (388) بتاريخ



1435/4/26هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم بتاريخ 1435/4/24هـ بمبلغ (2,693,617,80) ريالاً، 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: الزكاة الشرعية على الاستثمار في أرض لعامي 2008م و2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع بند (فرق استثمارات) لعامي 2008م و2009م للزكاة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أخذت بالنسبية في اتخاذ قرارها بناء على أن الهيئة خصمت من الوعاء أغلب الاستثمارات وهذا ما يتناسب مع نشاط الشركة حسب ما ذكرت اللجنة، وذكر المكلف أن من المؤكد عدم جواز اتباع النسبية في حصر الزكاة الشرعية والواجب هو أخذ كل حالة على حدة، وأضاف بأن اللجنة ختمت حيثياتها بأن الاستثمارات تم بيعها في العام التالي وبهذا فإنها عممت عملية البيع على أرض وأرض مخطط (ج) التي تم بيعها فعلاً، في حين أن أرض لا زالت قائمة حتى يومنا هذا (يوم الاستئناف) ولم يتم بيعها، ولم نستطع البدء في عملية التطوير والإنشاء، لعدم انتهاء اعتماد المخطط حتى تاريخنا هذا (تاريخ الاستئناف) وينطبق عليها شروط القنية

بالكامل، وتطلب الشركة من اللجنة إعادة النظر في قرار لجنة الاعتراض وإضافة الاستثمار في مخطط (د) (أرض). إلى الاستثمارات الواجب حسمها من وعاء الزكاة عن السنوات 2008م و2009م.

وذكرت الهيئة في جوابها أن الاستثمارات التي لم يتم حسمها من الوعاء الزكوي تشمل قيمة قطع أرض بمخططات سكنية، وتعتبر أصولاً متداولة وتمثل (عروض تجارة) قياساً على نشاط المكلف، وأن المكلف قام ببيع هذه الأراضي في السنة التالية مباشرة (2009م) وهذه قرينة واضحة على أن الأصل بالنسبة لاقتناء هذه الأرض وتعميرها هو التجارة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إضافة مخطط (د) إلى الاستثمارات الواجب حسمها من وعاء الزكاة عن السنوات 2008م و2009م، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع هذا الاستثمار للزكاة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفوع التي ذكرتها الهيئة تبين أن الهيئة أضافت الاستثمار في أرض مخطط (ج) للوعاء الزكوي في عام 2008م بسبب بيعها في العام الذي يليه مباشرة وهو عام 2009م مما يدل على نية البيع لدى الشركة وليس الاقتناء، وقاست على ذلك مخطط (د) في، وهذا ما لم يقبله المكلف حيث أرفق قوائمه المالية



للأعوام من عام 2006 وحتى عام 2011م، التي تبين أن هذا الاستثمار باق في ملك الشركة، وأضاف على ذلك صور التعاقدات بين الشركة وبين الشركات الهندسية للرفع المساحي والتصميم، وأرفق تصاميم المول التجاري والفلل والشقق السكنية التي ينوي تنفيذها في هذه الأرض.

وحيث تبين أن هذا المخطط بقي في ملك الشركة إلى عام 2011م كما في القوائم المالية، وأرفقت الشركة جميع الإثباتات الدالة على نية البناء والتأجير لمساحة واسعة من المخطط، مع كون

النشاط التجاري للشركة وفقاً للسجل التجاري هو في شراء الأراضي والمباني لتعميرها وبنائها وتطويرها واستثمارها بالبيع أو الإيجار لصالح الشركة، وليس المتاجرة في الأراضي.

لكل ذلك ترى اللجنة أن الاستثمار في أرض من الاستثمارات طويلة الأجل المعدودة في عروض القنية، وبناءً على ذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في مخطط (د) في من وعائه الزكوي.

البند الثاني: مكافأة المدير العام للعام 2009م.

وافقت الهيئة على اعتراض المكلف وأقرتها اللجنة الابتدائية في خصم مكافأة المدير العام من وعاء الزكاة للعام 2008م فقط وذلك في البند (ثانياً/3).

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لم يعترض على حسابه في العام 2009م إلا لتقليص نقاط الخلاف مع الهيئة، ولما وافقت الهيئة على حسمه في عام 2008م فإنه يرغب إضافته في البنود الواجبة الحسم من وعاء الزكاة في العام 2009م أسوة بالعام 2008م.

وذكرت الهيئة في جوابها أن مكافأة المدير العام لعام 2009م لم يعترض عليها المكلف ولم تتم مناقشتها في لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى، كما هو موضح في مذكرة المكلف وفي القرار الابتدائي.

وحيث لم يعترض المكلف على هذا البند أمام اللجنة الابتدائية كما في القرار الابتدائي، وقدم اعتراضه عليه مباشرة أمام اللجنة الاستئنافية وهي متخصصة في نظر الاستئناف على قرارات اللجان الابتدائية فقط وليس على ربط الهيئة فإن اللجنة تصرف النظر عن هذا البند.



لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (3/10) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في مخطط (د) في من وعائه الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- صرف النظر عن استئناف المكلف في طلبه حسم بند مكافأة المدير العام للعام 2009م لعدم وروده في القرار الابتدائي.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



المفتاح

استثمار / رأس المال / وديعة - زكاة

الموضوع

صناديق استثمار / رأس مال مضاف / وديعة نظامية

المبدأ

1. تحسب الزيادة التي تطرأ على رأس المال على أساس رصيد أول العام أو آخره أيهما أقل، ولا يترتب على عدم حولان الحول عدم خضوع الزيادة في رأس المال للزكاة.
2. يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/28هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (16) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للفترة المالية المنتهية في 2007/12/31م وعامي 2008م و2009م. وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/4/13هـ كل من:، كما مثل المكلف.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، 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 (16) لعام 1435هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (421) بتاريخ 1435/5/22هـ، كما قدم ما يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه 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: استثمارات المتاجرة لعامي 2008م، 2009م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم حسم الاستثمارات لغرض المتاجرة من الوعاء الزكوي. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن المبالغ التي لا تكون في حيازة الشركة لفترة اثني عشر شهراً كاملة لا تجب فيها زكاة، وأن الدخل المحقق من هذه المبالغ المستثمرة هو الذي تجب فيه الزكاة بناء على القوائم المالية، وشركات التأمين بحكم طبيعة نشاطها فهي عبارة عن شركات تقدم خدمات مالية وبناءً عليه فإن أموالها في الغالب يتم استثمارها في الأدوات المالية التي يتم طرحها من قبل منشآت قطاع خاص أو جهات حكومية، ونظراً لأن شركة (أ) تتعامل في الخدمات المالية فإن قوائمها المالية تتكون بدرجة أساسية من أصول مالية ومطلوبات مالية وهي في هذا تختلف عن المنشآت التجارية الأخرى التي تتكون قوائمها المالية بدرجة أساسية من رأس مال وأصول ثابتة وأصول للمتاجرة ومطلوبات، ونظراً لأن شركات التأمين تعمل في قطاع اقتصادي حساس فهي تخضع لعدد من الضوابط والقيود والإرشادات من السلطات الحكومية المنظمة للشركات العاملة في مجال التأمين ومن هذه الضوابط والقيود:

- عدم القدرة على الاستثمار في حقوق ملكية محلية وعقارات محلية وذلك حسب الإرشادات الصادرة عن مؤسسة (ب).
- التعليمات الخاصة بالاستثمار في استثمارات سائلة مثل السندات الحكومية وسندات الدين وسندات الخزينة...الخ.
- التعليمات الخاصة بالإبقاء على وديعة نظامية لدى البنك المركزي (أي مؤسسة (ب)...الخ).
- وبناءً على ما سبق ومع الوضع في الاعتبار العوامل الأخرى المنظمة لشركات التأمين، فإن الضوابط والقيود أعلاه لها تأثير مباشر على طبيعة الأدوات الاستثمارية التي تستثمر فيها شركة (أ).

كما أنه وفقاً للقواعد التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني فقد وضعت مؤسسة (ب) ضوابط مشددة على استثمارات شركات التأمين، وتحدد المادة (2/59) من القواعد التنفيذية ما يلي: (50% من مجموع الأصول يجب أن تتاح للاستثمار، كما أن الاستثمار في أوراق مالية خارج المملكة يجب ألا يتجاوز 20% من مجموع قيمة الاستثمار) إضافة لذلك



فإن شركات التأمين مطالبة بالحصول على موافقة مؤسسة (ب) على سياساتها الاستثمارية، وإذا كانت السياسة الاستثمارية للشركة غير معتمدة من مؤسسة (ب) فإن الشركة تكون ملزمة بالنسب التي حددتها مؤسسة (ب) في الجدول (1) من اللائحة التنفيذية التي تنص على:

نوع الاستثمار	النسبة المئوية المسموح بها للتأمين العام	النسبة المئوية المسموح بها لتأمين الحماية والادخار
ودائع لدى بنوك محلية	الحد الأدنى 20%	الحد الأدنى 10%
سندات حكومية	الحد الأدنى 20%	الحد الأدنى 10%
صناديق استثمارية بالريال	الحد الأقصى 10%	الحد الأقصى 15%
صناديق استثمارية بعملات أجنبية	الحد الأقصى 10%	الحد الأقصى 10%
سندات حكومية أجنبية	الحد الأقصى 5%	الحد الأقصى 5%
سندات صادرة عن شركات محلية	الحد الأقصى 5%	الحد الأقصى 5%
سندات صادرة عن شركات أجنبية	5%	الحد الأقصى 5%
أسهم	الحد الأقصى 15%	الحد الأقصى 15%
عقارات في المملكة	--	5%
قروض برهن العقار	--	الحد الأقصى 5%
قروض لحملة الوثائق مضمونة بوثيقة التأمين	--	الحد الأقصى 5%
استثمارات أخرى	الحد الأقصى 15%	الحد الأقصى 15%

وبالنظر لإرشادات مؤسسة (ب) المذكورة أعلاه المتعلقة باستثمارات شركات التأمين العاملة في المملكة فإن أموال شركة (أ) لا يمكن استثمارها في أصول مثل الأراضي والمباني وأيضا الشركة مطالبة بالحفاظ على نسب سيولة محددة ولهذا السبب فإن الاستثمار في الصناديق المشتركة أو الصناديق الأخرى المماثلة المدرة للدخل التي تدار من قبل مدراء صناديق مهنيين على أساس طويل الأجل يعتبر أمراً متعارفاً عليه، وعليه فإن الاستثمارات التي طالبت شركة (أ) بحسمها طبقاً للإقرارات الزكوية قد تم استثمارها وفقاً للإرشادات الصادرة عن مؤسسة (ب) كما هو موضح في الجدول أعلاه، ولا شك أن شركة (أ) قد استثمرت في صناديق استثمار محلية على أساس طويل الأجل، وللدخول في مثل هذا النوع من الاستثمارات طويلة الأجل هناك حاجة لمعرفة فنية وخبرة خاصة لا تمتلكها الشركة نفسها، وبناءً عليه فإن الأموال تودع في صندوق استثماري بموجب اتفاقية رسمية، ويتم استثمار هذه المبالغ من قبل مدير الصندوق، بناءً على خبرته المهنية والفنية، في أسهم مدرة للدخل لأغراض طويلة الأجل بالنيابة عن الشركة، وقد تم استثمار هذه الأموال في شركات محلية تخضع للزكاة،



وقد أبرمت شركة (أ) اتفاقية مع البنك (ش) لإدارة استثماراتها، وكما هو مبين في الجدول (3) "سياسة الاستثمار" فقد تم الاتفاق مع البنك (ش) على سياسة الاستثمار كالتالي: لتحقيق نمو طويل الأجل من خلال الاستثمار في محفظة النمو المتحفظ ضمن الإرشادات الصادرة عن مؤسسة (ب) وإلى حين موافقة مؤسسة (ب) على الاستثمار في محفظة أكثر طموحاً. مما سبق يتضح أن الاستثمار قد تم لأغراض طويلة الأجل وأنه متفق مع الإرشادات الصادرة عن مؤسسة (ب)، إضافة لما تقدم تود شركة (أ) توضيح أن الاتفاقية المبرمة مع البنك (ط) والتي تنص على أن الاستثمارات يجب أن تكون متوافقة مع الضوابط الشرعية، وكما هو مبين في الجدول (4) من الاتفاقية فإن شركة (أ) لن تقوم بالاستثمار في الأدوات المالية مثل سندات الدين والمشتقات ومقايضات أسعار الفائدة والبيع المكشوف أو الأدوات التي تشمل دفع فائدة أو الحصول عليها، ونود أيضاً التوضيح بأن الاستثمارات المذكورة أعلاه قد تم تمويلها من خلال حقوق الملكية، وطالما أن حقوق الملكية تضاف إلى الوعاء الزكوي فإن الأموال المستخدمة لتمويل الاستثمارات يجب أن يتم حسمها من الوعاء الزكوي لتحاشي ربط الزكاة على تلك المبالغ التي لم تكن في حيازة الشركة في نهاية السنة المالية، وقد نص التعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/8/8هـ على أن يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها آنفاً، قيمة العناصر الآتية لنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة. 3-7 الاستثمارات في منشآت أخرى: سواء أكانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن" وعليه فإن الاستثمار يجب أن يحسم من الوعاء الزكوي لتحاشي ربط زكاة على تلك المبالغ التي لم تكن في حيازة الشركة لحول كامل، وقد صدر حكم ديوان المظالم الذي ينص على، وحيث إن مصلحة الزكاة والدخل ملزمة بتطبيق أحكام الشريعة في الزكاة التي تفرض على مكلفين الزكاة وفي الشريعة الإسلامية، لما هو معلوم من أن تحديد الأموال الخاضعة للزكاة، ونوع الزكاة المفروضة فيها، ومقدارها وشروط وجوبها وتأديتها هي من الأمور الشرعية التي يجب على مصلحة الزكاة والدخل استمدادها من القرآن والسنة، أو من اجتهادات المذاهب الفقهية، وليس من المعيار المحاسبي، نظراً لعدم وجود نصوص نظامية في المملكة تكون مرجعاً في أحكام الزكاة مما يجب معه الرجوع إلى أحكامها في القرآن والسنة وأن الدائرة إذ تنتهي إلى أن مصلحة الزكاة والدخل غير ملزمة بمعايير المحاسبة المالية وغير مكرهه على إتباعها لتؤكد على وجوب ألا تكون القوائم المالية والميزانيات المعدة وفقاً لهذه المعايير هي مصدرها الوحيد في تحديد الأموال الخاضعة وغير الخاضعة، أن ديوان المظالم يؤكد أنه في حالة الموافقة على تلك المعايير في المحاسبة المالية فهي مفيدة من ناحية محاسبية، ولكن تأثيرها يجب ألا يتعدى الهدف الذي من أجله تم وضع هذه المعايير أن مصلحة الزكاة والدخل يجب ألا توسع نطاق هذه المعايير ولا يجب أن تعتمد كإساس لتحديد الوعاء الزكوي أن ديوان المظالم يستنتج أن مصلحة الزكاة والدخل غير ملزمة بإتباع المعايير المحاسبية ويؤكد أن القوائم المالية والميزانية العمومية التي تم تحضيرها بإتباع هذه المعايير يجب ألا تكون وحدها المصدر الوحيد في تحديد الوعاء الزكوي " يؤكد هذا الاقتباس أنه لا يجب أن تفرض الهيئة العامة للزكاة والدخل الزكاة على أساس الإفصاحات التي تتم في القوائم المالية بل يجب أن يتم حساب الزكاة على أساس الضوابط الشرعية مع الأخذ في الحسبان أن الشريعة الغراء لا



توجب زكاة في الأموال التي لم تبق في حوزة الشركة لحول كامل، وبناءً على ما سبق فإن هذه الاستثمارات استوفت الأسس والضوابط المحددة لحسمها من الوعاء الزكوي بناءً على الآتي:

- المبالغ قد تم استثمارها في منتج استثماري إسلامي بهدف تحقيق دخل منها، وقد تم التصريح عن الأرباح من الاستثمار كجزء من الدخل للسنة وبذلك يكون الأساس المنصوص عليه في تعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) للسماح بالاستثمار كحسم من الوعاء الزكوي قد تم استيفاءه.
- الأموال المستثمرة لم تعد في حيازة الشركة ولم تعد الشركة تستطيع استخدامها وعليه فإن طلب الشركة حسم هذه الأموال من المبالغ الخاضعة للزكاة له ما يسوغه.
- الشريعة الغراء لا توجب زكاة على الأموال التي لم تبق في العمل لحول كامل.
- مبالغ الاستثمارات قد تم دفعها عن طريق حقوق الملكية الخاصة بالمساهمين، ونظرًا لأن حقوق الملكية تضاف إلى الوعاء الزكوي فإن الأموال المستخدمة لتمويل الاستثمارات يجب أن يتم حسمها من الوعاء الزكوي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكرُوا أنه حسب الإيضاحين (5و3) من القوائم المالية المدققة للعامين تبين أن طبيعة هذه الاستثمارات هي استثمارات في محفظة استثمارية تتكون من مجموعة صناديق استثمارية محددة، وعليه فإنها لا تمثل استثمارًا في أصول ثابتة أو استثمارًا مباشرًا في شركات بغرض التملك بل إنها تعتبر استثمارات متداولة بغرض المتاجرة ولا يتم حسمها من الوعاء تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (19382) بتاريخ 1418/1/20هـ التي نصت على (أما الأصول فلا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع، أما إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة)، وكذلك تطبيقًا للبند رقم (3) من تعميم الهيئة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ الذي أكد على عدم خصم الاستثمارات المتداولة من الوعاء الزكوي، وكذلك تطبيقًا للخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ الذي نص على "الاستثمارات التي يتعين حسمها هي الاستثمارات المالية غير المتداولة، أما الاستثمارات المتداولة فلا يجوز حسمها من وعاء الزكاة" كما أن مدة اقتناء الاستثمارات ليست المعيار الوحيد لاعتباره من عروض القنية فالعبرة ليست بالمدة ولكن بالتداول حسب رأي الفقهاء وما صدر من أحكام من المحاكم الإدارية وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (910) لعام 1430هـ والقرار الاستئنافي رقم (1113) لعام 1433هـ، كما تأيد إجراء الهيئة أيضًا بحكم ديوان المظالم رقم (132/د/أ/1) لعام 1431هـ، أما بالنسبة للتعميم رقم (1/2/8443/2) الذي طالبت الهيئة بتطبيقه فيجاب عنه بأنه صدر بتاريخ 1392/8/8هـ وينص على أن ما يخصم من الوعاء الزكوي للشركة هو مقدار استثماراتها في منشآت أخرى خضعت للزكاة وهو ما لا ينطبق على حالة الشركة حيث إن استثماراتها ليست في شركات أو منشآت أخرى خضعت للزكاة بل في محافظ استثمارية وتتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.



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 محلية من وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م بمبلغ (68,304,000) ريال ومبلغ (64,511,000) ريال على التوالي، في حين ترى الهيئة عدم حسم استثمارات المكلف في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة ترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعًا وشراء في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بيئة بطبيعة أعمال وأنشطة هذه الصناديق، وأنه قائم على تقليب الأموال والمتاجرة بها بيعًا وشراء وليس الاقتناء، ومن ثم 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، وتأسيسًا على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة، فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي.

البند الثاني: الوديعة النظامية لعامي 2008م و2009م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم حسم الوديعة من الوعاء الزكوي. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الودائع النظامية لا يجب إخضاعها للزكاة على أساس أن الأموال لم تظل في العمل، حيث تم إيداعها في حساب بنكي منفصل للإيفاء بالمتطلبات النظامية المفروضة بواسطة أنظمة التأمين، واللجنة الابتدائية أقرت أنها أودعت لدى أحد البنوك المحلية وفقًا لنظام مؤسسة (ب)، وأيدت موقف الهيئة بحجة أن المكلف يحقق ربحًا من هذه الوديعة ومن ثم تعد بمثابة ثروة نامية تجب فيها زكاة، والمكلف لا يتفق مع قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة التي لم تسمح بموجبها بحسم الودائع النظامية من الوعاء الزكوي، حيث إن الدخل المحقق من مثل هذه الودائع تحصل عليه مؤسسة (ب)، ولذلك فإن المبلغ المستثمر في وديعة نظامية كان يجب السماح به كحسم من الوعاء الزكوي؛ لأن المبلغ المستثمر لم يبق في العمل لفترة اثني عشر شهرًا كاملة، ولاستكمال جميع جوانب الموضوع، نود تقديم التوضيحات الآتية ردًا على وجهتي نظر كل من الهيئة العامة للزكاة والدخل ولجنة الاعتراض الابتدائية.

الودائع النظامية قد تم إيداعها وفقًا للائحة التنفيذية لنظام التأمين ووفقًا لتوجيهات مؤسسة (ب) وأن الوديعة ليست مماثلة للودائع البنكية، كما أن الوديعة النظامية المحتفظ بها لدى البنك بناء على موافقة مؤسسة (ب) لا تستطيع شركة (أ) سحبها في أي وقت من الأوقات دون موافقة مسبقة من مؤسسة (ب).

الوديعة النظامية ليست متاحة لتمويل الأعمال اليومية لشركة (م) ولذلك فهي لا تشكل جزءًا من المبلغ الذي تصرح عنه شركة (أ) في ميزانيتها السنوية كنقد وما في حكمه.



شركة (أ) لا يحق لها الحصول على أي ربح من الوديعة النظامية وعليه لا يتم حساب أي دخل من هذه الوديعة، مؤسسة (ب) هي الجهة التي يحق لها الحصول على مثل هذه الأرباح المحققة المستحقة من هذه الودائع وذلك وفقاً للمادة (58) من نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني.

والمادة (58) المتعلقة بهذا الشأن من القواعد التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/32) المؤرخ في 1424/6/2هـ والتي تتطلب من شركات التأمين الاحتفاظ بوديعة نظامية لدى مؤسسة (ب) تنص على "يجب أن تكون نسبة الوديعة النظامية 10% من رأس المال المدفوع وللمؤسسة أن ترفع هذه النسبة بحد أقصى إلى 15% وفقاً للمخاطر التي تواجهها الشركة، وعلى الشركة إيداع مبلغ الوديعة النظامية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ منح الترخيص في البنك الذي تحدده المؤسسة في حينه، ويتم استثمارها من قبل المؤسسة، وتعود عوائدها للمؤسسة علاوة على ذلك تود شركة (أ) الإشارة إلى أن الإيضاح (12) حول القوائم المالية ومفاده نص على "وفقاً لمتطلبات نظام التأمين بالمملكة قامت الشركة بإيداع ما نسبته 10% من رأسمالها المدفوع ومقداره (10) مليون ريال في إحدى البنوك المعتمدة من قبل مؤسسة (ب)، وبناءً على النص الوارد أعلاه من نظام مراقبة شركات التأمين الذي يوضح بأن الشركة قد أودعت المبلغ المذكور أعلاه لدى مؤسسة (ب) التزاماً بنظام التأمين السعودي، وليس لشركة (م) أي سيطرة على الوديعة ولا حقوق لها فيها وأن إيداع الوديعة النظامية لدى مؤسسة (ب) يخضع لمطلق تقدير مؤسسة (ب) إضافة لذلك فمن الواضح من المادة (58) من نظام التأمين السعودي أن الأرباح من الوديعة المذكورة أعلاه تستحق لمؤسسة (ب)، وبناءً عليه وحيث إن الشركة لا تستطيع سحب الوديعة النظامية دون موافقة مؤسسة (ب) المسبقة ونظراً لأن الأرباح من الوديعة النظامية المذكورة تستحق أيضاً للمؤسسة فلا تجب زكاة في الوديعة المذكورة. كما نود الإفادة بأن الوديعة النظامية التي يتم إيداعها وفقاً لنظام التأمين السعودي لا يمكن اعتبارها وديعة بنكية عادية ولا يسمح للشركة بسحب هذه الأموال واستخدامها لغرض أعمال الشركة في حين أن الودائع العادية المودعة لدى البنوك يمكن للشركة سحبها في أي وقت من الأوقات حتى قبل تاريخ استحقاقها. وهذه الأموال مجمدة لدى مؤسسة (ب) والشركة لا تستطيع سحب أو استخدام هذه الأموال دون إذن من مؤسسة (ب)، وعلاوة على ذلك فإن شركة (أ) لا يحق لها الاستفادة من الدخل المستحق من هذه الوديعة وفقاً لنظام التأمين السعودي وأن أرباح الوديعة تستحق لمؤسسة (ب)، وبناءً على ما سبق فإنه وفقاً للفتوى رقم (23408) فإن هذه الوديعة النظامية لا تجب فيها زكاة، وقد صدر قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (1557) لعام 1437هـ في قضية مماثلة سمح بحسم الودائع النظامية من الوعاء الزكوي حيث نص على "وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ تبين أن المادة (58) تنص على أنه "يجب أن تكون نسبة الوديعة النظامية 10% من رأس المال المدفوع وللمؤسسة أن ترفع هذه النسبة بحد أقصى إلى 15% وعلى الشركة إيداع مبلغ الوديعة النظامية خلال ثلاثة أشهر من تاريخه وحيث إن المكلف لا يستطيع بقوة النظام استخدام الوديعة النظامية أو التصرف فيها مما يمنعه من الاستفادة منها، وبما أنه يتم استثمار الوديعة النظامية من قبل مؤسسة (ب)، وتعود عوائدها للمؤسسة، لذا فإن اللجنة ترى عدم فرض زكاة على الوديعة النظامية".



وبناءً على ما تقدم من توضيحات والقرارات التي تم الاقتباس منها أعلاه فإن شركة (أ) على ثقة تامة بأن الوديعة النظامية تحسم من الوعاء الزكوي للسنتين 2008م و2009م.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكرُوا أن الهيئة توضح أن هذه الوديعة هي أموال نقدية أودعها المكلف لدى البنوك طبقاً لتعليمات مؤسسة (ب)، وحيث يحصل المكلف على فائدة مقابل هذه الوديعة فتعتبر بذلك مَالاً نامياً يخضع للزكاة الشرعية، كما أن هذه الوديعة وإن كانت من متطلبات ممارسة النشاط فهي من قبيل المال المرهون الذي لا يمنع الزكاة، لأن الرهن لا ينتقل به المال وملكيته تامة لصاحبه وذلك وفقاً لما أفتى به الكثير من العلماء والفقهاء المتقدمين والمعاصرين ومن ضمنهم سماحة مفتي عام المملكة السابق الشيخ/عبدالعزیز بن باز والشيخ/بن عثيمين "رحمهما الله" وعليه فإن الودائع لدى البنوك لا تعتبر من قبيل الاستثمارات ولا تخصم من وعاء الزكاة وتخضع للزكاة عند الربط على المنشآت والشركات المالكة لها وذلك لكونها لا تخضع عند الربط على البنوك المودعة لديها لأنها ليست مَالاً مملوگاً للبنك وذلك تطبيقاً لما جاء بتعميم الهيئة رقم (19/111) في 1409/9/17هـ واستناداً إلى تعميم الهيئة رقم (9/3743) بتاريخ 1430/7/11هـ الذي اعتبر الوديعة النظامية من قبيل المال المرهون الذي تجب فيه الزكاة الشرعية، وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الابتدائي رقم (1432/21) لعام 1432هـ الصادر عن اللجنة الابتدائية الثالثة بالرياض، كما أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في قرارها وفقاً لحيثيات القرار، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.

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 بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة (ب) من الوعاء الزكوي، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذا البند من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ تبين أن المادة (58) تنص على أنه "يجب أن تكون نسبة الوديعة النظامية ١٠% من رأس المال المدفوع، وللمؤسسة أن ترفع هذه النسبة بحد أقصى إلى ١٥% وفقاً للمخاطر التي تواجهها الشركة، وعلى الشركة إيداع مبلغ الوديعة النظامية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ منح الترخيص في البنك الذي تحدده المؤسسة في حينه، ويتم استثمارها من قبل المؤسسة، وتعود عوائدها للمؤسسة".

وحيث إن المكلف لا يستطيع بقوة النظام استخدام الوديعة النظامية أو التصرف فيها مما يمنعه من الاستفادة منها، وبما أنه يتم استثمار الوديعة النظامية من قبل مؤسسة (ب)، وتعود عوائدها للمؤسسة، لذا فإن اللجنة ترى عدم فرض زكاة على الوديعة النظامية، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة (ب) من الوعاء الزكوي.



البند الثالث: الخسائر المتراكمة لعامي 2008م و2009م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/3) بأن يتم الأخذ بالخسائر المرحلة في الاعتبار بعد أن يصبح الربط نهائي على المكلف. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الفرق بين مبلغ الخسائر المتراكمة التي يطالب بحسمها والمبلغ الذي سمحت الهيئة العامة للزكاة والدخل بحسمها كما يلي:

البيان	2008م	2009م
الخسائر المتراكمة التي طالبت شركة (أ) بحسمها في الإقرار الزكوي	5,753,000	16,857,002
الخسائر المتراكمة التي سمحت الهيئة بحسمها طبقاً للربط المعدل	2,898,084	12,981,949
الفرق	2,854,916	3,875,053

وبين المكلف أن الهيئة سمحت بحسم الخسائر المتراكمة المعدلة بناء على الربط الصادر عنها وأن معالجة الهيئة متفقة مع تعميمها رقم (1/92) المؤرخ في 1418/08/19هـ وأن وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية أن الخسائر للسنوات السابقة لا تعد نهائية إلى أن يتم الانتهاء من الاعتراض بعدم السماح بحسم المصاريف، والمكلف لا يوافق على معالجة الهيئة التي لم تسمح بموجبها بحسم الخسائر المتراكمة الافتتاحية من الوعاء الزكوي طبقاً للقوائم المالية، ويطالب بحسم الرصيد الافتتاحي للخسائر المتراكمة الذي تمت المطالبة طبقاً للإقرار الزكوي (5,753,000) ريال ومبلغ (16,857,000) ريال من الوعاء الزكوي بناءً على القوائم المالية للسنتين 2008م و2009م على التوالي، بحجة أن تطبيق الهيئة للتعميم (1/92) المؤرخ في 1418/7/13هـ الذي يسمح بحسم الخسائر المتراكمة دون أخذ المكونات بعين الاعتبار، وينص تعميم الهيئة المذكور على أن الخسائر المتراكمة طبقاً للربط الصادر للسنوات السابقة هي التي يجب السماح بحسمها من الوعاء الزكوي بعد تعديلها بالمخصص، لأن الأموال التي خرجت من العمل لا تجب فيها زكاة والتعميم (1/92) يبدو أنه لم يأخذ في الحسبان هذا الحكم أي بغض النظر عن إمكانية السماح أو عدم السماح بحسم المصاريف، لأن الأموال، وفيما يتعلق بأغراض الزكاة، يجب أن تكون في يد الشركة حتى يتم إخضاعها للزكاة، وإذا تم سداد المصاريف فهذا يعني أن الأموال قد خرجت من العمل، وإذا كان الأمر كذلك فلا يمكن فرض زكاة على تلك الأموال التي لم تعد في حيازة الشركة، ولا شك أن حكم الشرع يقوم على العدالة والإنصاف في معاملة الفرد والمجتمع، وعليه فإن الزكاة لا يمكن فرضها بناءً على مجرد افتراضات وإذا خرجت الأموال من العمل نتيجة سداد المصاريف فإن الزكاة بغض النظر عن إمكانية السماح أو عدم السماح بحسم الأموال لا يمكن فرضها على مثل هذه المصاريف التي لم يسمح بحسمها، ولا شك أن الأموال المتعلقة بالمصاريف التي لم يسمح بحسمها قد خرجت من العمل وعليه فهي لم تبق في حيازة المكلف، وبناءً عليه فإن إخضاع المبالغ التي لم تبق في يد الشركة سنة تلو الأخرى أمر لا يوجد مسوغ له، وتود شركة (أ) الإشارة إلى التعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/8/8هـ الذي ينص على أن



"الخسارة الحقيقية: سواء كانت خسارة نفس السنة أو سنوات سابقة مرحلة يجب حسمها من الوعاء الزكوي" ولم يشر التعميم رقم (1/2/8443/2) إلى إمكانية حسم المصاريف قبل السماح بحسمها كخسائر متراكمة، وشركة (أ) ترى أن معالجة هذا البند يجب أن تتم على أساس تعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/8/8هـ الذي يحدد طريقة ربط الزكاة الذي ينص على " ورغبة في تنسيق العمل وعدم التفاوت بين الفروع في كيفية معالجة وتحديد وعاء الزكاة، نرجو مراعاة القواعد الأساسية الآتية:

7- الأرباح تحت التوزيع: أو تحت التصرف، إلا إذا ثبت على أن يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها آنفاً، قيمة العناصر الآتية لتنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة:

ب) الخسارة الحقيقية: سواء كانت خسارة نفس السنة أو سنوات سابقة مرحلة، وبناءً على ما تقدم من توضيحات وبناءً على التعميم رقم (1/2/8443/2) فإن شركة (أ) على ثقة الخسائر المتراكمة تحسم من الوعاء الزكوي للسنتين 2008م و2009م بناءً على القوائم المالية.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بحسم خسائر مرحلة من الوعاء الزكوي لعام 2008م بمبلغ (1,211,576) ريال وعام 2009م بمبلغ (11,305,536) ريال على الرغم من أن المكلف لم يقيم بحسم أي خسائر مرحلة في إقرار عام 2008م، وإجراء الهيئة جاء تطبيقاً للتعميم رقم (1/92) بتاريخ 1418/7/19هـ الذي نص على " أن الخسائر المدورة التي يجوز حسمها هي خسائر السنة أو السنوات السابقة المعدلة طبقاً لربوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسائر بها في سنة تكوينها وذلك منعاً للازدواج الزكوي) وتتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.

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 الخسائر المرحلة بمبلغ (5,753,000) ريال و(16,857,002) ريال لعامي 2008م و2009م على التوالي، بدلاً من الخسائر التي تضمنها ربط الهيئة بموجب القرار الابتدائي بمبلغ (2,898,084) ريال و(12,981,949) ريال لعامي 2008م و2009م، في حين أن الهيئة تتمسك بوجهة نظرها في حسم الخسائر المرحلة وفقاً للمعالجة التي تضمنها التعميم رقم (192/1) بتاريخ 1418/7/19هـ.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن المكلف قدم قوائم مالية للفترة المالية الطوية من 2007/7/8م حتى 2008/12/31م، ومن بين تلك القوائم قائمة الدخل للفترة المالية الطويلة التي يتضح منها أن صافي الخسارة الدفترية بمبلغ (12,002,000) ريال، وقائمة مركز مالي كما في 2008/12/31م يتضح منها أن الخسائر المتراكمة المخصومة من حقوق المساهمين بمبلغ (16,877,000) ريال، وتبين من قائمة التغيرات في حقوق المساهمين أن الفرق يشمل تكاليف اكتتاب



بمبلغ (3,791,000) ريال وزكاة محملة بمبلغ (1,084,000) ريال، كما اطلعت اللجنة على الإقرارات الزكوية الضريبية التي قدمها المكلف للفترة من 2007/7/8م حتى 2007/12/31م ولعامي 2008م و2009م واتضح أن إجمالي الخسارة الدفترية التي تضمنتها الإقرارات بمبلغ (1,903,263) ريال ومبلغ (10,098,701) ريال للفترة القصيرة المنتهية في 2007/12/31م وعام 2008م على التوالي، تساوي الخسارة الدفترية التي تضمنتها قائمة الدخل للفترة الطويلة من 2007/7/8م حتى 2007/12/31م، وأن الهيئة عدلت على الخسارة التي تضمنتها تلك الإقرارات عند إجراء الربط على المكلف، وطبقت التعميم رقم (192/1) بتاريخ 1418/7/19هـ على الخسارة الناتجة عن هذا التعديل عند ترحيلها للسنة اللاحقة.

وحيث إن الزكاة المحملة على قائمة حقوق الملكية بمبلغ (1,084,000) ريال لا تُعد من التكاليف جائزة الحسم، بخلاف تكاليف الاكتتاب بمبلغ (3,791,000) ريال التي تُعد من التكاليف جائزة الحسم، فإن اللجنة تؤيد حساب الخسارة المرحلة وفقاً للطريقة التي اتبعتها الهيئة مضافاً لها تكاليف الاكتتاب بمبلغ (3,791,000) ريال.

البند الرابع: رأس المال لعام 2007م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/4) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإضافة رأس المال المسدد لعام 2007م للوعاء الزكوي. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الهيئة أخضعت الإضافة إلى رأس المال التي تمت خلال السنة للزكاة على أساس أن عقد التأسيس قد تم تسجيله لدى وزارة العدل في 1427/8/10هـ (2006/12/4م) ولذلك فإن المبلغ قد أتم سنة قمرية كاملة في سنة 2007م، وأن وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية أنه يتضح من عقد التأسيس المسجل لدى وزارة العدل في 1427/8/10هـ (2006/9/4م) أن المؤسسين قد قاموا بطرح أولي في الاكتتاب العام بمبلغ (73,550,000) ريال وبذلك يكون قد أتم سنة كاملة خلال الفترة المنتهية في 2007/12/31م، وأنها تؤيد وجهة نظر الهيئة، وشركة (أ) لا تتفق مع قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة التي أضافت بموجبها مبلغ (69,3) مليون ريال من رأس المال الذي تم الحصول عليه خلال الفترة إلى الوعاء الزكوي الخاص بالفترة المنتهية في 2007/12/31م، بحجة أن رأس مال الشركة هو (100) مليون ريال، وقد قدم المساهمون المؤسسون رأس مال بمبلغ (4,2) مليون ريال قبل 2006/12/31م والذي تمت إضافته إلى الوعاء الزكوي خلال سنة 2007م، ويؤكد ذلك كشف الحساب البنكي الذي تم تقديمه إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل بالخطاب رقم (12-0431-02) وملخص حركته كما يلي:

الأموال التي تم استلامها حتى 2006 / 12/31م	4,200,000	أضيف إلى الوعاء الزكوي
2007/1/7م	1,000,000	--
2007/1/8م	500,000	--
2007/1/14م	1,600,000	--
2007/1/15م	750,000	--
2007/1/16م	750,000	--
2007/2/5م	1,000,000	--
2007/5/13م	30,000,000	--



2007/5/16م	13,125,000	--
2007/5/17م	7,500,000	--
2007/6/3م	13,125,000	--
المجموع:	73,550,000	--

ونود الإشارة إلى الإيضاح (12) في القوائم المالية الذي ينص "يتكون رأسمال الشركة ومقداره (100) مليون ريال من (10) ملايين سهم القيمة الاسمية لكل سهم منها (10) ريال اكتتب المساهمون المؤسسون للشركة في سبعة ملايين وثلاثمائة وخمسة وخمسين ألف سهم (7,355 مليون) وسددوا قيمتها وهي تمثل 73,55% من أسهم رأسمال الشركة، وقد تم سداد قيمة الأسهم المتبقية ومقدارها مليونان وستمائة وخمسة وأربعون ألف (2,645) مليون سهم قيمة كل سهم منها (10) ريال، والتي تمثل 26,45% من أسهم الشركة، عن طريق الاكتتاب العام كانت الشركة كما في 2007/12/31 م مملوكة بنسبة 66,25% لمساهمين سعوديين و33,75% لمساهمين غير سعوديين، ومن أصل مبلغ (73,55) مليون ريال من رأس المال المقدم من قبل المساهمين المؤسسين فقد تم تقديم مبلغ (4,2) مليون قبل 2006/12/31 م أنظر إيضاح (8)، وقد كانت الفترة المالية الأولى للشركة من 2007/7/8 م إلى 2007/12/31 م وبالنسبة لرأس المال البالغ (4,2) مليون ريال الذي تم الحصول عليه وبقي في العمل لفترة اثني عشر شهراً خلال الفترة المنتهية في 2007/12/31 م فقد تمت إضافته إلى الوعاء الزكوي، ولكن بالنسبة لمبلغ (63,3) مليون ريال من رأس المال الذي تم تقديمه خلال سنة 2007 م فإنه لم يبق في العمل لفترة اثني عشر شهراً وعليه لا يجب إضافته إلى الوعاء الزكوي، وتود شركة (أ) الإفادة بأن الزيادة في رأس المال التي تمت خلال السنة لا تجب فيها زكاة وفقاً للشرعية الغراء، وقد جاء التعميم رقم (1/2/2940) المؤرخ في 1392/3/14 هـ، الذي ينص على "نظراً لأن الزيادة التي تنشأ خلال السنة لم يمضي عليها الحول وأن أرباح هذه الزيادة تخضع للزكاة ضمن ربح الشركة الإجمالي، لذلك فإن الزيادة الناشئة في رأس المال خلال السنة التي دفعت فيه لا تخضع للزكاة"، والتعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392 هـ، حيث نص التعميم على "رأس المال المدفوع في أول العام مع مراعاة عدم إضافة أي زيادات على رأس المال تكون قد تمت خلال العام لضرورة مرور حول كامل عليها بمعنى أنه يجب حساب هذه الزيادة في العام التالي"، وهذه المعالجة أيدتها أيضاً لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها رقم (45) لسنة 1430 هـ.

وشركة (أ) تبين أن الزكاة تجب في الأموال التي تكون قد مضت عليها فترة اثني عشر شهراً كاملة وهي في العمل، وبالمثل فإن رأس المال يخضع للزكاة عندما يتم إيداعه في حساب الشركة لدى البنك، وفي هذا الشأن تم تزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بنسخة من عقد تأسيس الشركة بالخطاب رقم (09-0138-02) وقد تم تسجيل عقد تأسيس الشركة لدى وزارة العدل في 1427/8/10 هـ الموافق (2006/12/4 م) وقدمت الشركة أيضاً شهادة إيداع رأس المال بما في ذلك كشوف الحساب البنكية، كما تقدم بيانه لاطلاع الهيئة، ولكن الهيئة اختارت تاريخ توثيق عقد التأسيس لدى كاتب العدل على أنه الأساس لربط الزكاة وهو إجراء مسوغ له، فالزكاة يتم حسابها على الأموال التي تكون قد بقيت في حيازة الشركة لسنة كاملة، بتاريخ



توثيق عقد التأسيس لدى كاتب العدل لا صلة له بالموضوع قيد البحث، وبناءً على ما سبق فإن التاريخ الذي اعتمدته الهيئة لإخضاع مبلغ (73,55) مليون ريال للزكاة ليس له أي أهمية من الناحية المالية، ذلك أن عقد تأسيس الشركة لا صلة له بأي شكل بالأموال المالية للشركة فالمساهمين المؤسسين اتفقوا في عقد التأسيس على تقديم هذا المبلغ دون أن يتم في الواقع إيداع أي أموال في حساب الشركة فعلياً، ومع التمسك بما تقدم أعلاه تود شركة (أ) التوضيح بأن رأس المال الذي تم الحصول عليه خلال سنة 2007م قد تم استثماره من قبل الشركة، ولا شك أن اللجنة ستلاحظ أن الشركة قد استثمرت مبلغ (83,4) مليون ريال من المبالغ التي تم الحصول عليها خلال السنة، وأموال المساهمين التي تم استثمارها ولم تبقى في العمل لا تجب فيها زكاة ووفقاً للشريعة الغراء وكما تم تأكيده ذلك في التعميم المذكور أعلاه فإن الأموال التي لا تكون في حيازة الشركة لحول كامل لا تجب فيها زكاة، وبناءً عليه فإن الأموال التي تم الحصول عليها خلال فترة التأسيس ومقدارها (4,2) مليون ريال وبقيت في العمل لفترة (12) شهراً المنتهية في 2007/12/31م قد أضيفت إلى الوعاء الزكوي، وشركة (أ) على قناعة تامة بأن رأس المال الذي تمت إضافته خلال السنة لا يجب إخضاعه للزكاة في سنة 2007م وبناءً عليه فإن مبلغ (69,3) مليون ريال لا يجب أن يضاف إلى الوعاء الزكوي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن المادة (8) من عقد التأسيس تبين أن المؤسسين قاموا بالاكتمال في (73,550,000) ريال وسددوا قيمتها نقدًا في البنك (ط) وهي تمثل (73,55%) من كامل أسهم رأس مال الشركة، وحيث إن عقد التأسيس موثق في وزارة العدل بتاريخ 1427/8/10هـ الموافق 2006/9/4م فيكون المسدد من رأس المال قد حال عليه الحول عند الربط عن عام 2007م، وعليه قامت الهيئة بإخضاعه للزكاة لعام 2007م وهو ما أكد عليه وأقر به مستشار الشركة في خطابه الوارد للهيئة برقم (12857) بتاريخ 1429/5/23هـ ولقد أيدت اللجنة الابتدائية الهيئة في قرارها وفقاً للحثيات الواردة به، لذا تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

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 إضافة الزيادة في رأس المال بمبلغ (69,300,000) ريال للوعاء الزكوي بحجة أن الزيادة تمت خلال عام 2007م بناءً على ما تظهره حركة كشف حسابه بالبنك ولم يحل عليها الحول، في حين تتمسك الهيئة بإضافتها للوعاء الزكوي بحجة أن عقد التأسيس يثبت أنه تم تخصيص هذا المبلغ وإيداعه في البنك قبل توثيق عقد التأسيس في وزارة العدل بتاريخ 1427/8/10هـ الموافق 2006/9/4م، وبذلك تكون هذه الزيادة قد حال عليها الحول.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن المكلف قدم قوائم مالية للفترة المالية الطويلة من 2007/7/8م حتى 2008/12/31م، ومن بين تلك القوائم قائمة الدخل للفترة المالية الطويلة، وقائمة المركز المالي كما في 2008/12/31م



يتضح منها أن رأس مال الشركة يبلغ (100,000,000) ريال، كما اطلعت اللجنة على الإقرارات الزكوية و الضريبية التي قدمها المكلف للفترة من 2007/7/8م حتى 2007/12/31م ولعام 2008م واتضح أنه في إقرار الفترة القصيرة أضاف رأس المال بمبلغ (4,200,000) ريال ولعام 2008م بمبلغ (100,000,000) ريال وأن الهيئة عند الربط الزكوي على المكلف أضافت رأس المال للوعاء الزكوي بمبلغ (73,500,000) ريال ومبلغ (100,000,000) ريال على التوالي، وباطلاع اللجنة على حركة كشف الحساب المقدمة من المكلف وعقد التأسيس تبين أن حركة الحساب تظهر أن الإيداعات التي تمت خلال عام 2006م مساوياً للمبلغ الذي أضافه المكلف لوعائه الزكوي بمبلغ (4,200,000) ريال، وتبين أن المادة (6) من عقد التأسيس المقدم من المكلف في جلسة الاستماع تنص على "اكتتب المؤسسون بما مجموعه (1,500,000) سهم بقيمة (75,000,000) ريال وسددوا قيمتها نقدًا وهي تمثل 75% من كامل أسهم رأس مال الشركة، وقد أودع هذا المبلغ في البنك (ط)...إلخ"، كما تبين من عقد التأسيس (معدل) المقدم من الهيئة والموثق في وزارة العدل بتاريخ 1427/8/10هـ الموافق 2006/9/4م أن المادة (8) تنص على "اكتتب المؤسسون بما مجموعه (7,355,000) سهم بقيمة (73,550,000) ريال وهي تمثل 73,55% من كامل رأس مال الشركة، وقد أودع هذا المبلغ في البنك (ط)...إلخ".

وحيث إن عقد التأسيس الموثق في وزارة العدل بتاريخ 1427/8/10هـ الموافق 2006/9/4م نص على أن حصة من رأس مال الشركة بمبلغ (73,550,000) ريال قد أودعت في البنك بتاريخ سابق لتاريخ التوثيق من وزارة العدل، وحال عليها الحول بتاريخ 2007/12/31م فإنها تخضع للزكاة، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الزيادة في رأس المال بمبلغ (69,300,000) ريال للوعاء الزكوي.

البند الخامس: مصروفات ما قبل التأسيس لعام 2007م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/5) بتأييد ما جاء في وجهة نظر الهيئة مع أحقية الهيئة في فرض ضريبة استقطاع على المبلغ المحول خارج المملكة بواقع 15%.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه لا يتفق مع معالجة الهيئة بعدم السماح بحسم جزء من مصاريف ما قبل التأسيس التالية:

مصاريف إيجار	551,000 ريال
جزء من الاستهلاك	63,798 ريال

لتقديم المستندات المؤيدة للإيجار المحمل كمصروف ضمن مصاريف ما قبل التأسيس بمبلغ (551,000) ريال ولا شك أن المستندات المؤيدة تبين أن أحد المساهمين المؤسسين "البنك (ط)" قد أبرم اتفاقية مع "مركز (ن)" تم استخدام جزء منه من قبل شركة (أ) وعليه فقد تم تحميل الإيجار على الشركة، أما الاستهلاك البالغ (63,798) ريال فلا علم لشركة (أ) بالأساس الذي قامت على أساسه الهيئة باستبعاده وبناءً على ما تقدم فإن شركة (أ) على ثقة بحسم جميع مصاريف ما قبل التأسيس كتكلفة جائزة الحسم.



وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه بشأن المستندات المؤيدة لأتعاب مجلس الإدارة ومصروفات ما قبل التأسيس والمقدمة للجنة وتزويد المصلحة بصورة منها فقد تم الاطلاع عليها وتبين الإثبات المستندي لبند أتعاب مجلس الإدارة هذا من ناحية، من ناحية أخرى فنود التوضيح أن إجمالي قيمة البند لمصروفات ما قبل التأسيس المحمل على حسابات الشركة عام 2007م مبلغ (2,610,186) ريال وما تم رفضه بربط المصلحة بمبلغ (2,248,048) ريال لم يقدم عنها مستندات وبياناتها حسب تحليل الشركة كالتالي:

- أتعاب قانونية ومهنية بمبلغ (1,633,250) ريال تم الاطلاع على الصور المقدمة لنا لتلك المصاريف والتي لم يسبق أن قدمتها الشركة قبل الاعتراض وعليه يتم قبول المصروف مع ملاحظة أن تلك المبالغ من واقع تلك المستندات مدفوعة لجهات خارجية وفي هذا الشأن نود الإفادة بأن للمصلحة الأحقية في إخضاع المبلغ لضريبة الاستقطاع بواقع 5% ومطالبة الشركة بها.

- إيجار مكتب مبلغ (551,000) ريال، من خلال العقد المرفق بالمستندات (البند الثاني منه) فإن قيمة الإيجار للشركة (المعتزضة) مبلغ (275,333) ريال، من ناحية أخرى فإن الشركة قد صرحت بإقرارها للعام 2007م (كشف 7) المرفق بالإقرار بأن المدفوع خلال السنة نفس المبلغ الوارد ضمن الإيجار المذكور بتحليل بند مصاريف التأسيس ومحمل منه مبلغ (137,666) ريال مما ينتج عن ذلك تحميل مبلغ (275,333) ريال مرتين، إضافة إلى أن باقي المبلغ لكامل البند لم يقدم عنه أي مستندات وتتمسك المصلحة برفضه البالغ (551,000) ريال.

- مبلغ (63,798) ريال ضمن بند "استهلاك الموجودات مبلغ (208,568) ريال" بالتحليل الخاص بمصاريف التأسيس حيث تم قبول ما قيمته (144,770) قبل الاعتراض ورفض الباقي وبالاطلاع على المستندات المقدمة لم تتمكن الهيئة من الحصول على مستندات هذا المبلغ ضمن ما أرفق وتتمسك الهيئة برفضه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مصروفات الإيجار بمبلغ (551,000) ريال ومصروفات الاستهلاك بمبلغ (63,798) ريال لفترة ما قبل التأسيس ضمن المصروفات جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبولها ضمن المصروفات جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للفترة المالية الطويلة من 2007/7/8م حتى 2008/12/31م تبين من إيضاح (14) بند "مصروفات قبل التأسيس-مشطوبة" إيجار بمبلغ (551,000) ريال، وأن مصروفات التأسيس هذه تكاليف متكبدة بواسطة مساهم مؤسس نيابة عن الشركة وتم إعادة تحميلها لاحقاً على الشركة للفترة حتى 8 يوليو 2007م باعتباره تاريخ إصدار القرار



الوزاري الذي أعلن فيه تأسيس الشركة، كما قدم المكلف المستندات التي تثبت دفع مبلغ الإيجار خلال الفترة ما قبل التأسيس، وتم حسم الأصول الثابتة بقيمتها الدفترية مما يلزم معه قبول مصروف الاستهلاك. وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم مصروفات الإيجار بمبلغ (551,000) ريال، وحسم مصروفات الاستهلاك بمبلغ (63,798) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

1- قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (16) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأيد استئناف المكلف في طلبه حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة (ب) من الوعاء الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- حساب الخسارة المرحلة وفقاً للطريقة التي اتبعتها الهيئة مضافاً لها تكاليف الاكتتاب بمبلغ (3,791,000) ريال ومصروفات ما قبل التأسيس التي أيدت اللجنة حسمها في الفقرة (5) من هذا القرار، وفقاً للحثثيات الواردة في هذا القرار.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الزيادة في رأس المال بمبلغ (69,300,000) ريال للوعاء الزكوي لعام 2007م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



1-تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم مصروفات ما قبل التأسيس المتمثلة في مصروف الإيجار بمبلغ (551,000) ريال ومصروف الاستهلاك بمبلغ (63,798) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1715

سنة القرار: 1438

ربط - زكاة

المفتاح

ربط زكوي

الموضوع

تختار المنشأة التي لها فرع خارجي تقديم حساباتها بطريقة القوائم المالية الموحدة، أو الحسابات المستقلة للفرع، ويتم الربط الزكوي على أساس هذا الاختيار، ولا يجوز للمنشأة تغيير طريقة الحسابات المقدمة والتي تم على أساسها الربط الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/28هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (12) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام 2005م و2006م و2007م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/28هـ كل من:، كما مثل المكلف.....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (12) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/410) بتاريخ 1435/4/12هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (416) بتاريخ 1435/5/17هـ، وذكر أنه استلم قرار اللجنة عبر البريد بتاريخ 1435/4/17هـ الموافق 2014/2/17م وقدم كشفًا بالإجراءات التي تمت في مؤسسة (ب) يفيد بأن التسلم النهائي كان بتاريخ 2014/2/17م، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ج) برقم (.....) بتاريخ 1435/5/16هـ بمبلغ (1,418,108) ريالاً، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: عدم حسم الاستثمارات لفرع الشركة بدبي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع بند الاستثمارات لفرع الشركة بدبي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بإعادة حساب زكاة الفرع بموجب القوائم المالية للفرع التي قدمها المكلف، واستبعاد كل من مبلغ الاستثمار في الفرع ونتائج أعماله من وعاء زكاة المركز الرئيس.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالباً بحسم الاستثمار في فرع الشركة في دبي، لأنه مضمّن في القوائم المالية للمركز الرئيسي، وذكر أنه إن كان سبب قرار اللجنة هو عدم تقديم قوائم مالية موحدة للمركز الرئيسي وفرعه في دبي، فقد تم إعداد تلك القوائم وإرفاقها مع هذه المذكرة، وذكر المكلف أن سبب قرار اللجنة قد انتفى ولذلك فإنه يطلب حساب الزكاة الشرعية عليه وفقاً للقوائم الموحدة.

وذكرت الهيئة في جوابها أنها استندت في عدم الحسم إلى القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ في البند ثانياً منه الذي أشار إلى أنه "يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة أو يقدم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنباً لثني الزكاة فإن لم يقدم المكلف ما يشير بعاليه فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي" وحيث إن المكلف لم يقدم تلك الحسابات في حينه، كما لم يقدم حسابات موحدة تشتمل على هذا الفرع وإنما قدم حسابات مستقلة لفرعه في دبي أثناء جلسة المناقشة باللجنة الابتدائية فإن الهيئة ستنفذ قرار اللجنة الابتدائية وتقوم بالربط على حسابات الفرع لحساب الزكاة المستحقة فيه حتى تسددها الشركة ومن ثم حسم هذا الاستثمار من الوعاء الزكوي للشركة.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمارات لفرع الشركة بدبي من الزكاة والربط عليه بالحسابات الموحدة في حين تتمسك الهيئة بإخضاع حسابات فرع الشركة بدبي للزكاة، ثم حسم الاستثمار من وعاء المركز الرئيسي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها (المكلف) والدفع التي ذكرتها الهيئة تبين أن المكلف ذكر نتائج الفرع ضمن حسابات المركز الرئيسي ولم يقدمها في صورة حسابات موحدة وأدى ذلك إلى عدم حساب الزكاة على بعض عناصر الوعاء الزكوي، مما جعل الهيئة ترفض حسم بند الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمركز الرئيسي، ثم قدم حسابات مستقلة للفرع أمام اللجنة الابتدائية فقبلت اللجنة الابتدائية الربط بناءً عليها مع حسم الاستثمار في الفرع من حسابات المركز الرئيسي.

ثم قدم المكلف لهذه اللجنة حسابات موحدة وطالب بأن يربط عليه وفقاً لها، لأنه تبين له أن سبب قرار اللجنة الابتدائية بالربط عليه وفقاً للحسابات المستقلة للفرع هو أنه لم يقدم حسابات موحدة.

وترى اللجنة أن المكلف قبل صدور القرار (1005) بتاريخ 1428/4/28 هـ متاح له التقديم بطريقتين هما: الحسابات الموحدة، وحسابات الفرع المستقلة، وقد اختار التقديم بطريقة الحسابات المستقلة للفرع، وتم الربط عليه بناءً على ذلك بصورة نظامية، ولذلك فإن مطالبته أمام هذه اللجنة بأن يربط عليه بطريقة الحسابات الموحدة وهو لم يقدمها أمام اللجنة الابتدائية مع إمكانية ذلك غير مقبولة، ولذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه الربط عليه بالحسابات الموحدة التي قدمها لهذه اللجنة.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (12) لعام 1435هـ.
من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه الربط عليه بالحسابات الموحدة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1779

سنة القرار: 1438

الأصول الثابتة

المفتاح

الزكاة / الحسم من الوعاء الزكوي

الموضوع

وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المنشأة وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة بفروق الاستيراد.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/6/28هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (8) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام 1427هـ و1428هـ.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/2/28هـ كل من:، كما مثل المكلف:..

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (8) لعام 1435هـ، بموجب الخطاب رقم (2/26/ص ج) بتاريخ 1435/2/13هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (381) بتاريخ 1435/4/20هـ، وذكر أنه استلم القرار الابتدائي بتاريخ 1435/3/24هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من مصرف (ب) برقم..... بتاريخ 1435/4/13هـ بمبلغ (728,875) ريالاً، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: فروقات المشتريات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد وجهة نظر (الهيئة) بإخضاع فروقات المشتريات للزكاة وذلك بمبلغ (6,880,985) ريالاً لعام 1427هـ، ومبلغ (22,274,018) ريالاً لعام 1428هـ.

استأنف (المكلف) هذا البند من القرار فذكر أن نشاطه يتمثل في استيراد.....، وهذا النشاط حسب طبيعته يخضع لإجراءات خاصة فهذا النوع من الأنشطة التجارية لا يخضع للرسوم الجمركية، ومن ثم يستبعد نية وجود تلاعب بفواتير المشتريات للتهرب من رسوم الجمارك بتخفيض الفواتير المقدمة لمصلحة الجمارك، وكذلك يتم فسح..... من الموانئ السعودية فسحاً مباشراً خلال مدة قصيرة حتى لا تتعرض..... لانتشار الأمراض والنفوق خصوصاً أنها أمضت أكثر من أسبوع في البحر مع أعلاف محدودة وعدم وجود ماء وعوامل أخرى، ونتيجة لذلك تقوم المحاجر البيطرية في بلد التصدير بإرفاق فواتير صورية تستخدمها الجمارك لأغراض فسح..... بالسرعة المطلوبة، ويتم تسليم الفواتير والمستندات المطلوبة على ظهر السفينة ليتم تسهيل الفسح في السعودية بدلاً من انتظار الفواتير التي ترسل من قبل المورد بناءً على حالة السداد أي في حال الدفع النقدي أو الاعتمادات البنكية، ويلاحظ أن سعر..... واحد بسعر (45) دولار و..... بسعر (300) دولار، ومنذ بدء عمل المحاجر البيطرية في الصومال في 1427هـ لم يتغير السعر إلا بعد التنبيه للمشكلة في مطلع عام 1434هـ، ومن ثم لا تتطابق هذه الأسعار مع أسعار الاستيراد الحقيقية، وهذا يشمل كل موردي..... من الصومال الذين يستوردونها عبر محاجر الشركة (ك)، وأضاف المكلف أن تحديد دولة السودان لسعر موحد..... المعدة للتصدير بمبلغ (10,125) ريالاً للطن يلزم المصدرين بإصدار فواتير لفتح اعتمادات بالسعر الرسمي بينما السعر المتفق عليه يكون أعلى من السعر الرسمي، ويتم دفع الفرق بالتحويل النقدي، وأضاف في ذكره لخصوصية طبيعة النشاط أن هناك مصاريف عدة لا تشملها الفواتير المقدمة من المحاجر لمصلحة الجمارك، مثل تكلفة الأعلاف التي على ظهر الباخرة والأدوية البيطرية وفرق عملة التحويل حيث يلاحظ أن سعر الدولار في البيان الجمركي على أساس (3,75) ريالاً بينما غالباً تكون تكلفته ما بين (3,7515) ريالاً إلى (3,76) ريالاً وإذا أخذنا في الاعتبار حجم الاستيراد فإن فروقات العملة ومصاريف الأعلاف والأدوية تمثل جزءاً مؤثراً من فرق المشتريات.



بناءً على ما سبق إيضاحه يتبين أن الاعتماد على مستخرج البيانات الجمركية من مصلحة الجمارك لتحديد مبلغ مشتريات المؤسسة فيه إجحاف وعدم واقعية فهو لا يُظهر القيمة الحقيقية للمشتريات بل يجب الاعتماد على كشف المشتريات المستخرج من المؤسسة ومطابقته مع حسابات الموردين والتحويلات النقدية الفعلية، ومن ثم لا يجوز الاعتماد على قيمة المشتريات الواردة بالبيان الجمركي لحساب الزكاة لمخالفة ذلك لواقع الحال كما تم بيانه أعلاه.

وأرفق المكلف عينة لمستخرج من مصلحة الجمارك (بيان استيراد) وذكر أنه يؤكد على التوحيد المذكور أعلاه في أن سعر.....الصومالية للفترة من 1427هـ وحتى 1433هـ موحد بسعر (45) دولارًا ل..... وسعر (300) دولارًا ل.....، وذكر المكلف أنه لا يمانع من إرفاق المستندات التي تعزز وجهة نظره في حال طلبت اللجنة ذلك.

وذكرت الهيئة في جوابها أنه بمقارنة البيانات الواردة من مصلحة الجمارك مع البيانات الواردة في التحليلات المقدمة من المكلف تبين الآتي:

البيان	1427هـ	1428هـ
قيمة البضاعة طبقا لبيان المكلف	510,224,046	521,776,206
قيمة البضاعة طبقا لبيان الجمارك	503,343,061	449,502,188
قيمة الفروق	6,880,985	22,274,018

وتبين أن هذه الفروق تمثل تكلفة محملة بالزيادة في دفاتر المكلف ومن ثم تم رده لوعاء الزكاة طبقاً لتعميم المصلحة رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ حيث تمت إضافة هذه التكاليف المحملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي للمكلف.

وأما قول المكلف حول إيضاح طبيعة النشاط أن المواشي المستوردة لا تخضع للجمارك فهو أمر لا معنى له حيث إن مصلحة الجمارك تصدر بياناتها بقيمة البضاعة التي تم الإفراج عنها ولا تدرج قيمة الجمارك إذا كانت هذه الأصناف لا تخضع للجمارك وهو ما ورد بالفعل في بيان الجمارك، والهيئة قامت بمقارنة هذه البيانات دون إجراء أي تعديلات عليها، ولا دخل لإعفاء هذه السلع من الجمارك في اختلاف قيمتها بين ما ورد في بيان مصلحة الجمارك ودفاتر المكلف.

وأما ما ذكره المكلف من أن المحاجر والسلطات الجمركية تقوم بتعديل أسعار الاستيراد فالرد على ذلك أن السلطات الجمركية تقوم بتعديل قيمة الاستيرادات من أجل حساب الرسوم الجمركية عليها، وفي حالة المكلف فإن استيراداته معفاة من الجمارك فلماذا تقوم مصلحة الجمارك بتعديل قيمة الاستيرادات إذا كانت لا تقوم بحساب الجمارك.

وطالبت الهيئة المكلف بتقديم مستخرج من مصلحة الجمارك يثبت صحة ادعائه؛ حيث إن له الحق في مطالبة الجمارك ببيان جميع استيراداته خلال العام أو تقديم ما يثبت أن مصلحة الجمارك قامت بتعديل قيمة استيراداته بما ورد في بيان مصلحة الجمارك الذي اعتمدت عليه الهيئة العامة للزكاة والدخل في حساب الفروقات.



وذكر ممثلو الهيئة أن لجنة الاعتراض الابتدائية سبق أن طلبت من المكلف تزويدها ببيانات الاستيراد والفواتير الخاصة بها وما يثبت سداد قيمة هذه الفواتير ومنحته مهلة أولى ثم مهلة ثانية وانقضت المهلتان دون موافاة اللجنة بالمطلوب، لذا فإن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في اعتبار فروق المشتريات تكاليف محملة بالزيادة وإضافة هذه التكاليف إلى الوعاء الزكوي للمكلف.

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 فروقات المشتريات من الوعاء الزكوي وذلك بمبلغ (6,880,985) ريالاً لعام 1427هـ، ومبلغ (22,274,018) ريالاً لعام 1428هـ، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه الفروقات للوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفوع التي ذكرتها الهيئة تبين أن الفروق بين البيانات الواردة من مصلحة الجمارك مع البيانات الواردة في التحليلات المقدمة من المكلف يوافق ما ذكرته الهيئة في الجدول التالي:

البيان	1427هـ	1428هـ
قيمة البضاعة طبقاً لبيان المكلف	510,224,046	521,776,206
قيمة البضاعة طبقاً لبيان الجمارك	503,343,061	449,502,188
قيمة الفروق	6,880,985	22,274,018

وتبين أن المكلف يطالب بعدم الاعتماد على مستخرج البيانات الجمركية من مصلحة الجمارك لتحديد مبلغ مشتريات المؤسسة، وأنه يطالب بالاعتماد على كشف المشتريات المستخرج من المؤسسة ومطابقته مع حسابات الموردين والتحويلات النقدية الفعلية، وأبدى استعداده لتقديم هذه البيانات، وذكر أنه لا يمانع من إرفاق المستندات التي تعزز وجهة نظره في حال طلبت اللجنة ذلك، ومن هذه المستندات التي أبدى استعداده لتقديمها:

1- مستخرج من الحاسب الآلي بالمشتريات الخارجية الفعلية للعامين المذكورين.

2- مطابقة حسابات الموردين مع حساب المشتريات وإرفاق المستندات المؤيدة للقيود من فواتير وتحويلات نقدية.

وقد طلبتها اللجنة في جلسة الاستماع وأعطته مهلة لمدة شهر ولم يقدم ما طلب منه.

وأرفق المكلف في جلسة الاستماع عينة لمستخرج من مصلحة الجمارك (بيان استيراد) وذكر أنه يؤكد على التوحيد المذكور في سعر.....الصومالية للفترة من 1427هـ وحتى 1433هـ، فهو موحد بسعر (45) دولاراً ل..... وسعر (300) دولاراً ، ومن خلال



النظر فيه لم يظهر للجنة ما يذكره المكلف، حيث إن الأسعار تقابل البضاعة دون تحديد عددها، فيقال:، وتوضع القيمة أمامها دون تحديد لعددها. وذكر المكلف أن المستخرج الذي اعتمدت على الهيئة يتضمن أخطاء مادية، حيث أدرجت قيمة الاستيرادات بقيمة خاطئة وتم تعديلها بمعرفة الجمارك، وأن المستخرج الجديد يدل على أن قيمة المشتريات في عام 1428هـ يبلغ (535,244,668) ريالاً، وأن المبلغ الذي اعتمدت عليه الهيئة قبل تصحيح الخطأ يبلغ (449,502,188) ريالاً، وأن هذا يدل على صحة وجهة نظر المؤسسة حول تبرير فرق المشتريات وتطابق ذلك مع واقع الحال المؤيد بمستخرج الجمارك المعدل. وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات المطلوبة، فإن اللجنة ترفض استئنافه بطلب حسم فروقات المشتريات من الوعاء الزكوي، وذلك بمبلغ (6,880,985) ريالاً لعام 1427هـ، ومبلغ (22,274,018) ريالاً لعام 1428هـ.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (8) لعام 1435هـ الصادر بشأن الاعتراض على الربط الزكوي للأعوام 1427هـ و1428هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه حسم فروقات المشتريات من الوعاء الزكوي وذلك بمبلغ (6,880,985) ريالاً لعام 1427هـ، ومبلغ (22,274,018) ريالاً لعام 1428هـ، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق



رقم القرار: 1721

سنة القرار: 1438

دفعات - زكاة

المفتاح

دفعات مقدمة

الموضوع

الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول تعد رصيداً دائماً، وتدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/7/13هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (11) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعام 2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/4/6هـ كل من:، كما مثل المكلف.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (11) لعام 1430هـ بموجب الخطاب المؤرخ في 1435/6/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالفيد رقم (505) بتاريخ 1435/8/27هـ، كما قدم ضمناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/8/27هـ بمبلغ (1,544,784) ريالاً، 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: التأمينات الاجتماعية (409,257) ريالاً.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في عدم حسم مبلغ التأمينات الاجتماعية المحمل بالزيادة لعام 2009م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر بأن هذه المبالغ قد خرجت فعلاً من ذمة المنشأة ولم تعد ملكاً لها والعبرة بالزكاة بالملكية التامة للمال وحولان الحال عليه قبل إنفاقه وهذا ما تظهره شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة للهيئة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على تمسك الهيئة بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن الإفادة "بأن الهيئة بعد رجوعها إلى شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة ضمن خطاب المكلف الوارد للهيئة برقم (464) بتاريخ 1432/3/19هـ بخصوص عام 2009م اتضح لها أن جملة الأجور الخاضعة لاشتراكات السعوديين ظهرت بمبلغ (3,606,200) ريال وجملة الأجور الخاضعة لاشتراكات غير السعوديين ظهرت بمبلغ (20,302,200) ريال, وأنه يحق للمكلف أن يحمل حساباته ما يخصه من تكاليف التأمينات الاجتماعية (حصة صاحب العمل) وهي 11% من جملة الأجور الخاضعة لاشتراكات السعوديين و2% من جملة الأجور الخاضعة لاشتراكات غير السعوديين, وإن إجمالي المبلغ المقبول كمصروف هو (802,746) ريال, وأن القوائم المالية في الصفحة رقم (11) بند رقم (17) المعنون بتكاليف المشاريع أظهر أن المكلف حمل حساباته بمصاريف تأمينات اجتماعية بمبلغ (1,212,003) ريالاً, بفارق مقداره (409,257) ريالاً وهذا الفرق لا يعتبر من التكاليف واجبة التحميل على الأرباح ولا من المصاريف جائزة الحسم, وعليه تم تعديل ربح العام بهذا المبلغ".

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 تعديل نتيجة حساباته لعام 2009م بفرق التأمينات الاجتماعية بمبلغ (409,257) ريالاً, في حين ترى الهيئة أحقيتها في تعديل نتيجة حسابات المكلف بفرق التأمينات الاجتماعية المذكور, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك لعام 2009م وحيث أظهرت شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة جملة الرواتب والأجور الخاضعة لاشتراكات السعوديين بمبلغ (3,606,200) ريال وجملة الرواتب والأجور الخاضعة لاشتراكات غير السعوديين بمبلغ (20,302,200) ريال وحيث إن اشتراكات السعوديين في التأمينات الاجتماعية تحسب بنسبة 11% واشتراكات غير السعوديين تحسب بنسبة 2% وحيث إن حساب الهيئة للاشتراكات بهذه النسب أظهر إجمالي الاشتراكات بمبلغ (802,746) ريالاً وبما أن المحمل ضمن المصروفات كاشتراكات في التأمينات الاجتماعية يظهر بمبلغ (1,212,003) ريالاً بفارق مقداره (409,257) ريالاً، فإن هذا الفرق يعد مصروفًا محتملاً بالزيادة ومن ثم يعد مصروفًا غير نظامي ولا يجوز حسمه ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2009م، وبناء عليه فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية، ومن ثم فإن الفرق البالغ (409,257) ريال يعد من المصاريف غير جائزة الحسم، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2009م بفرق التأمينات الاجتماعية بمبلغ (409,257) ريالاً.

البند الثاني: الدفعات المقدمة (61,382,110) ريالاً.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد الهيئة في إخضاع مبلغ (61,382,110) ريالاً من بند الدفعات المقدمة للزكاة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار موضعاً وجهة نظره على النحو الآتي:

أولاً: الدفعات المقدمة المقبوضة من الجهات الحكومية مقابل ضمانات بنكية قد تم إنفاقها على تمويل الأصول الثابتة من معدات وسيارات لهذه المشاريع، وكذلك كمصاريف استقدام العمالة وتجهيز المواقع، وبالإشارة إلى الفتوى رقم (22665) في الإجابة على السؤال الثاني يتضح أنها تقضي بأن ما تأخذه الشركة من المال اقتراضاً من صناديق الاستثمارات وغيرها لا يخلو من إحدى الحالات الآتية:

- 1- أن يحول الحول على كله أو بعضه قبل إنفاقه فما حال عليه الحول منه وجبت فيه الزكاة.
- 2- أن يستخدم كله أو بعضه في تمويل أصول ثابتة فلا زكاة فيما استخدم منه في ذلك.
- 3- أن يستخدم في تمويل نشاط الشركة الجاري والذي يعتبر من عروض التجارة فتجب فيه الزكاة باعتبار ما آل إليه ويركز بتقييمه نهاية الحول.

وفي ضوء ذلك تؤكد الشركة بأن جميع الدفعات المقدمة المستلمة تم إنفاقها على المشاريع وأن هذه المبالغ قد خرجت فعلاً من ذمة الشركة ولم تعد ملكاً لها والعبرة في الزكاة بالملكية التامة، وأن هذه المبالغ المصروفة تظهر ضمن الأصول



الثابتة للشركة وأما ما تم إنفاقه من مصاريف المشاريع تظهر ضمن حساب الأرباح والخسائر للشركة ومن ثم تؤثر على الوعاء الزكوي وذلك من منطلق عدم الازدواجية في الزكاة، وحيث إن المقترض يزكي فقط إذا حال عليه الحول والمال بيده وذلك طبقاً للفتوى رقم (4070) التي تنص على "أن المقترض هو من أخذ المال لحاجته فلا تجب عليه الزكاة في ذلك الدين إلا إذا حال الحول وهو نصاب والمال في يده لم ينفقه ولم يسدده عن ذمته" وهو ما يتنافى مع هذه الحالة، وحسب ما ذكر أعلاه بأن هذا المال ليس بيد الشركة في نهاية السنة المالية وبهذا فإن حولان الحول على القيمة النقدية غير متوفرة أصلاً وذلك لعدم وجود السيولة النقدية، وبالإشارة أيضاً إلى الفتوى رقم (11497) يتبين أنها تقضي بأن الزكاة واجبة في الدين على المقرض إذا كان مدينه مالياً وحال عليه الحول وكان المبلغ نصاباً بنفسه أو بضمه إلى غيره من نقد أو عروض تجارة مما يزكى، وأما المقترض وهو من أخذ المال لحاجته فلا تجب عليه الزكاة في ذلك الدين إلا إذا حال عليه الحول وهو نصاب، والمال في يده لم ينفقه ولم يسدده عن ذمته، فإن الزكاة تجب عليه حينئذ، لأن المال في حوزته، وبالإشارة أيضاً إلى الفتوى رقم (6607) إجابة السؤال الأول يتبين أنها تقضي بأنه إذا بلغ المال المقرض نصاباً وحده أو بضمه إلى ما يملك من غيره من نقود وعروض تجارة وحال عليه الحول وجبت فيه الزكاة على المقرض لا على المقترض، إذا كان المقترض مالياً.

ثانياً: توضح الشركة للجنة عدم ملكيتها لهذه المبالغ المصروفة على المشاريع والأصول الثابتة ملكية تامة حيث تم مصادرة بعض ضمانات الدفعة المقدمة وقامت الشركة بالاعتراض من البنوك لإعادة المبالغ المقبوضة كدفوعات مقدمة إلى الجهات المالكة للمشاريع وهذا ينفي الملكية التامة ويؤكد عدم حوزة المال لدى الشركة أي أن المدين غير مليء وبهذا لا تجب الزكاة فيها وقد قامت الشركة بتقديم جميع المستندات المؤيدة بخطابات الاعتراض المقدمة سابقاً.

ثالثاً: توضح الشركة بأن بعض الدفوعات المستلمة فعلاً أقل من قيمة الضمانات البنكية المقابلة لها وقد قامت الشركة بتقديم جميع المستندات المؤيدة بخطابات الاعتراض المقدمة سابقاً.

رابعاً: تود الشركة الإشارة إلى أنه كان من الممكن أن يتم عمل القيود المحاسبية للدفوعات المقدمة من العملاء بالقيود التالي:

من د/البنك.

إلى د/المدينون "عملاء العقود".

بدلاً من القيد المحاسبي الحالي.

من د/البنك.

إلى د/دائنون "دفوعات مقدمة".



وفي هذه الحالة يكون الإجراء المحاسبي صحيح ولا تجب الزكاة في هذه الحالة حيث إن الدفعات المقدمة لن تظهر ضمن المطلوبات ولن تضاف إلى الوعاء الزكوي، وقدم المكلف بناءً على طلب اللجنة مع خطابه رقم (2351/ط س/99) بيان تفصيلي بمصاريف الدفعات المقدمة المستلمة خلال عام 2009م مع المستندات المؤيدة لصرف هذه الدفعات المقدمة على المشاريع.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على تمسك الهيئة بوجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي التي تنص على "يتضح من حركة حساب بند الدفعات المقدمة من العملاء ضمن خطاب المكلف الوارد للفرع برقم (462) بتاريخ 1432/3/19هـ والخاص بمناقشة الحسابات لعام 2009م أن رصيد أول المدة كان مبلغ (85,879,904) ريالاً وقيمة الحركة المدينة (المسدد) خلال العام مبلغ (24,497,794) ريالاً وعليه يتضح أن هناك مبلغ وقدره (61,382,110) ريالاً حال عليه الحول حيث يعتبر هذا المبلغ وطبقاً لإفادة المكلف في وجهة نظره بعالية أنه يشمل أرصدة الضمانات البنكية التي تطلبها الجهات الحكومية كما يشتمل على دفعات مقدمة وهذا المبلغ بهذا التوصيف يضاف إلى الوعاء إذا كان ضماناً فهو في حكم المال المرهون الذي لا يمنع الزكاة لأن الرهن لا ينتقل به المال وملكيته تامة لصاحبه، وإذا اعتبر دفعات مقدمة فهو يضاف للوعاء طبقاً للفتوى الشرعية رقم (2/1570) لعام 1405هـ والفتوى رقم (23408) لعام 1426هـ، كما أن هذه المبالغ تعتبر بمثابة قرض من العملاء ويجب إضافته للوعاء الزكوي وذلك تمثيلاً مع الفتوى الشرعية رقم (2/3177) بتاريخ 1426/11/18هـ وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات صادرة من اللجنة الاستئنافية الضريبية ومنها القرار رقم (660) لعام 1426هـ والقرار رقم (720) لعام 1428هـ والقرار رقم (911) لعام 1430هـ والقرار رقم (1091) ولذلك تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها المبنية على الأنظمة والفتاوى الشرعية".

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 إضافة بند الدفعات المقدمة المقبوضة إلى وعائه الزكوي لعام 2009م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2009م، وعلى الإقرار والربط الزكوي تبين أن رصيد الدفعات المقدمة المقبوضة ظهر ضمن بند الدائنون في قائمة المركز المالي، وظهر في بداية العام بمبلغ (85,879,907) ريالاً، وفي نهاية العام بمبلغ (61,382,110) ريالاً وظهر تحت مسمى عملاء دفعات مقدمة، وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف للسنة المذكورة، تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد، ومن ثم يعد رصيماً دائماً حال عليه الحول ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أصد مصاد التمويل وحقوق الملكية الأخرى، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة



المقبوضة البالغة (61,382,110) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (11) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول فرق التأمينات الاجتماعية البالغ (409,257) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2009م، للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة المقبوضة البالغة (61,382,110) ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعام 2009م، للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1723

سنة القرار: 1438

مصرفات - ضريبة الدخل

المفتاح

مصرفات متنوعة

الموضوع

1. تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصرفات ضرورية أو عادية لتحقيق الدخل، يقتضي حسم تلك المصرفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.
2. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/7/13هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من البنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (8) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي 2008م و2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/29هـ كل من:.....، كما مثل المكلف.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (8) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/30) بتاريخ 1435/3/13هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (402) بتاريخ 1435/5/9هـ، كما قدم ضماناً بنكياً بالمبالغ المستحقة عليه 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: استبعاد الأتعاب الاستشارية والمهنية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/1) بفرض اعتراض البنك على استبعاد الأتعاب الاستشارية والمهنية للحثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخضم الأتعاب المهنية والاستشارية في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات المنتهية في 31 ديسمبر 2008م و2009م، وأنه أورد في هذه الإقرارات تفاصيل الجهات المستفيدة من حيث المبلغ المدفوع وذلك بموجب الكشف رقم (6) من الإقرارات، إلا أنه تم تجميع بعض المبالغ الصغيرة المدفوعة إلى جهات استشارية متنوعة تحت مسمى "جهات أخرى متنوعة" في الكشف رقم (6) وعند إجراء الربط استبعدت الهيئة المصاريف المصرح عنها في كشف الأتعاب الاستشارية والمهنية "جهات متنوعة أو أخرى"، ويفهم البنك بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة أيدت الهيئة في ربطها على أساس أن البنك لم يقدم تفاصيل المستفيدين من مبلغ (545,521) ريالاً والمصنف بمسمى "جهات متنوعة أو أخرى" ضمن الأتعاب المهنية والاستشارية وذلك على النحو التالي:

السنة	الجهة	ريالاً سعودي
2008م	جهات متنوعة	474,291
2009م	جهات متنوعة	71,230
الإجمالي الكلي:		545,521

وأنه قدم بياناً تفصيلياً لأسماء الجهات المستفيدة من الأتعاب المهنية والاستشارية المصرح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات أعلاه وذلك لجزء كبير من إجمالي التكلفة المصرح عنها. نورد فيما يلي ملخصاً لهذه المبالغ:

2009م	2008م	
33,979,691	28,872,189	إجمالي الأتعاب المهنية والاستشارية
28	42	عدد الجهات
71,230	474,291	الأتعاب المهنية والاستشارية الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" التي استبعدتها الهيئة



نسبة الاستبعاد بالنسبة لإجمالي التكلفة	1,64%	0,21%

وطبقاً للملخص فقد قدمنا بياناً تفصيلياً بالجهات المستفيدة من الأتعاب المصرح عنها في الإقرارات الزكوية/الضريبية أعلاه بنسبة 98% ولا يوافق على إجراء الهيئة للأسباب التالية:

- تمثل التكاليف مصاريف اعتيادية تم تكبدها لتحقيق إيرادات خاضعة للضريبة ومن ثم يجب السماح بخصمها طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (1/9) من اللائحة التنفيذية للنظام.

- نظراً لبعض الأسباب الإدارية، فإن التصريح عن المبالغ الصغيرة المدفوعة لجهات متنوعة كمبلغ واحد في الإقرار الزكوي/الضريبي لا يعني بالضرورة أن البنك لا يحتفظ بالمستندات المؤيدة لهذه التكاليف.

- كما تعلمون فإن البنك (أ) يعتبر من المؤسسات المالية الكبرى في المملكة حيث يزاول نشاطه من عدة فروع، بالأخذ في الاعتبار ضخامة حجم المعاملات والتكاليف المرتبطة بها، فإن هناك بعض المعلومات التي تطلبها الهيئة لا يتمكن البنك من استخراجها بسبب حجم المعاملات، إلا أن هذا الأمر لا يعني أن التكاليف المذكورة ليس هناك ما يؤيدها من مستندات، فقد تم تدقيق القوائم المالية للبنك (أ) من قبل اثنين من كبار مكاتب المراجعة في المملكة، إضافة إلى ذلك فإن البنك يخضع للمراجعة الربع سنوية، كما أنه يعمل طبقاً لمعايير المراجعة الداخلية المنصوص عليها من قبل مؤسسة (ب).

نود توجيه العناية إلى قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (1433/117) في حالة مماثلة حيث قضت اللجنة برفض إجراء الهيئة المتمثل في استبعاد المصاريف الواردة تحت مسمى "جهات متنوعة أخرى" طبقاً للإقرار وأيدت وجهة نظر المكلف، ونورد أدناه الجزء ذو الصلة بالقرار المذكور" وبعد الاطلاع على الإقرار النهائي لعام 2003م تبين أن مصاريف المكلف تبلغ (2,668,787,654) ريالاً في حين تبلغ المصاريف غير المعتمدة (44,331,691) ريالاً مما ترى معه اللجنة أنها تشكل نسبة غير ذات أهمية مقارنة بإجمالي مصاريف المكلف، كما أن تفاصيل هذه المصاريف والتي تتكون من أتعاب قانونية وأتعاب مهنية ومصاريف تطوير الحاسب الآلي ومصاريف متنوعة أخرى لها علاقة مباشرة بطبيعة نشاط المكلف، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص" وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، يطلب عملنا من أعضاء اللجنة توجيه الهيئة بخضم المصاريف المهنية والاستشارية من الوعاء الزكوي/الضريبي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة ردت هذه المبالغ للربح لعدم تقديم البنك المستندات المؤيدة لها وقد تأييد الإجراء من قبل لجنة الاعتراض ولم يقدم المكلف المستندات المؤيدة مع مذكرة الاستئناف، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد المصاريف المهنية والاستشارية "بند أخرى" بمبلغ (474,291) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (71,230) ريالاً لعام 2009م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم اعتماد هذا البند لعدم تقديم المكلف المستندات التي تجيز اعتماده ضمن المصاريف جائزة الحسم.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية الضريبية والمستندات المقدمة تبين أن المكلف قدم ضمن إقراراته الزكوية الضريبية كشف رقم (6) "أتعاب استشارية ومهنية" الذي يبين طبيعة هذه الأتعاب والجهات المستفيدة، بمبلغ (28,872,189) ريالاً ومبلغ (33,979,691) ريالاً لعامي 2008م و2009م على التوالي، ومن ضمن عناصر هذا الكشف "بند أخرى" بمبلغ (474,291) ريالاً ومبلغ (71,230) ريالاً للعامين المذكورين على التوالي، ولم تعتمد الهيئة عند إجراء الربط على المكلف بند أخرى ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة عدم تقديم المستندات التي تثبت تفاصيل هذا البند، ولم يوافق المكلف على إجراء الهيئة، وقدم للجنة بياناً تحليلياً يبين أن هذه المبالغ مقابل أتعاباً قانونية ومهنية.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها نصت بشأن المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت بشأن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكِّن 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 الخدمات القانونية والمهنية تُعد من الخدمات اللازمة للنشاط التي يجوز حسم مصاريفها ضمن المصاريف لأغراض الضريبة، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه اعتماد الأتعاب المهنية والاستشارية "بند أخرى" بمبلغ (474,291) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (71,230) ريالاً لعام 2009م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة.

البند الثاني: استبعاد تأمين حوادث سفر.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/2) برفض اعتراض البنك على بند استبعاد تأمين حوادث سفر وتأمينات اجتماعية للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخصم تأمين حوادث السفر البالغ قدرها (1,081,665) ريالاً في الإقرارات الزكوي/الضريبي للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2008م، وعند إجراء الربوط لم تسمح الهيئة بخصم المبلغ أعلاه بشأن تأمين حوادث السفر استناداً على افتراض غير صحيح وذلك بأن المبلغ أعلاه يتعلق بالموظفين في شركة (ج) أحد المساهمين في البنك ويعرف اسمه حالياً بـ (ذ بنك)، وقدم اعتراض على إجراء الهيئة بشأن تأمين حوادث سفر المتعلقة بموظفي البنك وذلك لأن هذه المصاريف تكبدها البنك بشأن موظفي البنك وليس موظفي شركة (ج)، ويفهم أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية أيدت وجهة نظر الهيئة بشأن استبعاد مصاريف تأمين حوادث السفر لأن البنك لم يقدم المستندات المؤيدة الكافية لإثبات ارتباط هذه المصاريف بالبنك، وهذه المصاريف تم تكبدها بشأن موظفي البنك (أ) الذين يعملون بموجب عقود عمل ويتقاضون رواتب محلياً، ولإيضاح سوء الفهم الناشئ حول هذا الأمر فقد قامت شركة (ج) بمساعدة البنك (أ) بتعيين هؤلاء الموظفين عليه ولأغراض التعريف تم تسجيل هؤلاء الموظفين في الدفاتر بمسمى موظفي (ج)، كما أن هذه المصاريف دفعت من قبل البنك لقاء السفر والتأمين لموظفي البنك المتعاقد معهم لتحقيق إيرادات تخضع للضريبة والزكاة، بناءً عليه يجب معاملة هذه المصاريف بصورة مماثلة لمصاريف النشاط التجاري الأخرى التي تكبدها البنك لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم تصبح واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام، ولا يشمل المبلغ أعلاه اشتراك تأمينات اجتماعية خارج المملكة لصالح هؤلاء الموظفين لأن البنك استبعد هذا الاشتراك بصورة منفصلة في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات 2008م و2009م وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب السماح بخصم مصاريف حوادث وتأمين سفر من الوعاء الزكوي/الضريبي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال المستندات المقدمة من البنك عند مناقشة البند للأعوام من محل الاستئناف أن هذه المبالغ عبارة عن تأمين حوادث وتأمينات اجتماعية مسددة في فرنسا، ومن ثم فهو مصروف غير نظامي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مصاريف تأمين حوادث سفر ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين تتمسك الهيئة



بوجهة نظرها بعدم اعتماد هذه المصاريف بحجة أنها عبارة عن تأمين وتأمينات اجتماعية في باريس-فرنسا مدفوعة لبنك (ج) عن الموظفين.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الهيئة عند إجراء الربط لم تقبل بحسم بند "مصاريف تأمين سفريات وحوادث" بمبلغ (1,081,665) ريالاً لعام 2008م، وتبين من الكشف التحليلي لهذا البند أنها مقابل حوادث وتأمين، كما اطلعت اللجنة على عينة من عقود الموظفين المصادق عليها من الجهات الرسمية (وزارة الخارجية والغرفة التجارية الصناعية) وعينة من مستندات تسجيلهم لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

وبرجع اللجنة إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها نصت بشأن المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت بشأن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكن الهيئة 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 المبالغ التي يدفعها المكلف مقابل التأمين على الموظفين الأجانب تعد من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل، فإن اللجنة تؤيد استثناء المكلف في طلبه قبول بند تأمين حوادث سفر ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة لعام 2008م.

البند الثالث: استبعاد مصاريف التشغيل الأخرى.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/4) برفض اعتراض البنك على استبعاد بند مصاريف التشغيل الأخرى للحثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه طالب بخصم مصاريف التشغيل الأخرى البالغ قدرها (5,510,177) ريالاً و(9,903,575) ريالاً في الإقرارات الزكوية/الضريبية للسنوات 2008م و2009م على التوالي، وأنه صرح عن مصاريف التشغيل الأخرى ضمن كشف المصاريف المتنوعة لكل سنة، ورداً على استفسارات الهيئة قدم البنك بياناً تحليلياً للمصلحة يوضح طبيعة هذه المصاريف عند إجراء الربط استبعدت الهيئة هذه التكاليف وتجاهلت المعلومات التي قدمها البنك، وبعد تقديم الاعتراض طلبت الهيئة الحضور لمناقشة البنود المعترض عليها، وطلبت الهيئة خلال الاجتماع المذكور من البنك تقديم عينة من بعض المستندات تأييداً للمصاريف المصرح عنها في الإقرارات لكل سنة، بناءً على طلب الهيئة قدم البنك عينة من المستندات المؤيدة ولم تأخذ الهيئة في الاعتبار المستندات المؤيدة المقدمة من قبل البنك بحجة أن المصاريف تتعلق بصورة رئيسية بعمليات تزوير لا يشملها التأمين، وأن المستندات المقدمة داخلية وليست من أطراف ثالثة، ولا يوافق البنك على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية الذي أيد وجهة نظر الهيئة فيما يتعلق باستبعاد مصاريف التشغيل الأخرى للسنوات 2008م و2009م، ونود الإفادة بالآتي:

- تمثل مصاريف التشغيل مصاريف نشاط تجاري اعتيادية ومثال لذلك سداد مطالبات العملاء، سرقة النقد والمطالبات الناتجة من الأخطاء الفنية في السحب النقدي من أجهزة الصرف الآلي وهي مصاريف تتكبدها البنوك عادة والمؤسسات المالية خلال فترة النشاط التجاري.

- إن ما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها بأن هذه المبالغ عبارة عن معاملات مزيفة ومبالغ لم يتم التعويض عنها من شركات التأمين وأخطاء وتزوير ليس صحيحاً فنظراً لطبيعة العمليات التجارية للبنوك والمؤسسات المالية (مثل البنك (أ)) فإنها تتكبد مثل هذه المصاريف خلال فترة العمل الاعتيادية، بناءً عليه يجب اعتبار مصاريف التشغيل تكاليف لازمة للنشاط واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام.

- أن مصاريف التشغيل الأخرى ليست ديون معدومة ناشئة من نشاطات الاقتراض الخاصة بالبنك، تمثل هذه المصاريف التكاليف التي تم تكبدها بشأن المعاملات المصرفية الاعتيادية، عليه يفهم البنك أن هذه التكاليف واجبة الخصم طبقاً لمعايير الخصم المحددة لمصاريف النشاط التجاري الأخرى.

- أن نظم الرقابة الداخلية والإجراءات المعتمدة للبنك تتفق مع المعايير العالمية كما أن خسائر التشغيل تم شطبها بعد استلام الموافقة الرسمية من الجهات المختصة في البنك.

- تم بذل جميع الجهود اللازمة لاسترداد هذه المبالغ والمصاريف وقدم الشكاوى للشرطة والجهات العدلية في هذا الشأن، ستلاحظون بأن مثل هذا النوع من المصاريف والمبالغ المشطوبة شائع جداً في حالة العمليات المصرفية التي تتعرض للمخاطر بواسطة العملاء والموظفين، بالأخذ في الاعتبار ضآل بعض المبالغ، فإنه ليس مجدياً من الناحية العملية والاقتصادية بالنسبة للبنك المضي في متابعة هذا الأمر قضائياً أو صرف مبالغ إضافية لاسترداد هذه المبالغ المشطوبة.



- أنه تم تسجيل هذه المصاريف طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة لدى مؤسسة (ب)، إضافة إلى ذلك فإن القوائم المالية للبنك يتم تدقيقها من قبل اثنين من كبار مكاتب المراجعة في المملكة.

- أنه في حالة استرداد هذه الخسائر سيتم تسجيلها ضمن الدخل في سنة الاسترداد ومن ثم إضافتها للوعاء الزكوي/الضريبي في تلك السنة.

- أن مثل هذه المصاريف شائعة جداً في النشاط المصرفي اليومي ويتم تأييدها عادة من خلال المستندات الداخلية، على سبيل المثال إذا كان هناك عجز في النقدية لدى الصراف أو خطأ في التسجيل/ماكينات الصرف الآلي إلخ... يقوم البنك بتقصي الأمر داخلياً، واتخاذ الإجراء المناسب لاسترداد المبلغ متى ما كان ممكناً، في حالة تعذر إسترداد المبلغ، يتم تحميله على المصاريف بعد الحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة العليا، يود البنك إفادة أعضاء اللجنة بأنه في مثل هذه الظروف، ليس ممكناً بالنسبة للبنك تقديم المستندات المؤيدة من الجهات الأخرى تأييداً للخسائر الناتجة من العمليات.

- فيما يتعلق بالنقطة التي ذكرتها الهيئة وهي أن المبلغ غير المسترد من شركة التأمين يتم تحميله على مصاريف التشغيل، يود البنك إفادة أعضاء اللجنة بأن البنك لديه وثيقة تأمين لاسترداد مثل هذه الأنواع من الخسائر الناتجة من العمليات، إلا أنه وفقاً لإحكام وثيقة التأمين، تقوم شركة التأمين بخضم مبلغ محدد يتعين على البنك تحميله باعتباره مصروف غير مسترد من شركة التأمين ويحمل ضمن مصاريف التشغيل، لا شك أن أعضاء اللجنة سيلاحظون أن آلية عمل شركات التأمين تقوم بخضم مبالغ محددة من الخسائر التي يقوم حملة الوثائق بالتبليغ عنها، والنظام الضريبي منح بعض الاستثناءات للنشاط المصرفي.

- أنه بموجب نظام ضريبة الدخل تعتبر جميع المخصصات والاحتياطيات غير واجبة الخصم لأغراض الضريبة، إلا أنه بالأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة للنشاط المصرفي فقد منح النظام الضريبي بعض الاستثناءات للنظام المصرفي مقارنة بالنشاطات الاقتصادية الأخرى، تنص المادة (15) من نظام ضريبة الدخل على "لا يجوز حسم أي احتياطيات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات".

- تنص المادة (5/9 أ) من اللائحة التنفيذية للنظام على "مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، على أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة (ب) تتضمن تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها، والديون المحصلة منها خلال العام التي يجب التصريح عنها ضمن وعاء الضريبة في سنة تحصيلها" ويلاحظ أن الاستثناء أعلاه منح فقط للبنوك بالأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة لهذا النشاط.

- وبتطبيق نفس هذا المبدأ على مصاريف التشغيل المتكبدة من قبل البنك يعتقد عملاؤنا بأنه يجب السماح بخضم مصاريف التشغيل لهذا السبب، إضافة إلى أن مؤسسة (ب) اعتمدت مسبقاً القوائم المالية للبنك والمتضمنة مصاريف التشغيل، وبالأخذ في الاعتبار الحقائق أعلاه يطلب خصم مصاريف التشغيل ضمن التكاليف الواجبة الخصم استناداً إلى الآتي:



- خسائر التشغيل اعتيادية في النشاط المصرفي المحلي والعالمي.
- هذه المصاريف حقيقية وفعالية.
- مصاريف التشغيل لازمة للنشاط التجاري ومؤيدة بالمستندات.
- تم التحقق من هذه الخسائر بواسطة مراجعي الحسابات الخارجيين وتم تأكيد ذلك في تقرير المراجعة السنوي (الرأي المطلق).
- تم تسجيل هذه الخسائر طبقاً لإجراءات المحاسبية المقبولة بواسطة مؤسسة (ب).
- بذل البنك جميع الجهود اللازمة لاسترداد هذه الخسائر (تقارير الشرطة والإجراءات القانونية ذات العلاقة).
- في الغالب فإن فرص استرداد هذه الخسائر ضعيف جداً.
- مصاريف التشغيل واجبة الخصم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل ولم يتم النص على استبعادها طبقاً للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل والمادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام.
- وبالأخذ في الاعتبار الحقائق والإيضاحات أعلاه، نطلب السماح بخصم مصاريف التشغيل الأخرى من الوعاء الزكوي/الضريبي.
- وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال المستندات المقدمة من البنك أن هذه المبالغ عبارة عن معاملات مزيفة ومبالغ لم يتم التعويض عنها من شركات التأمين وأخطاء وتزوير واحتيال وشطب ديون وخلافه مؤيدة بمذكرات داخلية من البنك ولا يوجد أي مستندات خارجية مؤيدة لها، وكذلك تم طلب المستندات من اللجنة الابتدائية ولم يقدمها المكلف وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند "مصاريف التشغيل الأخرى" ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بعدم قبول تلك المصاريف لعدم تقديم المكلف تفاصيلها والمستندات المؤيدة لها.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الهيئة لم تقبل حسم بند "مصاريف التشغيل الأخرى" بمبلغ (5,510,177) ريالاً و(9,903,575) ريالاً لعامي 2008م و2009م على التوالي، كما تبين من خطة سياسة المخاطر التشغيلية والرقابة المستمرة المطبقة على إدارات النشاط التجاري ووحدات الدعم بغرض المساعدة على ضمان إدارة وقياس المخاطر التشغيلية بطريقة فعالة ومتسقة، أن من ضمن عناصر تلك المخاطر (الاحتيال، اختلاس الممتلكات، التحايل على الأنظمة،



تلف الأصول وفقدانها، التزوير، التهريب، الرشاوي، سرقة المعلومات، أخطاء النماذج، أخطاء التداول... إلخ، وتبين من الكشف التحليلية لهذه المصاريف أن منها (معاملات مزيفة، نقص في النقدية، مطالبات عملاء بشأن أجهزة الصراف الآلي، تزوير شيكات... إلخ، كما اطلعت اللجنة على عينة من المستندات المقدمة التي تثبت وقوع تلك الأحداث وتكبد الخسائر المرتبطة بها.

وبرجع اللجنة إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها نصت بشأن المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل على جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت بشأن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكّن الهيئة 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 مصاريف المخاطر التشغيلية تتكبدها البنوك لارتباطها بالنشاط البنكي، وهي من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل، وثبت من المستندات المقدمة لعينة من عناصره تكبد المكلف لهذه المصاريف، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم مصاريف الخسائر التشغيلية ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة للأعوام من 2008م حتى 2009م.

البند الرابع: فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك.

قضى القرار الابتدائي (في 12/ثانيا) برفض اعتراض البنك على بند فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك إلى البنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة للحيثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقًا لتفصيل الآتي:

- لم يتم البنك بسداد ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك للبنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة لعامي 2008م و2009م، لقد تصرف البنك على هذا النحو على أساس أن مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك (بما في ذلك الفائدة على القروض الأخرى التي تحصل عليها البنوك) معفاة من ضريبة الاستقطاع بموجب القرار الوزاري (5/185) بتاريخ 1428/1/30هـ.

- ردًا على استفسارات الهيئة المتنوعة وخلال الفحص الميداني، أفاد البنك بوجهة نظره المذكورة وذلك بأن العمولة المدفوعة للبنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة معفاة بموجب القرار الوزاري (5/185) بتاريخ 1428/1/30هـ فرضت الهيئة ضريبة استقطاع بواقع 5% على مدفوعات العمولة بشأن الودائع بين البنوك، للبنوك والمؤسسات المالية غير المقيمة للسنوات 2008م و2009م.

- يود البنك الإفادة بأن البنوك بالنظر لطبيعة أعمالها، تقوم بالاستدانة أو بالإقراض من البنوك المحلية والأجنبية والمؤسسات المالية لأغراض قصيرة الأجل، (الاقتراض أو الإقراض) وأن هذه المعاملات شائعة في الأعمال البنكية وبدونها من الصعب على البنوك إدارة موقف السيولة، إن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك تختلف في طبيعتها عن معاملات الإقراض العادية الأخرى التي تقوم بها البنوك في دورة عملها العادية.

- إن الفائدة التي تحققها البنوك الأجنبية من أعمال الإقراض والاقتراض التي تقوم بها في المملكة كانت معفاة من الضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) الملحق (13) المؤرخ في 1407/7/22هـ الموافق (22 مارس 1987م) وقد تم إلغاء هذا الإعفاء فيما بعد بالقرار الوزاري رقم (1736) الملحق (14) المؤرخ في 1424/8/10هـ الموافق (7 أكتوبر 2003م) أي قبل بدء سريان مفعول نظام ضريبة الدخل الجديد، وقد استمر إلغاء الإعفاء من الضريبة على أعمال الاقتراض والإقراض بين البنوك بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد الذي أصبح ساري المفعول في 1425/6/13هـ (30 يوليو 2004م) ووفقًا للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل الجديد فإن المنشأة المقيمة في المملكة (بما في ذلك البنوك) مطالبة بسداد ضريبة استقطاع بنسبة 5% على مبالغ الفائدة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة.

- ولتعزيز تطور ونمو القطاع البنكي في المملكة فقد بحثت مؤسسة (ب) الأمر مع وزارة المالية وطلبت من وزارة المالية إعادة النظر في فرض ضريبة الاستقطاع على معاملات الاقتراض والاقتراض قصيرة الأجل.

- يود البنك إفادة اللجنة أنه استنادًا على التوجيهات الصادرة من مؤسسة (ب) وبالأخذ في الاعتبار التأثيرات السالبة لفرض ضريبة الاستقطاع على مثل هذه المعاملات، أصدر معالي وزير المالية الخطاب الوزاري رقم (5/185) بتاريخ 2007/2/18م والذي تم بموجبه إعفاء مدفوعات الفوائد على الودائع ما بين البنوك.



- ولتسهيل اطلاع اللجنة نقتبس فيما يلي الأجزاء من التعميم رقم (1065/185) التي تثبت الأسباب التي أدت إلى إعفاء مدفوعات الفوائد إلى الجهات غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع.

- سوف يتضح لكم بناءً على التوجيهات الصادرة من مؤسسة (ب) فقد خلص القرار المذكور على:

(1) ونظرًا لأن الودائع بين البنوك لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة فيما بين البنوك.

(2) وهي عادة ما تكون إيداعات قصيرة الأجل قد تكون لمدة يوم أو جزء من اليوم.

(3) ولأن فرض الضريبة على الدخل المتحقق من تلك الودائع بحسب ما أفادت به مؤسسة (ب) سيؤدي إلى الإضرار بمراكز البنوك وأعمالها وأوضاعها المالية في المملكة.

(4) كما أن الدخل المتحقق من مثل هذه الودائع بشكل عام يعفي من الضريبة بحسب الممارسات الدولية.

(5) نشعركم بعدم إخضاع الدخل المتحقق من الودائع بين البنوك (Interbank) لضريبة الاستقطاع المقررة بالمادة الثامنة والستين من النظام الضريبي الجديد.

- يعتقد البنك أيضًا بأن القصد من قرار وزير المالية هو إعفاء جميع مدفوعات الفائدة للبنوك غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع.

- في هذا الصدد يورد عملًاونا فهمهم للقرار الوزاري أعلاه على النحو التالي:

(أ) تتم عمليات السوق النقدية للمحافظة على سيولة البنك وذلك لأن عمليات السوق النقدية ليست ذات طبيعة افتراضية.

(ب) الهيئة العامة للزكاة والدخل قد أساءت تفسير وتطبيق القرار الوزاري أعلاه عن طريق قصر تطبيقه على الفائدة المدفوعة على الودائع بين البنوك قصيرة الأجل التي تكون لمدة "يوم" أو "جزء من اليوم" وفقًا للنهج الذي اعتمدته هيئة الزكاة والدخل، فأن الفائدة المدفوعة على تعاملات المدى القصير بين المصارف والتي تجاوز "يوم" أو "جزء من اليوم" تقع خارج نطاق الإعفاء الوارد بالتعميم المذكور، متجاهلة حقيقة أنها هذه ممارسة شائعة لاستخدام مصطلح ودائع قصيرة الأجل بين البنوك لتحسين وضع السيولة ومثل هذه الودائع تختلف عن عمليات الإقراض العادية، يعتقد البنك بصدق أن مصطلح "اليوم" أو "جزء من اليوم" يستخدم كمثال للتعبير عن مدي الطبيعة المؤقتة للمعاملة.

- صدر التعميم رقم (1065/185) من قبل وزير المالية لتوفير العون للبنوك فيما يتعلق بهذه التعاملات قصيرة الأجل بين البنوك المعاملات، ووفقًا للمضمون الحقيقي للتعميم المذكور، فإن ذكر "يوم" أو "جزء من اليوم" في التعميم كان بغرض تسليط الضوء على طبيعة المعاملات قصيرة الأجل فقط وليس لتقييد تطبيق الإعفاء على الودائع ليوم واحد، على هذا



الأساس، يعتقد عملاً أننا لا ينبغي إخضاع الفائدة المدفوعة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك لضريبة الاستقطاع.

- إن النهج المتبع من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل وقصر تطبيق الإعفاء الممنوح بموجب التعميم رقم (5/185) ليس فقط قد يؤثر تأثيراً سلبياً كبيراً على القطاع المصرفي ولكن أيضاً سيكون له تأثير سلبي على اقتصاد المملكة والقدرة التنافسية للبنوك السعودية في تعاملها مع البنوك الأجنبية مثل:

- زيادة تكلفة ممارسة الأعمال التجارية.

- القدرة التنافسية مع البنوك الإقليمية والدولية.

- إن ضريبة الاستقطاع التي يعاني منها البنوك، إذا ما قامت بإعادة تحميلها لعملائها سيؤدي إلى زيادة التكلفة المالية للمشاريع السعودية والمزيد من الأعباء على المواطنين السعوديين.

(د) يود عملاً أننا إفادتكم بأن ضريبة الاستقطاع لا تطبق في أي دولة من دول مجلس التعاون الخليج العربي، باستثناء دولة قطر بشأن الفوائد المدفوعة للبنوك إلى الجهات غير المقيمة، طبقاً للنظام الضريبي الجديد يتم في دولة قطر فرض ضريبة استقطاع بواقع 7% على مدفوعات الفوائد للجهات غير المقيمة، إلا أنه وبعد المناشدات العديدة التي قدمتها المؤسسات المالية إلى مقام وزارة المالية تم تعليق تطبيق فرض ضريبة الاستقطاع إلى أجل غير مسمى.

- إن المعاملات المذكورة تخضع لضريبة الاستقطاع في دول الـ"20" إلا أنه نتيجة لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي بين تلك الدول يتم إعفاء المعاملات المذكورة من ضريبة الاستقطاع إلا أن هذه الميزة غير متوفرة في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة والدول الأخرى.

عليه وطبقاً لأنظمة الضريبة الدولية لا تعامل المدفوعات المشابهة كفوائد ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

- في ضوء الإيضاحات أعلاه، فإن البنك يطلب إلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية الذي قضى بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في فرض ضريبة الاستقطاع على السنوات المذكورة أعلاه، وإصدار ربط معدل بعد أخذ الحقائق المذكورة أعلاه في الاعتبار.

وفي جلسة الاستماع قدم المكلف مذكرة ذكر فيها أنه صدر قرار معالي وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الموافق (2014/3/19م) الذي ينص على أن الفوائد على القروض للبنوك الغير مقيمة معفاة من ضريبة الاستقطاع إذا بقيت الودائع لدى البنوك المحلية (البنوك المقترضة) لفترة (90) يوماً أو أقل من ذلك، عقب إصدار القرار المذكور، تم سداد ضريبة الاستقطاع عن الودائع بين البنوك المحتفظ بها لفترة تزيد عن (90) يوماً، وليس بناء على إجراء الهيئة التي قامت بتطبيق ضريبة الاستقطاع على جميع مدفوعات العمولة، حيث تم السداد بموجب الخطاب رقم (2015/3735) بتاريخ 1436/5/17هـ،



على ضوء الشرح والمستندات أعلاه نأمل إلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية الذي أيد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على الودائع بين البنوك وذلك لأن البنك سدد المستحق بموجب القرار الوزاري رقم (1776).

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بإخضاع الفائدة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك لضريبة الاستقطاع كون تلك الفوائد مدفوعة لبنوك غير مقيمة عن اقتراضات بنكية قصيرة الأجل وفقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية وكذلك القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/15هـ، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على تلك العمولة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على خطاب المكلف رقم (2016/5316) بتاريخ 1438/3/29هـ الذي قدمه في جلسة الاستماع مبيّناً أنه بناءً على القرار الوزاري (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تم سداد ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً المدفوعة للبنوك غير المقيمة، كما اطلعت اللجنة على خطاب إدارة الإشراف البنكي بمؤسسة (ب) رقم (.....) بتاريخ 1438/4/18هـ بالمصادقة على العمولة المدفوعة للبنوك غير المقيمة وتفصيلها كما يلي:

العام	العمولة المدفوعة	لا تتجاوز 90 يوم	تتجاوز 90 يوم
2008م	265,646,532	150,023,477	115,623,055
2009م	27,278,069	8,288,212	18,989,857

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، وباطلاع اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:



عوائد قروض"، كما تنص الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقترض مقيمًا في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية.

وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه (أولاً/أ) يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها (90) يومًا شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة (ب) يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا.

وحيث إن المكلف سدد ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة فإن الخلاف حول هذه المبالغ يعد منتهيًا، أما عمولة الودائع بما لا يتجاوز (90) يومًا المدفوعة للجهات غير المقيمة التي ما زالت محل استثناء المكلف، فإنه بناءً على النصوص النظامية أعلاه، تؤيد اللجنة استثناء المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع بما لا يتجاوز (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة لعامي 2008م و2009م.

البند الخامس: فرض غرامة التأخير.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/13) برفض اعتراض البنك على بند فرض غرامة التأخير بواقع 1% للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقًا للتفصيل الآتي:



- على ضوء الإيضاحات الواردة أعلاه يجب على الهيئة عدم فرض غرامة تأخير وذلك لأن ضريبة الاستقطاع نتجت بسبب الاختلاف بين المكلف والهيئة في تفسير القرار الوزاري رقم (5/185).

- سدد البنك الضرائب المستحقة بنوايا حسنة طبقاً للأنظمة الضريبية المطبقة والمعمول بها خلال المواعيد النظامية، يعتقد البنك بأن فرض غرامة التأخير على الضريبة الناتجة بسبب الاختلاف في تفسير النظام يتعارض مع التعميم رقم (3) لسنة 1379هـ والذي ينص على الآتي:

"كذلك 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 نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ..."

- كما ينص التعميم أيضاً على "أن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

- مما تقدم فإن الشروط الواجب توافرها لتلافي فرض غرامات تأخير هي:

1- وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة.

2- تصرف المكلف بحسن نية.

3- حتى في حالة وجود لبس لدى المكلف في تفسير الأنظمة، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.

- يعتقد البنك أنه حتى في حالة صحة تفسير الهيئة للتعميم رقم (5/185) فإن مبلغ ضريبة الاستقطاع الواجب السداد يكون قد نتج بسبب الاختلاف في وجهة النظر بين البنك والهيئة، ويتضح بما لا يدع مجالاً للشك بأن البنك تصرف بحسن نية ومن ثم فإنه لا مجال في مثل هذه الحالة لفرض غرامة تأخير.

- وبما أن عملاءنا كانت معالجتهم لهذا الأمر وفقاً للأنظمة والربوط التي أجرتها الهيئة في هذا الصدد، يطلب البنك من أعضاء اللجنة توجيه الهيئة بإلغاء غرامة التأخير وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

- قضت اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم (1119) لسنة 1433هـ بعدم وجوب فرض غرامة تأخير على المكلف إذا كان الخلاف ناتجاً عن اختلاف في وجهات النظر.

- إضافة إلى ذلك تنص الفقرة (أ) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل على الآتي:



"يجوز للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يومًا من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائيًا والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة".

عليه فإن ضريبة الاستقطاع لا تصبح مستحقة السداد إلى حين الانتهاء من التقاضي حول هذا الأمر (اللجنة الابتدائية والاستئنافية).

يرى عملاؤنا بأن جميع لجان الاستئناف بما في ذلك لجنتكم ظلت تمثل مصدر ثقة للمكلفين فيما يتعلق بتفسير الأنظمة والتطبيق الصحيح لها ومعالجة أية تفسيرات خاطئة من جانب الهيئة أو جانب اللجان الابتدائية وأصبحت قرارات اللجنة الاستئنافية تمثل أحد ركائز النظام الضريبي وتسعى لإرساء قواعد العدل والإنصاف، وفي ضوء الإيضاحات أعلاه، نأمل إلغاء الربط وإصدار ربط معدل بعد الأخذ في الاعتبار لوجهة نظر عملائنا الموضحة أعلاه.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة فرضت غرامة التأخير طبقًا للمادة (77) فقرة (أ) من النظام الضريبي والمادة (68) فقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

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 فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) 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، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

1-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) ونصت الفقرة (1-هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: ...



هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسئولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع التي لا تتجاوز (90) يوماً، فإن غرامة التأخير عليها تسقط لسقوط أصلها.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً، على أن يتم حسابها بنسبة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير بدءاً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (8) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد الأتعاب الاستشارية والمهنية لعامي 2008م و2009م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد تأمين حوادث سفر لعام 2008م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصاريف التشغيل الأخرى لعامي 2008م و2009م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً المدفوعة للبنوك غير المقيمة لعامي 2008م و2009م، لموافقة المكلف على ذلك وسداد الضريبة التي استحققت عليه، وفقاً للحثثيات الواردة في هذا القرار.



ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع التي لا تتجاوز (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة لعامي 2008م و2009م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5/أ- سقوط غرامة التأخير في السداد المفروضة على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع التي لا تتجاوز (90) يومًا لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،



رقم القرار: 1726

سنة القرار: 1438

تعديل حسابات - زكاة

المفتاح

تعديل حسابات المكلف

الموضوع

1. وجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمته المنشأة يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
2. الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول تعد رصيّدًا دائنًا، وتدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/7/20هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حاليًا) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (25) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2008م إلى 2010م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/8هـ كل من:.....، ولم يحضر المكلف أو من يمثله جلسة المناقشة ولم يقدم طلبًا بالتأجيل أو اعتذار عن عدم الحضور.



وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، 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 (25) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (35/1/68) بتاريخ 1435/6/22هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (496) بتاريخ 1435/8/14هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من بنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/1/5هـ بمبلغ (4,699,530) ريالاً، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، 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: الديون المعدومة لعامي 2008م و2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم السماح بحسم الديون المعدومة من الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (ج) لا توافق على معالجة الهيئة في عدم السماح بالديون المعدومة المشطوبة كمصروفات جائزة الحسم، وترى الشركة أحقيتها في تخفيض أرباحها الخاضعة للضريبة بمقدار المبالغ التي تم شطبها خلال السنوات من 2008م إلى 2010م، ومقدارها على التوالي (910,688) ريالاً و (2,728,667) ريالاً و (3,188,928) ريالاً وتود الشركة لفت انتباه الهيئة إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (33) لسنة 1415هـ الصادر في حالة مماثلة الذي حكمت فيه اللجنة بما نصه "وترى اللجنة بأنها تتفق مع المكلف من حيث المبدأ على جواز حسم الديون المعدومة من مخصص السنوات السابقة طالما ثبت رد تلك المخصصات في سنوات تكوينها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة"، ويثبت القرار المشار إليه أعلاه دون أدنى شك أن شطب الديون مقابل مخصصات السنوات السابقة يجب السماح به كمصروف جائز الحسم لأغراض الضريبة في السنة التي تم فيها الشطب، ويسر شركة (ج) أن تقدم فيما يلي قائمة بمبلغ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الذي لم يسمح به حسب تأكيد الهيئة لذلك في السنوات السابقة.



السنة	المبلغ
1999م	1,998,145
2000م	2,051,246
2001م	1,722,743
2005م	6,349,728
2006م	7,444,859
2007م	6,991
2008م	1,741,988
2009م	4,667,976

ولا شك أن الهيئة ستقدر أن الديون المعدومة التي تم شطبها كانت من المخصصات التي لم يسمح بحسمها في السنوات السابقة، وعليه تطالب الشركة بحسم الديون المشطوبة والسماح بها كمصروف في السنوات التي تم فيها شطب هذه الديون.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/8هـ تضمنت الافادة أنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل الواردة في القرار الابتدائي، تود الهيئة أن تضيف بأن المستندات المؤيدة لإعدام هذه الديون التي قدمت للهيئة لا تفي بالغرض لقبولها من الناحية النظامية، حيث إن هناك شروطاً يجب تحققها لإعدام تلك الديون واعتبارها مصروفًا فعليًا وهو ما قضت به المادة (107) من نظام المحكمة التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (32) في 1350/1/15هـ وتعديلاته التي عرفت الديون المعدومة بأنها الديون التي اصبحت في حكم الخسارة المحققة بالفعل وثبتت إفلاس المدين أو وفاته دون ترك مالا يكفي السداد أو هلاك أموال المدين ومن أهم تلك الشروط الواجب توافرها إثبات إفلاس المدين أو إعساره بحكم قضائي مكتسب للقطعية وهذه الشروط لم تتوفر وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (748) لعام 1428هـ والقرار رقم (816) لعام 1429هـ، لذا لم تقبل الهيئة إعدام هذه الديون، و تتمسك بصحة ونظامية إجراءاتها.



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف السماح بالديون المعدومة البالغة للسنوات من 2008م إلى 2010م على التوالي بمبلغ (910,688) ريالاً ومبلغ (2,728,667) ريالاً ومبلغ (2,188,928) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبول حسم الديون المعدومة ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن الخلاف حول هذا البند خلاف مستندي وباطلاع اللجنة على ما قدمه المكلف من بيانات بخصوص الديون المعدومة، تبين أنه أحال إلى ما ورد بخطابه رقم 12/1142/2 بتاريخ 1433/8/6هـ المقدم للهيئة بشأن اعتراضه على الربط الزكوي للسنوات من 2008م إلى 2010م وبالرجوع إلى هذا الخطاب تبين أنه قدم قرارات مجلس الإدارة بالموافقة على شطب الديون المعدومة بناءً على توصيات الإدارة، وقدم مستندات القيد المتعلقة بالديون المشطوبة، ولم يقدم لهذه اللجنة أي مستندات تفصيلية توضح طبيعة هذه الديون والجهات المستحقة عليها، كما أنه لم يقدم ما يثبت قيامه باتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل تلك المبالغ ولك يقدم ما يثبت إفلاس أو إعسار المدين، لذا ترفض اللجنة اعتماد بند الديون المعدومة ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2008م حتى 2010م.

البند الثاني: الدفعات المقدمة لعام 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر الهيئة في إضافة الدفعات المقدمة إلى الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن إضافة الهيئة للدفعات المقدمة إلى الوعاء الزكوي ليس لها ما يبررها، وفي هذا الشأن تود الشركة التأكيد بأن أحد أهم الشروط الشرعية لوجوب الزكاة هو تملك الأموال وحولان الحول عليها وهي في ذمة مالكة أي تملك الأموال وحولان الحول وفي هذا الخصوص تود الشركة لفت انتباه الهيئة إلى أن الدفعات المقدمة قد تم استلامها في الأساس مقابل بيع مصنع (د) وهذا مبين في الإيضاحين (10) و (13) من إيضاحات القوائم المالية وفقاً لأحكام العقود معهم، ووفقاً للشريعة الغراء فإن الزكاة تجب في المال المستوفي لشرط تمام الملك، وبناءً عليه وعلى الرغم من أن المال المملوك والربح المحقق تجب فيهما الزكاة إلا أن الدفعات المقدمة لا تجب فيها الزكاة نظراً لعدم استيفاء شرط "تمام الملك" في هذه الدفعات المقدمة، كما إن ما تقدم يؤكد أحد المبادئ الشرعية الأساس في وجوب الزكاة وهو أن الزكاة تجب في الأموال المملوكة، وبناءً على ما تقدم فإن الشركة تطالب بعدم إضافة الدفعات المقدمة إلى الوعاء الزكوي.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/8هـ تضمنت الإفادة بأنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة الواردة في القرار الابتدائي، تود الهيئة أن توضح بأنه طبقاً للإيضاح رقم (13) بالقوائم المالية فإن هذه الدفعات المقدمة نشأت في عام 2008م وأدرجت ضمن إيرادات عام 2010م ومعنى ذلك أنها في عام 2009م تمثل



دفعات مقدمة حال عليها الحول يجب إضافتها للوعاء طبقاً للفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18 هـ والتي تضمنت إضافة الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد إلى الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستثنائي رقم (1091) لعام 1432 هـ والقرار الاستثنائي رقم (1495) لعام 1436 هـ والتي قضت بأن ظهور هذا البند ضمن مجموعة الخصوم في القوائم المالية بنهاية العام يعني أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد ومن ثم يعد هذا البند رصيلاً دائماً يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف باعتباره مائلاً مستفاداً من الغير ويستخدم في أعمال المنشأة وفقاً للفتوى رقم (22665) لعام 1424 هـ إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة جميع الأموال المستفادة في أي صورة ومن أي مصدر إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه فإذا آلت إلى مصروفات أو عروض قنية (أصول ثابتة) فلا زكاة فيها وحسبت من الوعاء وإذا آلت إلى عروض تجارية متداولة خضعت للزكاة، وقد تم إضافة رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل، وكذلك ما ورد في الفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/1/8 هـ والتي نصت على: "... أن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مائلاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه، وفرق بين المال الذي بيد الانسان والمال الذي في ذمته، لذا تتمسك الهيئة بصحة وشرعية إجراءاتها.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم اضافة الدفعات المقدمة المقبوضة البالغة (56,000,000) ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعام 2009م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه الدفعات إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للأعوام 2008م و 2009م و 2010م، وعلى الإقرارات والربوط الزكوية تبين أن الدفعات المقدمة ناتجة من بيع مصنع (د)، وتبين أن هذا الحدث وهذه الدفعة نشأت وقيدت في عام 2008م، كما تبين أنها أدرجت ضمن الإيرادات في عام 2010م، كما تبين أن رصيد الدفعات المقدمة المقبوضة ظهر ضمن بند المطلوبات المتداولة في قائمة المركز المالي لعامي 2008م و 2009م تحت مسمى مصروفات مستحقة ومطلوبات أخرى، وظهر في بداية عام 2009م بمبلغ (56,000,000) ريالاً، وفي نهاية العام بمبلغ (56,000,000) ريالاً ولم يظهر هذا المبلغ في نهاية عام 2010م، وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف لسنة 2009م، تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد، ومن ثم يعد رصيلاً دائماً حال عليه الحول ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن مصادر التمويل وحقوق الملكية الأخرى، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة المقبوضة البالغة (56,000,000) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م.



البند الثالث: التأمينات الاجتماعية لعامي 2009م و2010م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد وجهة نظر الهيئة في تعديل الأرباح بقيمة الاشتراك الزائد عما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية لعامي 2009م و2010م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا توافق على قرار اللجنة الذي يؤيد الهيئة في عدم السماح بحسم مصروفات التأمينات الاجتماعية البالغة (483,523) ريالاً و (782,417) ريالاً للسنتين 2009م و 2010م على التوالي، وذكرت الشركة بأن مصروفات التأمينات الاجتماعية باعتبارها مصروف عمل عادي وضروري يدفع وفقاً لنظام التأمينات الاجتماعية السعودي يجب السماح بها كمصروف جائر الحسم، وشركة (ج) لا علم لها بالأساس الذي استندت إليه الهيئة في عدم السماح بحسم المبالغ المذكورة بعالية، وستقدم شركة (ج) عرضاً تفصيلياً في هذا الشأن حال بيان الهيئة للأساس الذي لم تسمح بناءً عليه بالمصروفات المذكورة بعالية.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/8هـ تضمنت الافادة أنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل الواردة في القرار الابتدائي، تود الهيئة أن توضح بأنه تم الاطلاع على شهادة التأمينات الاجتماعية كمستند نظامي لإثبات الاشتراكات المدفوعة من قبل الشركة للمؤسسة وتبين أن هناك فرق في اشتراكات التأمينات الاجتماعية محمل بالزيادة بلغ مقدارها (483,523) ريالاً لعام 2009م و(782,417) ريالاً لعام 2010م وبيانه على النحو الآتي:

العام	2009م	2010م
المحمل على الحسابات	2,187,418 ريالاً	2,432,053 ريالاً
الواجب تحميله	1,703,895 ريالاً	1,649,636 ريالاً
الفرق المحمل بالزيادة	483,523 ريالاً	782,417 ريالاً

وعليه تم ردها لنتيجة الأعمال ومن ثم فإن اجراء الهيئة يعد صحيحاً ونظامياً وفقاً للتعميم رقم (1/10820) بتاريخ 1402/12/4هـ.

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 اضافة فرق اشتراكات التأمينات الاجتماعية البالغة (483,523) ريالاً و(782,417) ريالاً إلى نتيجة الحسابات لعامي 2009م و2010م على التوالي، في حين تتمسك الهيئة بإضافة فرق اشتراكات التأمينات المحملة بالزيادة إلى نتيجة حسابات عامي 2009م و2010م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك لعامي 2009م و2010م، وحيث أظهرت شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة جملة الرواتب والأجور الخاضعة لاشتراكات السعوديين بمبلغ (13,887,656) ريالاً لعام 2009م وبمبلغ (12,974,690) ريالاً لعام 2010م، وأظهرت جملة الرواتب والأجور الخاضعة لاشتراكات غير السعوديين بمبلغ (2,910,160) ريالاً لعام 2009م وبمبلغ (11,120,999) ريالاً لعام 2010م، وحيث إن اشتراكات السعوديين في التأمينات الاجتماعية تحسب بنسبة 11% واشتراكات غير السعوديين تحسب بنسبة 2%، وحيث أظهر حساب الهيئة للاشتراكات بهذه النسب إجمالي الاشتراكات بمبلغ (1,703,895) ريالاً لعام 2009م و بمبلغ (1,649,636) ريالاً لعام 2010م، وبما أن المحمل على الحسابات ضمن المصروفات كاشتراكات في التأمينات الاجتماعية ظهر بمبلغ (2,187,418) ريالاً لعام 2009م و بمبلغ (2,432,053) ريالاً لعام 2010م، بفارق مقداره (483,253) ريالاً لعام 2009م و(782,417) ريالاً لعام 2010م، فإن هذا الفرق يعد مصروفًا محملاً بالزيادة ومن ثم يعد مصروفًا غير نظامي ولا يجوز حسمه ضمن المصروفات جائزة الحسم لعامي 2009م و2010م، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق التأمينات الاجتماعية البالغ (483,253) ريالاً لعام 2009م و(782,417) ريالاً لعام 2010م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (25) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1 - رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الديون المعدومة من الوعاء الزكوي للأعوام من 2008م حتى 2010م، وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2 - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة المقبوضة البالغة (56,000,000) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



3 - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق التأمينات الاجتماعية البالغ (483,253) ريالاً لعام 2009م و(782417) ريالاً لعام 2010م وفقاً للحثثيات الواردة في القرار، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،



رقم القرار: 1730

سنة القرار: 1438

المفتاح

أرباح / أصول / تذاكر / رصيد / مكافأة / مصروفات - زكاة

الموضوع

أرباح مدورة (مرحلة) / أرباح موزعة / أصول مستهلكة / تذاكر سفر عاملين / رصيد جاري مدين / مكافأة مجلس إدارة / مكافأة عاملين / مصروفات متنوعة

المبدأ

1. يشترط لحسم الحساب الجاري المدين من الوعاء الزكوي وجود أرباح مرحلة، وتوافر ذلك ينبني عليه حسم رصيد الحساب الجاري المدين في حدود تلك الأرباح من الوعاء الزكوي.
2. الأرباح المدورة لا تضاف للوعاء الزكوي للمنشأة إذا تم توزيعها وإقفالها في الحساب الجاري للشركاء قبل حولان الحول.
3. يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/26هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والهيئة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) الهيئة 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (1/2) لعام 1435هـ الصادر بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعامي 2006م و2007م.



وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/27هـ كل من:....., كما مثل المكلف.....
وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (1/2) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (12/ص/ج/1) بتاريخ 1435/1/10هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (423) بتاريخ 1435/2/12هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من البنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/2/12هـ بمبلغ (1,659,231) ريالاً، 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: الإجازات وتذاكر السفر لعامي 2006م و2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في إضافة مبالغ الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة في قرارها أيدت الهيئة في إخضاعها مصروفات الإجازات وتذاكر السفر المستحقة المحملة خلال السنة والمدورة للعام مدار الاعتراض للزكاة وذلك باعتبار أنها مخصصات وتعتبرها خاضعة للزكاة حتى وإن كانت مصروفات مستحقة مستندة في ذلك إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (588) لعام 1426هـ، وفي هذا الشأن أفادت الشركة بأن قرار اللجنة الاستئنافية الذي استندت إليه الهيئة يظل حبيس الحالة التي صدر بشأنها ومرتبطة بها مباشرة، ولا يجوز أن يمتد أثره إلى أي حالة أخرى، وليس له أي صفة تشريعية إلا فيما صدر بصدده، وهذا القرار بعد اطلاع الشركة على حيثياته يتضح أنه جعل من واقعة الدفع (السداد) للمصروف هي الأساس في قيده على حسابات العام، حيث ورد في الحثثيات " أنه يمكن اعتبار رصيد إجازات مستحقة مصروفًا معلقًا على شرط وهو تمتع الموظف بإجازته السنوية، ومن ثم فإنه يكون من الناحية النظامية غير مستوفٍ لكامل الضوابط التي حددها المادة (الرابعة عشر) من النظام لاعتبار المصروف جائر الحسم ومنها أن يكون فعلياً وهذا المبلغ المستحق هو مصروف محتمل فهو أقرب إلى المخصصات " وقد اتفق فقهاء المحاسبة على تعريف المخصص بأنه مبلغ من المال احتجز من صافي أرباح المنشأة في نهاية العام لمقابلة مصاريف محتملة قد تحدث في المستقبل بناءً على تحقق أحداث معينة ومن ثم فهو غير محدد القيمة ومحتمل أي غير مؤكد الحدوث وهذا التعريف أيضاً ورد بتعميم الهيئة رقم (1/4399)



بتاريخ 1397/7/4هـ حول جواز حسم مصاريف فترة الضمان من وعاء الزكاة حيث انتهى التعميم إلى أن القاعدة المحاسبية هي أن كل سنة يجب أن تحمل بما يخصها من مصروفات وبما أن مصاريف فترة الضمان غير مؤكدة الحدوث حيث إنها قد تحدث في المستقبل أو لا تحدث خلال فترة الضمان فإنه لا مجال لحسمها من وعاء الزكاة وفي ضوء هذا التعريف فإن مصروف الإجازة أو تذاكر السفر معلوم القيمة ومؤكد الحدوث في نفس الوقت مثل فاتورة الهاتف أو الكهرباء والماء التي ترد بعد الإقفال وتخص شهر ديسمبر من السنة المنقضية ومن ثم تقيّد كمستحقات وفقاً للقاعدة المحاسبية وهي أن كل سنة مالية تحمل بما يخصها من مصاريف فعلية لأجل ضبط وقياس الربح المحاسبي لهذه السنة والذي هو عنصر من عناصر الزكاة، ومن ثم فإن ما ورد بحثيات قرار اللجنة الابتدائية أعلاه يفتر إلى الموضوعية والدقة العلمية ولا يمكن الأخذ به كما أنه يخالف مضمون التعميم المذكور أعلاه، كذلك فإن قول اللجنة بأن هذا المصروف محتمل غير دقيق إذ أن العامل قد استحق إجازة عن العام الذي انقضى وراتبه معلوم وتم حساب استحقاق الإجازة بموجبه وسوف يتمتع العامل بالإجازة طبقاً للنظام، حيث اللائحة تنظيم العمل الصادرة طبقاً للمادة (9) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ حددت في الفصل الثامن (المواد من 53 حتى 68) متى وكيف وما هو مفهوم الإجازة وأنواعها، حيث قضت في المادة (56) بعدم تنازل العامل عن إجازته السنوية بمقابل أو بدون مقابل وحيث إن العامل سوف يتمتع بالإجازة في كل الأحوال حسب اللائحة وسوف يحصل على تذاكر السفر لارتباطها بالإجازة ومن ثم فإن هذه المصروفات لا يمكن بأي حال اعتبارها مخصص حتى وإن وردت تحت هذا المسمى، ويرى المكلف أن اللجنة الابتدائية والهيئة على حد سواء قد جانبهما الصواب في قراراتهما ومن ثم تطالب الشركة بعدم إضافة مصروفات الإجازات ومصروف تذاكر السفر المستحقة إلى وعاء الزكاة لعامي 2006م و2007م لكونها مصروفات مستحقة فعلاً وليست مخصصات ومن ثم إلغاء ما ترتب على إضافتها من فروقات زكوية.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة بأن ما تود الهيئة إضافته إلى ما ورد في قرار اللجنة الابتدائية من حثيات وعرض لوجهة نظر الهيئة هو أن هذه المبالغ محجوزة ومازالت في ذمة الشركة ولم تخرج ومن ثم تجب فيها الزكاة وينطبق عليها ما جاء من تعاميم ورد ذكرها في القرار الابتدائي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مصروف الإجازات وتذاكر السفر إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة مصروف الإجازات وتذاكر السفر إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات يُعد مصروفًا مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يُعد حقًا ثابتًا مكتسبًا للعامل وفقًا لعقد العمل الموقع مع الشركة، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرطي الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره تم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له، عليه فإن بند تعويض الإجازات في هذا الحالة يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، ومن ثم لا يدخل في حساب الوعاء الزكوي للمكلف، مما ترى معه اللجنة بالأغلبية تأييد استثناء المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و 2007م. أما فيما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرطًا الاستحقاق والتقدير حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعليًا بإجازته السنوية وقد يدفع له تعويض يقل عن المبلغ المقدر في القوائم المالية، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يُعد مصروفًا تقديريًا في حكم المخصص يتوجب إضافته للوعاء الزكوي، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استثناء المكلف في طلبه عدم إضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و 2007م.

البند الثاني: مكافآت العاملين لعام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد الهيئة في إضافة مكافآت العاملين إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم قبول مكافأة العاملين لعام 2006م حيث استندت على أن اللائحة التنفيذية قد تم اعتمادها بتاريخ لاحق، والشركة لا توافق على هذا القرار مستندة على نظام العمل والعمال نفسه والذي يجيز العمل باللائحة التنفيذية وكذلك مستندة على المادة (الرابعة عشر) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ لاعتبار المصروف جائر الحسم حيث إن المكافآت محل الخلاف عبارة عن نفقات حقيقية تكبدتها الشركة خلال العام المذكور و مؤيدة بمستندات ومرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للزكاة ومن ثم فهي مصروفات حقيقية وجائزة الحسم نظامًا، ومن حيث نظام العمل والعمال فإن اللائحة معتمدة وإن أتى اعتمادها بتاريخ لاحق وهذا لا ينفي صفتها التطبيقية لتنظيم العمل داخل الشركة سيما وأنه قد تم تقديمها منذ فترة ليست بالقصيرة لاعتمادها.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة بأن الهيئة تكتفي بما جاء في قرار اللجنة الابتدائية من حيثيات حول تأييد الهيئة في إضافة مكافآت العاملين إلى الوعاء الزكوي لعام 2006م.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند مكافآت العاملين إلى وعائه الزكوي لعام 2006م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه المكافآت إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع واطلاع اللجنة على نظام العمل الساري على هذه الحالة، والتي تعد قواعده متعلقة بالنظام العام، وبالرجوع إلى المادة (12) والمادة (13) من نظام العمل التي تلزم صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (10) عمال فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، وحيث إن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة لائحة بالجزاءات والمكافآت معتمدة من وزارة العمل خلال أعوام الاستئناف، وحيث إن الأركان القانونية لصرف هذه المكافآت والحوافز لم تكتمل لعدم وجود سياسة مكتوبة ومعتمدة من قبل وزير العمل، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند مكافآت العاملين إلى وعائه الزكوي لعام 2006م.

البند الثالث: التسهيلات (القروض) لعامي 2006م و2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد الهيئة في إضافة التسهيلات (القروض) التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في إضافة هذه التسهيلات (القروض) إلى الوعاء الزكوي لعامي 2006م و2007م مستندةً إلى الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، والفتوى رقم (3077) بتاريخ 1426/11/08هـ وفي هذا الخصوص ذكر المكلف أنه صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (649) لعام 1427هـ في استئناف الشركة (س) مؤيدًا لوجهة النظر أعلاه أي أن الأصل في القرض أن يتم تزكيته من قبل المقرض وفي هذه الحالة المقرض هو البنك، ويرى المكلف أنه إذا طبقت الفتوى رقم (22665) بصورة صحيحة من قبل الهيئة فإن قروض وتسهيلات رأس المال العامل لا تخضع للزكاة مباشرة وذلك لأن ما أشارت إليه الفتوى "يزكى باعتبار ما آل إليه بتقييمه نهاية الحول" وتفسيره أن الذي يُزكى هو عرض التجارة الذي استغرق وصرف فيه القرض أو التسهيل ويؤكد ذلك قول المفتي بتقييمه نهاية الحول

- وذلك لأن الذي يقيم نهاية الحول هو عروض التجارة وليس القرض نفسه لأن مبلغ القرض معروف ومعلوم لا يوجد ما يدعو إلى تقييمه، وما ورد بالفتوى رقم (3077) بتاريخ 1426/11/18هـ من أن المقرض والمقرض تجب عليهما زكاة القرض ولا يعتبر ذلك ثنيًا في الزكاة لأن المال الذي بحوزة كل منهما مختلف عن الذي لدى الآخر - في اعتقاد الشركة أن هذا القول لم يأخذ في الاعتبار أن عناصر زكاة عروض التجارة تحدد بالقياس المحاسبي، ومن ثم في تاريخ إخراج الزكاة فإن قيمة القروض



التي تكون ظاهرة بالقوائم المالية للمقرض والمقترض واحدة ومن ثم يكون المال المزكي لدى المقرض هو نفس المال المزكي لدى المقرض وما دام المال واحد فإن تزييته مرتين في العام تعتبر ثنيًا في الزكاة، إضافةً إلى ذلك فإن هذه التسهيلات استخدمت في تمويل رأس المال العامل وأن الأصل في القروض أن يتم تزييتها من قبل المقرض وألا تضاف لوعاء الزكاة للشركة إلا إذا ثبت استخدامها بشكل قاطع في تمويل أصول ثابتة.

وبناءً عليه يطالب المكلف بعدم إضافة رصيد هذه التسهيلات إلى وعاء الزكاة لعامي 2006م و2007م تجنباً لثني الزكاة وإحقاقاً للحق. ومن ثم إلغاء ما ترتب عليه من فروقات زكوية.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة بأن الهيئة تكتفي بما جاء في قرار اللجنة من حيثيات في تأييدها بإضافة التسهيلات (القروض) التي حال عليها الدور إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة التسهيلات (القروض) إلى وعاء الزكوي لعامي 2006م و2007م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه التسهيلات إلى وعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على ملىء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الدور أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعامي 2006م و2007م تبين أن بند التسهيلات ظهر تحت بند المطلوبات المتداولة بمبلغ (6,231,031) ريالاً في بداية عام 2006م، وفي نهاية العام ظهر بمبلغ (4,227,789) ريالاً، كما ظهر في نهاية عام 2007م بمبلغ (4,939,805) ريالاً وتضمن الايضاح رقم (8) من إيضاحات القوائم المالية الإفادة بأن الشركة حصلت على تسهيلات بموجب عقود مرابحة إسلامية مع أحد البنوك المحلية وقد تبين أن هذه التسهيلات نشأت في يناير من



عام 2005م، وأنها تسدد على أقساط شهرية بدأت من يناير من عام 2005م، كما تبين أن رصيد آخر المدة لغرض تيسير البنك ظهر بمبلغ (70,854) ريالاً وهو يمثل الفرق بين أول المدة والمسدد منه (1,400,420-1,471,274) ريالاً، وبما يتضح معه أن هذه التسهيلات مستمرة ومن ثم تصنف وتعد من القروض ومصادر التمويل طويلة الأجل التي حال عليها الحول، وفي ضوء ذلك وتطبيقاً للقاعدة المشار إليها أعلاه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند التسهيلات (القروض) إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م.

البند الرابع: الجاري المدين لعامي 2006م و 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد الهيئة في عدم حسم الجاري المدين من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم حسم الجاري المدين بمبلغ (24,846,164) ريالاً ومبلغ (22,204,506) ريالاً من وعاء الزكاة لعامي 2006م و 2007م على التوالي مستندةً في ذلك على أن الجاري المدين لا يُعد من قبيل الاستثمارات، كما أن الهيئة استندت إلى أن القوائم المالية لعام 2006م لم يكن بها أرباح مرحلة، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بأن الجاري المدين للشركاء نتج عن بيع وتحويل استثمارات الشركة بشركة (أ) بمصر، وقد بلغت الأرباح المبقة في 2006/12/31م (6,738,658) ريالاً، وبما أن هذا المبلغ له ما يقابله من أرباح ومبالغ أخرى بحقوق الشركاء فإن الشركة تطالب بحسمه من الوعاء الزكوي لعامي 2006م و 2007م.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة بأن ما تود الهيئة اضافته إلى ما ورد في قرار اللجنة من حيثيات حول هذا البند، هو أن ما ذكره ممثل المكلف في مذكرته الاستئنافية أن هناك أرباح مبقة لعام 2006م مقدارها (6,738,658) ريالاً غير صحيح حيث إن هذا المبلغ هو أرباح نفس العام بعد تخفيضها بجزء من الأرباح الموزعة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الحساب الجاري المدين من وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم رصيد هذا الحساب من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ووفقاً لما تقرر شرعاً من قبول لمبدأ الشخصية الاعتبارية للشركة ذات المسؤولية المحدودة، فإن تعامل الشركاء مع الشركة يجب أن يصنف بحسب التعامل، أي باعتبارهم ملاكاً يقدمون رأس المال ويستلمون الأرباح، أو باعتبارهم



متعاملين مستقلين يقترضون الشركة ويقترضون منها، وهذا ما نظمته الرأي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في هذا الخصوص، وعليه فإنه يجب أن ينظر إلى مكونات الحساب الجاري ويرد كل مكون إلى وضعه الصحيح في قائمة المركز المالي لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للشركة لعامي 2006م و2007م وإيضاحاتها تبين أن جاري الشركاء - المدين - ظهر في نهاية عامي 2006م و2007م بمبلغ (24,846,164) ريالاً، وأن الايضاحين (7و6) من إيضاحات القوائم المالية تفيد "بأن الشركة قامت ببيع حصتها البالغة (90%) من رأس مال الشركة (ج)(الشركة التابعة) وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في جمهورية مصر العربية لكل من - شركة (د) ، وشركة (هـ). مناصفة طبقاً للعقد الموقع في 2006/12/27م، وتم تحديد سعر البيع على أساس القيمة الاسمية للاستثمار والذي يمثل صافي القيمة الدفترية، والذي تم بناءً عليه سداد قيمة البيع على دفعتين في عام 2008م و عام 2010م وتم تحميل جاري الشركاء بالتساوي بصافي قيمة الاستثمار الدفترية وجار اتخاذ الإجراءات القانونية لتسجيل عملية البيع"، وبناءً عليه وحيث إن تعليمات جباية الزكاة لا تجيز حسم الحساب الجاري المدين إلا في حال كان هناك أرباح مرحلة، وحيث إن الأرباح التي أشار إليها المكلف في مذكرة استئنافه البالغة (6,738,658) ريالاً هي أرباح عام 2006م وليست أرباح مرحلة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم رصيد الحساب الجاري المدين من وعائه الزكوي لعام 2006م، أما عام 2007م ونظراً لوجود أرباح مرحلة من عام 2006م، فإن اللجنة تؤيد حسم رصيد الحساب الجاري المدين من الوعاء الزكوي لعام 2007م بما لا يتجاوز الأرباح المرحلة البالغة (2,638,658) ريالاً.

البند الخامس: قطع الغيار.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بزوال الخلاف بين المكلف والهيئة فيما يخص بند قطع الغيار لعام 2006م. أورد المكلف في مذكرة استئنافه بند قطع الغيار، وذكر أن الخلاف بشأن هذا البند منتهياً لقبول الهيئة حسمه من الوعاء الزكوي، وفي ضوء ذلك تم صرف النظر عنه.

البند السادس: الأرباح الموزعة لعام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد الهيئة في إضافة فرق أرباح موزعة بمبلغ (1,000,000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أيدت الهيئة في حسم أرباح موزعة بمبلغ (12,658,455) ريالاً بينما الأرباح الموزعة فعلاً هي مبلغ (13,658,455) ريالاً، وذكر أن اللجنة الابتدائية تجاهلت الخوض في الأرباح المرحلة



لعام 2005م حيث ظهرت الأرباح لهذا العام بمبلغ (13,702,486) ريالاً وهذا المبلغ هو أرباح عام 2005م، وبناء عليه تطالب الشركة بحسم كامل قيمة الأرباح الموزعة البالغة (13,658,455) ريالاً بدلاً من (12,658,455) ريالاً.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة بأن الهيئة فيما يخص الأرباح الموزعة لا توجد لديها إضافة عما جاء في قرار اللجنة حول هذا البند سوى أن الهيئة تقدم للجنة صورة من حسابات المكلف لعامي 2006م و2007م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة فرق أرباح موزعة بمبلغ (1,000,000) ريال إلى الوعاء الزكوي لعام 2006م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة فرق هذه الأرباح إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية لعامي 2005م و2006م وإيضاحاتها، وكذلك الاقترارات والربوط الزكوية، تبين أن رصيد الأرباح المدورة في 2005/1/1م ظهر بمبلغ (10,626,218) ريالاً، وبلغ مقدار أرباح عام 2005م (13,702,486) ريالاً، المحول منها للاحتياطي النظامي (1,370,249) ريالاً، وبلغت الأرباح الموزعة في عام 2005م (10,300,000) ريال، وظهر رصيد نهاية عام 2005م بمبلغ (12,658,455) ريالاً وبلغ مقدار أرباح عام 2006م (8,598,509) ريالات، المحول منها للاحتياطي النظامي (859,851) ريالاً، وبلغت الأرباح الموزعة في عام 2006م (13,658,455) ريالاً، وظهر رصيد الأرباح المبقاة نهاية عام 2006م بمبلغ (6,738,658) ريالاً، كما تبين أن الهيئة في ربطها أضافت إلى نتيجة حسابات عام 2006م مبلغ (1,000,000) ريال تأسيساً على أن الأرباح القابلة للتوزيع هي الأرباح المرحلة من عام 2005م ومقدارها (12,658,455) ريالاً، و تبين أن صافي أرباح عام 2005م قبل حسم الاحتياطي النظامي ظهر بمبلغ (13,702,249) ريالاً وهو ما دعى المكلف أن يقول بأن التوزيعات البالغة (13,702,249) ريالاً هي من أرباح عام 2005م، وبرجوع اللجنة إلى قائمة التدفقات النقدية لعام 2006م تبين أنها تفصح عن توزيعات أرباح خلال عام 2006م مقدارها (13,658,455) ريالاً، وحيث إن الهيئة لم تطعن في حقيقة حدوث ونظامية هذه التوزيعات وإنما اكتفت وأسست وجهة نظرها على أن الأرباح المرحلة من عام 2005م التي يمكن توزيعها تبلغ (12,658,455) ريالاً، دون النظر إلى أن الأرباح الدفترية المحققة في عام 2005م تبلغ (13,702,249) ريالاً قبل تجنب الاحتياطي النظامي، وأنه يمكن العدول عما قررت الشركة تحويله للاحتياطي النظامي بتوزيعه، كما أن اللجنة لم تجد ما يمنع أن يتم التوزيع خلال العام من أرباح العام نفسه، وبناء عليه وحيث إن الأرباح البالغة (13,658,455) ريالاً خرجت من ذمة الشركة خلال عام 2006م كتوزيعات، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الفرق البالغ (1,000,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2006م.



البند السابع: الأصول الثابتة والاستهلاك لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد الهيئة في حسم صافي الأصول الثابتة وفق ما جاء بالقوائم المالية للمكلف لعام 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة لم تقم بحسم فرق الاستهلاك البالغ (194,430) ريالاً، وكذلك أرباح بيع أصول ثابتة بمبلغ (431,985) ريالاً، من صافي ربح العام المعدل، والشركة لا توافق على هذا الإجراء وذلك لأن هذان البندان يعالجان وفق النظام الضريبي الجديد والذي ينطبق على الزكاة، كذلك وفقاً لتعميم الهيئة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ من خلال الجدول رقم (4) الخاص بالأصول واستهلاكاتها حيث تضاف أو تخصم فروقات الاستهلاك حسب طبيعتها لتعديل صافي الربح، أما فيما يتعلق بأرباح بيع الأصول الثابتة فيتم خصمها كون أنها تخفض الأصول من خلال قيمة التعويض النقدي الناتج عن عملية البيع بالقوائم المالية ومن ثم فإنها تكون قد خضعت للزكاة بهذا التخفيض وفي حالة تأييد اللجنة هذا الإجراء فإن الأرباح تكون قد خضعت للزكاة مرتين الأولى بتخفيضه للأصول والثانية كونه ضمن الإيرادات الأخرى كمتحصلات عن بيع أصول وليس كما ذكرت الهيئة وأيدتها اللجنة بالأثر لها، وكما هو معلوم فإنه يُعرف بالثني في الزكاة وهو محرم شرعاً، ومن ثم فإن مبلغ الأصول الثابتة الواجب حسمها من وعاء الزكاة حسب الجدول رقم (4) ووفقاً لتعميم الهيئة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ كان على النحو التالي:

البيان	ريالاً
صافي الأصول الثابتة جدول رقم (4) عمود (11)	55,491,433
يضاف: 50% من إضافات العام	4,420,492
يخصم: 50% من تعويضات العام	(1,223,907)
المجموع	58,688,018
إنشاءات تحت التنفيذ	4,335,730
الأصول الخاضعة للزكاة	63,023,748



وذكر المكلف أنه قدم هذه التسوية مع الإقرار الزكوي بالكشف رقم (21) ومن ثم يطالب بأن يتم الأخذ بما ورد بالكشف رقم (4) لصحة الحساب وتطبيقاً لتعميم الهيئة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/07/24هـ.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ تضمنت الإفادة أنه بالإضافة إلى ما ورد في حيثيات قرار اللجنة حول هذا البند فيما يتعلق بمطالبة ممثل المكلف بحسم أرباح الأصول الثابتة فإن الخطاب الوزاري رقم (1/32) بتاريخ 1426/3/15هـ، المبلغ بتعميم الهيئة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ، قد حدد مواد النظام الضريبي الجديد التي تطبق على مكلفي الزكاة الشرعية وهي المواد (17)، من (22 إلى 27)، (60/أ،ب،د)، (61) فقط في حين أن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول منصوص عليها في المادة (8) من اللائحة التنفيذية للنظام وعليه فهي لا تنطبق على المكلف كونه مكلف زكوي وليس ضريبي، كما لا يحق لممثل المكلف المطالبة بحسم أرباح الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي عن الأعوام محل الاعتراض كونها ربح متحقق فعلياً يجب خضوعه للزكاة الشرعية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف معالجة فرق الاستهلاك البالغ (194,430) ريالاً، وأرباح بيع الأصول البالغة (431,985) ريالاً وفقاً للمادة (17) من نظام ضريبة الدخل، ووفقاً للتعميم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ ضمن الكشف (4) الخاص بالأصول الثابتة واستهلاكاتها ومن ثم حسمها من صافي ربح العام المعدل، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه المبالغ من صافي الأرباح لعام 2007م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بفرق الاستهلاك البالغ (194,430) ريالاً، والثاني يتعلق بأرباح بيع أصول ثابتة بمبلغ (431,985) ريالاً و يرجوع اللجنة إلى المادة (17) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بالأصول الثابتة واستهلاكاتها، والمادة (8) من اللائحة التنفيذية، تبين أنها تنص على (لا يتم حساب ربح أو خسارة للأصول التي تخضع للاستهلاك بموجب النظام عند التخلص منها، ويتم معالجة الأثر الناتج عن التخلص من هذه الأصول ضمن طريقة الاستهلاك التي حددها النظام)، وهذا النص مرتبط بالمادة (17) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بالأصول الثابتة واستهلاكاتها ولا يمكن فصل المادة (8) من اللائحة عن المادة (17) من النظام عند حساب الأصول الثابتة واستهلاكاتها. لذا ولغرض حساب الوعاء الزكوي، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه معالجة فرق الاستهلاك وأرباح بيع الأصول وفقاً لما نصت عليه المادة (17) من النظام، والمادة (8) من اللائحة التنفيذية.



البند الثامن: مكافآت أعضاء مجلس الإدارة لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) بتأييد المكلف في حسم مكافآت أعضاء مجلس الإدارة في حدود راتب المثل من الوعاء الزكوي لعام 2007م.

أورد المكلف في مذكرة استئنائه مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وذكر أن الخلاف حول هذا البند يُعد منتهيًا حيث صدر قرار اللجنة مؤيدًا للشركة، وفي ضوء ذلك تم صرف النظر عنه.

البند التاسع: الأرباح المبقاة لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/9) بتأييد الهيئة في إضافة الأرباح المبقاة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أيدت الهيئة في إضافتها للأرباح المدورة البالغة (2,638,658) ريالاً إلى وعاء الزكاة والشركة لا توافق على هذا الإجراء وذلك لوجود مقابل لهذه الأرباح من رصيد مدين للشركاء وقد تم إيضاح ذلك بالكشف رقم (24) المرفق بالإقرار الزكوي على النحو التالي:

البيان	ريالاً
الأرباح المدورة في بداية السنة	6,738,658
يخصم: الأرباح الموزعة	(4,100,000)
يخصم: مطلوب من أطراف ذات علاقة (شركاء) في حدود الأرباح غير الموزعة	(2,638,658)
الرصيد الخاضعة للزكاة في نهاية السنة	--

والشركة ترى أن اللجنة في تأييدها للهيئة استندت على أن المبلغ المعترض عليه قد حال عليه الحول القمري وهنا تجدر الإشارة إلى أن حول المكلف هو حول حساباته وبما أن الشركة تعتمد الحول الميلادي لقياس حساباتها فومن ثم فهي تُحاسب زكويًا وفقًا للسنة المالية التي تتخذها أساسًا لحساباتها، وأن التعليمات المطبقة لدى الهيئة بخصوص الأرباح



المدورة تقضي بحسم هذه الأرباح من وعاء الزكاة إذا كان هنالك ما يقابلها من رصيد مدين للشركاء ومن ثم فإن الإجراء الذي اتبعته الشركة يتماشى مع هذه التعليمات.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/7/27هـ، إلا أن هذه المذكرة لم تتضمن أي تعليق على هذا البند، وبرجوع اللجنة إلى وجهة نظر الهيئة المبينة في القرار الابتدائي تبين أنها تفيد بأن الهيئة قامت بإضافة الأرباح المدورة لوعاء الزكاة طبقاً لتعليمات الهيئة، ولم يحسم ما يقابلها من الجاري المدين، حيث إن الجاري المدين ليس خاضعاً بمسحوبات الشركاء، وإنما تم اقفال حساب تمويل الاستثمار الذي لم يعتمد بالأصل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الأرباح المبقاة إلى الوعاء الزكوي لعام 2007م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظره، في حين لم تعلق الهيئة على هذا البند في ردها على الاستئناف.

وبعد الدراسة تبين للجنة أن مطالبة المكلف بعدم إضافة الأرباح المبقاة البالغة (2,638,658) ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعام 2007م، مبنية على عدم قيام الهيئة بحسم الجاري المدين من الوعاء الزكوي لعام 2007م، وحيث انتهت هذه اللجنة في البند الرابع من هذا القرار إلى تأييد طلب المكلف حسم الجاري المدين بما لا يتجاوز الأرباح المبقاة البالغة (2,638,658) ريالاً، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الأرباح المبقاة إلى وعائه الزكوي لعام 2007م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (1/2) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م، وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ب- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند مكافآت العاملين إلى وعائه الزكوي لعام 2006م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند التسهيلات (القروض) التي حال عليها الحول إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م.

4/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم رصيد الحساب الجاري المدين من وعائه الزكوي لعام 2006م وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم كامل رصيد الحساب الجاري المدين من وعائه الزكوي لعام 2007م على أن يكون الحسم بما لا يتجاوز قيمة الأرباح المرحلة البالغة (2,638,658) ريالاً وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

5- صرف النظر عن بند قطع الغيار لعام 2006م.

6- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة فرق الأرباح الموزعة البالغة (1,000,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2006م، وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

7- تأييد استئناف المكلف في طلبه معالجة فرق الاستهلاك وأرباح بيع الأصول وفقاً لأحكام المادة (17) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (8) من اللائحة التنفيذية وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

8- صرف النظر عن بند مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

9- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الأرباح المبقاة البالغة (2,638,658) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2007م، وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،



رقم القرار: 1731

سنة القرار: 1438

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل

الموضوع

ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة

المبدأ

1. تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
2. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/8/5هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستثناءات المقدم من فرع شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (16) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي 2010م و2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/22هـ كل من: كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/420) بتاريخ 1435/6/24هـ — وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (501) بتاريخ 1435/8/21هـ، كما قدم المكلف مستندًا يفيد سداد مبلغ (2,709,382) ريالًا لقاء فروقات الضريبة المستحقة وضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: التأمينات الاجتماعية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض المكلف على عدم حسم التأمينات الاجتماعية المدفوعة نيابة عن الموظفين وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أيدت الهيئة بتعديل نتائج الأعمال بالمصروفات البالغة (6,551) ريالًا و(6,812) ريال، على التوالي لعامي 2010م و2011م على أساس أن هذه المبالغ تمثل فرق في اشتراكات التأمينات الاجتماعية غير مقبولة الحسم نظاميًا، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بأن هذا الفرق يمثل اشتراكات معاشات للسعوديين بواقع 9% تحمّلها الشركة بالنيابة عن الموظفين السعوديين، وإن عقود العمل المبرمة مع الموظفين السعوديين توضح بأن الشركة تتحمل جميع المصاريف المتعلقة بالتأمينات الاجتماعية، كما إن الشركة تقوم بقيد مصاريف التأمينات الاجتماعية الفعلية ضمن حساباتها التي يتم المصادقة عليها من قبل مراجعي الحسابات عند إصدار القوائم المالية المدققة، كما إن المبالغ المذكورة أعلاه تمثل مصاريف فعلية تكبدها الشركة وهي لازمة لممارسة نشاطها، ومن ثم فهي جائزة الحسم كمصروف ضريبي طبقًا للنظام، وقدم المكلف تعزيز لوجهة نظره عينة من عقود العمل، وبناءً عليه تطالب الشركة بقبول مصاريف التأمينات الاجتماعية لعامي 2010م و2011م كمصروف ضريبي وصولًا للدخل الخاضع للضريبة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلها مذكرة مؤرخة في 1438/5/18هـ تضمنت الإفادة أنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة الواردة في القرار الابتدائي تفيد الهيئة بأنه تم الاطلاع على شهادة التأمينات الاجتماعية وتبين أن هناك فرقًا في اشتراكات التأمينات الاجتماعية محمل بالزيادة وفيما يلي تفاصيل ذلك:



بيان	2010م (بالريال)	2011م (بالريال)
المحمل على الحسابات	231,757	225,620
الواجب تحميله	199,216	191,558
الفرق المحمل بالزيادة	32,757	34,062
الضريبة	6,551,4	6,812,4

وفي ضوء ذلك قامت الهيئة بإضافة الفرق المحمل بالزيادة لصافي الربح للعامين المشار إليهما أعلاه، وبناءً عليه فإن إجراء الهيئة يعد سليماً، حيث لا يجوز تحميل مصروفات أكثر من المصروفات النظامية، كما أن المصروف محل الخلاف يعد من المصاريف غير جائزة الحسم وفقاً للمادة التاسعة الفقرة (8) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي التي نصت على أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي ما نصه: (8)... مساهمات صاحب العمل في صناديق التقاعد النظامية وصناديق التوفير والادخار المؤسسية وفقاً لأنظمة المملكة...، وكذلك المادة العاشرة الفقرة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على أنه لا يجوز حسم المصاريف الآتية وذكر منها: (حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصندوق معاشات التقاعد، والتأمينات الاجتماعية، أو صناديق التوفير والادخار) مما أيدت معه اللجنة الابتدائية وجهة نظر الهيئة برفض اعتراض المكلف على هذا البند وفقاً للحيثيات الواردة بالقرار، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم التأمينات الاجتماعية المدفوعة نيابة عن العاملين ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2010م و2011م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الفروقات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من إيضاحات وبيانات ومستندات تبين أن المبالغ التي عدلت الهيئة بها نتيجة الحسابات لعامي 2010م و2011م تمثل فرق التأمينات الاجتماعية (حصة العاملين) التي سددتها الشركة وتكبدها نيابة عن العاملين وفقاً لعقود العمل، وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل وإلى اللائحة التنفيذية تبين أن الفقرة (9) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية التي تحدد المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم المصاريف الآتية ومنها - حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصندوق معاشات التقاعد، والتأمينات الاجتماعية، أو صناديق التوفير والادخار".



لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2010م و2011م بفرق التأمينات الاجتماعية التي تكبدتها الشركة نيابة عن العاملين.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس أ- رفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية واستشارية وفقًا لحثيات القرار.

ب - رفض طلب المكلف فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% بدلًا من 15% وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أيدت الهيئة في حساب ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المدرجة ضمن قائمة الدخل لعامي 2010م و2011م، على أساس أن هذه المبالغ تم دفعها للمركز الرئيسي وأن الشركة تعد منشأة دائمة لغير مقيم كما هو موضح في القوائم المالية مما نتج عنه فروقات ضريبية استقطاع بمبلغ (1,60,9,921) ريالًا كما يلي:

المجموع	السنة		البيان
	2011م	2010م	
10,732,816	3,832,050	6,900,766	رواتب الموظفين المركز الرئيسي
1,609,921	574,807	1,035,114	ضريبة بواقع 15%

وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بأن نشاط الفرع في المملكة مقتصر على تمثيل شركة (أ) - اسبانية الجنسية "المركز الرئيس" كفرع مؤقت في المملكة وتقديم خدمات الدعم والإشراف للعملاء وفقًا للترخيص رقم (627) والذي نص على "طبقًا لأحكام المادة (228) من نظام الشركات وموافقة وزير التجارة والصناعة على الطلب المقدم من شركة (أ) - اسبانية الجنسية فقد تم الترخيص المؤقت للشركة لتمكين من إنهاء الأعمال الموكلة إليها"، ويعتبر هذا الترخيص ملغيًا بانتهاء مدة العقد الصادر له الترخيص، وإن الفرع مفوض بالتوقيع نيابة عن المركز الرئيسي مع العملاء بموجب الترخيص المؤقت أعلاه، بالإضافة إلى أن الفرع لا يقوم بأي أعمال نيابة عن المركز الرئيسي لصالح عملائها في المملكة حيث إن المركز الرئيسي هو من يقوم بذلك، وعليه فإن تمثيله للمركز الرئيس وتوقيع العقود نيابة عنه بموجب التصريح المؤقت بالإضافة إلى قيام المركز الرئيسي بتنفيذ الخدمات لعملائه في السعودية عن طريق فرعه المؤقت، أهل المركز الرئيسي بأن يكون لديه منشأة دائمة لأغراض تنفيذ عقود محددة بموجب الترخيص والسجل التجاري المؤقت لفرعه، ناهيك عن أن المركز الرئيس هو المسؤول فعليًا عن جميع الالتزامات المناطة به الناشئة عما يبرمه من عقود في المملكة، إلا أن المركز الرئيس اضطر للحصول على رخصة فرع مؤقت للالتزام



بشروط عقود مع عملائه في المملكة والتي من ضمنها ضرورة توافر مكتب لها في المملكة، لذا فإن الجهة الخاضعة للضريبة هو المركز الرئيسي وليس الفرع المؤقت.

وبناءً على ما تقدم، فإن الشركة تستغرب من ربط الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على رواتب ومزايا موظفي المركز الرئيسي العاملين على عقد جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، ويتسأل المكلف هل من المعقول أن يتم إخضاع المركز الرئيسي لضريبة الدخل عن أرباحه المتحققة من عقود في المملكة، وفي نفس الوقت يتم إخضاع تكاليفه لضريبة الاستقطاع، وفي ضوء ذلك تؤكد الشركة أن طبيعة المصروفات التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع من حيث الجوهر تمثل رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس الذين يعملون على مشروع (ب)، وحيث إن هذه المصروفات تمثل رواتب وأجور، فإنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع، ولابد للهيئة التفريق ما بين الفرع المؤقت والفرع الدائم حيث إن الفرع الدائم له شخصية اعتبارية مستقلة قادرة على تنفيذ العقود بكوادرها دون الحاجة إلى المركز الرئيس إلا إذا تطلب الأمر في بعض الأحيان ذلك والتي تكون في حينها خدمات فعلية مقدمة من المركز الرئيس للفرع وفي هذه الحالة، فإن المستفيد من الخدمة هو الفرع وليس العملاء، بينما الفرع المؤقت ما هو إلا شخصية تمثيلية للمركز الرئيس وغير مؤهل فعلياً لتنفيذ العقود وسبب وجوده أساساً هو حصول المركز الرئيس على عقود تتطلب تواجد مكتب له في المملكة، وبناءً عليه فإن تكاليف موظفي المركز الرئيسي العاملين على عقد (ب) لا تخضع لضريبة الاستقطاع حيث إن تلك التكاليف قد تكبدت من جهة مقيمة بصفته منشأة دائمة بناءً على نص المادة الثامنة والستون من النظام حيث نصت الفقرة (أ) منه على ما يلي: "أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع".

وعليه فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تستقطع في حالة أن المركز الرئيسي قام بدفع مبالغ مقابل خدمات تحققت من مصدر دخل في المملكة إلى جهات غير مقيمة والتي لا تنطبق على حالة هذه الشركة حيث إن المركز الرئيسي تكبد تكاليف فعلية، ولم يقدّم مبالغ إلى جهة غير مقيمة مقابل تكاليف تلك الخدمات الفنية، وعليه فإن تكاليف الخدمات الفنية المحملة من المركز الرئيس إلى فرعه المؤقت لا تعد خدمات مقدمة من جهة غير مقيمة إلى جهة مقيمة حيث إن تلك التكاليف تكبدت فعلياً في المركز الرئيس والذي يعتبر جهة مقيمة بصفته منشأة دائمة ولم يتم دفع مبالغ من قبل المركز الرئيس إلى جهات غير مقيمة، والجدير بالذكر أن تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المركز الرئيس ليس الهدف منها تقديم خدمة إلى فرعه المؤقت وإنما لإنجاز الأعمال المتعلقة بالخدمات المتفق عليها في العقود مع العملاء في المملكة، وأضاف المكلف بأن قرار اللجنة الابتدائية فيما يخص اتفاقية الازدواج الضريبي بين المملكة ومملكة إسبانيا قد جانبه الصواب في تفسير الاتفاقية وأنه قد تم الخلط في التفسير بين ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع، وبما لا يتعارض مع ما تقدم أعلاه، تود الشركة الإفادة بأنه قد تأكد ذلك أيضاً في نص المادة (7) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة ومملكة إسبانيا، فإن المبالغ المدفوعة من المنشأة



الدائمة أو الفرع للمركز الرئيسي مقابل خدمات تمثل جزءً من أرباح الشركة الأم التي يجب أن تخضع للضريبة فقط في إسبانيا، لذلك فإن الشركة تعتقد بأن فرض ضريبة استقطاع طبقاً للقانون الضريبي السعودي على المدفوعات من المنشأة الدائمة أو الفرع للمركز الرئيسي عليه أن يتوافق مع نصوص اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة، وإن تطبيق أي معالجة أخرى سيتعارض مع المعايير المقبولة عالمياً بأن الدول التي يوجد فيها منشأة دائمة أو فرع تستطيع جباية ضريبة الدخل فقط على أرباح الأعمال المنفذة من قبل هذه المنشأة الدائمة أو الفرع، كما إن فرض ضريبة استقطاع طبقاً للقانون الضريبي السعودي على المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة أو الفرع إلى مركزه الرئيسي مقابل خدمات سوف يؤدي إلى فرض الضريبة مرتين على النشاط المنفذ في البلد الأم، حيث إنه استناداً إلى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المطبقة فإن السلطات الضريبية في البلد الأم لن تمنح الإعفاء الضريبي للشركة لأنه بحسب ما جاء في الاتفاقية فإن إخضاع هذا الدخل للضريبة هو من حق السلطات الضريبية الإسبانية مما سوف يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلها مذكرة مؤرخة في 1438/5/18هـ تضمنت الإفادة بأنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل الواردة في القرار الابتدائي، تود الهيئة أن تضيف ما يلي بشأن ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المدفوعات الموضحة ادناه:

الأعوام	2010م (بالريال)	2011م (بالريال)
المبالغ المدفوعة	6,900,766	3,832,050
ضريبة الاستقطاع	1,035,114	574,807

1- استندت الهيئة في إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مع ملاحظة أن النظام الضريبي لا يشترط لخضوع تلك المبالغ للاستقطاع الممارسة في المملكة وإنما العبرة بمصدرية الدخل، وقد صدر للمكلف ذاته قرار من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض برقم (5) لعام 1435هـ أيد إجراء الهيئة في إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) طبقاً للمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي المعدل بالقرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ التي يتضح منها أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات فنية أو استشارية للمركز تخضع لنسبة 15%.

2- بالرجوع للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وبعد دراسة الاتفاقية التي أشار إليها المكلف في لائحة استئنافه تبين منها ما يلي:

أ- أن المكلف ينطبق عليه تعريف المنشأة الدائمة وفقاً للمادة (4) من النظام الضريبي الفقرة (ب4) والتي تنص على أن من ضمن المنشأة الدائمة: فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة، أما ما دفع به المكلف من أنه فرع موقت يزاول مشروعاً واحداً فلا أثر له في تصنيفه منشأة دائمة لأغراض فرض الضريبة، وعليه فإن المبالغ المحولة



من الفرع إلى مركزه الرئيس مقابل الخدمات الفنية تخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا لأحكام المادة (68) من النظام الضريبي، والمادة (63) من لائحته التنفيذية، وذلك باعتبار أن المدفوع له المبلغ هو جهة غير مقيمة حصلت على دخل من مصدر في المملكة.

ب- تبين للهيئة أيضًا أن أحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي أكدت على تعريف المنشأة الدائمة، حيث نصت المادة الخامسة من هذه الاتفاقية على أن عبارة المنشأة الدائمة تعني "المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلال مزاولة نشاط المشروع كليًا أو جزئيًا"، وتشمل عبارة المنشأة الدائمة بوجه خاص: فرع مكتب مصنع، ورشة، كما نصت نفس المادة في الفقرة (3) على أن الأعمال الإشرافية تمثل منشأة دائمة إذا استمرت تلك الأعمال مدة تزيد في مجموعها عن ستة أشهر خلال أي مدة اثني عشر شهرًا والذي ترى الهيئة أن المكلف يعد منشأة دائمة وفقًا لأحكام الاتفاقية المشار إليها أعلاه.

ج- يعتبر الفرع منشأة دائمة طبقًا للمادة (الثانية والثالثة والرابعة) من النظام الضريبي، حيث: يزاول الفرع أعماله في المملكة بموجب قرار صادر عن وزارة التجارة كما أنه ورد بتقرير مراقب الحسابات بالقوائم المالية أن تلك القوائم تخص شركة (أ) فرع المملكة.

- أن الشركة لديها سجل تجاري متضمنًا الجنسية والكيان القانوني وهو فرع شركة مساهمة أجنبية.
- أن شهادة التأمينات الاجتماعية للأعوام محل الاعتراض توضح أن فرع الشركة بالمملكة لديه اشتراك في المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

- وفي ضوء ذلك يتضح أن فرع الشركة يعتبر منشأة دائمة لغير مقيم، ومن ثم فالإجراء الذي قامت به الهيئة بإخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع بواقع 15% صحيحًا وسليمًا وفقًا للنصوص النظامية المرعية.
- أما ما يخص استفسار اللجنة حيال رد الهيئة على ما ذكره المكلف بخصوص الاتفاقية الموقعة مع مملكة اسبانيا بخصوص عدم الازدواج الضريبي، فيجاب عنه بما يلي:

- أنه وفقًا لأحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي، فإن مقيمي اسبانيا الذين يحققون دخلًا في المملكة ملزمون بدفع الضرائب وفقًا لأحكام النظام الضريبي في المملكة، وعليه فإن المركز الرئيس للمكلف يمكنه الاستفادة من إزالة الازدواج الضريبي عند دفعه الضريبة في اسبانيا، وفقًا لأحكام المادة الرابعة والعشرين فقرة (2) من تلك الاتفاقية، الأمر الذي معه قررت اللجنة الابتدائية رفض اعتراض المكلف على إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.

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 فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس، وفي طلبه فيما لو



تقرر تأييد فرضها أن تكون بنسبة 5% بدلاً من 15%، في حين تتمسك الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات وبنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين من الإيضاح (1) أن المكلف (فرع شركة (أ) مؤسسة بموجب القوانين المعمول بها في إسبانيا) يزاول النشاط في المملكة بموجب الترخيص المؤقت رقم (627) بتاريخ 1402/2/6هـ وتم تجديده لغاية 1435/12/30هـ بالإضافة إلى السجل التجاري رقم (.....) بتاريخ 1411/3/7هـ، ويقتصر نشاط هذا الفرع على القيام بخدمات الإشراف وعلى إنشاء الموقع ومسح الأراضي وخدمات التصميم ل(ب) طبقاً للترخيص المؤقت.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (2) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية).

وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%، كما تبين أن المادة (5) تنص على "أ- يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

7- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.

ج- لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة".

وتبين أن المادة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ نصت على "1- تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة.

2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:



أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (الثامنة والستين) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة.

وتبين أن الفقرة (1) من المادة (63) تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%", كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحقت من مصدر في المملكة: ...

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.

كما أن القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية ينص على "أولاً: ط- تعدل الخاتمين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة "1" من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%،...".

وحيث إن فرع الشركة الأجنبية الذي يزاوّل النشاط في المملكة يعد منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة، وفقاً للمادة (4) من نظام ضريبة الدخل والمادة (1) من اللائحة التنفيذية، ويخضع للضريبة بموجب الفقرة (ج) من المادة (2) من نظام ضريبة الدخل، وتنطبق عليه أحكام ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية في حال قيامه بدفع مبالغ لجهات غير مقيمة من مصدر في المملكة بما فيها المركز الرئيس، وتحسب الضريبة على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس نظير خدمات فنية بنسبة 15% طبقاً للفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، وترفض بالأغلبية طلبه أن تكون الضريبة المستقطعة بنسبة 5% وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح للمركز الرئيس وفقاً لحثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة قامت بحساب ضريبة استقطاع بواقع 5% على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس استنادًا إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، تأسيسًا على أن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند التسوية بين الحسابات وأن هذه التسوية تعتبر بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات الدافعة والمستلمة جهات مرتبطة، فتكون العبرة بتاريخ إثبات القيد في الدفاتر، وفي هذا الخصوص فإن الشركة بالإضافة إلى ما تم ذكره في مذكرة الاعتراض بخصوص الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس، تود التنويه بأن الحسابات المقدمة للهيئة هي حسابات لفرع منشأة دائمة كما تم بيانه في الفقرات السابقة، وأن الفرع لا يملك خيارًا سوى قيد صافي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن كل عام في حساب المركز الرئيس فلا يوجد مفهوم حساب الأرباح المبقاة لدى الفرع لأن التعامل مع الفرع من قبل المركز الرئيس يتم كمعاملة مركز تكلفة، الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئة بحساب ضريبة الاستقطاع على أساس فهمها بأن هذه المبالغ تم سدادها وتحويلها للمركز الرئيس، واستنادًا إلى ما تقدم، فإنه لا يجب حساب ضريبة استقطاع عن صافي الأرباح المقيدة في حساب المركز الرئيس.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلها مذكرة مؤرخة في 1438/5/18هـ تضمنت الافادة أنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة الواردة في القرار الابتدائي، تود أن تضيف فيما يخص الأرباح الموزعة البالغة لعامي 2010م و2011م على التوالي مبلغ (3,804,950) ريالًا ومبلغ (2,286,835) ريالًا ما يلي:

1- تم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس وفقًا للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، حيث تبين من خلال دراسة القوائم المالية للمكلف أنه قام بإقفال الأرباح المحققة عن العامين محل الاعتراض في حساب المركز الرئيس ولأن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات والتي يعتبر فيها تاريخ التسوية هو بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات الدافعة والمستلمة جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ القيد في الدفاتر، ومن ثم فإن إجراء الهيئة يتفق مع النظام.

2- أن القوائم المالية للمكلف لسنوات الخلاف، وتحديدًا قائمة التدفقات النقدية، والإيضاح رقم (7) تفيد بأن المكلف قد حول أموالاً لمركزه الرئيس تفوق أرباحه السنوية، وفقًا لما رأيته اللجنة الابتدائية في قرارها المتعلق بالبند الثاني من هذا القرار حول علاقة المكلف بمركزه الرئيس، ولثبوت واقعه التحويل، وعلى ضوء ذلك رفضت اللجنة الابتدائية اعتراض المكلف حيال هذا البند وفقًا للحجثيات الواردة في القرار الابتدائي.

3- أن اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين المملكة ومملكة إسبانيا "الفقرة (9) من البروتوكول الملحق بالاتفاقية " تجيز لحكومة المملكة فرض ضريبة على الأرباح المحولة، بنفس النسبة المقررة في اللائحة التنفيذية وهي 5%، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.



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 فرض ضريبة استقطاع على المبالغ (الأرباح) المحولة للمركز الرئيس (المقفلة في حساب المركز الرئيس)، في حين تتمسك الهيئة بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: "وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة 5%..."

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة، واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة والشركات الزميلة) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لضريبة الاستقطاع، وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة، ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد المبالغ بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، ومن ثم فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين



الحسابات يعد تاريخاً للدفع، وقد طلبت اللجنة من ممثل الهيئة أثناء جلسة الاستماع توضيح الأساس النظامي الذي اعتمدت عليه لاعتبار الأرباح المقيدة (المقفلة) في حساب المركز الرئيسي مبالغ مدفوعة وخاضعة لضريبة الاستقطاع فكانت الإجابة بالخطاب المؤرخ في 1438/5/18هـ، وتضمنت الإفادة بأن فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة (المقفلة) في حساب المركز الرئيسي يستند إلى المادة (68) من النظام، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وتبين من دراسة القوائم المالية لعامي 2010م و2011م أنه تم إقفال الأرباح المحققة في حساب المركز الرئيس، كما أن قائمة التدفقات النقدية، والإيضاح رقم (7) من إيضاحات القوائم المالية، تفيد بأن المكلف قد حول أموالاً لمركزه الرئيس تفوق أرباحه السنوية، وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف لعامي 2010م و2011م تبين من قائمة الدخل وكذلك قائمة التدفقات النقدية أنه تم إقفال صافي دخل العام بمبلغ (3,804,950) ريالاً ومبلغ (2,286,835) ريالاً لعامي 2010م و2011م في حساب المركز الرئيس، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى في هذه الحالة أن إقفال صافي دخل العام في حساب المركز الرئيس يعد بمثابة الدفع، وفي ضوء ذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع.

البند الرابع: غرامة تأخير سداد الدفعات المعجلة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير سداد للدفعات المعجلة لعام 2010م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدياً عدم موافقته على ما قامت به الهيئة من حساب غرامة عدم سداد الضريبة على الدفعات المعجلة للفترات الثلاثة (الشهر السادس والتاسع والثاني العشر من السنة) لعام 2010م، وفي هذا الخصوص ذكر المكلف بأنه عند تقديم الإقرار الضريبي لعام 2009م، قام بسداد ضريبة دخل بمبلغ (4,712,689) ريالاً، وطبقاً للفقرة (الثانية) من المادة (الرابعة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل يجوز للهيئة أن تخفض قيمة الدفعات المعجلة بما يتناسب مع انخفاض إيرادات المكلف إذا اقتنعت أن دخل المكلف للسنة الضريبية ينقص عن دخل السنة السابقة بما لا يقل عن 30%، وطبقاً للقوائم المالية المدققة فإن صافي الدخل قبل الضريبة لعام 2010م بمبلغ (4,892,132) ريالاً والضريبة المحتسبة بمبلغ (1,087,182) ريالاً، كما إن دخل المكلف للسنة الضريبة 2010م ينقص عن دخل السنة السابقة بما لا يقل عن 76%، ومن ثم فإن سداد الضريبة على دفعات معجلة على أساس السنة السابقة يؤدي إلى سداد ضريبة أكثر من الضريبة المستحقة لعام 2010م، وبما لا يتعارض مع المادة (سبعين) من النظامي الضريبي والمادة (الرابعة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، واستناداً إلى ما تقدم، مع التنويه بأن المكلف قام بسداد كامل الضريبة المستحقة عن عام 2010م وفقاً للإقرار الضريبي وحيث إنه لا ينطبق على وضع الشركة سداد ضريبة على الدفعات المعجلة لذلك تطالب الشركة بتعديل الربط وذلك بعدم حساب غرامة عدم سداد الدفعات المعجلة.



وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلها مذكرة مؤرخة في 1438/5/18هـ تضمنت الافادة أنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة الواردة في القرار الابتدائي، تود الهيئة أن تضيف ما يلي:

- تم إخضاع الدفعات المعجلة غير المسددة خلال المواعيد النظامية لغرامة تأخير السداد بواقع (1%)، وذلك في ضوء المادة (77) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والتي نصت على (...على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) 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 المادة (68) فقرة (1/ج) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي التي نصت على (التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف).

2- أن متطلبات المادة (70) من النظام الضريبي، والمادة (64) من اللائحة التنفيذية تبين للهيئة أن المكلف خالف تلك المتطلبات الواردة في النظام، حيث لم يسدد الدفعة الأولى، ولم يقدم طلباً مكتوباً للهيئة لتخفيض الدفعات اللاحقة، مما قررت معه اللجنة الابتدائية رفض اعتراض المكلف وتأييد الهيئة في اجرائها وفقاً للمبررات الواردة في القرار.

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 فرض غرامة تأخير سداد الدفعات المعجلة، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة تأخير سداد الدفعات المعجلة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى المادة (70) من نظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (أ) من هذه المادة تنص على (أ- مع عدم الاخلال بالفقرة (ب) من هذه المادة يجب على المكلف الذي يحقق إيراداً في السنة الضريبة أن يسدد تحت حساب الضريبة ثلاث دفعات معجلة في أو قبل اليوم الأخير من الشهر السادس، والشهر التاسع، والشهر الثاني عشر من السنة الضريبة، الخ).

كما نصت الفقرة (ج) من تلك المادة، على (للمصلحة صلاحية تخفيض أي دفعة من الدفعات مستحقة السداد بمقتضى هذه المادة إذا اقتنعت أن دخل المكلف للسنة الضريبة - باستثناء الدخل الذي يتم استقطاع الضريبة عنه من المنبع بمقتضى المادة (الثامنة والستين) من هذا النظام - سيكون أقل وبشكل كبير من دخل السنة السابقة).

كما تبين أن الفقرة (2) من المادة (64) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يجوز للمصلحة أن تخفض قيمة الدفعات المعجلة بما يتناسب مع انخفاض إيرادات المكلف إذا اقتنعت أن دخل المكلف للسنة الضريبة ينقص عن دخل السنة السابقة بما لا يقل عن (30%) ونصت الفقرة (3) من المادة (64) من اللائحة (على المكلف تسديد الدفعة الأولى بالكامل في موعدها المحدد، وعند



طلبه تخفيض الدفعات التالية يجب عليه تقديم طلب كتابي موضحًا به مبررات الطلب ومدعمًا بالمستندات الثبوتية، وعلى المصلحة البت في طلب المكلف خلال ثلاثين يوم عمل من تاريخ استلامه).

وبناءً عليه وحيث أن المكلف لم يثبت قيامه بسداد الدفعة الأولى بالكامل ولم يثبت قيامه بتقديم طلب مكتوب ومبرر لتخفيض الدفعات التالية، فإن اللجنة تطبيقًا لأحكام المادة (70) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (64) من اللائحة التنفيذية ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير سداد الدفعات المعجلة المستحقة عن عام 2010م وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: غرامة تأخير السداد.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير السداد وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أيدت الهيئة في مطالبة الشركة بسداد غرامة تأخير على فرق ضريبة الأرباح وضريبة الاستقطاع الناتجة عن التعديلات المذكورة أعلاه على اعتبار أن الخلاف غير حقيقي، وفي هذا الخصوص تؤكد الشركة بأن بنود الاعتراض هي موضوع خلاف من نواح عدة بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بأنه طبقًا للفقرة الثالثة من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية، وحسبما هو وارد في الفقرة (الثانية) من المادة (الحادية والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية: (موافقة المكلف على الربط، مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره، انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه الهيئة، صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم).

وبناءً على ما تقدم، فإن تعديلات الهيئة لا تعد نهائية طبقًا للفقرة (2) من المادة (الحادية والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نظرًا لعدم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم متعلق باعتراض الشركة، علمًا بأنه صدرت العديد من القرارات في هذا الشأن ومنها على سبيل المثال لا الحصر، القرار الاستئنافي رقم (956) لعام 1430هـ، والقرار الاستئنافي رقم (968) لعام 1431هـ و القرار الابتدائي رقم (29) لعام 1432هـ، وتلك القرارات أيدت المكلف في عدم فرض غرامة تأخير السداد لوجود اختلاف في وجهات النظر، ومن ثم فإن الشركة تطالب بعدم خضوعها لغرامة التأخير.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلها مذكرة مؤرخة في 1438/5/18هـ تضمنت الافادة أنه بالإضافة إلى وجهة نظر الهيئة الواردة في القرار الابتدائي، تود الهيئة أن تضيف ما يلي:



1- تم مطالبة الشركة بغرامة تأخير السداد تطبيقاً للمادة (77) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

2- إن ما يزعمه المكلف من وجود لبس عليه في مفهوم استحقاق الضريبة، غير صحيح إذ أن نصوص النظام الضريبي واضحة في ذلك، فعلى سبيل المثال نص نظام ضريبة الدخل صراحة على معنى (نهائية الضريبة) في المادة (السادسة والستين)، حيث نصت تلك المادة في بنودها (أ، ج، و) على التوالي على نهائية الضريبة في حالات محددة، وأضافت اللائحة التنفيذية إلى نهائية الضريبة بمرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره، وصدور قرار ديوان المظالم، أما استحقاق الضريبة فالمقصود منه الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام النظام والواجبة السداد خلال المدة النظامية، ومثل ذلك ما ورد في المادة (السابعة والخمسين) البند (5)، كما ورد في المادة (الرابعة والستين) البند (1) الفقرة (ب) حيث قامت بتعريف دقيق لمعنى الضريبة المستحقة، لذا يتضح جلياً ودون أدنى لبس أو غموض أن توجب الغرامات على المكلف عن المبالغ غير المسددة يبدأ من انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار والسداد، وليس من تاريخ نهائية الضريبة، لذا فإن المكلف خالف بشكل واضح وصريح نصوص النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وفي ضوءه صدر قرار اللجنة الابتدائية مؤيداً الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها وفقاً لحثيات القرار.

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 فرض غرامة تأخير سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة تأخير سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) 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، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، ونصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:



1-...وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد"، ونصت المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ في الفقرة (1/ب وهـ) على "1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة. هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وحيث انتهت اللجنة في هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة حساباته بفرق التأمينات الاجتماعية، ورفض استئنافه في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لقاء الخدمات الفنية، ورفض استئنافه في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس، وحيث إن الضريبة التي احتسبتها الهيئة على بنود (فرق التأمينات الاجتماعية، المبالغ المقيدة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية، الأرباح الموزعة والمحولة و المقفلة بحساب المركز الرئيس) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير سداد الضرائب المستحقة عليها بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يومًا تأخير على أن يتم حسابها بدءًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقًا للنظام، فيما عدا البند الثاني (المبالغ المقيدة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية) يكون حساب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، نظرًا لأن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة بشأن مقدار النسبة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ والذي حددها بواقع 15%.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من فرع شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (16) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2010م و2011م بحصة العاملين من التأمينات الاجتماعية وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، ورفض طلبه أن تكون الضريبة المستقطعة 5% وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير سداد الدفعات المعجلة المستحقة عن عام 2010م وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة عليه بنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوماً تأخير على أن يتم حسابها بدءاً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقاً للنظام، فيما عدا البند الثاني (المبالغ المقيدة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية) يكون حساب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1732

سنة القرار : 1438

وديعة - زكاة

المفتاح

وديعة نظامية

الموضوع

لا تحسب الوديعة النظامية المودعة لدى مؤسسة النقد ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة؛ لتقييد التصرف فيها.

المبدأ

نص القرار

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

في يوم الاثنين الموافق 1438/8/5هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (5) لعام 1436هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على الشركة (المكلف) للعام 2012م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/22هـ كل من: غازي سعيد اليامي وصالح على المكمل وفهاد مجدل سفران، كما مثل المكلف كل من: و



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (5) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (3/461) بتاريخ 1436/3/10هـ، وقدمت الهيئة استئنافها المقيد لدى اللجنة برقم (76) بتاريخ 1436/4/22هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

عدم إخضاع الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي للزكاة.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً) بتأييد المكلف في مطالبته بعدم إخضاع الوديعة النظامية للزكاة، وفقاً لحثيات القرار. استأنفت الهيئة القرار فيما قضى حيال هذا البند وذكرت بمذكرة استئنافها أنه يجب التفريق بين الحقوق والأموال المحتجزة شرعاً أو للصالح العام ولا يمكن التصرف فيها وعلت يد مالكيها عنها وعن التصرف فيها فتلك الحقوق والأموال لا زكاة فيها طبقاً للفتوى التي استرشدت بها اللجنة في قرارها كون الأراضى الموجودة في الفتوى تم اجتازها للصالح العام وعلى غير رغبة مالكيها، أما في حالة المكلف فالوضع يختلف فهذه الوديعة المحتجزة هي باختياره حيث اختار العمل في مجال التأمين وقبل جميع شروطه وهذه الوديعة النظامية من متطلبات العمل الذي وافق المكلف عليها باختياره .

- إن حكمة المشرع في إلزام شركات التأمين بإيداع هذه الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد هي لمقابلة الديون الناتجة عن أعمال التأمين التي تقوم بها الشركة وهي من قبيل الضمان لحقوق العملاء لدى شركات التأمين وعليه فهي من قبيل المال المرهون الذي لا يمنع الزكاة لأن الرهن لا ينتقل به المال وملكيته تامة لصاحبه، وذلك وفقاً لما أفتى به الكثير من العلماء والفقهاء المتقدمين والمعاصرين ومن ضمنهم سماحة مفتي عام المملكة السابق الشيخ عبدالعزيز بن باز والشيخ محمد بن عثيمين والنووي والبهوتي "رحمهم الله أجمعين" وكذلك طبقاً لتعميم الهيئة رقم (1/111) بتاريخ 1409/9/17هـ الذي انتهى إلى أن الودائع لدى البنوك بما في ذلك الودائع لأجل تعتبر من الاستثمارات واجبة الحسم ومن ثم فهي تخضع للزكاة الشرعية عند ربط الزكاة على الشركة المالكة للوديعة ولا يخضع للزكاة عند ربطها على البنك المودعة لديه لأنها ليست مالاً مملوكاً للبنك وإنما تعود ملكيتها إلى الشركة صاحبة الوديعة وعليه فإن هذه الوديعة تمثل جزءاً من رأسمال الشركة الخاضع للزكاة، كما أن اللجنة الابتدائية التي أصدرت القرار المستأنف سبق وأن أصدرت قرارها الابتدائي رقم (21)



لعام 1432هـ ورقم (25) لعام 1435هـ وانتهت فيه في حالة مشابهة على عدم أحقية المكلف في حسم الوديعة النظامية التي يحتفظ بها طبقاً لنظام مراقبة البنوك الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/5) بتاريخ 1386/2/22هـ وكذلك صدر مؤخرًا القرارات الابتدائية أرقام (2,19,22) لعام 1435هـ من اللجنة الثانية بالرياض ونوضح أن القرار رقم (2) صادر في حالة الشركة نفسها لربط عام 2001م، ورقم (16) لعام 1432هـ من اللجنة الأولى بالرياض بتأييد الهيئة في عدم حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي.

- وأثارت الهيئة تساؤل في حالة حسم هذه الوديعة من وعاء الشركة المالكة وعدم خضوعها في وعاء البنك المودعة فيه فمن أين تجبى زكاة هذا المال؟ ثم أضافت الهيئة في مذكرة إضافية أن المعالجة التي أجرتها جاء تطبيقاً للفقرة (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (2082) بتاريخ 1438/6/1هـ التي نصت بـ(لا تحسم الودائع النظامية للبنوك وشركات التأمين لدى مؤسسة النقد العربي السعودي أو أي ودائع نظامية تتطلبها أنشطة أخرى من الوعاء الزكوي) وعليه تتمسك الهيئة بوجهة نظرها.

وباطلاع ممثلي المكلف على استئناف الهيئة ذكروا أنه لا فرق بين الحقوق والأموال المحتجزة شرعاً أو للصالح العام، وبين الوديعة النظامية لأن كلاهما لا يمكن التصرف فيه إلا بعد قبضه لأن يد مالكيها مغلوطة عنها وعن التصرف فيها، فالوديعة النظامية مثلها مثل تلك الحقوق والأموال هي مال محتجز بموجب النظام للصالح العام لكونها من قبيل الضمان لحقوق عملاء الشركة، وطالما أن الوديعة التزام نظامي وليس طوعي ولا تستطيع الشركة التصرف فيها إلا عند قبضها بعد تصفيتها، كما أن استثمارها وعوائدها تعود إلى مؤسسة النقد العربي السعودي طبقاً لما نصت عليه المادة (58) من اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ، فإن يد الشركة مغلوطة عنها بحكم النظام، شأنها في ذلك شأن غيرها من الحقوق والأموال المحتجزة شرعاً أو للصالح العام، ومن ثم لا تجب فيها الزكاة الشرعية إلا بعد قبضها ومضي الحول عليها من تاريخ قبضها، وإن ما ذكرته الهيئة أن إيداع مبلغ الوديعة جاء باختيار الشركة نتيجة اختيارها نشاط التأمين لا يغير من الأمر، لأنه لا علاقة بتحقيق الزكاة الشرعية والنشاط الذي تزاوله الشركة، فالعبرة في وجوب أو عدم وجوب زكاة المال يتوقف على الوضع القائم على تلك الأموال شرعاً ومدى توفر شروط وجوب الزكاة الشرعية فيها، وذكرنا أن ذكرت الهيئة أن الوديعة النظامية من قبيل المال المرهون، وأن لجنة الاعتراض أقرت ما اعتبرته الهيئة مال مرهون، ولم توضح الهيئة فتاوى العلماء المتقدمين والمعاصرين، الذين أشارت إليهم في الخطاب المذكور، ومن ثم فإن تفسير الهيئة للوديعة النظامية بأنها من قبيل المال المرهون ليس له سند شرعي، الأمر الذي نؤكد على عدم صحته وتوضيحه فيما يلي :

- إن المتعارف عليه أن المال المرهون يكون عقاراً أو غيره من الممتلكات غير المنقولة، ويكون قابلاً للتعامل فيه، كما يكون معينا من حيث طبيعته وموقعه، ولا يقع الرهن على المنقول، وذلك لضمان عدم التغير من الغير، إذ أن المنقول سريع النقل



من يد إلى أخرى، وهو عبارة عن أشياء مثلية، كذلك فإن المنقول لا يتبع فيه نظام الشهر، ولكل ذلك وغيره فإن الرهن يقع على الأموال غير المنقولة، ولا يقع على المال المنقول.

- إن الوديعة النظامية البالغة ريال، هي مال منقول، محتجز بأمر مؤسسة النقد العربي السعودي بعد أن حصلت موكلتنا على الترخيص، طبقاً لما تقضي به المادة (الرابعة عشرة) من نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني والمادة (58) من لائحته التنفيذية، ومن ثم فإن مبلغ الوديعة النظامية لا يصح وصفه بأنه مال مرهون، بل هو مال مجمد وليس تحت قدرة موكلتنا بحكم أنه محجوز بصفة مستمرة، ولا يحق لموكلتنا التصرف فيه إلا عند التصفية النهائية، وبموافقة مؤسسة النقد العربي السعودي، كما لا تتسلم أي عوائد عن هذا المبلغ، ومن ثم فإن الزكاة الشرعية لا تتوجب فيها إلا في سنة قبضها، وهو ما يتماشى مع فتوى مفتي عام المملكة سابقاً سماحة الشيخ/عبدالعزیز بن باز (رحمه الله تعالى) الصادرة برقم (20452/ج) بتاريخ 1415/9/7هـ والتي نصت على (إذا تأخرت حقوقهم بغير اختيارهم فليس عليهم زكاة حتى يقبضوا حقوقهم ويستقبلوا بها حولا جديدا لأن الله سبحانه يقول "فاتقوا الله ما استطعتم" لأن الزكاة مواساة من الأغنياء للفقراء ولا يجب عليهم أن يواسوا بشيء ليس تحت قدرتهم، وهكذا جميع الديون التي على المعسرين والمماطلين أهلها زكاتها حتى يقبضوها ويحول عليها الحول بعد القبض، كما ذكرنا آنفاً).

- إن كلا من الفتوى رقم (12756) والفتوى رقم (13381) التي استندت إليهما لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة بالرياض في القرار رقم (5) لعام 1436هـ تؤيدا عدم وجوب زكاة المال طالما أن صاحب المال ممنوع من التصرف فيه حتى يتم ملك التصرف فيه ويمضي الحول على استلامه، حيث تضمنت الفتوى رقم (12756) في الإجابة على استفسار حول أراضي المرافق كالمدارس ومكاتب البريد التي لا يتمكن أصحابها من التصرف فيها بالبيع إلا بعد الحصول على موافقة الجهات الرسمية بوجوب الزكاة الشرعية فيها مستقبلا بعد ملك التصرف فيها إذا حال عليها الحول من حين بدء التمكن من التصرف، وكذلك أيدت الفتوى رقم (13381) عدم وجوب الزكاة في المستحقات لدى الدوائر الحكومية إلا من تاريخ قبضها واستقبال حولا جديدا بها، وهو نفس مضمون الفتوى المشار إليها في الفقرة (ب) أعلاه، ومن ثم فإن استناد لجنة الاعتراض الابتدائية إلى الفتاوى المذكورة جاء صحيحا .

- أن الودائع البنكية والودائع لأجل التي تخضع للزكاة الشرعية بموجب تعميم الهيئة رقم (1/111) بتاريخ 1409/9/17هـ، لا يسمح بحسمها من الوعاء لأنها لا تعتبر من الاستثمارات واجبة الحسم، ولا وجه للمقارنة بينها وبين الوديعة النظامية لأن الوديعة النظامية مال مجمد لا تملك موكلتنا حق التصرف فيه إلا بعد أن يتم تصفيته، وهي بذلك من قبيل عروض القنية، بينما الودائع البنكية هي من الموجودات المتداولة التي تجب فيها الزكاة الشرعية.

- أن القرار رقم (2) لعام 1435هـ الصادر عن نفس الموضوع من لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية بالرياض الذي أشارت إليه الهيئة، صدر في اعتراض موكلتنا موضوع هذا الخطاب على الربط الزكوي لعام 2011م وليس عام 2001م، كما ورد في خطاب الهيئة، وقد تم استئنائه وأصدرت لجنتم بشأنه القرار رقم (1561) الصادر في العام 1437هـ المبلغ لموكلتنا بالخطاب



رقم (403) بتاريخ 1437/6/14هـ والذي قضت بموجبه لجنتم بتأييد استئناف موكلتنا في طلبها حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من وعائها الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي المذكور فيما قضى به في هذا الخصوص .

- أن لجنتم سبق أن أصدرت القرار رقم (529) الصادر في عام 1425هـ القاضي بعدم خضوع الوديعة النظامية في حالة مماثلة لحالة موكلتنا باعتبار أن الوديعة النظامية من قبيل عروض القنية لكونها تمثل ضمانات تطلبها الجهات الرسمية ولا تستطيع الشركة التصرف فيها، وكذلك أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة بالرياض والقرار رقم (4) لعام 1434هـ مؤيدا لنفس الموضوع في حالة أخرى مماثلة.

إن تساؤل الهيئة من أين تجبى زكاة المال في حالة حسم هذه الوديعة من وعاء الشركة المالكة وعدم خضوعها في وعاء البنك المودعة فيه، مردود عليه بأنه ليس بالضرورة أن تخضع جميع الأموال للزكاة الشرعية، فعلى سبيل المثال عروض القنية لا تجب فيها الزكاة الشرعية، ومن بينها الوديعة النظامية على النحو الذي صنفته اللجنة الاستئنافية في القرار رقم (529) الصادر في عام 1425هـ، على نحو ما ذكر في الفقرة (و) أعلاه، كما أن القروض المستحقة على المعسرین الذين أشهروا إفلاسهم لا وجوب للزكاة فيها سواء بالنسبة للمقرض أو المقترض، وهي جمعها أمور تحكمها الفتاوى الشرعية من حيث الخضوع أو عدم الخضوع للزكاة، ولا تحكمها الاجتهادات أو الأحكام الوضعية، ثم قدم المكلف مذكرة إلحاقه يؤكد فيها على أن المتعارف عليه أن اللوائح التنفيذية لا ترقى في تطبيقها إلى ما نص عليه النظام والفتاوى الشرعية وأنه طالما أن الوديعة النظامية موضوع الاستئناف من الهيئة قد تم حسمه لصالح المكلف في استئنافه على القرار الابتدائي الصادر بشأن الربط الزكوي لعام 2011م في ظل العمل بالمرسوم الملكي رقم (م/40) بتاريخ 1405/7/2هـ الذي صدرت بشأنه اللائحة التنفيذية رقم (2082) بتاريخ 1438/6/1هـ التي تسترشد بها الهيئة، فإنه لا يجوز الأخذ بما يتعارض مع المرسوم الملكي سالف الذكر والفتاوى الشرعية .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2012م، في حين يتمسك المكلف بحسمها من الوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ تبين أن المادة (58) تنص على أنه "يجب أن تكون نسبة الوديعة النظامية ١٠% عشرة بالمئة من رأس المال المدفوع، وللمؤسسة أن ترفع هذه النسبة بحد أقصى إلى ١٥% خمس عشرة بالمئة وفقاً للمخاطر التي تواجهها الشركة، وعلى الشركة إيداع مبلغ الوديعة النظامية خلال (ثلاثة) أشهر من تاريخ منح الترخيص في البنك الذي تحدده المؤسسة في حينه، ويتم استثمارها من قبل المؤسسة، وتعود عوائدها للمؤسسة".



وحيث إن المكلف لا يستطيع بقوة النظام استخدام الوديعة النظامية أو التصرف فيها مما يمنعه من الاستفادة منها، وبما أنه يتم استثمار الوديعة النظامية من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي، وتعود عوائدها للمؤسسة، فإن اللجنة ترى عدم فرض زكاة على الوديعة النظامية، وترفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2012م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن الشركة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (4) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1-رفض استئناف المكلف في طلبه حسم هامش الملاعة من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2-رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2009م حتى 2011م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3-رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات والصكوك من وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2009م.

ببند ضريبة الاستقطاع، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1733

سنة القرار: 1438

استثمار / قروض - زكاة

المفتاح

استثمار مشروعات تحت التأسيس / قروض طويلة الأجل

الموضوع

1. بند مشاريع تحت التنفيذ المؤيد مستندياً يعد في حكم الأصول الثابتة ويحسم من الوعاء الزكوي.
2. رفع الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية بعد المهلة النظامية يؤدي إلى رفضه شكلاً، ولا يقبل اعتراض المنشأة هذا الرفض أمام الاستئناف.

المبدأ

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/8/12هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (14) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 1998م إلى 2010م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة ب تاريخ 1438/4/12هـ كل من:، كما مثل المكلف.....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (14) لعام 1435هـ، بموجب الخطاب رقم (2/77/صج) بتاريخ 1435/5/10هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (440) بتاريخ 1435/6/10هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم (.....) بتاريخ 1435/6/6هـ بمبلغ (10,194,221) ريالاً، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المشروعات تحت التنفيذ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم الاستجابة لطلب المكلف في حسم كامل قيمة المشروعات تحت التنفيذ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية استندت في تأييدها للهيئة بعدم حسم المشروعات تحت التنفيذ في حدود الحساب الجاري للشيخ/..... ومصادر التمويل الأخرى على القرار الوزاري رقم (2/2752/17) بتاريخ 1401/1/29هـ بالإضافة إلى خطاب الهيئة رقم (1/1413) بتاريخ 1416/6/21هـ وكذلك تعميم الهيئة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ الفقرة (18) وإذا نظرنا إلى سبب صدور القرار الوزاري وكذلك تعاميم الهيئة المذكورة أعلاه نجد أن حجة الهيئة في ذلك كانت لمنع بعض المكلفين من التهرب من دفع الزكاة بإدراج أراضٍ لا تستغل بنشاطهم التجاري ومن ثم تخفيض وعاء الزكاة وما يترتب عليه من زكاة بقيمة تلك الأراضي، وهذا الأمر ورد بوضوح في خطاب الهيئة رقم (1/1413) بتاريخ 1416/2/21هـ الفقرة رقم (3).

وعليه إذا انتفت شبهة التهرب وثبت استغلال الأرض في نشاط الشركة تسقط الحجة لتطبيق ما ورد أعلاه على موكلتنا بصورة مطلقة تقييد الأحكام الشرعية حول وجوب الزكاة ونقصد بذلك أن المشروعات تحت التنفيذ المتمثلة في قيمة المباني والأرض هي أصول قنية لا تخضع للزكاة بكاملها لجميع الأعوام وحسم جزء منها وإخضاع الجزء غير المحسوم للزكاة فيه مخالفة للشرع ويؤدي إلى أن تتحمل موكلتنا زكاة أكثر مما هو واجب عليها شرعاً.

كذلك إذا علمنا أن النشاط التجاري لموكلتنا يتركز في إدارة وتشغيل مباني الشقق المفروشة لصالحها وللغير وأن المشروعات تحت التنفيذ والتي تمثل بما فيها قيمة الأرض تمثل النشاط الرئيس للشركة منذ إنشائها وحتى تاريخه فإن عدم حسم أصول هذا المشروع بالكامل من وعاء الزكاة مع إضافة كل ما يقابله من تمويل بما في ذلك كامل أرصدة



الشركاء الدائنة يجعل الشركة تخضع للزكاة على مال لا تجب فيه الزكاة أصلاً وتتحمل زكاة أكثر مما يجب عليها شرعاً كما تم شرحه أعلاه.

كذلك نود أن نشير تحديداً إلى الفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9 هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث والإفتاء والمبلغة لمعالي وزير المالية بخطاب اللجنة رقم (2/3404) بتاريخ 1424/3/10 هـ حيث ورد بتلك الفتوى سؤال المستفتي "أن بعض الشركات تقوم بشراء بعض العقارات والسيارات بغرض استغلالها ولكن يتأخر نقل ملكيتها، فهل تخصم تلك الأصول من الوعاء الزكوي للشركة إذا نقلت ملكيتها باسم الشركة أم لم تنقل؟ وكان الجواب "أن ما تشتره الشركة من العقارات والسيارات وما في حكمها لغرض استخدامها وليس بغرض الإيجار فيها لا تجب فيها الزكاة ويستوي في ذلك ما نقلت ملكيته وما لم تنقل إذ لا أثر لذلك في ثبوت الملك".

بناء عليه فإننا نؤيد وجهة نظر موكلتنا الواردة بالاعتراض للأسباب التالية:

1- انتفاء شبهة التهرب من الزكاة حيث إن الأرض وما عليها من مباني تمثل النشاط الرئيس للشركة الأمر الذي يؤيد استغلال الأرض في نشاط الشركة حتى وإن كانت مسجلة باسم أحد الشركاء ولم تنقل ملكيتها للشركة وفقاً لما ورد بالفتوى المشار إليها أعلاه.

2- حسم المشروعات تحت التنفيذ (الأرض والمباني) في حدود الحساب الجاري للشيخ/..... يجعل الشركة تخضع للزكاة على أموال لا تجب فيها الزكاة وتتحمل زكاة أكثر مما هو واجب عليها شرعاً.

3- انتفاء الحاجة إلى تطبيق القرار الوزاري وتعاميم الهيئة المذكورة بصورة مطلقة بما يقيد الأحكام الشرعية الخاصة بوجوب الزكاة كما تم شرحه أعلاه وذلك لانتفاء شبهة التهرب من الزكاة ولاستغلال الأصل في نشاط الشركة، وهذا هو ما ورد بالمرسوم الملكي حول جباية الزكاة حيث نص المرسوم المذكور صراحة أن الزكاة تجبى حسب تعاليم الشريعة الإسلامية ومفهوم ذلك أنه إذا تعارضت إجراءات الجباية مع الأحكام الشرعية يتم تغليب الأحكام الشرعية، ومن ثم فإن القرار الوزاري والتعاميم المذكورة والتي هي صادرة من هيئة الزكاة نفسها بصفتها جهة تنفيذية لا ترقى إلى أن تكون نظاماً واجب التطبيق على المكلفين بالزكاة في حال تعارضها مع الأحكام الشرعية.



البيانات	الأعوام												
	1998م	1999م	2000م	2001م	2002م	2003م	2004م	2005م	2006م	2007م	2008م	2009م	2010م
المبالغ الواجب حسمها نظاماً من وجهة نظر عملائنا	119,579,594	123,702,784	128,377,029	137,676,522	141,402,531	145,157,570	142,725,356	143,900,357	87,132,572	87,132,572	87,132,72	87,132,572	87,132,572
ما تم حسمه بواسطة الهيئة	61,050,130	65,362,268	70,042,023	81,350,480	82,632,745	88,813,226	107,807,951	117,693,442	87,132,572	87,132,572	87,132,572	87,132,572	87,132,572
المبالغ واجبة الحسم ولم تحسم وهي موضوع الاستئناف	58,529,464	58,340,416	58,335,006	57,326,042	58,769,786	56,344,344	34,917,405	26,206,915	--	--	--	--	--

البيانات	الأعوام												
	1998م	1999م	2000م	2001م	2002م	2003م	2004م	2005م	2006م	2007م	2008م	2009م	2010م
التمويل المضاف مقابل ماتم حسمه من المشروعات تحت التنفيذ	119,875,130	124,187,368	128,867,023	140,175,480	141,457,745	147,638,226	145,917,101	148,917,911	92,174,747	92,265,161	92,350,885	92,444,912	92,531,989



وكما تلاحظون بأن الهيئة قد أضافت كل مصادر التمويل بالفوائم المالية لجميع الأعوام لوعاء الزكاة بينما تم حسم الأصول (المشروعات تحت التنفيذ) في حدود رصيد الحساب الجاري للشيخ/..... وإهمال الرصيد الدائن للشريك الآخر، وهذا غير جائز شرعاً لأن ما أخضع للزكاة من الأصول هو مال لا تجب فيه الزكاة شرعاً ومن ثم لا يجوز إخضاعه للزكاة تحت أي حجة كانت لمخالفة ذلك للشرع، وعليه إذا ما أضيف كامل الحساب الجاري للشريكين إلى وعاء الزكاة يجب أن يحسم ما يقابله من أصول.

وذكرت الهيئة في جوابها أنه فيما يخص المشروعات تحت التنفيذ للأعوام من 1998م إلى 2005م نوضح للجنةكم الموقرة أنه ورد ضمن تلك المشروعات مبان بمبلغ (76) مليون ريال، وأراض بمبلغ (39) مليون ريال مملوكة لأحد الشركاء وهو الشريك..... كما هو موضح في القوائم المالية للشركة للإيضاح (5) بموجب الصك رقم (3675/ط) بتاريخ 1418/8/14هـ الموافق 1997/12/14م ولا تزال تلك الأصول باسم الشريك الذي هو في الأساس شريك في عدة شركات أخرى ولم يتم نقلها باسم الشركة وعليه فإن تلك الأصول لا تحسم من الوعاء الزكوي للشركة تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (2752/17) بتاريخ 1401/7/29هـ، ورقم (3617/17) بتاريخ 1412/5/13هـ، ورقم (8342/3) بتاريخ 1415/11/24هـ، وتعميم الهيئة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ الفقرة (18) التي قضت بعدم حسم الأصول المسجلة باسم الشركاء من الوعاء الزكوي إلا في الحالات التالية:

1- إذا كانت الأراضي المسجلة باسم الشركاء مقدمة منه كحصة عينية ضمن رأس مال الشركة، وهنا نؤكد أن تلك الأصول ليست مقدمة كحصة عينية في رأس المال حيث إن حصة الشريك في رأس مال الشركة بحدود (5) مليون ريال في حين أن قيمة الأصول تبلغ (115) مليون ريال وبالرجوع للقوائم المالية لعام 1998م والإيضاح رقم (5) الخاص برأس المال يتضح أن الحصص المقدمة من الشركاء نقدية ولم تكن عينية وعليه فإن هذا الشرط لا ينطبق على المكلف.

2- إذا كان الحساب الجاري الدائن للشريك صاحب الأرض المسجلة باسمه يغطي كامل قيمتها فتحسم من الوعاء الزكوي أما في حالة عدم التغطية بالكامل فلا يحسم من الوعاء الزكوي إلا في حدود رصيد الحساب الجاري للشريك، بالإضافة للبنود الدائنة والقروض التي مولت تلك المشروعات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم قيمة المشروعات تحت التنفيذ التي لم تسجل باسم الشركة من الوعاء الزكوي للأعوام من 1998م إلى 2005م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم قيمة هذه المشروعات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الأصول الثابتة لا تجب فيها الزكاة إذا كانت معدة للاستخدام الشخصي أو التجاري، ويشترط لحسمها من الوعاء الزكوي تسجيل ملكيتها باسم الشركة، أو تقديم الأسباب المقنعة التي تحول دون ذلك، وهذا ما نصت عليه القرارات الوزارية الصادرة عن وزير المالية ذات الرقم (2752/17) والتاريخ 1401/7/29هـ، والرقم (8342/3) والتاريخ 1415/11/24هـ، حيث أكدت على عدم حسم الأراضي غير المسجلة باسم الشركة.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف يتضح أن البنود الرئيسية للمشاريع تحت التنفيذ هي المباني والأراضي التي لا زالت باسم الشريك.....، وأن إجراءات تسجيل هذه الأراضي كأصل ثابت ضمن أصول الشركة لم تكتمل، حيث بقيت ملكية المباني والأراضي باسم الشريك المذكور، ولم تقدم الشركة ما يبرر بقاء الأراضي باسم الشريك، ولا ما يثبت جديتها في نقل ملكية هذه الأصول إليها.

وحيث إن ذمة الشركة مستقلة عن ذمة الشركاء نتيجة استقلال شخصية كل منهما، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم قيمة المشروعات تحت التنفيذ غير المسجلة باسم الشركة من الوعاء الزكوي للأعوام من 1998م إلى 2005م.

البند الثاني: العمولات على القروض لعام 2004م بمبلغ (2,444,851) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بعدم الخوض في بند (العمولات على القروض لعام 2004م بمبلغ (2,444,851) ريالاً من الناحية الموضوعية لعدم قبوله من الناحية الشكلية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن حجة الهيئة في إخضاع هذا البند لوعاء الزكاة كان هو عدم تقديم موكلتنا للمستندات المؤيدة له علمًا بأن مكاتب موكلتنا قد تعرضت لحريق مدمر علمت به كل أرجاء المملكة وتحدثت عنه الصحف حيث احترقت كامل المكاتب وما فيها من معدات ومستندات وقدم عملاؤنا صورة من تقرير الدفاع المدني لفرع الهيئة بجدة بما يؤيد ذلك وقيده لدى الهيئة بالوارد رقم (890) بتاريخ 1433/08/25هـ ومن ثم فإن عدم توفر المستندات تم بسبب القوة القاهرة ولم تمتنع موكلتنا مطلقًا عن تقديم أي مستندات متوفرة لديها، وأضاف بأن هذا البند بطبيعته لا يخضع للزكاة ومن ثم فإن إخضاعه للزكاة تحت أي حجة كانت فيه مخالفة للشرع، وذكر أن رأي اللجنة بعدم الخوض في الناحية الموضوعية حول هذا البند بحجة سقوط الحق الشكلي لموكلتنا يوجب الزكاة على مال لا تجب فيه الزكاة أصلًا وهو أمر لا يجوز من الناحية الشرعية هذا من ناحية ومن الناحية الأخرى فإن الهيئة قد أصدرت ربحًا معدلاً بتاريخ لاحق للربط الأول في 1434/04/16هـ وهذا بحد ذاته يؤيد أن الربط كان مفتوحًا ولم يكن نهائيًا ومن ثم حسب القرار الوزاري رقم (2555) فإنه يحق لموكلتنا الاعتراض عن أي بنود واردة بالربط الأخير وإن لم يتم الاعتراض عليها بالربط الأول وذلك لوجود خطأ في تطبيق النظام يؤيد فتح الربط والاعتراض عليه ثم إن القرار الوزاري رقم (16956/32) و تاريخ 1418/08/22هـ أعطى للجنة الابتدائية



حق القبول الشكلي للاعتراض إذا كان للمكلف حق موضوعي بالاعتراض وأن يكون الاعتراض مقصوراً على آخر ربط زكوي صدر له وذلك تحسباً من أن تجبى الزكاة من مالٍ لا تجب فيه الزكاة أصلاً لما في ذلك من حرمة شرعية.

بناءً عليه كان من واجب اللجنة الابتدائية أن تتقيد بتوجيهات القرارين المذكورين بتجاوز الناحية الشكلية والنظر في الناحية الموضوعية لإنصاف موكلتنا ونأمل أن تراعي لجتكم ذلك.

وذكرت الهيئة في جوابها أن المكلف لم يعترض على هذا البند ضمن الاعتراض الأصلي الوارد للهيئة برقم (494) بتاريخ 1433/12/1هـ ولذا فإن اعتراضه يعتبر غير مقبول من الناحية الشكلية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع بند العمولات على القروض لعام 2004م بمبلغ (2,444,851) للزكاة، وقبول النظر فيه من الناحية الموضوعية، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع هذا البند للزكاة، وعدم النظر فيه من الناحية الموضوعية لعدم قبوله من الناحية الشكلية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفع التي ذكرتها الهيئة تبين أن الاعتراض الأصلي الوارد للهيئة برقم (494) بتاريخ 1433/12/1هـ لا يتضمن الاعتراض على بند العمولات على القروض لعام 2004م بمبلغ (2,444,851) ريالاً، واعتراض عليه في اعتراضه الثاني الوارد برقم (230) بتاريخ 1434/5/28هـ، بينما تم حساب خسارة العام في الربط الأصلي وفي الربط المعدل لعام 2004م بقيمة (178,699) ريالاً.

وحيث إن ذكر هذا البند في الاعتراض الثاني دون الأول يعتبر تجاوزاً للمدة النظامية فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه القبول الشكلي لبند العمولات على القروض لعام 2004م أمام اللجنة الابتدائية.

البند الثالث: البنوك الدائنة لعامي 2002م و2004م والقرض لعام 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع بند البنوك الدائنة لعامي 2002م و2004م والقرض لعام 2001م للزكاة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة أضافت رصيد القرض بمبلغ (60,000,000) ريال لوعاء الزكاة لعام 2001م كما أضافت رصيد بنوك دائنة لعامي 2002م و2004م بمبلغ (8,306,749) ريالاً و(7,974,522) ريالاً على التوالي



لوعاء الزكاة لهذين العامين بحجة أنها مولت المشروعات تحت التنفيذ وأيدتها اللجنة في ذلك وتستأنف موكلتنا على ذلك للأسباب التالية:

1- بلغ إجمالي المحسوم من المشروعات تحت التنفيذ لعام 2001م مبلغ (81,350,048) ريالاً، بينما بلغ إجمالي التمويل المضاف لوعاء الزكاة لنفس العام مبلغ (140,175,480) ريالاً على النحو التالي:

البيان	ريال
رأس المال	10,000,000
جاري الشركاء	70,000,000
أطراف ذات علاقة	175,480
مجموع فرعي	80,175,480
قرض	60,000,000
المجموع:	140,175,480

كما تلاحظون أن ما أضيف من تمويل والمتمثل في رأس المال وجاري الشركاء والأطراف ذوي العلاقة يغطي تقريباً ما حسم من المشروعات تحت التنفيذ ومن ثم لم يكن هنالك ما يوجب إضافة القرض لوعاء الزكاة لعام 2001م لعدم حسم ما يقابله بالمشروعات تحت التنفيذ هذا من ناحية، ومن الناحية الأخرى فإن رصيد القرض لم يحل عليه الحول، وكما لا يخفى على علمكم أن حولان الحول أحد شروط وجوب الزكاة.

عليه فإن قرار اللجنة الابتدائية في تأييدها للهيئة بإضافة القرض إلى وعاء الزكاة دون حسم ما يقابله من أصول لم يكن صائباً، ونأمل أن تراعي لجنبتكم ذلك.

2- ما ورد أعلاه ينطبق على رصيد البنوك الدائنة المضاف للوعاء فهو لم يمول المشروعات تحت التنفيذ كما هو واضح من التحليل أعلاه وكذلك لم يحل عليه الحول ومن ثم لا يخضع مطلقاً للزكاة، وقرار اللجنة بتأييد الهيئة في إخضاعه للزكاة لم يكن صائباً ونأمل أن تراعي لجنبتكم ذلك.



وذكرت الهيئة في جوابها أنه بالنسبة للبنوك الدائنة والقروض فإنه تم إضافتها إلى الوعاء الزكوي لتلك الأعوام لتغطية قيمة تكلفة المشروعات تحت التنفيذ حيث إنه تم إضافة القروض والبنوك الدائنة وجاري الشركاء لتغطيتها، هذا بالإضافة إلى أن المكلف قد أضاف تلك القروض لعام 2001م في إقراره بمبلغ (60,000,000) ريال، وهذا يعد إقراراً من المكلف بأحقية الهيئة في إضافة هذا البند ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة باعتباره أحد مصادر التمويل تمشيًا مع الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء بند البنوك الدائنة لعامي 2002م و2004م والقروض لعام 2001م من الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع هذا البند للزكاة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفع التي ذكرتها الهيئة تبين أن الهيئة أضافت رصيد القرض بمبلغ (60,000,000) ريال لوعاء الزكاة لعام 2001م كما أضافت رصيد بنوك دائنة بمبلغ (8,306,749) ريالاً و(7,974,522) ريالاً لعامي 2002م و2004م على التوالي لوعاء الزكاة لهذين العامين قبل حولان الحول عليهما بحجة أنهما مولا المشروعات تحت التنفيذ، وبلغ إجمالي المحسوم من المشروعات تحت التنفيذ لعام 2001م مبلغ (81,350,048) ريالاً فقط، بينما بلغ إجمالي التمويل المضاف لوعاء الزكاة لنفس العام مبلغ (140,175,480) ريالاً، فما أضيف إلى وعاء الزكاة من التمويل يزيد عن المحسوم من المشروعات تحت التنفيذ.



وحيث لم تقبل هذه اللجنة في البند الأول حسم قيمة المشروعات تحت التنفيذ غير المسجلة باسم الشركة من الوعاء الزكوي للأعوام من 1998م إلى 2005م فإنها تقبل حسم مصادر التمويل التي لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل المشروعات تحت التنفيذ من بندي البنوك الدائنة لعامي 2002م و2004م والقرض لعام 2001م.

البند الرابع: رصيد الأطراف ذات العلاقة للأعوام من 1998م إلى 2002م بمبلغ (134,088,224) ريالاً.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع بند رصيد الأطراف ذات العلاقة للأعوام من 1998م إلى 2002م بمبلغ (134,088,224) ريالاً للزكاة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في إضافة هذا البند إلى وعاء الزكاة باعتباره كان تمويلًا للمشروعات تحت التنفيذ وإذا نظرنا إلى التمويل المتوفر من رأس المال وجاري الشركاء المضاف لوعاء الزكاة للأعوام من 1998م إلى 2002م نجد أنه كان (80) مليون ريال بينما الأصول المحسومة من الوعاء في بند مشروعات تحت التنفيذ كانت تتراوح بين (61) مليون ريال إلى (70) مليون ريال لنفس الأعوام وبين (81) مليون ريال إلى (82) مليون ريال للعامين 2001م و2002م ومن ثم كان التمويل المضاف من رأس المال وجاري الشركاء كافيًا لمقابلة ما تم حسمه من أصول دون إضافة رصيد الأطراف ذات العلاقة وعليه إذا ما أضيف كامل رصيد الأطراف ذات العلاقة إلى وعاء الزكاة للأعوام المذكورة يجب أن يحسم ما يقابله من مشروعات تحت التنفيذ ونأمل أن تراعي لجنبتكم ذلك.

وذكرت الهيئة في جوابها أنه تمت إضافة بند رصيد الأطراف ذات العلاقة إلى الوعاء الزكوي لأن ذلك الرصيد مول المشروعات تحت التنفيذ ولذلك تمت إضافته مقابل حسم تلك الأصول من وعاء المكلف الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند رصيد الأطراف ذات العلاقة للأعوام من 1998 إلى 2002م بمبلغ (134,088,224) ريالاً من الزكاة، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع هذا البند للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في



تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفع التي ذكرتها الهيئة تبين أن الهيئة أضافت رصيد الأطراف ذات العلاقة الدائنة للوعاء الزكوي في الأعوام من 1998م إلى 2002م دون نظر في حولان الحول عليه من عدمه لأنه أحد مصادر تمويل مشروعات تحت التنفيذ والتي تم حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف، وتبين أن رصيد أول المدة في الأعوام 1999م و2000م و2002م هو الذي حال عليه الحول وليس الرصيد المحتسب من الهيئة.

وحيث لم تقبل هذه اللجنة في البند الأول حسم قيمة المشروعات تحت التنفيذ غير المسجلة باسم الشركة من الوعاء الزكوي للأعوام من 1998م إلى 2005م فإنها تقبل حسم مصادر التمويل التي لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل المشروعات تحت التنفيذ من بند أطراف ذات علاقة دائنة للأعوام 1999م و2000م و2002م.

البند الخامس: عدم قبول الاعتراض على الربط الزكوي للفترة المالية الأولى للشركة المبتدئة في 1998/1/6م والمنتية في 1998/12/31م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بعدم بحث الاعتراض على بند وجوب الزكاة لعام 1998م من الناحية الموضوعية لعدم قبوله من الناحية الشكلية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن وجهة نظر اللجنة كانت عدم الخوض في بحث الاعتراض على ربط الزكاة للفترة المذكورة لعدم قبول ذلك من الناحية الشكلية بينما وجهة نظر الهيئة كانت أن الزكاة تتوجب على هذه الفترة لحولان الحول الهجري ونحن إذ نؤيد موكلتنا في استئنافها على هذا القرار نود توضيح الآتي:

- 1- حولان الحول هو أحد شروط وجوب الزكاة ومن ثم إذا لم يتحقق هذا الشرط لا يخضع المكلف للزكاة ومن ثم لا تتوجب زكاة على موكلتنا لعدم اكتمال الحول الميلادي على نشاطها للفترة المذكورة.
- 2- حول المكلف هو حول حساباته فإذا كانت الشركة تعتمد التقويم الهجري في حساباتها فإن حول زكاتها يكون هجريًا وإذا كانت تعتمد التقويم الميلادي في حساباتها فإن حول زكاتها يكون ميلاديًا



كما هو حال موكلتنا، ولا يجوز مطلقاً خلط الحول الهجري والحول الميلادي لقياس عناصر الزكاة، وهذا الرأي هو الذي أخذت به لجنتم في عدة قرارات نذكر منها القرار رقم (1372) لعام 1435هـ الصادر حول اعتراض شركة (ج) والذي صادق عليه معالي وزير المالية بخطابه رقم (3491) بتاريخ 1435/5/1هـ.

3- فيما يتعلق بالرفض الشكلي للاعتراض كان يجب على اللجنة أن تنظر في الناحية الموضوعية ومدى شرعية إخضاع النشاط خلال هذه الفترة للزكاة في ضوء الأحكام الشرعية تحسباً لأن تجبى الزكاة من مال لا تجب فيه الزكاة وهذا هو ما وجه به القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ حيث أعطى اللجنة الابتدائية حق تجاوز الناحية الشكلية والنظر في الناحية الموضوعية متى ما توفرت الشروط التالية:

أحقية المكلف في الناحية الموضوعية تحسباً لأن تجبى الزكاة من مال لا تجب فيه الزكاة أصلاً ومن ثم تحمل المكلف للزكاة بأكثر مما هو متوجب عليه شرعاً.

أن يقتصر اعتراض المكلف على آخر ربط صدر له وألا يمتد أثر الاعتراض إلى ربط زكوية سابقة لذلك الربط.

إن لموكلتنا حق موضوعي باعتراضها على عدم توجب الزكاة عن الفترة المذكورة لعدم حولان الحول على تلك الفترة دون امتداده إلى فترات سابقة، وعليه فإننا نأمل أن تتجاوز لجنتم الناحية الشكلية والنظر في الناحية الموضوعية وإصدار قرار عادل ينصف موكلتنا بعدم إخضاع الفترة المذكورة للزكاة لعدم حولان الحول.

وذكرت الهيئة في جوابها أن المكلف لم يعترض على هذا البند ضمن اعتراضه الأصلي الوارد للهيئة برقم (494) بتاريخ 1433/12/1هـ ولذا فإن اعتراضه يعتبر غير مقبول من الناحية الشكلية وهذا ما قضت به اللجنة الابتدائية بقرارها محل الاستئناف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول الاعتراض على ربط الزكاة للفترة المالية الأولى للشركة المبتدئة في 1998/1/6م والمنتوية في 1998/12/31م من الناحية الشكلية، في حين تتمسك الهيئة برفضه من الناحية الشكلية لعدم تقديمه في الاعتراض الأول.

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفع التي ذكرتها الهيئة تبين أن الاعتراض الأصلي الوارد للهيئة برقم (494) بتاريخ 1433/12/1هـ لا يتضمن الاعتراض على الربط الزكوي للفترة المالية الأولى للشركة المبتدئة في 1998/1/6م والمنتوية في 1998/12/31م، واعتراضه عليه المكلف في اعتراضه الثاني برقم (230) بتاريخ 1434/5/28هـ، بينما تم الربط على نفس الفترة في الربط الأصلي وفي الربط المعدل ولكن المكلف لم يعترض عليه إلا في اعتراضه الثاني.



وحيث إن ذكر هذا البند في الاعتراض الثاني دون الأول يعتبر تجاوزاً للمدة النظامية فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه القبول الشكلي لاعتراضه على الربط الزكوي للفترة المالية الأولى للشركة المبتدئة في 1998/1/6 م والمنتوية في 1998/12/31 م في اللجنة الابتدائية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (14) لعام 1435 هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم قيمة المشروعات تحت التنفيذ غير المسجلة باسم الشركة من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1998 م إلى 2005 م وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه القبول الشكلي لبند العمولات على القروض لعام 2004 م أمام اللجنة الابتدائية، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مصادر التمويل التي لم يحل عليها الحول المتعلقة بتمويل المشروعات تحت التنفيذ الواردة ضمن بندي البنوك الدائنة لعامي 2002 م و 2004 م والقرض لعام 2001 م، ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مصادر التمويل التي لم يحل عليها الحول المتعلقة بتمويل المشروعات تحت التنفيذ الواردة ضمن بند أطراف ذات علاقة دائنة للأعوام 1999 م و 2000 م و 2002 م، ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



5- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول الاعتراض من الناحية الشكلية على الربط الزكوي للفترة المالية الأولى للشركة المبتدئة في 1998/1/6 م والمنتوية في 1998/12/31 م أمام اللجنة الابتدائية، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1735

سنة القرار : 1438

المفتاح

ضريبة الدخل / الربط الضريبي

الموضوع

ربط ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة

المبدأ

تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1438/8/11هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستثناءات المقدم من شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (5) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعام 2010م وتحديدًا ضريبة الاستقطاع وما تترتب عليها من غرامات .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/8/4هـ كل من:

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (5) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/393) وتاريخ 1435/2/5هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (340) وتاريخ 1435/3/5هـ ، كما قدم مستنداً يفيد سداد الزكاة بمبلغ (3,687,804) ريال ، ومستنداً يفيد سداد الضريبة المستقطعة



بمبلغ (12,011,011) ريال ، 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: ضريبة الاستقطاع .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) برفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى دويتشي بنك وفقاً للحثثيات الواردة في هذا القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قامت بإخضاع المبلغ المدفوع مقابل خدمات إعداد مستندات العمل الأولية المقدمة من "دي بي ستركشيرد برودكتس ، انك" والبالغة (120,000,000) ريال إلى ضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) كإتاوة ، مما نتج عنه احتساب الهيئة لضريبة استقطاع إضافية بمبلغ (12,000,000) ريال ، والصحيح بأن هذه الخدمات عبارة عن خدمات فنية تم سداد ضريبة الاستقطاع عنها بنسبة (5%) ، وتوضح الشركة وجهة نظرها على النحو الآتي :

قامت الشركة بتقديم المستندات المؤيدة لسداد ضريبة الاستقطاع عن المبلغ المذكور أعلاه ، كما تفيد الشركة بأن مبلغ (120,000,000) ريال عبارة عن "أتعاب إعداد مستندات أولية" والتي تندرج تحت الخدمات الفنية ، وبناء على المادة (الثالثة والستون) من اللائحة التنفيذية ، الفقرة رقم (3) والتي تنص على الآتي :

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



وتقر الشركة بأن الاتفاقية توضح بأنها اتفاقية تقديم خدمات فنية واستشارية والتي تمثل "أنعاب إعداد مستندات أولية" ، والتي تنحدر تحت تعريف الخدمات الفنية ولهذا لا يمكن اعتبارها بأي شكل من الأشكال دفعات عن إتاوات .

وبناء على ما ورد أعلاه ، فإن نسبة الاستقطاع المطبقة من قبل الشركة وهي 5% صحيحة بموجب النظام، وبناء عليه يطالب المكلف بإلغاء مبلغ الاستقطاع الإضافي البالغ (12,000,000) ريال بالإضافة إلى أي غرامات تأخير تترتب عليها بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد مؤرخة في 1437/8/4هـ تضمنت الإفادة بأن الهيئة قامت بإخضاع المبلغ المدفوع مقابل خدمات إعداد مستندات العمل الأولية المقدمة من ، انك والبالغة (120,000,000) ريال لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% كإتاوة حيث أنه 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 أن هذه الأعمال في الاصل تقوم بها مؤسسات عالمية متخصصة وتعطي بها شهادات تفيد أن الشركة في نشاطها متوافقة مع الأنظمة السعودية أو الشرعية لذا تم تكييفها على أنها إتاوات وبالتالي تخضع للاستقطاع بنسبة 15%، ولقد أيدت اللجنة الابتدائية وجهة نظر الهيئة وفقاً لحثيات القرار والتي تضمنت أنه بنظر اللجنة الابتدائية في الاتفاقية بلغتها الأصلية (الانجليزية) تبين أن فيها حديثاً عن حقوق فكرية تنتقل للشركة، حيث أفردت الاتفاقية الجزء الرابع منها للحقوق لفكرية، وقد منحت شركة للمكلف هذه الحقوق لاستعمالها في تنفيذ الأعمال داخل المملكة، كما أن هناك بنوداً في الاتفاقية توضح كيفية انتقال الحقوق الفكرية في حالة زوال أحد الكيانات الداخلة في الاتفاقية مثل الفقرات (8,4,8,3,8,2,8,1)، الأمر الذي رأت معه اللجنة الابتدائية أن الخدمات المقدمة من قبل الطرف غير المقيم (شركة) من قبيل الإتاوات، فهي خدمات مقابل استخدام حقوق فكرية، ومن ثم أيدت اللجنة الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة اجرائها .

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 احتساب الضريبة المستقطعة بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة لشركة "....." مقابل إعداد مستندات العمل الأولية كونها تندرج تحت الخدمات الفنية التي تخضع بنسبة 5%، في حين تتمسك الهيئة باحتساب واستقطاع الضريبة على هذه المدفوعات بنسبة 15% ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .



ومما سبق يتضح أن الخلاف يكمن في تحديد النسبة التي تخضع لها هذه المدفوعات و تحديد طبيعة الخدمات المقدمة بموجب تلك الاتفاقية ومن ثم تحديد ما إذا كانت خدمات فنية تخضع المبالغ المدفوعة مقابلها للضريبة بنسبة 5% , أو أنها إتاة تخضع المبالغ المدفوعة مقابلها للضريبة بنسبة 15% , وبإطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك الاتفاقية الموقعة مع شركة "....." تبين للجنة من قراءة نصوصها أن محور الاتفاقية يتمثل في تقديم خدمات لتوثيق الأعمال وأن الإشارة إلى الحقوق الفكرية ورد مندرجا ضمن الخدمات الفنية مما يعني أنه غير مقصود بذاته , وبناء على أن الخدمات الفنية كما هو منصوص عليه في المادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تخضع للاستقطاع بنسبة 5% , لذا فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب الضريبة المستقطعة على المبالغ المدفوعة لشركة "....." بموجب هذه الاتفاقية بنسبة 15% .

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) برفض اعتراض المكلف على غرامة تأخير على البنود التي أيدت فيها اللجنة الهيئة وفقاً للحديث الواردة في هذا القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تعترض على غرامات التأخير الناتجة عن بند ضريبة الاستقطاع المعارض عليه أعلاه. وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/8/4هـ تضمنت الافادة بأنه تم فرض هذه الغرامات طبقاً للمادة (77) من النظام الضريبي، والمادة (1/68) من اللائحة التنفيذية، ولذلك تتمسك الهيئة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير السداد على الضريبة المستقطعة التي قامت الهيئة باحتسابها بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة لشركة "....." , في حين تتمسك الهيئة باحتساب غرامة تأخير السداد على الضريبة التي قامت باحتسابها على هذه المدفوعات , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وحيث أن اللجنة انتهت في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد المكلف في طلبه عدم احتساب الضريبة المستقطعة على المبالغ المدفوعة بموجب الاتفاقية الموقعة مع شركة "....." بنسبة 15% , تأسيساً على أن طبيعة الخدمات المقدمة



بموجب تلك الاتفاقية تتمثل في تقديم خدمات فنية، فإن غرامة التأخير التي احتسبتها الهيئة على فرق الضريبة الناتج عن رفع نسبة الضريبة المستقطعة إلى 15% تسقط لسقوط أصلها.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (5) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب الضريبة المستقطعة على المبالغ المدفوعة لشركة "....." بنسبة 15% وفقاً للحديث الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- عدم توجب غرامة تأخير السداد التي قامت الهيئة باحتسابها على فرق الضريبة الناتج عن رفع النسبة إلى 15% لسقوط أصلها.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار. وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1736

سنة القرار: 1438

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل

المفتاح

ضريبة خدمات فنية

الموضوع

يقبل طلب المنشأة استرداد ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة إذا تم تقديم الطلب خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها، ويرفض طلب الاسترداد بعد مضي هذه المدة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/8/12 هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (20) لعام 1435 هـ بشأن رفض الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) طلب المكلف استرداد ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2005م حتى 2012م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/2/22 هـ كل من:، كما مثل المكلف:

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1435 هـ بموجب الخطاب رقم (3/433) بتاريخ 1435/8/21 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (541) بتاريخ 1435/10/21 هـ، كما لا توجد مستندات بموجب القرار الابتدائي لأن المكلف يرى أنه سدد ضريبة استقطاع بالزيادة ويطلب



استردادها، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند استرداد ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض طلب المكلف استقطاع الضريبة بنسبة 5% بدلا من 15% وفقا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قام بسداد ضريبة استقطاع خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م بسعر 15% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهة مرتبطة، وبعد صدور قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1139) لعام 1433هـ الذي قضى بأن تحسب ضريبة الاستقطاع بسعر 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، قامت الشركة بتاريخ 1434/11/4هـ الموافق 2013/9/10م بطلب استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة بسعر 10%، وقد رفضت الهيئة طلب الشركة بحجة أن سعر الضريبة على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية هي 15% وذلك استنادا إلى أحكام الفقرة (هـ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية"، وكذلك أحكام الفقرة (1) من المادة (66) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه "يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة...".

وأضاف المكلف أن الفقرة (9/ج) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تلزم المكلف بضريبة الاستقطاع الاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع مع المستندات المؤيدة لها لمدة لا تقل عن عشر سنوات بعد الدفع، وتمدد فترة الاحتفاظ بالسجلات إذا كان الموضوع لا يزال محل دراسة من قبل الهيئة أو الجهات المختصة حتى إنهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي، وبناءً عليه فإن الفترة النظامية فيما يتعلق بأمور ضريبة الاستقطاع هي عشر سنوات، مما يعني أحقية الشركة باسترداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة عن الأعوام من 2005م حتى 2012م، ويؤكد ذلك أن النظام الضريبي أعطى المكلف مدة عشر سنوات لتعديل أو تقديم إقرار جديد بالنسبة لضريبة الاستقطاع في حالة وجود أي أخطاء في الحساب أو سعر الضريبة، وهذا ما قامت به الشركة عندما طلبت تعديل سعر الضريبة إلى 5% بدلا من 15% خلال الفترة النظامية المسموح لها خلالها القيام بالتعديل وطلب استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة بسعر 10%.

وأضاف المكلف أن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات فنية أو استشارية هي 5% وليس 15%، وهذا ما قضت به اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (1139) لعام 1433هـ بناءً على أن النظام الضريبي ينص على أن الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من جهة غير مقيمة على وجه العموم تخضع لضريبة استقطاع بمعدل 5% سواء كانت المبلغ



مدفوعة من جهة ذات علاقة أو خلافة، كما أن تعديل اللائحة التنفيذية بموجب القرار الوزاري رقم (1776) تاريخ 1435/5/18هـ يعد دليلاً قاطعاً على أن نص اللائحة التنفيذية يشير إلى أن الدفعات المقدمة للحصول على الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بسعر 5% بغض النظر عن العلاقة مع المستفيد.

وتنص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على أن الدفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية تخضع لضريبة استقطاع بسعر 5%، وبأن كلمة "خدمات" كما تم استخدامها في المادة (63) غير معروفة، وبالمقابل فإن الخدمات الفنية والاستشارية تم تعريفها في اللائحة التنفيذية بشكل واضح وصريح ولم يتم التفريق بين الدفعات المقدمة للجهات ذات العلاقة أو سواها، وعليه لا يجب القول بأن كلمة خدمات تفيد العموم لتتضمن الخدمات الفنية أو الاستشارية وهذا ما أكدته اللجنة الاستثنائية في قرارها المذكور أعلاه.

إن طلب الاسترداد قد تم تقديمه قبل صدور القرار رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض بنود اللائحة التنفيذية، كما أن أي تغيير يطرأ على النظام يكون من دون أي أثر رجعي، وأن نظرية القاعدة النظامية والتيقن الذي تحمله تم تأكيدها من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وعليه ومن منطلق هذه النظرية لا يجب أن يكون للتغيير في النظام الضريبي أي أثر رجعي على المكلفين، حيث إن ذلك يتنافى مع مفهوم العدالة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وتنص الفقرة (أ/6) من المادة (68) من نظام ضريبة على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%، مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى، فجاءت الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة، ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة 15% دون تحديد طبيعة تلك الخدمات المؤداة، حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من هذه المادة غير معروفة، والأصل في النكرات أنها تفيد العموم، مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إذا كانت طبيعتها فنية أو استشارية، وعليه فإن الخدمات الفنية أو الاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع بنسبة 15%، وتأكيداً على ذلك صدر القرار الوزاري رقم (1776) تاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية الذي تضمن أن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.



وأضافت الهيئة أن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم من قبل المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% هي للحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسة وتحملها على فروعها المحلية، كما أنه في بعض الأحيان تكون المراكز الرئيسة أو الشركات المرتبطة معفاة من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها، ولذا تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات على أساس أن هذه المبالغ سوف تحسم ضمن إيرادات المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة، وهي معفاة أو سعر الضريبة بالدول التي فيها المركز الرئيس أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، في حين ترى الهيئة عدم وجود مبالغ ضريبية مسددة بالزيادة خلال أعوام الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ 1425هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ... أي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%", كما تبين أن الفقرة (هـ) من المادة (68) تنص على أنه "...إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقًا لهذه المادة".

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (63) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: ... دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%", كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (66) تنص على أنه "يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة...".

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً: ط — تعدل الخاتمتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:



15%	إتاوة أو ربح، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا"، وحيث قدم المكلف للهيئة بتاريخ 2013/9/10م طلب استرداد ضريبة مستقطعة يرى أنها مسددة بالزيادة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م، وتطبيقًا للفقرة (1) من المادة (66) من اللائحة التنفيذية، فإن اللجنة ترفض طلب المكلف استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة خلال الأعوام من 2005م حتى 2007م وذلك لمضي أكثر من خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة، أما فيما يخص الأعوام من 2008م حتى 2012م، وتطبيقًا للنصوص النظامية المذكورة أعلاه الموجبة لخضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15%، فإن اللجنة ترفض بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2008م حتى 2012م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (20) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، وفقا لحثيات القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،



رقم القرار: 1737

سنة القرار: 1438

المفتاح

أجور / خسائر / مخزون - زكاة

الموضوع

أجور عاملين / خسائر مدورة (مرحلة-متراكمة) / مخزون مقيم

المبدأ

تقديم المنشأة لبيانات غير دقيقة عن الأجور التي تتحملها، ينبني عليه أحقية الهيئة في إهدار تلك البيانات

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1438/8/19هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 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) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (17) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام المالية من 2007م حتى 2009م، وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/4/13هـ كل من:، كما مثل المكلف: وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي: الناحية الشكلية: أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/66) بتاريخ 1435/5/2هـ، وقدم استئنافه المقيد لدى اللجنة برقم (431) بتاريخ 1435/5/30هـ، كما قدم ما يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها

2009م	2008م	2007م	الإجمالي
15,036,183	80,625,051	79,569,844	رأى اللجنة: ما في حكمها المحملة بالحسابات
(71,875,978)	(58,353,138)	(47,916,886)	الرواتب والأجور طبقاً لشهادة التأمينات
(18,269,454)	(16,696,851)	(13,809,857)	الرواتب غير الخاضعة طبقاً لشهادة المحاسب القانوني
24,863,751	5,575,062	17,843,101	فرق الرواتب

558



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد فرق الرواتب بمبلغ (17,843,101) ريال ومبلغ (5,575,063) ريالاً ومبلغ (24,863,751) ريالاً للأعوام من 2007م حتى 2009م على التوالي ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، بحجة أن الاختلاف بين شهادة المحاسب القانوني التي قدمت للهيئة خلال الفحص الميداني وقبل إجراء الربط ولم تتضمن هذا الفرق وشهادة المحاسب القانوني التي شملت الفرق وقدمت بعد إجراء الربط، وأن كلا الشهادتين صحيح، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبول فرق الرواتب ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة أن المكلف قدم بيانات غير دقيقة عن هذا البند، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبية ومحضر الفحص الميداني، تبين أن الهيئة أجرت فحصاً ميدانياً لحسابات المكلف للأعوام المالية من 2007م حتى 2009م وطلبت من المكلف تقديم شهادة من المحاسب القانوني بالأجور والرواتب غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية وقدم شهادة بذلك تظهر أن الرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية بمبلغ (13,809,857) ريالاً لعام 2007م ومبلغ (16,696,851) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (18,296,454) ريالاً لعام 2009م وقامت الهيئة بإضافة هذه المبالغ للأجور (الخاضعة للتأمينات الاجتماعية) التي تضمنتها شهادة التأمينات الاجتماعية ومقارنة الإجمالي مع الأجور المحملة على الحسابات ونتج عن ذلك فرق محمل بالزيادة بمبلغ (17,843,101) ريال لعام 2007م ومبلغ (5,575,062) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (24,863,751) ريالاً لعام 2009م لم تقبل الهيئة باعتماده ضمن المصاريف جائزة الحسم في الربط الذي أجرته على المكلف، واعتراض المكلف على ذلك وقدم شهادة من المحاسب القانوني نصت في الفقرة (3) على "يعتبر هذا التقرير معدلاً للتقرير السابق إصداره عن السنوات 2007/6/30 و2008م و2009م"، ولم تتضمن أسباب الاختلاف عن الشهادة السابق إصدارها، وتبين منها أنه تم تعديل مبلغ الأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية إلى مبلغ (33,876,537) ريالاً لعام 2007م ومبلغ (33,224,421) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (40,492,018) ريالاً لعام 2009م، وحيث إن المكلف قدم تقريراً خاصاً من المحاسب القانوني حول الرواتب والأجور خلال الفحص الميداني بمبالغ أقل من المبالغ المحملة على الحسابات فيما يتعلق بالرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية وبعد إجراء الهيئة للربط عليه وعدم قبولها للفرق المحمل بالزيادة عما تضمنه ذلك التقرير، قدم اعتراضه على ذلك وعززه بتقرير خاص آخر من محاسب قانوني تعديلاً للتقرير الذي قدمه خلال الفحص الميداني وقبل إجراء الربط، ولم يتضمن أسباب الاختلاف في مبالغ البند عن التقرير السابق، ومن ثم فإنه لا يمكن الركون على هذا المستند كدليل أو قرينة في اعتماد فروق بند الرواتب والأجور محل الاستئناف ضمن المصاريف جائزة الحسم، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم فرق الرواتب بمبلغ (17,843,101) ريال ومبلغ (5,575,063) ريالاً ومبلغ (24,863,751) ريالاً للأعوام من 2007م حتى 2009م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة.

البند الثاني: التأمينات الاجتماعية:

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/2) برفض اعتراض الشركة على بند التأمينات الاجتماعية لعام 2018م للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الرواتب والأجور لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتطابق مع



شهادة التأمينات الاجتماعية لعدة أسباب منها على سبيل المثال لا الحصر الموظفين الذين يتم تعيينهم خلال السنة ويكونون تحت التجربة حيث لا يتم تسجيلهم في التأمينات الاجتماعية إلا بعد اجتيازهم للتجربة، وكذلك التعديلات التي تتم على رواتب الموظفين لا يتم ادراجها في التأمينات الاجتماعية إلا في بداية السنة التالية وغير ذلك من الأسباب التي يطول شرحها، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بإعادة حساب مصروف التأمينات الاجتماعية من واقع شهادة التأمينات الاجتماعية على اساس 11% للسعوديين و2% لغير السعوديين مما نتج عنه أن ما يجب تحمليه مبلغ (3,244,783) ريالاً بينما المحمل على الحسابات مبلغ (3,262,450) ريالاً بفرق قدره (17,667) ريالاً تم ردها والهيئة تتمسك بصحة اجراءها، ولجنة الاعتراض أكدت على وجهة نظر الهيئة.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم فرق التأمينات الاجتماعية بمبلغ (17,667) ريالاً لعام 2008م المحمل بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبوله ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبية والقرار الابتدائي تبين أن بند الخلاف في القرار الابتدائي "التأمينات الاجتماعية لعام 2008م" وأن وجهة نظر المكلف في القرار الابتدائي تنص على أن بند الخلاف يخص عام 2008م، ومنطوق القرار الابتدائي ينص على "رفض اعتراض الشركة على بند التأمينات الاجتماعية لعام 2008م للحثيات الواردة في القرار"، كما تبين من الربط الذي أجرته الهيئة على المكلف بموجب الخطاب رقم (1433/16/7400) بتاريخ 1433/12/28هـ، أنه لم يتم تعديل صافي الربح الدفترى لعام 2008م بمصاريف التأمينات الاجتماعية، وأن التعديل بمبلغ (17,667) ريالاً كان على عام 2007م، وحيث تبين أن عام 2008م الذي نص القرار الابتدائي عليه برفض اعتراض المكلف على بند التأمينات الاجتماعية، لم يتضمن تعديلاً للربح الدفترى ببند التأمينات الاجتماعية، لذا ترى اللجنة إعادة طلب المكلف حسم بند التأمينات الاجتماعية للجنة الابتدائية للنظر في تحديد عام الاستئناف.

البند الثالث: خسارة إعادة تقييم مخزون لعام 2008م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/3) برفض اعتراض الشركة خسارة إعادة تقييم مخزون لعام 2008م للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن نشاطه نشاط صناعي ويطبق ما يعرف بالتكاليف المعيارية حيث لا يمكن معرفة التكاليف الفعلية إلا بعد إتمام الإنتاج والانتهاء منه، وعند الانتهاء من الإنتاج يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية التي تم تحديدها مسبقاً وإثبات الفرق، ومن ثم فإنها تمثل تكاليف فعلية وليست خسائر أو إعادة تقويم، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن هذه الخسارة عبارة عن خسائر إعادة تقويم مخزون لعام 2008م ولم تقدم الشركة ما يفيد أن هذه الخسارة فعلية حقيقية، وأن اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية طلبت المستندات التي تدعم وجهة نظر الشركة ولم تقدم أي مستند.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم خسائر إعادة تقويم المخزون ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم حسمه ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2008م تبين أن إيضاح (2/ج) ينص على "تظهر البضاعة بسعر التكلفة أو صافي القيمة المستردة أيهما أقل، ويتم تحديد التكلفة للبضاعة الجاهزة على أساس طريقة الكلفة الوسطية المرجحة وتتضمن تكلفة المواد والعمالة ونسبة محددة من المصاريف المباشرة، ويتم تقييم جميع أنواع المخزون الأخرى باستخدام طريقة الكلفة الوسطية المرجحة"، كما تبين من كشف المصاريف المباشرة المرفق بالإقرار أن من عناصر بند المصاريف المباشرة "إعادة تقييم المخزون (خسائر محققة) بمبلغ (6,242,527) ريالاً، وفي جلسة الاستماع طلبت اللجنة من ممثل المكلف تقديم بيان تفصيلي بكيفية تقويم المخزون بصفة عامة وكيفية تحقق خسارة المخزون في هذا البند مع القيود المحاسبية والمستندات المؤيدة مع تحديد تاريخ إعادة التقويم ولم يقدم ذلك، وحيث تبين أن خسارة إعادة تقويم المخزون محل الاستئناف مخالفة للأسس التي تم الإفصاح عنها وتم قياسه على أساسها في القوائم المالية، كما أن المكلف لم يقدم البيانات التفصيلية والمستندات التي طلبتها اللجنة، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم خسارة إعادة تقييم مخزون لعام 2008م ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الرابع: مطلوب لجهات ذات علاقة تمويل أصول.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/4) برفض اعتراض الشركة على بند مطلوب لجهات ذات علاقة تمويل أصول للحيثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الهيئة أضافت المطلوب لجهات ذات علاقة على أن كامل الرصيد يمثل تمويلًا للأصول الثابتة، وأنه تم تقديم بيان يوضح ما يخص تمويل الأصول الثابتة من الرصيد المطلوب لجهات ذات علاقة للهيئة، وأنه يطلب إضافة ما يخص تمويل الأصول الثابتة أما ما يخص التعاملات التجارية فلا يجب إضافتها لوعاء الزكاة، وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن المكلف قدم بيان رفق خطابه رقم (1434/ز/155) بتاريخ 1434/7/9هـ ذكر فيه ما يخص الأصول الثابتة من المطلوب لجهات ذات علاقة كتمويل للأصول الثابتة كما يلي: 2007م مبلغ (23,206,391,6) ريالاً، 2008م مبلغ (28,181,241,25) ريالاً، 2009م مبلغ (30,836,053,34) وهذا ما يؤكد صحة اجراء الهيئة في أن بند مطلوب لجهات ذات علاقة مول الأصول الثابتة ومن ثم قامت الهيئة بإضافته للوعاء حيث قامت بحسم ما يقابله ضمن الأصول ولم يقدم المكلف أي مستند يفيد عدم حوالن الحول على الجزء الباقي من بند المطلوب لجهات ذات علاقة والبالغ كما يلي: 2007م مبلغ (54,225,119,40) ريالاً، 2008م مبلغ (104,497,353,75) ريالاً، 2009م مبلغ (116,985,977,47) ريالاً والهيئة تتمسك بوجهة نظرها حول اضافة كامل رصيد المطلوب لجهات ذات علاقة للوعاء الزكوي، ولجنة الاعتراض أكدت على ذلك.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إضافة ما يخص تمويل الأصول الثابتة من بند مطلوب لجهات ذات علاقة أما ما يخص التعاملات التجارية فلا يجب إضافتها لوعاء الزكاة للأعوام من 2007م حتى 2009م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في إضافة الجزء الذي لم يمول الأصول الثابتة من بند مطلوب لجهات ذات علاقة لعدم تقديم المكلف ما يثبت عدم حوّلان الحال على هذه المبالغ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرسيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على ملىء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحال أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته"، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية والربط الذي أجرته الهيئة على المكلف تبين أن الهيئة أضافت مطلوبات لجهات ذات علاقة بمبلغ (77,431,511) ريالاً لعام 2007م ومبلغ (132,678,595) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (147,822,031) ريالاً لعام 2009م، حيث أخذت برصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل خلال العام، وفي جلسة الاستماع طلبت اللجنة من المكلف بيان تحليلي موضحاً به حركة المطلوب لجهات ذات علاقة وتحديد ما تم تمويل أصول ثابتة منها، مع حركة الأستاذ المساعد لكل جهة ذات علاقة على حدة، ولم يقدم البيانات والمستندات المطلوبة، وحيث إن حساب الوعاء الزكوي يتم بإضافة مصادر التمويل التي مولت عروض قنية ومصادر التمويل التي حال عليها الحال ومولت الموجودات الزكوية ويخضم من ذلك عروض القنية وما في حكمها (الموجودات غير الزكوية) وأن المكلف لم يقدم للجنة البيانات والمستندات التي تثبت عدم حوّلان الحال على الجزء الذي مول الموجودات الزكوية، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مطلوبات لجهات ذات علاقة بمبلغ (77,431,511) ريالاً لعام 2007م ومبلغ (132,678,595) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (147,822,031) ريالاً لعام 2009م للوعاء الزكوي.

البند الخامس: حساب الزكاة على حصة الشريك السعودي في أرباح العام المعدلة.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/5) برفض اعتراض الشركة على بند حساب الزكاة على حصة الشريك السعودي في أرباح العام المعدلة للحثيات الواردة في القرار، استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب



باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه أن يتم حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها ما دام أنها تمثل

أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، وأن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى شرعية من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18 هـ ونصها "بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، وبإطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا "إن ما يجري عليه العمل وتطبيقه الهيئة هو اعتبار الربح المحقق من نشاط المكلف خلال العام هو الحد الأدنى الذي تجب فيه الزكاة لعدة أسباب هي: أ- أن محاسبة المكلف زكويًا تتم بموجب قوائم ماليه معدة على أساس مبدأ الاستحقاق والتي يظهر ضمنها ربح العام المحقق في نهاية السنة المالية دون أن ينخفض هذا الربح بشراء أصول أو أية مصاريف أخرى خلال العام، ب- طبقاً للمبادئ المحاسبية والتي تعد على أساسها القوائم المالية فإن شراء الأصول الثابتة لا يعد مصروفًا إيراديًا يحمل على قائمة الدخل، وعليه لن تنخفض أرباح العام بأية عملية شراء لأصول ثابتة خلال العام وتظهر أرباح السنة كاملة ضمن قائمة المركز المالي التي يتم ربط الزكاة من واقعها حيث إن عملية تمويل شراء الأصول الثابتة يكون من الإيرادات النقدية أو بالأجل خاصة وإن التصرف من الربح محاسبيًا ينحصر في التوزيع على الشركاء وزيادة رأس المال والاحتياطيات وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، ج- إن الوعاء الزكوي يعتمد عند تحديده على القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق ومكونات الوعاء من الأرصدة الظاهرة بتلك القوائم بما فيها الأرباح المسجلة بموجب هذا المبدأ، ومن ثم ليس من الوارد أن تتم القيود من حساب الأصول إلى حساب الأرباح وتأسيسا على ذلك لا يمكن القول بأن الأرباح تم استخدامها في شراء أصول ثابتة أو عروض قنية بينما الحقيقة أن رصيدها فعلياً لم يتأثر بالنقص بقدر المبالغ المستخدمة لأن أرصدة الأرباح لا تتأثر إلا بالقيود المحاسبية التي تتم عليها كالتوزيعات على المساهمين وتغذية الاحتياطيات وزيادة رأس المال وتغطية الخسائر المدورة من سنوات سابقة، وعليه فإن القول بمقابلة تلك الأصول الثابتة وما في حكمها على أساس استخدامها ليس في محله، د- إن الأخذ بمفهوم المكلف لتحديد الوعاء الزكوي ترتب عليه حجب زكاة عن مصارفها بمجرد إن العناصر السالبة أكبر من العناصر الموجبة في ظل أرباح (نتيجة النشاط أرباح) الأمر الذي ينسحب أثره على تحديد الوعاء الزكوي لبعض المكلفين بحيث لا يخضعون للزكاة أو تكون زكاتهم أقل من المستحق شرعاً لعدد من السنوات وربما طوال حياة منشأتهم لأن العناصر السالبة للوعاء الزكوي أكبر من العناصر الموجبة رغم تحقيقهم أرباح كبيرة، لذلك فإن تطبيق مفهوم الشركة سيؤدي إلى عدم خضوع كبار المكلفين من الشركات المساهمة للزكاة الشرعية كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات الصناعة رغم أن أموالها في نماء، هـ- في عروض التجارة فإن الزكاة تفرض على رأس المال زائد الأرباح وفي بعض الحالات يقتصر الوعاء على غلة رأس المال (الأرباح) وذلك وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية وذلك بسبب طبيعة النشاط لأنه في مثل هذه الحالة يكون رأس المال وما في حكمه مستغرق في عروض قنية، بالإضافة إلى أن ادعاء الشركة بأن الأصول تم تمويلها من أرباح العام ولا



يوجد قروض للتمويل فإن الادعاء يخالف ما ذكرته الشركة من أن هناك أصول ثابتة تم تمويلها من جهات ذات علاقة كما هو وارد في وجهة نظر الشركة في البند السابق.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب الزكاة على صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة للأعوام من 2007م حتى 2009م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في حساب الزكاة على الربح المعدل، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف، وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد (عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ممثله في رأس المال وحقوق الملكية وأرباح العام ومصادر التمويل الأخرى ناقصاً عناصر الوعاء الزكوي السالبة ممثلة في الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل وخسائر العام والخسائر المرحلة) ويمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، وطالما تم استخدام أرباح العام في تمويل هذه الأصول فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ ونصها "بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم حساب الزكاة على صافي الربح المعدل للأعوام من 2007م حتى 2009م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (17) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:



أ- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم فرق الرواتب بمبلغ (17,843,101) ريالاً ومبلغ (5,575,063) ريالاً ومبلغ (24,863,751) ريالاً للأعوام من 2007م حتى 2009م على التوالي ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، ب- إعادة طلب المكلف حسم بند التأمينات الاجتماعية لعام 2008م للجنة الابتدائية للنظر في تحديد عام الاستئناف، وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار، ج- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم خسارة إعادة

تقويم مخزون لعام 2008م ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، د- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مطلوبات لجهات ذات علاقة بمبلغ (77,431,511) ريالاً لعام 2007م ومبلغ (132,678,595) ريالاً لعام 2008م ومبلغ (147,822,031) ريالاً لعام 2009م للوعاء الزكوي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، و- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم اعتبار صافي الربح المعدل حدًا أدنى لوعاء الزكاة للأعوام من 2007م حتى 2009م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،