مدونة

القرارات والمبادئ الزكوية والضريبية الصادرة عن اللجنة الاستئنافية الضريبية لعام ١٤٣٤ هـ

الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees

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 1434هـ إلى العام 1439هـ، وذلك بتحرير قرارات اللجان النهائية ومن ثم فهرستها موضوعيا. 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) أيضًا على مجرد الحكم القانوني، ولو لم يكن كليّاً.

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 1434هـ

الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
1_6	1320	أرباح رأسمالية	أرباح - ضريبة الدخل
7_28	1231	إعفاء أرباح عقود / مصروفات تسويق / فروق استيراد / أرباح رأسمالية	إعفاء/مصروفات / فروق - ضريبة الدخل
29_57	1232	إيرادات موردة / غرامة عدم سداد ضريبة /هدر حسابات	إيرادات/غرامة/هدر ضريبة الدخل-
58_82	1234	إعفاء أرباح عقود/إعفاء مبالغ مدفوعة / ضريب جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات تسويق / مصروفات مشتريات	إعفاء/ضريبةاستقطاع/غرامة/ مصروفات - ضريبة الدخل
83_88	1235	أرض / أصول عروض تجارة	أرض / أصول - الزكاة
89_96	1237	ديون أطراف ذات علاقة / ديون معدومة / رصيد جاري دائن / قروض طويلة الاجل	ديون / رصيد /قروض - الزكاة
97_106	1238	خسائر رأس مالية / مخصص من ربح	خسائر /مخصص - الزكاة
107_108	1239	انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي	تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية
109_119	1240	غرامة عدم سداد ضريبة	غرامة - ضريبة الدخل
120_128	1242	غرامة عدم سداد ضريبة / مخزون مقيم / مصروفات تأمين	غرامة / مخزون / مصروفات - ضريبة الدخل
129_137	1244	عقد توريد / غرامة عدم سداد ضريبة	عقد / غرامة - ضريبة الدخل
138_144	1245	ديون أطراف ذات علاقة / ديون معدومة / قروض طويلة الاجل	ديون / قروض - الزكاة
145_155	1246	إيرادات مستندية/ديون أطراف ذات علاقة/ربط معدل مقبول /فروق إيرادات/هدر حسابات	إيرادات/ديون/ربط/فروق/هدر - الزكاة
156_159	1247	فروق استيراد	فروق - الزكاة
161_164	1249	غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة	غرامة - ضريبة الدخل
165_167	1250	تعديل حسابات ايجار	تعديل حسابات - ضريبة الدخل
168_172	1251	انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / صرف النظر لانتهاء الخالف	سحب المكلف
173_176	**1252**	**قروض قصيرة الاجل**	**قروض- الزكاة**
177_191	**1253**	**غرامة عدم سداد ضريبة**	**غرامة - ضريبة الدخل**

الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
192_199	1255	أرض / ربط معدل مقبول / هدر حسابات	أرض/ ربط / مصروفات/هدر - ضريبة الدخل
200_204	1257	استثمار أوراق مالية / دفعات مقدمة / مصروفات مباني	استثمار / دفعات /مصروفات - الزكاة
205_208	1262	ضريبة خدمات فنية	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
209_221	1263	أصول مستهلكة / خسائر رأسمالية/ غرامة عدم سداد ضريبة/ مكافأة نهاية خدمة	أصول/ خسائر/ غرامة / مكافأة - الزكاة
222_232	1264	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل
233_238	1266	ضريبة جهات غير مقيمة	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل
239_243	1270	أصول مستهلكة / تذاكر سفر عاملين / مكافأة مجلس إدارة	أصول / تذاكر / مكافأة - الزكاة
244_245	1271	هدر حسابات	هدر / ضريبة الدخل
256_257	1272	انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / سحب المكلف	سحب المكلف
257_268	1273	ربط معدل مرفوض / علامة تجارية وشهرة / غرامة عدم سداد ضريبة	ربط / علامة / غرامة - ضريبة الدخل
269_275	1274	تعويض اجازات / ديون مشكوك تحصيلها / رسوم عوائد	تعويض/ديون/رسوم - الزكاة
276_282	1276	اعفاء أرباح توسعة	اعفاء / ضريبة الدخل
283_287	1277	انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي	تقديم الاستئناف دون التسبيب
288_293	1278	ربط معدل مقبول / هدر حسابات	ربط / هدر - الزكاة
293_300	1281	عمولة بنكية / غرامة عدم سداد ضريبة	عمولة / غرامة - ضريبة الدخل
301_312	1283	خسائر مدورة (مرحلة-متراكمة) / غرامة عدم سداد ضريبة /قروض قصيرة الاجل /مصروفات مجلات / مكافأة مجلس إدارة / مكافأة نهاية خدمة	خسائر/غرامة/قروض/مصروفات/ مكافأة - الزكاة
313_319	1284	أرباح رأسمالية / مكافأة نهاية خدمة	أرباح / مكافأة - ضريبة الدخل
320_325	1285	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل
326_330	1287	راس مال مضاف	رأس مال - الزكاة

الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
331_348	1290	أرباح رأسمالية/إعفاء أرباح توسعة/ حصة شريك منتقلة/خسائر رأسمالية/ ضريبة جهات غير مقيمة/غرامة عدم سداد ضريبة	أرباح/إعفاء/حصة شريك/خسائر/ضريبة استقطاع/ غرامة - ضريبة الدخل
349_362	1291	أرباح رأس مالية / تبرعات جهات حكومية / دفعات مقدمة / ديون مشكوك بتحصيلها / مكافأة عاملين / مصروفات مسلمة	أرباح / تبرعات / دفعات / ديون / مكافأة / مصروفات - الزكاة
363_367	1292	رأس مال مضاف	رأس مال - الزكاة
368_378	1294	أرباح تقديرية / قروض طويلة الأجل / مخزون وسائط كيمائية / أرباح مدورة ((مرحلة	أرباح/ قروض / مخزون / أرباح -الزكاة
379_ 386	1295	أرباح مدورة (مرحلة) / تعديل حسابات تأمين / مكافأة عاملين	أرباح / تعديل حسابات / مكافأة - الزكاة
387_ 390	1297	تعديل حسابات مستردة	تعديل حسابات - ضريبة الدخل
391_ 393	1298	أرباح مدورة (مرحلة)	أرباح - الزكاة
395_ 400	1299	أجور عاملين / فروق استيراد	أجور / فروق - الزكاة
401_ 408	1300	أجور عاملين / تعديل حسابات ايجار / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق استيراد / غرامة عدم تقديم إقرار	أجور / تعديل حسابات / غرامة / فروق - ضريبة الدخل
409_ 415	1303	خسائر مدورة (مرحلة – متراكمة) / ديون معدومة	خسائر / ديون - الزكاة
416_ 421	1304	إيرادات مؤجلة/تبرعات جمعيات خيرية/ دفعات مقدمة / مكافأة عاملين	إيرادات/تبرعات/دفعات/مكافأة - الزكاة
422_ 425	1305	هدر حسابات	هدر - الزكاة
426_ 429	1307	انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي	إلغاء الرفض الشكلي الصادر عن اللجنة الابتدائية، وإعادة القرار إليها
432_ 436	1309	غرامة اخفاء	غرامة - ضريبة الدخل
437_ 451	1310	أرباح مدورة (مرحلة) / إعفاء أرباح توسعة / إعفاء مبالغ مدفوعة / حصة شريك أجنبي / ديون معدومة / رصيد جاري دائن / مكافأة عاملين / مكافأة نهاية خدمة / غرامة عدم سداد ضريبة	أرباح/إعفاء/حصة شريك/ديون/رصيد/ مكافأة/غرامة - الزكاة

الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
454_ 457	1312	دفعات مقدمة	دفعات - الزكاة
458_ 460	1313	أرباح موزعة / مكافأة عاملين	أرباح / مكافأة - الزكاة
464_ 469	1314	أرباح موزعة / ديون أطراف ذات علاقة	أرباح / ديون - الزكاة
470_ 473	1316	استثمار مالك المؤسسة	استثمار - الزكاة
474_ 481	1318	اندماج شركات / فروق استيراد	اندماج / فروق - الزكاة
482_ 484	1319	انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي	إلغاء الرفض الشكلي الصادر عن اللجنة الابتدائية، وإعادة القرار إليها
485_ 492	1320	أجور مجلس إدارة / استثمار أراضي / استثمار شركات / مكافأة مجلس إدارة	أجور / استثمار / استثمار / مكافأة - زكاة
493_ 500	1321	غرامة عدم سداد ضريبة	غرامة
501_ 511	1322	أرباح محققة في الخارج/تعديل حسابات تأمين/ديون مستحقة للمكلف/قروض طويلة الأجل/مكافأة عاملين	أرباح/تعديل حسابات/ديون/قروض/ مكافأة - الزكاة
513_ 520	1323	تذاكر سفر عاملين / تعويض اجازات / ديون مستحقة للمكلف / قروض قصيرة الاجل	تذاكر / تعويض /ديون / قروض - الزكاة
521_ 534	1328	تكاليف تقديرية	تكاليف - ضريبة الدخل
535_ 539	1329	أرباح رأسمالية	أرباح

رقم القرار: 1230
سنة القرار: 1434

المفتاح
أرباح - ضريبة الدخل.

الموضوع
أرباح رأسمالية.

المبدأ
تقع مسؤولية إبلاغ الهيئة عن عملية بيع إحدى الشركات حصتها في شركة ثانية إلى شركة ثالثة على الشركة الثانية، ويترتب على ذلك مسؤوليتها أمام الهيئة، بالتضامن مع الشركتين البائعة والمشترية، عن سداد الضرائب والغرامات عن عملية البيع. وتحتسب الأرباح الرأسمالية بالاعتماد على القوائم المالية للشركة الثانية، ويجب عليها احتساب الأرباح الرأسمالية وضريبتها واقتطاعها من الشركة البائعة حال إجراء عملية البيع أو التنازل.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/1/19هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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،قامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (24) لعام 1429هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2000م حتى 2005م، وتحديدًا ما يتعلق بتحديد المسئول عن سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أحد الشركاء حصصه في الشركة لشريك جديد خلال عام 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1430/11/20هـ 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 الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (24) لعام 1429هـ بموجب الخطاب رقم (2/109) بتاريخ 1429/12/30هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (41) بتاريخ 1430/1/28هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب) برقم ... بتاريخ 1430/1/24هـ بمبلغ (1،329،346) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المادة المقررة نظامًا، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مسؤولية سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) برفض اعتراض الشركة وتأييد المصلحة في تحميلها مسؤولية دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع شركة (ج) حصتها في الشركة إلى شركة (د) وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وذكر أن شركة (ج) قامت ببيع أسهمها في شركة (أ) إلى شركة (د) طبقًا للقرار الصادر عن الشركاء بتاريخ 1424/3/1هـ الموافق 2003/5/3م وتم تعديل عقد تأسيس شركة (أ) واعتمدت وزارة العدل تغيير الملكية بتاريخ 1424/5/29هـ الموافق 2003/7/29م وتم إثبات هذا الحدث في الإيضاح رقم (1) من إيضاحات القوائم المالية للشركة وذكر أنه قدم للمصلحة قوائمه المالية للسنة المالية المنتهية في 2003/12/31م مع الإقرار الضريبي، وبناءً عليه يرى أن التغيير في ملكية الشركة قد اكتمل في 2003/7/29م، وأنه طبقًا للأنظمة الضريبية المطبقة والمعمول بها، قامت شركة (أ) بحساب الضريبة عن سنة 2003م والمستحقة على شركة (ج) عن حصتها في الأرباح للفترة حتى تاريخ تحويل الحصص وسددتها للمصلحة في المواعيد النظامية، وقامت المصلحة بفرض ضريبة مكاسب رأس مالية قدرها (1،329،346) ريال على شركة (أ) بموجب خطابها رقم (12/4931) بتاريخ 1428/9/13هـ الموافق 2007/9/25م وذلك فيما يخص أرباح بيع الحصص من شركة (ج) إلى شركة (د) واعترضت شركة (أ) على ربط المصلحة بشأن ضريبة المكاسب الرأسمالية التي فرضت عليها لأنها غير ملزمة بسداد أي ضرائب مكاسب رأسمالية عند بيع الشركاء المتخارجين أسهمهم في الشركة طبقًا لما ينص عليه نظام الضريبة المعمول به في المملكة، وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية أصدرت قرارها مستندة إلى أن الشركة لم تخطر المصلحة ببيع الشريك الأجنبي حصته في الشركة بما يخالف المادة (32) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه (يجب على المكلف بالضريبة فردًا كان أم شركة توقف عن العمل الذي يؤدي الضريبة على كسبه أو أرباحه وقوفًا فعليًا أو محدودًا أثناء السنة أن يخطر المالية بذلك خلال ستين يومًا من التاريخ الذي وقف العمل فيه ويجب عليه أن يقدم البيانات اللازمة لتصفية حساب الضريبة وإلا أُلزم بدفعها عن سنة كاملة كما وأن التنازل عن كل أو بعض المحل التجاري أو غيره يكون فيما يتعلق بالضريبة كحكم وقف العمل وإن لم يحصل التبليغ

في الميعاد ففي هذه الحالة يكون المتنازل إليه مسؤولاً بالتضامن مع المتنازل بدفع الضريبة المستحقة) وأن لجنة الاعتراض ا الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية استنادًا إلى ذلك رأت أن شركة (أ) مسؤولة عن سداد ضريبة المكاسب الرأسمالية، وذكر أن مواد نظام ضريبة الدخل التي أوردتها لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية تنص بوضوح على أن المكلف بالضريبة فردًا كان أم شركة توقف عن العمل الذي يؤدي الضريبة على كسبه أو أرباحه وقوفا فعليًا أو محدودًا أثناء السنة أن يخطر المالية بذلك خلال ستين يومًا من التاريخ الذي وقف العمل فيه، وبناءً عليه يرى أن شركة (أ) لم تتوقف عن العمل توقفًا فعليًا أو محدودًا وإنما انسحب الشريك الأجنبي في الشركة شركة (ج) وباع أسهمه لشركة أخرى، لذلك فأنه كان يتوجب على شركة (ج) إبلاغ المصلحة بذلك الانسحاب وفقًا للأنظمة الضريبية وبالرغم من أن هذه المادة توضح بجلاء أن المسؤول عن تبليغ المصلحة هو شركة (ج) إلا أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رأت تحميل مسؤولية هذا الإجراء إلى شركة (أ) بدلاً عن شركة (ج) وذكر أن شركة (أ) لم تكن تمثل الجهة المتنازلة أو المتنازل إليها طبقًا لما هو مبين بموجب الأنظمة، وبناءً عليه فإن شركة (أ) ليست مسؤولة عن سداد الالتزامات الضريبية الخاصة بشركة (ج) أو الشريك الجديد، كما أن شركة (أ) وفقًا للأنظمة المعمول بها ليست مسؤولة عن إخطار المصلحة عن توقف شركة (ج) وعدم استمرارها كشريك في الشركة، وحيث أنها ليست الجهة المتنازلة أو المتنازل لها فلا تقع عليها أي مسؤولية بشأن سداد الضريبة على أرباح بيع حصص شركة (ج) وأضاف المكلف أنه لا يتعين عليه سداد أي ضريبة مكاسب رأسمالية إن وجدت في حال تحقيق هذه المكاسب من قبل شركاء في الشركة من خلال بيع حصصهم، ووفقًا لنظام ضريبة الدخل يعتبر البائع مسؤولًا عن إخطار المصلحة بعملية البيع وسداد الضريبة المستحقة، وذكر أن التعميم رقم (1) لسنة 1402هـ الصادر بموجب الخطاب رقم (2/1179) والذي أورد المزيد من الشرح حول تطبيق المادة رقم (32) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (340) ينص على (... أن يلتزم المتنازل (البائع مثلًا) أن يبلغ المصلحة بالتنازل خلال (60) يومًا من تاريخ حصول التنازل وتقديم البيانات اللازمة لتصفية الضريبة، وإلا التزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة، كما يلتزم المتنازل إليه أيضًا (المشتري مثلًا) بالتبليغ عن التنازل في ذات الميعاد وإلا اعتبر المتنازل إليه مسؤولًا بالتضامن مع المتنازل عن دفع الضريبة المستحقة) كما أن التعميم أعلاه أبان بوضوح مسؤولية البائع عن سداد الضريبة وفي حال عدم سداد البائع للضريبة ففي هذه الحالة يكون المتنازل مسؤولًا بالتضامن مع المتنازل إليه بدفع الضريبة المستحقة، وبناءً عليه فإن ما ذهبت إليه لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بأن شركة (أ) هي الجهة المسؤولة عن سداد ضريبة المكاسب الرأسمالية ليس صحيحًا، وأنه طبقًا لنظام ضريبة الدخل الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ لا يقع عبء سداد الضريبة الناشئة من الأرباح أو المكاسب المحققة من قبل الشركاء فيها عند بيع حصصهم على الشركة، وذكر أن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية القاضي بتأييد المصلحة بشأن فرض ضريبة المكاسب الرأسمالية على الحصص الخاصة بمكلف آخر في شركة (أ) يتناقض مع الأنظمة الضريبية المعمول بها، ودون الإخلال بما ورد أعلاه أفاد المكلف بأنه قدم جميع المعلومات التي بحوزته للمصلحة لتمكينها من تحصيل أي ضرائب من شركة (هـ) وأبلغ المصلحة بأن لشركة (هـ) فرع مسجل في المملكة العربية السعودية وقام بتزويدها بعنوان الشركة في المملكة (شركة (ج)) في المملكة العربية السعودية ... وأكد على أن مسؤولية دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية المستحق بموجب ربط المصلحة (الناتجة عن بيع الحصص من قبل شركة (ج) إلى شركة (د) لا تقع على شركة (أ) وإنما تقع على شركة (ج)أو الشريك الجديد وذلك أن نظام الضريبة يعتبر البائع مسؤولًا عن أخطار المصلحة بعملية البيع وسداد الضريبة المستحقة وشركة (أ) في هذه الحالة لم تكن تمثل الجهة المتنازلة أو المتنازل إليه ، كما أنه يمكن للمصلحة تحصيل هذه الضرائب من شركة (هـ) وهي جهة مقيمة في المملكة .

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وقدموا مع خطابهم المؤرخ في 1430/12/18هـ البيانات التي طلبتها اللجنة وأجابوا على الاستفسارات التي طرحت أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بما يلي:

1 - بخصوص سؤال اللجنة هل يوجد ملف مستقل لشركة (د)؟ نعم يوجد لها ملف برقم (50088/1/4) وتحاسب في فرع المصلحة بالرياض.
2 - بخصوص سؤال اللجنة هل يوجد ملف لشركة (أ) بخلاف شركة (د)؟
لا يوجد ملف مستقل لشركة (أ) بخلاف شركة (د) حيث إن شركة (د) وشركة (و) تملكان بالكامل شركة (أ).
3 - بخصوص سؤال اللجنة هل يوجد ملف مستقل لشركة (هـ) في المملكة العربية السعودية (البائع)؟
لا يوجد لها ملف والشركة ظهر إسمها كشريك في شركة (أ) كشريك قبل البيع.

وأكد ممثلو المصلحة بأن النظام الضريبي ألزم شركة (أ) بموجب المادة (32) من اللائحة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ بدفع الضريبة إذ أنها هي المكلف أمام المصلحة، ويتم قياس وحساب الربح الرأسمالي بموجب القوائم المالية لشركة (أ) ولا يعد ربط المصلحة إلا للمطالبة فقط بالضريبة، إذ أنه يجب على شركة (أ) حساب الضريبة وسدادها مباشرة للمصلحة، ولا تعتبر شركة (ج) بصفتها المستقلة عن شركة (أ) مكلفًا بدفع الضريبة أمام المصلحة لأنه لا يمكن حساب الربح الرأسمالي من واقع القوائم المالية لشركة (ج) بصفتها المستقلة، ومما ينبغي التنويه عنه أن شركة (هـ) المسجلة لدى المصلحة برقم (1409/5/36) وسجل تجاري رقم (1010229589) بتاريخ 1428/2/21هـ سجلت في المملكة بتاريخ 1428/2/21هـ الموافق 2007/3/18م أي بتاريخ لاحق لتاريخ البيع والتنازل ولذلك تتمسك المصلحة بوجهة نظرها الوارد بالقرار الابتدائي وحيثياته .

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 تحميله مسؤولية إبلاغ المصلحة عن عملية بيع شركة (ج) حصصها في شركة (أ) إلى شركة (د) ومن ثم عدم إلزامه بسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع ، ويرى أن تلك المسؤولية تقع على عاتق شركة (ج) بصفتها (البائع)، وعلى شركة (د) بصفتها (المشتري) ، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي باعتبار شركة (أ) (المكلف) مسئولة عن إبلاغ المصلحة عن عملية البيع بالتضامن مع شركة (ج)(البائع)، والشريك الجديد ـ شركة (د) (المشتري) ومسئولة بالتضامن معهما عن سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية المستحقة الناتجة من عملية البيع .

وبعد الدراسة يتضح أن الأمر يتطلب تحديد ما إذا كانت شركة (أ) مسئولة عن إبلاغ المصلحة عن عملية بيع شركة (ج) حصصها في شركة (أ) إلى شركة (د) ومن ثم مسئولة وملزمة بالتضامن عن سداد ضرائب الأرباح الرأسمالية الناتجة من عملية البيع، أم أنها غير مسئولة عن ذلك ومن ثم غير ملزمة بسداد الضريبة

المستحقة على الأرباح الرأسمالية، وبرجوع اللجنة إلى المادة (32) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ وإلى تعميم المصلحة رقم (1) لسنة 1402هـ تبين أنهما يقضيان بأنه (يجب على المكلف بالضريبة فردًا كان أم شركة توقف عن العمل الذي يؤدي الضريبة على كسبه أو أرباحه وقوفًا فعليًا أو محدودًا أثناء السنة أن يخطر المالية بذلك خلال ستين يومًا من التاريخ الذي وقف العمل فيه ويجب عليه أن يقدم البيانات اللازمة لتصفية حساب الضريبة وإلا ألزم بدفعها عن سنة كاملة كما وأن التنازل عن كل أو بعض المحل التجاري أو غيره يكون فيما يتعلق بالضريبة كحكم وقف العمل وإن لم يحصل التبليغ في الميعاد ففي هذه الحالة يكون المتنازل إليه مسؤولًا بالتضامن مع المتنازل بدفع الضريبة المستحقة)، وحيث إن القوائم المالية لشركة (أ) لعام 2003م تفيد بأن شركة (أ) هي شركة سعودية ذات مسئوليه محدودة تم الترخيص لها بالعمل في المملكة العربية السعودية بموجب القرار رقم (332) بتاريخ 1408/5/7هـ الموافق 1988/5/23م وتضمنت الإشارة أنه بتاريخ 1424/5/29هـ الموافق 2003/7/29م وافقت وزارة العدل على تعديل عقد تأسيس الشركة المتعلق بالتغيير في الملكية وحصلت الشركة على السجل التجاري المعدل بتاريخ 1424/8/5هـ الموافق 2003/10/1م ونتيجة لهذا التغييرات أصبحت الشركة مملوكة بنسبة 85،71% من قبل شركة (د) و بنسبة 14،29% من قبل (و) كما أن قرار الشركاء بتعديل بعض بنود عقد التأسيس بتاريخ 1424/3/1هـ الموثق من وزارة العدل بتاريخ 1424/5/29هـ تضمن النص على أنه (... سبق تأسيس شركة (أ) شركة ذات مسؤولية محدودة منظمة وقائمة بموجب لوائح وأنظمة المملكة العربية السعودية والمقيد عقد تأسيسها لدى كاتب عدل الرياض برقم ... بتاريخ 1404/3/13هـ، وحيث إن الطرف الأول الشركة (ز) والطرف الثاني شركة (ح) والطرف الرابع الشركة (ط) رغبوا في التنازل بالبيع عن حصصهم والبالغ مجموعها(240،000) حصة إلى شركة (د) كشريك جديد في الشركة، وقد وافقت شركة (د) المتنازل لها على هذا التنازل وآلت إليها ملكية جميع الحصص المتنازل عنها بما لها من حقوق وما عليها من التزامات وقد استوفى جميع الأطراف حقوقهم قبل بعضهم البعض، ويعتبر توقيعهم على هذا القرار بمثابة مخالصة تامة ونهائية فيما بينهم، وقرر الشركاء تعديل عقد تأسيس الشركة وملاحقه ليصبح الشركاء الحاليون المالكون للشركة هم: شركة (د) سجل تجاري رقم ... صادر عنالرياض بتاريخ 1419/10/19هـ (طرف أول) و (و) (طرف ثاني). ولقد حدد رأس مال الشركة بمبلغ (28،000،000) ريال موزعة على النحو التالي:

الشريك	عدد الحصص	قيمة الحصص بالريال	المجموع بالرياض	النسبة المئوية التقريبية
(شركة (د	240،000	100	24،000،000	86%
(شركة(و	40،000	100	4،000،000	14%
المجموع	280،000	100	28،000،000	100%

وبناء عليه وحيث إن (البائع) شركة (ج) كان شريكًا في شركة (أ) وبما أنه باع حصته لشركة (د) (المشتري) وهو الشريك الجديد في شركة (أ) فإن شركة (أ) كونها ممثلًا للشركاء فيها تعد مسئولةً وملزمةً بأن تبلغ المصلحة بعملية البيع ومتضامنة مع الشركاء البائع والمشتري في سداد الضرائب والغرامات المستحقة الناتجة عن عملية البيع. وأن حساب الأرباح الرأسمالية تعتمد على القوائم المالية للمكلف وكان عليه حساب الأرباح الرأسمالية وضريبتها واقتطاعها من قبل المتنازل حال إجراء عملية التنازل.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به واعتبار شركة (أ) مسئولة بالتضامن مع البائع والمشتري عن سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية بيع شركة مجموعة بوينغ حصتها في الشركة لشركة (د).

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (24) لعام 1429هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المصلحة في اعتبار شركة (أ) مسئولة ومتضامنة مع البائع والمشتري في سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية بيع شركة مجموعة (ج) حصتها في شركة (أ) لشركة (د) وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1231
سنة القرار: 1434

المفتاح إعفاء/مصروفات / فروق - ضريبة الدخل.

الموضوع إعفاء أرباح عقود / مصروفات تسويق / فروق استيراد / أرباح رأسمالية.

المبدأ

عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قام به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.

الأصل هو خضوع النشاط للضريبة، والإعفاء استثناء. والاستثناء لا يتوسع فيه ولا يقاس عليه؛ فلا يمتد الإعفاء الممنوح لإحدى الحكومات ومقاوليها من الباطن بمقتضى أوامر نظامية إلى المتعاقد مع المقاول من الباطن.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/1/26هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (19) لعام 1429هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2003م والربط الزكوي لعامي 2004م و2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1430/11/13هـ 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1429هـ بموجب الخطاب رقم (1/412) بتاريخ 1429/12/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (32) بتاريخ 1430/1/23هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم ... بتاريخ 1430/1/24هـ بمبلغ (21،000،000) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي الصادر بشأن السنوات من 2003م حتى 2005م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: تاريخ انتقال ملكية الحصص لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن تاريخ انتقال ملكية الحصص لعام 2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا باعتبار تاريخ التغيير في الملكية المعتمد والذي على أساسه يتم حساب الضريبة والزكاة هو تاريخ مصادقة وتوثيق وزارة العدل على الاتفاقية التي بموجبها تم انتقال ملكية هذه الحصص للمشتري وليس تاريخ تعديل السجل التجاري على اعتبار أن الإجراءات القانونية المتبعة لتعديل السجل التجاري تعد كاشفة لما تم الاتفاق عليه بخصوص تغيير الملكية وانتقال الحصص بموجب اتفاقية المبايعة الموثقة لدى كاتب العدل، وذكر أنه وفقًا لقرار الشركاء بتاريخ 1424/3/1هـ الموافق (2003/5/3م) الذي تم بموجبه تعديل عقد تأسيس شركة (أ) قامت شركة (ج) (الشريك الأجنبي المتخارج) بتحويل ملكية حصصها إلى شركة (د) وقدم صورة من قرار الشركاء الذي تم بموجبه تعديل عقد تأسيس الشركة، وذكر أن وزارة العدل اعتمدت ووافقت على تغيير الملكية بتاريخ 29 /5/ 1424هـ (الموافق 29 /7/ 2003م) حيث تم تعديل عقد تأسيس شركة (أ) طبقًا للتعديل الذي حدث في ملكية الشركة، وذكر أنه قدم للمصلحة المستندات ذات الصلة خلال الفحص الميداني والمصلحة أقرت بهذه الحقيقة في محضر أعمال الفحص الميداني، وذكر أن الشركة قامت بحساب الضريبة لسنة 2003م على حصة شركة (ج) من الأرباح عن فترة (210) يوم أي من 2003/1/1م وحتى تاريخ اعتماد التغيير في الملكية من جانب وزارة العدل 2003/7/29م، وذكر أنه طبقًا لما هو متبع ومقبول من جانب وزارة التجارة والصناعة فإن تاريخ توثيق عقد التأسيس بواسطة كاتب العدل يعتبر هو التاريخ الفعلي لتغيير ملكية الشركة، وذكر أن المصلحة اعتبرت تاريخ تغيير الملكية هو تاريخ تعديل السجل التجاري الصادر في 1424/8/5هـ وتجاهلت تاريخ اعتماد وزارة العدل لهذا التعديل وبناءً عليه قامت بحساب الضريبة على فترة (273) يوم بدلًا من حساب الضريبة على فترة (210) يوم، وذكر أن الحصول على السجل التجاري المعدل بعد تغيير ملكية الشركة يستوجب العديد من الخطوات اللازمة والمتمثلة في (اتفاقية الشركاء المتعلقة بشراء وبيع الحصص، وقرار الشركاء المتعلق بتعديل عقد تأسيس الشركة بعد تعديل الملكية، واعتماد التغيير في الملكية بواسطة وزارة العدل، وتقديم المستندات اللازمة لإجراء التعديل في ترخيص الاستثمار والسجل التجاري) ويرى المكلف أن التغيير في ملكية الشركة يجب الاعتداد به عند إصدار الشركاء في الشركة قرارًا بتغيير الملكية والموافقة عليه، والشركة اعتبرت تاريخ اعتماد وزارة العدل لتغيير ملكية الشركة هو التاريخ المعتمد وهو الإجراء المقبول من جانب وزارة التجارة

والصناعة لتعديل السجل التجاري، وذكر المكلف أنه لا يوافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولي للأسباب التالية:-

أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى استندت عند إصدار قرارها على النقاط التالية: -

أ. أن توثيق عقد انتقال حصص الشركاء لدى كاتب العدل يعد دليلًا على انتقال الملكية إلا أنه انتقال غير مكتمل نظامًا.

ب. متطلبات المادة (64) من نظام الشركات.

ويري المكلف أن الإجراءات النظامية والقانونية المطلوبة لإثبات تغيير الملكية تستغرق وقتا طويلاً وتتطلب إكمال عدد من الخطوات وعلى سبيل المثال الاتفاق بين البائع والمشتري، واعتماد تغيير الملكية بإصدار قرار من الشركاء يتم بموجبه تعديل عقد تأسيس الشركة ومن ثم اعتماد هذا التغيير من جانب مقام وزارة العدل. وعقب إكمال جميع هذه الإجراءات والخطوات يتعين على الشركة الحصول على سجل تجاري معدل لإثبات هذا التغيير في السجلات الحكومية، وستلاحظ اللجنة أنه طبقًا لقرار الشركاء الذي صدر بتاريخ 1424/3/1هـ اعتمد الشركاء في الشركة تحويل الحصص المملوكة من قبل شركة (ج) إلى شركة (د) في نفس التاريخ وهو 1424/3/1هـ، وأن وزارة العدل وهي دائرة حكومية اعتمدت التغيير في ملكية شركة (أ) بتاريخ 1424/5/29هـ الموافق (2003/7/29م) أي بعد مضي شهرين تقريبًا، وأن السجل التجاري المعدل صدر في 2003/10/1م أي بعد ثلاثة أشهر تقريبًا، وإن الإجراءات المتبعة بواسطة وزارة التجارة والصناعة لتعديل السجل التجاري تعتبر إجراءات كاشفة لما تم من اتفاق بين الشركاء وموثق من كاتب العدل، وعليه لا يمكن الأخذ بها لتحديد تاريخ التغيير في ملكية الشركة، كما أن الإجراءات القانونية المتمثلة في تغيير الشكل النظامي للشركة لدى وزارة التجارة والصناعة يتم الشروع فيها بعد موافقة الشركاء على بيع الحصص واعتماد الاتفاق من قبل الجهات ذات الصلة. كما أن إكمال الإجراءات النظامية يستغرق وقتًا طويلًا ومن ثم فإنه ليس عدلًا أن يضار الشريك المتخارج الذي لم يعد شريكاً في الشركة منذ تاريخ اعتماد قرار الشركاء من قبل وزارة العدل، وبالإضافة إلى ذلك فإن إجراء التعديلات على السجل التجاري للشركة ليس مسئولية الشريك المتخارج وليس من سلطته القيام بذلك، كما أن الإجراء الذي دأبت وزارة التجارة والصناعة على العمل به هو أن التغيير في الشركاء يعتبر نهائيًا بعد اعتماد ذلك التغيير من قبل وزارة العدل، وبما أن شركة (ج) لم تعد شريكاً في الشركة بدءا من تاريخ اعتماد قرار الشركاء الذي تم بموجبه تعديل عقد تأسيس الشركة من جانب وزارة العدل، فإنها لم تحصل على أي حصة من الأرباح بعد ذلك التاريخ وهو 2003/7/29م، وبإمكان اللجنة التحقق من ذلك بالاطلاع على القوائم المالية المدققة لعام 2003م وعلى الدفاتر والسجلات المحاسبية التي قدم صورة منها للجنة، وذكر إن ربط المصلحة الذي تضمن حساب الضريبة على الأرباح المتعلقة بالفترة بعد 2003/7/29م (لاحقاً للفترة التي لم يعد فيها الشريك المتخارج يحصل على أي أرباح من الشركة) وأن هذا سيؤدي إلى فرض ضريبة على حصة الأرباح الخاصة بالشركاء السعوديين الجدد المشاركين في شركة (د) وهي شركة سعودية مملوكة بالكامل لمواطنين سعوديين، كما أنه يتناقض مع الأنظمة المطبقة على الشركاء السعوديين في الشركات التجارية، حيث تنص الأنظمة الزكوية والضريبية السعودية على عدم فرض ضريبة على أرباح الشركاء السعوديين (بما في ذلك المواطنين الخليجيين) وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى استندت على المادة (64) من نظام الشركات السعودي تأييداً للقرار الذي أصدرته، وأورد نص المادة (64):-

"تعتبر الشركة مؤسسة تأسيسًا صحيحًا من تاريخ صدور قرار الوزير بإعلان تأسيسها ولا تسمع بعد ذلك الدعوى ببطلان 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 مسؤولين بالتضامن عن الوفاء بهذا الالتزام وعن التعويض عند الانقضاء، وكذلك يتحمل المسئولين جميع المصاريف التي أنفقت في تأسيس الشركة ويكونون مسئولين بالتضامن في مواجهة الغير عن الأفعال والتصرفات التي صدرت منهم خلال فترة التأسيس" وذكر أن هذه المادة تتعلق بتأسيس الشركة ولا تنطبق على تغيير ملكية الشركة ومن ثم يرى أن استناد لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى على فقرات ومواد نظام الشركات استناد ليس في محله ولا ينطبق على حالة الشركة، وذكر أن كل من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى والمصلحة اعتبرتا خطأ تاريخ السجل التجاري هو تاريخ بيع الحصص من قبل شركة (ج)إلى شركة (د) ومن ثم فرض المصلحة لضريبة إضافية وغرامة تأخير تبعا لذلك.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة أنه بالنسبة لتاريخ انتقال ملكية الحصص فإن المصلحة ترى أن ما ورد في الصفحة رقم (3) تحت الفقرة (7/1/1) من مذكرة الاستئناف يعتبر دليل على صحة إجراء المصلحة بأخذ تاريخ السجل التجاري المعدل (2003/10/1م) على أنه تاريخ انتقال لملكية الحصص، وقد أوضحت الشركة الإجراءات المتبعة التي تستوجب تعديل السجل التجاري، وجميعها تأتي بعد اتفاقية الشركاء ومصادقة وزارة العدل، وهو ما يعتبر بأنه "واقع الحال لعملية تغيير الملكية" أما ما ورد في الصفحة رقم (4) تحت الفقرة (2/3/1) بدءً من عبارة ليس عدلًا أن يضار الشريك المتخارج الذي لم يعد شريكًا في الشركة منذ اعتماد قرار الشركاء من قبل وزارة العدل... الخ، فردت المصلحة على ذلك بأن الشركة لها شخصية معنوية وليس لها علاقة بالأشخاص أو الأفراد، كما أن المصادقة على التخارج من وزارة العدل ليس دليلًا على انتقال الملكية.

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 اعتبار تاريخ التخارج وانتقال ملكية حصص شركة (ج)إلى شركة (د) والذي على أساسه يتم حساب الضريبة والزكاة على حصص الشركاء في شركة (أ) للعام المالي المنتهي في 2003/12/31م هو تاريخ مصادقة وتوثيق وزارة العدل على تعديل عقد التأسيس الذي بموجبه تم انتقال ملكية هذه الحصص للمشتري وهي (2003/7/29م) وليس تاريخ تعديل السجل التجاري (2003/10/1م) ومن ثم حساب الضريبة عن فترة (210) يوم وليس عن فترة (273) لأن الإجراءات القانونية المتبعة لتعديل السجل التجاري تعد كاشفة لما تم الاتفاق عليه بخصوص تغيير الملكية وانتقال الحصص، في حين ترى المصلحة أن تاريخ التخارج وانتقال ملكية الحصص هو تاريخ تعديل السجل التجاري (2003/10/1م) كونه لاحقًا لاتفاقية الشركاء ومصادقة وزارة العدل على تعديل عقد التأسيس ويمثل واقع الحال لعملية تغيير الملكية بالإضافة إلى أن مصادقة وزارة العدل لا تعد دليلًا على انتقال الملكية.ومما ذكر يتضح أن الأمر يتطلب تحديد التاريخ الذي يمكن أن يعتد به ليكون تاريخًا لانتقال ملكية الحصص ومن ثم تحديد الفترة الزمنية من العام الخاضعة للضريبة هل هي (210) يوم اعتمادًا على أن تاريخ التخارج هو 2003/7/29م أم (273) يوم اعتمادًا على أن تاريخ التخارج هو 2003/10/1م أي أن الأمر يتطلب تحديد تاريخ بدء سريان اتفاقية بيع شركة (ج)حصصها في شركة (أ) إلى شركة (د) حيث يرى المكلف أن تاريخ مصادقة وزارة العدل على ما تم الاتفاق عليه هو تاريخ انتقال ملكية الحصص وهو 2003/7/29م وأن التاريخ الذي اعتمدته اللجنة الابتدائية 2003/10/1م وهو تاريخ تعديل السجل التجاري لا ينشئ تاريخًا جديدًا لسريان بنود الاتفاقية.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية والإقرار الزكوي الضريبي لشركة (أ) للفترة المالية من 2003/1/1م حتى 2003/12/31م ، وكذلك قرار الشركاء المؤرخ في 1424/3/1هـ بتعديل بعض بنود عقد تأسيس شركة (أ) يتضح أن القوائم المالية لشركة (أ) لعام 2003م في الإيضاح رقم (1) تفيد بأن شركة (أ) هي شركة سعودية ذات مسؤولية محدودة تم الترخيص لها بالعمل في المملكة العربية السعودية بموجب القرار رقم ... بتاريخ 1408/10/7هـ الموافق 1988/5/23م وأنه بتاريخ 1424/5/29هـ الموافق 2003/7/29م وافقت وزارة العدل على تعديل عقد تأسيس الشركة المتعلق بالتغيير في الملكية وحصلت الشركة على السجل التجاري المعدل بتاريخ 1424/8/5هـ الموافق 2003/10/1م ونتيجة لهذه التغييرات أصبحت الشركة مملوكة بنسبة 85،71% من قبل شركة (د) وبنسبة 14،29% من قبل (هـ) كما اتضح أن قرار الشركاء بتعديل بعض بنود عقد التأسيس بتاريخ 1424/3/1هـ الموثق من وزارة العدل بتاريخ 1424/5/29هـ يتضمن النص على أنه (... سبق تأسيس شركة (أ) شركة ذات مسؤولية محدودة منظمة وقائمة بموجب لوائح وأنظمة المملكة العربية السعودية والمقيد عقد تأسيسها لدى كاتب عدل الرياض برقم (926) بتاريخ 1404/3/13هـ، وحيث إن الطرف الأول الشركة (و) والطرف الثاني شركة (ط) والطرف الرابع الشركة (ك) رغبوا في التنازل بالبيع عن حصصهم البالغ مجموعها (240،000) حصة إلى شركة (د) كشريك جديد في الشركة، وقد وافقت شركة (د) المتنازل لها على هذا التنازل وآلت إليها ملكية جميع الحصص المتنازل عنها بما لها من حقوق وما عليها من التزامات وقد استوفى جميع الأطراف حقوقهم قبل بعضهم البعض، ويعتبر توقيعهم على هذا القرار بمثابة مخالصة تامة ونهائية فيما بينهم، وقرر الشركاء تعديل عقد تأسيس الشركة وملاحقه ليصبح الشركاء المالكون للشركة هم: شركة (د) سجل تجاري رقم ... صادر عن الرياض بتاريخ 1419/10/19هـ، و (هـ) برأس مال قدره (28،000،000) ريالًا، موزع بين الشركاء كما يلي:

الشريك	عدد الحصص	قيمة الحصص بالريال	المجموع بالرياض	النسبة المئوية التقريبية
(شركة (ج	240،000	100	24،000،000	86%
(هـ)	40،000	100	4،000،000	14%
المجموع	280،000	100	28،000،000	100%

وترى اللجنة أن حساب الوعاء الزكوي والضريبي اعتمد فيه على القوائم المالية للمكلف وأن قياس عناصر تلك القوائم محاسبيا مرتبط بأحداث مالية عاكسة لجوهر الحدث وليس شكله تطبيقا لقاعدة (الجوهر وليس الشكل) وحيث إن العقود ومنها عقد البيع لا تعد نافذة في مواجهة الغير إلا بإثباتها بالكتابة أمام كاتبعدل بحسب ما تقضي به المادة (العاشرة) من نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22هـ وما طرأ عليه من تعديلات، حيث قضت بوجوب إثبات عقد البيع وما يطرأ عليه من تعديل بالكتابة أمام كاتب عدل وإلا كان العقد أو التعديل غير نافذ في مواجهة الغير، وفي هذه الحالة وحيث إن الأمر يتعلق بتقديم الإقرار الزكوي الضريبي وسداد الزكاة والضريبة المستحقة بموجبه وإبلاغ المصلحة بعملية البيع وتغيير ملكية الحصص للشركاء فإن اللجنة ترى أن التاريخ المعتد به للبيع هو تاريخ إثباته لدى كتابة العدل ما لم تتضمن اتفاقية البيع نصا يحدد تاريخ بدء نفاذها، ذلك أنه لا يمكن أن يقوم المكلف بإعداد وتقديم إقراره الزكوي الضريبي وسداد المستحق بموجبه وإخطار المصلحة وتبليغها ببيع لم يُثبت بعد في مواجهة الغير وهذا هو مضمون الحدث المالي الذي عكس في القوائم المالية للمكلف، كما أن تأجيل الأخذ بأثر التعديل في حصص الملكية على القوائم المالية ومن ثم على الوعاء الزكوي والضريبي وربطه بتعديل السجل التجاري أو الترخيص إجراء يجانبه الصواب لأن تعديل السجل التجاري يعد إجراء شكليًا لا علاقة له بالحدث المالي ،كما أن مضمون تعديل عقد التأسيس يقضي بعدم أحقية البائع في الحصول على أي حصة من الأرباح بعد تاريخ تعديل عقد التأسيس.

ومما سبق وحيث إن القوائم المالية المعتمد عليها في إعداد الإقرار الزكوي الضريبي للمكلف للعام المالي المنتهي في 2003/12/31م عكست الحدث المالي من حيث جوهر عملية انتقال الملكية بين الشركاء بدءاً من 2003/7/29م وأن بدء تحقق الدخل للمشتري تم بدءا من ذلك التاريخ. وحيث إن الأمر يتعلق بالمدة الزمنية التي على أساسها يتم حساب الزكاة أو الضريبة فإن التاريخ المعتد به للبيع وانتقال ملكية الحصص هو تاريخ توثيق تعديل عقد التأسيس أمام كاتب العدل وهو في هذه الحالة 2003/7/29م ومن ثم حساب الضريبة لسنة 2003م على حصة شركة (ب) من الأرباح عن فترة (210) يوم أي من 2003/1/1م وحتى 2003/7/29م.

وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتبار تاريخ بدء سريان عملية البيع وانتقال ملكية الحصص من تاريخ توثيق تعديل عقد التأسيس أمام كاتب العدل بتاريخ 2003/7/29م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: إخضاع الأرباح المحققة من مشروع (ط) للضريبة لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/4) بتأييد وجهة نظر المصلحة في بند أرباح مشروع (ط).

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بعدم إخضاع الأرباح المحققة من مشروع (ط) للضريبة على اعتبار أن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) وتقوم بتنفيذ العقود بموجب برنامج (ط) ومن ثم وطبقًا لخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم 3-595/12/3/4 بتاريخ 1406/6/8هـ الموافق 1986/2/16م فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب برنامج (ط) وذكر المكلف أن القوائم المالية لسنة 2003م والسنوات اللاحقة بأن الشركة مملوكة بواقع 85،71% من قبل شركة (د) كما أن ملكية شركة (د) خلال سنة 2005م كانت على النحو التالي:-

- شركة (ش).
- شركة (م).

ومن ثم فإن الشركة أصبحت في سنة 2005م شركة تابعة لشركة (ك) وذكر أنه طبقًا لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج (ط) وأن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (ك) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج (ط) وأن نطاق الأعمال في برنامج (ط) كبير ومتعدد، لذلك كان لزاماً على مجموعة (ك) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن، وأنه طبقًا للخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الصادر عن صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام واستنادًا على الأمر السامي رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ فإن العقود المنفذة بموجب برنامج (ط) معفاة من جميع الضرائب في المملكة العربية السعودية، وأن شركة (أ) كونها شركة تابعة لمجموعة (ك) حققت كذلك أرباحاً عند تنفيذ العقود المبرمة بموجب برنامج (ط) وأنه طبقًا للتوجيهات الواضحة الصادرة بموجب الخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ فإن جميع الأرباح المتحققة من قبل الشركات التابعة لمجموعة (ك) لا تخضع للضريبة، وبناء عليه قامت الشركة باستبعاد أرباحها من العقود المنفذة بموجب برنامج (ط) وسددت الضريبة عن الأرباح المتحققة من العقود الأخرى الخاضعة للضريبة، وذكر أنه خلال الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة لشركة (أ) المحدودة، قدمت الشركة صورة من العقد المبرم بين (ك) وشركة (أ) والذي يؤكد بوضوح أن العقد يتم تنفيذه بموجب برنامج (ط) كما قدمت شركة (أ) خطاباً من شركة (د) (شركة مملوكة 100% لمجموعة (ك) باعتبارها المقاول الرئيسي بموجب برنامج (ط)) والذي يفيد بأن شركة (أ) تقوم بتنفيذ عقود بموجب برنامج (ط) وأن الأرباح المتحققة من تلك العقود معفاة من الضريبة، وذكر أن المصلحة لم تعامل الأرباح المتحققة بموجب برنامج (ط) كأرباح معفاة من الضريبة متجاهلة الاستثناء الممنوح بموجب المرسوم الملكي الذي تم تأكيده بموجب الخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الصادر عن صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام والخطاب رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ (الموافق 19 مايو 1987م) الصادر عن ... إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل، وأضاف

أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى لأن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) وتقوم بتنفيذ العقود بموجب برنامج (ط) ومن ثم فإنه طبقًا لخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ (الموافق 1986/2/16م) فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب برنامج (ط).

وتأييدا لهذه الحجة والأساس الذي استندت عليه الشركة قدم المكلف صورة من الخطابات التالية: -

أ. خطاب صاحب السمو النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ (الموافق 1986/2/16م) الذي أكد بأن شركة (ك) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات البرنامج لا تخضع لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة ضمن إطار عمل البرنامج حيث نص على الآتي: -

"علماً بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، ومن ثم وطبقًا للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج إلى أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن شركة (ك) والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

ب. الخطاب رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ الموافق (1987/5/19م) الموجه من ... إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل والذي أكد إعفاء دخل الشركة (ط) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات المشروع من الضرائب وذلك بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (595/12/3/4-3) بتاريخ 1406/6/8هـ، وينص الخطاب رقم (543/12/3/4) لعام 1407هـ على الآتي: -

1. 1- ليس هناك عقد مباشر من خلال مشروع (ط) بين حكومة المملكة العربية السعودية والشركة (ط) وإنما هناك مذكرة تفاهم مبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات المشروع تنص على أن تقوم الحكومة البريطانية بالتعاقد مع الشركة (ط) ومذكرة التفاهم المذكورة بما فيها من معلومات.
2. أما موضوع الربط الضريبي للشركة فإن حكومة المملكة العربية السعودية لم تشمل ضمن تكاليف مذكرة التفاهم أي ضرائب على دخل الشركة (ط) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات المشروع حيث أعفيت هذه الشركات من هذا النوع من الضرائب وذلك بموجب خطاب سمو النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ والمبني على الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ القاضية بمعاملتهم نفس المعاملة التي تعامل بها الحكومة الأمريكية والشركات المرتبطة بها لصالح وزارة...

وذكر المكلف أن اللجنة من الخطابات أعلاه ستلاحظ أن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج (ط) ويشمل مجموعة (ك) والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ط) وأن هذا الاستثناء ليس قاصرا على شركة محددة كما هو واضح من خلال خطاب صاحب السمو الملكي

نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والمفتش العام، وبناء عليه فإن أي شركة تابعة لمجموعة (ك) أو مقاوليها من الباطن الذين يقومون بتنفيذ أعمال ضمن إطار عمل برنامج (ط) يعدون خاضعين لهذا الاستثناء، علاوة على ذلك، فإن الأوامر السامية التي تصدر تركز على العموم والإيجاز وتغطي الموضوع الرئيسي ولا يرد فيها أسماء المنشآت والشركات التي تقوم بتنفيذ أي برنامج عمل يمكن أن يمتد لسنوات ويتخطى إمكانية شركة واحدة للتنفيذ، وبناء عليه وبموجب الاستثناء المذكور وبما أن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) فإنها معفاة من الضرائب على الأرباح المتحققة بموجب برنامج (ط).

وذكر أن الشركة شرحت لفريق الفحص الميداني محتوى الخطابات المذكورة أعلاه، وقدمت إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى صورة منها، وبما أن الأرباح محل الاستئناف قد تم إعفاؤها من الضريبة بموجب أمر سامي طبقًا للخطابات أعلاه، فإن المصلحة ليس لديها حجة أو مبرر لإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح بموجب الأمر السامي، كما أن المصلحة ليست هي الجهة المخولة نظاما لإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح للجهات المنفذة للعقود بموجب برنامج (ط) ... تحت أي ذريعة كانت، وإذا رأت اللجنة أو المصلحة ضرورة تقديم المزيد من المعلومات بشأن الإعفاء الضريبي الخاص ببرنامج (ط) فإنه بالإمكان مخاطبة الجهات الحكومية ذات الاختصاص وهي ... التي منحت الإعفاء الضريبي للجهات المنفذة لبرنامج (ط).

وبناء عليه يرى المكلف أن فرض ضريبة وغرامة تأخير على الأرباح المحققة من العقود المنفذة بموجب برنامج (ط) ليس له ما يبرره.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن استئناف المكلف ينصب في طلبه عدم فرض ضريبة على الأرباح المعفاة لمشاريع (ط) لأن برنامج (ط) معفي من الضريبة، كما تضمنت الرد على ما جاء في مذكرة الاستئناف وأحالت إلى وجهة نظرها وإلى الحيثيات الواردة في القرار الابتدائي حيث نصت وجهة نظر المصلحة على (كما جاء في محضر الفحص الميداني فقد تم الطلب من المسؤولين بالشركة تزويدنا بأي مستند نظامي يتضمن إعفاء مشروع (ط) من الضريبة، فقدم الحاضر صورة الخطاب الموجه من شركة (د) (المملوكة من شركاء أجانب للشركة البريطانية للفضاء) المؤرخ في 2000/7/8م المتضمن إيضاح إعفاء أرباح مشروع (ط) من ضريبة الدخل السعودية لدى شركة (أ) فقط، ولم يتم تقديم أي مستند بعد ذلك، وحيث إن شركة (د) لا تملك الحق في الإعفاء من الضريبة وأن ما استندت إليه الشركة من الإعفاء هو خاص بإعفاء أرباح مشروع (ط) من ضريبة الدخل السعودية لدى شركة (أ) فقط ولا يمكن أن يستند به أو ينسحب على غيره حيث لا إعفاء إلا بنص، كما أنه قد صدرت قرارات اللجنة الاستئنافية ومنها القرار رقم (245) بتاريخ 1421هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (1802/2/1) بتاريخ 1421/2/12هـ والقرار رقم (441) لعام 1424هـ والمصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (1447/1) بتاريخ 1422/1/29هـ متضمنًا أن الأصل في النظام الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء وأن الإعفاء يتطلب نص صريح، وعليه ترى المصلحة خضوع أرباح مشروع (ط) للضريبة وتتمسك بصحة إجراءها، كما نصت حيثيات القرار الابتدائي على (وبعد دراسة ما قدمه المكلف من مستندات بخطابه رقم (2008/3889) في 1429/6/14هـ المتمثلة في خطاب ... رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ وخطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لمجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (4/3/12/595/3) بتاريخ 1406/6/8هـ وحيث إن هذه المستندات لم يتضمن أي منها نصًا بإعفاء الشركة المذكورة من ضريبة الدخل وفي ظل غياب النص الصريح بإعفائها ترى اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في هذا البند) كما ترى المصلحة أن النظام الضريبي

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ط) للدفاع للضريبة لعام 2003م بحجة أن إيرادات تلك العقود معفاة بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء وزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ وخطاب القوات الجوية الملكية رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ ، في حين تتمسك المصلحة بخضوع أرباح شركة (أ) المحققة من مشروع (ط) - التي يرى المكلف أنها معفاة - للضريبة لعدم وجود ما يبرر ذلك بالإضافة إلى أن المكلف لم يقدم المراسيم والأوامر التي تنص على أن أرباح هذه العقود معفاة من الضريبة ، وأن ما استند إليه المكلف من خطابات لا تعطيه الحق في الإعفاء الضريبي.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الموضوع يتعلق بإيرادات العقود التي لم يصرح عنها المكلف في قوائمه المالية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة لعام 2003م على اعتبار أنها معفاة من الضريبة ، وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية لعام 2003م وإلى الربوط الزكوية الضريبية التي أجرتها المصلحة على شركة (أ) ، تبين أن المكلف لم يصرح عن إيراداته من هذه العقود في قوائمه المالية المقدمة للمصلحة لسنة 2003م بحجة أنه مُعفى من الضريبة بموجب الأوامر السامية دون أن يقدم الأوامر التي تمنحه هذا الحق ، وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي اعتمد عليها المكلف بخصوص تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي وتحديدًا خطاب وزارة ...رقم 3/595/12/3/4 بتاريخ 1406/6/8هـ وخطاب رقم 453/12/3/2 بتاريخ 1407/9/21هـ ، وبرجوع اللجنة إلى الموافقة السامية رقم س/7518 بتاريخ 1406/6/7هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية وجدت أنها تنص على (أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكان..) كما قامت اللجنة بالرجوع إلى الأمر السامي رقم (2151) بتاريخ 1402/9/12هـ 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 نصوص هذين الأمرين الساميين أن الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواءً الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط ، وحيث إن شركة (أ) ذكرت بخطابها رقم (9/3080) بتاريخ 1430/1/23هـ الموجه لهذه اللجنة بأن مذكرة التفاهم الموقعة بين الحكومة السعودية وحكومة المملكة المتحدة نصت على أنه يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج (ط) كما أنها نصت على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع (ك) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج (ط) ونظرا لكون نطاق الأعمال في برنامج (ط) كبير ومتعدد كألازمًا على مجموعة (ك) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن وأن شركة (أ) يشملها الإعفاء الضريبي الممنوح لبرنامج (ط) باعتبارها شركة تابعة لمجموعة (ك) كما أن شركة (د) مملوكة بنسبة 100% لمجموعة (ك) ومجموعة (ك) هي المقاول الرئيس بموجب برنامج (ط) وأن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج (ط) ويشمل مجموعة (ك) والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ط) وأن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) وأنها معفاة من الضرائب على الأرباح المحققة بموجب برنامج (ط) وحيث لم يثبت أن شركة (أ) مقاول من الباطن للحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة العربية السعودية المتعلقة بمشروع (ط) .... وحيث إن المستندات والخطابات التي استند لها المكلف في تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي ومنها ، خطاب وزارة

...رقم (3-592/12/3/4) بتاريخ 1406/8/8هـ وخطاب ...رقم (453/12/3/2) بتاريخ 1407/9/21هـ لا تعطيه الحق في ذلك الإعفاء حيث إن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية ومن ثم فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمرًا ساميًا ، وتأسيسًا على ما تقدم ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة وأن الإعفاء منها هو استثناء والاستثناء لا يجوز التوسع فيه وحيث إن الأمرين الساميين المشار إليهما آنفًا نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن ، وحيث إن شركة (أ) لم تكن متعاقدة مباشرة مع الحكومة البريطانية بل هي مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن (مجموعة (ك)) للمقاول الرئيس (الحكومة البريطانية) لذا فإن إيراداتها لا يشملها الإعفاء من الضريبة بموجب الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ مما يتعين معه خضوع جميع إيراداتها عن أعمالها في المملكة للضريبة، ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم (2444/م ب) بتاريخ 1431/3/13هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على:

"أولًا: 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 الطبيعة أو الاعتبارية الذي يتعاقد مع مقاول الباطن لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

ثانيًا: في شأن تحديد الجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية:

إن من يشمله الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بأمر من هذا المقام وفقًا لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولًا).

ثالثًا: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولًا رئيسًا:

أن الحكومة الأجنبية تعد هي المقاول الرئيس متى أبرمت عقدًا مع جهة حكومية في المملكة سواءً أنفذته عن طريقها مباشرة، أم تعاقدت مع مقاول آخر لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه، ويعد هذا المقاول في هذه الحالة مقاولًا من الباطن للحكومة الأجنبية".

وبناءً على ما تقدم فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ط) للدفاع من الضريبة، وتأييد المصلحة في ربطها على المكلف بإخضاع إيرادات وأرباح المكلف من مشروع (ط) للضريبة لعام 2003م.

البند الثالث: مصاريف التسويق للأعوام من 2003م حتى 2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/5) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصاريف التسويق للأعوام من 2003م حتى 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن طبيعة أعمال الشركة تحتاج إلى خدمات متخصصة للحصول على عقود تؤمن لها فرص العمل في السوق السعودي ولذلك تعاقدت مع مؤسسة (ن) لتقديم هذه الخدمات المتخصصة ونتيجة لذلك تكبدت مصاريف تسويق وقد قدمت الشركة لفريق الفحص الميداني المكلف من قبل المصلحة جميع المستندات المؤيدة لها وأنه طبقًا للمادة (14) من نظام الضريبة القديم وكذلك المادة (12) من نظام الضريبة الجديد فإن هذه التكاليف تعد من المصاريف جائزة الحسم، وبخصوص ما ذكرته المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية من أنها مدفوعة لأحد الشركاء في الشركة ومن ثم تعتبرها توزيعًا للربح فيرى المكلف أن النظام الضريبي السابق أو النظام الضريبي الجديد لا يمنع أي منهما خصم مثل هذه التكاليف مادام أنها مدفوعة مقابل خدمة ومؤيدة بالمستندات حتى وأن دفعت لأحد الشركاء بصفته المستقلة، وذكر أن الشركة تقوم بمزاولة أعمال تصميم وتصنيع وإصلاح وصيانة قطع الغيار ومكونات ومستلزمات الأنظمة والمعدات المتعلقة بصناعات ... في المملكة العربية السعودية، والشركة بطبيعة الحال تحتاج إلى خدمات متخصصة للحصول على عقود تؤمن لها فرص العمل في السوق السعودي وبناءً على ذلك قامت الشركة بالتعاقد مع مؤسسة (ن) لتقديم هذه الخدمات المتخصصة وهي تقديم المشورة والتعقيب بما يمكن الطرف الأول من متابعة سير العمل بالعقود المبرمة حاليًا مع العملاء والوفاء بالتزاماته تجاهها ومن ثم الحصول على جميع حقوقه التي تم الوفاء بجميع الالتزامات والشروط التعاقدية نحوها تقديم المشورة التي تمكن الطرف الأول من زيادة المبيعات وعدد العملاء ويشمل ذلك (تقديم الاستشارات التعاقدية والإدارية فيما يخص مواد الإصلاح والفرص المتاحة في هذا المجال وتقديم المشورة في البحث عن فرص عمل وتسويق جديدة وتقديم المشورة ومساعدة الطرف الأول في الحصول على أسماء وعناوين العملاء الذي لديهم احتياج لخدمات الطرف الأول وتقديم المشورة بغرض الحصول على العروض الفنية لقطع الغيار وتقديم المشورة بغرض حصول الطرف الأول على موافقة العملاء على القطع التأهيلية.

وأنه طبقًا لهذه الاتفاقية تكبدت شركة (أ) مصاريف تسويق، وقدمت الشركة خلال الفحص الميداني جميع المستندات ذات الصلة والمتمثلة في الفواتير والاتفاقية والدفاتر والسجلات المؤيدة لمطلبها بوجوب خصم هذه المصاريف، إلا أن المصلحة استبعدت المصاريف المذكورة بحجة أن هذه المصاريف تعتبر توزيعًا للربح نسبة لأنها مدفوعة لشريك في الشركة، وأن السجل التجاري لمؤسسة (ن) تم إلغاؤه في 1425/5/26هـ (الموافق 2004/7/13م) وذكر أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى للأسباب التالية:-

طبقًا للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل المطبق على السنوات 2003م و2004م، يحق للمكلف خصم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة حيث نصت المادة (14) من نظام ضريبة الدخل على الآتي: - "كل ما تطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغًا معقولًا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية".

وذكر أن كل من المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى اعتبرت مصاريف التسويق المدفوعة للشريك غير واجبة الحسم باعتبارها توزيعا للربح وذلك لأنها دفعت إلى مؤسسة (ن) والتي يملكها أحد الشركاء في شركة (د) (الشركة القابضة لشركة (أ) المحدودة) كما أن المصلحة ذكرت بأنه يجب على الشريك تقديم هذه الخدمات دون مقابل.

وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بالآتي: -

أ. أن مواد نظام ضريبة الدخل القديم أو الجديد لا تمنع المكلف من خصم المصاريف الواجبة الحسم بحجة أنها دفعت إلى شريك في الشركة، مسترشدًا بأحد القرارات الصادرة في حالة أحد المكلفين، حيث أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية قرارها رقم (2/13) بتاريخ 1416/1/21هـ (الموافق 1995/6/19م) في بند مماثل لهذا البند وهو استبعاد مبلغ خدمات الإسناد المحلية المدفوع إلى شركة مالكها شريك في الشركة المستفيدة من الخدمة، وقد أوردت اللجنة عند إصدار قرارها الآتي:

"بما أنه ليس هناك ما يمنع إبرام عقد مع أحد الشركاء لتقديم بعض الخدمات، باعتباره طرف مستقل عن الشركة التي يملك فيها حصص وذلك وفقا للفقرة (1) من التعميم رقم (2) لسنة 1400هـ حيث ينص التعميم على أن الشركة ذات المسئولية المحدودة التي تقوم بتنفيذ أعمال خاضعة للضريبة في المملكة تعتبر وحدة واحدة لمنشأة نظامية مستقلة عن الشركاء".

كما أفاد المكلف بأن مؤسسة (ن) استمرت في تقديم الخدمات إلى شركة (أ) حتى بعد امتلاكها من قبل مجموعة (ك) في سنة 2005م والتي لم تعد مملوكة من قبل نفس الشركاء كما كان الحال عليه في السنوات 2003 و2004م.

وعلى الرغم من أن إجراء المصلحة ليس له ما يسنده سواء من خلال الأنظمة أو القرارات الصادرة من اللجان الابتدائية والاستئنافية، وإذا كانت وجهة نظر المصلحة صحيحة فإن استبعاد مصاريف التسويق المدفوعة إلى مؤسسة (ن) في سنة 2005م (وذلك لأنه تم تغيير ملكية شركة (أ) من شركة سعودية إلى شركة أجنبية في سنة 2005م) سيؤدي إلى حرمان مجموعة (ك) وهي الشريك في شركة (د) (الشركة القابضة لشركة (أ)) من حسم المصاريف المرتبطة بالنشاط، دون الحصول على أي مقابل مادي من ذلك لصالح مجموعة (ك) وبناءً عليه فإن إجراء المصلحة سينتج عنه عقوبة مضاعفة على (ك) الشريك في شركة (د) أي عدم الحصول على مزايا مادية وفرض ضريبة وغرامة تأخير إضافيتين نتيجة لهذا الاستبعاد.

ب. أن الشريك في الشركة ذات المسئولية المحدودة يعتبر جهة مستقلة عن المنشأة النظامية ولا يتعين عليه بموجب النظام تقديم أي خدمات متخصصة دون الحصول على مقابل من الشركة، وعليه فإن احتجاج المصلحة بأن الشركاء يجب عليهم تقديم الخدمات أعلاه دون مقابل لا يمت بصلة إلى موضوع الاعتراض.

ج. وبالنسبة لما ذكرته المصلحة من أن المصاريف المدفوعة إلى مؤسسة (ن) تعتبر مصاريف إدارية في طبيعتها، فيرى المكلف أنه بافتراض أن المصاريف التي دفعت مقابل خدمات إدارية فإن مواد نظام ضريبة الدخل الجديد والقديم لا ينصان على استبعاد مثل هذه المصاريف وبناءً عليه فإن ما تستند عليه المصلحة في هذا الجانب ليس له ما يبرره للقيام بخصم واستبعاد مصاريف التسويق.

وذكر أن الخدمات المذكورة تحتاج لها الشركة لتطوير نشاطها وعملياتها، وحيث إن معظم الشركات لا تعتمد على مصدر واحد في الإيرادات ...، ومن ثم فإنها تعمل جاهدة وتسعى للحصول على فرص عمل جديدة وذلك لضمان استمرار الشركة، كما أن الشركة ليس لديها فريق تسويق للقيام بهذه الأعباء لذلك لم يكن هناك وسيلة لتفادي تكبد المصاريف المذكورة، ويعتقد المكلف أنه كان لزاما عليه الحصول على الخدمات المقدمة من مؤسسة (ن) حتى يتسنى له تحقيق الهدف التجاري الذي يعمل من أجله، وقد تكبدت الشركة مصاريف التسويق للحصول على مشاريع جديدة وليس بالضرورة أن تنعكس نتائج ما تم إنفاقه من مصاريف تسويق في نفس السنة أو افتراض وجود إيرادات خاضعة للضريبة في السنة التي فيها تم تكبد هذه المصاريف وذكر أن مصاريف التسويق أعلاه تمثل مصاريف لازمة وواجبة للنشاط وذلك لأن الشركة شهدت خلال السنوات من 2003م إلى 2005م نموًا كبيرًا في جانب الإيرادات والذي تبعه زيادة في الربح طبقًا للتفصيل المبين أدناه:-

السنة	الإيرادات بالريال	الربح بالريال
2003م	71،442،486	9،261،163
2004م	255،104،777	16،813،468
2005م	311،773،017	27،537،128

وقد كان لزاما على شركة (أ) تكبد هذه المصاريف للمنافسة في السوق والتعرف على فرص العمل الجديدة والحصول على مشاريع من أي طرف كان بما في ذلك... وفي حالة عدم قيام الشركة بإنفاق هذه المصاريف فإن ما حصلت عليه من أعمال من ... كان من الممكن أن يكون من نصيب شركة أخرى في السوق ومن ثم تخفيض مبيعات الشركة وتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة تلقائيا وفي نهاية المطاف انخفاض قيمة المبلغ الذي سيتم دفعه لمصلحة الزكاة والدخل، لذلك فإن ما أوردته المصلحة بأن نشاط شركة (أ) مقصور فقط على العقود المبرمة مع ... ولا يتطلب تكبد المصاريف المذكورة ليس صحيحًا وتنقصه الدقة. وبخصوص ما جاء في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى من تأييد المصلحة بشأن عدم خصم مصاريف التسويق بحجة أن مؤسسة (ن) ألغت سجلها التجاري ولم تقم بالتصريح عن المبالغ المحققة في الإقرار الخاص بها، وفي هذا الخصوص ذكر أن شركة (أ) عبارة عن شركة ذات مسئولية محدودة، وطبقًا لنظام الشركات السعودي، فإن الشركة ذات المسئولية المحدودة لها شخصية مستقلة تختلف عن الشركاء فيها، وتبعا لذلك فإن الشركة ليست مسئولة عن تصرفات الشركاء فيها وبالمثل فإن الشركاء ليسوا مسئولين عن تصرفات الشركة (إلا في حدود رأس المال والضمان المقدم) بناءً عليه، فإن الشركة لا تقع عليها المسئولية في حالة إلغاء السجل التجاري لأي من الشركات مقدمة الخدمة أو عدم التصريح عن الإيرادات المتحققة من قبلهم (حتى وإن كانت شركة أو مؤسسة أخرى مملوكة لأحد الشركاء) ووفقًا لما أقرت به المصلحة في محضر الفحص الميداني، فإن مؤسسة (ن) لديها سجل تجاري في المملكة العربية السعودية ولها ملف لدى المصلحة، ومن ثم فإن الشركة ليست مسئولة عن الالتزامات الضريبية/الزكوية لمؤسسة (ن) وعلى المصلحة اتخاذ جميع

الإجراءات لاسترداد الالتزامات الضريبية والزكوية من مؤسسة (ن) أو المالك مباشرة بدون إقحام الشركة في الأمر، وذكر أن الشركات التجارية تتعامل بصورة عامة مع عدة موردين للبضائع والخدمات، لذلك فإنه ليس عمليا للشركة أن تتابع الأمور النظامية لهذا العدد الكبير من الموردين سنويا (على سبيل المثال صلاحية السجل التجاري) والتأكد عما إذا كانوا قد قاموا بسداد الالتزامات الضريبية والزكوية خاصة في الحالات التي يكون فيها هؤلاء الموردين مسجلين لدى وزارة الصناعة والتجارة والمصلحة وعلى ضوء الإيضاحات أعلاه أوجز المكلف الأمر في النقاط التالية:-

إن دفع المصاريف لأحد الشركاء لا يعتبر مصاريف غير واجبة الحسم طبقًا للأنظمة الضريبية، كما إن مصاريف التسويق التي تكبدتها الشركة لازمة وضرورية لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة والمحافظة على استمرارية وعمل الشركة كما أن الحجة التي أوردتها المصلحة واللجنة معًا وذلك بأن السجل التجاري لمؤسسة (ن) ألغي في سنة 2004م وأنها لم تقم بالتصريح عن الإيرادات في الإقرار الخاص بها لا يعتبر سببًا منطقيا لاستبعاد هذه المصاريف ومعاقبة المكلف بسبب ذلك.

وعلى ضوء الحقائق أعلاه فإن مصاريف التسويق التي تكبدتها شركة (أ) تمثل مصاريف واجبة الحسم أنفقت لتحقيق إيرادات خاضعة للضريبة، لذلك يطالب المكلف السماح بهذا البند ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بالآتي: -

1. بخصوص ما ورد في المقطع الأخير من مذكرة استئناف الشركة في الصفحة رقم (13) من عبارة وبسبب تغيير ملكية شركة (أ) من شركة سعودية إلى أجنبية سيودي إلى حرمان مجموعة (ك) من حسم المصاريف المرتبطة بالنشاط ... الخ، فترى المصلحة أن ذلك التبرير غير صحيح وغير منطقي لأن تاريخ تغيير ملكية شركة (أ) وخروج الشريك السعودي المستفيد من مصاريف التسويق هو 2005/4/6م وهذا تاريخ كاف لاستحقاق مثل تلك المبالغ.

2. أما ما ورد في الفقرة (3/3/3) من الصفحة رقم (14) فترى المصلحة أن طبيعة نشاط الشركة هي خدمة معدات ...أي بمثابة ورشة ...ولا يوجد لديها ما يستحق التسويق إضافة إلى انحصار نشاطها ... فقط أو للخطوط الجوية العربية وهي شريك بها.

إن دفع المصاريف لأحد الشركاء لا يعتبر مصاريف غير واجبة الحسم طبقًا للأنظمة الضريبية، كما إن مصاريف التسويق التي تكبدتها الشركة لازمة وضرورية لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة والمحافظة على استمرارية وعمل الشركة كما أن الحجة التي أوردتها المصلحة واللجنة معًا وذلك بأن السجل التجاري لمؤسسة (ن) ألغي في سنة 2004م وأنها لم تقم بالتصريح عن الإيرادات في الإقرار الخاص بها لا يعتبر سببًا منطقيا لاستبعاد هذه المصاريف ومعاقبة المكلف بسبب ذلك. وعلى ضوء الحقائق أعلاه فإن مصاريف التسويق التي تكبدتها شركة (أ) تمثل مصاريف واجبة الحسم أنفقت لتحقيق إيرادات خاضعة للضريبة، لذلك يطالب المكلف السماح بهذا البند ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

وعلاوة على ذلك فإنه لم يظهر عميل جديد أو خدمة جديدة لشركة جديدة غير المقدمة للجهات الحكومية المذكورة وذلك خلال أعوام الفحص، ومن ثم فإن التعامل مع الجهات الحكومية وخاصة في مثل أنشطة ...أو ما يتعلق ...بصفة عامة لا يستدعي الأمر إلى تقديم الخدمة الواردة في البند الأول من الاتفاقية، والبقية تقاس على ذلك.

3. أما ما ورد في الفقرة (4/3/3) من الصفحة رقم (15) فقد ردت عليه المصلحة بأن إلغاء السجل التجاري لمؤسسة (ن) معناه عدم مزاولة النشاط، كما أن عدم تصريح مؤسسة (ن) عن هذه الإيرادات يعد قرينة على أن تحميل حسابات شركة المعدات بهذا المبلغ هو توزيع للربح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد مصاريف التسويق المدفوعة لمؤسسة (ن) للأعوام من 2003م حتى 2005م ضمن المصاريف جائزة الحسم باعتبارها مصروفات فعلية وضرورية ولازمة للنشاط ومؤيدة بالمستندات بالإضافة إلى أنه لا يوجد نظام يمنع دفع مثل هذه التكاليف إلى المؤسسة المذكورة حتى وأن كان مالكها شريك في الشركة، في حين ترى المصلحة رفض هذه المصاريف لأن مؤسسة (ن) مملوكة لأحد الشركاء في شركة (د) وهي شريك في شركة (أ) وأن ما دفع لها يعد توزيعًا للربح بالإضافة إلى أن مؤسسة (ن) لم تصرح عن أي إيرادات خلال السنوات المذكورة وألغت سجلها التجاري بتاريخ 1425/5/26هـ الموافق 2004/7/13م مما يعني توقفها عن ممارسة النشاط بعد هذا التاريخ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على ما قدم من بيانات وإيضاحات تبين أن هذه المصاريف مدفوعة لمؤسسة (ن) خلال الفترة المالية من 2003/1/1م حتى 2005/12/31م وأن مؤسسة (ن) مملوكة لأحد الشركاء في شركة (د)المالكة لنسبة 86% من رأسمال شركة (أ) كما تبين أن مؤسسة (ن) لم تصرح عن إيراداتها المحققة من شركة (أ) خلال الأعوام المذكورة وألغت سجلها التجاري بتاريخ 1425/5/26هـ الموافق 2004/7/13م ، كما أن المادة (4) من الاتفاقية الموقعة بتاريخ 2002/12/4م بين مؤسسة (ن) وشركة (أ) تفيد بأن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من هذه المؤسسة تتمثل في الخدمات التالية:

أ. تقديم المشورة والتعقيب بما يمكن المكلف من متابعة سير العمل بالعقود المبرمة مع العملاء والوفاء بالتزاماته تجاهها ومن ثم الحصول على جميع حقوقه التي تم الوفاء بجميع الالتزامات والشروط التعاقدية نحوها.

ب. تقديم المشورة التي تمكن المكلف من زيادة المبيعات وعدد العملاء ويشمل ذلك ما يلي:

1. تقديم الاستشارات العقدية والإدارية فيما يخص مواد الإصلاح والفرص المتاحة في هذا المجال.
2. تقديم المشورة في البحث عن فرص عمل وتسويق جديدة.
3. تقديم المشورة والمساعدة في الحصول على أسماء وعناوين العملاء الذين لديهم احتياج لخدمات الشركة وشروطهم التعاقدية.
4. تقديم المشورة بغرض الحصول على الكتب والمراجع الفنية للقطع (TO).
5. تقديم المشورة بغرض الحصول على موافقة العملاء على القطع التأهيلية (F.A.Q. PARTS).

كما أن المادة (5) من هذه الاتفاقية تنص على (يوافق الطرف الأول على دفع 10% من مبيعات الشركة كأتعاب للطرف الثاني مقابل الخدمات.. الخ).

كما تبين أن مؤسسة (ن) مستمرة في تقديم هذه الخدمات لشركة (أ) حتى بعد امتلاكها من قبل مجموعة (ك) في عام 2005م.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (14) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ بشأن المبالغ التي يحق حسمها بموجب النظام تبين أنها تنص على (أن المبالغ التي يحق حسمها لتقدير الأرباح الصافية للشركات بموجب هذا النظام هي:

أ. كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغًا معقولًا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية.. الخ).

ومما سبق وبعد تحليل عناصر الخدمات المقدمة فإن اللجنة لم تصل إلى أن هذه المصروفات ضرورية ولازمة للنشاط ومما يعزز ذلك أنها تحسب بالأسلوب التقديري وليس بمقدار ما يقدم من خدمات بالإضافة إلى أنها مدفوعة لطرف ذو علاقة.

وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول مصاريف التسويق ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2003م حتى 2005م.

البند الرابع: أتعاب الإدارة لعامي 2004م و2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/6) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن أتعاب الإدارة لعامي 2004م و2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المصلحة رفضت اعتماد أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة أن الشركة لم تقدم الفواتير خلال الفحص الميداني كما أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض هذا المصروف بحجة أنه لم يتضح لها من الفواتير المقدمة طبيعة هذه الخدمات الإدارية، وذكر أنه قدم للمصلحة اتفاقية الإدارة الموقعة مع شركة (ش) كما قدم للجنة الابتدائية الفواتير الشهرية الصادرة من الشركة المذكورة بخصوص هذه الخدمات وذكر أن كل فاتورة تنص بوضوح على أن خدمات الإدارة مؤداه طبقًا لاتفاقية خدمات الإدارة المشار إليها وأنه لا حاجة لتكرار نفس نطاق الخدمات في كل فاتورة وبناءً عليه يطالب المكلف باعتماد مصاريف الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم للسنوات المذكورة استنادًا للمادة (14) من نظام الضريبة السابق، والمادة (12) من نظام الضريبة الجديد، وذكر أن شركة (أ) تقوم بمزاولة نشاط الدعم اللوجستي محليا وعالميا والذي يشمل عمليات الشراء والتوريد والصيانة وتوضيب الأنظمة...، وأن شركة (أ) أنشأت فرعًا لها في مدينة جدة للقيام بالأعمال اللوجستية للشركة، ولكي تتمكن الشركة من إدارة هذه العمليات المتخصصة وعمليات المشتريات، والتوريدات والإصلاح وتوضيب الأنظمة والمعدات ...، قامت بتعيين شركة (ش) لهذا الغرض حيث أبرمت شركة (أ) اتفاقية إدارة في هذا الصدد وقدمت صورة منها لفريق الفحص المكلف من قبل المصلحة خلال عملية الفحص الميداني، وقدم للجنة صورة من تلك الاتفاقية، وذكر أن اتفاقية الإدارة طبقًا للمادة رقم (8) تنص بوضوح على نطاق أعمال شركة (ش) كما أن الشركة شرحت لفريق الفحص نطاق الخدمات المقدمة وأسس دفع أتعاب الإدارة، وقد أبدى فريق الفحص رضاه وقناعته بما قدم في ذلك الوقت، إلا أن المصلحة عند إجراء الربط استبعدت الأتعاب المدفوعة إلى شركة (ش) لقاء عقد الإدارة بحجة أن الشركة لم تقدم الفواتير خلال الفحص الميداني، وذكر أن الشركة لا

توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى التي قضت برفض خصم مصاريف الإدارة للأسباب التالية:-

أن شركة (ش) قدمت خدمات إدارة على أساس النطاق المتفق عليه بموجب اتفاقية الإدارة وأن الفواتير الشهرية الصادرة من قبل الشركة تمثل مبلغ أتعاب الإدارة المستحق مقابل الخدمات المؤداة خلال مدة سريان الاتفاقية، وبما أن الخدمات المذكورة هي نفس الخدمات المؤداة خلال عمر الاتفاقية فإنه ليس هناك حاجة لتكرار نفس نطاق الخدمات في كل فاتورة وذكر أن كل فاتورة صادرة من قبل شركة (ش) تنص بوضوح على أن خدمات الإدارة مؤداه طبقًا لاتفاقية خدمات الإدارة، وقدم عينة من الفواتير الخاصة بأتعاب الإدارة للسنوات 2003 و 2004م، وذكر أن الخدمات المؤداة من قبل شركة (ش) إلى شركة (أ) هي عبارة عن خدمات مستمرة وأن الفواتير تصدر على أساس شهري، وبناءً عليه فإن دفع أتعاب الإدارة يتم طبقًا لما هو منصوص عليه في الاتفاقية، وذكر أن المصلحة اطلعت على الاتفاقية للتأكد من هذه الحقيقة، وذكر أن شركة (ش) هي شركة سعودية مسجلة لدى مصلحة الزكاة والدخل بالملف رقم (30841/1/3) ومن ثم فإنها مسئولة عن سداد الضريبة/الزكاة عن الدخل طبقًا للإقرار الزكوي/الضريبي، ويرى المكلف أن أي استبعاد لهذا المصروف سيؤدي إلى ازدواجية في فرض الزكاة/الضريبة على نفس المبلغ وهو الشيء الذي لا يقره نظام ضريبة الدخل، وذكر أن المادة (14) من نظام ضريبة الدخل القديم الذي ينطبق على السنوات 2003م و 2004م تنص على الآتي:-

"كل ما تطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغًا معقولًا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية" كما أن المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الجديد الذي ينطبق على سنة 2005م تنص على الآتي: -

"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" وأنه من المواد أعلاه ليس هناك ما يمنع خصم المصاريف المتكبدة من قبل المكلف بحجة أن هذه الخدمات (والمنصوص عليها بصورة واضحة في الاتفاقية) ليست مذكورة في كل فاتورة شهريًا، ومن ثم فإنه لا يوجد مبرر من جانب المصلحة لرفض خصم هذه المصاريف.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه تم الفحص الميداني للشركة بموجب محضر أعمال موقع من قبل مدير المالية والعقود الأستاذ/....، وأنه بطلب الفواتير التي توضح طبيعة الأعمال المؤداة ومدى ارتباطها بالنشاط وأعوام الفحص، أفاد الحاضر عن الشركة بأنه لا يوجد فواتير، وهذا إقرار من المسئول بالشركة عن العقود وعن الحسابات بأنه لا يوجد فواتير، والمصلحة رفضت هذا المصروف تطبيقًا للتعميم رقم (1/8414/4/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي نص على "للمصلحة الحق في طلب ما تشاء من مستندات أو بيانات ترى ضرورة تقديمها ويعد امتناع المنشأة عن تقديمها قرينة على عدم جديتها ومن ثم عدم اعتمادها من جانب المصلحة "، كما أن تقديم عدة فواتير للجنة الابتدائية كما أوضحته اللجنة في حيثيات قرارها لا تقبل به المصلحة لأن فريق الفحص الميداني قام بطلبها أثناء الفحص والمسئول بالشركة أفاد في حينه بأنه لا يوجد فواتير، كما أن اعتراض المكلف كان خاليًا من هذه المستندات، وترى المصلحة أن تقديم أي مستندات بعد هذه الفترة الطويلة على الرغم من طلبها وتحديدها بالضبط فيه شك وغير صحيح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد أتعاب الإدارة المدفوعة لشركة (ش) ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و 2005م كونها مصروفات فعلية مؤيدة بالمستندات، في حين ترى المصلحة عدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و 2005م لأن الشركة أثناء الفحص الميداني وكما هو موضح في محضر أعمال الفحص لم تقدم المستندات (الفواتير) المؤيدة لهذا البند بل أن ممثلها الحاضر لعملية الفحص وهو مدير الإدارة المالية والعقود أفاد بعدم وجود فواتير لهذا المصروف كما أنه عندما قدم اعتراضه لم يقدم أي مستندات بهذا الخصوص.

وبعد الدارسة تبين للجنة من محاضر أعمال الفحص الميداني للسنوات من 2003م حتى 2005م الموقعة من قبل مدير المالية والعقود في شركة (أ) أنها تنص صراحة على (أن أتعاب الإدارة بمبلغ (11،702،543) ريالًا ومبلغ (9،059،427) ريالًا لعامي 2004م و 2005م على التوالي تتعلق بعقد إدارة مشروع (س) الذي تحصل بموجبه شركة (ش) شركة سعودية على 75% من صافي الربح المحقق للعقد المذكور، وأنه بطلب الفواتير الواردة من شركة (ش) للنظر في طبيعة الأعمال المؤداة أفاد الحاضر بأنه لا يوجد فواتير لأن هذا المصروف يمثل 75% من أرباح هذا المشروع (س) طبقًا للاتفاقية المقدمة مكتفيا بتقديم صورة من العقد باللغة الانجليزية).

وترى اللجنة أن حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات ، وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساسًا 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 لاحقًا، ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها واثبات القيد المحاسبي لكل حدث في حينه، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس ، ومن حيث القياس فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي ، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية.

وحيث إن المكلف لم يقدم لفريق الفحص الميداني أثناء الزيارة الميدانية الفواتير المؤيدة لإتعاب الإدارة وأقر ممثله بعدم وجودها، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في عدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و2005م.

البند الخامس: فرق المشتريات لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/7) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن إضافة فرق المشتريات لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المبالغ التي رفضتها المصلحة ومقدارها (3,977,368) ريالًا تمثل مصاريف متنوعة تتعلق مباشرة بالمشتريات ومسجلة كجزء منها والشركة قامت بتقديم المعلومات والمستندات المؤيدة لها ومواد نظام ضريبة الدخل (14) و (12) تجيز حسم مثل هذه المصاريف.

وذكر أن المشتريات الخارجية بلغت (108,983,838) ريالًا في حين أن المحمل على الحسابات مبلغ (112,871,096) ريالًا بفارق (3,977,368) ريالًا، وقدم بيان تفصيلي لمبلغ (3,977,368) ريالًا: (عمالة مباشرة بمبلغ (1,026,480) ريالًا ومكافآت أداء بمبلغ (175,338) ريالًا وبدل نقل بمبلغ (61,305) ريالًا وبدل سكن بمبلغ (302,684) ريالًا ومكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (58,838) ريالًا وتأمينات اجتماعية بمبلغ (57,508) ريالًا وشحن جوي بمبلغ (1,509,255) ريالًا وتكاليف شحن بمبلغ (556,577) ريالًا وأتعاب تدقيق حسابات بمبلغ (24,000) ريالًا وأتعاب قانونية بمبلغ (183,678) ريالًا وهاتف وفاكس بمبلغ (21,705) ريالًا، وذكر أن الفرق البالغ قدره (3,977,368) ريالًا يمثل مصاريف متنوعة تتعلق مباشرة بالمشتريات مسجلة كجزء من المشتريات بدلا عن تسجيلها في الحساب المعني (تكاليف الموظفين ومصاريف الشحن وخلافه).

وذكر أن المصلحة قامت عند إجراء الربط باستبعاد المبلغ أعلاه باعتباره فرق مشتريات دون إبداء أية أسباب لهذا الاستبعاد، وقامت شركة (أ) عند معرفتها لسبب استبعاد هذا المبلغ خلال جلسة مناقشة الاعتراض بتقديم المعلومات والمستندات المؤيدة ذات الصلة لاطلاع اللجنة عليها كما أنها أفادت بأن الفرق يمثل مصاريف متكبدة من قبل الشركة بشأن المشتريات.

وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى أيدت استبعاد المبالغ أعلاه على أساس أن المبلغ دفع إلى أفراد وليس بشأن مشتريات، مع أن اللجنة نفسها في نفس الفقرة أقرت بأن المبالغ دفعت إلى موظفين مشاركين بصورة مباشرة في إكمال عملية المشتريات وتكاليف شحنها.
وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى تقر من حيث المبدأ بوجوب خصم المصاريف وتحديدًا المصاريف المتكبدة بشأن الموظفين المشاركين في إكمال عملية المشتريات وتكاليف شحنها، وعلى الرغم من اعترافها بوجوب خصم هذه المصاريف إلا أنها أيدت المصلحة بشأن استبعاد المصاريف بحجة أنها دفعت إلى أشخاص وليس لمشتريات.

وذكر أنه وفقًا لمواد نظام ضريبة الدخل التي سبق الإشارة إليها فليس هناك سبب لاستبعاد المصروف بحجة أنه دفع إلى أشخاص حتى وإن كان ذلك المصروف يمثل تكلفة واجبة الحسم.

كما أنه طبقًا للشرح المقدم لفريق الفحص الميداني، فقد قامت شركة (أ) بتسجيل هذه المصاريف كجزء من تكلفة المشتريات المحلية المؤيدة بمستندات الدفع ومن ثم فهي تمثل مصاريف واجبة الحسم، وقد صور من المستندات المؤيدة.

وذكر أن تسجيل هذه المصاريف ضمن المشتريات يجب ألا يحرم الشركة الحق في وجوب خصمها باعتبارها مصاريف واجبة الحسم لأغراض حساب الضريبة حيث إنها تمثل مصاريف لازمة للنشاط وقد نتج عن تكبدها تحقيق إيراد أخضع للضريبة.

وبناءً عليه فإن استبعاد المصاريف المتعلقة بالمشتريات يتناقض مع نظام ضريبة الدخل، لذلك يطلب المكلف بعدم استبعاد المبلغ المذكور واعتباره ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت التأكيد على وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على، أن المشتريات الخارجية بلغت (108,983,828) ريالًا في حين بلغ مقدار المحمل على الحسابات

مبلغ (112,871,096) ريالًا بفارق مقداره (3,977,268) ريالًا لم تقدم عنه الشركة لفريق الفحص أي مستند رغم طلبها كما أنها لم تقدم عنها مستندات عند اعتراضها، وعليه ترى المصلحة رفض اعتماد هذا الفرق كمصروف طالما لم تقدم المستندات المؤيدة له.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد الفرق البالغ (3,977,268) ريالًا المدرج تحت بند المشتريات باعتباره مصروفًا متنوعًا متكبدًا من قبل الشركة بشأن المشتريات ومؤيدًا بالمستندات، في حين تتمسك المصلحة برفض هذا المصروف لأن الشركة لم تقدم أثناء الفحص الميداني المستندات المؤيدة لهذا المصروف حيث ظهرت المشتريات بمبلغ (108,983,828) ريالًا في حين بلغ المحمل على الحسابات مبلغ (112,871,096) ريالًا بفارق مقداره (3,977,268) ريالًا لم تقدم عنه الشركة أي مستندات.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيان التفصيلي للمصاريف المرفوضة الواردة ضمن بند المشتريات الخارجية ومقدارها (3,977,268) ريالًا تبين أنها تشتمل على مبلغ (1,026,480) ريالًا لقاء عماله مباشرة ومبلغ (1,509,255) ريالًا لقاء شحن جوي ومبلغ (556,577) لقاء تكاليف شحن ومجموعها يبلغ (3,091,312) ريالًا وهذا المبلغ يمثل 75% تقريبًا من المشتريات المرفوضة، وحيث إن هذه المصروفات كما هو واضح من طبيعتها مرتبطة بالمشتريات الخارجية، وبما أن المكلف قدم المستندات المؤيدة لها واقتنعت اللجنة بها فإنها ترى قبولها ضمن المصروفات جائزة الحسم، أما بالنسبة للمصاريف الأخرى فقد اتضح للجنة أنها تتمثل في مكافآت الموظفين وبدل النقل والسكن والتأمينات الاجتماعية وأتعاب تدقيق حسابات و أتعاب قانونية ومصاريف هاتف وفاكس، فترى اللجنة أن تصنيف المكلف لهذه المصروفات ضمن بند المشتريات قد جانبه الصواب ولكن هذا التصنيف الخاطئ لا يعد سببًا لرفض هذه المصروفات مادام أن المكلف قدم المستندات المؤيدة حسب ما يتطلبه النظام، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف بقبول هذه المصروفات ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى رقم (19) لعام 1429هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتبار تاريخ بدء سريان عملية البيع وانتقال ملكية الحصص من تاريخ توثيق تعديل عقد التأسيس أمام كاتب العدل بتاريخ 2003/7/29م وفقًا للحيثيات الواردة في هذا القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ط) من الضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع إيرادات وأرباح المكلف من مشروع (ط) للضريبة لعام 2003م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
3. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول مصاريف التسويق ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2003م حتى 2005م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
4. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في عدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و2005م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
5. تأييد استئناف المكلف بقبول فرق المشتريات البالغ (3,977,368) ريالًا ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1232
سنة القرار: 1434

المفتاح إيرادات/غرامة/هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع إيرادات/غرامة/هدر - ضريبة الدخل.

المبدأ

إيرادات/غرامة/هدر - ضريبة الدخل. الأصل هو خضوع النشاط للضريبة، والإعفاء استثناء.

يحتسب الوعاء الضريبي إما على أساس القوائم المالية أو تقديرياً، ولا يجوز المزج بينهما، ولا يحق للهيئة تعديل حسابات المنشأة وفق هذا المزج.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/2/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (4) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/1/19هـ كل من: ... و ... و ... كما مثل المكلف ... و ...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/25) بتاريخ 1430/4/29هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (184) بتاريخ 1430/6/8هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة برقم (171) بتاريخ 1430/5/28هـ، وقدم المكلف ضمانًا بنكيًا صادرًا من مجموعة (ب) برقم... بتاريخ 1430/5/22هـ بمبلغ (42،744،775) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وحيث تضمن القرار الابتدائي أنه يحق لمن له اعتراض على القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه خلال مدة ستين يومًا من تاريخ استلام القرار، بذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة بإهدار حسابات المكلف والربط تقديريا للأعوام من 2003م حتى 2006م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الشركة هي فرع لشركة (أ) وهي شركة قائمة بموجب قوانين هولندا، وقد تم تسجيل الفرع في الرياض بتاريخ 1418/12/28هـ الموافق 1998/4/24م ويعمل بموجب السجل التجاري رقم ...، وتم الترخيص للفرع بالقيام بأعمال تركيب وصيانة وبرمجة شبكات وأنظمة وأجهزة الحاسب الآلي وتقديم خدمات التدريب والخدمات المساندة المتعلقة بذلك، يقوم المركز الرئيس للشركة بتوريد المعدات إلى العملاء في المملكة العربية السعودية بموجب اتفاقيات تبرم مع الموزعين مباشرة، وظل الفرع يمارس نشاطه في المملكة على نفس النسق منذ إنشائه، ويمسك الفرع دفاتره باللغة العربية ويحتفظ بجميع السجلات ذات العلاقة بعمليات الشركة، كما أن القوائم المالية يتم تدقيقها من قبل مراجع حسابات مرخص له وذلك وفقًا للأنظمة المعمول بها وبما يتفق مع الدفاتر المحاسبية المحتفظ بها في المملكة العربية السعودية، ويقوم الفرع بتقديم الإقرارات الضريبية على أساس الحسابات وفقًا لمتطلبات نظام ضريبة الدخل، كما تم تقديم قوائم مالية مدققة إلى المصلحة تأييدًا للإقرارات الضريبية، وقامت المصلحة بإجراء فحص ميداني لدفاتر وسجلات الفرع من خلال العديد من الزيارات الميدانية، وقد قدم الفرع خلال تلك الزيارات الدفاتر والسجلات العربية المتعلقة بجميع السنوات إلى فريق الفحص ومعها المستندات الثبوتية التي طلب فريق الفحص الاطلاع عليها، ولم يبد فريق الفحص بالمصلحة أي تحفظ أو عدم اقتناع بشأن الدفاتر وهو ما يمكن التأكد منه من محضر الفحص الميداني المعد من قبل المصلحة، إلا أن المصلحة قامت بإجراء الربط الضريبي على العامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م على أساس جزافي دون إبداء أي أسباب لعدم قبول الإقرارات الضريبية ودفاتر الفرع وسجلاته والقوائم المالية المدققة، وأيدت اللجنة الابتدائية المصلحة بشأن إهدار دفاتر وسجلات الشركة وإجراء ربط جزافي استنادًا إلى أن الشركة خالفت المرسوم الملكي رقم (م/61) الصادر بتاريخ 1409/12/17هـ لأنها تقوم بتسجيل الإيرادات في نهاية العام، كما تقوم بنفس الإجراء عند قيدها للتكاليف بالرغم من أن فواتير الخدمات المقدمة للعملاء تصدر

في تواريخ مختلفة، وأن الشركة لم تحتفظ بأي مستندات تؤيد المشتريات الخارجية ومن أهمها الفسوحات الجمركية.

ويرى المكلف بأن اللجنة الابتدائية عند إصدارها للقرار أوردت بصورة أساسية وجهة نظر المصلحة دون الأخذ في الاعتبار للحقائق التي أوردها لفريق الفحص الميداني خلال عملية الفحص وكذلك خلال جلسة مناقشة الاعتراض أمام لجنة الاعتراض الابتدائية من أنه عبارة عن فرع لشركة أجنبية، وكما هو معلوم فإن الفرع ليس مرخصا له بيع المعدات والخدمات للعملاء في المملكة العربية السعودية، ويقوم الفرع طبقًا للترخيص الممنوح له بتقديم خدمات الدعم الفني لعملاء المركز الرئيس في المملكة العربية السعودية، وقد أبرم المركز الرئيس عقود التوريد والخدمات مباشرة مع الموزعين في المملكة العربية السعودية ويقتصر دور الفرع فقط على تقديم الخدمات للعملاء بموجب الاتفاقيات الموقعة مع المركز الرئيس، كما أن الفرع ليس لديه اتفاقيات مع عملاء المركز الرئيس في المملكة العربية السعودية، لذا فإنه لا يتعين عليه في العادة التصريح عن الإيرادات المحققة من قبل المركز الرئيس نتيجة لبيع المعدات والخدمات وإنما يتعين عليه فقط التصريح عن هذه الإيرادات لغرض الالتزام بمتطلبات النظام الضريبي المعمول به في المملكة العربية السعودية، حيث إنه طبقا للمادة (4) من القرار الوزاري رقم (340) الصادر باللائحة التنفيذية المطبقة على العامين المنتهيين في 2003/7/31 و 2004/7/31م يتعين على الفرع التصريح عن جميع الإيرادات المتحققة في المملكة العربية السعودية والتي تنص على "تعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليا من أي مصدر كان في المملكة"، وبناء عليه والتزاما بمتطلبات النظام الضريبي ولائحته التنفيذية قام الفرع بالتصريح عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بتوريد المعدات إضافة إلى الخدمات المقدمة لعملاء المركز الرئيس، ولم يخالف الفرع المرسوم الملكي رقم (م/61) الصادر بتاريخ 1409/12/17هـ الذي يحكم عملية مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية في المملكة العربية السعودية، وقد تضمنت المادة (2) منه (يجوز للتاجر أن يستعمل دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفاصيل الأنواع المختلفة من العمليات المالية، ويكتفي في هذه الحالة بتقييد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة من واقع هذه الدفاتر، فإذا لم يتبع هذا الإجراء اعتبر كل دفتر مساعد دفترا أصليًا) إضافة إلى ذلك يتعين على المكلف بموجب نظام الدفاتر التجارية الاحتفاظ بمخرجات الدفاتر كل ثلاثة أشهر، وهذا في حد ذاته دليل على أن تسجيل المعاملة في اليوم الذي تمت فيه لا يمثل واحدة من المتطلبات التي أشارت إليها المصلحة، كما يحتفظ المركز الرئيس لفرع الشركة بالمعلومات عن جميع الفواتير الصادرة للموزعين في المملكة العربية السعودية في أجهزة الحاسب الآلي التي يمكن الدخول عليها من خلال الحاسبات الآلية المركبة في مكاتب الفرع في مدينة الرياض، وعليه فإنه يمكن تحديث هذه المعلومات بصورة دائمة بمعنى أن يتم إدراج الفاتورة في بيان المبيعات فور إصدارها، والتزاما بالمرسوم الملكي رقم (م/61) قام فرع الشركة بتسجيل المبيعات وتكاليف المبيعات المتعلقة بالمعدات، وذلك من خلال إعداد ملخص لجميع الفواتير الصادرة من قبل المركز الرئيس للموزعين في المملكة العربية السعودية باستخدام قيد اليومية حيث يتم تسجيل تكاليف الخدمات المؤداة محليا من قبل الفرع يوميًا في دفاتر وسجلات الفرع وقد تم خلال الفحص الميداني تقديم ملخص بجميع الفواتير الصادرة للموزعين في المملكة العربية السعودية من قبل المركز الرئيس وكذلك صور الفواتير التي طلبها فريق الفحص أثناء عملية الفحص الميداني والتي تمت طباعتها من أجهزة الحاسب الآلي أمام فريق الفحص الميداني، كما تحتفظ الشركة بالمستندات المطلوبة المؤيدة للإقرارات الضريبية ومن ثم فإنها لم تخالف القرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ.

وأضاف المكلف بأنه يحتفظ بجميع المستندات المؤيدة للمصاريف المتكبدة من قبل الفرع إضافة إلى المستندات ذات الصلة بالإيرادات وتكاليف توريد المعدات من قبل المركز الرئيس والتي يتعين التصريح عنها طبقا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية علمًا بأن المركز الرئيس أبرم اتفاقيات مع الموزعين في المملكة العربية السعودية لتوريد المعدات والخدمات حيث يقوم الموزعون باستيراد هذه المعدات مباشرة من المركز الرئيس، علاوة على ذلك فإن الفرع ليس مرخصا له استيراد هذه المعدات كما أنه لا يشارك خلال أي مرحلة كانت في استيراد هذه المعدات، ومن ثم فإن الفسوحات الجمركية ذات الصلة ليست في حوزة الفرع، بناء عليه فإنه لا يمكن تقديم مستندات غير مسموح له الاحتفاظ بها نظامًا، وتأييدًا للمعدات الموردة قدم عملاؤنا للمصلحة وللجنة الاعتراض الابتدائية عينة من صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس (هولندا) باسم الموزعين في المملكة العربية السعودية والخطابات الصادرة من شركة (ج) وشركة (د) التي تؤكد استيرادهم المعدات من المركز الرئيس وتخليص هذه المعدات من مصلحة الجمارك مباشرة ومن ثم عدم مشاركة فرع الشركة في تخليص هذه المواد الشيء الذي يبرر ويثبت عدم احتفاظ الفرع بالفسوحات الجمركية، كما قدم فرع الشركة صور الأجزاء ذات الصلة من الاتفاقية المبرمة مع شركة (هـ) مع ترجمة موجزة تؤكد صراحة مسئولية الموزعين عن تخليص المعدات من مصلحة الجمارك وكذلك صورة السجل التجاري وتؤكد المستندات السابقة بأن الفرع لا يملك الصفة النظامية التي تمكنه من الاحتفاظ بالفسوحات الجمركية ومن ثم فإنه لا يمكن معاقبة الفرع نظير التزامه بالأنظمة الضريبية التي يتعين عليه بموجبها التصريح عن الإيرادات المحققة من أعمال التوريد والخدمات المقدمة من المركز الرئيس ومطالبته بتقديم مستندات لا يمكن له بأي حال من الأحوال الحصول عليها علاوة على ذلك حتى وإن تسنى للفرع الحصول على صور الفسوحات الجمركية فإنها ستكون صادرة باسم الموزعين ومن ثم لن يتم الاعتداد بها كمستندات للفرع، علمًا بأن الموزعين نفسهم يستخدمون هذه الفسوحات لإثبات قيد أعمال التوريد والمشتريات في دفاترهم النظامية، وتأييدًا للدفاتر والسجلات المحاسبية المعد على ضوئها الإقرارات الضريبية يمسك الفرع صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس كما هو منصوص عليه في مواد وبنود المرسوم الملكي رقم (م/61) الذي قضت المادة (6) منه على أن يحتفظ التاجر بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والوثائق المتعلقة بتجارته الصادرة منه والواردة إليه، ويكون الحفظ بطريقة منتظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية، وتكفل عند اللزوم التحقق من الأرباح والخسائر، ويلاحظ من المادة المذكورة بأن مسك المستندات الأصلية لا يعد إحدى المتطلبات بموجب الأنظمة طالما أنه بالإمكان تقديم صور طبق الأصل للمطابقة مع القيود المحاسبية ومن ثم فإن ما أوردته لجنة الاعتراض الابتدائية بأن الصور لا يمكن الوثوق بها لا تسنده أي نصوص نظامية، كما صدر القرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ بشأن الشركات التي تمسك حساباتها على الحاسب الآلي، وقد التزمت الشركة بمتطلبات القرار الوزاري حيث تم الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية باللغة العربية والمنصوص عليها بموجب أنظمة الدفاتر التجارية، علمًا بأن هذه الدفاتر المحاسبية قدمت إلى فريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني، كما تحفظ جميع المستندات المؤيدة الأصلية في مباني الفرع وقد قدمت لفريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني والذي أبدى قناعته بها، كذلك تم إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي باللغة العربية مستخرجة من ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ العام المحتفظ بهما على الحاسب الآلي، علمًا بأن دفتر الأستاذ وميزان المراجعة باللغة العربية تم تقديمهما إلى فريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني، كما يقوم مراجع خارجي مرخص له بمراجعة الحسابات، وقدم فرع الشركة الإقرار الضريبي النهائي مصحوبا بالقوائم المالية المدققة باللغة العربية، وقد التزم الفرع التزامًا كاملًا بمواد القرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ، الجدير بالذكر أن القرار الوزاري المذكور الذي لم يعط المصلحة الحق في رفض الدفاتر المحاسبية وإجراء الربط

جزافيا في حالة مخالفته وذلك لأن هذا القرار الوزاري صدر بعد اعتماد أنظمة الدفاتر التجارية والتي تتضمن الغرامات المنصوص عليها عند مخالفة فقرات ونصوص هذا القرار، وقد ألغت المادة (14) من نظام الدفاتر التجارية أحكام المواد (6، 7، 8، 9 و 10) من نظام المحكمة التجارية وكل حكم يتعارض مع أحكام هذا النظام، عليه فإن الحكم على الالتزام بنظام الدفاتر التجارية أو مخالفته متروك للنظام نفسه، وفيما يلي ملخصا للمواد ذات الصلة من نظام الدفاتر التجارية التي تعالج المخالفات وتحدد العقوبة حيالها:-

مادة (11) يتولى ضبط ما يقع من مخالفات لأحكام هذا النظام والقرارات الصادرة تنفيذا له موظفون يصدر بتعيينهم قرار من وزير التجارة، مادة (12) كل مخالفة لأحكام هذا النظام، أو اللوائح، والقرارات الصادرة تنفيذًا له يعاقب مرتكبها بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال ولا تزيد على خمسين ألف ريال، مادة (13) يختص ديوان المظالم بتوقيع العقوبات المنصوص عليها في هذا النظام، والتزاما بالمواد أعلاه أصدر وزير المالية القرار رقم (131/3) بتاريخ 1415/11/6هـ حيث وجه المصلحة بعدم إهدار الدفاتر أو إجراء ربوط جزافية استنادًا على قرارات وزارية سابقة، بناءً عليه فإن إجراء ربط جزافي من قبل المصلحة ليس له ما يبرره ويتناقض مع ما هو معمول به من أنظمة ضريبية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإهدار دفاتر الشركة ومحاسبتها جزافيًا وفقًا لتقرير الفحص الميداني حيث تبين من الفحص أنه يتم قيد إيرادات المواد وإيرادات خدمات المساندة الفنية والتكاليف المقابلة لها بقيد واحد إجمالي في نهاية العام (من خلال إشعار وارد بالايميل من المركز الرئيس بالخارج) وهذه مخالفة للمرسوم الملكي الكريم رقم (م/61) بتاريخ 1409/12/17هـ وبصوره أكثر تفصيلًا فإن إثبات الإيرادات في الدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة يتم بقيد واحد في نهاية العام بإجمالي إيرادات العام (سواء التوريدات من المركز الرئيس أو خدمات الإسناد الفني) ويتم تحديد هذه الإيرادات من خلال إشعار يرد للفرع من المركز الرئيس في نهاية العام متضمنا إجمالي الفواتير الصادرة خلال العام أو من خلال البيان الموجود لدى الفرع بإجمالي الفواتير الصادرة خلال العام للعملاء، وقدمت الشركة صور قيود اليومية العامة وتبين من خلالها أنه تم إثبات الإيرادات في الربع الاخير من العام فقط وقد تبين من خلال صورة الإشعارات المقدمة من الشركة والتي يتم من خلالها إثبات الإيرادات والتكاليف بالدفاتر أنها مرسلة من المركز الرئيس بعد نهاية العام، كما يتم إثبات التكاليف بالدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة في نهاية العام بقيد واحد إجمالي وذلك من خلال الإشعار الوارد من المركز الرئيس الذي يرد به قيمة توريدات المركز الرئيس من الأجهزة وخدمات المساندة الفنية وتكاليف الشحن، وقدمت الشركة صور قيود اليومية العامة وتبين من خلالها أنه تم قيد التكاليف في نهاية العام بقيد واحد إجمالي في الربع الأخير من العام، وحيث إن الشركة لا تقوم بإثبات إيراداتها أولًا بأول بل في نهاية العام بقيد واحد إجمالي وذلك على الرغم من أن فواتير الخدمات المقدمة للعملاء تصدر في تواريخ مختلفة خلال العام وكذلك إثبات التكاليف إلا أنها تثبت في الدفاتر في الربع الاخير من العام، ومن ثم خالفت الشركة المرسوم الملكي الكريم رقم (م/61) بتاريخ 1409/12/17هـ الصادر بالمصادقة على نظام الدفاتر التجارية حيث نصت المادة الثالثة منه على ما يلي: (تقيد في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات المالية التي يقوم بها التاجر وكذلك مسحوباته الشخصية ويتم هذا القيد يوما بيوم بالتفصيل... الخ) إضافة إلى أن الشركة طبقًا لمحاضر الفحص الميداني لم تقم بطباعة مخرجات النظام المحاسبي كل ثلاثة أشهر ولم تحتفظ بالمستندات الأصلية، كما أن الشركة خالفت القرار الوزاري رقم /312) بتاريخ 1413/1/27هـ الصادر بشأن الضوابط التي ينبغي أن تستند عليها المصلحة في قبولها للحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي في البند الأول الفقرة الثالثة منه الخاصة بحفظ جميع

المستندات الأصلية محليًا بشكل يسمح بطلبها والاطلاع عليها من قبل المصلحة في أي وقت كذلك البند الأول الفقرة السادسة منه الخاصة بالمستخرجات الدورية التي تتضمن جميع المعلومات ومصادقتها من محاسب قانوني أوجهة رقابية أخرى، ومما سبق فإن المصلحة ترى أن دفاتر الشركة غير مستوفية للناحية الشكلية نظامًا.

وأضافت المصلحة أن الشركة لم تتمكن من إثبات صحة إقراراتها الضريبة من خلال تقديم مستندات ثبوتية وذلك على النحو التالي: -

1. **الإيرادات: من خلال محاضر الاعمال تبين أن إيرادات الشركة عبارة عن:**
   - إيرادات توريدات مواد من الخارج.
   - إيرادات خدمات مسانده فنية مقدمه للعملاء بالداخل.

بيان/السنة	2003م	2004م
إيراد توريدات	145،521،846	152،700،142
إيراد خدمات	16،347،614	18،783،137
إجمالي	161،869،460	171،483،279

ومن خلال مراجعة ودراسة الإيرادات بالدفاتر اتضح لفريق الفحص الميداني أن هناك تخفيضات تمت على إيرادات الخدمات بلغت قيمتها للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م مبلغ (1،906،526) ريالًا ومبلغ (1،875،345) ريالًا على التوالي، وبالاستفسار من الشركة عن سبب هذه التخفيضات للإيراد أفاد ممثلها أن هناك فواتير تم قيدها بالدفاتر مرتين ومن ثم تم إلغاؤها لاحقا بموجب إشعار دائن بنفس قيمة الفاتورة، كما أفاد أن هناك بعض الأعمال التي لا يوافق عليها العميل أو تحميل عميل بفاتورة خطأ لا تخصه ويتم تدارك هذه الاخطاء لاحقا بإصدار إشعار دائن بنفس قيمة الفاتورة الاصلية السابق إصدارها خطأ، وقدم لفريق الفحص عينة من إشعارات دائنة باسم شركتي (و) ـ (ز) وهما صاحبتا أكبر تخفيضات للبند وهما باللغة الانجليزية ولم يتأكد لفريق الفحص سبب إصدار هذه الإشعارات الدائنة، وحتى بعد أن ترجمها ممثل الشركة للعربية لم يتضح منها سبب الالغاء كما لم يستطع ممثل الشركة تبرير هذه التخفيضات، كما لم يقدم أي مستندات تؤيد ذلك حيث طلب ممثلو المصلحة من الشركة وبشكل متكرر تقديم شهادة تأكيد إيراداتها من شركتي (و) و (ز) وهما لها النصيب الأكبر من قيمة التخفيضات في الإيرادات ولكن الشركة وحتى نهاية محضر أعمال الفحص لم تقدم هذه التأكيدات مما يجعل هذه التخفيضات غير مبررة وليست مؤيدة بأي مستند نظامي يثبت ذلك، كما أنه بعد مراجعة المصلحة لإيرادات الشركة للعام المنتهي في 2004/7/31م تبين من خلال التحليلات المقدمة من الشركة بالفحص أنها لا تتطابق مع ما ورد بالإقرارات المقدمة للمصلحة حيث كانت الإيرادات بالتحليل المقدم لفواتير العام بمبلغ (171،520،145) ريالًا بينما ما ورد بالإقرار ما قيمته (171،483،279) ريال أي بفارق وقدره (36،866) ريالًا وهذا ما يؤكد وجود إيرادات بالفواتير لم يتم إدراجها بالإقرارات المقدمة للمصلحة.

2. تكاليف الإيرادات: -

لم تقدم الشركة أي مستندات مؤيدة للمشتريات الخارجية والفسوحات الجمركية رغم طلب فريق الفحص أكثر من مرة تقديم أي مستندات للتحقق من قيمة المواد الموردة من الخارج والمدرجة ضمن التكاليف بالإقرارات المقدمة للمصلحة وهذه مخالفة للقرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/11/27هـ وقد بلغت قيمة التكاليف من خلال الإقرارات المقدمة من الشركة على النحو الاتي: -

بيان/السنة	2003م	2004م
تكلفة توريدات	142,749,671	149,626,598
تكاليف شحن	2,772,173	3,073,545
الإجمالي	145,521,844	152,700,143

وقد اتضح من مراجعة البند بمحاضر الاعمال أنه لا توجد لدى الفرع بالرياض المستندات المؤيدة للبند سواء فواتير المشتريات الخارجية أو الفسوحات الجمركية، وقد أفاد ممثل الشركة بمحاضر الاعمال أنه لا توجد فواتير للمشتريات الخارجية بالفرع حيث إن المواد الموردة تصل مباشرة للموزعين المحليين دون المرور على الفرع،كما أن الموزعين المحليين يقومون بالسداد مباشرة للمركز الرئيس وأن ما يقوم به الفرع هو إثبات قيمة تلك المواد الموردة والرسوم الجمركية في نهاية العام من خلال ملخص (كشف) الإيرادات الوارد من المركز الرئيس ويكون موضحا به قيمة المواد الموردة والرسوم الجمركية التي تسجل كإيراد ومصروف في نفس الوقت، وبسؤال فريق الفحص ممثل الشركة عن الفسوحات الجمركية، أفاد أنها لدى الموزعين المحليين لأنهم هم الذين يقومون بالتخليص الجمركي على البضاعة وسداد الرسوم الجمركية عن المواد الموردة ولا دخل للفرع بها، ويعد ذلك مخالفة واضحة وصريحة للنظام حيث تقوم الشركة بإثبات تكلفة المواد الموردة من الخارج بالدفاتر دون أن يكون لديها الفواتير والفسوحات الجمركية المؤيدة لها والتي ليست في حوزتها وإنما هي في حوزة الموزعين المحليين الذين يتعاملون مع المركز الرئيس مباشرة في إصدار أمر الشراء وإبرام التعاقد واستلام المواد الموردة والتخليص الجمركي وتسديد الرسوم الجمركية وسداد قيمة المواد الموردة مباشرة للمركز الرئيس، وعلى ذلك تعتبر الشركة مخالفة للقرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/11/27هـ في البند الأول الفقرة الثالثة والتي نصت علي ما يلي: (حفظ جميع المستندات الاصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محليا بشكل يسمح بطلبها والاطلاع عليها من قبل المصلحة في أي وقت)، كما خالفت البند الأول الفقرة السادسة من نفس القرار والتي تنص علي ما يلي: (يجب استخراج بيانات مطبوعة بالحاسب الآلي (مخرجات) بشكل دوري (أسبوعي ـ شهري ـ ربع سنوي) وتتضمن جميع المعلومات ومصادقتها من محاسب قانوني أو جهة رقابية أخرى مثل وزارة التجارة وبحد أدنى كل 3 شهور) ومما سبق إيضاحه تفصيلًا يتبين أن الشركة لا تحتفظ بجميع المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محليًا بشكل يسمح بطلبها والاطلاع عليها من قبل المصلحة في أي وقت، ويتضح ذلك في فواتير المشتريات الخارجية والفسوحات الجمركية وذلك بالمخالفة لمواد النظام واللائحة والقرارات الوزارية المشار إليها، إضافة إلى أن المستندات التي قدمت لفريق الفحص أثناء الفحص

الميداني لدفاتر الشركة عن بنود الإيرادات والتكاليف تتمثل في اشعارات واردة بالإيميل من المركز الرئيس للشركة بالخارج وتخص كلًا من الإيرادات والتكاليف على حد سواء، وتؤكد المصلحة أن تلك المستندات لا يمكن اعتبارها أساسًا للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، كما أنها لا تكون أثرًا مرجعيًا (قابل للمراجعة) يمكن المراجع أو الفاحص من التحقق من أي عنصر من عناصر القوائم المالية ابتداءً بإعداد القوائم المالية حيث إن القابلية للمراجعة تعتبر من خصائص البيانات المالية التي تعتمد عليها في إعداد تلك القوائم الأمر الذي يتعذر معه على الفاحص الضريبي التحقق من العمليات المالية إلا من خلال فحصها في المركز الرئيس للشركة بالخارج وهذا لم يتحقق، وبناءً على ذلك فإن المصلحة على قناعة تامة بأنه يصعب ربط الحدث المالي المؤيد بمستند أصلي متوافر محليًا في فرع الشركة بالمملكة العربية السعودية مع قيود اليومية وحركة الأستاذ العام وتفاصيل ومجاميع ميزان المراجعة وعناصر القوائم المالية، ومن ثم تم اهدار دفاتر الشركة ومحاسبتها جزافيًا.

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 إهدار حساباته للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م بحجة أنه يمسك دفاتره داخل المملكة باللغة العربية ويحتفظ بجميع السجلات والمستندات، كما أن قوائمه المالية يتم تدقيقها من مراجع خارجي وصرح فيها عن جميع إيراداته المتحققة داخل المملكة ومنها إيرادات توريد المعدات إلى عملاء المركز الرئيس وذلك طبقًا للنظام، ويرى المكلف أنه لم يخالف المرسوم الملكي رقم (م/61) لعام 1409هـ المنظم لعملية مسك الدفاتر والسجلات والذي لم يشترط تسجيل الحدث المالي في اليوم الذي تم فيه، كما لم يخالف القرار الوزاري رقم (312/32) لعام 1413هـ حيث تمت طباعة صور الفواتير التي طلبها فريق الفحص الميداني، في حين ترى المصلحة إهدار حسابات المكلف ومحاسبته تقديريًا بحجة أنه يقوم بقيد إيراداته وتكاليفه بقيد واحد في نهاية العام من خلال إشعار من المركز الرئيس ومن ثم خالف المكلف المرسوم الملكي رقم (م/61) لعام 1409هـ المنظم لعملية مسك الدفاتر والسجلات وكذلك القرار الوزاري رقم (312/32) لعام 1413هـ بشأن ضوابط مسك الحسابات عن طريق الحاسب الآلي، إضافة إلى عدم وجود مستندات مؤيدة لتكاليف الإيرادات.

وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة 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 المصلحة 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 أومن خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة 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 أساسًا 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 لاحقًا ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها دون إجمال أحداث مالية متفرقة في قيد محاسبي واحد، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر، بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة 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 معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية وصور من دفتر الأستاذ العام ومحاضر الفحص الميداني اتضح للجنة أن المكلف يقوم بقيد إيراداته وتكاليفها للعامين محل الاستئناف بقيد واحد في نهاية العام من خلال إشعار وارد من المركز الرئيس مما يؤكد عدم التزام المكلف بفترية القوائم المالية، حيث إن المستندات التي قدمها المكلف للجنة رفق خطابه رقم (2010/3284) بتاريخ 1431/3/2هـ توضح أنه يتم قياس وتسجيل الأحداث المالية للمكلف بقيد واحد في نهاية العام المالي وهذا ما يظهره قيدي اليومية رقم (352) بتاريخ 2003/7/31م ورقم (7/3) بتاريخ 2004/7/31م بمبالغ إجمالية قدرها (160،788،837) ريالًا ومبلغ (171،483،279) ريالًا على التوالي ومما يؤيد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في 1428/3/21هـ (أنه في نهاية العام يكون لدى الفرع بيان بإجمالي الفواتير الصادرة للعملاء ويقوم بإعداد قيد واحد أي أن الفرع يقوم بإثبات الإيرادات في نهاية العام المالي بقيد واحد إجمالي للمواد الموردة من الخارج وقيد واحد إجمالي للخدمات المقدمة من خلال مهندسي الفرع إلى العملاء المحليين) وتطبيقًا لقاعدة اكتمال الدورة المستندية المشار إليها أعلاه وصلت اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية للتسجيل في الدفاتر ومن ثم لا يمكن الأخذ بها كأساس للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الضريبة على إيرادات توريد المعدات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض الضريبة على جميع إيرادات المكلف بما فيها الإيرادات الناتجة عن توريد المعدات وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بشأن فرض ضريبة جزافية على توريد المعدات من قبل المركز الرئيس لتناقض ذلك مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حيث صرح الفرع عن الإيرادات المتحققة من توريد المعدات من قبل المركز الرئيس للالتزام بمواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حيث إنه طبقًا للمادة (4) من القرار الوزاري رقم (340) الصادر بشأن الأنظمة الضريبية المطبقة على الأعوام المنتهية في 2003/7/31م و 2004/7/31م يتعين على الفرع التصريح عن جميع الإيرادات المتحققة في المملكة العربية السعودية "تعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليا من أي مصدر كان في المملكة"، وبناء عليه والتزامًا من

الشركة بمتطلبات النظام الضريبي ولائحته التنفيذية قام الفرع بالتصريح عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بتوريد المعدات إضافة إلى الخدمات المقدمة لعملاء المركز الرئيس، كما أنه طبقا للأنظمة الضريبية لا تخضع أعمال التوريد من الخارج للضريبة في المملكة العربية السعودية، ومن ثم فإن إجراء المصلحة المتمثل في إجراء الربط على جميع الإيرادات بما في ذلك الإيرادات المتحققة من توريد المعدات ليس مبررًا ومخالفًا للأنظمة الضريبية، وطبقًا للقرار الوزاري رقم (1/4/906) الصادر بتاريخ 1389/1/15هـ لا تخضع عقود التوريد للضريبة في المملكة العربية السعودية حيث أشار القرار الوزاري إلى الآتي "نشعركم بموافقتنا على عدم خضوع عمليات التوريد فقط وعمليات التوريد والتسليم في المملكة سواء التي يتم التعاقد عليها خارج أو داخل المملكة نظرا لعدم ممارسة الشركة أو المؤسسة المتعاقد معها لأي عمل مما يتضمنه العقد ضمن حدود المملكة"، كما ينص القرار الوزاري رقم (4197/4) بتاريخ 1411/3/26هـ على ما يلي: "إذا قدم المكلف إلى مصلحة الزكاة والدخل حساباته النظامية المصدقة من محاسب قانوني معتمد وكانت هذه الحسابات توضح قيمة المواد الموردة بصورة محددة من واقع عقود التوريد ومستقلة عن قيمة الأعمال التي تم إنجازها داخل المملكة، ففي هذه الحالة يتم خصم قيمة المواد الموردة من الوعاء الخاضع للضريبة كمصروف وتحقيق الضريبة المستحقة على الأرباح المتحققة من بقية الأعمال وفقا لما تظهره الحسابات وذلك على النحو الوارد بالقرار الوزاري رقم (4/906) في 1389/1/15هـ"، وحيث قدم الفرع القوائم المالية المدققة وعقود التوريد المبرمة بين المركز الرئيس والموزعين في المملكة، فيجب عدم فرض ضريبة على المواد الموردة من المركز الرئيس للموزعين في المملكة، وتأييدا لتوريد المعدات طبقا للأنظمة قدم الفرع تأكيدًا من مراجعي حسابات المركز الرئيس تأييدا لقيمة المعدات الموردة، وتأييدًا للإقرارات الضريبة قام الفرع بتقديم القوائم المالية إلى المصلحة والتي تتضمن قيمة المواد الموردة من قبل المركز الرئيس، ويمثل هذا في حد ذاته دليلا كافيًا على توريد المعدات من قبل المركز الرئيس علمًا بأن عقود التوريد لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية حيث ينص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية صراحة على أن أعمال التوريد من الخارج لا تخضع للضريبة حتى إذا تضمن عقد التوريد بعض الأعمال المصاحبة التي تتم داخل المملكة وتعذر تحديد قيمة هذه الخدمات المصاحبة بصورة منفصلة عن أعمال التوريد، وفي هذه الحالة أيضًا تخضع الأعمال المصاحبة فقط للضريبة في المملكة، كما أن الفرع لا يقوم بتنفيذ أي خدمات تتعلق بتوريد المعدات من المركز الرئيس، وإنما يقتصر نشاط الفرع على تقديم خدمات للموزعين المحليين، وحيث إن الإيرادات من هذه الخدمات تم تضمينها في الإيرادات الخاضعة للضريبة فومن ثم لا يجب إخضاع أعمال توريد المعدات من المركز الرئيس للضريبة سواء على أساس الحسابات المقدمة أو على أساس ربح جزافي، كما أن المركز الرئيس قام بتوريد معدات إلى الموزعين في المملكة العربية السعودية مباشرة ومن ثم فإن قيام المصلحة بربط الضريبة على هذه التوريدات ليس له سند من الأنظمة الضريبية، بناء عليه فإن ربط المصلحة وقرار اللجنة الابتدائية المؤيد لفرض ضريبة على توريد المعدات يخالف صراحة النظام الضريبي ولائحته التنفيذية.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية ترى أن المستندات المتمثلة في صور فواتير المبيعات الصادرة من المركز الرئيس وبعض المستندات الأخرى مثل شهادة المحاسب القانوني الخارجي غير كافية لإثبات دخول تلك المشتريات الخارجية للمملكة، وأن الشركة لم تقدم أدلة كافية لإثبات أن المواد أدخلت للمملكة، وفي هذا تناقض من قبل اللجنة، فإذا كانت المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية ليستا مقتنعتين بأن المعدات الموردة قد دخلت فعلًا إلى المملكة فإنه يجب في هذه الحالة استبعاد الإيرادات المتعلقة بهذه المعدات الموردة من المبلغ الخاضع للضريبة سواء كان ذلك على أساس الحسابات أو على أساس جزافي، وكما هو

مبين أعلاه فإن المواد الموردة من الخارج لا تخضع مطلقا للضريبة في المملكة العربية السعودية، وبناء عليه فإن المعدات الموردة التي لم يتم إدخالها للمملكة لا يتوجب التصريح عنها وكذلك لا يجب خضوعها للضريبة.

وأضاف المكلف أنه طبقا لتعميم المصلحة (2/4272) بتاريخ 1397/6/27هـ تعتبر صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس وشهادة مراجعي حسابات المركز الرئيس المدعمة بالقوائم المالية المدققة للفرع مستندات كافية للمطالبة بحسم تكلفة المواد الموردة من المركز الرئيس "وأن تشمل المستندات المقدمة للمراجعة فواتير الشراء الخارجية، وإذا كان المركز الرئيس للمشروع وهو المصنع لتلك المواد، فيلزم أن يكون تحميل الحسابات المحلية بأقيام تلك المواد بناء على مستند رسمي من المركز الرئيس وشهادة من مراجع حسابات الشركة بأن قيمة تلك المواد المخصوم بقيمتها على الفرع العامل في المملكة تعادل قيمتها في سوق بلد التصنيع أو العالمي في تاريخ إرسال هذه المواد للمملكة"، وحيث قدم فرع الشركة الفواتير الصادرة من قبل المركز الرئيس للموزعين المحليين وتأكيد مراجعي حسابات المركز الرئيس بأن المواد قد تم توريدها بالقيمة السوقية العالمية في تاريخ إرسالها للمملكة العربية السعودية والقوائم المالية المدققة، وعلى ضوء ذلك فإن الأسس التي استندت عليها لجنة الاعتراض الابتدائية عند إصدار قرارها تتناقض مع الأسس والمبادئ التي وضعتها المصلحة بنفسها لفحص تكاليف المواد الموردة، كما أن قرار اللجنة الابتدائية يخالف القرار الاستئنافي رقم (648) بتاريخ 1427/3/4هـ الموافق (2006/4/2م) والذي أكد أن أعمال التوريد من خارج المملكة لا تخضع للضريبة حتى لو تم إجراء ربط جزافي على إيرادات المكلف من الأعمال داخل المملكة، كذلك تجدر الإشارة إلى أن المصلحة قبلت إجراءات الشركة بخصوص أعمال التوريد بالنسبة للأعوام السابقة وأجرت الربط الضريبي على أساس القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بالربط الجزافي على جميع إيرادات الشركة سواءً إيرادات خدمات المساندة الفنية أو إيرادات توريد المواد من الخارج لأن الشركة لم تقدم لفريق الفحص الميداني أي مستندات مؤيدة لبند توريدات المواد من المركز الرئيس، كما أنه لم يتسن للفريق الفاحص بسبب عدم تقديم الشركة لأي مستندات عن البند محل الاعتراض مراجعة البند والتأكد من قيمه والتأكد من دخول هذه المواد إلى المملكة وذلك رغم طلب الفريق الفاحص من الشركة أكثر من مرة تقديم أي مستندات مؤيدة للبند وفقًا لما تم إيضاحه بالبند السابق، ولذا فإن تقاعس الشركة عن تقديم المستندات اللازمة التي تؤيد ما ورد في إقراراتها هو ما أدى إلى عدم توصل فريق الفحص إلى نتيجة صحيحة يمكن على أساسها الاعتماد على الحسابات المقدمة والربط عليها مما استوجب الربط الجزافي على جميع إيرادات الشركة، أما بالنسبة للقرار الاستئنافي رقم (648) لعام 1427هـ الذي استرشدت به الشركة فترى المصلحة أن القرار لم يفصل في عدم خضوع كامل إيرادات المكلف للضريبة بل أعاد هذا البند للجنة الابتدائية للنظر فيه.

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 إيرادات المواد الموردة بحجة أنه صرح في قوائمه المالية عن المواد الموردة من المركز الرئيس طبقًا للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية والذي لا يخضع أعمال التوريد من الخارج للضريبة في المملكة، كما أنه قدم المستندات المؤيدة لتوريداته بما في ذلك القوائم المالية وتأكيد مراجع الحسابات الخارجي بأنه تم توريد المواد بالقيمة العالمية، في حين ترى المصلحة الربط التقديري على جميع إيرادات المكلف بما فيها إيرادات المواد الموردة لعدم تقديمه المستندات المؤيدة لها للتأكد من قيمتها ودخولها المملكة.وترى اللجنة أن حساب المصلحة للوعاء الضريبي للمكلف على أساس أرباح تقديرية بنسبة 20% معناه السماح بمصروفات قدرها 80% من ضمنها تكلفة المواد الموردة وما يطالب به المكلف يعد خلطًا بين المحاسبة بموجب القوائم المالية والمحاسبة بناءً على التقديرات الجزافية ولذلك ترى اللجنة انه لا يمكن إفراد عنصر من عناصر القوائم المالية بذاته ليكون حجة في إعادة حساب الوعاء الضريبي فإما أن يحتسب الوعاء على أساس القوائم المالية أو جزافيًا ولا يمكن الخلط بينهما، وحيث إن اللجنة انتهت في البند الأول إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته، لذا فإنها ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المكلف في عدم فرض غرامات تأخير التزام الضريبة الناشئ عن معالجة المصلحة ولعدم تقديم إقرار ضريبي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه على ضوء ما قضت به اللجنة الابتدائية من تأييد لإجراء المصلحة في إهدار الحسابات المقدمة من الشركة للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وفقًا لما ورد في حيثيات رأي اللجنة من القرار، وحيث إن الفروق الضريبية الناتجة عن الربط الضريبي متأتية من تطبيق أحكام وتعليمات نظامية ليست محل خلاف بين المكلفين والمصلحة، لذلك أخضعت المصلحة الشركة لغرامة التأخير على فرق الضريبة للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وفقًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

وبعد اطلاع ممثلي المكلف على وجهة نظر المصلحة قدما مذكرة بتاريخ 1431/3/16هـ ورد فيها أن المادة (15) من نظام ضريبة الدخل تنص على الآتي:- "في حالة عدم تقديم البيان ودفع المبلغ خلال (5) أيام من المدة المحددة تضاف غرامة قدرها 10% من الضريبة إلى المبلغ المستحق، وإذا تجاوزت مدة التأخير خمسة عشر يومًا تصبح الغرامة 25% "، كما ينص التعميم رقم (5) لعام 1393هـ على الآتي:- "يتضح من أحكام المنشور رقم (3) لعام 1379هـ الصادر في 1379/11/15هـ أن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة على أرباح الشركات والأفراد إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة لا تستحق إلا بعد ثبوت التأخير بانقضاء المواعيد المحددة على تاريخ المطالبة بقيمة الربط النهائي على هذه التعديلات، وبموافقة المكلف

أو انقضاء المواعيد المحددة نظاما وذلك كقاعدة عامة، غير أنه يستثنى من هذه القاعدة بعض الحالات التي يتكشف للمصلحة أن هذا التعديل الذي طرأ على بعض بنود المصروفات كان يتحتم على المكلف بذاته إجراؤه عند تقديم إقراره السنوي طبقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل واللوائح والقرارات الصادرة..."، وطبقًا للتعميم المذكور أعلاه فإن غرامة التأخير تفرض في حالة وجود خطأ من جانب المكلف وأن غرامة التأخير تفرض عند تطبيق المكلف لنسبة استهلاك غير صحيحة، كما ينص التعميم رقم (3) لعام 1379هـ على: "وكذلك 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 مثل الالتباس في تعيين ما يعتبر وما لا يعتبر من المزايا الملحقة بالراتب الخاضع للضريبة والالتباس فيما يجوز وما لا يجوز حسمه ضمن المصروفات أو الاستهلاكات أو الاحتياطيات وذلك لأن باب البحث في ذلك يظل مفتوحًا وقد يمضي بعض الوقت إلى أن يستقر الرأي على وضع سليم فلا يدخل هذا الوقت في حساب التأخير الموجب للغرامة لأن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث ".

وخلاصة القول إن شروط تحاشي فرض غرامات التأخير هي كالتالي: -

- أن يكون هناك خلاف فني أو خلاف في الرأي بين المصلحة والمكلف.
- أن يكون المكلف قد تصرف بحسن نية.
- حتى في حالة تفسير النظام بصورة خاطئة من جانب المكلف فلا ينبغي فرض غرامات تأخير إذا كان المكلف قد تصرف بحسن نية، وبالنظر للشروط المحددة في التعميم أعلاه يجب عدم فرض غرامات تأخير حتى لو كان الربط الجزافي الحالي قائمًا.

وأضاف المكلف أن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث تم الوفاء بالالتزامات الضريبية وبأنظمة الضريبة بالكامل وفقا لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وبناء عليه يجب عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم حسابها على أساس ربط جزافي مقارنة بحساب الضريبة على أساس الحسابات المدققة والتي على أساسها تقديم الإقرارات، وقد قبلت مصلحة الزكاة والدخل طريقة الحسابات المدققة كأساس لتقديم الإقرارات واعتمدتها أساسًا لفرض الضريبة، ولم تقم الشركة بتغيير أساس تقديم الإقرارات لأعوام الاستئناف مقارنة بالأعوام السابقة، كما أنه لم يكن بالإمكان في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي التنبؤ بأنه سيصبح واجبا على الشركة سداد الضريبة طبقا لربط المصلحة الجزافي الذي أجرته بعد مضي ثلاث سنوات ومن ثم فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته المصلحة على أساس طريقة مختلفة تماما عن الطريقة التي قدمت على أساسها الإقرارات للأعوام السابقة وقبلتها المصلحة وأصدرت الربوط على أساسها، ومن ثم فإن الشركة لم تكن على علم بهذا الالتزام الضريبي عند تقديم الإقرارات، وهذا يخالف مضمون قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (4) والذي نص على الآتي: "فترى اللجنة أن رفض الدفاتر وفرض الضريبة على أساس الربح الجزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، ولذلك لا يوجد هناك مبرر لفرض غرامة إضافية على المكلف"، وبناء على ما سبق يرى المكلف عدم توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة لعامي الاستئناف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و2004/7/31م بحجة أن الفروقات الضريبية ناتجة من تطبيق أحكام النظام الضريبي طبقًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393م، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية بحجة أن الالتزام الضريبي ناتج عن اختلاف في وجهات النظر لا تتوجب معه غرامة تأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393م.وبعد الدراسة ترى اللجنة أن إهدار الحسابات محل اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن ذلك، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل وشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (4) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية للعامين المنتهيين في 2003/7/31م و 2004/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1233
سنة القرار: 1434

المفتاح

إيرادات /هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع

إيرادات موردة / هدر حسابات.

المبدأ

قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المكلف وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل الحسابات بفروق الاستيراد.

يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبني على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

إعداد القوائم المالية للمنشأة يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، ويترتب على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المنشأة وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل الحسابات بفروق الإستيراد.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/2/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (4) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/1/19هـ كل من: ... و ... و ...، كما مثل المكلف .... و ....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/25) بتاريخ 1430/4/29هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (184) بتاريخ 1430/6/8هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة برقم (171) بتاريخ 1430/5/28هـ، وقدم المكلف ضمانًا بنكيًا صادرًا من مجموعة (ب) برقم... بتاريخ 1430/5/22هـ بمبلغ (42،744،775) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة بإهدار حسابات المكلف والربط تقديريا للأعوام من 2003م حتى 2006م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الشركة هي فرع لشركة (أ) وهي شركة قائمة بموجب قوانين هولندا، وقد تم تسجيل الفرع في الرياض بتاريخ 1418/12/28هـ الموافق 1998/4/24م ويعمل بموجب السجل التجاري رقم ... وتم الترخيص للفرع بالقيام بأعمال تركيب وصيانة وبرمجة شبكات وأنظمة وأجهزة الحاسب الآلي وتقديم خدمات التدريب والخدمات المساندة المتعلقة بذلك، يقوم المركز الرئيس للشركة بتوريد المعدات إلى العملاء في المملكة العربية السعودية بموجب اتفاقيات تبرم مع الموزعين مباشرة، وظل الفرع يمارس نشاطه في المملكة على نفس النسق منذ إنشائه، ويمسك الفرع دفاتره باللغة العربية ويحتفظ بجميع السجلات ذات العلاقة بعمليات الشركة، كما أن القوائم المالية يتم تدقيقها من قبل مراجع حسابات مرخص له وذلك وفقًا للأنظمة المعمول بها وبما يتفق مع الدفاتر المحاسبية المحتفظ بها في المملكة العربية السعودية، ويقوم الفرع بتقديم الإقرارات الضريبية على أساس الحسابات وفقًا لمتطلبات نظام ضريبة الدخل، كما تم تقديم قوائم مالية مدققة إلى المصلحة تأييدًا للإقرارات الضريبية، وقامت المصلحة بإجراء فحص ميداني لدفاتر وسجلات الفرع من خلال العديد من الزيارات الميدانية، وقد قدم الفرع خلال تلك الزيارات الدفاتر والسجلات العربية المتعلقة بجميع السنوات إلى فريق الفحص ومعها المستندات الثبوتية التي طلب فريق الفحص الاطلاع عليها، ولم يبد فريق الفحص بالمصلحة أي تحفظ أو عدم اقتناع بشأن الدفاتر وهو ما يمكن التأكد منه من محضر الفحص الميداني المعد من قبل المصلحة، إلا أن المصلحة قامت بإجراء الربط الضريبي على العامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/3/31م على أساس جزافي دون إبداء أي أسباب لعدم قبول الإقرارات الضريبية ودفاتر الفرع وسجلاته والقوائم المالية المدققة، وأيدت

اللجنة الابتدائية المصلحة بشأن إهدار دفاتر وسجلات الشركة وإجراء ربط جزافي استنادًا إلى أن الشركة خالفت المرسوم الملكي رقم (م/61) الصادر بتاريخ 1409/12/17هـ لأنها تقوم بتسجيل الإيرادات في نهاية العام، كما تقوم بنفس الإجراء عند قيدها للتكاليف بالرغم من أن فواتير الخدمات المقدمة للعملاء تصدر في تواريخ مختلفة، وأن الشركة لم تحتفظ بأي مستندات تؤيد المشتريات الخارجية ومن أهمها الفسوحات الجمركية، كما خالفت المادة السادسة عشر من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ والتي تنص على حق المصلحة في إجراء الربط التقديري في حالة عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية.

ويرى المكلف بأن اللجنة الابتدائية عند إصدارها للقرار أوردت بصورة أساسية وجهة نظر المصلحة دون الأخذ في الاعتبار للحقائق التي أوردها لفريق الفحص الميداني خلال عملية الفحص وكذلك خلال جلسة مناقشة الاعتراض أمام لجنة الاعتراض الابتدائية من أنه عبارة عن فرع لشركة أجنبية، وكما هو معلوم فإن الفرع ليس مرخصا له بيع المعدات والخدمات للعملاء في المملكة العربية السعودية، ويقوم الفرع طبقًا للترخيص الممنوح له بتقديم خدمات الدعم الفني لعملاء المركز الرئيس في المملكة العربية السعودية، وقد أبرم المركز الرئيس عقود التوريد والخدمات مباشرة مع الموزعين في المملكة العربية السعودية ويقتصر دور الفرع فقط على تقديم الخدمات للعملاء بموجب الاتفاقيات الموقعة مع المركز الرئيس، كما أن الفرع ليس لديه اتفاقيات مع عملاء المركز الرئيس في المملكة العربية السعودية، لذا فإنه لا يتعين عليه في العادة التصريح عن الإيرادات المحققة من قبل المركز الرئيس نتيجة لبيع المعدات والخدمات وإنما يتعين عليه فقط التصريح عن هذه الإيرادات لغرض الالتزام بمتطلبات النظام الضريبي المعمول به في المملكة العربية السعودية، حيث إنه طبقًا للفقرة رقم (10) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ المطبق على السنوات المالية المنتهية في 7/31/ 2005م و 2006/7/31م يشمل الدخل الخاص بالمنشأة الدائمة (الفرع) لغير مقيم موجود في المملكة العربية السعودية الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة:- "إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له"، وبناءً عليه والتزاما بمتطلبات النظام الضريبي ولائحته التنفيذية قام الفرع بالتصريح عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بتوريد المعدات إضافة إلى الخدمات المقدمة لعملاء المركز الرئيس، ولم يخالف الفرع المرسوم الملكي رقم (م/61) الصادر بتاريخ 1409/12/17هـ الذي يحكم عملية مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية في المملكة العربية السعودية، وقد تضمنت المادة (2) منه (يجوز للتاجر أن يستعمل دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفاصيل الأنواع المختلفة من العمليات المالية، ويكتفي في هذه الحالة بتقييد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة من واقع هذه الدفاتر، فإذا لم يتبع هذا الإجراء اعتبر كل دفتر مساعد دفترًا أصليًا) إضافة إلى ذلك يتعين على المكلف بموجب نظام الدفاتر التجارية الاحتفاظ بمخرجات الدفاتر كل ثلاثة أشهر، وهذا في حد ذاته دليل على أن تسجيل المعاملة في اليوم الذي تمت فيه لا يمثل واحدة من المتطلبات التي أشارت إليها المصلحة، كما يحتفظ المركز الرئيس لفرع الشركة بالمعلومات عن جميع الفواتير الصادرة للموزعين في المملكة العربية السعودية في أجهزة الحاسب الآلي التي يمكن الدخول عليها من خلال الحاسبات الآلية المركبة في مكاتب الفرع في مدينة الرياض، وعليه فإنه يمكن تحديث هذه المعلومات بصورة دائمة

بمعنى أن يتم إدراج الفاتورة في بيان المبيعات فور إصدارها، والتزاما بالمرسوم الملكي رقم (م/61) قام فرع الشركة بتسجيل المبيعات وتكاليف المبيعات المتعلقة بالمعدات، وذلك من خلال إعداد ملخص لجميع الفواتير الصادرة من قبل المركز الرئيس للموزعين في المملكة العربية السعودية باستخدام قيد اليومية حيث يتم تسجيل تكاليف الخدمات المؤداة محليا من قبل الفرع يوميًا في دفاتر وسجلات الفرع وقد تم خلال الفحص الميداني تقديم ملخص بجميع الفواتير الصادرة للموزعين في المملكة العربية السعودية من قبل المركز الرئيس وكذلك صور الفواتير التي طلبها فريق الفحص أثناء عملية الفحص الميداني والتي تمت طباعتها من أجهزة الحاسب الآلي أمام فريق الفحص الميداني، كما تحتفظ الشركة بالمستندات المطلوبة المؤيدة للإقرارات الضريبية ومن ثم فإنها لم تخالف المادة السادسة عشر من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ.

وأضاف المكلف بأنه يحتفظ بجميع المستندات المؤيدة للمصاريف المتكبدة من قبل الفرع إضافة إلى المستندات ذات الصلة بالإيرادات وتكاليف توريد المعدات من قبل المركز الرئيس والتي يتعين التصريح عنها طبقا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية علمًا بأن المركز الرئيس أبرم اتفاقيات مع الموزعين في المملكة العربية السعودية لتوريد المعدات والخدمات حيث يقوم الموزعون باستيراد هذه المعدات مباشرة من المركز الرئيس، علاوة على ذلك فإن الفرع ليس مرخصا له استيراد هذه المعدات كما أنه لا يشارك خلال أي مرحلة كانت في استيراد هذه المعدات، ومن ثم فإن الفسوحات الجمركية ذات الصلة ليست في حوزة الفرع، بناء عليه فإنه لا يمكن تقديم مستندات غير مسموح له الاحتفاظ بها نظامًا، وتأييدًا للمعدات الموردة قدم عملاؤنا للمصلحة وللجنة الاعتراض الابتدائية عينة من صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس (هولندا) باسم الموزعين في المملكة العربية السعودية والخطابات الصادرة من شركة (ج) وشركة (د) التي تؤكد استيرادهم المعدات من المركز الرئيس وتخليص هذه المعدات من مصلحة الجمارك مباشرة ومن ثم عدم مشاركة فرع الشركة في تخليص هذه المواد الشيء الذي يبرر ويثبت عدم احتفاظ الفرع بالفسوحات الجمركية، كما قدم فرع الشركة صور الأجزاء ذات الصلة من الاتفاقية المبرمة مع شركة (هـ) مع ترجمة موجزة تؤكد صراحة مسئولية الموزعين عن تخليص المعدات من مصلحة الجمارك وكذلك صورة السجل التجاري وتؤكد المستندات السابقة بأن الفرع لا يملك الصفة النظامية التي تمكنه من الاحتفاظ بالفسوحات الجمركية ومن ثم فإنه لا يمكن معاقبة الفرع نظير التزامه بالأنظمة الضريبية التي يتعين عليه بموجبها التصريح عن الإيرادات المحققة من أعمال التوريد والخدمات المقدمة من المركز الرئيس ومطالبته بتقديم مستندات لا يمكن له بأي حال من الأحوال الحصول عليها علاوة على ذلك حتى وإن تسنى للفرع الحصول على صور الفسوحات الجمركية فإنها ستكون صادرة باسم الموزعين ومن ثم لن يتم الاعتداد بها كمستندات للفرع، علما بأن الموزعين نفسهم يستخدمون هذه الفسوحات لإثبات قيد أعمال التوريد والمشتريات في دفاترهم النظامية، وتأييدا للدفاتر والسجلات المحاسبية المعد على ضوئها الإقرارات الضريبية يمسك الفرع صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس كما هو منصوص عليه في مواد وبنود المرسوم الملكي رقم (م/61) الذي قضت المادة (6) منه على أن يحتفظ التاجر بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والوثائق المتعلقة بتجارته الصادرة منه والواردة إليه، ويكون الحفظ بطريقة منتظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية، وتكفل عند اللزوم التحقق من الأرباح والخسائر، ويلاحظ من المادة المذكورة بأن مسك المستندات الأصلية لا يعد إحدى المتطلبات بموجب الأنظمة طالما أنه بالإمكان تقديم صور طبق الأصل للمطابقة مع القيود المحاسبية ومن ثم فإن ما أوردته لجنة الاعتراض الابتدائية بأن الصور لا يمكن الوثوق بها لا تسنده أي نصوص نظامية حيث تم الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية باللغة العربية والمنصوص عليها بموجب أنظمة الدفاتر

التجارية، علمًا بأن هذه الدفاتر المحاسبية قدمت إلى فريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني، كما تحفظ جميع المستندات المؤيدة الأصلية في مباني الفرع وقد قدمت لفريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني والذي أبدى قناعته بها، كذلك تم إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي باللغة العربية مستخرجة من ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ العام المحتفظ بهما على الحاسب الآلي، علمًا بأن دفتر الأستاذ وميزان المراجعة باللغة العربية تم تقديمهما إلى فريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني، كما يقوم مراجع خارجي مرخص له بمراجعة الحسابات، كما قدم فرع الشركة الإقرار الضريبي النهائي مصحوبا بالقوائم المالية المدققة باللغة العربية، وقد التزم الفرع التزامًا كاملًا بالمادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وقد ألغت المادة (14) من نظام الدفاتر التجارية أحكام المواد (6، 7، 8، 9 و 10) من نظام المحكمة التجارية وكل حكم يتعارض مع أحكام هذا النظام، عليه فإن الحكم على الالتزام بنظام الدفاتر التجارية أو مخالفته متروك للنظام نفسه، وفيما يلي ملخصا للمواد ذات الصلة من نظام الدفاتر التجارية التي تعالج المخالفات وتحدد العقوبة حيالها: مادة (11) يتولى ضبط ما يقع من مخالفات لأحكام هذا النظام والقرارات الصادرة تنفيذا له موظفون يصدر بتعيينهم قرار من وزير التجارة ، مادة (12) كل مخالفة لأحكام هذا النظام، أو اللوائح، والقرارات الصادرة تنفيذا له يعاقب مرتكبها بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال ولا تزيد على خمسين ألف ريال، مادة (13) يختص ديوان المظالم بتوقيع العقوبات المنصوص عليها في هذا النظام، بناءً عليه فإن إجراء ربط جزافي من قبل المصلحة ليس له ما يبرره ويتناقض مع ما هو معمول به من أنظمة ضريبية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإهدار دفاتر الشركة ومحاسبتها جزافيًا وفقًا لتقرير الفحص الميداني حيث تبين من الفحص أنه يتم قيد إيرادات المواد وإيرادات خدمات المساندة الفنية والتكاليف المقابلة لها بقيد واحد إجمالي في نهاية العام (من خلال إشعار وارد بالايميل من المركز الرئيس بالخارج) وهذه مخالفة للمرسوم الملكي الكريم رقم (م/61) بتاريخ 1409/12/17هـ وبصوره أكثر تفصيلًا فإن الإيرادات في الدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة يتم إثباتها بقيد واحد في نهاية العام بإجمالي إيرادات العام (سواء التوريدات من المركز الرئيس أو خدمات الإسناد الفني) ويتم تحديد هذه الإيرادات من خلال إشعار يرد للفرع من المركز الرئيس في نهاية العام متضمنا إجمالي الفواتير الصادرة خلال العام أو من خلال البيان الموجود لدى الفرع بإجمالي الفواتير الصادرة خلال العام للعملاء ، وقدمت الشركة صور قيود اليومية العامة وتبين من خلالها أنه تم إثبات الإيرادات في الربع الأخير من العام فقط، كما أن الشركة طبقًا لمحاضر الفحص الميداني لم تقم بطباعة مخرجات النظام المحاسبي كل ثلاثة أشهر ولا يتوفر لديها المستندات المؤيدة للمواد، وقد تبين من خلال صورة الإشعارات المقدمة من الشركة والتي يتم من خلالها إثبات الإيرادات والتكاليف بالدفاتر أنها مرسلة من المركز الرئيس عن العام المنتهي في 2006/7/31م بتاريخ 2006/8/4م وعن العام المنتهي في 2005/7/31م بتاريخ 2005/8/2م ومن ذلك يتبين أن القيد للإيرادات والتكاليف يتم بعد التاريخ وإعداد الميزانيات والإقرار، ويتم إثبات التكاليف بالدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة في نهاية العام بقيد واحد إجمالي وذلك من خلال الاشعار الوارد من المركز الرئيس الذي يرد به قيمة توريدات المركز الرئيس من الأجهزة وخدمات المساندة الفنية وتكاليف الشحن ، وقدمت الشركة صور قيود اليومية العامة وتبين من خلالها أنه قيد التكاليف في نهاية العام بقيد واحد إجمالي في الربع الأخير من العام، وحيث إن الشركة لا تقوم بإثبات إيراداتها أولًا بأول بل في نهاية العام بقيد واحد إجمالي وذلك على الرغم من أن فواتير الخدمات المقدمة للعملاء تصدر في تواريخ مختلفة خلال العام وكذلك

إثبات التكاليف إلا أنها تثبت في الدفاتر في الربع الاخير من العام، ومن ثم خالفت الشركة المرسوم الملكي الكريم رقم (م/61) بتاريخ 1409/12/17هـ الصادر بالمصادقة على نظام الدفاتر التجارية حيث نصت المادة الثالثة منه على ما يلي: (تقيد في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات المالية التي يقوم بها التاجر وكذلك مسحوباته الشخصية ويتم هذا القيد يوما بيوم بالتفصيل... الخ) ، ومما سبق فإن المصلحة ترى أن دفاتر الشركة غير مستوفية للناحية الشكلية نظامًا.

وأضافت المصلحة أن الشركة لم تتمكن من إثبات صحة إقراراتها الضريبة من خلال تقديم مستندات ثبوتية وذلك على النحو التالي: -

2. **الإيرادات من خلال محاضر الأعمال تبين أن إيرادات الشركة عبارة عن:**
   - إيرادات توريدات مواد من الخارج.
   - إيرادات خدمات مسانده فنيه مقدمه للعملاء بالداخل.

بيان/السنة	2005م	2006م
إيراد توريدات	211،443،054	307،092،792
إيراد خدمات	20،367،141	27،952،972
إجمالي	231،810،195	335،045،764

ومن خلال فحص ومراجعة المصلحة إيرادات عام 2006م قدمت الشركة بيان تحليلي للإيرادات يختلف عما ورد ببيان متابعة العقود المقدمة من الشركة للمصلحة رفق الإقرار الضريبي وذلك على النحو التالي: -

اسم الجهة	الإيرادات ببيان متابعة العقود بالإقرار	الإيراد بالتحليل المقدم بالفحص
إيرادات (ب)	27،952،972	5،714،966
إيرادات جهات اخرى	307،092،972	329،330،798
إجمالي إيرادات	335،045،764	335،045،764

ولم تقدم الشركة اثناء الفحص الميداني مبررا لهذا التناقض بين ما ورد بالإقرار وما ورد بالتحليل المقدم بالفحص سوى تأكيد ممثلها بأن ما ورد بالتحليل المقدم بالفحص هو صحيح ، وقد تم الطلب من الشركة تقديم شهادة بتأكيد إيراداتها من شركة (ب) خلال سنوات الربط ولم تقدمها رغم أنه تم الطلب يوم

2007/5/19م وحتى تاريخ إقفال المحضر في 2007/7/15م لم تقدم الشركة المستندات المطلوبة، كما أنه بعد فحص ومراجعة بند إيرادات خدمات المساندة الفنية ومن خلال ما قدم من الشركة من تحليلات للبند فقد تبين لفريق الفحص أن هناك تخفيضات تمت على إيرادات الخدمات بلغت قيمتها للأعوام 2005م و 2006م مبلغ (2،297،014) ريالًا ومبلغ (5،580،799) ريالًا، وبالاستفسار من الشركة عن سبب هذه التخفيضات للإيراد أفاد ممثلها أن هناك فواتير تم قيدها بالدفاتر مرتين ومن ثم تم إلغاءها لاحقا بموجب إشعار دائن بنفس قيمة الفاتورة ، كما أفاد أن هناك بعض الأعمال التي لا يوافق عليها العميل أو تحميل عميل بفاتورة خطأ لا تخصه ويتم تدارك هذه الأخطاء لاحقا بإصدار إشعار دائن بنفس قيمة الفاتورة الاصلية السابق إصدارها خطأ، وقدم لفريق الفحص عينة من إشعارات دائنة باسم شركتي ((و)ـ (ز)) وهما صاحبتا أكبر تخفيضات للبند وهما باللغة الانجليزية ولم يتأكد لفريق الفحص سبب إصدار هذه الإشعارات الدائنة، وحتى بعد أن ترجمها ممثل الشركة للعربية لم يتضح منها سبب الالغاء كما لم يستطع ممثل الشركة تبرير هذه التخفيضات ، كما لم يقدم أي مستندات تؤيد ذلك ، حيث طلب ممثلو المصلحة من الشركة وبشكل متكرر تقديم شهادة تأكيد إيراداتها من شركتي (و) و (ز) وهما لها النصيب الأكبر من قيمة التخفيضات في الإيرادات ولكن الشركة وحتى نهاية محضر أعمال الفحص لم تقدم هذه التأكيدات مما يجعل هذه التخفيضات غير مبررة وليست مؤيدة بأي مستند نظامي يثبت ذلك.

2. تكاليف الإيرادات: -

لم تقدم الشركة أي مستندات مؤيدة للمشتريات الخارجية والفسوحات الجمركية رغم طلب فريق الفحص أكثر من مرة تقديم أي مستندات للتحقق من قيمة المواد الموردة من الخارج والمدرجة ضمن التكاليف بالإقرارات المقدمة للمصلحة وهذه مخالفة أيضا للمادة (السادسة عشر/فقرة ج) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبي وقد بلغت قيمة التكاليف من خلال الإقرارات المقدمة من الشركة على النحو الاتي: -

بيان/السنة	2005م	2006م
تكلفة توريدات	211،252،211	301،153،988
تكاليف شحن	4،412،903	5،938،804
الإجمالي	215،665،114	307،092،792

وقد اتضح من مراجعة البند بمحاضر الاعمال أنه لا توجد لدى الفرع بالرياض المستندات المؤيدة للبند سواء فواتير المشتريات الخارجية أو الفسوحات الجمركية ، وقد أفاد ممثل الشركة بمحاضر الاعمال أنه لا توجد فواتير للمشتريات الخارجية بالفرع حيث إن المواد الموردة تصل مباشرة للموزعين المحليين دون المرور على الفرع ، كما أن الموزعين المحليين يقومون بالسداد مباشرة للمركز الرئيس وأن ما يقوم به الفرع هو إثبات قيمة تلك المواد الموردة والرسوم الجمركية في نهاية العام من خلال ملخص (كشف) الإيرادات الوارد من المركز الرئيس ويكون موضحا به قيمة المواد الموردة والرسوم الجمركية التي تسجل كإيراد ومصروف

في نفس الوقت ، وبسؤال فريق الفحص ممثل الشركة عن الفسوحات الجمركية، أفاد أنها لدى الموزعين المحليين لأنهم هم الذين يقومون بالتخليص الجمركي على البضاعة وسداد الرسوم الجمركية عن المواد الموردة ولا دخل للفرع بها، حيث تقوم الشركة بإثبات تكلفة المواد الموردة من الخارج بالدفاتر دون أن يكون لديها الفواتير والفسوحات الجمركية المؤيدة لها والتي ليست في حوزتها وإنما هي في حوزة الموزعين المحليين الذين يتعاملون مع المركز الرئيس مباشرة في إصدار أمر الشراء وإبرام التعاقد واستلام المواد الموردة والتخليص الجمركي وتسديد الرسوم الجمركية وسداد قيمة المواد الموردة مباشرة للمركز الرئيس ، وعلى ذلك تعتبر الشركة مخالفة للمادة السادسة والخمسون/فقرة (ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ والتي تنص على (حفظ جميع المستندات الاصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محليا) ، والفقرة (هـ) من المادة (السادسة والخمسون) والتي تنص على: (يجب استخراج بيانات مطبوعة في الحاسب الآلي (مخرجات) بشكل دوري (ربع سنوي) تتضمن جميع المعلومات) ومما سبق إيضاحه تفصلا يتبين أن الشركة لا تحتفظ بجميع المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محليًا بشكل لا يسمح بطلبها والاطلاع عليها من قبل المصلحة في أي وقت ، ويتضح ذلك في فواتير المشتريات الخارجية والفسوحات الجمركية وذلك بالمخالفة لمواد النظام واللائحة والقرارات الوزارية المشار إليها، كما أنه تم تقديم إقرار العام المنتهي في 2005/7/31م على غير النموذج المعد لذلك طبقًا للنظام الضريبي الجديد (حيث إن السنة المالية للشركة تبدأ في 2004/8/1م) والإقرار مقدم على النموذج المعد للسنوات ما قبل 2004م (النظام الضريبي القديم) وهو معد على أساس قوائم مالية غير مدققة من محاسب قانوني ثم عادت الشركة وقدمت إخطارًا في 2007/3/31م بتعديل بندي الإيرادات والتكاليف، والإقرار غير معتمد من محاسب قانوني كما يتطلب النظام إضافة إلى أن المستندات التي قدمت لفريق الفحص أثناء الفحص الميداني لدفاتر الشركة عن بنود الإيرادات والتكاليف تتمثل في اشعارات واردة بالايميل من المركز الرئيس للشركة بالخارج وتخص كلًا من الإيرادات والتكاليف على حد سواء، وتؤكد المصلحة أن تلك المستندات لا يمكن اعتبارها أساسًا للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، كما أنها لا تكون أثرًا مرجعيًا (قابل للمراجعة) يمكن المراجع أو الفاحص من التحقق من أي عنصر من عناصر القوائم المالية ابتداءً بإعداد القوائم المالية حيث إن القابلية للمراجعة تعتبر من خصائص البيانات المالية التي تعتمد عليها في إعداد تلك القوائم الأمر الذي يتعذر معه على الفاحص الضريبي التحقق من العمليات المالية إلا من خلال فحصها في المركز الرئيس للشركة بالخارج وهذا لا يتحقق، وبناءً على ذلك فإن المصلحة على قناعة تامة بأنه يصعب ربط الحدث المالي المؤيد بمستند أصلي متوافر محليًا في فرع الشركة بالمملكة العربية السعودية مع قيود اليومية وحركة الأستاذ العام وتفاصيل ومجاميع ميزان المراجعة وعناصر القوائم المالية، ومن ثم تم اهدار دفاتر الشركة ومحاسبتها جزافيًا.

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 إهدار حساباته للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م بحجة أنه يمسك دفاتره داخل المملكة باللغة العربية ويحتفظ بجميع السجلات والمستندات، كما أن قوائمه المالية يتم تدقيقها من مراجع خارجي وصرح فيها عن جميع إيراداته المتحققة داخل المملكة ومنها إيرادات توريد المعدات إلى عملاء المركز الرئيس وذلك طبقًا للنظام، ويرى المكلف

أنه لم يخالف المرسوم الملكي رقم (م/61) لعام 1409هـ المنظم لعملية مسك الدفاتر والسجلات والذي لم يشترط تسجيل الحدث المالي في اليوم الذي تمت فيه، كما لم يخالف المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) لعام 1425هـ ، في حين ترى المصلحة إهدار حسابات المكلف ومحاسبته تقديريًا بحجة أنه يقوم بقيد إيراداته وتكاليفه بقيد واحد في نهاية العام من خلال إشعار من المركز الرئيس ومن ثم خالف المكلف المرسوم الملكي رقم (م/61) لعام 1409هـ المنظم لعملية مسك الدفاتر والسجلات إضافة إلى عدم وجود مستندات مؤيدة لتكاليف الإيرادات.وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء ، كما أنه يجوز للمصلحة 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 المصلحة 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 أومن خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة 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 أساسًا 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 لاحقًا ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها دون إجمال أحداث مالية متفرقة في قيد محاسبي واحد ، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية ، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة 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 معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا.

وبرجوع اللجنة للفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته) كما نصت الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ. **عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.**

ب. 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 وفقًا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

ج. عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقًا لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية وصور من دفتر الأستاذ العام ومحاضر الفحص الميداني اتضح للجنة أن المكلف يقوم بقيد إيراداته وتكاليفها للعامين محل الاستئناف بقيد واحد في نهاية العام من خلال إشعار وارد من المركز الرئيس مما يؤكد عدم التزام المكلف بفترية القوائم المالية، حيث إن المستندات التي قدمها المكلف للجنة رفق خطابه رقم (2010/3284) بتاريخ 1431/3/2هـ توضح أنه يتم قياس وتسجيل الأحداث المالية للمكلف بقيد واحد في نهاية العام المالي وهذا ما يظهره قيدي اليومية رقم (7/3) بتاريخ 2005/7/31م ورقم (7/3) بتاريخ 2006/7/31م بمبالغ إجمالية قدرها (231،810،195) ريالًا ومبلغ (335،045،764) ريالًا على التوالي ومما يؤيد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في 1428/3/21هـ (أنه في نهاية العام يكون لدى الفرع بيان بإجمالي الفواتير الصادرة للعملاء ويقوم بإعداد قيد واحد أي أن الفرع يقوم بإثبات الإيرادات في نهاية العام المالي بقيد واحد إجمالي للمواد الموردة من الخارج وقيد واحد إجمالي للخدمات المقدمة من خلال مهندسي الفرع إلى العملاء المحليين) وتطبيقًا لقاعدة اكتمال الدورة المستندية المشار إليها أعلاه وصلت اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية للتسجيل في الدفاتر ومن ثم لا يمكن الأخذ بها كأساس للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، وبناء عليه وتطبيقًا للنصوص النظامية المشار إليها ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الضريبة على إيرادات توريد المعدات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض الضريبة على جميع إيرادات المكلف بما فيها الإيرادات الناتجة عن توريد المعدات وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بشأن فرض ضريبة جزافية على توريد المعدات من قبل المركز الرئيس لتناقض ذلك مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حيث صرح الفرع عن الإيرادات المتحققة من توريد المعدات من قبل المركز الرئيس للالتزام بمواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حيث إنه طبقًا للفقرة رقم (10) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل المطبق على السنوات المالية المنتهية في 2005/7/31م و 2006/7/31م يشمل الدخل الخاص بالمنشأة الدائمة (الفرع) لغير مقيم موجود في المملكة العربية السعودية الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة "إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له"، وبناء عليه والتزامًا من الشركة بمتطلبات النظام الضريبي ولائحته التنفيذية

قام الفرع بالتصريح عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بتوريد المعدات إضافة إلى الخدمات المقدمة لعملاء المركز الرئيس كما أنه طبقا للأنظمة الضريبية لا تخضع أعمال التوريد من الخارج للضريبة في المملكة العربية السعودية، ومن ثم فإن إجراء المصلحة المتمثل في إجراء الربط على جميع الإيرادات بما في ذلك الإيرادات المتحققة من توريد المعدات ليس مبررًا ومخالفًا للأنظمة الضريبية.

وحيث قدم الفرع القوائم المالية المدققة وعقود التوريد المبرمة بين المركز الرئيس والموزعين في المملكة، فيجب عدم فرض ضريبة على المواد الموردة من المركز الرئيس للموزعين في المملكة، وطبقًا للفقرة رقم (7) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل المطبق على العامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006م لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة ومن ثم فهي لا تخضع للضريبة "لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة... الخ" وتأييدا لتوريد المعدات طبقا للأنظمة قدم الفرع تأكيدًا من مراجعي حسابات المركز الرئيس تأييدًا لقيمة المعدات الموردة، وتأييدًا للإقرارات الضريبة قام الفرع بتقديم القوائم المالية إلى المصلحة والتي تتضمن قيمة المواد الموردة من قبل المركز الرئيس، ويمثل هذا في حد ذاته دليلا كافيًا على توريد المعدات من قبل المركز الرئيس علمًا بأن عقود التوريد لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية حيث ينص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية صراحة على أن أعمال التوريد من الخارج لا تخضع للضريبة حتى إذا تضمن عقد التوريد بعض الأعمال المصاحبة التي تتم داخل المملكة وتعذر تحديد قيمة هذه الخدمات المصاحبة بصورة منفصلة عن أعمال التوريد، وفي هذه الحالة أيضًا تخضع الأعمال المصاحبة فقط للضريبة في المملكة، كما أن الفرع لا يقوم بتنفيذ أي خدمات تتعلق بتوريد المعدات من المركز الرئيس، وإنما يقتصر نشاط الفرع على تقديم خدمات للموزعين المحليين، وحيث إن الإيرادات من هذه الخدمات تم تضمينها في الإيرادات الخاضعة للضريبة فومن ثم لا يجب إخضاع أعمال توريد المعدات من المركز الرئيس للضريبة سواء على أساس الحسابات المقدمة أو على أساس ربح جزافي، كما أن المركز الرئيس قام بتوريد معدات إلى الموزعين في المملكة العربية السعودية مباشرة ومن ثم فإن قيام المصلحة بربط الضريبة على هذه التوريدات ليس له سند من الأنظمة الضريبية، بناءً عليه فإن ربط المصلحة وقرار اللجنة الابتدائية المؤيد لفرض ضريبة على توريد المعدات يخالف صراحة النظام الضريبي ولائحته التنفيذية.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية ترى أن المستندات المتمثلة في صور فواتير المبيعات الصادرة من المركز الرئيس وبعض المستندات الأخرى مثل شهادة المحاسب القانوني الخارجي غير كافية لإثبات دخول تلك المشتريات الخارجية للملكة، وأن الشركة لم تقدم أدلة كافية لإثبات أن المواد أدخلت للمملكة، وفي هذا تناقض من قبل المصلحة، فإذا كانت المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية ليستا مقتنعتين بأن المعدات الموردة قد دخلت فعلا إلى المملكة فإنه يجب في هذه الحالة استبعاد الإيرادات المتعلقة بهذه المعدات الموردة من المبلغ الخاضع للضريبة سواء كان ذلك على أساس الحسابات أو على أساس جزافي، وكما هو مبين أعلاه فإن المواد الموردة من الخارج لا تخضع مطلقا للضريبة في المملكة العربية السعودية، وبناء عليه فإن المعدات الموردة التي لم يتم إدخالها للمملكة لا يتوجب التصريح عنها وكذلك لا يجب خضوعها للضريبة، كذلك تجدر الإشارة إلى أن المصلحة قبلت إجراءات الشركة بخصوص أعمال التوريد بالنسبة للأعوام السابقة وأجرت الربط الضريبي على أساس القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بالربط الجزافي على جميع إيرادات الشركة سواءً إيرادات خدمات المساندة الفنية أو إيرادات توريد المواد من الخارج لأن الشركة لم تقدم لفريق الفحص الميداني أي مستندات مؤيدة لبند توريدات المواد من المركز الرئيس، كما أنه لم يتسن للفريق الفاحص بسبب عدم تقديم الشركة لأي مستندات عن البند محل الاعتراض مراجعة البند والتأكد من قيمه والتأكد من دخول هذه المواد إلى المملكة وذلك رغم طلب الفريق الفاحص من الشركة أكثر من مرة تقديم أي مستندات مؤيدة للبند وفقًا لما تم إيضاحه بالبند السابق، ولذا فإن تقاعس الشركة عن تقديم المستندات اللازمة التي تؤيد ما ورد في إقراراتها هو ما أدى إلى عدم توصل فريق الفحص إلى نتيجة صحيحة يمكن على أساسها الاعتماد على الحسابات المقدمة والربط عليها مما استوجب الربط الجزافي على جميع إيرادات الشركة.

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 إيرادات المواد الموردة بحجة أنه صرح في قوائمه المالية عن المواد الموردة من المركز الرئيس طبقًا للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية والذي لا يخضع أعمال التوريد من الخارج للضريبة في المملكة، كما أنه قدم المستندات المؤيدة لتوريداته بم في ذلك القوائم المالية وتأكيد مراجع الحسابات الخارجي بأنه تم توريد المواد بالقيمة العالمية، في حين ترى المصلحة الربط التقديري على جميع إيرادات المكلف بما فيها إيرادات المواد الموردة لعدم تقديمه المستندات المؤيدة لها للتأكد من قيمتها ودخولها المملكة.

وترى اللجنة أن حساب المصلحة للوعاء الضريبي للمكلف على أساس أرباح تقديرية بنسبة 20% معناه السماح بمصروفات قدرها 80% من ضمنها تكلفة المواد الموردة وما يطالب به المكلف يعد خلطًا بين المحاسبة بموجب القوائم المالية والمحاسبة بناءً على التقديرات الجزافية ولذلك ترى اللجنة انه لا يمكن إفراد عنصر من عناصر القوائم المالية بذاته ليكون حجة في إعادة حساب الوعاء الضريبي فإما أن يحتسب الوعاء على أساس القوائم المالية أو جزافيًا ولا يمكن الخلط بينهما، هذا بالإضافة إلى أن الفقرة (5) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على (لا يعتد بأي حسومات من إجمالي الإيرادات كمقاولي الباطن ونحوهم عند الربط التقديري) وبما ترى معه اللجنة عدم أحقية المكلف في طلبه، وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المكلف في عدم فرض غرامات تأخير التزام الضريبة الناشئ عن معالجة المصلحة ولعدم تقديم إقرار ضريبي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه على ضوء ما قضت به اللجنة الابتدائية من تأييد لإجراء المصلحة في إهدار الحسابات المقدمة من الشركة، كذلك استندت المصلحة في إخضاع الفروقات الضريبية

للعاميين المنتهيين 2005/7/31م و 2006/7/31م لغرامة التأخير إلى المادة (77) فقرة (أ) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والمادة (68) الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ.

وبعد اطلاع ممثلي المكلف على وجهة نظر المصلحة قدما مذكرة بتاريخ 1431/3/16هـ ورد فيها أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير وذلك من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد الفعلي طبقًا للمادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (1/68) من اللائحة التنفيذية من النظام واللتين تنطبقان على الأعوام 2005 و 2006م حيث قدمت الشركة اعتراضًا على فرض غرامة التأخير، وخلال جلسة مناقشة الاعتراض لم تشر المصلحة إلى المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل لتوضيح سبب فرض غرامة على فرق الضريبة طبقًا لوجهة نظرها، مع عدم الإخلال بما ورد أعلاه نود إيضاح أن المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل تنص على الآتي: "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 (30) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، وقد ذكرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (4) لسنة 1430هـ الفقرة (4) الآتي: "فترى اللجنة أن رفض الدفاتر وفرض ضريبة على أساس الربح الجزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، ولذلك لا يوجد هناك مبرر لفرض غرامة إضافية على المكلف"، وبما أن اللجنة الابتدائية ترى بأن إهدار الدفاتر وإجراء ربط جزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، فإنها لم تؤيد وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير 1% عن كل (30) يوم تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي، الجديد بالذكر أن المصلحة أوضحت في وجهة نظرها وأوردت العديد من المواد من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لتأييد وجهة نظرها بشأن غرامة التأخير أمام اللجنة الابتدائية إلا أن اللجنة قضت بعدم وجوب غرامة التأخير.

وأضاف المكلف أن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث تم الوفاء بالالتزامات الضريبية وبأنظمة الضريبة بالكامل وفقا لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وبناء على ما تقدم يجب عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم حسابها على أساس ربط جزافي مقارنة بحساب الضريبة على أساس الحسابات المدققة والتي على أساسها تقديم إقراراتهم، وقد قبلت مصلحة الزكاة والدخل طريقة الحسابات المدققة كأساس لتقديم الإقرارات واعتمدتها المصلحة أساسًا لفرض الضريبة عليهم، ولم تقم الشركة بتغيير أساس تقديم الإقرارات لأعوام الاستئناف مقارنة بالأعوام السابقة، كما أنه لم يكن بالإمكان في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي التنبؤ بأنه سيصبح واجبًا على الشركة سداد الضريبة طبقًا لربط المصلحة الجزافي الذي أجرته بعد مضي ثلاث سنوات ومن ثم فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته المصلحة على أساس طريقة مختلفة تماما عن الطريقة التي قدمت على أساسها الإقرارات للأعوام السابقة وقبلتها المصلحة وأصدرت الربوط على أساسها، ومن ثم فإن الشركة لم تكن على علم بهذا الالتزام الضريبي عند تقديمهم الإقرارات، كذلك يجب عدم فرض غرامة التأخير طبقا للمادة (1/68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على الآتي:-

تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في الحالات الآتية: -

أ. التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب. التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

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.

ه. 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".

ودون الإخلال بما جاء أعلاه من أسانيد وعدم وجود مبرر لفرض غرامة التأخير أصلًا، فلا يجب فرض غرامة تأخير وفقًا للمادة (1/68) والتي أوردتها المصلحة في مذكرتها حيث إن أيًا من المواد الواردة في نص المادة (1/68) لا تنطبق على حالة الشركة، وطبقا للمادة أ(1/68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإنه ليس هناك غرامة تأخير واجبة السداد وذلك لأنه لم تكن هناك ضريبة مستحقة في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، وطبقًا للفقرة (ب) من المادة أعلاه تستحق غرامة التأخير عن كل (30) يوم تأخير بدءا من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، علاوة على ذلك فإن الفقرات (ج) و (د) و (هـ) أعلاه لا تنطبق على حالة الشركة، وبناء على ما سبق يرى المكلف عدم توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة لعامي الاستئناف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م استنادًا للفقرة (ب) من المادة (77) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والفقرة (أ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لعام 1425هـ، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة تأخير بحجة أن المصلحة لم تذكر هذه النصوص النظامية في ردها على مذكرة الاعتراض، كما أن الفروقات الضريبية ناتجة عن اختلاف في وجهات النظر بينه وبين المصلحة.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على الربط الضريبي وقرار اللجنة الابتدائية رقم (4) لعام 1430هـ اتضح للجنة أن الربط الضريبي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (12/4506) بتاريخ 1428/8/9هـ لم يتضمن فرض غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير طبقًا للفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي، وإنما تضمن فرض غرامة عدم تقديم إقرار بواقع 25% من الضريبة غير المسددة طبقًا

للفقرة (ب) من المادة (76) من النظام الضريبي، كما تبين بعد الرجوع إلى حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أنها تنص على (وحيث إنه لا توجد ضريبة على المكلف بموجب الإقرار لم تسدد فإن اللجنة لا ترى مبرر لفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لكلا العامين لعدم انطباق أي من المواد التي استندت إليها المصلحة على حالة المكلف) وبناءً عليه وحيث إن استئناف المصلحة لم يكن محلًا لاعتراض المكلف، ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، وحيث إن المصلحة تطالب بما لم يرد في ربطها الضريبي الصادر بموجب خطابها رقم (12/4506) بتاريخ 1428/8/9هـ لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل وشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (4) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. صرف النظر عن بحث استئناف المصلحة بخصوص غرامة التأخير للعامين المنتهيين في 2005/7/31م و 2006/7/31م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

رقم القرار: 1234
سنة القرار: 1434

المفتاح

إعفاء/ضريبة استقطاع/غرامة/مصروفات - ضريبة الدخل.

الموضوع

إعفاء أرباح عقود/إعفاء مبالغ مدفوعة / ضريب جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات تسويق / مصروفات مشتريات.

المبدأ

- قبول الهيئة وجهة نظر المنشأة فيما يتعلق بالبنود محل الاعتراض، يترتب عليه انتهاء الخلاف بينهما.
- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
- تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
- عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قام به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.
- الأصل هو خضوع النشاط للضريبة، والإعفاء استثناء. والاستثناء لا يتوسع فيه ولا يقاس عليه؛ فلا يمتد الإعفاء الممنوح لإحدى الحكومات ومقاوليها من الباطن بمقتضى أوامر نظامية إلى المتعاقد مع المقاول من الباطن.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/2/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ للنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (19) لعام 1429هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف وعلى المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة لعام 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1430/11/13هـ 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1429هـ بموجب الخطاب رقم (1/412) بتاريخ 1429/12/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (32) بتاريخ 1430/1/23هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (س) برقم ... بتاريخ 1430/1/24هـ بمبلغ (21،000،000) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي الصادر بشأن السنوات من 2003م حتى 2005م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إخضاع الأرباح المحققة من مشروع (ب) للضريبة لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/4) بتأييد وجهة نظر المصلحة في بند أرباح مشروع (ب).

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بعدم إخضاع الأرباح المحققة من مشروع (ب) للضريبة على اعتبار أن شركة (أ) شركة (ج) وتقوم بتنفيذ العقود بموجب برنامج (ب) ومن ثم وطبقًا لخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الموافق 1986/2/16م فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب برنامج (ب).

وذكر المكلف أن من القوائم المالية لسنة 2003م والسنوات اللاحقة تفيد بأن الشركة مملوكة بواقع 85،71% من قبل شركة (د) كما أن ملكية شركة (د) خلال سنة 2005م كانت على النحو التالي: -

- شركة (هـ).
- شركة (و).

ومن ثم فإن الشركة أصبحت في سنة 2005م شركة تابعة لشركة (ج) وذكر أنه طبقا لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج (ب) وأن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (ج) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج (ب) لأن نطاق الأعمال في برنامج (ب) كبير ومتعدد، لذلك كإلزمًا على مجموعة (ج) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن، وأنه طبقا للخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الصادر عن صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام واستنادًا على الأمر السامي رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ فإن العقود المنفذة بموجب برنامج (ب) معفاة من جميع الضرائب في المملكة العربية السعودية، وأن شركة (أ) كونها شركة تابعة لمجموعة (ج) حققت كذلك أرباحا عند تنفيذ العقود المبرمة بموجب برنامج (ب) وأنه طبقا للتوجيهات الواضحة الصادرة بموجب الخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ فإن جميع الأرباح المتحققة من قبل الشركات ال (ج) لا تخضع للضريبة، وبناء عليه قامت الشركة

باستبعاد أرباحها من العقود المنفذة بموجب برنامج (ب) وسددت الضريبة عن الأرباح المتحققة من العقود الأخرى الخاضعة للضريبة، وذكر أنه خلال الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة لشركة (أ) قدمت الشركة صورة من العقد المبرم بين (ج)وشركة (أ) والذي يؤكد بوضوح أن العقد يتم تنفيذه بموجب برنامج (ب) كما قدمت شركة (أ) خطابا من شركة (د) (شركة مملوكة 100% لمجموعة (ج) باعتبارها المقاول الرئيس بموجب برنامج (ب)) والذي يفيد بأن شركة (أ) تقوم بتنفيذ عقود بموجب برنامج (ب) وأن الأرباح المتحققة من تلك العقود معفاة من الضريبة، وذكر أن المصلحة لم تعامل الأرباح المتحققة بموجب برنامج (ب) كأرباح معفاة من الضريبة متجاهلة الاستثناء الممنوح بموجب المرسوم الملكي الذي تم تأكيده بموجب الخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الصادر عن صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام والخطاب رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ (الموافق 19 مايو 1987م) الصادر عن...إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل، وأضاف أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى لأن شركة (أ) شركة (ج) وتقوم بتنفيذ العقود بموجب برنامج (ب) ومن ثم و طبقا لخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الموافق (1986/2/16م) فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب برنامج (ب).

وتأييدا لهذه الحجة والأساس الذي استندت عليه الشركة قدم المكلف صورة من الخطابات التالية: -

أ. خطاب صاحب السمو النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ (الموافق 1986/2/16م) الذي أكد بأن شركة (هـ) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات البرنامج لا تخضع لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة ضمن إطار عمل البرنامج حيث نص على الآتي:

"علمًا بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، ومن ثم وطبقا للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج إلى أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن شركة (ج) والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

ب. الخطاب رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ الموافق (1987/5/19م) الموجه من ... إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل والذي أكد إعفاء دخل الشركة البريطانية ... والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات المشروع من الضرائب وذلك بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ، وينص الخطاب رقم (543/12/3/4) لعام 1407هـ على الآتي:

1. ليس هناك عقد مباشر من خلال مشروع (ب) بين حكومة المملكة العربية السعودية وشركة (ج) وإنما هناك مذكرة تفاهم مبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات المشروع تنص على أن تقوم الحكومة البريطانية بالتعاقد مع (ج) ومذكرة التفاهم المذكورة...

2. أما موضوع الربط الضريبي للشركة فإن حكومة المملكة العربية السعودية لم تشمل ضمن تكاليف مذكرة التفاهم أي ضرائب على دخل الشركة (ج) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات المشروع حيث أعفيت هذه الشركات من هذا النوع من الضرائب وذلك بموجب خطاب سمو النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ والمبني على الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ القاضية بمعاملتهم نفس المعاملة التي تعامل بها الحكومة الأمريكية والشركات المرتبطة بها لصالح وزارة...

وذكر المكلف أن اللجنة من الخطابات أعلاه ستلاحظ أن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج (ب) ويشمل مجموعة (ج) والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ب) وأن هذا الاستثناء ليس قاصرًا على شركة محددة كما هو واضح من خلال خطاب صاحب السمو الملكي نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والمفتش العام، وبناء عليه فإن أي من شركة (ج)أو مقاوليها من الباطن الذين يقومون بتنفيذ أعمال ضمن إطار عمل برنامج (ب) يعدون خاضعين لهذا الاستثناء، علاوة على ذلك، فإن الأوامر السامية التي تصدر تركز على العموم والإيجاز وتغطي الموضوع الرئيسي ولا يرد فيها أسماء المنشآت والشركات التي تقوم بتنفيذ أي برنامج عمل يمكن أن يمتد لسنوات ويتخطى إمكانية شركة واحدة للتنفيذ، وبناء عليه وبموجب الاستثناء المذكور وبما أن شركة (أ) تابعة لشركة (ج) فإنها معفاة من الضرائب على الأرباح المتحققة بموجب برنامج (ب).

وذكر أن الشركة شرحت لفريق الفحص الميداني محتوى الخطابات المذكورة أعلاه، وقدمت إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى صورة منها، وبما أن الأرباح محل الاستئناف قد تم إعفاؤها من الضريبة بموجب أمر سامي طبقا للخطابات أعلاه، فإن المصلحة ليس لديها حجة أو مبرر لإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح بموجب الأمر السامي، كما أن المصلحة ليست هي الجهة المخولة نظاما لإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح للجهات المنفذة للعقود بموجب برنامج (ب) الدفاعي تحت أي ذريعة كانت، وإذا رأت اللجنة أو المصلحة ضرورة تقديم المزيد من المعلومات بشأن الإعفاء الضريبي الخاص ببرنامج (ب) فإنه بالإمكان مخاطبة الجهات الحكومية ذات الاختصاص وهي ... التي منحت الإعفاء الضريبي للجهات المنفذة لبرنامج (ب) وبناءً عليه يرى المكلف أن فرض ضريبة وغرامة تأخير على الأرباح المحققة من العقود المنفذة بموجب برنامج (ب) ليس له ما يبرره.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن استئناف المكلف ينصب في طلبه عدم فرض ضريبة على الأرباح المعفاة لمشاريع (ب) وعدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ز) لضريبة الاستقطاع لأن برنامج (ب) معفي من الضريبة، كما تضمنت الرد على ما جاء في مذكرة الاستئناف وأحالت إلى وجهة نظرها وإلى الحيثيات الواردة في القرار الابتدائي حيث نصت وجهة نظر المصلحة على (كما جاء في محضر الفحص الميداني فقد تم الطلب من المسئولين بالشركة تزويدنا بأي مستند نظامي يتضمن إعفاء مشروع (ب) من الضريبة، فقدم الحاضر صورة الخطاب الموجه من شركة (د) (المملوكة من شركاء أجانب للشركة البريطانية...) المؤرخ في 2000/7/8م المتضمن إيضاح إعفاء أرباح مشروع (ب) من ضريبة الدخل السعودية لدى شركة (أ) فقط، ولم يتم تقديم أي مستند بعد ذلك، وحيث إن شركة (د) لا تملك الحق في الإعفاء من الضريبة وأن ما استندت إليه الشركة من الإعفاء هو خاص بإعفاء أرباح مشروع (ب) من ضريبة

الدخل السعودية لدى شركة (أ) فقط ولا يمكن أن يستند به أو ينسحب على غيره حيث لا إعفاء إلا بنص، كما أنه قد صدرت قرارات اللجنة الاستئنافية ومنها القرار رقم (245) بتاريخ 1421هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (1802/2/1) بتاريخ 1421/2/12هـ والقرار رقم (441) لعام 1424هـ والمصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (1447/1) بتاريخ 1422/1/29هـ متضمنًا أن الأصل في النظام الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء وأن الإعفاء يتطلب نص صريح، وعليه ترى المصلحة خضوع أرباح مشروع (ب) للضريبة وتتمسك بصحة إجراءها، كما نصت حيثيات القرار الابتدائي على (وبعد دراسة ما قدمه المكلف من مستندات بخطابه رقم (2008/3889) في 1429/6/14هـ المتمثلة في خطاب ..... رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ وخطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لمجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (4/3/12/595/3) بتاريخ 1406/6/8هـ وحيث إن هذه المستندات لم يتضمن أي منها نصًا بإعفاء الشركة المذكورة من ضريبة الدخل وفي ظل غياب النص الصريح بإعفائها ترى اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في هذا البند) كما ترى المصلحة أن النظام الضريبي القديم أو النظام الضريبي الجديد لم يستثني أحد من ضريبة الدخل أو من ضريبة الاستقطاع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ب) للضريبة لعام 2005م بحجة أن إيرادات تلك العقود معفاة بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء وزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ وخطاب ...رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/21هـ ، في حين تتمسك المصلحة بخضوع أرباح شركة (أ) المحققة من مشروع (ب) - التي يرى المكلف أنها معفاة - للضريبة لعدم وجود ما يبرر ذلك بالإضافة إلى أن المكلف لم يقدم المراسيم والأوامر التي تنص على أن أرباح هذه العقود معفاة من الضريبة ، وأن ما استند إليه المكلف من خطابات لا تعطيه الحق في الإعفاء الضريبي.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الموضوع يتعلق بإيرادات العقود التي لم يصرح عنها المكلف في قوائمه المالية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة لعام 2005م على اعتبار أنها معفاة من الضريبة ، وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية لعام 2005م وإلى الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) تبين أن المكلف لم يصرح عن إيراداته من هذه العقود في قوائمه المالية المقدمة للمصلحة لسنة 2005م بحجة أنه مُعفى من الضريبة بموجب الأوامر السامية دون أن يقدم الأوامر التي تمنحه هذا الحق ، وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي اعتمد عليها المكلف بخصوص تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي وتحديدًا خطاب وزارة الدفاع والطيران رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ وخطاب ...رقم (453/12/3/2) بتاريخ 1407/9/21هـ ، وبرجوع اللجنة إلى الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية وجدت أنها تنص على (أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكان..) كما قامت اللجنة بالرجوع إلى الأمر السامي رقم (2151) بتاريخ 1402/9/12هـ 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 نصوص هذين الأمرين السامين أن

الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواءً الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط ، وحيث إن شركة (أ) ذكرت بخطابها رقم (9/3080) بتاريخ 1430/1/23هـ الموجه لهذه اللجنة بأن مذكرة التفاهم الموقعة بين الحكومة السعودية وحكومة المملكة المتحدة نصت على أنه يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج (ب) كما أنها نصت على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع (ج) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج (ب) ونظرا لكون نطاق الأعمال في برنامج (ب) كبير ومتعدد كإلازمًا على مجموعة (ج) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن وأن شركة (أ) يشملها الإعفاء الضريبي الممنوح لبرنامج (ب) باعتبارها شركة تابعة لمجموعة (ج) كما أن شركة (د) مملوكة بنسبة (100%) لمجموعة (ج) ومجموعة (ج) هي المقاول الرئيس بموجب برنامج (ب) وأن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج (ب) ويشمل مجموعة (ج) والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ب) وأن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ج) وأنها معفاة من الضرائب على الأرباح المحققة بموجب برنامج (ب) وحيث لم يثبت أن شركة (أ) مقاول من الباطن للحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة العربية السعودية المتعلقة بمشروع (ب) ... وحيث إن المستندات والخطابات التي استند لها المكلف في تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي ومنها ، خطاب وزارة ... رقم (3-592/12/3/4) بتاريخ 1406/8/8هـ وخطاب ...رقم (453/12/3/2) بتاريخ 1407/9/21هـ لا تعطيه الحق في ذلك الإعفاء حيث أن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية ومن ثم فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمرًا ساميًا ، وتأسيسًا على ما تقدم ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة وأن الإعفاء منها هو استثناء والاستثناء لا يجوز التوسع فيه وحيث إن الأمرين الساميين المشار إليهما آنفًا نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن ، وحيث إن شركة (أ) لم تكن متعاقدة مباشرة مع الحكومة البريطانية بل هي مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن (مجموعة (ج)) للمقاول الرئيس (الحكومة البريطانية) لذا فإن إيراداتها لا يشملها الإعفاء من الضريبة بموجب الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ مما يتعين معه خضوع جميع إيراداتها عن أعمالها في المملكة للضريبة، ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم (2444/م ب) بتاريخ 1431/3/13هـ 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 الطبيعة أو الاعتبارية الذي يتعاقد مع مقاول الباطن لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

ثانيًا: في شأن تحديد الجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية:

إن من يشمله الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بأمر من هذا المقام وفقًا لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولًا).

ثالثًا: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولًا رئيسًا:

أن الحكومة الأجنبية تعد هي المقاول الرئيس متى أبرمت عقدًا مع جهة حكومية في المملكة سواءً أنفذته عن طريقها مباشرة، أم تعاقدت مع مقاول آخر لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه، ويعد هذا المقاول في هذه الحالة مقاولًا من الباطن للحكومة الأجنبية".

ومما يؤكد عدم أحقية شركة (أ) في الإعفاء الضريبي نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15م ولائحته التنفيذية الصادرة بخطاب وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ حيث لم ينص فيها على أي إعفاءات ضريبية باستثناء الإعفاء الذي نصت عليه المادة (10) من نظام ضريبة الدخل الذي قضى بإعفاء المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة، والكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط.
وبناءً على ما تقدم فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ب) ... من الضريبة، وتأييد المصلحة في ربطها على المكلف بإخضاع إيرادات وأرباح المكلف من مشروع (ب) للضريبة لعام 2005م.

البند الثاني: مصاريف التسويق لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/5) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصاريف التسويق للأعوام من 2003م حتى 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن طبيعة أعمال الشركة تحتاج إلى خدمات متخصصة للحصول على عقود تؤمن لها فرص العمل في السوق السعودي ولذلك تعاقدت مع مؤسسة (ح) لتقديم هذه الخدمات المتخصصة ونتيجة لذلك تكبدت مصاريف تسويق وقد قدمت الشركة لفريق الفحص الميداني المكلف من قبل المصلحة جميع المستندات المؤيدة لها وأنه طبقًا للمادة (14) من نظام الضريبة القديم وكذلك المادة (12) من نظام الضريبة الجديد فإن هذه التكاليف تعد من المصاريف جائزة الحسم، وبخصوص ما ذكرته المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية من أنها مدفوعة لأحد الشركاء في الشركة ومن ثم تعتبرها توزيعًا للربح فيرى المكلف أن النظام الضريبي السابق أو النظام الضريبي الجديد لا يمنع أي منهما خصم مثل هذه التكاليف مادام أنها مدفوعة مقابل خدمة ومؤيدة بالمستندات حتى وأن دفعت لأحد الشركاء بصفته المستقلة، وذكر أن الشركة تقوم بمزاولة أعمال تصميم وتصنيع وإصلاح وصيانة قطع الغيار ومكونات ومستلزمات الأنظمة والمعدات المتعلقة بصناعات ...في المملكة العربية السعودية، والشركة بطبيعة الحال تحتاج إلى خدمات متخصصة للحصول على عقود تؤمن لها فرص العمل في السوق السعودي وبناءً على ذلك قامت الشركة بالتعاقد مع مؤسسة (ح) لتقديم هذه الخدمات المتخصصة وهي تقديم المشورة والتعقيب بما يمكن الطرف الأول من متابعة سير العمل بالعقود المبرمة حاليا مع العملاء والوفاء بالتزاماته

تجاهها ومن ثم الحصول على جميع حقوقه التي تم الوفاء بجميع الالتزامات والشروط التعاقدية نحوها.
تقديم المشورة التي تمكن الطرف الأول من زيادة المبيعات وعدد العملاء ويشمل ذلك (تقديم الاستشارات التعاقدية والإدارية فيما يخص مواد الإصلاح والفرص المتاحة في هذا المجال وتقديم المشورة في البحث عن فرص عمل وتسويق جديدة وتقديم المشورة ومساعدة الطرف الأول في الحصول على أسماء وعناوين العملاء الذين لديهم احتياج لخدمات الطرف الأول وتقديم المشورة بغرض الحصول على العروض الفنية لقطع الغيار وتقديم المشورة بغرض حصول الطرف الأول على موافقة العملاء على القطع التأهيلية).
وأنه طبقا لهذه الاتفاقية تكبدت شركة (أ) مصاريف تسويق، وقدمت الشركة خلال الفحص الميداني جميع المستندات ذات الصلة والمتمثلة في الفواتير والاتفاقية والدفاتر والسجلات المؤيدة لمطلبها بوجوب خصم هذه المصاريف، إلا أن المصلحة استبعدت المصاريف المذكورة بحجة أن هذه المصاريف تعتبر توزيعًا للربح نسبة لأنها مدفوعة لشريك في الشركة، وأن السجل التجاري لمؤسسة (ح) تم إلغاؤه في 1425/5/26هـ (الموافق 2004/7/13م) وذكر أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولي للأسباب التالية:-

أنه طبقا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل المطبقة على سنة 2005م، يحق للمكلف خصم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة، حيث نصت المادة (12) من نظام ضريبة الدخل على الآتي: -

"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".

وذكر أن كل من المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى اعتبرت مصاريف التسويق المدفوعة للشريك غير واجبة الحسم باعتبارها توزيعا للربح وذلك لأنها دفعت إلى مؤسسة (ح) والتي يملكها أحد الشركاء في شركة (د) (الشركة القابضة لشركة (أ)) كما أن المصلحة ذكرت بأنه يجب على الشريك تقديم هذه الخدمات دون مقابل وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بالآتي:-

أ. أن مواد نظام ضريبة الدخل القديم أو الجديد لا تمنع المكلف من خصم المصاريف الواجبة الحسم بحجة أنها دفعت إلى شريك في الشركة، مسترشدًا بأحد القرارات الصادرة في حالة أحد المكلفين، حيث أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية قرارها رقم (2/13) بتاريخ 1416/1/21هـ (الموافق 1995/6/19م) في بند مماثل لهذا البند وهو استبعاد مبلغ خدمات الإسناد المحلية المدفوع إلى شركة مالكها شريك في الشركة المستفيدة من الخدمة، وقد أوردت اللجنة عند إصدار قرارها الآتي: -
"بما أنه ليس هناك ما يمنع إبرام عقد مع أحد الشركاء لتقديم بعض الخدمات، باعتباره طرف مستقل عن الشركة التي يملك فيها حصص وذلك وفقا للفقرة (1) من التعميم رقم (2) لسنة 1400هـ حيث ينص التعميم على أن الشركة ذات المسئولية المحدودة التي تقوم بتنفيذ أعمال خاضعة للضريبة في المملكة تعتبر وحدة واحدة لمنشأة نظامية مستقلة عن الشركاء".

كما أفاد المكلف بأن مؤسسة (ح) استمرت في تقديم الخدمات إلى شركة (أ) حتى بعد امتلاكها من قبل مجموعة (ج) في سنة 2005م والتي لم تعد مملوكة من قبل نفس الشركاء كما كان الحال عليه في السنوات 2003 و2004م.

وعلى الرغم من أن إجراء المصلحة ليس له ما يسنده سواء من خلال الأنظمة أو القرارات الصادرة من اللجان الابتدائية والاستئنافية، وإذا كانت وجهة نظر المصلحة صحيحة فإن استبعاد مصاريف التسويق المدفوعة إلى مؤسسة (ح) في سنة 2005م (وذلك لأنه تم تغيير ملكية شركة (أ) من شركة سعودية إلى شركة أجنبية في سنة 2005م) سيؤدي إلى حرمان مجموعة (ج) وهي الشريك في شركة (د) (الشركة القابضة لشركة (أ)) من حسم المصاريف المرتبطة بالنشاط، دون الحصول على أي مقابل مادي من ذلك لصالح مجموعة (ج) وبناءً عليه فإن إجراء المصلحة سينتج عنه عقوبة مضاعفة على (ج) الشريك في شركة (د) أي عدم الحصول على مزايا مادية وفرض ضريبة وغرامة تأخير إضافيتين نتيجة لهذا الاستبعاد.

ب. أن الشريك في الشركة ذات المسئولية المحدودة يعتبر جهة مستقلة عن المنشأة النظامية ولا يتعين عليه بموجب النظام تقديم أي خدمات متخصصة دون الحصول على مقابل من الشركة، وعليه فإن احتجاج المصلحة بأن الشركاء يجب عليهم تقديم الخدمات أعلاه دون مقابل لا يمت بصلة إلى موضوع الاعتراض.

ج. وبالنسبة لما ذكرته المصلحة من أن المصاريف المدفوعة إلى مؤسسة (ح) تعتبر مصاريف إدارية في طبيعتها، فيرى المكلف أنه بافتراض أن المصاريف التي دفعت مقابل خدمات إدارية فإن مواد نظام ضريبة الدخل الجديد والقديم لا ينصان على استبعاد مثل هذه المصاريف وبناءً عليه فإن ما تستند عليه المصلحة في هذا الجانب ليس له ما يبرره للقيام بخصم واستبعاد مصاريف التسويق.

وذكر أن الخدمات المذكورة تحتاج لها الشركة لتطوير نشاطها وعملياتها، وأن معظم الشركات لا تعتمد على مصدر واحد في الإيرادات ، ومن ثم تعمل جاهدة وتسعى للحصول على فرص عمل جديدة وذلك لضمان استمرار الشركة، كما أن الشركة ليس لديها فريق تسويق للقيام بهذه الأعباء لذلك لم يكن هناك وسيلة لتفادي تكبد المصاريف المذكورة، ويعتقد المكلف أنه كان لزاما عليه الحصول على الخدمات المقدمة من مؤسسة (ح) حتى يتسنى له تحقيق الهدف التجاري الذي يعمل من أجله، وقد تكبدت الشركة مصاريف التسويق للحصول على مشاريع جديدة وليس بالضرورة أن تنعكس نتائج ما تم إنفاقه من مصاريف تسويق في نفس السنة أو افتراض وجود إيرادات خاضعة للضريبة في السنة التي فيها تم تكبد هذه المصاريف وذكر أن مصاريف التسويق أعلاه تمثل مصاريف لازمة وواجبة للنشاط وذلك لأن الشركة شهدت خلال السنوات 2003 إلى 2005م نموًا كبيرًا في جانب الإيرادات والذي تبعه زيادة في الربح طبقا للتفصيل المبين أدناه:-

السنة	الإيرادات بالريال	الربح بالريال
2003م	71،442،486	9،261،163
2004م	255،104،777	16،813،468
2005م	311،773،017	27،537،128

وقد كان لزاما على شركة (أ) تكبد هذه المصاريف للمنافسة في السوق والتعرف على فرص العمل الجديدة والحصـول على مشاريع من أي طرف كان بما في ذلك ... وفي حالة عدم قيام الشركة بإنفاق هذه المصاريف فإن ما حصلت عليه من أعمال من... كان من الممكن أن يكون من نصيب شركة أخرى في السوق ومن ثم تخفيض مبيعات الشركة وتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة تلقائيا وفي نهاية المطاف انخفاض قيمة المبلغ الذي سيتم دفعه لمصلحة الزكاة والدخل، لذلك فإن ما أوردته المصلحة بأن نشاط شركة (أ) مقصور فقط على العقود المبرمة مع... ولا يتطلب تكبد المصاريف المذكورة ليس صحيحا وتنقصه الدقة.

وبخصوص ما جاء في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى من تأييد المصلحة بشأن عدم خصم مصاريف التسويق بحجة أن مؤسسة (ح) ألغت سجلها التجاري ولم تقم بالتصريح عن المبالغ المحققة في الإقرار الخاص بها، وفي هذا الخصوص ذكر أن شركة (أ) عبارة عن شركة ذات مسئولية محدودة، وطبقا لنظام الشركات السعودي، فإن الشركة ذات المسئولية المحدودة لها شخصية مستقلة تختلف عن الشركاء فيها، وتبعا لذلك فإن الشركة ليست مسئولة عن تصرفات الشركاء فيها وبالمثل فإن الشركاء ليسوا مسئولين عن تصرفات الشركة (إلا في حدود رأس المال والضمان المقدم) بناء عليه، فإن الشركة لا تقع عليها المسئولية في حالة إلغاء السجل التجاري لأي من الشركات مقدمة الخدمة أو عدم التصريح عن الإيرادات المتحققة من قبلهم (حتى وإن كانت شركة أو مؤسسة أخرى مملوكة لأحد الشركاء) ووفقا لما أقرت به المصلحة في محضر الفحص الميداني، فإن مؤسسة (ح) لديها سجل تجاري في المملكة العربية السعودية ولها ملف لدى المصلحة، ومن ثم فإن الشركة ليست مسئولة عن الالتزامات الضريبية/الزكوية لمؤسسة (ح) وعلى المصلحة اتخاذ جميع الإجراءات لاسترداد الالتزامات الضريبية والزكوية من مؤسسة (ح) أو المالك مباشرة بدون إقحام الشركة في الأمر، وذكر أن الشركات التجارية تتعامل بصورة عامة مع عدة موردين للبضائع والخدمات، لذلك فإنه ليس عمليا للشركة أن تتابع الأمور النظامية لهذا العدد الكبير من الموردين سنويا (على سبيل المثال صلاحية السجل التجاري) والتأكد عما إذا كانوا قد قاموا بسداد الالتزامات الضريبية والزكوية خاصة في الحالات التي يكون فيها هؤلاء الموردين مسجلين لدى وزارة الصناعة والتجارة والمصلحة وعلى ضوء الإيضاحات أعلاه أوجز المكلف الأمر في النقاط التالية:-

إن دفع المصاريف لأحد الشركاء لا يعتبر مصاريف غير واجبة الحسم طبقًا للأنظمة الضريبية، كما إن مصاريف التسويق التي تكبدتها الشركة لازمة وضرورية لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة والمحافظة على استمرارية وعمل الشركة كما أن الحجة التي أوردتها المصلحة واللجنة معا وذلك بأن السجل التجاري لمؤسسة (ح) ألغي في سنة 2004م وأنها لم تقم بالتصريح عن الإيرادات في الإقرار الخاص بها لا يعتبر سببا منطقيا لاستبعاد هذه المصاريف ومعاقبة المكلف بسبب ذلك.

وعلى ضوء الحقائق أعلاه فإن مصاريف التسويق التي تكبدتها شركة (أ) تمثل مصاريف واجبة الحسم أنفقت لتحقيق إيرادات خاضعة للضريبة، لذلك يطالب المكلف السماح بهذا البند ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بالآتي: -

1. بخصوص ما ورد في المقطع الأخير من مذكرة استئناف الشركة في الصفحة رقم (13) من عبارة وبسبب تغيير ملكية شركة (أ) من شركة سعودية إلى أجنبية سيودي إلى حرمان مجموعة (ج)من حسم المصاريف المرتبطة بالنشاط.... الخ، فترى المصلحة أن ذلك التبرير غير صحيح وغير منطقي

لأن تاريخ تغيير ملكية شركة (أ) وخروج الشريك السعودي المستفيد من مصاريف التسويق هو 2005/4/6م وهذا تاريخ كاف لاستحقاق مثل تلك المبالغ.

2. أما ما ورد في الفقرة (3/3/3) من الصفحة رقم (14) فترى المصلحة أن طبيعة نشاط الشركة هي خدمة ...أي بمثابة ورشة ...ولا يوجد لديها ما يستحق التسويق إضافة إلى انحصار نشاطها ل ...و ... وهي شريك بها.

3. وعلاوة على ذلك فإنه لم يظهر عميل جديد أو خدمة جديدة لشركة جديدة غير المقدمة للجهات الحكومية المذكورة وذلك خلال أعوام الفحص، ومن ثم فإن التعامل مع الجهات الحكومية وخاصة في مثل أنشطة ...أو ما يتعلق بالجيش بصفة عامة لا يستدعي الأمر إلى تقديم الخدمة الواردة في البند الأول من الاتفاقية، والبقية تقاس على ذلك.

4. أما ما ورد في الفقرة (4/3/3) من الصفحة رقم (15) فقد ردت عليه المصلحة بأن إلغاء السجل التجاري لمؤسسة (ح) معناه عدم مزاولة النشاط، كما أن عدم تصريح مؤسسة (ح) عن هذه الإيرادات يعد قرينة على أن تحميل حسابات شركة المعدات بهذا المبلغ هو توزيع للربح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد مصاريف التسويق المدفوعة لمؤسسة (ح) لعام 2005م ضمن المصاريف جائزة الحسم باعتبارها مصروفات فعلية وضرورية ولازمة للنشاط ومؤيدة بالمستندات بالإضافة إلى أنه لا يوجد نظامًا يمنع دفع مثل هذه التكاليف إلى المؤسسة المذكورة حتى وأن كان مالكها شريك في الشركة، في حين ترى المصلحة رفض هذه المصاريف لأن مؤسسة (ح) مملوكة لأحد الشركاء في شركة (د) وهي شريك في شركة (أ) وأن ما دفع لها يعد توزيعًا للربح بالإضافة إلى أن مؤسسة (ح) لم تصرح عن أي إيرادات خلال السنوات المذكورة وألغت سجلها التجاري بتاريخ 1425/5/26هـ الموافق 2004/7/13م مما يعني توقفها عن ممارسة النشاط بعد هذا التاريخ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على ما قدم من بيانات وإيضاحات تبين أن هذه المصاريف مدفوعة لمؤسسة (ح) خلال الفترة المالية من 2005/1/1م حتى 2005/12/31م و أن مؤسسة (ح) مملوكة لأحد الشركاء في شركة (د) وشركة (د) هي الشركة القابضة لشركة (أ) كما تبين أن مؤسسة (ح) لم تصرح عن إيراداتها المحققة من شركة (أ) خلال العام المذكور وألغت سجلها التجاري بتاريخ 1425/5/26هـ الموافق 2004/7/13م، كما أن المادة (4) من الاتفاقية الموقعة بتاريخ 2002/12/4م بين مؤسسة (ح) و (أ) تفيد بأن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من هذه المؤسسة تتمثل في الخدمات التالية:

أ. تقديم المشورة والتعقيب بما يمكن المكلف من متابعة سير العمل بالعقود المبرمة مع العملاء والوفاء بالتزاماته تجاهها ومن ثم الحصول على جميع حقوقه التي تم الوفاء بجميع الالتزامات والشروط التعاقدية نحوها.

ب. تقديم المشورة التي تمكن المكلف من زيادة المبيعات وعدد العملاء ويشمل ذلك ما يلي:

1. تقديم الاستشارات العقدية والإدارية فيما يخص مواد الإصلاح والفرص المتاحة في هذا المجال.
2. تقديم المشورة في البحث عن فرص عمل وتسويق جديدة.
3. تقديم المشورة والمساعدة في الحصول على أسماء وعناوين العملاء الذين لديهم احتياج لخدمات الشركة وشروطهم التعاقدية.
4. تقديم المشورة بغرض الحصول على الكتب والمراجع الفنية للقطع (TO).
5. تقديم المشورة بغرض الحصول على موافقة العملاء على القطع التأهيلية (F.A.Q. PARTS).

كما أن المادة (5) من هذه الاتفاقية تنص على (يوافق الطرف الأول على دفع 10% من مبيعات الشركة كأتعاب للطرف الثاني مقابل الخدمات.. الخ).

كما تبين أن مؤسسة (ح) مستمرة في تقديم هذه الخدمات لشركة (أ) حتى بعد امتلاكها من قبل مجموعة (ج) في عام 2005م.

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (ج) من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على أنه لا يجوز حسم المصاريف الآتية (ج ـ أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجور أو مكافآت وما في حكمها، أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطراف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات) ومما سبق وبعد تحليل عناصر الخدمات المقدمة فإن اللجنة لم تصل إلى أن هذه المصروفات ضرورية ولازمة للنشاط ومما يعزز ذلك أنها تحسب بالأسلوب التقديري وليس بمقدار ما يقدم من خدمات بالإضافة إلى أنها مدفوعة لطرف ذو علاقة، وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول مصاريف التسويق ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م.

البند الثالث: أتعاب الإدارة لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/6) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن أتعاب الإدارة لعامي 2004م و2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المصلحة رفضت اعتماد أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة أن الشركة لم تقدم الفواتير خلال الفحص الميداني كما أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض هذا المصروف بحجة أنه لم يتضح لها من الفواتير المقدمة طبيعة هذه الخدمات الإدارية، وذكر أنه قدم للمصلحة اتفاقية الإدارة الموقعة مع شركة (ط) كما قدم للجنة الابتدائية الفواتير الشهرية الصادرة من الشركة المذكورة بخصوص هذه الخدمات وذكر أن كل فاتورة تنص بوضوح على أن خدمات الإدارة مؤداه طبقًا لاتفاقية خدمات الإدارة المشار إليها وأنه لا حاجة لتكرار نفس نطاق الخدمات في كل فاتورة وبناءً عليه يطالب المكلف باعتماد مصاريف الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم للسنوات المذكورة استنادًا للمادة (14) من نظام الضريبة السابق، والمادة (12) من نظام الضريبة الجديد، وذكر أن شركة (أ) تقوم بمزاولة نشاط الدعم اللوجستي محليًا وعالميًا والذي يشمل عمليات الشراء والتوريد والصيانة وتوضيب ...، وأن شركة (أ) أنشأت فرعًا لها في مدينة جدة للقيام بالأعمال اللوجستية للشركة، ولكي تتمكن الشركة من إدارة هذه العمليات المتخصصة وعمليات المشتريات، والتوريدات والإصلاح وتوضيب ...، قامت بتعيين شركة (ط) لهذا

الغرض حيث أبرمت شركة (أ) اتفاقية إدارة في هذا الصدد وقدمت صورة منها لفريق الفحص المكلف من قبل المصلحة خلال عملية الفحص الميداني، وقدم للجنة صورة من تلك الاتفاقية، وذكر أن اتفاقية الإدارة طبقا للمادة رقم (8) تنص بوضوح على نطاق أعمال شركة (ط) كما أن الشركة شرحت لفريق الفحص نطاق الخدمات المقدمة وأسس دفع أتعاب الإدارة، وقد أبدي فريق الفحص رضاءه وقناعته بما قدم في ذلك الوقت، إلا أن المصلحة عند إجراء الربط استبعدت الأتعاب المدفوعة إلى شركة (ط) لقاء عقد الإدارة بحجة أن الشركة لم تقدم الفواتير خلال الفحص الميداني، وذكر أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى التي قضت برفض خصم مصاريف الإدارة للأسباب التالية:-

أن شركة (ط) قدمت خدمات إدارة على أساس النطاق المتفق عليه بموجب اتفاقية الإدارة وأن الفواتير الشهرية الصادرة من قبل الشركة تمثل مبلغ أتعاب الإدارة المستحق مقابل الخدمات المؤداة خلال مدة سريان الاتفاقية، وبما أن الخدمات المذكورة هي نفس الخدمات المؤداة خلال عمر الاتفاقية فإنه ليس هناك حاجة لتكرار نفس نطاق الخدمات في كل فاتورة وذكر أن كل فاتورة صادرة من قبل شركة (ط) تنص بوضوح على أن خدمات الإدارة مؤداه طبقًا لاتفاقية خدمات الإدارة، وقدم عينة من الفواتير الخاصة بأتعاب الإدارة للسنوات 2003 و 2004م، وذكر أن الخدمات المؤداة من قبل شركة (ط) إلى شركة (أ) هي عبارة عن خدمات مستمرة وأن الفواتير تصدر على أساس شهري، وبناء عليه فإن دفع أتعاب الإدارة يتم طبقا ل لما هو منصوص عليه في الاتفاقية، وذكر أن المصلحة اطلعت على الاتفاقية للتأكد من هذه الحقيقة، وذكر أن شركة (ط) هي شركة سعودية مسجلة لدى مصلحة الزكاة والدخل بالملف رقم ...، ومن ثم فإنها مسئولة عن سداد الضريبة/الزكاة عن الدخل طبقًا للإقرار الزكوي/الضريبي، ويرى المكلف أن أي استبعاد لهذا المصروف سيؤدي إلى ازدواجية في فرض الزكاة/الضريبة على نفس المبلغ وهو الشيء الذي لا يقره نظام ضريبة الدخل، وذكر أن المادة (14) من نظام ضريبة الدخل القديم الذي ينطبق على السنوات 2003م و 2004م تنص على الآتي:-

"كل ما تطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغا معقولا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية" كما أن المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الجديد الذي ينطبق على سنة 2005م تنص على الآتي: -

"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" وأنه من المواد أعلاه ليس هناك ما يمنع خصم المصاريف المتكبدة من قبل المكلف بحجة أن هذه الخدمات (والمنصوص عليها بصورة واضحة في الاتفاقية) ليست مذكورة في كل فاتورة شهريا، ومن ثم فإنه لا يوجد مبرر من جانب المصلحة لرفض خصم هذه المصاريف.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه تم الفحص الميداني للشركة بموجب محضر أعمال موقع من قبل مدير المالية والعقود الأستاذ/...، وأنه بطلب الفواتير التي توضح طبيعة الأعمال المؤداة ومدى ارتباطها بالنشاط وأعوام الفحص، أفاد الحاضر عن الشركة بأنه لا يوجد فواتير، وهذا إقرار من المسئول بالشركة عن العقود وعن الحسابات بأنه لا يوجد فواتير، والمصلحة رفضت هذا المصروف تطبيقًا للتعميم رقم (1/8414/4/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي نص على "للمصلحة الحق في

طلب ما تشاء من مستندات أو بيانات ترى ضرورة تقديمها ويعد امتناع المنشأة عن تقديمها قرينة على عدم جديتها ومن ثم عدم اعتمادها من جانب المصلحة " كما أن تقديم عدة فواتير للجنة الابتدائية كما أوضحته اللجنة في حيثيات قرارها لا تقبل به المصلحة لأن فريق الفحص الميداني قام بطلبها أثناء الفحص والمسئول بالشركة أفاد في حينه بأنه لا يوجد فواتير، كما أن اعتراض المكلف كان خاليًا من هذه المستندات، وترى المصلحة أن تقديم أي مستندات بعد هذه الفترة الطويلة على الرغم من طلبها وتحديدها بالضبط فيه شك وغير صحيح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد أتعاب الإدارة المدفوعة لشركة (ط) ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م كونها مصروفات فعلية مؤيدة بالمستندات، في حين ترى المصلحة عدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م لأن الشركة أثناء الفحص الميداني وكما هو موضح في محضر أعمال الفحص لم تقدم المستندات (الفواتير) المؤيدة لهذا البند بل أن ممثلها الحاضر لعملية الفحص وهو مدير الإدارة المالية والعقود أفاد بعدم وجود فواتير لهذا المصروف كما أنه عندما قدم اعتراضه لم يقدم أي مستندات بهذا الخصوص.

وبعد الدارسة وحيث تبين للجنة من محاضر أعمال الفحص الميداني للسنوات من 2003م حتى 2005م الموقعة من قبل مدير المالية والعقود في شركة (أ) أنها تنص صراحة على (أن أتعاب الإدارة بمبلغ (11،702،543) ريالًا ومبلغ (9،059،427) ريالًا لعامي 2004م و 2005م على التوالي تتعلق بعقد إدارة مشروع (ق) الذي تحصل بموجبه شركة (ط) شركة سعودية على 75% من صافي الربح المحقق للعقد المذكور، وأنه بطلب الفواتير الواردة من شركة (ط) للنظر في طبيعة الأعمال المؤداة أفاد الحاضر بأنه لا يوجد فواتير لأن هذا المصروف يمثل 75% من أرباح هذا المشروع (ق) طبقًا للاتفاقية المقدمة مكتفيا بتقديم صورة من العقد باللغة الانجليزية).

وترى اللجنة أن حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات ، وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساسًا لحساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح كما أن 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 لاحقًا، ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها واثبات القيد المحاسبي لكل حدث في حينه، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث القياس فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص

الزكوي أو الضريبي ، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية، وقد نصت المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1. جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواءً كانت مسددةً أو مستحقةً، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ. أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها...الخ). وحيث إن المكلف لم يقدم لفريق الفحص الميداني أثناء الزيارة الميدانية الفواتير المؤيدة لإتعاب الإدارة وأقر ممثله بعدم وجودها، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م.

البند الرابع: فرق المشتريات لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/7) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن إضافة فرق المشتريات لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المبالغ التي رفضتها المصلحة ومقدارها (3,977,368) ريالًا تمثل مصاريف متنوعة تتعلق مباشرة بالمشتريات ومسجلة كجزء منها والشركة قامت بتقديم المعلومات والمستندات المؤيدة لها ومواد نظام ضريبة الدخل (14) و (12) تجيز حسم مثل هذه المصاريف.

وذكر أن المشتريات الخارجية بلغت (108,983,838) ريالًا في حين أن المحمل على الحسابات مبلغ (112,871,096) ريالًا بفارق (3,977,368) ريالًا، وقدم بيان تفصيلي لمبلغ (3,977,368) ريالًا: (عمالة مباشرة بمبلغ (1,026,480) ريالًا و مكافآت أداء بمبلغ (175,338) ريالًا و بدل نقل بمبلغ (61,305) ريالات و بدل سكن بمبلغ (302,684) ريالًا و مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (58,838) ريالًا و تأمينات اجتماعية بمبلغ (57,508) ريالات و شحن جوي بمبلغ (1,509,255) ريالًا و تكاليف شحن بمبلغ (556,577) ريالًا وأتعاب تدقيق حسابات بمبلغ (24,000) ريالًا وأتعاب قانونية بمبلغ (183,678) ريالًا و هاتف وفاكس بمبلغ (21,705) ريالات).

وذكر أن الفرق البالغ قدره (3,977,368) ريالًا يمثل مصاريف متنوعة تتعلق مباشرة بالمشتريات مسجلة كجزء من المشتريات بدلاً عن تسجيلها في الحساب المعني (تكاليف الموظفين ومصاريف الشحن وخلافه).

وذكر أن المصلحة قامت عند إجراء الربط باستبعاد المبلغ أعلاه باعتباره فرق مشتريات دون إبداء أية أسباب لهذا الاستبعاد، وقامت شركة (أ) عند معرفتها لسبب استبعاد هذا المبلغ خلال جلسة مناقشة الاعتراض بتقديم المعلومات والمستندات المؤيدة ذات الصلة لاطلاع اللجنة عليها كما أنها أفادت بأن الفرق يمثل مصاريف متكبدة من قبل الشركة بشأن المشتريات.

وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى أيدت استبعاد المبالغ أعلاه على أساس أن المبلغ دفع إلى أفراد وليس بشأن مشتريات، مع أن اللجنة نفسها في نفس الفقرة أقرت بأن المبالغ دفعت إلى موظفين مشاركين بصورة مباشرة في إكمال عملية المشتريات وتكاليف شحنها.

وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى تقر من حيث المبدأ بوجوب خصم المصاريف وتحديدًا المصاريف المتكبدة بشأن الموظفين المشاركين في إكمال عملية المشتريات وتكاليف شحنها، وعلى الرغم من اعترافها بوجوب خصم هذه المصاريف إلا أنها أيدت المصلحة بشأن استبعاد المصاريف بحجة أنها دفعت إلى أشخاص وليس لمشتريات.

وذكر أنه وفقًا لمواد نظام ضريبة الدخل التي سبق الإشارة إليها فليس هناك سبب لاستبعاد المصروف بحجة أنه دفع إلى أشخاص حتى وإن كان ذلك المصروف يمثل تكلفة واجبة الحسم.

كما أنه طبقا للشرح المقدم لفريق الفحص الميداني، فقد قامت شركة (أ) بتسجيل هذه المصاريف كجزء من تكلفة المشتريات المحلية المؤيدة بمستندات الدفع ومن ثم فهي تمثل مصاريف واجبة الحسم، وقد صور من المستندات المؤيدة.

وذكر أن تسجيل هذه المصاريف ضمن المشتريات يجب ألا يحرم الشركة الحق في وجوب خصمها باعتبارها مصاريف واجبة الحسم لأغراض حساب الضريبة حيث إنها تمثل مصاريف لازمة للنشاط وقد نتج عن تكبدها تحقيق إيراد أخضع للضريبة.

وبناء عليه فإن استبعاد المصاريف المتعلقة بالمشتريات يتناقض مع نظام ضريبة الدخل، لذلك يطلب المكلف بعدم استبعاد المبلغ المذكور واعتباره ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت التأكيد على وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على، أن المشتريات الخارجية بلغت (108،983،828) ريالًا في حين بلغ مقدار المحمل على الحسابات مبلغ (112،871،096) ريالًا بفارق مقداره (3،977،268) ريالًا لم تقدم عنه الشركة لفريق الفحص أي مستند رغم طلبها كما أنها لم تقدم عنها مستندات عند اعتراضها، وعليه ترى المصلحة رفض اعتماد هذا الفرق كمصروف طالما لم تقدم المستندات المؤيدة له.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد الفرق البالغ (3,977,268) ريالًا المدرج تحت بند المشتريات باعتباره مصروفًا متنوعًا متكبدًا من قبل الشركة بشأن المشتريات ومؤيدًا بالمستندات، في حين تتمسك المصلحة برفض هذا المصروف لأن الشركة لم تقدم أثناء الفحص الميداني المستندات المؤيدة لهذا المصروف حيث ظهرت المشتريات بمبلغ (108,983,828) ريالًا في حين بلغ المحمل على الحسابات مبلغ (112,871,096) ريالًا بفارق مقداره (3,977,268) ريالًا لم تقدم عنه الشركة أي مستندات.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيان التفصيلي للمصاريف المرفوضة الواردة ضمن بند المشتريات الخارجية ومقدارها (3,977,268) ريالًا تبين أنها تشتمل على مبلغ (1,026,480) ريالًا لقاء عماله مباشرة ومبلغ (1,509,255) ريالًا لقاء شحن جوي ومبلغ (556,577) لقاء تكاليف شحن ومجموعها يبلغ (3,091,312) ريالًا وهذا المبلغ يمثل 75% تقريبًا من المشتريات المرفوضة، وحيث إن هذه المصروفات كما هو واضح من طبيعتها مرتبطة بالمشتريات الخارجية، وبما أن المكلف قدم المستندات المؤيدة لها واقتنعت اللجنة بها فإنها ترى قبولها ضمن المصروفات جائزة الحسم، أما بالنسبة للمصاريف الأخرى فقد اتضح للجنة أنها تتمثل في مكافآت الموظفين وبدل النقل والسكن والتأمينات الاجتماعية وأتعاب تدقيق حسابات و أتعاب قانونية ومصاريف هاتف وفاكس فترى اللجنة أن تصنيف المكلف لهذه المصروفات ضمن بند المشتريات قد جانبه الصواب ولكن هذا التصنيف الخاطئ لا يعد سببًا لرفض هذه المصروفات مادام أن المكلف قدم المستندات المؤيدة حسب ما يتطلبه النظام، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف بقبول هذه المصروفات ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: ضريبة الاستقطاع على شركة (ز) لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/8) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن ضريبة الاستقطاع على شركة (ز).

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المبالغ المدفوعة لشركة (ز) تتعلق بالأعمال المنفذة المتعلقة بمشاريع برنامج (ب) وهي معفاة من الضريبة بموجب الإعفاء الضريبي الممنوح بموجب برنامج (ب) لجميع شركات المقاولة من الباطن الأجنبية العاملة في هذا البرنامج هذا من جانب ومن جانب آخر في حال تم إقرار خضوع هذه المبالغ للضريبة فإن نسبة الضريبة التي تخضع لها هي 5% وليس 15% باعتبارها خدمات فنية واستشارية، وذكر أن شركة (أ) هي شركة (هـ) وأنه طبقًا لبرنامج (ب) طلبت ... من شركة (هـ) التعاقد مع شركة (أ) لتقديم بعض خدمات الصيانة المتعلقة ...في عدة مواقع داخل المملكة العربية السعودية، وكجزء من التزامها، طلبت شركة (أ) من شركة (ز) تقديم هذه الخدمات، وهي شركة مقاولة من الباطن أجنبية وذلك لأنها تمتلك الخبرة والتقنية اللازمتين لتنفيذ ما طلبته منها شركة (أ) بموجب العقد المنفذ في إطار برنامج (ب) وبما أن الأعمال المنفذة المتعلقة بالمشاريع بموجب برنامج (ب) معفاة من الضريبة، لم تقم شركة (أ) باستقطاع الضريبة عن المدفوعات التي تمت إلى شركة (ز) وذكر المكلف أن الإعفاء الضريبي منح للأعمال المنفذة بموجب برنامج (ب) وأن نطاق هذا البرنامج يشمل جميع المقاولين من الباطن الأجانب، وذكر أن المصلحة فرضت ضريبة استقطاع وتجاهلت الاستثناء الضريبي الممنوح للأعمال المنفذة بموجب برنامج (ب) بحجة أن المصلحة لا تعترف بهذا الاستثناء، وذكر أن المصلحة ذكرت في وجهة نظرها بأنها فرضت ضريبة استقطاع بواقع 15% على عمليات التشغيل والصيانة طبقا للمادة (68) من النظام

الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وطبقًا لما سبق يرى المكلف أن الإعفاء الضريبي الممنوح بموجب برنامج (ب) يشمل جميع شركات المقاولة من الباطن الأجنبية التي تقوم بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ب) وأورد المكلف الفقرات ذات الصلة من الخطابات والتي تنص صراحة على منح إعفاء ضريبي لشركات المقاولة من الباطن الأجنبية التي تقوم بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ب) وهي:-

أ. خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (595/12/3/4-1) بتاريخ 1406/6/8هـ الموافق (1986/2/16م).

"علمًا بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، ومن ثم وطبقا للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن شركة (ج) والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

ب. خطاب رقم (543/12/3/4) بتاريخ 1407/9/12هـ الموافق (19 مايو 1987م) من... الموجه إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل.

"أما موضوع الربط الضريبي للشركة فإن الحكومة السعودية لم تشمل ضمن تكاليف مذكرة التفاهم أية ضرائب على دخل الشركة البريطانية ...والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تصل معها لتنفيذ متطلبات المشروع حيث أعفيت هذه الشركات من هذا النوع من الضرائب وذلك بموجب خطاب سمو النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (595/12/3/4-3) بتاريخ 1406/6/8هـ والمبني على الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ القاضية بمعاملتهم نفس المعاملة التي تعامل بها الحكومة الأمريكية والشركات المرتبطة بها ..." وذكر أن شركة (ز) كونها شركة أجنبية تعمل مع شركة (ج) وينطبق عليها الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المتحققة من العقود المنفذة بموجب برنامج (ب) وحيث إن الخطابات أعلاه نصت بوضوح على إعفاء الدخل المتحقق من العقود المنفذة ضمن إطار برنامج (ب) من ضريبة الدخل، فإنه ليس هناك ضرورة لإعفاء ضريبي خاص باسم شركة (ز) وحيث إن الأرباح مثار الاستئناف قد تم إعفاؤها من الضريبة بموجب أمر سامي طبقا للخطابات المشار اليها أعلاه، فإن المصلحة ليس لديها حجة أو مبرر لإلغاء الاستثناء الضريبي الممنوح بموجب الأمر السامي، كما أن المصلحة ليست هي الجهة المخولة نظاما لإلغاء الاستثناء الضريبي الممنوح للجهات المنفذة للعقود بموجب برنامج (ب) ...تحت أي ذريعة كانت، وإذا رأت اللجنة أو المصلحة ضرورة تقديم المزيد من المعلومات بشأن الإعفاء الضريبي الخاص ببرنامج (ب) فإنه بالإمكان مخاطبة الجهات الحكومية ذات الاختصاص وهي... وهي الجهة التي منحت الإعفاء الضريبي للجهات المنفذة لبرنامج (ب) وبناء عليه وعلي ضوء الخطابات الذكورة أعلاه بشأن الإعفاء الضريبي الممنوح للأرباح المحققة من خلال المقاولين من الباطن والشركات الأجنبية التي تقوم بتنفيذ عقود بموجب برنامج (ب) في المملكة العربية السعودية (شركة (ز)) فانه يجب عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ التي دفعتها شركة (أ) إلى شركة (ز) ومع عدم الإخلال بوجهة نظر الشركة القائمة على عدم صحة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ التي دفعتها شركة (أ) إلى شركة (ز) حيث إن تلك الخدمات يشملها الإعفاء الضريبي الممنوح للشركات التي تنفذ مشاريع بموجب برنامج (ب) أفاد المكلف بأن الخدمات المقدمة طبقا للعقد المبرم بين شركة (أ) وشركة (ز) من قبل شركة (ز) هي عبارة عن خدمات استشارية وفنية حيث إنها خدمات متخصصة تم التعاقد عليها طبقا لمتطلبات ...، وطبقًا للمادة (63) من نظام ضريبة الدخل التي تنص 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 العملية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها، فإن الخدمات الفنية والاستشارية الخاضعة لضريبة الاستقطاع تخضع بنسبة 5% وليس نسبة 15% التي فرضتها المصلحة طبقا للربط بما يخالف نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وعلي ضوء الشرح أعلاه يطلب المكلف توجيه المصلحة بإلغاء فرض ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على المبالغ التي دفعتها شركة (أ) إلى شركة (ز). وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن اعتراض الشركة ينصب في طلبها عدم فرض ضريبة على الأرباح المعفاة لمشاريع (ب) وعدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ز) لضريبة الاستقطاع لأن برنامج (ب) معفي من الضريبة، وردت المصلحة على استئناف المكلف وأحالت إلى وجهة نظرها المبينة في قرار اللجنة الابتدائية وإلى الحيثيات الواردة في القرار الابتدائي التي تضمنت النص على : بخصوص مشروع (ب) وموضوع الإعفاء فقد سبق التعليق عليه في البند (2) آنفًا وهو ينطبق على ذات الفقرة ومن جهة أخرى ومن اطلاع على العقد المقدم تبين أن طبيعة عمل شركة (ز) متعددة ولا يمكن حصرها في خدمات فنية أو استشارية، وكما تبين أن طبيعة العمل هي أعمال صيانة وتشغيل وتوفير المواد الاستهلاكية والتجهيزات وتوفير التصميمات والخدمات الهندسية وتطوير تطبيق برنامج تدريب للموظفين وقد طلبنا مرفقات الفواتير الموضحة مبالغها في الكشف حيث قدم الحاضر فاتورة لكل منهما دون تقديم المرفقات التي توضح طبيعة الأعمال وقد يبرر عدم التقديم بأنه لا يوجد لدى الشركة مرفقات لهذه الفواتير وإنما يتم الدفع بموجب العقد وفي ظل غياب المستندات التي توضح طبيعة الأعمال رغم الطلب المتكرر لها فقد تم استقطاع الضريبة بنسبة 15% طبقًا للمادة (68) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ علاوة على أن هناك أعمال صيانة وتشغيل كما اشرنا أعلاه وهي تخضع في الأصل لضريبة استقطاع 15%9 ونصت حيثيات القرار الابتدائي على أن هذا البند متعلق بالخلاف حول إعفاء مشروع (ب) والشركات العاملة وحيث إن اللجنة توصلت إلى قرار في هذا الموضوع في البند رقم (4) من هذا القرار هذا من ناحية ومن ناحية أخرى اتضح أن هذه المبالغ مدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل أعمال تمت تأديتها داخل المملكة ومن ثم فهي خاضعة لضريبة الاستقطاع وفقًا للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل الجديد أما فيما يتعلق بنسبة الاستقطاع وحيث إنه لم يتبين وبصورة واضحة طبيعة الأعمال المقدمة من شركة (ز) فإن اللجنة ترى صحة إجراء المصلحة في استخدام النسبة المذكورة وقدرها 15%، هذا بالإضافة إلى أن النظام الضريبي الجديد المطبق من بداية عام 2005م لم يستثني أحد من الخضوع لضريبة الدخل أو من ضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه فإنه لا يوجد نص بإعفاء أحد من الضريبة، وكذلك الحال بالنسبة للمطبق في النظام الضريبي القديم.

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 استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ز) لعام 2005م بحجة أن هذه الشركة تعمل كمقاول من الباطن تحت إطار برنامج (ب) وإيراداتها محققة من هذا المشروع وبرنامج (ب) بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء وزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم 3-595/12/3/4 بتاريخ 1406/6/8هـ معفي من الضريبة، ويرى في حال تقرر إخضاع المبالغ المدفوعة لهذه الشركة لضريبة الاستقطاع فإن نسبة الضريبة التي تطبق عليها هي 5% وليس 15% كونها مدفوعة مقابل خدمات فنية واستشارية، في حين تتمسك المصلحة بعدم أحقية شركة (ز) في الإعفاء الضريبي لأنها لم تقدم المراسيم والأوامر التي تنص على أن إيراداتها المحققة من هذا البرنامج معفاة من الضريبة، ومن ثم خضوع المبالغ المدفوعة لها كونها جهة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع وبنسبة 15% على أساس أن تلك المصروفات تصنف ضمن الدفعات الأخرى التي حدد نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية نسبة الضريبة عليها بواقع 15% وذلك لأن المكلف والمستندات المقدمة من قبله لم توضح طبيعة تلك الخدمات.وبعد الدراسة يتضح أن الموضوع يتعلق بالمبلغ المدفوع لشركة (ز) خلال عام 2005م التي يرى المكلف أنها معفاة من الضريبة اعتمادًا على أن كل من يعمل تحت إطار برنامج (ب) وإيراداته محققة من هذا المشروع معفي من الضريبة، وباطلاع اللجنة إلى المستندات المقدمة تبين أن المكلف لم يقم بسداد ضريبة الاستقطاع المستحقة على مدفوعاته لشركة (ز) بحجة أنها محققة من برنامج (ب) وأنها معفاة من الضريبة بموجب الأوامر السامية المذكورة أعلاه ، وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي اعتمد عليها المكلف بخصوص تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي وتحديدًا خطاب وزارة الدفاع والطيران رقم 3/595/12/3/4 بتاريخ 1406/6/8هـ وخطاب ...رقم 453/12/3/2 بتاريخ 1407/9/21هـ ، وبرجوع اللجنة إلى الموافقة السامية رقم س/7518 بتاريخ 1406/6/7هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية وجدت أنها تنص على (أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكان..) كما قامت اللجنة بالرجوع إلى الأمر السامي رقم (2151) بتاريخ 1402/9/12هـ 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 نصوص هذين الأمرين الساميين أن الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواءً الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط ، وحيث إن شركة (أ) ذكرت بخطابها رقم (9/3080) بتاريخ 1430/1/23هـ الموجه لهذه اللجنة بأن مذكرة التفاهم الموقعة بين الحكومة السعودية وحكومة المملكة المتحدة نصت على أنه يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج (ب) كما أنها نصت على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع (ج) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج (ب) ونظرًا لكون نطاق الأعمال في برنامج (ب) كبير ومتعدد كألازمًا على مجموعة (ج) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن وأن شركة (أ) يشملها الإعفاء الضريبي الممنوح لبرنامج (ب) باعتبارها شركة تابعة لمجموعة (ج) كما أن شركة (د) المحدودة مملوكة بنسبة (100% لمجموعة (ج) ومجموعة (ج) هي المقاول الرئيس بموجب برنامج (ب) وأن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج (ب) ويشمل مجموعة (ج)والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ب) وأن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ج) معفاة من الضرائب على الأرباح المحققة بموجب برنامج (ب) وكذلك الأمر بالنسبة لمقاوليها من الباطن،

وحيث لم يثبت أن شركة (ز) مقاول من الباطن للحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة العربية السعودية المتعلقة بمشروع (ب) ... ، وإنما هي مقاول من الباطن متعاقد مع شركة (أ) وحيث إن المستندات والخطابات التي استند لها المكلف في تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي ومنها ، خطاب وزارة ... رقم 3-592/12/3/4 بتاريخ 1406/8/8هـ وخطاب ...رقم 453/12/3/ بتاريخ 1407/9/21هـ لا تعطيه الحق في ذلك الإعفاء حيث إن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية ومن ثم فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمرًا ساميًا ، وتأسيسًا على ما تقدم ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة وأن الإعفاء منها هو استثناء والاستثناء لا يجوز التوسع فيه وحيث إن الأمرين الساميين المشار إليهما آنفًا نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن ، وحيث إن شركة (ز) لم تكن متعاقدة مباشرة مع الحكومة البريطانية بل هي مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن (شركة (أ)) للمقاول الرئيس (الحكومة البريطانية) لذا فإن تلك المدفوعات لا يشملها الإعفاء من الضريبة بموجب الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7هـ مما يتعين معه خضوع جميع المبالغ المدفوعة لشركة (ز) لضريبة الاستقطاع، ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم (2444/م ب) بتاريخ 1431/3/13هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على:

"أولًا: 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 الطبيعة أو الاعتبارية الذي يتعاقد مع مقاول الباطن لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

ثانيًا: في شأن تحديد الجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية:

إن من يشمله الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بأمر من هذا المقام وفقًا لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولًا).

ثالثًا: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولًا رئيسًا:

أن الحكومة الأجنبية تعد هي المقاول الرئيس متى أبرمت عقدًا مع جهة حكومية في المملكة سواءً أنفذته عن طريقها مباشرة، أم تعاقدت مع مقاول آخر لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه، ويعد هذا المقاول في هذه الحالة مقاولًا من الباطن للحكومة الأجنبية".

ومما يؤكد عدم أحقية شركة (ز) في الإعفاء الضريبي نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15م ولائحته التنفيذية الصادرة بخطاب وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ حيث لم ينص فيها على أي إعفاءات ضريبية باستثناء الإعفاء الذي نصت عليه المادة (10) من نظام ضريبة الدخل الذي قضى بإعفاء المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة، والكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط.

وبناءً على ما تقدم فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء المبالغ المدفوعة لشركة (ز) من الضريبة، وتأييد المصلحة في ربطها على المكلف بإخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ز) للضريبة لعام 2005م. وفيما يخص نسبة الضريبة التي يتم حسابها وهل هي 5% على اعتبار أن الخدمات المقدمة عبارة عن خدمات فنية واستشارية، أم أنها 15% باعتبارها تصنف ضمن أي دفعات أخرى.

وبرجوع اللجنة إلى الاتفاقية الموقعة بتاريخ 2004/11/30م بين شركة (أ) وشركة (ز) في تبين أن الخدمات التي تقدم من قبل شركة (ز) بموجب هذه الاتفاقية هي خدمات ذات طبيعة فنية واستشارية ولذلك ترى اللجنة حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ز) خلال عام 2005م بنسبة 5%، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء المبالغ المدفوعة لشركة (ز) من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، وتأييد المكلف في طلبه حساب الضريبة على المبالغ المدفوعة لشركة (ز) بنسبة 5% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/10) بتأييد وجهة نظر الشركة بشأن غرامات تأخير السداد لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي وضريبة الاستقطاع نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر كما هو مبين عند عرض وجهة النظر في البنود السابقة ولم ينتج بسبب عدم الالتزام بالأنظمة الضريبية ومن ثم يجب عدم فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة التي احتسبتها المصلحة على البنود أعلاه.

وذكر المكلف أنه قدم الإقرارات الضريبية عن جميع السنوات المعترض عليها خلال المواعيد النظامية المحددة لذلك وسدد الالتزامات الضريبية المستحقة عليه، ولم تبد المصلحة أو اللجنة الابتدائية أي ملاحظات تدل على أن الشركة لم تتقيد بنظام ضريبة الدخل.

وذكر أن المصلحة عند إجراء الربط فرضت غرامة تأخير بواقع 25% على الالتزام الضريبي الإضافي الناتج عن الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف بشأن البنود المعترض عليها للسنوات 2003م إلى 2005م، علاوة على ذلك ذكرت المصلحة أن هناك غرامة تأخير بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير من تاريخ استحقاق الضريبة حتى تاريخ السداد، ومع عدم الإخلال بوجهة نظر الشركة وذلك بشأن عدم وجوب فرض ضريبة إضافية في ظل وجود إعفاء ضريبي صريح بشأن العقود المنفذة بموجب برنامج (ب) تعترض الشركة على فرض غرامة التأخير وذلك لأن الشركة سددت جميع التزاماتها الضريبية طبقا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، كما تعترض الشركة على غرامة التأخير المفروضة على الالتزامات الضريبية الإضافية الناتجة عن

الاختلاف الفني في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، حيث سددت الشركة التزاماتها الضريبية طبقا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وذكر أن الشركة لا توافق على فرض غرامة التأخير بواقع 25% على الالتزام الضريبي الإضافي لسنة 2003م وبواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بشأن الضريبة غير المسددة التي نشأت بسبب الاختلاف الفني، وذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي وضريبة الاستقطاع نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر كما هو مبين في البنود أعلاه ولم ينتج عن عدم التزام شركة (أ) بالأنظمة الضريبية خلال السنوات المذكورة، كما أن تعميم المصلحة رقم (3) لسنة 1379هـ، فيما يتعلق بالغرامة المفروضة عن عامي 2003م و 2004م ينص على الآتي:-

"ويكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانوني لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ... وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف، إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

وطبقًا للأنظمة الضريبية وما دأبت عليه اللجان الابتدائية والاستئنافية في السنوات السابقة من خلال القضايا الصادرة منها في العديد من القضايا فإن الشروط التي تستوجب عدم فرض غرامة التأخير تتمثل في الآتي: -

- وجود خلاف فني أو اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.
- تصرف المكلف بحسن نية.

حتى وإن أساء المكلف تفسير النظام، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير يمكن إذا ما تصرف بحسن نية.

وبناءً على نفس الأسس يجب عدم فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية وكذلك عدم فرض ضريبة استقطاع بسبب الاختلاف في وجهات النظر ليس فقط بخصوص السنوات 2003م و2004 ولكن كذلك بشأن سنة 2005م، حيث إن المبدأ الأساسي لفرض الضريبة لم يتغير مع وضع النظام الضريبي الجديد موضع التنفيذ والذي ينطبق بطبيعة الحال على سنة 2005م وعلى ضوء الحقائق أعلاه يجب عدم فرض غرامة تأخير ومن ثم يطلب المكلف إلغاء غرامة التأخير المفروضة عليه.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت التأكيد على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على (نتفق مع الشركة من حيث توقيت الغرامة، فمن المفترض حساب غرامة التأخير بواقع 25% من فرق الضريبة المستحقة طبقًا للفقرتين (3،2) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية عندما يصبح فرق الضريبة نهائي كما حددته الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة، وعليه سوف يتم استبعاد الغرامة المذكورة من الربط في الوقت الحالي وسيتم المطالبة بها بعد تعديل الربط عندما تصبح فروق الضريبة نهائية).

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 حساب غرامة على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديلات المصلحة وكذلك عدم حساب غرامة تأخير السداد بحجة أن الالتزام الضريبي وضريبة الاستقطاع ناتجة بسبب الاختلاف في وجهات النظر ولم تنتج عن عدم الالتزام بالنظام، والمصلحة أفادت بأنها تتفق مع المكلف من حيث توقيت الغرامة، ولذلك أبدت موافقتها على استبعاد الغرامة المذكورة من الربط في الوقت الحالي و ستقوم بالمطالبة بها عندما يصبح فرق الضريبة نهائي وذلك تطبقًا للفقرتين (3،2) من المادة (67) والفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبرجوع اللجنة إلى الربط الضريبي لعام 2005م تبين أن غرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة بموجب الربط تبلغ (1،361،128) ريالًا بواقع 25% من فرق الضريبة الواردة بالربط ومقدارها (5،444،511) ريالًا الناتجة عن تعديلات أجرتها المصلحة على صافي أرباح عام 2005م وباطلاع اللجنة على المذكرة التي رفعتها المصلحة للجنة الابتدائية والتي توضح وجهة نظر المصلحة ووجهة نظر المكلف تبين أن المكلف يعترض على غرامة التأخير التي تم حسابها بموجب ربط عام 2005م ومقدارها (1،361،128) ريالًا بحجة أنها نشأت عن بنود عدلت بها المصلحة الوعاء ويرى أن غرامة التأخير تستحق بواقع 1% شهريًا من نهاية الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي وحتى تاريخ الربط أو السداد والمصلحة أبدت موافقتها على ما ذكره المكلف من حيث توقيت الغرامة وأفادت بأنها ستقوم باستبعاد الغرامة المذكورة من الربط في الوقت الحالي وأنها ستطالب بها بعد تعديل الربط عند ما تصبح فروق الضريبة نهائية.

وبرجوع اللجنة إلى منطوق وحيثيات القرار الابتدائي فيما يخص بند غرامة التأخير تبين أنها تنص على (أنه بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين والرجوع إلى المادة (76) الفقرة (ج) والمادة (77) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل تبين أن الغرامة المتوجبة على فرق الضريبة لعام 2005م هي 1% من الضريبة المتوجبة بشكل نهائي عن كل 30 يوم تأخير تحسب من الموعد النظامي لسداد الضريبة إلى حين تاريخ السداد مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف) وبما يتضح معه أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير بمبلغ (1،361،128) ريالًا بواقع 25% من الضريبة الواردة في الربط والمصلحة لم تستأنف هذا القرار، وأن الطرفين متفقان على أن الغرامة تستحق بواقع 1% شهريا من نهاية الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي وحتى تاريخ الربط أو السداد.

وبناء عليه ترى اللجنة أن الخلاف بين الطرفين منتهي لعدم استئناف المصلحة قرار اللجنة الابتدائية فيما قضى به من تأييد المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير بمبلغ (1،361،128) ريالًا بواقع 25% من الضريبة الواردة في الربط، واتفاقهما على أن الغرامة تستحق بواقع 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير من نهاية الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي وحتى تاريخ السداد على ألا تزيد الغرامة عن 25% من الضريبة المستحقة حتى لا يضار المكلف من اعتراضه واستئنافه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى رقم (19) لعام 1429هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ب) ... من الضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع إيرادات وأرباح المكلف من مشروع (ب) للضريبة لعام 2005م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
2. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول مصاريف التسويق ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
3. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
4. تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول المشتريات البالغة (3،977،268) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
5. رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء المبالغ المدفوعة لشركة (ز) بي في خلال عام 2005م من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
6. تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب الضريبة على المبالغ المدفوعة لشركة (ز) بنسبة 5% وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
7. تأييد المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير البالغة (1،361،128) ريالًا وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
8. انتهاء الخلاف باتفاق الطرفين على حساب الغرامة بواقع 1% لكل ثلاثين يوم تأخير بدءًا من نهاية الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي وحتى تاريخ السداد على ألا تزيد الغرامة عن 25% من الضريبة المستحقة وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

رقم القرار: 1235
سنة القرار: 1434

المفتاح أرض / أصول – الزكاة.

الموضوع أرض / أصول عروض تجارة.

المبدأ

قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

يشترط لحسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي إثبات ملكيتها، وتقديم المنشاة للأسباب المقنعة التي حالت دون نقل ملكية تلك الأصول يجيز حسم قيمة تلك الأصول من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/2/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (38) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين المنتهيتين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ.**وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/4/26هـ 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 الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (38) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (2/193/ص ج) بتاريخ 1430/11/5هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (349) بتاريخ 1430/11/29هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (س) برقم ... بتاريخ

1430/11/23هـ بمبلغ (6،321،957) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الأراضي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في عدم حسم قيمة الأراضي البالغة (3،500،000) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن فتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ نصت على أن "ما تشتريه الشركة من العقارات والسيارات وما في حكمها لغرض استخدامها وليس لغرض الاتجار فيه لا تجب فيه الزكاة ويستوي في ذلك ما نقلت ملكيته وما لم تنقل إذ لا أثر لذلك في ثبوت الملك" مما يؤكد على حسم الأصول الثابتة المشتراة حتى في حال عدم نقل ملكيتها حيث أن نقل الملكية ليس له أثر في ثبوت الملك ، وقد تم قيد قيمة هذه الأرض التي رفضت المصلحة حسمها من وعاء الزكاة في حساب جاري الشركاء والذي قامت المصلحة بإدراجه في وعاء الزكاة ، وفي حال أصرت المصلحة على عدم حسم قيمة الأرض المذكورة من وعاء الزكاة فإنه يتوجب استبعاد ما يقابلها في حساب جاري الشركاء من وعاء الزكاة ، وذكر المكلف أن تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ أشار ضمن الاستثناء (ب) في البند (18) المتعلق بأسلوب حسم قيمة الأراضي من وعاء الزكاة على حسم قيمة الأراضي المسجلة باسم أحد الشركاء من الوعاء الزكوي إذا كان الرصيد الدائن للشريك صاحب الأرض المسجلة باسمه يغطي كامل قيمتها، وبناء عليه يطلب المكلف حسم قيمة الأرض من وعائه الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لم يتم حسم الأرض البالغ قيمتها (3،500،000،00) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لأنها ليست باسمه وفقًا للأمر الوزاري رقم (2752/17) بتاريخ 1401/7/29هـ والذي ينص على أن الأراضي التي تكون مسجلة باسم أحد الشركاء لا تعد من أصول الشركة ولا تحسم من وعاء زكاتها ولو قيدت ضمن أصولها دفتريًا، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (718) لعام 1428هـ.

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 قيمة الأرض التي لم تنقل ملكيتها والبالغة (3،500،000) ريال من وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ بحجة أن نقل الملكية ليس له أثر في ثبوت الملك طبقًا للفتوى رقم (22644) لعام 1424هـ، كما أنه قيد قيمة الأرض في حساب جاري الشركاء، في حين ترى المصلحة عدم حسم قيمة الأرض من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنها ليست باسمه استنادًا للقرار الوزاري رقم (2752/17) لعام 1401هـ.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع تبين لها أن قيمة الأراضي الظاهرة ضمن الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي التي لم تحسمها المصلحة من الوعاء الزكوي للمكلف يقابلها في الجانب الآخر من قائمة المركز المالي كمصدر تمويل الحساب الجاري الدائن للشركاء وهذا البند (جاري الشركاء الدائن) أدرج ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة مع حقوق الملكية والأرصدة الدائنة الأخرى، حيث أن الوعاء الزكوي لا يمكن أن يفرد لعنصر من عناصر القوائم المالية لوحده وإنما تؤخذ القوائم المالية كوحدة واحدة عند حساب الوعاء الزكوي، وبما أن قيام المصلحة بإضافة الحساب الجاري الدائن للشركاء كعنصر من عناصر الوعاء الزكوي دون حسم ما يقابله من أصول (أراضي) يُعد إفرادا لعنصر من عناصر القوائم المالية مما لا يتحقق معه الحساب العادل للوعاء الزكوي، ومما يؤيد ذلك أن قيد اليومية الذي قدمه المكلف والمؤرخ في 1410/9/16هـ يثبت قياس وتسجيل الأصول في سجلات الشركة كطرف مدين مقابل حسابات الشركاء كطرف دائن، عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم قيمة الأرض التي لم تنقل ملكيتها والبالغة (3،500،000) ريال من وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في عدم حسم قيمة الاستثمارات البالغة (11،792،572) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه الاستثمارات طويلة الأجل احتفظت بها الشركة لأعوام طويلة ومن ثم فهي عروض قنية واجبة الحسم من وعاء الزكاة ، علمًا بأن المصلحة قبلت حسمها من وعاء الزكاة في الأعوام السابقة ، كما أنه تم تمويل شراء هذه الاستثمارات من حقوق الملكية ، وقد قامت المصلحة بإدراج جاري شركاء أعلى من الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية المدققة دون السماح بخصم رصيد الاستثمارات مما لا يحقق العدالة الشرعية لفريضة الزكاة ، وطبقًا للشروط الشرعية للزكاة فإن العرض لا يصير للتجارة إلا بشرطين أحدهما أن يملكه بالفعل باختياره كالشراء وهذا (متحقق في حالة الشركة) والثاني أن ينوي حال تملكه أنه للتجارة وهذا (غير متحقق في حالة الشركة) فإن لم تتوفر لديه نية المتاجرة عند الحصول على العرض لا يصير من عروض التجارة ولو توفرت لديه النية بعد ذلك لأن ما لا تتعلق به الزكاة من أصله لا يصير محلًا لها بمجرد النية ولأن الأصل في العروض القنية فلا تنتقل عنه بمجرد النية فلا يكفي في التجارة أحد الشرطين دون الآخر ، فلا يكتفي بالنية وحدها والرغبة في الربح

دون ممارسة التجارة بالفعل ولا يكتفي بالممارسة بغير النية والعقد ، وعليه فإن هذه الاستثمارات تعتبر عروض قنية واجبة الحسم من وعاء الزكاة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لم يتم حسم ما قيمته (11،792،572،00) ريالًا من استثمارات أسهم مصرف ... (مصرف ...سابقًا) وذلك لعدم تقديم المستندات المؤيدة لهذه الاستثمارات حتى يمكن الوقوف على طبيعتها لتحديد ما إذا كانت عروض تجارة فلا تحسم من الوعاء الزكوي أو كانت في عروض قنية أو تم تزكيتها في الجهة المستثمر فيها فتحسم من الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمارات البالغة (11،792،572) ريالًا من وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ بحجة أنها عروض قنية تم تمويلها من حقوق الملكية، كما قبلت المصلحة حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام السابقة، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي لعدم تقديم المستندات المؤيدة لها ومن ثم عدم معرفة إذا كانت عروض تجارة أو قنية.

وبعد الدراسة ترى 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) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة بيان تفصيلي بالاستثمارات يوضح طبيعتها وقيمتها بتاريخ تملكها والحركة التي طرأت عليها خلال عامي الاستئناف وقرار مجلس الإدارة أو صاحب الصلاحية بالاستثمار فطلب مهلة (30) يومًا لتقديم تلك المستندات. وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مما تعذر معه على اللجنة التحقق من توافر شرطي القنية المشار إليهما أعلاه وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته البالغة (11،792،572) ريالًا من الوعاء الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: البنوك الدائنة.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه عدم إضافة رصيد البنوك الدائنة للوعاء الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف المؤرخة في 1425/11/14هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند الرابع: الاعتمادات المستندية.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه إضافة رصيد الاعتمادات المستندية أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل للوعاء الزكوي للعام المنتهي في 1422/6/29هـ.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف المؤرخة في 1425/11/14هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند الخامس: جاري الشركاء.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه إضافة رصيد الحساب الجاري أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل للوعاء الزكوي للعام المنتهي في 1423/6/29هـ.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف المؤرخة في 1425/11/14هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند السادس: مصاريف الهدايا.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه اعتماد مصاريف الهدايا للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف المؤرخة في 1425/11/14هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند السابع: مصاريف العينات.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف في طلبه اعتماد مصاريف العينات للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف المؤرخة في 1425/11/14هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند الثامن: الأمانات.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه عدم إضافة رصيد الأمانات للوعاء الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف المؤرخة في 1425/11/14هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (38) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم قيمة الأرض التي لم تنقل ملكيتها والبالغة (3،500،000) ريالًا من وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته البالغة (11،792،572) ريالًا من الوعاء الزكوي للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص البنوك الدائنة للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
4. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص الاعتمادات المستندية للعام المنتهي في 1422/6/29هـ وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
5. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص جاري الشركاء للعام المنتهي في 1423/6/29هـ وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
6. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص مصاريف الهدايا للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
7. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص مصاريف العينات للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

8. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص الأمانات للعامين المنتهيين في 1422/6/29هـ و 1423/6/29هـ وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1237
سنة القرار: 1434

المفتاح
ديون / رصيد /قروض – الزكاة.

الموضوع
ديون أطراف ذات علاقة / ديون معدومة / رصيد جاري دائن / قروض طويلة الاجل.

المبدأ

- يحتسب رصيد الحساب الجاري الدائن ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة، إذا حال عليه الحول، ويعتد برصيد أول العام أو آخره أيهما أقل.
- الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.
- يشترط لإعدام الدين وحسمه من الوعاء الزكوي بذل الجهد اللازم واتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر السداد.

نص القرار

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

في يوم الاثنين الموافق 1434/2/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (15) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2002م.وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/4/19هـ 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 الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (15) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (141/8191/500) بتاريخ 1430/11/9هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (358) بتاريخ 1430/12/18هـ وهو اليوم التالي لإجازة عيد الأضحى، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (س) برقم ... بمبلغ (785،354) ريالًا لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الديون المعدومة

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة الديون المعدومة إلى وعاء الزكاة استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن طبيعة عمل الشركة هو إنتاج وبيع ....، ومن ثم لديها آلاف العملاء المنتشرين في مختلف أنحاء المملكة وبين هؤلاء العملاء الكثير من صغار المحلات والبقالات الموزعة في مختلف المناطق وفي الواقع العملي فإن لمنتجاتها مدة صلاحية معينة مما يستوجب لاحقًا تعديلات على أرصدة حسابات العملاء وكذلك لكثرة عملاء الشركة مما يتعذر في بعض الأحيان استلام النقدية المستحقة بالكامل مقابل مبيعات الشركة لأسباب عديدة منها مثلًا إقفال بعض المحلات الصغيرة أو اختلاف في التسويات الصغيرة... الخ، وحيث إن الديون المتعثرة تتكون من كثير من المبالغ الصغيرة بالمقارنة مع عدد العملاء، لذا فإنه ليس من المعقول إقامة دعاوى قضائية على العملاء بشأن مبالغ صغيرة متعثرة لم يتم تحصيلها الأمر الذي يتطلب من إدارة الشركة شطب هذه المبالغ، كما أن رفع دعاوى قضائية على كل من لم يدفع المستحق عليه سوف يؤدي إلى إهدار وقت الشركة ومالها وعدم تحقيق الهدف من إنشائها لذا فإن من حق الشركة إعدام هذا الدين والتركيز على قنوات أخرى لتحقيق الربحية ، كما أن إجراءات جباية الزكاة لا تفرض زكاة شرعية على الديون التي يتأكد عدم تسديدها.

وأضاف المكلف أن ما ورد في وجهة نظر المصلحة من أنها قامت بإضافة الديون المعدومة للوعاء الزكوي في عام 2001م ومن ثم يجب أن تقبله الشركة في عام 2002م فيرد عليه بأن هذا المنطق يخالف مبدأ سنوية الربط ، كما أن المصلحة تشترط مرور عام على الديون لاعتبارها ديون معدومة لقبولها من الناحية الزكوية علمًا بأن هذه الديون مضى عليها سنين طويلة ومن ثم فإن المصلحة قد تعسفت في استحقاق الحق طالبة دعاوى لتحصيل مبالغ لا يزيد أعلاها عن (3،000) ريالًا وذلك مخالفًا لأصول المعاملات المالية بين الأطراف ، وقد ذكرت لجنة الاعتراض الابتدائية أنه "لا يوجد إجراءات رسمية من الجهات الرسمية تؤكد

الإجراءات التي اتخذها المكلف" ولم تحدد اللجنة من هي الجهات الرسمية المنوه عنها في هذه العبارة على الرغم من أن الشركة أكدت أنها لم تقم دعاوى لتحصيل هذه الديون ، وحيث إن تكلفة التعاقد مع محصلين تكون أعلى بكثير من المبالغ المطلوبة على العملاء، وحيث إن الشركة ذات مسؤولية محدودة ومن الشركات العائلية التي يديرها ملاكها ، لذا فإن توقيع رئيس مجلس الإدارة وهو أحد مالكي الشركة يقوم مقام قرار يصدر من مجلس المديرين ، كما أن عدم تحصيل الديون أمر شائع ومن ثم يجب معرفة طبيعة نشاط الشركة وكيانها القانوني ومن ثم تقرير ما هي أهمية هذه المبالغ، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف اعتماد الديون المعدومة .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد الاطلاع على المستندات المقدمة من قبل الشركة والتي من شأنها إثبات نظامية إعدام الديون المعدومة تبين عدم كفاية المستندات حيث إنها عبارة عن قرار من رئيس مجلس الإدارة بإعدام هذه الديون وعدم وجود أي مطالبات أو دعاوى قضائية، إضافة إلى ذلك تم إضافة الديون المعدومة إلى نتيجة الحسابات عند الربط للعام 2001م ولم يتقدم المكلف باعتراض على هذه المعالجة، كما لم يثبت للمصلحة أن الشركة اتخذت أي إجراءات حيال تحصيل تلك الديون مما يثبت معه عدم جديتها، وأما ما يدفع به المكلف من أن كثرة هؤلاء العملاء وصغر المبالغ المستحقة عليهم تفرض على الشركة عدم السعي في المطالبة بحقوقها فهذا غير صحيح حيث إن طبيعة نشاط الشركة يفرض عليها وجود آلية لتحصيل تلك الديون وإجراءات للمطالبة بها لأنها مصدر إيراداتها الرئيس، وبناء على ما تقدم فإن المصلحة تتمسك بوجهة نظرها وترى سلامة إجرائها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد الديون المعدومة لعام 2002م بحجة أن هذه الديون تمثل مبالغ صغيرة مستحقة على آلاف العملاء، كما أن عدم تحصيل الديون أمر شائع في مثل نشاط الشركة، ويرى المكلف أنه لم يقم برفع دعاوى قضائية لعدم جدواها، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد هذه الديون لعدم تقديم المستندات المؤيدة، كما لم يتخذ المكلف أي إجراءات لتحصيل هذه الديون.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على ما قدمه المكلف من بيانات وإيضاحات بما فيها القوائم المالية وقرار المدير التنفيذي للشركة بإعدام هذه الديون تبين أن نشاط الشركة يتمثل في إنتاج ...، كما تبين أن مبيعات المكلف للعام 2002م تبلغ (270،094،486) ريالًا، وأن الديون المعدومة التي يطالب المكلف باعتمادها تبلغ (951،397) ريالًا وتتكون من مبالغ غير ذات أهمية نسبية مقارنة بمبيعات المكلف مما قد يعني عدم جدوى تحصيلها، وبناءً عليه ترى اللجنة أن هذه الديون تُعد من المصاريف جائزة الحسم أسوة بالأنشطة الاقتصادية المماثلة ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة لعام 2002م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: السلف.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في عدم حسم سلف لتكاليف تكبدت على مشروع (ب) من وعاء الزكاة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن ما تطالب الشركة بحسمه من الوعاء الزكوي ليست أموالًا أو قرضًا بل هو حساب مدين حُمل على المصنع لاستخدامه في إنشائه ومن ثم ليس رصيدًا دائنًا لدى الشركة بحيث يترتب شموله الوعاء الزكوي للشركة بل نقدًا فعليًا حولته الشركة إلى المصنع وقيدته كحساب مدين ومن ثم لا يجوز نظامًا إضافة مبالغ مستثمرة في مشاريع (شأنها شأن أعمال تحت التصفية) إلى الوعاء الزكوي كما جاء في الربط بل يتوجب حسم هذا الاستثمار من الوعاء الزكوي، ولا حجة هنا لمبدأ حولان الحول لأن الأمر يتعلق بمبالغ مستثمرة طويلة الأجل في مشاريع إنشائية شأنها شأن الموجودات الثابتة التي يقبل حسمها من الوعاء الزكوي، كما أنه يتوجب على المصنع حال تأسيسه وإصدار قوائم مالية إضافة مبلغ "سلفة من شريك" إلى وعائه الزكوي ولا يجب إخضاع هذا المبالغ إلا حين يحول الحول على المصنع وليس الشركة ولم يكن هذا الحال حيث لم يتم تأسيس المصنع بعد في عام 2002م، وحيث إن مبلغ السلفة المقدمة بمبلغ (17،500،000) ريالًا إلى (د) قد خرج من ذمة الشركة وسوف يدخل ضمن الوعاء الزكوي للمصنع ومن ثم فإن عدم حسمه يعني خضوعه للزكاة مرتين مما يعد مخالفًا لإجراءات جباية الزكاة ، وعليه يطلب المكلف حسم السلف المقدمة للمصنع من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1431/4/19هـ ورد فيها أن (د) صدر له سجل تجاري مستقل عن الشركة كمشروع فردي باسم مؤسسة (ج) برقم ...وليس استثمار من الشركة في شركات أخرى ومن ثم ليس له علاقة بالشركة وبأصولها، والمبلغ ورد تحت مسمى سلف لمشروع... أي قرض لشريك ومن ثم لا يتم حسمه طبقًا للفتوى رقم (2/3077) في 1426/11/8هـ التي نصت على "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، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها بعدم حسم تلك المبالغ لما تم بيانه وما جاء في حيثيات القرار الابتدائي.

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 السلف المقدمة لطرف ذي علاقة (المصنع (د)) من وعائه الزكوي لعام 2002م بحجة أنها خرجت من ذمة الشركة وسوف تدخل في الوعاء الزكوي للمصنع ومن ثم فإن عدم حسمها يعني خضوعها للزكاة مرتين، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من وعاء المكلف الزكوي بحجة أنه ليس استثمارا وإنما قرضًا لشريك لا يحسم من الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (2/3077) لعام 1426هـ.وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2002م تبين أن الإيضاح رقم (10) ينص على (تمثل سلف لتكاليف تكبدت على مشروع مطلوب من المصنع (د) طرف ذي علاقة ـ لمصاريف رأسمالية تكبدت نيابة عنه، سوف يتم استرداد السلف عندما يتم صرف قرض الصندوق إلى الطرف ذي العلاقة) وحيث إن الموجودات المتداولة في طبيعتها تخضع للزكاة باعتبارها عرضًا من عروض التجارة كالنقدية والبضاعة التي لا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي بغض النظر عما إذا كان المدين طرفًا ذا علاقة أو غيره وذلك لأن الذمة المالية للشركة مستقلة عن الذمة المالية للأطراف ذوي علاقة، وحيث إن هذه الذمم مضمونة وليست على مماطل أو معسر وإنما هي ديون قابلة للتحصيل، وحيث إن السلف لا تعد استثمارا ولا تتوفر

فيها شرطي استثمارات القنية، وإنما هي أداة تمويلية بين أطراف ذوي علاقة، لذا فإنها من حيث الجوهر تمثل حسابات جارية مدينة لدى المكلف ويقابلها حسابات جارية دائنة لدى طرف ذي علاقة ومن ثم تدخل في حساب الوعاء الزكوي مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم السلف المقدمة لطرف ذي علاقة من وعائه الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: قروض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة قروض طويلة وقصيرة الأجل إلى وعاء الزكاة استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة أضافت إلى وعائها الزكوي القروض طويلة الأجل بمقدار (159،114،210) ريالًا بينما أضافت المصلحة إلى الوعاء الزكوي مبلغ (170،442،787) ريالًا والفرق ومقداره (11،328،577) ريالًا يمثل جزء من القرض المقدم إلى مصنع (د) بمقدار (4،000،000) ريالًا والذي خرج من ذمة الشركة ومن ثم لا تتوجب فيه الزكاة والقروض المتجددة المستخدمة لتمويل رأس المال العامل بمقدار (7،328،577) ريالًا والتي لا يتوفر فيها شرط تمام الملك طبقا للقرار الوزاري رقم (1103/3) لعام 1407هـ حيث لم تستخدم لتمويل موجودات ثابتة أو تكاليف رأسمالية ومن ثم لا تتوجب فيها الزكاة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بالرجوع إلى الإيضاحات رقم (6-7) من إيضاحات القوائم المالية يلاحظ أن هناك قروضًا قصيرة وطويلة الأجل استخدم بعضها لتمويل أصول ثابتة، وكذلك استخدم البعض الآخر في تمويل رأس المال العامل، وبالنسبة لمبلغ القرض المختلف عليه بين المصلحة والمكلف يلاحظ أن مبلغ (4،000،000) ريال تم منحه إلى (د) (والذي لم يحل عليه الحول لدى المصنع) لذا يضاف للوعاء الزكوي، وأما مبلغ (7،328،577) ريالًا فقد حال عليه الحول لذا يخضع للزكاة وفقًا

للفتوى الشرعية الصادرة عن اللجنة الدائمة للبحوث والإفتاء برقم (22665) في 1424/4/15هـ، واستقر قضاء اللجان الابتدائية الاستئنافية على إضافة القروض بالكامل إلى الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القرض المستخدم في تمويل رأس المال العامل إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م البالغ (7،328،577) ريالًا بحجة عدم توفر شرط تمام الملك ، وطلب المكلف عدم إضافة القرض الممنوح لـ (د) البالغ (4،000،000) ريال إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م بحجة خروجه من ذمة الشركة، في حين ترى المصلحة إضافة القرض المستخدم في تمويل رأس المال العامل للوعاء الزكوي للمكلف استنادا للفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ، وإضافة القرض الذي تم منحه إلى (د) للوعاء الزكوي للمكلف بحجة عدم حولان الحول عليه لدي المصنع.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء. وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض ، ويعزز هذا الرأي نص فتوى هيئة كبار العلماء رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "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 مالًا 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 تبين من الإيضاح رقم (7) أن رصيد القرض المستخدم في تمويل رأس المال العامل ظهر في 2001/12/31م و 2002م بمبلغ (28،735،505) ريالات ومبلغ (7،328،577) ريالًا على التوالي، وبناء عليه ووفقًا للقاعدة أعلاه فإنه يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض المستخدم في تمويل رأس المال العامل للوعاء الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، أما بالنسبة للقرض الممنوح لطرف ذي علاقة البالغ (4،000،000) ريال فإنه يُعد حسابًا جاريًا من حيث الجوهر حتى ولو تم تحديده وقياسه كقرض، ومن ثم يخضع لقاعدة الزكاة

على الحسابات الجارية والتي تحدد أن الزكاة تحسب على أساس رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل، وحيث إن رصيد ذلك الحساب ثابت خلال العام المالي 2002م فإن الزكاة تقع على كامل ذلك الرصيد، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض الممنوح لـ (ب) إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: جاري الشركاء.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في إضافة مطلوب لأطراف ذات علاقة إلى وعاء الزكاة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المطلوب لأطراف ذات علاقة جزء من حسابات الشركاء الظاهرة في قائمة المركز المالي وبما أنه تم إضافة جاري الشركاء إلى الوعاء الزكوي فإن إضافة هذا البند مرة أخرى من قبل المصلحة يعني ازدواجية في إخضاع المبلغ للزكاة مرتين في نفس السنة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بالرجوع إلى الربط الزكوي لعام 2002م يلاحظ أن مبلغ جاري الشركاء الدائن تم إضافته إلى الوعاء الزكوي أول العام بمبلغ (121،524،879) ريالًا الذي حال عليه الحول فقط مضافًا إليه منح حكومية بمبلغ (322،770،000) ريالًا ولم يتم إضافة الحساب الجاري آخر العام مما يعني أن المبلغ المطلوب لأطراف ذات علاقة لم يدرج ضمن جاري الشركاء المضاف للوعاء الزكوي وإنما أضيف إلى الوعاء الزكوي كبند مستقل لأنه يقابل تمويل أصول ثابتة، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

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 إضافة جاري الشركاء بمبلغ (4،300،00) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2002م بحجة أنه جزء من الحساب الجاري للشركاء الذي أضافته المصلحة في ربطها إلى الوعاء الزكوي، في حين ترى المصلحة أنها أضافت إلى الوعاء الزكوي جاري الشركاء أول العام مما يعني أن المستخدم منه في تمويل الأصول الثابتة لم يكن ضمن رصيد هذا البند وإنما أضيف إلى الوعاء الزكوي كبند مستقل.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الزكاة على رصيد الحساب الجاري تخضع لقاعدة رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل وهو إجراء تقديري على وجه العموم وليس على التفصيل، وهذا يعني أنه لا يتم فحص مفردات الحساب الجاري مدينًا أو دائنًا وتواريخ تلك المفردات، وعليه لا يمكن أخذ بند بذاته من الحساب الجاري وإفراده لحساب الوعاء الزكوي. وحيث إن ربط المصلحة تضمن إضافة رصيد أول العام البالغ (121،524،879) ريالًا باعتباره الأقل، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة جاري الشركاء المستخدم في تمويل الأصول الثابتة لعام 2002م والبالغ (4،300،000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (15) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية..

ثانيًا: وفي الموضوع

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة لعام 2002م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم السلف المقدمة لطرف ذي علاقة من وعائه الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. أ) رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض المستخدم في تمويل رأس المال العامل للوعاء الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

   ب) رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض الممنوح لـ (د) إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار فيما قضى به في هذا الخصوص.
4. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة جاري الشركاء المستخدم في تمويل الأصول الثابتة لعام 2002م والبالغ (4،300،000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1238
سنة القرار: 1434

المفتاح

خسائر /مخصص – الزكاة.

الموضوع

خسائر رأس مالية / مخصص من ربح.

المبدأ

تقديم المنشأة للمستندات والمبررات المقبولة لاستبعاد الأصول، يترتب عليه اعتبار الخسارة الناشئة عن استبعاد تلك الأصول من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الزكوي.

استخدام المخصصات في عام استحقاقها وإثباتها في قائمة الدخل يعد مصروفاً يحسم من الوعاء الزكوي.

نص القرار

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

في يوم الاثنين الموافق 1434/2/18هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (28) لعام 1429هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1430/11/15هـ كل من: ... و ...و ...
كما مثل المكلف كل من: ... و ... و ... و .... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1429هـ بموجب الخطاب رقم (2/1) بتاريخ 1430/1/2هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (36) بتاريخ 1430/1/24هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (49) بتاريخ 1430/2/9هـ، وقدم المكلف مستندًا يفيد أن استلامه للقرار الابتدائي كان بتاريخ 1430/1/13هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (س) برقم ... بتاريخ 1430/2/8هـ بمبلغ (36،182،731) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المستخدم من المخصصات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على بند المخصصات وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المصلحة لم تسمح في الربط الزكوي بحسم المستخدم من المخصصات عند حساب الزكاة الشرعية مخالفة بذلك القرار الوزاري رقم (2057) لعام 1416هـ الذي أجاز حسم المستخدم من المخصصات من الأرباح في عام دفع قيمة المخصص، والشركة لا توافق على ما قامت به المصلحة للأسباب التالية:

1. وفقًا للأسلوب المتبع من قبل المصلحة عند حساب الزكاة وضريبة الدخل ، تقوم المصلحة بتعديل الربح للعام وذلك باستبعاد المكون من المخصصات ، وعند استخدام مبالغ من هذه المخصصات تسمح المصلحة بحسم المبالغ المستخدمة من المخصصات لأغراض حساب الزكاة والضريبة ، وفي الأعوام السابقة سمحت المصلحة بحسم المستخدم من المخصصات من الربح لغرض حساب الزكاة وضريبة الدخل وذلك بشأن العديد من المكلفين ، وبناءً عليه فإن السماح بحسم المستخدم من المخصصات من الأرباح لأغراض الزكاة الشرعية سياسة معمول بها من قبل المصلحة وتتفق مع روح ونص شعيرة الزكاة التي لا تستهدف فرض الزكاة على أموال خرجت من حوزة المنشأة.

2. ليس هناك أي تعديلات في المبادئ الأساسية للزكاة تستدعي إجراء تغيير في موقف المصلحة بشأن السماح بحسم المصاريف الفعلية بحجة أنها مدفوعة من أرباح أعوام سابقة.

3. ذكرت المصلحة أمام اللجنة الابتدائية أن المستخدم تم دفعه من أرباح أعوام سابقة، بمعنى أنه يمثل مصاريف أعوام سابقة، وهذا يتعارض مع تعليمات المصلحة بموجب التعميم رقم (1/35) الذي يسمح بحسم مصاريف الأعوام السابقة المؤيدة مستنديًا.

4. عالجت المصلحة المبالغ المكونة خلال العام بإعادتها للأرباح لكونها مبالغ غير فعلية وفقًا للمبدأ النقدي ولم تسمح بحسم المستخدم (المدفوع الفعلي) من أرباح العام لكونه لم يؤثر على أرباح العام وإنما أثر على رصيد المخصص وحساب البنك أي تم معالجته وفقًا لمبدأ الاستحقاق، بما يتضح معه أن المصلحة لا تلتزم بمبدأ واحد لمعالجة المخصصات، وهذا فيه ازدواجية في التطبيق.

5. أن الشركة أنفقت المبالغ المستخدمة في غير عروض التجارة لذا فإنها تحسم الأرباح طبقًا للفتوى رقم (23408) لعام 1427هـ.

6. أن القاعدة الشرعية هي تزكية الفائض متى ما تحققت الشروط وحيث أن هذه المبالغ فقدت شرطي تمام الملك والحول لذا فلا زكاة عليها.

7. أن تعميم المصلحة رقم (7/2057) لعام 1426هـ اجتهاد لا يستند إلى فتوى تدعمه، كما أنه مخالف لما ورد في القرار الوزاري رقم (2057) لعام 1416هـ القاضي بحسم المستخدم من المخصصات من ربح العام ومن المعلوم أن المصلحة لا تملك حق تفسير القرارات الوزارية ولا إصدار تعاميم تشريعية دون موافقة وزير المالية.

8. ليس هناك فرق بين الربح الخاضع للزكاة أو الربح الخاضع للضريبة، حيث أن تعميم المصلحة رقم (9/2547) بتاريخ 1426/5/14هـ المبني على موافقة وزير المالية قضى بتطبيق القواعد والإجراءات المحاسبية الواردة بنظام ضريبة الدخل على مكلفي الزكاة توحيدًا للمعاملة بين المكلفين، وقد يكون إخضاع صافي الربح المعدل للزكاة بدلًا من صافي حقوق الملكية هو الدافع الرئيسي للمصلحة وفي هذا تضخيم للوعاء الزكوي.

9. صدرت قرارات استئنافية تقضى باعتبار مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة مصروفًا حقيقيًا ومنها القرار رقم (860) لعام 1429هـ.

وبناءً على ما تقدم يرى المكلف السماح بحسم المستخدم من المخصصات من ربح العام، ويطالب بإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الشأن.

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بموجب الخطاب المؤرخ في 1431/1/12هـ ورد فيها أن ما ذهبت إليه الشركة من أن معالجة المصلحة في الأعوام السابقة تتمثل في إضافة المكون من المخصص للربح وكذلك حسم المستخدم من المخصص من الربح أيضًا، فإن ذلك صحيح ولكن الغالب ما تتم تلك المعالجة في الشركات المختلطة التي فيها جانب ضريبي حتى يتم حسم المستخدم من المخصص من ربح العام، أما الشركات التي تخضع للزكاة الشرعية فقط فإن إجراءات المصلحة تتم بإضافة المكون من المخصص للربح وحسم المستخدم من المخصص من رصيد المخصص ويتضح ذلك جليًا من بداية تطبيق التعميم رقم (7/2057) بتاريخ 1426/4/14هـ، وعليه فإن كان هناك خطأ تم في السابق على معالجة المخصص وقد وقع هذا الخطأ على شركة (أ) في الأعوام السابقة، إلا أن ذلك لا يعد حجة للشركة وطلب تطبيقه في

الأعوام اللاحقة، علمًا أن النظام قد كفل حق المصلحة في إعادة فتح الربوط في الأعوام السابقة ومعالجة ذلك الخطأ، وقد أعد التعميم المذكور أعلاه بصورة فنية ومحاسبية حيث تضمن انه إذا كان ربح العام هو الخاضع أول العام فإن معالجة المخصص تتم بإضافة المكون للربح وحسم المستخدم من رصيد المخصص أول العام والسبب يعود في ذلك لان القيد المحاسبي لاستخدام المخصص هو من د/المخصص أول العام إلى د/البنك أو الصندوق وهنا فإن القيد أثر تأثيرًا مباشرًا على رصيد المخصص من أعوام سابقة وعلى رصيد النقد، ولم يتأثر حساب ربح العام الخاضع للزكاة.

وأضافت المصلحة أن ما ذهبت إليه الشركة من أن هناك ازدواجية في التطبيق، فهذا غير صحيح لأن استخدام الأساس النقدي يتم عند قيد المصروف أو الإيراد، ومن ثم لا يمكن أن نقول عند إجراء قيد من د/المخصص أول العام إلى د/البنك أو الصندوق أننا نستخدم الأساس النقدي، لأن العبرة بقيد الإيراد أو المصروف، أما ما استرشدت به الشركة من الفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ للسؤال الرابع منه وهي (ما جعل من إيرادات المصنع ـ الواجبة زكاتها ـ في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها، لإنفاقها قبل تمام الحول عليها) فإن المصلحة لا تخالف ذلك، لأنه يتم حسم الأصول المشتراة خلال العام من الوعاء الزكوي لعموم المكلفين، ولكن الموضوع يختلف عن ذلك فوجهة نظر المصلحة أن قيد المستخدم من المخصص لا يؤثر على ربح العام كقيد محاسبي، أما ما استرشدت به الشركة من أنه صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (860) لعام 1429هـ مؤيدًا لوجهة نظر الشركة بهذا الشأن، فإن المصلحة تود الإفادة بأن القرار المذكور يقتصر على الأعوام المالية الصادر بشأنها ولا يجوز تطبيقه على أي عام مالي آخر، لاسيما وأن هناك أسباب ومبررات تؤيد وجهة نظر المصلحة ومنها أن حيثيات اللجنة في قرارها سالف الذكر تخالف قيد المستخدم من المخصص وهو من د/المخصص أول العام إلى د/البنك أو الصندوق ويظهر من ذلك عدم تأثر قائمة الدخل بهذا القيد.

وأضافت المصلحة أن ما استرشد به المكلف من أن تعميم المصلحة رقم (9/2547) بتاريخ 1426/5/14هـ المبني على قرار معالي وزير المالية رقم (2057) لعام 1416هـ قضى بتطبيق القواعد والإجراءات المحاسبية الواردة بنظام ضريبة الدخل على مكلفي الزكاة توحيدًا للمعاملة بين المكلفين، فيرد على ذلك بأن موافقة معالي وزير المالية المشار إليها جاءت محددة للعناصر الواجب توحيد المعاملة فيها، ولا يجب أن يمتد تفسير ذلك التعميم إلى غيره من البنود أو العناصر، وإذا كان الأمر كذلك والشركة تحتج بتعميم المصلحة رقم (9/2547) بتاريخ 1426/5/14هـ وتريد الشركة تطبيق النظام الضريبي على مكلفي الزكاة فإن المصلحة ستعامل خسائر استبعاد الأصول الثابتة (محل استئناف المصلحة) كما تقتضيه المادة (9/ب) والتي تنص على "لا يحتسب ربح أو خسارة عند التخلص من أصل قابل للاستهلاك خلاف ما ورد في المادة السابعة عشر من هذا النظام".

وترى المصلحة أن ما استرشد به المكلف من أن رفض المصلحة للمخصص عام التكوين ورفض حسم ذات المصروف في عام تحققه هو رفض قبول المصروف بتاتًا غير صحيح، إذ أن هناك فرق بين الربح الدفتري والربح الزكوي، فيتم رفض المكون من المخصص لأغراض الربح الزكوي على أن يتم حسم المستخدم منه من رصيد المخصص أول العام، وبناء عليه تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي المؤيد لوجهة نظرها حول هذا البند.

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 المستخدم من المخصصات المكونة من أعوام سابقة من ربح عام 2004م استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (2057) لعام 1416هـ، وأن المصلحة سمحت في الأعوام السابقة لعام الاستئناف بحسم المستخدم من المخصصات، كما تم إنفاق المبالغ المستخدمة في غير عروض التجارة لذا فإنها تحسم استنادًا إلى الفتوى رقم (23408) لعام 1427هـ، في حين ترى المصلحة عدم حسم المستخدم من المخصصات من ربح عام 2004م استنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (7/2057) لعام 1427هـ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف عن العام المنتهي في 2004/12/31م والإيضاحات المرفقة أرقام (15،14،13،6،5) والإقرار النهائي ومرفقاته والربط الزكوي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (12/942) بتاريخ 1428/2/9هـ تبين أن حركة المخصصات كالتالي:

أسم المخصص	الرصيد الافتتاحي	المخصص المكون	المستخدم من المخصص	المخصص المضاف لربح العام بموجب ربط المصلحة
مخصص الديون المشكوك فيها	756،461،859	653،152،347	531،647،085	653،152،347
مخصص هبوط المخزون	20،203،021	7،379،965		
مخصص مكافآت ترك الخدمة	1،575،953،062	290،650،388	223،193،775	290،650،388
مخصص انخفاض الأصول الثابتة	163،428،051	163،428،050		
مخصص مستحقات الموظفين	240،135،772	230،526،746	235،989،306	230،526،746
مخصص تسوية أوضاع الموظفين المعارين	699،136،652	83،486،000		
مخصص تقاعد مبكر	700،256،000	580،008،376	699،818،635	

وحيث تم معالجة المخصصات وقياسها كمصروف وعرضها والإفصاح عنها كعنصر من عناصر قائمة الدخل في الأعوام المالية السابقة للعام المالي 2004م، وحيث أن هذه المخصصات عدلت بها نتائج الأعوام السابقة باعتبار أنها لا تعد من المصروفات القابلة للحسم عند حساب الوعاء الزكوي في أعوام تكوينها، وحيث أن استخدام تلك المبالغ في عام استحقاقها يعد مصروفًا وتنطبق عليه خصائص المصروفات الجائزة الحسم ، وحيث أن المصلحة لم تطعن في صحة ونظامية وسلامة هذه المخصصات من حيث اكتمال مستنداتها ومن ثم استحقاقها، بناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم المستخدم من المخصصات من ربح عام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: خسائر استبعاد الأصول الثابتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد اعتراض الشركة على بند خسائر استبعاد الأصول الثابتة بمبلغ (502،849،420) ريال وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت الشركة بتحميل نتائج حساباتها بخسارة استبعاد الأصول الثابتة بمبلغ (502،849،420) ريالًا استنادًا إلى أن مجلس إدارة الشركة أعطى اللجنة المؤلفة صلاحية الدراسة والبت في المسائل المتعلقة بتوسعة ...، كما استندت إلى أن إجراء الشركة يعد نظاميا، وترى المصلحة رفض تحميل نتيجة العام بخسارة استبعاد الأصول الثابتة للأسباب التالية:

1. أن المصلحة قد طلبت قرار مجلس الإدارة بالموافقة على استبعاد الأصول الثابتة ولم يتم تقديمه من المكلف، وذلك لأن محضر الاجتماع الذي استندت إليه اللجنة الابتدائية في قرارها لم يرد فيه التوصية بإتلاف تلك الأصول أو الموافقة على شطبها من الدفاتر أو تحميل الحسابات بخسائر استبعادها وإنما انتهت إلى التوصية بإبدال المقاسم واستخدام المقاسم القديمة في...

2. ذهبت توصيات اللجنة المؤلفة إلى استبدال تلك الأصول وليس استبعادها أو إتلافها والدليل على سلامة تلك الأصول أنه تم تحويل جزء منها لاستخدامه كقطع غيار.

3. بلغت تكلفة تلك الأصول المستبعدة (3،679،724،507) ريالات وبالنظر إلى المبالغ الضخمة التي أنفقت في تلك الأصول كان من حق المصلحة معرفة مدى تحقق الإجراءات الرقابية والمحاسبية في الشركة لإهدار تلك الأصول بمجرد اجتماع لجنة مشكلة دون عرضها للبيع كخردة، وبناءً عليه فإن المصلحة ترى ضرورة موافقة مجلس الإدارة على مثل هذه الإجراءات.

4. ذهبت اللجنة الابتدائية في قرارها إلى أن ما قررته يعد موافقًا عليه من مجلس الإدارة والسؤال: ما دام أن اللجنة قررت استبعاد تلك الأصول وشطبها من الدفاتر فلماذا تم نقلها للقطاع ...بمبلغ (400،000،000) ريال؟ ولماذا تمت الزيادة في عدد المقاسم بمبلغ (750،00،000) ريال بعد تاريخ الاجتماع؟ الأمر الذي ترى معه المصلحة عدم صحة إجراء الشركة، وأن في ذلك تحميل للحسابات بمصاريف غير حقيقية، إضافة إلى أن عدم عرض تلك الأصول للبيع وعرضها على أقل احتمال كخردة فيه تحميل لحسابات الشركة بمبالغ لا يمكن قبولها.

5. أن شركة (ب) لا تحتكر هذه التقنية لأنها شركة عالمية تعمل في المملكة وفي دول أخرى بنفس التقنية والإنتاج، وتقوم بتوريد المواد المصنعة من قبلها وتركيبها، كما أنه من عام 2005م وشركة (ج) تعمل مع شركة (أ) وشركة (د) فهل يمكن أن نعتبر إنتاج شركة (ج) محتكر لشركة (أ) فقط.

6. سهى على اللجنة عند إصدار القرار أن تصدر رأيها في مبلغ (36،000،000) ريالا المحول من الأصول المستبعدة إلى المخزون والذي يتم استخدامه كقطع غيار بحيث لا يتم تحميله كخسارة على نتيجة العام لأنه لا يعد خسارة ، وأنه ما زال له قيمة وسيستخدم في الأعوام اللاحقة ، وتطلب المصلحة في حال تم تأييد القرار الابتدائي ضرورة عدم الموافقة على تحميل التكاليف بمبلغ (36،000،000) ريال مقابل أصول تم تحويلها إلى مخزون الشركة ، والذي سيتم استخدامه ضمن تكاليف العمليات، وبناء على ما سبق تطلب المصلحة عدم اعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة أرسل مذكرة بخطابه رقم (15039) بتاريخ 1431/4/8هـ ورد فيها أن خسارة استبعاد الأصول الثابتة خسائر فعلية للأسباب التالية: -

1. أن الشركة اتخذت الإجراءات النظامية اللازمة لاستبعاد خسائر الأصول الثابتة وذلك من خلال لجنة تملك صلاحية البت في مثل هذه الأمور بموجب قرار مجلس الإدارة للدراسة والبت في مشروع توسعة...، وموافقة أغلبية أعضاء اللجنة المشكلة، وقد أيدت اللجنة الابتدائية بقرارها رقم (28) لعام 1429هـ الشركة بقبول استبعاد خسائر هذه الأصول.

2. أن الشركة قدمت كشفًا تفصيليًا بالأصول المستبعدة يحدد نوعيتها بتاريخ استبعادها وقيمتها الدفترية بعد حسم استهلاكاتها وتضمين حساباتها المالية بهذه الخسائر بما يتفق مع إجمالي تكاليف الأصول المستبعدة التي أقرها مجلس الإدارة.

3. أن إدارة الشركة قادرة على تحديد الأمور التي تصب في صالح الشركة، حيث يوجد بالشركة إدارات فنية تحدد الصالح وغير الصالح من المعدات والأصول التي تستعملها الشركة، وأن إخراجها يتم وفقا للتقارير الفنية التي تصدر من هذه الإدارات الفنية المختصة بالشركة.

4. أن طبيعة الأصول الثابتة لدى شركات (أ) تتسم بطابع تقني ومتطور مما يستلزم معه تحديث وتطوير تلك الأصول بشكل مستمر لمواكبة التقدم التقني والمنافسة في مجال تقديم خدمات ...، ولكون هذه الأصول تمتاز بتقنية عالية ولأن الشركات المصنعة تحتكر هذه التقنية وتملك حق الرجوع إليها فقد تم اخذ موافقة شركة (ب) على تخريد هذه المعدات وبيعها.

5. أما ما ورد في وجهة نظر المصلحة من أن اللجنة المؤلفة أوصت بنقل هذه الأصول إلى القطاع ... وزيادة المقاسم فإن هذه التوصية تمت مناقشتها خلال الجلسة ولم يتم اعتمادها أو إقرارها من قبل اللجنة.

6. هناك لبس لدى المصلحة في فهم معنى الإحتكار الذي ورد في مذكرة الشركة المقدمة إلى اللجنة في جلسة الاستماع والمناقشة، حيث ورد في مذكرتها (أنه من عام 2005م وشركة (ج) تعمل مع شركة (أ) وكذلك مع شركة (د) وتقوم بتوريد...) والمقصود بعبارة الإحتكار هو احتكار التصرف في هذه المعدات والأجهزة لأنها تحتوي على تقنيات عالية ومتطورة ولا بد من أخذ موافقة الشركة المصنعة عند التصرف فيها حسب العقد المبرم مع هذه الشركة حيث ورد في الفقرة (1/6) من البند رقم (6) أحكام خاصة بالمواد المرخصة (تأسيسًا على الفقرة السابقة يعطي المقاول الشركة حقًا شخصيا غير مطلق وغير قابل للنقض باستخدام المواد المشار اليها، إما مع معداتها الأصلية أو المكافئة لها بالإحلال ومن المفهوم أن الشركة ستستخدم هذه المواد في كافة عمليات التشغيل الخاصة بها فقط، وأنها لن تجير هذا الحق لأي طرف ثالث دون موافقة خطية من المقاول ومن المفهوم كذلك أن المواد مدار البحث لا تشتمل على رموز مصادر النسخ المشفرة للبرامج).

7. أوردت المصلحة في وجهة نظرها أن الشركة قامت بتحويل هذه ...إلى قطع غيار، والصحيح أن الشركة حاولت أن تستفيد من أي استعمالات بديلة لهذه المقاسم للتقليل من خسائر استبعاد الأصول، كما أن تحويل جزء من المقاسم لا يعتبر قرينة على أن بقية ...صالحة للاستخدام.

8. أن اعتماد مجلس الإدارة للقوائم المالية يعني موافقته على تلك القوائم ومنها خسائر استبعاد الأصول الثابتة، كما أنه تم مراجعة وتدقيق هذه القوائم من قبل المراجعين الخارجيين للشركة وكذلك ديوان المراقبة.

9. أن الشركة هي المشغل الوحيد لـ ... في المملكة عام 2004م ومن ثم لا يوجد جهة منافسة يمكن بيع هذه الموجودات لها.

وبناءً عليه يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي الذي أيده في استبعاد هذه الأصول واعتبار الخسائر المتحققة من ذلك خسائر فعلية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة لعام 2004م بمبلغ (502،849،420) ريالًا بحجة أن المكلف لم يقدم قرار مجلس الإدارة باستبعاد هذه الأصول وإنما قدم محضر اجتماع لجنة مشكلة أوصت باستبدال هذه الأصول وليس استبعادها، كما أن مبلغ هذه الأصول ضخم ومن ثم ينبغي عرضها للبيع، في حين يرى المكلف أن خسائر استبعاد الأصول الثابتة خسائر فعلية لاتخاذ الشركة الإجراءات النظامية لاستبعادها وفقًا للتقارير الفنية، كما أن هذه الأصول لدى شركات ... تتسم بطابع تقني ومتطور يستلزم تحديثها بشكل مستمر.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على محضر اجتماع لجنة مشروع ... رقم (2001/1) المنعقد بتاريخ 1422/4/28هـ والذي قرر بناء على الدراسات التي قدمتها إدارة الشركة أن مستوى أداء (ب) الحالية في القطاع .... ما تزال تحت المستوى، وبناء عليه قررت اللجنة بالأغلبية توصية الإدارة بإبدال المقاسم الحالية في القطاع الغربي بأكملها إلى مقاسم (ن).

وباطلاع اللجنة على الخطاب المؤرخ في 1425/6/22هـ والموجه من مدير عام .... إلى مدير عام الحسابات والذي ورد فيه، (بالإشارة إلى محضر الاجتماع المنعقد مع مدير عام المواد بتاريخ 18/مايو/2004م تؤكد إدارة ... مرة أخرى أن معدات شركة (ب) لم تعد صالحة للخدمة ضمن ... التابعة لشركة (أ) وكنتيجة لذلك، فإننا نوصي بقيام إدارة الأصول الثابتة بشطب تلك المعدات من دفاتر شركة (أ) ونفهم أنه لإتمام إجراءات شطب هذه المعدات، فإنه يتعين علينا تزويدكم بالمبررات الفنية لشطب هذه المعدات بالإضافة إلى استكمال تعبئة النماذج المطلوبة، وقد قمنا بإدراج الأسباب الفنية المبررة لشطب هذه المعدات أدناه: ويمكن إيجاز هذه الأسباب كما يلي:

1. لن تقوم شركة (ب) بتزويد الشركة بأي قطع غيار للمعدات في المستقبل.
2. لم تعد شركة (ب) تصنع معدات ... حاليًا.
3. لا تقوم (ب) بتزويد الشركة بأي برامج أو أدوات لترقية معدات ...
4. أن معدات ... لا تتوافق مع معدات المنتجين الآخرين الموجودة في .... لشركة (أ) مثل (ج) و (د).
5. بل إن معدات ... لا تتوافق مع المنتجات الأحدث لشركة (ب) نفسها مثل نسخ.
6. وتتوافق هذه المعدات... القديمة فقط مع معدات (ب) التي سبق شطبها ...ولا تتوافق مع معدات (ب) الجديدة الموحدة حاليًا ...
7. إن معدات ...القديمة لا تساند تقنيات ...
8. ليس هناك مساندة فنية متاحة من شركة (ب) لهذه المعدات.
9. لا يوجد قيمة بيعية لهذه المعدات باعتبار أن المعدات المرتبطة بها قد سبق شطبها، حيث أن المعدات الحديثة ...التي تقدم الخدمة... هي التي تعمل حاليًا.

وحيث أن المكلف قدم المبررات والمستندات المثبتة لاستبعاد هذه الأصول، وأن الأصول الثابتة بشكل عام تتأثر قيمها بالتقادم والاستخدام والتغيرات التكنولوجية، وحيث أن التطور السريع جعل المقاسم القديمة غير صالحة للاستخدام للأسباب الثلاثة مجتمعة، وعلى الأخص التغيرات التكنولوجية، لذا فإن اللجنة وصلت إلى قناعة استنادا للأسباب الموضحة من قبل المكلف أن الخسارة الناشئة عن استبعاد هذه الأصول تعد من المصاريف الجائزة الحسم للأغراض الزكوية، ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل وشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (28) لعام 1429هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم المستخدم من المخصصات من ربح عام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1239
سنة القرار : 1434

المفتاح تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية.

الموضوع انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي.

المبدأ تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المدة المقررة نظاما، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

نص القرار

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

في يوم الاثنين الموافق 1434/2/18هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (38) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/5/11هـ 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 (38) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (202/ص/ج/1) بتاريخ 1430/11/8هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (399) بتاريخ 1431/1/5هـ كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ع) برقم ... بتاريخ 1430/12/6هـ بمبلغ (114،144) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي.

وقد سألت اللجنة ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة عن تاريخ استلام قرار اللجنة الابتدائية، فأفاد بأنه تم استلامه بتاريخ 1430/11/16هـ، وتم تقديم الاستئناف ضمن المدة النظامية.
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 بالشروط المنصوص عليها في هذه المادة".

كما تم الرجوع للمادة (12) من القرار الوزاري رقم (393) في 1370/8/6هـ والتي تنص على أن "للمالية والمكلف الحق في استئناف قرار اللجنة الابتدائية إلى اللجنة الاستئنافية المنصوص عليها في المادة (26) من القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ في نفس الميعاد المحدد في المادة (10) من هذا القرار والمحدد بثلاثين يومًا" ، كما تم الرجوع إلى المادة (13) من القرار المشار إليه والتي تنص على أن "استئناف المالية والمكلف لا يحول دون دفع الزكاة المتحققة بموجب قرار اللجنة الابتدائية وعلى المكلف دفعها قبل تقديم استئنافه.. ولا ينظر في الاستئناف إلا إذا كان مصحوبًا بصورة مصدقة رسميًا من وصول دفع الزكاة".
وحيث إن تاريخ صدور قرار اللجنة الابتدائية الأولى بجدة رقم (38) لعام 1430هـ هو 1430/11/8هـ، وحيث إن المكلف أفاد بأنه تم استلام القرار الابتدائي بتاريخ 1430/11/16هـ، وقد تم قيد الاستئناف لدى هذه اللجنة بتاريخ 1431/1/5هـ، ونظرا لأن المكلف لم يقدم ما يثبت أن استئنافه قُدم خلال المدة النظامية للاستئناف المحددة بثلاثين يومًا من تاريخ استلام القرار الابتدائي، لذا فإن اللجنة بالأغلبية ترى رفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: رفض الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (38) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا:يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1240
سنة القرار: 1434

المفتاح غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/2/18هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (8) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة على الشركة (أ) للأعوام 1998م و 1999م و 2002م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/2/23هـ كل من: ... و .... و ... كما مثل المكلف....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (8) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/35) بتاريخ 1430/6/17هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (228) بتاريخ 1430/7/15هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية

لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فرق المخزون للأعوام 1998م و1999م و2002م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المكلف في إلغاء الربط المعدل وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق بأنه للجنة الابتدائية تستند المصلحة في رفضها طلب المكلف حسم الفرق بين أرصدة المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي إلى معيار المخزون السلعي الذي اعتمدته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الذي يقضي بأن يتم تحديد تكلفة البضاعة المنصرفة على أساس طريقة المتوسط المرجح، وذكرت المصلحة أن الشركة قيمت مخزونها باستخدام طريقة الوارد أولًا صادر أولًا ، ولم تفصح عن أسباب اختيارها لهذه الطريقة كما أنها لم تفصح عن الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة أو الصادرة محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح وعن الفرق بين تكلفة المخزون آخر الفترة المالية محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح ، رغم إقرارها في القوائم المالية لعام 1999م بأنها ستقوم باستخدام طريقة المتوسط المرجح عند تغيير الحاسب الآلي لديها مما يعني صحة معالجة المصلحة باعتمادها طريقة المتوسط المرجح وعدم صحة معالجة الشركة باعتماد طريقة الوارد أولًا صادر أولًا.

وأضافت المصلحة بمذكرتها المؤرخة في 1431/2/23هـ بأن الشركة لم تلتزم بتطبيق معيار تقييم المخزون الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام 1997م، والذي كان يجب تطبيقه من عام 1997م وما بعده، كما أن المصلحة تقبل أي طريقة تستخدمها الشركة في تقييم المخزون للأعوام المنظورة أمام اللجنة شريطة أن يتم تطبيقها بالطريقة العلمية الصحيحة، وذكرت المصلحة أن هذه الملاحظة ظهرت لها عند فحص حسابات المكلف للأعوام من 2003م حتى 2006م وكما هو مدون في محضر أعمال الفحص الميداني في الصفحة رقم (5) فإن الشركة تستخدم فقط التكلفة الفعلية في تقييم المخزون ولم تطبق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ومن ثم فإن نتيجة هذا الحساب سوف يؤثر في تحديد تكلفة المخزون بطريقة الوارد أولًا يصرف أولًا، كما أفادت المصلحة بعد اعتذار ها عن اللبس الوارد في مذكرة الاستئناف بأنها لم تقم بأي حساب من قبلها للمخزون كما جاء في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ولكن ما حصل في الربط هو أنه عندما تأكدت المصلحة من عدم صحة تقييم المخزون قامت برفض تأثير المخزون على نتيجة الحسابات وذلك بعكس المخزون المحمل كمصروف، وفي نفس الوقت عكس المخزون المحمل كتخفيض للتكاليف أو كإيراد إن صح التعبير، وبخصوص ما ذكره ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة من أن المصلحة لم تستأنف الجزئية المتعلقة بقرار اللجنة الابتدائية الخاصة بفتح الربط أفادت المصلحة بمذكرتها المؤرخة في 1431/2/25هـ بأنها استهلت مذكرة استئنافها المرسلة للجنة برقم (4/3925/13) بتاريخ 1430/7/15هـ بما نصه (وتوضح المصلحة وجهة نظرها في الاستئناف إضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية) مما يعني أن المصلحة لم تغفل الاستئناف على فتح الربط بذكرها عبارة (إضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية) وهي بذلك تحيل اللجنة الاستئنافية إلى وجهة نظرها الموضحة في مذكرة رفع الاعتراض المحالة إلى اللجنة الابتدائية برقم (4/3875/8) بتاريخ 1429/7/17هـ وقد أوضحت اللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف

وجهة نظر المصلحة وما ذكرته من أنها قامت بإجراء ربط إضافي معدل للسنوات 1998م و 1999م و 2002م تطبيقًا للقرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ وكانت نتيجة الربط المعدل أن رفضت المصلحة حسم الفرق بين أرصدة المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي، استنادا إلى أن معايير المحاسبة السعودية تقضي بأن يتم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة المتوسط المرجح إلا أن الشركة قيمت مخزونها باستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا، ولو أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لما ظهر اختلاف جوهري في تكلفة البضاعة وفقًا للإيضاح رقم (4) من إيضاحات القوائم المالية، وأضافت المصلحة بأن هذا البند كان محل اعتراض من قبل الشركة عن السنوات من 2003م حتى 2006م وقد تم إحالته للجنة الاعتراض الزكوية الضريبة الابتدائية المختصة و لم يصدر به قرار اللجنة حتى تاريخه، وبخصوص استفسار اللجنة عن كيفية وصول المصلحة إلى تلك الفروقات أفادت المصلحة بأنها توصلت لها كما يلي: -

	1998م	1999م	2002م
بضاعة أول المدة	16،546،812	8،475،300	5،923،488
بضاعة آخر المدة	8،475،300	3،992،575	5،866،138
	8،071،512	4،482،725	57،350

وانتهت المصلحة إلى التأكيد بأن الشركة لم تلتزم بتطبيق معيار تقييم المخزون الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام 1997م ولم تلتزم بالنظام والتعليمات الصادرة والمعايير المحاسبية المتعارف عليها بشأن تقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل حيث قامت بتقييم المخزون على أساس التكلفة فقط.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة ذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها قضت بأن المصلحة ليس لديها أي مبررات مادية أو نظامية لإعادة فتح الربط الذي أصبح نهائيًا، وأورد المكلف الجزء المعني من قرار اللجنة ونصه " وبناءً على ما سبق تبين للجنة أن إجراء المصلحة المتمثل في إضافة الفرق بين مخزون أول الفترة وآخر الفترة للوعاء الزكوي الضريبي للسنوات محل الاعتراض في الربط الالحاقي ليس له مستند نظامي ولا محاسبي، ومن ثم فإن اللجنة لا ترى وجود مبررات مادية أو نظامية لإعادة فتح الربط و ومن ثم ترى إلغاء الربط المعدل "وذكر المكلف أن المصلحة في خطاب استئنافها رقم (4/3952/3) لم تستأنف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الجزء المتعلق بإعادة فتح الربط ولم تقدم أي مبرر يجيز لها فتح الربط مما يعني أن الربط المعدل لا أساس له، وبناء عليه يطالب برفض استئناف المصلحة من الناحية الشكلية لأنها لم تستأنف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بعدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط بموجب القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ، ويؤكد بأنه لا يجوز للمصلحة إعادة فتح الربوط التي أصبحت نهائية للسنوات 1998م و 1999م و 2002م وذلك تمشيا مع القرار الوزاري المذكور أعلاه، وبناءً عليه يطالب بتأييد قرار اللجنة الابتدائية بإلغاء الربط المعدل الصادر عن المصلحة للسنوات المذكورة ، وذكر أن الشركة أوضحت وجهة نظرها بالتفصيل للمصلحة و للجنة الابتدائية بخطاب الاعتراض رقم (2637-08) والخطابات رقم (2240-09) ورقم

(09-2277) ورقم (09-2530) وأضاف بأن المصلحة قبل إجراء الربط للسنتين المنتهيتين في 1998/12/31م و 1999م وجهت للشركة بعض الاستفسارات وذلك بموجب خطابها رقم (8/5640) المؤرخ في 1421/12/2هـ، وقامت الشركة بالرد عليه بالخطاب رقم (01-2709) المؤرخ في 1422/9/23هـ، وبعد دراسة الإقرارات وإجابة الشركة على تلك الاستفسارات أصدرت المصلحة ربطها بخطابها رقم(285) بتاريخ 1423/1/18هـ، كما وجهت المصلحة بعض الاستفسارات بشأن السنة المنتهية في 2002/12/31م وذلك بخطابها رقم (2/5016) المؤرخ 1424/11/26هـ، وقامت الشركة بالرد عليه بالخطاب رقم (04-2268) المؤرخ في 1425/6/7هـ، وبعد دراسة إجابة الشركة على تلك الاستفسارات أصدرت المصلحة ربطها بخطابها رقم (12/3885) بتاريخ 1425/8/15هـ إلا أن الشركة اعترضت على تلك الربوط وصدرت قرارات لجان الاعتراض بشأنها وتم إنهاء الموقف الزكوي الضريبي مع المصلحة عن هذه السنوات. إلا أن المصلحة أصدرت ربطًا معدلًا للسنوات 1998م و 1999م و 2002م استنادًا للبند (2) من الفقرة (الثانية) من القرار الوزاري رقم (2555) وأضافت إلى ربح كل سنة قيمة المخزون في بداية السنة ذات الصلة وحسمت من ربح هذه السنوات قيمة المخزون الختامي لكل سنة من السنوات ذات الصلة بحجة أنه لم يتم تقييم المخزون وفقًا للمعايير المحاسبية المعمول بها في المملكة العربية السعودية التي تتطلب تقييم المخزون وفقًا لطريقة المتوسط المرجح، وترى الشركة أن الربوط النهائية للسنوات المنتهية في 1998/12/31م و 1999م و 2002م قد أصدرت من قبل المصلحة بعد دراسة الإقرارات و القوائم المالية وإجابة الشركة على استفسارات المصلحة، وأجريت الربوط من قبل المصلحة وفقا للأنظمة والإجراءات التي طبقتها المصلحة للسنوات السابقة، وذكر المكلف أن البند (2) من الفقرة (الثانية) من القرار الوزاري رقم (2555) المؤرخ في 1417/10/19هـ ينص على أنه: "ثانيًا: 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.

2 - وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقًا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها" ويرى المكلف أن أي من هذين البندين لا تنطبق على حالة الشركة نظرًا لعدم وجود أي خطأ في تطبيق الأنظمة أو التعليمات الضريبية المتعلقة بتقييم المخزون، كما أن الشركة ليست على علم بأي أنظمة أو تعليمات ضريبية تنص على عدم السماح بتطبيق طريقة الوارد أولا يصرف أولا للأغراض الضريبية، بل أن الفقرة (هـ) من المادة (27) من نظام ضريبة الدخل الجديد تنص على السماح بتطبيق أي طريقة تقييم للأغراض الضريبية بعد الحصول على أذن المصلحة لذلك، كما أنه لا يوجد خطأ أو فرق محاسبي مادي في إعداد القوائم المالية لأن مراجعي الحسابات قد أصدروا تقارير غير متحفظة للسنوات 1998م و 1999م و 2002م، وأضاف المكلف أنه حسبما هو وارد في الإيضاح رقم (4) حول القوائم المالية المدققة فإن تطبيق الشركة لطريقة الوارد أولا يصرف أولًا عند تقييم المخزون بدلًا من طريقة المتوسط المرجح لم يتسبب في نشوء أي فرق مادي في قيمة المخزون ولذلك أصدر مراجع الحسابات تقارير غير متحفظة عن هذه السنوات، ولو أن طريقة تقييم المخزون التي استخدمتها الشركة أسفرت عن فرق جوهري في ربح السنوات 1998م و 1999م و 2002م لأصدر مراجعو الحسابات تقارير متحفظة، وبناءً على ذلك يرى المكلف أنه لم ينشأ أي خطأ أو فرق مادي في الربح نتيجة تطبيق طريقة الوارد أولًا يصرف أولا عند تقييم المخزون، كما ذكر المكلف أن الفقرة (ثالثًا) من القرار الوزاري رقم (2555) نصت على أنه "ثالثًا: 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"، وهذه الفقرة تمنع بشكل واضح إعادة فتح الربوط النهائية في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة، وبالإضافة إلى ذلك فإن الشركة قد طبقت طريقة الوارد أو صادر أولًا حسبما تم التصريح عنه في القوائم المالية المدققة والمصلحة اعتمدت هذه الطريقة في تقييم المخزون لجميع السنوات السابقة حتى نهاية عام 2002م ومن ثم فإنه استنادًا إلى الفقرة (الثالثة) من القرار الوزاري رقم (2555) لا يجوز للمصلحة إعادة فتح الربوط للسنوات 1998م و 1999م و 2002م، وذكر المكلف أن المصلحة لم تحدد في وجهة نظرها الموضحة في الخطاب رقم (4/3875/8) المادة ذات الصلة من القرار الوزاري رقم (2555) والتي تم بموجبها إصدار الربط المعدل، وأضاف المكلف بأن هناك حاجة ملحة لأن تتضمن الأنظمة توجيهات واضحة في كل واحد من أوجه تطبيقها حتى تلائم أي ظرف يمكن أن يفكر فيه المرء، ولكن من الناحية العملية لا يمكن للأنظمة التي وضعها البشر أن تغطي كل تلك الجوانب، لذلك فإن الإجراء المتعارف عليه لدى المحاكم النظامية والمؤسسات العدلية المشابهة لها هو النظر في القضايا المتشابهة من حيث طبيعتها وتطبيق نفس المبدأ عليها لتحقيق المساواة في المعاملة بين جميع القضايا المعروضة أمامها والتي لم تصدر في النظام توجيهات واضحة بشأنها، صحيح أنه يتم البت في كل قضية على أساس البدءاً الخاصة بها، بيد أنه عند التعامل مع أي من تلك القضايا تقوم المحاكم عادة بإرساء "بعض "القواعد العامة"، وعلى سبيل المثال فإن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (50) الذي صدر في عام 1401هـ قد حدد بعض "القواعد العامة" بشأن "إعادة فتح الربط الذي أصبح نهائيا" لأن النظام كان في ذلك الوقت صامتا بالكامل حول هذا الموضوع، ومن الجدير ذكره أن "القواعد العامة" التي أرساها قرار لجنة الاعتراض الابتدائية قبل حوالي سبعة وعشرين عامًا لا تزال سارية المفعول حتى هذا التاريخ، بل أن هذه القواعد متضمنة الآن في القرار الوزاري رقم (2555) واستنادا إلى التوضيحات أعلاه تعتقد الشركة "بعدم جواز فتح الربط الذي أصبح نهائيا" ما لم تستوفى الشروط المنصوص عليها في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (50) لعام 1401هـ أو القرار الوزاري رقم (2555) ذلك أن مبدأ إعادة فتح الربط النهائي في الحالات المشابهة لحالة شركة (أ) قد تم رفضه ولم يتم الموافقة عليه في العديد من قرارات لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية وأورد المكلف بعضا من تلك القرارات وهي على سبيل المثال: قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (50) لعام 1401هـ وقرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (1/103) وقرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (19) لعام 1428هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (306) لعام 1411هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (14) لعام 1417هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (91) للسنة القضائية الرابعة والعشرين وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (123) للسنة القضائية الخامسة والعشرين.

وبالنسبة للمبالغ المضافة إلى ربح السنوات المنتهية في 1998/12/31م و 1999م و 2002م ومقدارها على التوالي مبلغ (8،071،512) ريالًا ومبلغ (4،482،725) ريالًا ومبلغ (57،350) ريالًا التي تمثل الفرق بين رصيد المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي أفاد المكلف بأنه وفقا للنموذج رقم (2) من الإقرارات الضريبية والزكوية للسنوات 1998م و 1999م و 2002م يتعين على الشركة أن تضيف رصيد المخزون في بداية العام (الرصيد الافتتاحي) وأن تحسم رصيد المخزون في نهاية العام (الرصيد الختامي) من المشتريات من أجل حساب تكلفة الأعمال للسنة، وقد طبقت الشركة ذلك الإجراء لجميع السنوات المذكورة أعلاه وكذلك للسنوات السابقة والسنوات اللاحقة، وذكر أنه تم التصريح بوضوح عن طريقة تقييم المخزون في الإيضاح (4) حول القوائم المالية المدققة لهذه السنوات 1998م و 1999م و 2002م وفيما يلي نصه.

"تقتضي المعايير المحاسبية السعودية أن يتم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة "المتوسط المرجح"، والشركة الآن بصدد تغيير نظام الحاسب الآلي لديها حتى يتسنى لها استخدام طريقة "المتوسط المرجح"، وقد تم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة ما يرد أولا يصرف أولا. ولو أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لما كان هناك اختلاف جوهري في تكلفة البضاعة"، ووفقا لما أظهره الإيضاح رقم (4) حول القوائم المالية المدققة فإن تطبيق شركة (أ) لطريقة الوارد أولا يصرف أولا لتقييم المخزون بدلا من طريقة المتوسط المرجح لم تسفر عن فرق جوهري في رصيد المخزون مما جعل مراجع الحسابات يقبل تقييم المخزون ويصدر تقارير غير متحفظة عن هذه السنوات، ويرى المكلف أن قيام المصلحة برفض اعتماد حسم المبالغ المذكورة أعلاه غير مفهوم لأنه لم ينتج أي فرق جوهري في قيمة المخزون نتيجة استخدام طريقة تقييم المخزون المطبقة من قبل الشركة كما يظهر من القوائم المالية المدققة للسنوات 1998م و 1999م و 2002م، ويرى المكلف أن المادة (16) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على: "وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دوليا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سنوات استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبنية على أساس السجلات المذكورة صحيحة"، واستنادًا إلى المادة المذكورة أعلاه من نظام ضريبة الدخل وكون القوائم لشركة (أ) عن السنوات 1998م و 1999م و 2002م قد اعتمدت حسب الأصول من قبل محاسب قانوني مرخص في المملكة، فإنه لا يحق للمصلحة رفض اعتماد الفرق بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي للمخزون المذكور أعلاه على أساس جزافي، لاسيما وأن المصلحة قد قبلته في السنوات السابقة حتى عام 2002م، وأضاف المكلف بأن معالجة المصلحة المذكورة أعلاه لا مبرر لها ويظهر أن هناك التباس لدى المصلحة بين متطلبات المعيار المحاسبي واعتماد حسم المصروف للأغراض الضريبية على أساس النظام الضريبي، حيث إن هناك العديد من المصاريف يتم تكبدها وتسجيلها على أساس المعيار المحاسبي ولا يتم اعتمادها للأغراض الضريبية وفقًا للنظام الضريبي مثل الرسوم المدرسية والمخصصات وصناديق التقاعد في الخارج... الخ، وعلى سبيل المثال فإنه وفقًا للمعيار المحاسبي يتم تسجيل بعض مخصصات المصاريف في الدفاتر، مثل مخصصات مكافآت نهاية الخدمة والديون المعدومة والبضاعة الكاسدة... الخ، بيد أن النظام الضريبي ينص على إضافة هذه المخصصات للأرباح عند تجنيبها ومن ثم يعتمد حسمها في السنوات القادمة عندما يتم دفع مبالغ مكافآت نهاية الخدمة بصورة فعلية وعندما تشطب الموجودات الأخرى بشكل فعلي من الدفاتر، وهذا المثال يثبت بشكل واضح أن المعيار المحاسبي والنظام الضريبي هما نظامان منفصلان تماما ولكل منهما تطبيقات مختلفة، وقد سبق أن أوضح خطاب الاعتراض ما يلي:

1. ليست هناك أي أنظمة ضريبية تلزم الشركة بتطبيق طريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون للأغراض الضريبية.
2. طبقت الشركة طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لجميع السنوات منذ بداية الشركة وقبلت المصلحة تلك المعالجة في جميع السنوات حتى عام 2002م عند إجراء الربوط النهائية.
3. ينص الإيضاح (4) حول القوائم المالية المدققة بشكل واضح على عدم وجود فرق مادي في حالة تطبيق الشركة لطريقة المتوسط المرجح، كما أن المحاسب القانوني كان سيتحفظ في تقريره عن السنوات موضوع الخلاف لو كان هناك اختلاف مادي في قيمة المخزون عند تطبيق طريقة المتوسط المرجح.

وذكر المكلف أن لجنة الاعتراض الابتدائية طلبت من ممثل المصلحة أن يقدم تفاصيل طريقة حساب الفرق بين رصيد المخزون الختامي باستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً واستخدام طريقة المتوسط المرجح، إلا أن المصلحة أخفقت في تزويد اللجنة الابتدائية بالتفاصيل ، كما أن المصلحة لم تقدم أي رد على الاستفسار الذي طرحته اللجنة بشأن الطريقة التي اتبعتها المصلحة للوصول إلى الفرق بين طريقتي متوسط التكلفة المرجح والوارد أولًا يصرف أولًا للسنوات المذكورة أعلاه، ويرى أن عدم إجابة المصلحة على استفسار اللجنة الابتدائية يثبت صحة وجهة نظر الشركة بأن إجراء الربط المعدل من قبل المصلحة لا أساس له على الإطلاق، وبالرغم من أن الملاحظات التي أبدتها المصلحة في خطابها لا تتعلق بالاستفسار الذي طرحته اللجنة الابتدائية إلا أن المكلف يقدم رده عليها فيما يلي ليشرح حقائق الموضوع، بالنسبة لما ذكرته المصلحة من أن شركة (أ) أكدت بأنها تستخدم طريقة التكلفة فقط وليس طريقة الوارد أولا يصرف أولًا لتحديد تكلفة المخزون آخر المدة، فتود الشركة الإفادة بأن هذا القول من جانب المصلحة غير صحيح لأنه ورد في محضر الفحص الميداني وبشكل واضح أنه "تم سؤال الحاضرين عن كيفية تقييم مخزون آخر السنة ؟ وأفادوا بأن الشركة تستخدم طريقة الوارد اولاً يصرف أولا"، وقدم المكلف نسخة من الجزء ذي العلاقة من محضر الفحص الميداني ولذلك فإنه ليس باستطاعة شركة (أ) أن تفهم لماذا تقول المصلحة أن الشركة لا تستخدم طريقة الوارد أولا يصرف أولًا. وبخصوص ما ذكرته المصلحة من أن الشركة قد خالفت الأنظمة الضريبية المعمول بها ومنها الفقرة (هـ) من المادة (27) من النظام الضريبي الجديد، فتود الشركة الإفادة بأن الفقرة (هـ) من المادة (27) لا تنطبق على السنوات محل الاعتراض، لأن النظام الضريبي الجديد ينطبق على السنوات التي تبدأ بعد 2004/7/30م، أي من عام 2005م وما بعده، وبالنسبة لما ذكرته المصلحة من أن الشركة خالفت معيار المخزون الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأنها أقرت أنها تستخدم طريقة التكلفة فقط لتحديد قيمة المخزون آخر المدة فيرى المكلف أن هذا عكس ما ظهر في القوائم المالية التي أظهرت بأن يتم تقييم البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة الممكن تحقيقها أيهما أقل وفي ذلك تدليس على جميع مستخدمي القوائم المالية، وتود الشركة الإفادة أنه كما ورد أعلاه وفي محضر الفحص الميداني فإنها تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتقييم مخزونها، وحيث إن هذا المخزون ليس لإعادة البيع وإنما لصيانة معدات الشركة فقط، لذلك فإنه لا يوجد سوق لهذه القطع لتحديد القيمة السوقية ومن ثم تعتبر التكلفة أقل من سعر السوق، وحيث إن الإيضاح (4) حول القوائم المالية المدققة للسنوات 1998م و 1999م و 2002م قد أورد هذه الحقيقة بشكل واضح وان استخدام طريقة متوسط التكلفة لا يؤثر ماديا على تكلفة المخزون لذلك ليس هناك أي تدليس من جانب شركة (أ) كما زعمت المصلحة ، كما أن طريقة تقييم المخزون المتبعة من قبل الشركة قد تم اعتمادها حسب الأصول من قبل مراجعي الحسابات النظاميين لأن الطريقة التي استخدمتها الشركة لم تسفر عن أي فرق مادي حسبما ورد في القوائم المالية المدققة، كما أن المصلحة لم تعترض على هذه الطريقة في جميع السنوات حتى تاريخ الربط المعدل، وتود الشركة كذلك أن تلفت الانتباه إلى أن النظام الضريبي القديم لا يشترط على شركة (أ) استخدام طريقة المتوسط المرجح للأغراض الضريبية وأنه سواء تم تقييم المخزون بطريقة المتوسط المرجح أو طريقة الوارد أولا يصرف أولًا فلن يكون لذلك أي تأثير على ربح الشركة حسبما وافق عليه مراجع الحسابات حسب الأصول، كما تود الشركة الإفادة بأن نظام الحاسب الآلي كان مُهيأ لتقييم المخزون بطريقة المتوسط المرجح، وقد غيرت الشركة نظام الحاسب الآلي لديها في عام 2006م كما هو مبين في الإيضاح (4) حول القوائم المالية المدققة، والفرق في قيمة المخزون بسبب التغيير في تقييم المخزون من طريقة الوارد أولا يصرف أولًا إلى طريقة المتوسط المرجح ليس جوهريًا، وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة قامت بإصدار الحكم الصحيح في القضية بناءً على دراستها الوافية للحقائق و النظام الضريبي، وبالإضافة إلى ما ذكر أفاد المكلف بأن

المصلحة لم تطبق المعالجة أعلاه للعامين 2000م و 2001م لأن رصيد المخزون الافتتاحي لهاتين السنتين كان أقل من رصيد المخزون الختامي للعامين، وأن مثل هذه المعالجة من قبل المصلحة كانت ستسفر عن ضريبة زكاة مسددة بالزيادة لصالح الشركة، ولذا لم تلجأ المصلحة إلى إصدار ربط معدل للعامين 2000م و 2001م، وأورد المكلف حسابا للضريبة والزكاة المسددة بالزيادة التي كانت ستنشأ لصالح الشركة لو أن المصلحة طبقت نفس المعالجة على العامين 2000م و 2001م، وفي ضوء التوضيحات والمعلومات و قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المذكور أعلاه تطلب الشركة من اللجنة أن تؤيد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بإلغاء الربط الاضافي للسنوات 1998م و 1999م و 2002م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييد أحقيتها في إعادة فتح الربوط الزكوية الضريبة للسنوات 1998م و 1999م و 2002م بإضافة الفروقات الناتجة عن تقييم المخزون ومقدارها على التوالي مبلغ(8،071،512) ريالًاومبلغ (4،482،725)ريال ومبلغ(57،350) ريالًا إلى نتيجة حسابات المكلف للسنوات المذكورة تطبيقًا للقرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ لمخالفة الشركة معايير المحاسبة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التي تقضي بأن يتم تحديد تكلفة المخزون والبضاعة المنصرفة على أساس طريقة المتوسط المرجح، في حين يطالب المكلف بعدم قبول استئناف المصلحة من الناحية الشكلية لأن المصلحة من حيث المبدأ لم تستأنف قرار اللجنة الابتدائية القاضي بعدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط، هذا من جهة ومن جهة أخرى يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بعدم إعطاء المصلحة الحق في إعادة فتح ربوط السنوات المذكورة تمشيًا مع القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ طبقا لما هو موضح عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة لمعيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم (2/2/7) بتاريخ 1417/11/9هـ الموافق 1997/3/18م وعلى الأخص الفقرة رقم (3-1-2-1) والتي تنص على أن (تحسب تكلفة السلع المتشابهة التي تفقد هويتها باختلاطها مع السلع المتشابهة على أساس طريقة المتوسط المرجح وإذا تأكد للمنشأة أن هذه الطريقة لا تلائم طبيعة نشاطها فيجوز لها استخدام طريقة الداخل أولا خارج أولا أو طريقة الداخل أخيرا خارج أولًا شريطة أن تفصح عن المبررات التي جعلتها تختار هذه الطريقة وعن الفرق بين ثمن تكلفة البضاعة المبيعة محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح وعن الفرق بين تكلفة المخزون آخر الفترة المالية محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح).

وبرجوع اللجنة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للأعوام المالية 1998م و 1999م و 2002م وعلى الأخص الإيضاح رقم (4) والمعنون بالبضاعة، تبين أن نوعية البضاعة محل الخلاف تمثل قطع غيار للمعدات سواء كانت للمخازن أو في الطريق وليست بضائع معدة للإتجار، كما أن هذا الإيضاح أشار إلى أن الشركة لا تستطيع تحديد كلفة البضاعة حسب طريقة المتوسط المرجح لأن نظامها المحاسبي لا يُمكِن من هذا الإجراء

وأن الشركة بصدد تغيير نظام الحاسب الآلي لديها ليتسنى لها استخدام طريقة المتوسط المرجح، ولقد أكد الإيضاح أنه تم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة ما يرد أولًا يصرف أولًا ولو أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لما كان هناك اختلاف جوهري في تكلفة البضاعة.

وحيث إن إيضاحات القوائم المالية جزءً لا يتجزأ من القوائم المالية ذاتها، وأن تقرير المراجع القانوني الخارجي شهد بعدالتها وهذا يعني عدالة تلك الإيضاحات، وبما أن الإيضاح أعلاه حدد أسبابًا مُبرِرة لعدم استخدام المتوسط المرجح وأكد عدم وجود خلاف جوهري في نتائج القياس المحاسبي بين الطريقتين. مما يعني التزام معد القوائم المالية ومراجعها بما قضت به الفقرة رقم (3-1-2-1) من معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم (2/2/7) بتاريخ 1417/11/9هـ الموافق 1997/3/18م، ونظرًا لعدم مخالفة المكلف معايير المحاسبة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبيين القانونين عند إعداد قوائمه المالية للسنوات 1998م و 1999م و 2002م من حيث القياس والإفصاح لبند المخزون (البضاعة) ، وحيث تبين للجنة من واقع القوائم المالية للمكلف عدم وجود فروق ذات أهمية نسبية تؤثر على حساب الوعاء فإن اللجنة ترى عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح ربوط السنوات المذكورة ومن ثم رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء الربط المعدل الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (12/1977) بتاريخ 1429/4/15هـ للسنوات 1998م و 1999م و 2002م.

البند الثاني: غرامة التأخير

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في إلغاء غرامة التأخير وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه تم إخضاع الضريبة المستحقة لغرامة التأخير استنادًا للمادة (15) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة تضمنت الإفادة بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة قامت بإلغاء الربط المعدل ومن ثم الضريبة و غرامة التأخير عليها بقرارها رقم (8) لعام 1430هـ على أساس أنه ليس لدى المصلحة أي سند نظامي لفرض الضريبة على إضافة الفرق بين رصيد المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي إلى ربح السنوات 1998م و 1999م و 2002م وذكر أن الغرض من غرامة التأخير المفروضة بموجب النظام هو ضمان التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة العامة، وأنه يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، أي أن يقدم المكلف الإقرار وفقا للنظام في التواريخ المحددة بالنظام، وانه ينبغي عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار، وذكر أن شركة (أ) كانت دائما تسدد الضرائب المستحقة عليها بإخلاص وحسن نية وفقا للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت وضمن المواعيد المحددة نظامًا، وأن المسائل التي جرى بحثها أعلاه هي موضوع خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل ونتيجة لذلك لا يجوز إخضاعها لغرامة التأخير استنادا إلى المنشورين الدوريين رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ، وذكر أنه ورد في المنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ أنه "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى" وبالإضافة إلى ما تقدم ذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية بقراريها بشأن الاعتراضين رقم (6) ورقم (48)

لسنة 1401هـ قضت "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي يثور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر" وقد تأكد هذا الموقف بقرارات عديدة صدرت فيما بعد من لجنة الاعتراض الابتدائية ومنها على سبيل المثال القرارات رقم (12 و 43 و 112) الصادرة في عام 1408هـ وذكر أن المنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ ينص على ما يلي:

"وأن المقصود من هذا الجزاء هو:

أ. ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام.

ب. ضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزانة العامة في حينها حفظا للصالح العام.

ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد ـ وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ـ ثمة محل لغرامة التأخير، وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائمًا إلى أن يقوم الدليل على العكس، لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئًا إلى أن تثبت عليه الإدانة ، وأن المقصود من لفظ (الضريبة المستحقة) هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون، وليس المقصود هو الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة ، وكذلك 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..."

وذكر أن المادة (الخامسة عشرة) من المرسوم الملكي رقم (3321/28/2/17) بتاريخ 1370/1/21هـ لا تنطبق على هذه الحالة لأنها تعالج موضوع تقديم الإقرار وتسديد المبلغ المستحق بموجبه إلى المصلحة قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية وفي حالة عدم تقديم الإقرار وعدم سداد الضريبة بموجبه خلال خمسة أيام من التاريخ المحدد يضاف إلى مبلغ الضريبة غرامة بنسبة 10% من الضريبة وإذا تجاوز التأخير (15) يومًا تصبح الغرامة 25% ، وبما أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة بموجبه ضمن المدة المقررة نظاما، فإن غرامة التأخير المذكورة غير منطبقة ، وذكر أن المنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ ينص على "أن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة... إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة لا تستحق..."، وذكر أن المنشورين الدوريين أعلاه يؤكدان على أن الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام وهو التأكد من التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة ، وأنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته في الموعد المحدد بالنظام لينجو من غرامة التأخير، أي أن يقدم المكلف إقراره وفقًا للنظام وفي المواعيد المحددة وأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار ، وبما أن شركة (أ) قد أوفت بالتزاماتها في المواعيد النظامية المحددة فانه يجب عدم فرض غرامة تأخير عليها من قبل المصلحة على أساس التعديلات التي أجرتها المصلحة أثناء دراستها لإقرارات شركة (أ) وأضاف بأن هناك قضايا اعتراض صدرت بها قرارات لحالات مماثلة وذكر منها على سبيل المثال قرار اللجنة الاستئنافية رقم (639) لعام 1427هـ، وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (528) لعام

1425هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (449) لعام 1424هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (452) لعام 1424هـ. وفي ضوء التوضيحات والمعلومات أعلاه انتهى المكلف إلى المطالبة بتأييد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة الذي قضى بإلغاء الربط المعدل الصادر عن قبل المصلحة للسنوات 1998م و1999م و2002م وإلغاء غرامة التأخير.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها في فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن التعديلات التي أجرتها المصلحة على نتيجة حسابات المكلف بفروقات المخزون للأعوام 1998م و1999و 2002م، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بعدم توجب غرامة التأخير للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة وحيث إنتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء الربط المعدل الذي أجرته المصلحة للسنوات 1998م و1999م و2002م، فإن الغرامة التي تم حسابها بموجب ربط المصلحة للسنوات المذكورة تسقط لسقوط أصلها ومن ثم رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء غرامة التأخير.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (8) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء الربط المعدل الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (12/1977) بتاريخ 1429/4/15هـ للسنوات 1998م و1999م و2002م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

2. رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء غرامة التأخير وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1242
سنة القرار: 1434

المفتاح

غرامة / مخزون / مصروفات - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم سداد ضريبة / مخزون مقيم / مصروفات تأمين.

المبدأ

عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

تقديم المنشأة المستندات المؤيدة لما قامت به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/2/18هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (20) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/6/4هـ كل من: .... 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (2/5) بتاريخ 1431/1/16هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (458) بتاريخ 1431/2/16هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (س) برقم .... بتاريخ 1429/5/8هـ بمبلغ (6،558،870) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: أقساط التأمين على الحياة وأخطار الحرب لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على بندي أقساط التأمين على الحياة وأخطار الحرب وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (ب) تزاول النشاطات ... وما يتعلق بها من نشاطات لاستكشاف وتنمية ... ويتطلب من موظفيها أن يكونوا على درجة عالية من التقنية في تقديم خدمات تحصيل ومعالجة وتفسير بيانات ... وتمشيًا مع الإجراءات المتبعة عادة في مجال أعمال ... نظرًا للأحداث الإرهابية وحرب العراق طلب موظف الشركة أن يتم التوسعة في التأمين على الحياة يشمل مخاطر الوفاة أو الإصابة نتيجة أي حروب أو أعمال إرهابية ولذلك وفرت (ب) غطاء تأمين على الحياة لكبار موظفيها لكي تتناسب مزايا موظفيها مع المعايير العالمية حيث أن ذلك أمر جوهري لجذب واستبقاء الموظفين المؤهلين وذوي الخبرة في (ب) وقدمت الشركة تغطية التأمين لكبار الموظفين وفقًا لأحكام عقود توظيفهم وبناءً على ذلك فإن (ب) ملزمة بتغطية التأمين على الحياة لهؤلاء الموظفين الذي تنص عقود توظيفهم على توفير التأمين على الحياة، وبالنسبة لتأمين مخاطر الحروب حيث إن البوليصة العادية لا تغطي المخاطر المرتبطة بالحروب والظروف التي يعمل بها موظفي (ب) قامت الشركة بإيجاد غطاء تأمين لمخاطر الحرب في بوليصة التأمين على الحياة، وفي ضوء التوضيحات والمعلومات أعلاه تعتقد (ب) أنه ينبغي اعتماد الأقساط المدفوعة مقابل التأمين على الحياة وتأمين أخطار الحرب كتكاليف فعلية للسنوات 2003م إلى 2006م، على اعتبار أن المصاريف المذكورة أعلاه هي مصاريف عمل ضرورية لأغراض أعمال الشركة، كما أن الشركة ليست على علم بصدور تعليمات من المصلحة تستثني أقساط التأمين على الحياة وأقساط تأمين أخطار الحرب المدفوعة عن الموظفين من تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية ، كما أنه لا يوجد في نظام ضريبة الدخل الجديد أو لائحته التنفيذية ما يمنع من اعتماد المصاريف المذكورة أعلاه كتكلفة فعلية يحق حسمها، وفي ظل غياب أي تعليمات تمنع من اعتماد أقساط التأمين على الحياة للموظفين وأقساط تأمين مخاطر الحروب كتكلفة فعلية جائزة الحسم فإن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بتأييد المصلحة في رفض اعتماد حسم أقساط التأمين على الحياة وأقساط تامين مخاطر الحروب يعد قرار لا مبرر له وقدم المكلف نسخة من الجزء المعني من بوليصة التأمين ونسخة من الجزء المعني من سياسات وإجراءات الموارد البشرية ونسخة من عقد العمل التي تتضمن التزام الشركة بتوفير هذه التغطية للتأمين على الحياة ومخاطر الحرب. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلها بأن المصلحة رفضت أقساط التأمين على الحياة وأقساط تأمين أخطار الحرب لأنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم طبقًا للنظام مسترشدًا بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (337) لعام 1422هـ الذي قضى بتأييد المصلحة في هذا الشأن.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند أقساط التأمين على الحياة وأقساط تأمين مخاطر الحرب لعامي 2005م و 2006م ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة أن هذا المصروفات تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقًا لمضمون المادة (12) من نظام ضريبة الدخل وأنه لا يوجد نظامًا ما يمنع تصنيفها ضمن المصاريف العادية والضرورية للنشاط ، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي بعدم اعتماد هذه المصروفات (تأمين الحياة وتامين مخاطر الحرب) ضمن المصاريف جائزة الحسم تطبيقًا للنظام واسترشادًا بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (337) لعام 1422هـ الصادر في حالة مماثلة.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ وعلى البيانات والإيضاحات المقدمة بما في ذلك عقود العمل وسياسات وإجراءات الموارد البشرية وبوليصات التأمين تبين لها أن طبيعة المصروفات محل الاستئناف (التأمين على الحياة وتأمين مخاطر الحرب المحملة ضمن مصروفات عامي 2005م و 2006م) تتمثل في المصروفات التي لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية ومن ثم فإنها تُعد تأمينًا تكميليًا لتعويض العاملين عن إصابات العمل خارج تغطية نظام التأمينات الاجتماعية وأن السبب في تكبد المكلف لهذه المصاريف يرجع إلى التزامات تعاقدية بين صاحب العمل والموظفين العاملين لديه حيث تضمنت صيغة العقد النمطي لغير السعوديين في المادة (12) بشموله على تعويض الوفاة وكذلك تعويض الحوادث والأمراض، وبما يتضح معه أن هذه المصاريف (تأمين الحياة وتامين مخاطر الحرب) ناتجة عن التزام تعاقدي مما يلزمها تكبد مصاريف إضافية أعلى مما يغطيه نظام التأمينات الاجتماعية ومن ثم فإن هذه المصاريف تُعد من المصاريف العادية والضرورية واللازمة للنشاط طبقًا للمادة (12) والمادة (13) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) والمادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت المصاريف جائزة الحسم ومن ثم ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف باعتماد مصاريف التأمين على الحياة ومصاريف تأمين مخاطر الحرب ضمن المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي للمكلف لعامي 2005م و 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: رواتب الإجازات المستحقة لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على بند استحقاق رواتب الإجازات للأعوام من 2003م حتى 2006م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (ب) تقوم بإتباع مبدأ الاستحقاق المحاسبي وتقوم بتسجيل تكاليف راتب الإجازة السنوية للموظفين كاستحقاق استنادًا إلى استحقاق الإجازات المنصوص عليه في عقد التوظيف، علمًا بأن المصاريف المستحقة مسموح بها بموجب نظام الضريبة الجديد والقديم، وتود الشركة الإفادة بأنها تزاول أعمال .... ومن أجل إكمال المشروع في الوقت المحدد المسموح به من صاحب العقد تطلب من الموظفين (بموافقة الموظفين) أن يبقوا حتى إنهاء المشروع ، وفي هذه الحالات يتعين

على (ب) تسجيل الإجازة التي يحصل عليها الموظفين في هذه الفترة كاستحقاق، كما أن استحقاق راتب الإجازة السنوية منصوص عليه في نظام العمل السعودي ويستحق الموظفين أن يدفع لهم حين يرغبون بالاستفادة من إجازاتهم ، كما أن المادة (12) من النظام الضريبي الجديد تنص على أن "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة والمتكبدة خلال السنة الضريبة هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي" وعليه فإن استحقاق راتب الإجازة هو مصروف فعلي وليس مخصص، وتؤكد الشركة أن جميع المخصصات المحملة على المصاريف لعامي 2005م و 2006م صُرح عنها في الإقرارات الضريبية وأضيفت للأرباح لأغراض الضريبة/الزكاة وتم إضافة رصيد المخصصات الافتتاحي للوعاء الزكوي استنادًا إلى الأنظمة الزكوية ، وبناءً على التوضيحات أعلاه فإن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية باعتبار استحقاق رواتب الإجازة كمخصص هو إجراء غير مبرر ونتائجه تقوم على فهم خاطئ لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، وأضاف قائلًا أن الشركة أوضحت لفريق الفحص الميداني أن الإجازة المستحقة الدفع للموظفين في نهاية العام تسجل في الدفاتر وفقًا لمبدأ الاستحقاق المحاسبي وأن المبلغ المستحق الدفع في نهاية العام هو استحقاق وليس مخصص وتم تدوين ذلك في محضر الفحص الميداني. ولكل ما ذكر ترى الشركة أن رواتب الإجازات مصاريف ضرورية تم تكبدها في السياق العادي للأعمال وينبغي اعتمادها كمصاريف فعلية وفقًا للمادة (14) من المرسوم الملكي رقم (3321/28/2/17) للعامين 2003م و2004م، والمادة (12) من المرسوم الملكي رقم (م/1) المؤرخ في 1425/1/15هـ للعامين 2005م و2006م.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد ممثلها بأنه خلال الفحص الميداني تبين لفريق الفحص وجود حساب برقم (24630) يمثل مخصص إجازات مستحقة والمصلحة لم تقبل خصم هذا المبلغ لكونه يمثل المستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية التي يتم الحصول عليها نهاية العام المالي ومن ثم بقاء تلك المبالغ وعدم خروجها من ذمة الشركة وحولان الحول عليها، ولكون الموظف لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية وذلك بعد موافقة صاحب العمل فإن رصيد رواتب الإجازات المستحقة يعد مصروفًا معلقًا على شرط هو تمتع الموظف بإجازته السنوية، ومن ثم فهو مصروف محتمل يأخذ حكم المخصص ويضاف للوعاء وقد تأيد إجراء المصلحة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (588) لعام 1426هـ ورقم (836) لعام 1429هـ ورقم (818) لعام 1429هـ.

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 إضافة رواتب الإجازات المستحقة لعامي 2005م و 2006م إلى الوعاء بحجة أنها جزء من رواتب ومميزات الموظفين وتعد من المصروفات جائزة الحسم وفقًا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل، كما أنها دين محدد القيمة سلفًا على الشركة ويختلف عن المخصص الذي يمثل اقتطاع جزء من إيرادات الشركة لمواجهة أي مصروفات محتملة، في حين ترى المصلحة أن رواتب الإجازات المستحقة ليست مصروفًا فعليًا وإنما تمثل مبالغ محجوزة لمقابلة الالتزامات المستقبلية عند تمتع الموظف بإجازته وتأخذ حكم المخصص ومن ثم ترى إضافته إلى الوعاء لعامي2005م و2006م.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ

وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ ترى اللجنة أن بند (تعويض الإجازات) سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يمثل المبالغ المحجوزة لمقابلة ما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقق 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 رواتب الإجازات يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، وبهذا فإنه يعد من المصروفات جائزة الحسم طبقًا للمادة (12) والمادة (13) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) والمادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت المصاريف جائزة الحسم، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى الوعاء الضريبي للمكلف لعامي 2005م و 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: المخزون لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على بند الفرق بين أرصدة المخزون الافتتاحية والختامية للأعوام من 2003م حتى 2006م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بتأييد المصلحة في رفض اعتماد حسم المبالغ المذكورة (فرق المخزون) يعد إجراء غير صحيح وذلك استنادًا لما يلي:

1. بالنسبة لعام 2005م وهي السنة الأولى التي ينطبق بشأنها نظام ضريبة الدخل الجديد، فقد قامت الشركة بتقييم مخزونها على أساس الوارد أولًا يصرف أولًا، ومراجعي الحسابات ذكروا في الإيضاح (4) حول القوائم المالية المدققة ما يلي: "ومن المتوقع أنه لو تم استخدام طريقة المتوسط المرجح لما كان هناك اختلاف جوهري" واستنادًا إلى ما ذكر أعلاه فإنه لا يوجد اختلاف جوهري في قيمة المخزون باستخدام طريقة ما يرد أولًا يصرف أولًا ، وعليه فإن رفض اعتماد المصلحة للفرق بين رصيد المخزون الافتتاحي والختامي لا يستند إلى أي أساس ومن ثم فإن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الذي يؤيد المصلحة لا مبرر له.

2. وبالنسبة لسنة 2006م فقد قامت الشركة بتقييم مخزونها باستخدام طريقة المتوسط المرجح كما هو موضح في الإيضاح (4) حول القوائم المالية المدققة لعام 2006م ومن ثم فإن الشركة لا تعلم الأساس الذي استندت إليه لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها بتأييد المصلحة.

كما تود الشركة الإفادة بأنه: وفقًا للنموذج رقم (ق1-) من الإقرارات الضريبية لعامي 2005م و 2006م على التوالي يتعين على الشركة أن تضيف رصيد المخزون في بداية العام (الرصيد الافتتاحي) وأن تحسم رصيد المخزون في نهاية العام (الرصيد الختامي) من المشتريات من أجل حساب تكلفة الأعمال للسنة ، كذلك فإن المعالجة المذكورة أعلاه من مقتضيات نظام ضريبة الدخل الجديد حسب المادة (27 - ج) والتي تنص على أنه تتحدد تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة الضريبية بإضافة تكلفة البضاعة المشتراة خلال السنة إلى

بضاعة أول المدة مطروحًا منها قيمة بضاعة نهاية المدة، وكذلك تود الشركة إفادة اللجنة بأن المصلحة قامت خلال السنوات من 2004م إلى 2006م بحسم رصيد المخزون الافتتاحي من ربح العام وأضافت الرصيد الختامي إلى ربح السنة ولكنها في عام 2003م فعلت عكس ما فعلته بشأن السنوات 2004م و إلى 2006م (أي أنها أضافت رصيد المخزون الافتتاحي في عام 2003م إلى الربح وحسمت رصيد المخزن الختامي من ربح عام 2003م) ويظهر من معالجة المصلحة أن المصلحة قد حاولت فقط زيادة الوعاء الضريبي لكل سنة بتطبيق معالجة غير ثابتة دون الاستناد إلى أي أساس. وذكر المكلف أن المصلحة لم توضح في وجهة نظرها كيف توصلت إلى حساب الفرق في قيمة المخزون نتيجة استخدام طريقة الوارد أولًا يصرف أولًا بدلا من طريقة المتوسط المرجح للسنوات 2003م إلى 2005م كما أن المصلحة لم توضح أسباب رفض اعتماد المبلغ (1،287،027) ريال في عام 2006م مع أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لتقييم مخزونها لعام 2006م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد ممثلها بأن المصلحة قامت بإضافة الفرق بين أرصدة المخزون الافتتاحية والختامية البالغة (1،837،921) ريال و (1،287،027) ريال لعامي 2005م و 2006م على التوالي نتيجة عدم التزام الشركة بالمعايير المحاسبية السعودية التي تقضي باستخدام طريقة المتوسط المرجح في تحديد تكلفة البضاعة، واستخدمت طريقة الوارد أولًا صادر أولًا بدلًا عنها كما أنها لم تطبق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وسبق أن اعترضت الشركة على هذا البند في الأعوام السابقة ولم يصدر به قرار وتتمسك المصلحة بوجهة نظرها الواردة في القرار المذكور.

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 تأييد المصلحة في إضافة الفروقات الناتجة عن تقييم المخزون ومقدارها لعامي 2005م و 2006م على التوالي مبلغ (1،837،921) ريال ومبلغ (1،287،027) ريال إلى نتائج حساباته للسنتين المذكورتين بحجة التزام الشركة بتطبيق معايير المحاسبة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي برفض اعتراض الشركة على ربوط عامي 2005م و 2006م فيما يتعلق بفروقات المخزون المضافة لنتيجة حسابات المكلف للسنتين المذكورتين أعلاه لمخالفته معايير المحاسبة السعودية بخصوص تقييم المخزون.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وبخاصة الفقرة (هـ) من المادة (27) منه، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ ،وبعد الاطلاع على محضر الفحص الميداني للسنوات من 2003 إلى 2006م الموقع من ممثل المكلف ومندوب المصلحة ، وبرجوع اللجنة لمعيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم (2/2/7) بتاريخ 1417/11/9هـ الموافق 1997/3/18م وعلى الأخص الفقرة رقم (3-1-2-1) والتي تنص على أن (تحسب تكلفة السلع المتشابهة التي تفقد هويتها باختلاطها مع السلع المتشابهة على أساس طريقة المتوسط المرجح وإذا تأكد للمنشأة أن هذه الطريقة لا تلائم طبيعة نشاطها فيجوز لها استخدام طريقة الداخل اولاً خارج أولًا أو طريقة الداخل أخيرًا خارج أولًا شريطة أن تفصح

عن المبررات التي جعلتها تختار هذه الطريقة وعن الفرق بين ثمن تكلفة البضاعة المبيعة محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح وعن الفرق بين تكلفة المخزون آخر الفترة المالية محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح).

وبرجوع اللجنة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لعامي 2005م و 2006م وعلى الأخص الإيضاح رقم (4) والمعنون بالبضاعة، تبين أن نوعية البضاعة محل الخلاف تمثل قطع غيار للمعدات سواء كانت للمخازن أو في الطريق وليست بضائع معدة للإتجار، كما أن هذا الإيضاح أشار إلى أن الشركة لا تستطيع تحديد كلفة البضاعة حسب طريقة المتوسط المرجح لأن نظامها المحاسبي لا يُمكِن من هذا الإجراء وأن الشركة بصدد تغيير نظام الحاسب الآلي لديها ليتسنى لها استخدام طريقة المتوسط المرجح، ولقد أكد الإيضاح أنه تم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة ما يرد أولًا يصرف أولًا ولو أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لما كان هناك اختلاف جوهري في تكلفة البضاعة، كما أن الإيضاح رقم (4) حول القوائم المالية المدققة لعام 2006م يفيد بأن الشركة قامت بتقييم مخزونها باستخدام طريقة المتوسط المرجح.

وحيث إنإيضاحات القوائم المالية جزءً لا يتجزأ من القوائم المالية ذاتها، وأن تقرير المراجع القانوني الخارجي شهد بعدالتها وهذا يعني عدالة تلك الإيضاحات، وبما أن الإيضاح أعلاه حدد أسباب مُبرِرة لعدم استخدام المتوسط المرجح وأكد عدم وجود خلاف جوهري في نتائج القياس المحاسبي بين الطريقتين، مما يعني التزام معد القوائم المالية ومراجعها بما قضت به الفقرة رقم (3-1-2-1) من معيار المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم (2/2/7) بتاريخ 1417/11/9هـ الموافق 1997/3/18م وكذلك التزامه بما قضت به الفقرة (هـ) من المادة (27) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه ونظرًا لالتزام المكلف بتطبيق معايير المحاسبة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين من حيث القياس والإفصاح لبند المخزون السلعي (البضاعة) فيما يخص عام 2005م كما أنه لم يتبين للجنة من واقع إيضاحات القوائم المالية وجود فرق ذي أهمية نسبية في حساب كلفة المخزون باستخدام الطريقتين وأن المكلف أشعر المصلحة بالتزامه بتطبيق المتوسط المرجح مستقبلا تطبيقا لأحكام نظام ضريبة الدخل وهو ما تحقق فعلا فيما يخص عام 2006م، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة فرق المخزون لنتيجة حساباته لعامي 2005م و 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/8) برفض اعتراض الشركة على بند غرامة التأخير وفقًا للحيثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بعدم فرض غرامة التأخير بحجة أن الشركة متقيدة بالنظام الضريبي بشكل صحيح.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلها على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن الغرامة التي تم حسابها على فروقات الضريبة بموجب ربط عامي 2005م و 2006م تستند إلى المادة (1/68/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حيث قضت بأن تفرض غرامة تأخير 1% من

الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير من تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة وطبقًا للمادة (3/67) من اللائحة التنفيذية فإن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة وأصبحت نهائية طبقًا للمادة (2/72) من اللائحة التنفيذية بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

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 حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن التعديلات التي أجرتها المصلحة على نتيجة حساباته لعامي 2005م و2006م بحجة أن الشركة متقيدة بأحكام النظام، في حين تتمسك المصلحة بحساب غرامة تأخير على فروق الضريبة الناتجة عن التعديلات التي أجرتها على نتيجة حسابات المكلف لعامي 2005م و 2006م وذلك استنادا إلى المادة (1/68/ب) والمادة (3/67) والمادة (2/72) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبعد الدراسة وحيث انتهت اللجنة في البند الأول والبند الثاني والبند الثالث من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذه البنود فإن الغرامة التي تم حسابها بموجب ربط المصلحة الناتجة عن تعديل حسابات المكلف بهذه البنود تسقط لسقوط أصلها، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف بعدم توجب غرامة التأخير وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية رقم (20) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المكلف باعتماد مصاريف التأمين على الحياة ومصاريف تأمين مخاطر الحرب ضمن المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي للمكلف لعامي 2005م و2006م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى الوعاء الضريبي للمكلف لعامي 2005م و2006م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة فرق المخزون لنتيجة حساباته لعامي 2005م و2006م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4. تأييد استئناف المكلف بعدم توجب غرامة التأخير لعامي 2005م و2006م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء 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.

رقم القرار: 1244
سنة القرار: 1434

المفتاح عقد / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع عقد توريد / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/3/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (28) لعام 1429هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة عام 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1430/11/15هـ كل من: ...، كما مثل المكلف كل من: ...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1429هـ بموجب الخطاب رقم (2/1) بتاريخ 1430/1/2هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (36) بتاريخ 1430/1/24هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (49) بتاريخ 1430/2/9هـ، وقدم المكلف مستندًا يفيد أن استلامه للقرار الابتدائي كان بتاريخ 1430/1/13هـ، كما قدم

ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ع) برقم ... بتاريخ 1430/2/8هـ بمبلغ (36،182،731) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما في نظام ضريبة الدخل، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الضريبة وغرامة التأخير على المبالغ المدفوعة لشركة (ب)

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد اعتراض الشركة على بند الضرائب على الجهات غير المقيمة على أن تكون الغرامة على دفعة شهر (8) لعام 2004م بـ 6% وعلى دفعة شهر (11) لعام 2004م بـ 2% وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديدًا الجزء المتعلق بالغرامة على دفعة شهر (11) لعام 2004م، وذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في أن غرامة تأخير ضريبة الاستقطاع للمبلغ المدفوع لغير مقيم في شهر (2004/11م) هي شهرين وليس ثلاثة أشهر لأن يوم 2005/3/10م يوافق يوم الخميس ، وترى المصلحة أن المبلغ تم دفعه لغير مقيم في شهر (2004/11م) وتم سداد ضريبة الاستقطاع عنه بتاريخ 2005/3/12م الموافق يوم السبت أي أن مدة التأخير تبدأ من 2004/12/11م حتى 2005/3/11م وتساوي (91) يومًا (ثلاثة أشهر) ولا يعني أن تاريخ 2005/3/10م يوافق يوم خميس أن يتم حساب الغرامة على شهرين فقط ، وذلك لأن الشركة في الأصل متأخرة عن السداد من تاريخ الاستحقاق ، وكان يمكن قبول هذا الوضع لو أن الشركة لم تكن متأخرة من الأصل ووافق آخر يوم لتاريخ السداد يوم الخميس.

كما استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية أقرت صحة حساب المصلحة للغرامة المترتبة على مدفوعات شهر (8) لعام 2004م بواقع 6% وبالمقابل أيدت الشركة في حساب الغرامة على مدفوعات شهر (11) لعام 2004م بواقع 2%، بينما لم تتطرق اللجنة إطلاقًا إلى اعتراض الشركة فيما يتعلق بتصحيح الخطأ المادي الذي وقعت به الشركة والذي نتج عن قيام الشركة بحساب ودفع ضريبة الاستقطاع عن خدمات التركيب بواقع 15% بدلًا من 5% وذلك قبل صدور تعميم المصلحة رقم (9/4437) بتاريخ 1426/9/23هـ الذي حدد ضريبة الاستقطاع على خدمات التركيب بواقع 5% ، وقد بلغت ضريبة الاستقطاع والغرامة المدفوعة بواقع 15% (231،447) ريالًا، وبما أن مبلغ الضريبة والغرامة المستحقة على الجهة غير المقيمة بواقع 5% تبلغ (77،659) ريالًا فإن المبلغ المورد بالزيادة وفقًا للخطأ المادي يبلغ (153،786) ريالًا، ومن ثم فإن الشركة تطلب النظر في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية حول عدم تطرق اللجنة للخطأ المادي المشار إليه أعلاه.

وأضاف المكلف فيما يتعلق باستئناف المصلحة على المبالغ التي تم دفعها في شهر (2004/11م) وتم سداد ضريبة الاستقطاع عنها بتاريخ 2005/3/12م على أساس أن مدة التأخير تساوي (91) يومًا فإن الشركة ترى أن مدة التأخير هي (89) يومًا حيث إن يوم 2005/3/10م يوافق يوم خميس ومن ثم ينسحب إلى أول يوم عمل لاحق وهو يوم السبت 2005/3/12م، وبما أن الشركة سددت في هذا اليوم فإن مدة التأخير شهرين ومن ثم فلا تحسب غرامة تأخير عن (29) يومًا.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة في استئنافها حساب غرامة تأخير بواقع 3% على الضريبة المستقطعة من المبالغ المدفوعة لشركة (ب) في شهر (11) لعام 2004م والموردة للمصلحة بتاريخ 2005/5/12م بحجة أن مدة التأخير (3) أشهر ومن ثم تستحق غرامة التأخير بواقع 3%، في حين يطلب المكلف في استئنافه تصحيح الخطأ المادي المتمثل في حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ب) مقابل خدمات التركيب بواقع 5% بدلًا من 15% حيث إن اللجنة الابتدائية لم تصدر قرارا في هذا البند ، كما يرى المكلف حساب غرامة تأخير بواقع 2% بحجة أن مدة التأخير (89) يومًا حيث إن تاريخ 2005/3/10م يوافق يوم خميس ومن ثم ينسحب إلى أول يوم عمل لاحق.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها 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 (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقًا 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 يسددها للمصلحة كما هو مطلوب....).

كما أنه بالرجوع للفقرة (9) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص (على المكلف بضريبة الاستقطاع الالتزام بالآتي: أ- تقديم بيان الاستقطاع الشهري وفقًا للنموذج المعد من المصلحة وذلك خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) كما أنه بالرجوع للفقرة (1) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على (على المكلف تسديد غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة) كما تبين أن الفقرة (2) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على(.... عند إنتهاء الموعد النظامي لتقديم الإقرار خلال الإجازة الرسمية، يكون الإقرار مقبولًا إذا سلم وتم السداد بموجبه في أول يوم عمل يلي الإجازة) وبناءً على النصوص المشار إليها فإن المكلف ملزم باستقطاع الضريبة وتوريدها خلال الفترة المنتهية في يوم 2004/12/10م، وحيث إن المكلف ورد ضريبة الاستقطاع للمصلحة في يوم 2005/3/12م وهو اليوم الذي يلي يومي إجازة ، لذا فإن اللجنة ترى قياسًا على ما نص عليه عجز الفقرة (2) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل أنه يعد وكأنه سدد في يوم الإجازة ، عليه فإن مدة التأخير هي (89) يومًا تبدأ من يوم 2004/12/11م وتنتهي في يوم 2005/3/9م ،مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها حساب غرامة تأخير بواقع 3% على الضريبة المستقطعة من المبالغ المدفوعة لشركة (ب) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف وطلبه تصحيح الخطأ المادي الذي نتج عن قيامه بحساب ودفع ضريبة الاستقطاع عن خدمات التركيب بواقع 15% بدلًا من 5% فإنه بالرجوع إلى خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة رقم (567) بتاريخ 1428/3/13هـ تبين أنه لم يتضمن طلب المكلف بحساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ب) بواقع 5% بدلا من 15% ومن ثم فهو ليس محلا للاستئناف مما ترى معه اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند الثاني: الضريبة على المبالغ المدفوعة لشركة (ج)

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد اعتراض الشركة على بند الضريبة على عقد شركة (ج) وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أن اللجنة الابتدائية قامت بتوزيع بنود العقد المبرم بين شركة (أ) وشركة (ج) لمشروع ... بإجمالي قيمة (3،500،000) ريال والمنفذة في كل من مدينة الرياض ومدينة جدة ، ودولتي السودان و بنجلاديش وقد قامت اللجنة الابتدائية باستبعاد ما يخص المنفذ في دولة السودان وبنجلاديش على أساس أن العمل تم في خارج المملكة ، وترى المصلحة أن العقد يعد وحدة واحدة ، وأن العقد يهدف لتوسيع ... ، وكل ذلك يخدم شركة (أ) وعليه وإن كان التركيب في دول أخرى إلا أن مصدر الاتفاقية ومصدر المستخدمين ومصدر الدخل في المملكة العربية السعودية ، وبناءً عليه فإن الأعمال المصاحبة هي ثلاثة أعمال كما جاء في الفواتير والتي تشمل على أعمال التركيب واختبارات القبول والتدريب.

كما استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت اعتراض الشركة على ربط المصلحة بخصوص عقد شركة (ج) باعتبار أن الأعمال المصاحبة للتوريد في العقد غير محددة القيمة ولجوئها إلى التقدير حسب نص الفقرة (9) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية وهي 10% من قيمة العقد لكل عمل مصاحب والتي حددها الربط بثلاثة أنشطة هي أعمال التركيب والتوصيل للموقع والتدريب ولم تتطرق اللجنة إطلاقًا إلى اعتراض الشركة فيما يتعلق بتصحيح الخطأ المادي الذي وقعت به والذي نتج عن قيام الشركة بحساب ودفع ضريبة الاستقطاع والغرامة على خدمات التركيب بواقع 15% بدلًا من 5% ، وبناءً على ما تقدم تطلب الشركة بتصحيح الخطأ المادي وإعادة المبلغ المورد بالزيادة بموجب أمر التحصيل رقم (27322) بتاريخ 1426/4/1هـ.

وأضاف المكلف أن المصلحة قامت بربط الضريبة على أساس التقدير الجزافي على عقد شركة (ج) رقم ... بتاريخ 2004/9/29م الخاص بأعمال توريد أجهزة وتركيبها على أساس أن شركة (ج) مارست ثلاثة أنشطة هي التركيب والتدريب والتوصيل بقيمة قدرها (3،500،000) ريال، وقد اعترضت الشركة على هذا الربط أمام لجنة الاعتراض الابتدائية وأصدرت اللجنة قرارها بتأييد اعتراض الشركة في هذا الشأن موضحة أن الأعمال المصاحبة للتوريد للمملكة في عرض شركة (ج) محددة بشكل صريح بمبلغ (185،483) ريالًا في العرض الذي تم قبوله وتعميدها به من قبل شركة (أ) مما ولد القناعة لدى اللجنة الابتدائية أن ما تضمنه الربط مخالف للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية في الجوانب التالية:

أ)أنه اعتبر أن الأعمال المصاحبة للتوريد للمملكة غير محدد القيمة في العقد وهذا يخالف ما تضمنه عرض شركة (ج) الذي صدر تعميد شركة (أ) على أساسه.

ب)أنه اعتبر قيمة أمر التعميد البالغة (3،500،000) ريال هي قيمة العقد بينما يشمل أمر التعميد على توريدات وتركيب تمت خارج المملكة وهذا يخالف المادة (7/5) من اللائحة التنفيذية والتي حددت الدخل الخاضع لضريبة الاستقطاع.

ويرى المكلف أن أعمال التوريد والتركيب التي تمت في السودان وبنجلادش لا تخضع للضريبة، أما أعمال التركيب التي تمت داخل المملكة والتي حددها العقد بمبلغ (185،483) ريالاً فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة في استئنافها اعتبار عقد المكلف مع شركة (ج) وحدة واحدة والمنفذ في المملكة العربية السعودية وبنجلادش والسودان بقيمة (3،500،000) ريال بحجة أن العقد يخدم المكلف وإن كان جزء من التركيب تم في دول أخرى، كما أن الأعمال المصاحبة للتوريد غير محددة القيمة في العقد، في حين يطلب المكلف في استئنافه تصحيح الخطأ المادي المتمثل في حساب ضريبة الاستقطاع على خدمات التركيب بواقع 15% بدلًا من 5% حيث إن اللجنة الابتدائية لم تصدر قرارا في هذا البند، ويرى المكلف أن قيمة الأعمال المصاحبة للعقد والتي تخضع لضريبة الاستقطاع تبلغ (185،483) ريالا بحجة أنها وردت في العقد بشكل صريح.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على الفقرة (7) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي عدلت بقرار وزير المالية رقم (1709/185) بتاريخ 1426/7/23هـ والتي تنص على (لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن أعمالا مصاحبة، كأعمال النقل الداخلي أو التركيب أو الصيانة أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط تم في المملكة) وبالاطلاع على خطاب شركة (أ) رقم (1635) بتاريخ 2004/9/29م الموجه إلى شركة (ج) تبين أنه ينص على (نشعركم بقبول عرضكم أعلاه ولمدة (4) أشهر تبدأ من تاريخ خطابنا هذا وطبقًا للملحق المرفق لتنفيذ عملية توريد وتركيب أجهزة ... في كل من الرياض وجدة وبنجلاديش والسودان بقيمة إجمالية 3،500،000 ريال) وقد تضمن الملحق أعمال التوريد والتركيب على النحو التالي:

الموقع	قيمة توريد المواد	قيمة التركيب	الإجمالي
داخل المملكة	1,314,379	185,483	1,499,862
السودان	994,123	86,250	1,080,373
بنجلادش	759,197	160,568	919,765
الإجمالي	3,067,699	432,301	3,500,000

وتطبيقا لنص الفقرة (7) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية فإن قيمة الأعمال المصاحبة للعقد والمتعلقة بالتركيب والخاضعة لضريبة الاستقطاع تبلغ (185,483) ريالا مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها اعتبار العقد وحدة واحدة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف وطلبه تصحيح الخطأ المادي المتمثل في قيامه بحساب ودفع ضريبة الاستقطاع عن خدمات التركيب بواقع 15% بدلًا من 5% فإنه بالرجوع إلى خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة رقم (567) بتاريخ 1428/3/13هـ تبين أنه لم يتضمن طلب المكلف بحساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) بواقع 5% بدلا من 15% ومن ثم فهو ليس محلا للاستئناف مما ترى معه اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل إستئجار...

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على بند ضرائب الاستقطاع وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة بإخضاع المبالغ المدفوعة مقابل استئجار ... لضريبة الاستقطاع استنادًا للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية وعملا بما هو مطبق في العديد من الدول، ويرى المكلف عدم أحقية المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للأسباب التالية:

1. أن هذه المدفوعات لقاء استئجار... من منظمات دولية مثل ... وشركات أجنبية، وتقوم شركة (أ) بسداد المبالغ المستحقة لهذه المنظمات الدولية والشركات الأجنبية لقاء استئجار ...المذكورة.

2. أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية اعتمدتا على الفقرتين (1 و 8) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وذلك من أجل أن يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وقد فسرت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل مصدر الدخل بأنه الدخل الذي نشأ عن نشاط تم في المملكة أو مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل

أو جزئيًا في المملكة، لذلك لابد أن تنطبق الفقرتين (1 و 8) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل بشأن مصدر الدخل على الخدمات الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية وهو أمر لا ينطبق على استئجار ... حيث إنها تمت بالكامل خارج المملكة ، ولا تعد دخلًا متحققا من مصدر في المملكة.

3. أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية تنطبقان على الخدمات التي يتم تأديتها بالكامل أو جزء منها داخل المملكة، أما الأعمال التي تمت خارج المملكة فلا تنطبق عليها المواد (5) و (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية إلا في جزئية معينة وهي الخدمات الفنية والاستشارية، وبما أن خدمات استئجار ... لا تعد من الخدمات الفنية والاستشارية بالإضافة إلى أنها تمت بالكامل خارج المملكة فإنها غير خاضعة لضريبة الاستقطاع.

4. نصت الفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية 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 (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية تنطبقان على الجهات الأجنبية التي تقدم خدمات ... داخل المملكة، أما الجهات الأجنبية التي تقدم خدمات... خارج المملكة فلا تخضع لضريبة الاستقطاع.

5. لا تنطبق أحكام المادة (1) والمادة (6) من اللائحة التنفيذية على الدفعات المذكورة باعتبارها ليست مدفوعة مقابل دخل تحقق من مصدر في المملكة.

6. لا يوجد للمنظمات المستخدم ... أي معدات أو محطات داخل المملكة أو في مجالها الجوي ومن ثم لا ينطبق عليها أحكام المنشأة الدائمة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم اخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع تطبيقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والتي 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:... 4 دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية 5%).

وأضاف ممثلو المصلحة أثناء جلسة مناقشة الاستئناف أنه بعد دراسة الموضوع بناء على طلب الشركة مرتين فقد صدر خطابا وزير المالية رقم (1/4260) بتاريخ 1426/4/22هـ ورقم (1/4906) بتاريخ 1430/6/3هـ اللذان تضمنا أن نظام ضريبة الدخل صريح وواضح في فرض ضريبة الاستقطاع على خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية بما في ذلك خدمات الشبكات الأجنبية وفقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية.

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 إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل استئجار ... لضريبة الاستقطاع بحجة أنها مستأجرة من منظمات دولية وشركات أجنبية وأن الخدمة تمت بالكامل خارج المملكة ومن ثم لا تعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، كما أن الخدمات التي تتم بالكامل خارج المملكة لا تخضع لضريبة الاستقطاع باستثناء الخدمات الفنية و الاستشارية، ويرى المكلف أن الفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنطبق على الجهات الأجنبية التي تقدم خدمة الاتصال الهاتفي داخل المملكة، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع استنادًا إلى الفقرة (5) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل استئجار ... 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 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، 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 التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات ، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا 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 2004/12/31م الذي تضمن حساب ضريبة الاستقطاع يتضح إخضاع المصلحة 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 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:

1. إيجار... 5%).

وكذلك لنص الفقرة (4) من (أ) من المادة (5) من النظام المتضمنة (يعد الدخل متحققا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:-4 إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة). فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذين النصين أن طبيعة الأعمال المقدمة محل الاستئناف هي عبارة عن إيجار حيث تتمثل في استئجار ... وهي مستخدمة في المملكة من قبل المكلف بشكل مباشر من خلال أجهزة ... 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 دخلا متحققا 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 ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل استئجار ... لعام 2004م.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (28) لعام 1429هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. **أ)** رفض استئناف المصلحة في طلبها حساب غرامة تأخير بواقع 3% على الضريبة المستقطعة من المبالغ المدفوعة لشركة (ب) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

   ب) صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص طلبه حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ب) بواقع 5% بدلا من 15% وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

2. **أ)** رفض استئناف المصلحة في طلبها اعتبار العقد الموقع من المكلف مع شركة (ج) وحدة واحدة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

   ب) صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص طلبه حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) بواقع 5% بدلا من 15% وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل استئجار ... لعام 2004م وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

رقم القرار: 1245
سنة القرار: 1434

المفتاح
ديون / قروض – الزكاة.

الموضوع
ديون أطراف ذات علاقة / ديون معدومة / قروض طويلة الاجل.

المبدأ
- يشترط لإعدام الدين وحسمه من الوعاء الزكوي بذل الجهد اللازم واتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر السداد.
- الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/3/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (3) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2004م و 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/6/23هـ 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 (3) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/15/ص. ج) بتاريخ 1431/1/23هـ، وقدم مستندًا يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1431/2/3هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (494) بتاريخ 1431/3/1هـ، كما قدم ضمانًا صادرًا من البنك (ن) برقم ... بتاريخ 1431/2/29هـ بمبلغ (1،101،587) ريال لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: القروض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد القروض قصيرة وطويلة الأجل لعامي 2004م و2005م إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه القروض استخدمت لتمويل رأس المال العامل وليس لتمويل أصول طويلة الأجل، وطبقًا للمبدأ الأساسي والقاعدة الشرعية فإن الزكاة تفرض فقط على الأموال التي يتحقق فيها شرط تمام الملك وهذا الشرط لا يتحقق في حال القروض، كما أن الشركة قامت بإعداد الإقرارات الزكوية للعامين المذكورين بناء على القرار الوزاري رقم (1103/3) بتاريخ 1407/2/11هـ الذي أكد أن القروض التي يتم الحصول عليها لتمويل متطلبات رأس المال العامل لا تخضع للزكاة.

وذكر المكلف أنه صدر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (649) لعام 1427هـ متضمنًا تأييد المكلف في عدم إضافة رصيد القرض إلى وعاء الزكاة، كما أن الفتوى رقم (18497) الصادرة بتاريخ 1408/11/18هـ قضت بأن زكاة الدين تكون على المقرض وليس على المقترض إلا إذا بقي الدين نقدًا لدى المقترض، وهذا لا ينطبق على حالة الشركة حيث إن الدين تم إنفاقه بالكامل ولم يبقى منه نقدًا لديها، كما صدرت فتوى من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (14073) تؤكد على أن زكاة الدين إنما تجب على المقرض وليس على المقترض انطلاقًا من عدم توفر شرط تمام الملك، وبالإضافة إلى ما تم ذكره فإنه لا يتوجب تطبيق الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ على الشركة بأثر رجعي حيث إن الشركة حصلت على هذه القروض قبل صدور هذه الفتوى في وقت لم تكن المصلحة تقوم فيه بإخضاع القروض التي تمول النشاط الجاري للشركة للزكاة، كما أنه لم يصدر أي قرار وزاري بتطبيق هذه الفتوى بأثر رجعي، كما أن الإجراء المتبع لدى المصلحة ولدى لجان الاعتراض تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورها وليست بأثر رجعي وذلك لمعاملة جميع المكلفين على قدم المساواة.

وأضاف المكلف أن إجراء المصلحة المطبق عليه من شأنه إشاعة الشكوك والشعور بعدم المساواة في المعاملة بين مكلفي الزكاة لأن الربط على المكلفين قبل تاريخ صدور الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ كان قائما على أساس عدم إدراج القروض المستخدمة لتمويل رأس المال العامل في وعاء الزكاة، بينما الربوط التي أجريت على المكلفين بعد تاريخ الفتوى تشمل إخضاع القروض المستخدمة في تمويل رأس المال العامل للزكاة، وتجنبا لمثل هذه المعاملة غير المنصفة ينبغي تطبيق القرارات الوزارية والتعاميم والفتاوى على الإقرارات التي تقدم للمصلحة بتاريخ لاحق، وبناءً على ما سبق يطلب المكلف إلغاء القرار الابتدائي وذلك بعدم إدراج أرصدة القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل في وعاء الزكاة لعامي 2004م و2005م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه طبقًا لإيضاحات القوائم المالية ومخرجات النظام المحاسبي للشركة فإن القروض طويلة وقصيرة الأجل هي قروض مدورة حال عليها الحول، لذا تم إخضاعها للزكاة طبقًا للفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ ورقم (3077) بتاريخ 1426/11/8هـ المتضمنة إضافة الأموال المستفادة من أي مصدر وفي أي صورة إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا في جانب الأصول حسبما آلت إليه، فإذا آلت إلى أصول وموجودات ثابتة أو مصروفات فلا زكاة فيها وتحسم من الوعاء الزكوي أو تعتمد كمصروفات هالكة محملة على حسابات النتيجة، وإن آلت إلى أصول متداولة خضعت للزكاة فلا تحسم من الوعاء الزكوي وهو الأمر الذي استقر عليه العمل في المصلحة وجرى.

رأي اللجنة:

عليه التأييد من قبل اللجان الابتدائية والاستئنافية ومن ذلك قرار اللجنة الاستئنافية رقم (720) لعام 1428هـ ورقم (660) لعام 1426هـ.

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 إضافة القروض إلى وعائه الزكوي لعامي 2004م و 2005م بحجة استخدامها في تمويل رأس المال العامل ومن ثم لا تخضع للزكاة استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (1103/3) لعام 1407هـ، كما أنه حصل على القروض قبل صدور الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ في وقت لم تكن المصلحة تقوم فيه بإخضاع القروض التي تمول النشاط الجاري للشركة للزكاة، في حين ترى المصلحة إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتاوى رقم (22665) لعام 1424هـ ورقم (3077) لعام 1426هـ.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء. وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة

المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض ، ويعزز هذا الرأي نص فتوى هيئة كبار العلماء رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة وتحديدًا القوائم المالية لـ عامي2004م و2005م تبين أن الإيضاحين رقم (10 و11) يتضمنان حصول المكلف على قروض من بنوك محلية وأجنبية وقد ظهرت أرصدتها في نهاية الأعوام 2003م و2004م و2005م بمبلغ (45،699،665) ريالًا و (55،449،665) ريالًا و (15،000،000) ريال على التوالي، مما يعني أن القروض في قائمة المركز المالي للمكلف تمثل عنصرًا من عناصر التمويل التي حال عليها الحول على الرغم من تذبذب أرصدتها خلال العام. وبناءً عليه ووفقًا للقاعدة المذكورة بعالية فإن مثل هذه القروض تعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافتها ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لقاعدة رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القروض إلى وعائه الزكوي لعامي 2004م و2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: مبالغ مستحقة لجهات ذات علاقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة مبالغ مستحقة الدفع لجهات ذات علاقة لعام 2004م إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقًا للإيضاح رقم (6) المرفق بالبيانات الحسابية المدققة للعام المنتهي في 2004/12/31م فإن المبالغ المستحقة الدفع لجهات ذات علاقة تمثل ذمم دائنة تجارية مقابل خدمات مؤداة للشركة من قبل تلك الجهات ولا تمثل قروضًا، وذكر المكلف أنه لا بد من توافر أركان محددة حتى يمكن اعتبار الرصيد الدائن قرضًا وهذه الأركان غير متوفرة في هذه الحالة حيث لا يوجد أي اتفاقية مبرمة مع أي بنك أو مؤسسة مالية ولا يوجد واقعة استلام نقدية من أي بنك أو مؤسسة مالية ولا يوجد واقعة استلام نقدية من أي بنك أو مؤسسة مالية، كما أن أحد شروط الزكاة هو استقرار الملك ويقصد به أن يكون المال رقبة ويدًا في حيازة صاحبه، أي أن يكون مستقرًا بيد صاحبه ولا يتعلق به حق لغيره وفي حالة الشركة فإنها لم تقم باستلام أي مبالغ نقدية (قرض) ومن ثم كيف يطلب منها أن تدفع زكاة على أموال غير موجودة لديها، كما أن التطبيق المتبع لدى مصلحة الزكاة والدخل لا ينص على إدراج الرصيد الدائن الناتج عن تعاملات تجارية في وعاء الزكاة، وتأكيدا لما تقدم ذكره قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (942) لعام 1430هـ الصادر بتاريخ 1430/10/24هـ المتعلق بأحد مكلفي الزكاة والذي يوضح قبول اللجنة عدم إدراج الرصيد التجاري الدائن لأطراف ذات علاقة في وعاء الزكاة، إضافة إلى أن إدراج هذا الرصيد في وعاء الزكاة سيؤدى إلى خضوعه للزكاة الشرعية مرتين مرة لدى الشركات ذات العلاقة ومرة أخرى عند إدراج نفس الرصيد في وعاء الزكاة للشركة، وبناء على ما سبق يطالب المكلف بإلغاء القرار الابتدائي وذلك بعدم إدراج

المبالغ المستحقة الدفع لجهات ذات علاقة في وعاء الزكاة لعام 2004م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن أرصدة المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة هي أرصدة لم تسدد للمستفيد من أعوام سابقة حتى عام 2004م محل الاعتراض، كما أن من شروط قبول المصروفات طبقًا لمنشور المصلحة الدوري رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ أن يمثل نفقة حقيقة فعلية مؤكدة ولا يسمح بحسم أي مبلغ لم يصرف فعلًا أثناء السنة، وحيث إن كل المبالغ قد حملت على قائمة الدخل في سنة استحقاقها إلا أن المكلف لم يصرفها فعلًا والحالة هذه لم تستوفي شروط قبولها كمصروف طبقًا للنظام، كما أن الأرصدة المقابلة لتلك المبالغ في جانب الأصول المتداولة هي أرصدة النقد والبنك التي لم تنخفض بتلك المبالغ نتيجة عدم السداد وتلك الأرصدة هي عروض تجارة تجب فيها الزكاة شرعًا، وحيث إن تلك المبالغ ما زالت في حوزة الشركة وقد اتضح ذلك من البيانات المقدمة من المكلف، حيث كانت مدورة من عام 2003م وظهرت في القوائم المالية لعام 2004م أي أنه حال عليها حول كامل دون أن تسدد، وحيث إن المصلحة لا تستخدم طريقة صافي رأس المال العامل (استخدامات الأموال) في حساب الوعاء الزكوي بل تستخدم طريقة حقوق الملكية (مصادر الأموال) فإنه لا سبيل لإخضاع تلك الأرصدة للزكاة الشرعية إلا بإضافتها ضمن العناصر المضافة بالربط الزكوي وفقًا للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة الابتدائية على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة المبالغ المستحقة لجهات ذات علاقة إلى وعائه الزكوي لعام 2004م بحجة أنها ناتجة عن تعاملات تجارية ولا تمثل قروضًا ومن ثم لا تضاف إلى وعاء الزكاة، كما أن إضافة رصيد هذا البند إلى وعاء الزكاة سيؤدى إلى خضوعه للزكاة مرتين مرة لدى الشركات ذات العلاقة ومرة أخرى عند إضافة نفس الرصيد في وعاء الزكاة للشركة، في حين ترى المصلحة إضافة مبالغ هذا البند للوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعام 2004م والكشف المقدم من المكلف بتفاصيل هذا البند تبين أن رصيد هذا البند أول العام يبلغ (13،158،427) ريالًا ورصيد نهاية العام يبلغ (13،158،258) ريالًا، ووفقًا لقاعدة القروض المذكورة في البند الأول فإن الإجراء الذي ينبغي اتخاذه هو إضافته كمصدر من مصادر التمويل وذلك بأخذ رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل وذلك لغرض إضافة الأرصدة الدائنة لأطراف ذات علاقة التي حال عليها الحول فقط وهذا يعد إجراء عمليًا متوازنًا ويأخذ في الحسبان معيار الأهمية النسبية المحاسبية، وبناء عليه ترى اللجنة أن المبالغ التي ينبغي إضافتها إلى الوعاء الزكوي لعام 2004م مبلغ (13،158،258) ريالًا ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أرصدة الجهات ذات العلاقة إلى وعائه الزكوي لعام 2004م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الديون المعدومة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة الديون المعدومة المشطوبة في عام 2005م إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قامت بتقديم بيانات حسابية مدققة للعام المذكور وهي معدة من قبل محاسب قانوني مرخص له وفقًا لمعايير المحاسبة المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومن ثم يجب اعتبارها أساسًا ومرجعًا وحيدًا عند إجراء الربط الزكوي على حسابات الشركة، وذكر أن المحاسب القانوني قام بفحص حسابات الشركة التي تضمنت بند الديون المعدومة وأصدر تقريرًا غير متحفظ على حسابات الشركة، لذا فإن المصاريف المصرح عنها من قبل الشركة والمصادق عليها حسب الأصول من قبل المحاسب القانوني ينبغي قبولها من قبل المصلحة لأغراض الزكاة، كما أنه طبقًا لفتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (20476) بتاريخ 1419/7/25هـ فإن الديون التي لم تتمكن الجهات المدينة من سدادها للشركة نظرًا لتعثر نشاطها (إعسارها) أو مماطلتها في السداد لا تجب فيها زكاة، وقد تأكد هذا المفهوم أيضا في الفتوى رقم (20977) بتاريخ 1420/6/4هـ بالإضافة إلى ما تقدم فإن كتاب مفتي السعودية رقم (1/2305) بتاريخ 1385/8/23هـ نص على أن الديون المشكوك في تحصيلها عند أناس مفلسين أو مماطلين أو جاحدين ونحوهم فلا زكاة فيها حتى تقبض، كما أكدت الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء في الجواب على السؤال الأول على أن الديون التي تتأخر أو لا يتم استلامها لا تجب عليها زكاة لقوله تعالى (فاتقوا الله ما استطعتم) ولأن الزكاة مواساة فلا تجب على شخص لا يستطيع قبضها وليس في يده شيء منها، كما أن الشركة لم تتخذ أي إجراءات قانونية لتحصيل الديون نظرًا لارتفاع تكلفة ذلك وتأكد الشركة من عدم إمكانية تحصيل هذه الديون، وبناءً على ما سبق يطلب المكلف إلغاء القرار الابتدائي وذلك باعتماد الديون المعدومة كمصرف زكوي لعام 2005م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن من أهم مستندات اعتماد الديون المعدومة لدى المصلحة طبقًا لمنشورها الدوري رقم (2) لعام 1394هـ المبني على قرار الهيئة القضائية العليا رقم (155) لعام 1394هـ هو تقديم الشركة للمطالبات النظامية التي تثبت مطالبتها لمدينيها بتلك الديون، وعدم تحصيلها منهم، ولم تقدم الشركة أي مستندات بخصوص ذلك، علمًا بأن لدى الشركة مخصصًا للديون المشكوك في تحصيلها لم تستخدمه لمعالجة تلك الديون وقامت بتحميلها مباشرة على قائمة الدخل، كما أن تلك الديون هي ديون مطلوبة من جهات ذات علاقة، ويدعم وجهة نظر المصلحة عدد من القرارات الاستئنافية منها القرار رقم (748) لعام 1428هـ ورقم (780) لعام 1428هـ هذا ولا صحة لادعاء المكلف أنه قدم قرار الشركاء وقيد اليومية وحتى لو قدمت فعلًا فلا يعتد بها لعدم وجود مطالبات أو أحكام بالإعسار أو الإفلاس.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد الديون المعدومة كمصروف زكوي لعام ٢٠٠٥م بحجة أنه قدم حسابات معتمدة من مراجع خارجي أصدر تقرير غير متحفظ، كما أن الفتاوى أكدت على عدم تزكية الديون المشكوك في تحصيلها عند أناس مفلسين أو مماطلين، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد هذه الديون لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة طبقًا للمنشور الدوري رقم (٢) لعام ١٣٩٤هـ. وبعد دراسة اللجنة للموضوع ترى أنه من الناحية المحاسبية يمكن إعدام الدين واعتباره مصروفًا لإظهار عدالة القوائم المالية، إلا أنه عند حساب الوعاء فإن هناك شروطًا يجب تحققها لإعدام الدين ومن أهم هذه الشروط اكتمال إجراءات التقاضي واستحالة تحصيل ذلك الدين، وأن المكلف بذل الجهد اللازم واتخذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر عليه ذلك. ومن البيانات والمستندات التي قدمها المكلف بخصوص هذه الديون لم يتضح للجنة أن المكلف سعى وبشكل جدي واتخذ الإجراءات النظامية والقانونية لتحصيل مستحقاته لدى المدينين، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام ٢٠٠٥م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (3) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القروض إلى وعائه الزكوي لعامي 2004م و2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أرصدة الجهات ذات العلاقة إلى وعائه الزكوي لعام 2004م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1246
سنة القرار: 1434

المفتاح

ايرادات/ديون/ربط/فروق/هدر – الزكاة.

الموضوع

ايرادات مستندية/ديون أطراف ذات علاقة/ربط معدل مقبول /فروق إيرادات/هدر حسابات.

المبدأ

تقديم المنشاة لقوائم مالية مدققة، ينبني عليه وجوب قبول الهيئة لها.

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في حساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/3/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (10) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1996م حتى 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/3/9هـ المخصصة لمناقشة استئناف المصلحة كل من: ...، كما مثل المكلف ...، وفي الجلسة الثانية المخصصة لمناقشة استئناف المكلف بتاريخ 1434/5/1هـ مثل المصلحة ... ومثل المكلف ...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/44) بتاريخ 1430/8/17هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (270) بتاريخ 1430/9/2هـ ، كما أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/44) بتاريخ 1430/8/17هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (295) بتاريخ 1430/10/17هـ كما قدم المكلف ما يفيد سداد مبلغ (2،755،476) ريالًا بموجب أمر التحصيل المؤرخ في 2009/10/6م لقاء الفروقات المستحقة على البنود التي لم يتم الاعتراض عليها، وقدم لاحقًا ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (غ) برقم ... بتاريخ 1431/3/30هـ بالمبلغ المتبقي ومقداره(25،617،700) ريال، وعلق المكلف على ما ذكره ممثلو المصلحة حيال مطالبتهم برفض الاستئناف من الناحية الشكلية كونه مقدم بعد إنتهاء المهلة النظامية من حيث المدة بتاريخ تقديم الضمان قائلًا بأن المادتين (10 و 12) من اللائحة التنفيذية لنظام جباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ أكدت على أن المهلة النظامية للاستئناف هي نفس المهلة النظامية للاعتراض وهي (60) يومًا بدءا من اليوم التالي للتبليغ بقرار اللجنة الابتدائية وأن الشركة بُلِغت بالقرار الابتدائي بواسطة محاسبها القانوني بتاريخ 1430/9/4هـ بالإضافة إلى أن القرار الابتدائي أكد على حق الشركة في الاستئناف خلال مدة (60) يومًا من تاريخ استلام القرار، ويرى المكلف أن تقديم الضمان البنكي قبل جلسة الاستماع والمناقشة يحفظ حق الخزانة العامة لأي حقوق مالية على الشركة وهو الهدف الأساس لتقديم الضمان البنكي وبما يرى معه المكلف أن الاستئناف مقدم خلال المهلة النظامية ومستوف شروط السداد أو تقديم الضمان البنكي ومن ثم يطالب بقبول استئنافه من الناحية الشكلية.

وبمراجعة اللجنة للبيانات المقدمة اتضح لها أن ربط المصلحة رقم (12/5385) بتاريخ 1430/10/24هـ المنفذ بناءً على قرار اللجنة الابتدائية رقم (10) لعام 1430هـ أظهر استحقاق مبلغ (28،372،177) ريالًا ، كما اتضح أن المكلف سدد جزء من المبلغ المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي ومقداره (2،755،476) ريالًا نقدًا وتم توريده بالمصلحة بموجب أمر التحصيل المؤرخ في 1430/10/18هـ وقدم المكلف لاحقًا ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (غ) برقم (201/5403431) بتاريخ 1431/3/30هـ بالمبلغ المتبقي ومقداره (25،617،700) ريالًا، كما اتضح للجنة أن القرار الابتدائي المذكور أعلاه نص على (أنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه خلال مدة ستين يومًا من تاريخ استلام القرار على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب القرار أو ضمان مصرفي بها) وحيث إن القرار الابتدائي صدر بموجب خطاب اللجنة الابتدائية برقم (3/44) بتاريخ 1430/8/17هـ وبما أن المكلف قدم استئنافه وقيد لديها برقم (295) بتاريخ 1430/10/17هـ أي خلال مدة الستين يوم المحددة في القرار الابتدائي وبما أن المكلف سدد جزء من المبلغ المستحق عليه وقدم ضمانًا بنكيًا بالمبلغ المتبقي من المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي قبل الجلسة المحددة بتاريخ 1432/5/1هـ لمناقشة استئنافه، لذا ترى اللجنة أن الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) مقبولان من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيان الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فرق الإيرادات لعام 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المكلف في عدم أحقية المصلحة في إضافة المبلغ الذي سمته (فرق إيرادات مشروع (ب)) إلى نتيجة الحسابات وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وأكد ممثلوها على وجهة نظرها التي سبق بيانها للجنة الابتدائية التي تنص على أنه (اتضح من خطاب المحاسب القانوني للشركة رقم (2005/150م) في 1426/5/4هـ أن الأعمال التي لم يصدر بها فواتير لعام 2001م عن (ب) مقدارها (146،700،000) ريال وأن الشركة صرحت بإيرادات مقدارها (89،047،703) ريالات بفرق مقداره (57،652،297) ريالًا وطبقًا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف كان ينبغي على الشركة التصريح بمبلغ (146،700،000) ريال وبناء عليه قامت المصلحة بإضافة الفرق لنتيجة حسابات المكلف لعام 2001م، وذكرت المصلحة أن حيثيات القرار الابتدائي تضمنت النص على أنه تم فحص المستندات المقدمة من المكلف إلا أن اللجنة الابتدائية في حيثياتها لم توضح ما المستندات التي قدمها المكلف وما المستندات التي أطلعت عليها كما أن اللجنة لم تبين طبيعة المبلغين اللذين توصلت لهما، كما أن خطاب المحاسب القانوني للشركة رقم (2005/150م) بتاريخ 1426/5/4هـ أوضح بأن الأعمال التي لم يصدر بها فواتير عن عقد مشروع (ب) لعام 2001م مقدارها (146،700،000) ريال ، وحيث إن الشركة صرحت عن مبلغ (86،047،703) ريالات فإن الفرق ومقداره (57،652،267) ريالًا كان من الواجب التصريح عنه ولذلك تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة مؤرخة في 1431/4/29هـ تضمنت الإفادة بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (10) لعام 1430هـ أيدت الشركة بعد فحصها للمستندات المقدمة وثبوت صحة وجهة نظر الشركة في أنه ليس هناك علاقة بين المبلغ البالغ (146،700،000) ريال وما صرحت به الشركة وقدره (89،047،703) ريالات، وأن افتراض المصلحة بأن المبلغ الذي أشارت إليه والبالغ (146،700،000) ريال يمثل الأعمال التي لم يصدر بها فواتير عن عقد مشروع (ب) لعام 2001م هو افتراض من جانب المصلحة دون الرجوع إلى بيان متابعة العقود لمعرفة العقد الذي تعود إليه تلك الإيرادات أو مصدر قيد الإيرادات، ويرى المكلف أن هذا المبلغ وصحته (146،745،786) ريالًا لا يعود لمشروع (ب) كما أشارت إليه المصلحة بل يعود لمشروع (ج) وهو يمثل ذمم مدينة مطلوبة من إدارة (ج) في المنطقة الشرقية ولم تتمكن الشركة من تحصيله وهو جزء من التسوية النهائية التي عرضتها إدارة (ج) وقبلته الشركة بينما المبلغ الثاني البالغ (89،047،703) ريالات يمثل إيرادات مشروع (ب) في مدينة جدة لعام 2001م وللتأكد من ذلك يمكن الرجوع إلى الإيضاح رقم (3) في القوائم المالية التي يوضح الآتي:

عقود نفذها المركز الرئيسي ـ متعددة	(54،265،252) ريال.
(عقد (ج	(146،745،786) ريال.
عقد...	(1،166،424) ريال.
عقد ...	(4،832،479) ريال.
ينزل المستخدم في الاحتياطي	(15،236،318) ريال.
(الرصيد ـ كما في الإيضاح رقم (3	(191،773،626) ريال.

كما أن الإيضاح رقم (3) حول القوائم المالية لعام 2001م يعني بتفاصيل الذمم المدينة ولا يعني بالإيرادات، ويرى المكلف أنه ليس بالضرورة أن تكون الذمم المدينة التي لا تزال قائمة تساوي الإيرادات المحققة كما افترضته المصلحة، وذكر أن نتيجة الفحص الميداني لحسابات الشركة لعامي 2000م و 2001م تؤكد صحة إيرادات عقد مشروع (ب) البالغ (89،047،703)ريالًا، وبناء عليه يطالب المكلف برفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد الشركة بعدم أحقية المصلحة في إضافة مبلغ (57،652،267) ريالًا الذي سمي بفرق إيرادات مشروع (ب) إلى نتيجة الحسابات لعام 2001م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها في إضافة فرق الإيرادات البالغ (57،652،267) ريالًا إلى نتيجة حسابات المكلف لعام 2001م باعتبارها إيرادات مستحقة للشركة من مشروع (ب) لم يتم التصريح عنها ضمن إيرادات عام 2001م، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بعدم إضافة هذا الفرق إلى نتيجة حساباته لعام 2001م بحجة أن المبلغ الذي أخذته المصلحة للمقارنة ومقداره (146،745،786) ريالًا يخص عقد مشروع (ج) بالدمام وليس عقد مشروع (ب) وبما يرى معه المكلف عدم صحة الإجراء الذي اتخذته المصلحة لإضافة هذا الفرق.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية وبيان متابعة العقود للفترة المالية المنتهية في 2001/12/31م وعلى محضر أعمال الفحص الميداني الموقع من قبل ممثلي المصلحة وممثلي الشركة أثناء الفحص ، وكذلك اطلاع اللجنة على خطاب المحاسب القانوني رقم (2005/150) بتاريخ 1426/5/4هـ الذي استشهدت به المصلحة ، وعلى محضر التسوية الموقع بين الشركة ووزارة المالية بخصوص تسوية جميع مطالبات الشركة المقدمة منه لـ ... لقاء الخدمات التي قدمتها الشركة لصالح مشروع (ج) بالدمام، اتضح للجنة أن المبلغ (146،745،786) ريالًا الذي قارنت المصلحة به الإيرادات

التي صرح بها المكلف من مشروع (ب) في العام المالي المنتهي في 2001/12/31م ليس لها صلة بهذا المشروع ، حيث اتضح للجنة من المستندات التي تم الاطلاع عليها أنها تتعلق بمشروع (ج) بالدمام حيث جاء ذلك في الإيضاح رقم (3) المتمم للقوائم المالية وفي بيان متابعة العقود وفي إفادة المكلف عند اعتراضه واستئنافه على الربط الزكوي الضريبي لعام 2001م كما أن المصلحة لم تقدم مستندًا يفيد بأن المبلغ ومقداره (146،745،786) ريالًا الذي استخدم للمقارنة بإيرادات مشروع (ب) المصرح عنها في عام 2001م والذي نتج عنه الفرق المضاف لنتيجة حسابات عام 2001م يتعلق بمشروع (ب) كما أن بيان متابعة العقود المقدم والمرفق بالإقرار الزكوي الضريبي للعام المالي المنتهي في 2001/12/31م يفيد بأن قيمة عقد مشروع (ب) (1،211،756،655) ريالًا وأن قيمة الأعمال المنفذة والمصرح عنها في السنوات السابقة لعام 2001م تبلغ (1،140،987،029) ريالًا وأن الإيرادات المصرح عنها في عام 2001م تبلغ (89،047،702) ريالًا.
وبناء عليه وحيث إن المصلحة لم تقدم ما يفيد أن مبلغ (146،745،786) ريالًا يتعلق بمشروع (ب) وبما أن المكلف ــ من واقع بيان متابعة العقود للعام المالي المنتهي في 2001/12/31م ــ قد صرح عن كامل قيمة عقد (ب) فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به بعدم إضافة فرق الإيرادات البالغ (57،652،267) ريالًا إلى نتيجة حسابات المكلف لعام 2001م.

البند الثاني: فتح الربط للسنوات من 1996م حتى 1999م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/13) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربوط النهائية للسنوات محل الخلاف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن إعادة فتح الربوط يتم عادة بالرجوع إلى الشروط التي وردت في القرار الوزاري رقم (2555) والشركة ترى عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط بحجة أن ما قامت به المصلحة لا يتوافق مع ما ورد في بندي (أولًا) رقم (3) و (ثالثًا) من القرار حيث أفاد مندوب المصلحة واللجنة الابتدائية تباعًا أن "هناك تطبيقًا خاطئًا" استوجب إعادة فتح الملف والصحيح هو عدم وجود مثل هذا السبب في القرار وأن أحد الأسباب التي يجب أن يعتد بها وهو "وجود أخطاء مادية أو حسابية في الربوط النهائية" وهذا يخالف ما أفاد به مندوب المصلحة واللجنة الابتدائية حيث لم يتبين وجود أخطاء مادية أو حسابية في الربوط النهائية بل قام مندوب المصلحة بإعادة فتح الربوط لإدراج بند جديد أو عنصر موضوعي جديد ضمن الوعاء الزكوي للأعوام 1996م ولغاية 1999م بناءً على الفحص الميداني الذي تم في أوائل عام 1425هـ أي بعد (9) سنين من عام 1996م، بالإضافة إلى ذلك فإن البند "ثالثًا" أعلاه لا يجيز إعادة فتح الربوط النهائية التي تناولتها المصلحة بالتحليل والاستفسار والمناقشة قبل إجراء الربط النهائي، وقد حصلت الشركة على الربوط النهائية لهذه الأعوام بعدما استنفذت المصلحة جميع الإجراءات المطلوبة منها وتم الاعتراض عليها وصدرت قرارات اللجان وسددت ما توجب عليها في حينه، كما أن الشركة لم تخف أي معلومات وكانت الأرصدة الدائنة للشركة الزميلة تعرض في القوائم المالية كما أن المعاملات المالية مع أطراف ذات علاقة كانت تعرض في القوائم المالية، وعليه تتمسك الشركة بحقها بعدم إعادة فتح الربوط النهائية للأعوام 1996م ولغاية 1999م وجميع الآثار الضريبية الزكوية التي ترتبت عن إعادة فتح تلك الربوط ولذلك يطالب بإلغائها.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1431/3/28هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة قامت بفتح الربوط الزكوية للأعوام المالية من 1996م وحتى 1999م استنادًا للفقرة (أولًا/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ والذي نص فيه (يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التالية دون التقيد بمدة محددة) وذكر منها (ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شانها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي) وحيث تبين للمصلحة أن القروض أو التسهيلات قصيرة الأجل ليست قصيرة الأجل كما جاء في القوائم المالية، وإنما هي طويلة الأجل وحيث إنه عند الربط الأصلي على الأعوام المالية المذكورة أعلاه لم يتم مناقشة الشركة في هذه البنود وتم اعتماد ما ورد في القوائم المالية وحيث تبين للمصلحة أنها ليست قصيرة الأجل وإنما هي طويلة الأجل وكان عندئذ يجب فتح الربط استنادا للقرار الوزاري المشار إليه أعلاه.

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 إعطاء المصلحة الحق في إعادة فتح ربوط السنوات من 1996م حتى 1999م وذلك استنادًا للبند (أولًا) فقرة (3) والبند (ثالثًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ لعدم وجود أخطاء مادية أو حسابية في الربوط النهائية للسنوات المذكورة بل أن ما قامت به المصلحة من تعديلات هي بنود وعناصر جديدة كما أن المصلحة قبل إجراء ربوط السنوات المذكورة تناولت إقرارات المكلف وقوائمه المالية بالدراسة والتحليل والاستفسار والمناقشة و حصلت الشركة على الربوط بعد أن استنفدت المصلحة جميع الإجراءات المطلوبة لإجراء الربوط النهائية بما في ذلك الاعتراضات والاستئنافات المقدمة من الشركة بخصوص هذه الربوط والتي صدر بها قرارات من اللجان الابتدائية والاستئنافية وسددت الشركة ما عليها من مستحقات بموجبها في حينه ولم تخف الشركة عن المصلحة أي معلومات وكانت الأرصدة الدائنة والمعاملات مع أطراف ذوي علاقة تعرض في القوائم المالية بشكل واضح وبما يرى معه المكلف عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح ربوط السنوات من 1996م حتى 1999م، في حين تتمسك المصلحة بأحقيتها في إعادة فتح ربوط السنوات من 1996م حتى 1999م استنادًا للفقرة (أولًا/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ الذي أعطى المصلحة الحق في إعادة فتح الربوط دون التقيد بمدة محددة في حالات من ضمنها ظهور بيانات ومعلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وترى المصلحة أنه اتضح لها لاحقًا أن التسهيلات أو القروض والسلف من الشريك الأجنبي ومن العملاء ليست قصيرة الأجل كما جاء في القوائم المالية، وإنما هي قروض وسلف طويلة الأجل و المصلحة عند إجراء الربوط الزكوية للسنوات أعلاه اعتمدت ما جاء في الإقرارات المقدمة من المكلف ولم تناقشه في هذه البنود.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربوط الزكوية والضريبية النهائية ، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط الزكوية والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور ، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها للربوط الزكوية للسنوات محل الاستئناف إلى نص الفقرة (أولًا/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ

10/19/ 1417هـ الذي أعطى المصلحة الحق في إعادة فتح الربط دون التقيد بمدة محددة في حالات من ضمنها ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي.

وحيث إن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (أولًا/2) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد ظهر لها بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لديها بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي، وحيث إن الموضوع الذي بناءً عليه أعيد فتح الربط الزكوي للأعوام من 1996م حتى 1999م يتعلق بالقروض (التسهيلات الائتمانية والسلف من ذوي علاقة وعملاء). فإن اللجنة وبعد رجوعها إلى الإقرارات الزكوية والقوائم المالية للمكلف وكذلك الربوط الزكوية (الأولى) التي أجرتها المصلحة للسنوات المالية من 1996م حتى 1999م تبين لها أن المكلف قد أفصح في قوائمه المالية وفي الإيضاحات المتممة لها للسنوات المذكورة عن بند التسهيلات الائتمانية وعن بند السلف من ذوي علاقة ومن عملاء حيث ظهرت أرصدة هذه البنود في قائمة المركز المالي ضمن المطلوبات المتداولة وتفاصيلها في الإيضاحات رقم (6) ورقم (7) ورقم (8) ورقم (9) المتممة للقوائم المالية، كما تبين أن المصلحة قبل إجراء الربوط الزكوية الضريبية للأعوام المذكورة تناولت إقرارات المكلف وقوائمه المالية بالمناقشة والاستفسار ومن ثم قامت بإجراء الربوط الزكوية الضريبية على النحو الآتي: ربط عام 1996م صدر بموجب الخطاب رقم (3/160) بتاريخ 1422/1/8هـ، وربط عامي 1997م و 1998م صدر بموجب الخطاب رقم (8/640) بتاريخ 1422/2/6هـ ورقم (8/859) بتاريخ 1422/2/18هـ، وربط عام 1999م صدر برقم (8/5646) بتاريخ 1422/10/29هـ ، كما تبين أن ربوط المصلحة للسنوات من 1996م حتى 1999م لم تتضمن إضافة التسهيلات الائتمانية والسلف من ذوي علاقة ومن عملاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف مما يعني قناعة المصلحة بما قدمه المكلف من بيانات وإيضاحات في ذلك الوقت، ومن ثم ترى اللجنة أن احتجاج المصلحة بالفقرة (أولًا/2) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ التي قضت بأحقية المصلحة إعادة فتح الربط النهائي دون التقيد بمدة محددة في حال ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي لا ينطبق على هذه الحالة لأن المكلف لم يخف عن المصلحة أي معلومات، بل أنه أفصح في قوائمه المالية وفي الإيضاحات المتممة لها للسنوات من 1996م حتى1999م عن التسهيلات الائتمانية وعن السلف من ذوي علاقة ومن عملاء وظهرت أرصدة هذه البنود في قائمة المركز المالي ضمن المطلوبات المتداولة وفي الإيضاحات أرقام(6) و (7) و (8) و (9) وبما ترى معه اللجنة عدم سلامة استناد المصلحة للفقرة (أولًا/2) من القرار الوزاري رقم (2555)بتاريخ 10/19/ 1417هـ.

وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إعادة فتح ربوط السنوات من 1996م حتى 1999م ومن ثم عدم إضافة التسهيلات الائتمانية والسلف من ذوي علاقة ومن عملاء إلى الوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث والرابع: التسهيلات الائتمانية لعامي 2000م و2001م والسلفة من الشريك الأجنبي للأعوام من 2000م حتى 2002م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/12) بتأييد المصلحة في إخضاع التسهيلات الائتمانية، وسلف من الشركاء والعملاء للزكاة والذي أدى إلى فتح الربوط النهائية لسنوات سابقة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بإضافة مبالغ سلف من شريك لثلاثة أعوام دون التأكد من الجهات الفعلية التي تعود لها تلك السلف ، وذكر أنه تم الإفصاح عن السلف في القوائم المالية وأن هذه السلف تعود لشركة زميلة تابعة للشريك الأجنبي وأن الشريك الأجنبي هو شركة (د) وأنها لا تعود للشريك السعودي إطلاقًا وهو ما أحدث الالتباس لدى المصلحة بين الشريك والشركة الزميلة لأن كليهما يحمل الاسم... وذكر أن المصلحة قامت بحساب حصة الشريك السعودي منه بنسبة 60% وهي نسبة تملك الشريك السعودي في الشركة وأخضعتها للزكاة الشرعية دون الاهتمام بمبدأ تمام الملك، وذكر أن حاجة الشركة للتمويل يعود لتنفيذ عقودها مع جهات حكومية، وفيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل فإن المكلف يطلب من اللجنة الرجوع إلى خطاب الاعتراض رقم (2007/126) حول هذا الأمر وذكر أنه زود اللجنة الابتدائية بالمعاملات المالية لجميع أنواع القروض مع خطابه رقم (2009/138) بتاريخ 1430/8/12هـ.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن ما ذكره المكلف من أن السلف المقدمة من شركة أجنبية تخص الشريك الأجنبي فقط في شركة (أ) ولا تخص الشريك السعودي وبما يرى معه عدم خضوعها للزكاة الشرعية فترى المصلحة أن هذا المطلب غير صحيح و يفتقد مفهوم من مفاهيم المحاسبة المالية وهو مفهوم الوحدة المحاسبية والذي نص على (تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها منفصلة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشاة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة ويترتب على ذلك أيضًا أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقًا أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقًا أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين) مما يعني استقلالية الشركة ماليًا وقانونيًا عن الشركاء وحيث إن السلف تم قيدها وترحيلها في حسابات الشركة فإنها تخص الشركة وليس شريكًا بذاته، كما أن ما يدعيه المكلف من أن الأموال المستخدمة هي أموال أجنبية من شركات أجنبية لا تخضع للزكاة الشرعية فترى المصلحة أن هذا غير صحيح حيث إن المبدأ هو أن ما حال عليه الحول من أموال مستخدمة في عمليات الشركة سواء مولت من شركات سعودية أو أجنبية تخضع للزكاة الشرعية ومما يؤكد ذلك أن أغلب الشركات تقترض من بنوك أجنبية وعندما يحول عليه الحول يخضع للزكاة الشرعية.

كما تؤكد المصلحة بأن القروض التي أضيفت للوعاء الزكوي تخضع للزكاة الشرعية لحولان الحول عليها سواء كانت تلك القروض لتمويل أصول ثابتة أو متداولة وسواء كانت من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض من الشركاء أو من جهات ذات علاقة أو بنوك دائنة وبالجملة أي أموال مستفادة تستخدمها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط الجاري، ذلك أن مضمون الفتاوى الشرعية ذات الأرقام (2384/2) بتاريخ 1406/10/30هـ ورقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ ورقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ تقضي بإضافة القروض التي تحصل عليها الشركة سواء كانت نقودًا أو عرضًا من عروض التجارة كما أن الجزء المستخدم في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقًا في الأصول المتداولة بما تحويه من نقدية وعروض تجارة ومن ثم فإن الزكاة تجب في هذا الجزء من الأموال ولقد استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على معالجة هذا البند وفقًا لما تضمنه ربط المصلحة ومنه القرار الاستئنافي رقم (293) لعام 1421هـ المصادق عليه

بالخطاب الوزاري رقم (1/7445) بتاريخ 1421/6/18هـ والقرار الاستئنافي رقم (720) لعام 1428هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (811/1) بتاريخ 1428/1/22هـ وبما يتضح معه شرعية ونظامية إضافة البند محل الاستئناف ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة الشرعية.

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 إضافة التسهيلات الائتمانية لعامي 2000م و 2001م ومقدارها على التوالي مبلغ (152،946،111) ريالًا ومبلغ (115،446،811) ريالًا إلى الوعاء الزكوي لعامي 2000م و2001م، وعدم إضافة السلف من الشريك الأجنبي للأعوام من 2000م حتى 2002م ومقدارها على التوالي مبلغ (343،762،500) ريال ومبلغ (315،153،750) ريالًا ومبلغ (84،078،750) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة بحجة أن التسهيلات الائتمانية قصيرة الأجل وناتجة عن معاملات تجارية ولم تستخدم لتمويل الموجودات الثابتة أو أي تكاليف رأسمالية، وأن السلف من الشريك تعود لشركة زميلة تابعة للشريك الاجنبي ولا تعود للشريك السعودي، مطالبًا بتطبيق القرارات الوزارية ومنها القرار رقم (1103/3) لعام 1407هـ وقرار الهيئة القضائية رقم (155) لعام 1394هـ والفتاوى الشرعية الصادرة بهذا الشأن المشار إليها في خطاب الاستئناف، في حين ترى المصلحة أن المنشأة وحدة اقتصادية قائمة ومستقلة بذاتها ومنفصلة عن الشركاء فيها ماليًا وقانونيًا وما يؤكد ذلك أنه يتم قيد هذه السلف ويتم ترحيلها في حسابات الشركة ومن ثم فإنها تخص الشركة وليس شريكًا بذاته، وترى أن المبدأ هو أخذ ما حال عليه الحول من أموال مستخدمة في عمليات الشركة سواء كانت تمويلًا من شركاء أومن غيرهم سعوديين أو أجانب ، وبما ترى معه المصلحة صحة إضافة هذه السلف للوعاء الزكوي، كما ترى المصلحة صحة إضافة التسهيلات الائتمانية (القروض) للوعاء الزكوي للمكلف لحولان الحول عليها سواء أكانت لتمويل أصول ثابتة أو متداولة وترى أن أي أموال مستفادة تستخدمها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط الجاري تضاف للوعاء الزكوي وفقا للفتاوى الشرعية الموضحة أرقامها عند عرض وجهة نظر المصلحة.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض ، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذا علاقة بالمقترض ، ويعزز هذا الرأي نص فتوى هيئة كبار العلماء رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "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 مالًا 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 للسنوات من 2000م حتى 2002م، وعلى البيانات المقدمة التي توضح حركة تلك القروض(التسهيلات الائتمانية والسلف من الشريك الأجنبي) للأعوام من 2000م حتى 2002م تبين أن رصيد التسهيلات الائتمانية في 1999/12/31م يبلغ (152،946،811) ريالًا وفي 2000/12/31م يبلغ (152،946،811) ريالًا وفي 2001/12/31م يبلغ (115،446،811) ريالًا وفي 2002/12/31م يبلغ (صفر) كما أن رصيد السلف من شريك في 1999/12/31م تبلغ (109،875،000) ريالًا وفي 2000/12/21م تبلغ (343،762،500) ريالًا وفي 2001/12/31م تبلغ (315،153،750) ريالًا وفي 2002/12/31م تبلغ (84،078،750) ريالًا، ونص الإيضاح رقم (7) المتمم للقوائم المالية للعام المالي المنتهي في 2000/12/31م المعنون بالتسهيلات الائتمانية على (حصلت الشركة على تسهيلات ائتمانية قصيرة الأجل من أحد البنوك المحلية بلغت (180) مليون ريال لم يستعمل منها مبلغ (27) مليون ريال كما في 2000/12/31م و 1999م ، تحمل التسهيلات الائتمانية نفقات مالية على أساس معدلات تعادل تلك المعمول بها في السوق ، كما أنها مضمونه من قبل طرف ذي علاقة) ، كما أن الإيضاح رقم (8) المتمم للقوائم المالية لعام 2001م و2002م المعنون بالتسهيلات الائتمانية نص على (حصلت الشركة على تسهيلات ائتمانية قصيرة الأجل من أحد البنوك المحلية بلغت (50) مليون ريال والذي لم يستعمل كما في 31 /12/ 2002م، تحمل التسهيلات الائتمانية نفقات مالية على أساس معدلات تعادل تلك المعمول بها في السوق ، كما أنها مضمونة من قبل طرف ذي علاقة، وقد تم تسديد الرصيد القائم كما في 12/31/ 2001م خلال السنة، حتى 2001م كانت نفقات التمويل على هذه التسهيلات تسترد من العميل، كما هو مبين في إيضاح (3)، ونتيجة لاتفاقية التسوية التي تم التوصل إليها مع العميل ، فقد تحملت الشركة نفقات تمويل بلغت (2،1) مليون ريال على التسهيلات القائمة خلال 2002م) ، كما نص الإيضاح رقم (11) المتمم للقوائم المالية لعامي 1999م و 2000م المعنون بسلف من شريك على(إن السلف المقدمة من الشريك الأجنبي كما في 2000/12/31 م و 1999م تمثل مبالغ مقدمة إلى الشركة من خلال شركة تابعة للشريك الأجنبي ، لا تحمل السلف نفقات تمويل ولا يوجد تاريخ محدد لسدادها)،كما أن الإيضاح (12) المتمم للقوائم المالية لعامي 2001م و2002م نص على (إن السلف المقدمة من شريك كما في 2002/12/31م و 2001م تمثل مبالغ مقدمة إلى الشركة من خلال شركة زميلة للشريك الأجنبي لتمويل عملياتها ، لا تحمل السلف نفقات تمويل ولا يوجد تاريخ محدد لسدادها ، قرر الشركاء تحمل خسائر بلغت (237) مليون ريالًا كما في 2002/12/31م وذلك بالتنازل عن سلف شريك بنفس المبلغ والتي سبق أن قدمت للشركة من طرف زميل للشريك الأجنبي) وبرجوع اللجنة للبيانات المقدمة من المكلف بالخطاب رقم (2009/138) بتاريخ 1430/8/12هـ والخطاب رقم (2010/7) بتاريخ 1431/1/24هـ التي توضح حركة التسهيلات الائتمانية والسلف من شريك للعام المالي المنتهي في 2000/12/31م تبين أن هذه البيانات تظهر رصيد بداية العام والإضافات والتسديدات والرصيد التراكمي ورصيد نهاية العام ولكل شهر على حدة كما أن هذه البيانات تتضمن إفادة المكلف بأنه تم تسديد رصيد بداية المدة من شهر يناير حتى شهر مايو، أما رصيد أخر المدة فقد تكون خلال العام ومن ثم لم يحل عليه الحول، ولم يتضح للجنة أن المكلف قدم مستندًا من طرف ثالث يوضح حركة هذه الأرصدة كما أنه لم يقدم نسخة من العقود والاتفاقيات الخاصة بالتسهيلات الائتمانية والسلف ليتم التحقق من طبيعتها ومدتها واستخداماتها ، ونظرًا لأن البيانات المقدمة من المكلف مع الخطاب رقم 2009/138بتاريخ 1430/8/12هـ والخطاب رقم (2010/7)

بتاريخ 1431/1/24هـ المتعلقة بحركة القروض والسلف مقدمة من المكلف نفسه (أي من طرف ذي علاقة وصاحب مصلحة) فإن اللجنة ترى عدم إمكانية الاعتداد بهذه البيانات لتحديد ومعرفة الأرصدة التي حال عليها الحول. كما أن تتبع حركة هذه القروض والسلف يخضع لإجراءات يصعب معها حصر وتحديد مقدار المحصل والمسدد (الزيادة والنقص) لكل مبلغ في تاريخ محدد لاختلاط الأموال، ومن ثم يصعب تحديد حولان الحول على كل مبلغ. وفي ضوء ذلك ترى اللجنة أن الإجراء الذي اتبعته المصلحة في حساب القروض والسلف يعد إجراءً متوازنًا ومعقولًا وذلك بأخذ رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل لغرض حساب الرصيد الذي حال عليه الحول ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف لعام، لذا ترى اللجنة الأخذ برصيد التسهيلات الائتمانية (القروض) أول العام أو آخر العام أيهما أقل لغرض حساب الوعاء الزكوي لعامي 2000م و2001م وأخذ رصيد سلف من الشريك أول العام أو آخر العام أيهما أقل لغرض حساب الوعاء الزكوي للأعوام من 2000م حتى 2002م.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (10) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به بعدم إضافة فرق الإيرادات البالغ (57،652،267) ريالًا إلى نتيجة حسابات المكلف لعام 2001م وفقا للحيثيات الواردة في القرار.
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فتح ربوط السنوات من 1996م حتى 1999م ومن ثم عدم إضافة التسهيلات الائتمانية والسلف من ذوي علاقة ومن عملاء إلى الوعاء الزكوي وفقا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. الأخذ برصيد التسهيلات الائتمانية (القروض) أول العام أو آخر العام أيهما أقل لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2000م و2001م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
4. الأخذ برصيد سلف من الشريك أول العام أو آخر العام أيهما أقل لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2000م حتى 2002م وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1247
سنة القرار: 1434

المفتاح فروق – الزكاة.

الموضوع فروق استيراد.

المبدأ

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.

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في حساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/3/16هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (2) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 1418هـ حتى 1423هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1430/11/22هـ كل من: ...، كما مثل المكلف....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/ص/ج/1) بتاريخ 1430/1/7هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (42) بتاريخ 1430/1/29هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (45) بتاريخ 1430/2/6هـ، وقدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ز) برقم ... بتاريخ 1430/2/1هـ بمبلغ (1،844،053) ريالًا لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافين المقدمين من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

المشتريات الخارجية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بإضافة مبلغ (73،505،038) ريال للوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1418هـ حتى 1420هـ، ولعامي 1422هـ و1423هـ، وتقدير ربح بنسبة 10،5% على مبلغ (2،448،537) ريالًا لعام 1421هـ وتزكيته بمعدل 2،5%.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار مطالبة بإضافة قيمة المشتريات المحملة بالزيادة على حسابات المكلف والتي تزيد عما ورد في البيانات الجمركية بمبلغ (117،352،995) ريالًا لأرباح الأعوام المالية من 1418هـ حتى 1423هـ ، وذكرت أن البيانات التي اعتمدت اللجنة الابتدائية عليها في قرارها قدمها المكلف لها من خلال قرص ممغنط (CD) مجهول المصدر بالإضافة لإمكانية التعديل عليه ، أما البيانات التي اعتمدت عليها المصلحة عند الربط فهي بيانات صادرة من مصلحة الجمارك ويجب أن تتفق مع ما قدمه المكلف من معلومات، كما لم تقم اللجنة الابتدائية باطلاع ممثلي المصلحة على خطاب الجمارك الذي قدمه المكلف، علما بأن ممثلي المصلحة طلبوا اطلاعهم على الخطاب الذي قدمه المكلف لإبداء الرأي وتم إثبات ذلك في محضر الضبط باللجنة، أما ما ذكره المكلف من أن لجنة الفحص الميداني بالمصلحة أيدت صحة استيراداته حسبما قدم لها من معلومات ومستندات فهو غير صحيح حيث لا يوجد خطاب رسمي من المصلحة يفيد بذلك، وبناء عليه تطلب المصلحة بإضافة الفرق بين المشتريات الخارجية بموجب إقرارات المكلف وبين استيراداته طبقًا لبيانات الجمارك والبالغ (117،352،995) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1418هـ إلى 1423هـ.

كما استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بعدم إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية بموجب القوائم المالية والاستيرادات بموجب البيانات الجمركية والذي أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في إضافته إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 1418هـ حتى 1423هـ والبالغ (73،505،038) ريالًا وذكر أن الخلاف يتلخص في أن المصلحة أدعت بأن الشركة أدرجت مبالغ إضافية إلى قيمة المشتريات الخارجية مما نتج عنه فروقات إما بالزيادة أو النقص عن الاستيرادات الواردة بالحاسب الآلي بمصلحة الجمارك خلال الأعوام من 1418هـ إلى 1423هـ، ويرى

المكلف أن البيانات التي تم تقديمها لمصلحة الزكاة والدخل صحيحة ، وأن تقدير الزكاة بالدرجة الأولى يقوم على إقرار المكلف وتتم تزكية الأموال وفقًا للنصوص الشرعية وتعليمات

جباية الزكاة الواردة في القرار الوزاري رقم (393) لعام 1370هـ الذي ألزم في الفقرة (10) منه المكلفين بمسك دفاتر محاسبية لتكون مرجعًا لتحقيق الزكاة التي فرضها الشرع ومن ثم فإن الدفاتر المحاسبية التي يمسكها المكلف هي بمثابة إقرار بالحق والشركة قدمت للمصلحة حساباتها وتجاوبت معها في التحقق من البيانات، والمصلحة اقتنعت بعد الفحص الميداني والتحقق من صحة الحسابات وأصدرت الشهادات واعتبرت التسديدات عن الأعوام المذكورة نهائية، ومن ثم فإنه لا يجوز الأخذ بشهادة أدنى درجة وأقل شأنًا من الإقرارات التي صادقت عليها المصلحة بعد الفحص والدراسة ومن ثم يجب ألا تأخذ اللجنة الابتدائية بما ورد في البيانات الجمركية ذات القيمة الثبوتية الاسترشادية وإهمال كل الإثباتات التي قدمتها الشركة ووضعتها تحت تصرف المصلحة.

وأضاف المكلف أنه بالرغم من الأسس العلمية الصحيحة والمعتمد عليها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في معادلة تكلفة المبيعات للوصول لإجمالي الأرباح والمتمثلة في (مخزون أول المدة + المشتريات ـ مخزون آخر المدة) وأن نظرية القيد المزدوج تمثل جانبين مدين ودائن متطابقين ومن ثم فإن زيادة المشتريات الخارجية والبالغ مقدارها (73،505،038) ريالًا والتي أقرت اللجنة الابتدائية باعتبارها زيادة في التكلفة أو المصاريف لابد أن يكون لها أثرها السلبي أو الإيجابي على مجمل الربح ومن ثم على صافي الأرباح، ففي حالة عدم إدراج المشتريات بالتكلفة وزيادتها فقد انعكس ذلك على تقييم المخزون آخر الفترة فلم تدرج بضاعة المخزون بسعر التكلفة أيضًا مما يعوض تلك الزيادة ويعكس الفرق على قائمة الدخل بما يحقق إدراج إيراداتها وربحيتها مما يكون له الأثر الايجابي على صافي الأرباح، أما في حالة عدم زيادتها وإخفائها في تقييم مخزون آخر المدة فقد ينعكس ذلك على خفض مخزون آخر المدة والذي ينعكس بدوره سلبا على صافي الأرباح بنفس المبلغ (73،505،038) ريالًا، علمًا بأن صافي أرباح الأعوام محل الخلاف وحسب القوائم المالية (43،380،436) ريالًا أي سوف يكون هناك عجز بمقدار (30،124،602) ريالات كخسارة تحققت خلال هذه الأعوام.

وأضاف المكلف أنه سبق وقام فريق الفحص الميداني بالمصلحة بزيارة الشركة، وتم إيضاح كيفية تسجيل الاستيرادات بعد تأكيد وصولها وخروجها من الميناء مرورًا بإجراءات الفحص الداخلي ومطابقتها للمواصفات وانتهاء بالتسليم الفعلي بالمخازن، مما يؤخر تسجيل الاستيرادات للشهور الأخيرة للعام إلى العام الذي يليه، وقد أقر فريق الفحص الميداني بعد دراسة السجلات والمستندات والبيانات المقدمة لهم بأنها مطابقة لما ورد في الإقرارات المقدمة من الشركة، وبناء على ما سبق يطلب المكلف عدم إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية بموجب الإقرارات الزكوية والاستيرادات بموجب البيانات الجمركية والبالغ (73،505،038) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 1418هـ حتى 1423هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة في استئنافها إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لإقرارات المكلف وبين استيراداته بموجب البيانات الجمركية والبالغ (117،352،995) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1418هـ حتى 1423هـ بحجة أن اللجنة الابتدائية اعتمدت في قرارها على قرص ممغنط يحتوي على بيانات جمركية مجهولة المصدر وقابلة للتعديل لم تطلع عليها المصلحة، في حين يطلب المكلف في استئنافه عدم إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية بموجب الإقرارات الزكوية والاستيرادات بموجب البيانات الجمركية الذي أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في إضافته والبالغ (73،505،038) ريالًا إلى وعائه الزكوي للأعوام من 1418هـ إلى 1423هـ بحجة أن تزكية الأموال يكون بإقرار المكلف، كما أن البيانات الجمركية تُعد استرشاديه، ويرى المكلف أن المصلحة سبق وأن فحصت دفاتره وسجلاته وقدم للمصلحة كل المستندات المؤيدة لاستيراداته وتأكد لفريق الفحص الميداني مطابقة السجلات للإقرارات الزكوية المقدمة للمصلحة.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات الزكوية وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك للأعوام من 1418هـ حتى 1423هـ والبيان المقدم من المكلف بالمشتريات الخارجية المحملة على أعوام الاستئناف ومستنداتها المتمثلة في صور الفسوحات الجمركية اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقًا لإقرارات المكلف للأعوام من 1418هـ حتى 1423هـ والواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المشتريات بموجب الإقرارات	الواردات بموجب بيانات مصلحة الجمارك	الفرق
1418هـ	127،196،619	120،565،221	6،631،398
1419هـ	151،955،744	133،922،837	18،032،907
1420هـ	139،204،963	137،025،170	2،179،793
1421هـ	136،356،783	138،805،320	- 2،448،537
1422هـ	122،053،900	97،261،485	24،792،415
1423هـ	140،896،862	127،001،273	13،895،589
المجموع	817،664،871	754،581،306	63،083،565

وبالرجوع للبيان السابق يتضح أن المشتريات طبقًا لإقرارات المكلف تزيد عن وارداته طبقًا لبيانات مركز المعلومات بمصلحة الجمارك بمبلغ (63،083،565) ريالًا، كما اتضح للجنة بعد مراجعة عينة من المستندات التي قدمها المكلف والمؤيدة لاستيراداته (الفسوحات الجمركية) للأعوام من 1420هـ إلى 1423هـ أن بعض الفسوحات الجمركية تم تحميلها على أكثر من عام مما يعني ازدواجًا وتكرارًا في تحميل المصروف، كما لم يقدم المكلف الفسوحات الجمركية المؤيدة لاستيراداته لعامي 1418هـ و1419هـ، مما توصلت معه اللجنة إلى قناعة بأن المستندات التي قدمها المكلف للجنة لا يمكن الاعتداد بها كمدخلات لحساب الوعاء الزكوي.

وحيث أن قيمة المشتريات الخارجية طبقًا لما صرح به المكلف في إقراراته تزيد عن وارداته طبقا للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك بمبلغ (63،083،565) ريالًا، وحيث أن البيانات الواردة من الجمارك تعد قرينة أساسية من طرف ثالث، وبما أن الخلاف بين المكلف والمصلحة خلاف مستندي، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (117،352،995) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1418هـ إلى 1423هـ ، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (73،505،038) ريالًا إلى وعائه الزكوي للأعوام من 1418هـ إلى 1423هـ على أن يكون الفرق الذي يضاف للوعاء الزكوي للمكلف لأعوام الاستئناف مبلغ (63،083،565) ريالًا.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (2) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (117،352،995) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1418هـ إلى 1423هـ ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (73،505،038) ريالًا إلى وعائه الزكوي للأعوام من 1418هـ إلى 1423هـ على أن يكون الفرق الذي يضاف إلى الوعاء الزكوي للمكلف مبلغ (63،083،570) ريالًا وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1249
سنة القرار : 1434

المفتاح غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ تضمين إقرار المنشأة بيانات إضافية للبيانات المطلوبة معتمدة على قوائم مالية مدققة لا يعد إخلالاً بمضمون الإقرار، ولا يحق للهيئة فرض غرامة عدم تقديم إقرار.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 16/3/1434هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (18) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 3/6/1433هـ 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (52/1/32) بتاريخ 13/7/1432هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (49) بتاريخ 9/9/1432هـ، كما أفاد المكلف أنه سدد مبلغ (20،000) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

غرامة عدم تقديم الإقرار.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2008م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قام بتقديم الإقرار الضريبي لعام 2008م في الموعد النظامي وحسب النماذج المعتمدة من قبل المصلحة وتمت المصادقة على الإقرار من قبل المحاسب القانوني وقدم معه جميع الجداول التي تطلبها المصلحة، وقد قبلت المصلحة ذلك الإقرار وبناءً عليه أصدرت ما يفيد استلامها له، إلا أن المصلحة بعد قيامها بمراجعة الإقرار وبعد أن أتضح لها أن المكلف قد أضاف في الإقرار حقل جديد لبند مصاريف ما قبل التأسيس قامت بحساب الغرامة، وذكر المكلف أن الحقل المضاف للإقرار كان بقصد التسهيل على الفاحص عند عملية الفحص حيث إن الخانة المضافة هي عبارة عن مصاريف ما قبل التأسيس ولو لم تضاف هذه الخانة لطلب الفاحص تزويده بتلك البيانات، وذكر أن المصلحة لم تأخذ بهذه الأسباب وذكر أن الشركة بحسن نية قدمت إقرارًا معدلًا وقامت بتسديد غرامة عدم تقديم الإقرار لكي تحصل على شهادة تسديد الضريبة وقد قامت الشركة بتسديد الغرامة التي طالبت بها المصلحة تحت الاعتراض، وذكر المكلف أنه بمقارنة كل من الإقرار المقدم للمصلحة الذي فرضت عليه المصلحة غرامة عدم تقديم الإقرار مع الإقرار المعدل الذي قدم بدون إضافات يتضح أن (إجمالي الإيرادات وإجمالي المصاريف وصافي الخسارة في الإقرارين لم يتغير)، ويتضح أن ما قامت به الشركة هو اجتهاد يهدف إلى تسهيل الإجراءات للمصلحة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن الشركة قدمت الإقرار الضريبي في الموعد النظامي ولكنها لم تلتزم بنموذج الإقرار المعتمد من قبل المصلحة ومن ثم فهي خالفت أحكام المادة (60/1) من النظام الضريبي والمادة (67/1/ب) من اللائحة التنفيذية ومن ثم فإنه يترتب على الشركة وطبقا لهذه الأحكام غرامة عدم تقديم إقرار بواقع (1 %) من الإيرادات في حدود (20،000) ريال، وبخصوص ما أورده المكلف في اعتراضه من أنه اجتهد في إجراء التعديل على الإقرار الضريبي بإضافة خانة لم تكن موجودة بالنموذج المعتمد بالمصلحة ، نفيدكم أن النظام الضريبي قد حدد وبصورة واضحة النماذج المعتمدة والتي يجب على المكلفين التقيد بها وبما ورد فيها ورتب غرامات نظامية لمن لم يتقيد بها كما أن الإقرار الضريبي بنموذجه المعتمد بالمصلحة يشتمل على جميع الخانات اللازمة لكل البنود والتفاصيل الخاصة بنشاط الشركة وإن كان هناك بند ليس من ضمن الخانات المحددة بالإقرار فهناك خانة أخرى للمصروفات المتنوعة، كما نود التنويه إلى أن الخانة التي قام بإضافتها المحاسب القانوني للإقرار وهي مصاريف تشغيل مقدمة، وهي مصروفات غير نظامية بالأساس ولا يجب أن تدرج ضمن مصروفات النشاط كما أوردها المحاسب لأن مكانها هو أرصدة قائمة المركز المالي وليس مصروفات النشاط، حيث إن العبرة بتحديد نتيجة النشاط هي في إيرادات ومصروفات الفترة فقط والتي تقيد بالدفاتر على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي ، وكان يجب على المحاسب القانوني وقبل أن يقوم بتعديل نماذج المصلحة أن يقوم بتطبيق الأسس المحاسبية والضريبية السليمة عند اعداده للإقرار وهذا واجبه الأساسي، وتأكيداً لهذا الموضوع أصدرت المصلحة تعميمها رقم (1886/7) بتاريخ 1/4/1427هـ المتضمن أن أي تعديلات يجريها المحاسبون القانونيون على النماذج الضريبية يُعد إجراء غير مقبول ويُعد الإقرار في هذه الحالة وكأنه لم يقدم وفقًا للنماذج الضريبية المعتمدة مع ما يترتب على ذلك من فرض لغرامة عدم تقديم الإقرار المقررة نظامًا، وذكروا أن الغرامة فرضت تطبيقًا لنص المادة (60/أ) والمادة (76/أ) من نظام ضريبة الدخل واستنادًا إلى التعليمات والإرشادات الواردة في الإقرار الضريبي بشأن عدم الكشط أو التعديل في الإقرار.

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 غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2008م بحجة أنه قدم إقراره الضريبي لعام 2008م في الموعد النظامي حسب النماذج المعتمدة ومصادق عليه من قبل المحاسب القانوني ومرفقًا به الجداول التي تطلبها المصلحة وتم استلامه من قبل المصلحة دون أي ملاحظات وأن التعديل الذي تضمنه الإقرار المعدل المقدم لاحقًا لم يغير في مبلغ الإيرادات أو مبلغ المصروفات وإنما هو إضافة حقل لمصاريف ما قبل التأسيس بغرض تسهيل عملية الفحص، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار تطبيقًا للمادة (60/أ) والمادة (76/أ) من نظام ضريبة الدخل وللتعليمات والإرشادات الواردة في الإقرار.

وبرجوع اللجنة للمادة (60) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ تبين أنها تنص على:

أ. يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة.

ب. يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (120) يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

ت. يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة (1,000,000) مليون ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار.

كما أن المادة (57) من اللائحة التنفيذية الصادرة بخطاب وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 11/6/1425هـ نصت على :

1. تصدر المصلحة نماذج الإقرارات الضريبية الضرورية وأي بيانات أو إيضاحات تساعد المكلف على الوفاء بالتزاماته المتعلقة بتعبئة الإقرار الضريبي وتقديمه للمصلحة وعلى المكلف التقيد باستخدام النماذج المحددة ويجوز له استخدام نماذج مستخرجة من الحاسب الآلي إذا كانت متطابقة بشكل كامل مع النماذج المعتمدة.
2. يجب على المكلف تقديم الإقرار ومرفقاته بعد تعبئة جميع حقوله خلال الفترة المحددة نظامًا وعليه الإفصاح عن جميع إيراداته المتحققة خلال فترة الإقرار ويعد الإقرار مقدمًا في تاريخ استلامه بموجب إشعار رسمي من قبل المصلحة أو أي جهة أخرى مخولة بذلك.

وترى اللجنة أن الأساس في حساب الوعاء الضريبي يعتمد على النتائج التي قدمها المكلف في إقراره وليس على شكلها وتصنيفها، وعلى الأخص إذا كانت النتائج المقدمة مستندة إلى قوائم مالية للمكلف لكون تلك القوائم تعتمد على القياس المحاسبي والذي يهتم بجوهر العمليات المالية لا بشكلها، ولا يغير في الأمر شيئًا إذا كان هناك اختلاف في أسلوب العرض والإفصاح مادامت نتيجة القياس المحاسبي متطابقة، وترى

اللجنة أن الهدف المنشود من الالتزام بنماذج الإقرار هو التوصل إلى معلومات كاملة تمكن المصلحة من الحساب الصحيح للوعاء الضريبي، وحيث إن المكلف قدم كامل البيانات المطلوبة إضافة إلى بيانات إضافية لما يتطلبه الإقرار اعتمادا على قوائمه المالية مما يعد إفصاحًا كافيًا ولم يكن لتلك البيانات الإضافية أثر مخل في حساب الوعاء الضريبي بموجب نموذج الإقرار، فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2008م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (18) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2008م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء 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.

رقم القرار: 1250
سنة القرار : 1434

المفتاح تعديل حسابات - ضريبة الدخل.

الموضوع تعديل حسابات ايجار.

المبدأ

يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبني على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

إعداد القوائم المالية للمنشأة يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، ويترتب على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 23/3/1434هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (9) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2006م و2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 29/5/1432هـ 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 (9) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (51/ص. ج/1) بتاريخ 29/3/1431هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (600) بتاريخ 28/5/1431هـ، كما قدم المكلف نسخة من المستند الذي يفيد سداد الضريبة البالغة (179،503) ريال المستحقة بموجب ربط المصلحة لعامي 2006م و2007م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الإيجار:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في تعديل الوعاء الضريبي للمكلف بإيجار عمارتي ... لعامي 2006م و2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المؤسسة تستأنف على قرار اللجنة الابتدائية بتعديل الوعاء الضريبي بإيجار عمارتي ... لعام 2006م بمبلغ (337،750) ريالًا وعام 2007م بمبلغ (500،000) ريال وذلك أن اللجنة الابتدائية أقرت في قرارها بالفقرة (د) من البند أولاً "أن أساس العقود كان عبارة عن إيجارات استبدلها المكلف بعقود إدارة وتشغيل خروجا من المخالفة التي وقع فيها" إلا أنه بعد أن أقرت اللجنة الابتدائية بوجود مصروف الإيجار قامت بتأييد المصلحة في تعديل الوعاء الضريبي بإيجار عمارتي ... وذكر المكلف أن هذا البند مؤيد بمستندات ومرتبط بتحقيق الدخل لعامي الاستئناف وحققت عنها المؤسسة إيرادات حيث قامت بإسكان (255) حاج لعام 2006م حقق عنهم إيراد مبلغ (382،500) ريال وإسكان (481) حاجًا لعام 2007م حقق عنهم إيراد مبلغ (962،000) ريال طبقاً لقائمة الدخل وقد خضع هذا الدخل للضريبة ، وبناء عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و 2007م ببند الإيجار.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فحص حسابات المؤسسة ميدانيًا، ،وقد تم فحص بند المصروفات الذي تضمن إيجار عمائر ... لعام 2006م بمبلغ (337،750) ريال وعام 2007م بمبلغ (500،000) ريال وبمناقشة المفوض من قبل المكلف بالرد على استفسارات المصلحة عن هذا المصروف أفاد بأنه عبارة عن الإيراد الذي حصلت عليه المؤسسة مقابل إدارة وتشغيل العمائر المذكورة ، وأن الإجراء الذي تم بتحويل الإيراد إلى مصروف حسبما ظهر في الحسابات بناءً على استشارة من مكتب المحاسب القانوني الذي أعد الحسابات ، كما قدم المكلف عقدين بنفس القيمة تمثل عقود إدارة وتشغيل مما يعد إيرادًا وليس مصروفاً وقد تم توثيق ذلك في تقرير الفحص الميداني ، كما ورد للمصلحة خطاب مدير مركز الخدمة الشاملة بالمدينة المنورة رقم (177/م خ ش) بتاريخ 13/5/1429هـ بما يفيد أن أنظمة الهيئة العامة للاستثمار لا تسمح بممارسة النشاط إلا في مقر الترخيص ، وأن المشروع لم ينفذ في المدينة المنورة حتى تاريخه ، ومن خلال هذه المعلومات تبين للمصلحة إدراج مصاريف هي في الأصل إيرادات مما أدى إلى تعديل الوعاء الضريبي للمؤسسة لعامي 2006م و 2007م بهذه المبالغ ،لذا تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م 2007م ببند الإيجار بحجة أنه مؤيد مستندياً ومرتبط بتحقيق الدخل لعامي الاستئناف ، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي بحجة أن هذا البند عبارة عن إيراد تم تحويله إلى مصروف ، كما أن ممارسة النشاط في مدينة ... مخالف لأنظمة هيئة الاستثمار التي لا تسمح لمثل نشاط المكلف بممارسة النشاط إلا في مقر الترخيص وهو المدينة المنورة.

وبعد اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية ومحضر الفحص الميداني وصور عقود الإيجار اتضح للجنة أن ممثل المكلف أقر في محضر الفحص الميداني المؤرخ في 1429/5/20هـ أنه لا يتم دفع إيجار لمالكي ... وإنما يدفع مالكو العمارتين للمؤسسة مبلغ (500،000) ريال مقابل الإدارة والتشغيل، كما اتضح أن المكلف وقع عقدي إيجار عمائر ... بتاريخ 1428/1/30هـ استبدلهما بعقدي إدارة وتشغيل بتاريخ 1428/10/20هـ، و يتضح مما ذكر أن هناك تباين بين ما احتوته القوائم المالية وبين المستندات المقدمة، ونتيجة لذلك فقد توصلت اللجنة إلى قناعة بعدم الاعتداد بالمعلومات التي قدمها المكلف من خلال قوائمه المالية واعتبار تلك المصروفات غير موثقة وغير مؤيدة بمستندات عاكسة للأحداث المالية، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و 2007م ببند الإيجار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (9) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند الإيجار 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.

رقم القرار: 1251
سنة القرار : 1434

المفتاح سحب المكلف.

الموضوع انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / صرف النظر لانتهاء الخلاف.

المبدأ تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 23/3/1434هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 25/6/1432هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 21/1/1370هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (34) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) للأعوام من 1999م حتى 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 5/4/1431هـ كل من: ...، ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه، كما أنه لم يعتذر عن الحضور أو يقدم طلبًا بالتأجيل على الرغم من إبلاغه بموعد جلسة المناقشة.

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (34) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (171/2/ص ج) بتاريخ 10/9/1430هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (291) بتاريخ 11/10/1430هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من

الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولًا) بقبول الاعتراض المقدم من المكلف على الربط الزكوي عن الأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن الاعتراض غير مقبول من الناحية الشكلية مع كونه مقدم خلال المدة النظامية وذلك لأن الاعتراض لم يكن مسببًا حيث لم يوضح المكلف أسباب اعتراضه على ربط المصلحة في خطاب الاعتراض بل لم يذكر وجهة نظره حول أي بند من بنود الربط مخالفا للمادة (10) من القرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 6/8/1370هـ وكذلك المادة الأولى من القرار الوزاري رقم (32/961) بتاريخ 22/4/1418هـ التي نصت على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته بذلك خلال مدة ستين يومًا بدءا من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه وإلا سقط حقه في الاعتراض ويجب عليه أداء المبلغ المشعر بأدائه) كما نصت المادة (3) من القرار الوزاري المذكور على أنه (يسري مفعول هذا القرار على الاعتراضات الزكوية المحالة والمنظورة أمام كل من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية واللجنة الاستئنافية للنظر في الاعتراضات الزكوية والضريبية والتي لم يصدر قرار بها عن أي من هاتين اللجنتين ولم يصبح هذا القرار نهائيًا) وهو ما ينطبق على حالة المكلف.

وأضافت المصلحة أن استناد اللجنة في قرارها بأن الاعتراض شامل لكامل الربط الذي أجرته المصلحة على المكلف ومن ثم قبول الاعتراض من الناحية الشكلية، فيرد عليه بأن المكلف أرسل اعتراضًا ولم يقدم أي تسبيب أو أي بند يقصد باعتراضه ومن ثم يكون الاعتراض غير مسببًا في هذه الحالة ولا يوجد أي تفسير لكون الاعتراض شاملًا، وحيث لم يذكر المكلف بند الاعتراض ووجهة نظره حيالها لذا ترى المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية للأعوام من 1999م إلى 2003م لكونه غير مسبب.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة في تاريخ لاحق لتاريخ الجلسة قدم مذكرة بتاريخ 20/4/1431هـ ورد فيها أن اعتراضه واضح وصريح وهو إضافة المصلحة للقروض في ربطها الزكوي، كما أنه قدم إقراراته للمصلحة وسدد المستحق بموجبها وراجعتها المصلحة وحصل على شهادات إنهاء موقف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف للأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية بحجة أنه غير مسبب استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (393) لعام 1370هـ والقرار الوزاري رقم (32/961) لعام 1418هـ، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بقبول اعتراضه من الناحية الشكلية بحجة أن اعتراضه واضح وصريح، كما أنه قدم إقراراته للمصلحة وحصل على شهادات نهائية.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم(33/961) بتاريخ 22/4/1418هـ والذي ينص على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته بذلك خلال مدة ستين يومًا بدءا من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه بعد الاعتراض ويجب عليه أداء المبلغ المشعر بأدائه، واستثناء من ذلك يحق للجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية أن تنظر في الاعتراض المحال إليها بعد انقضاء المدة النظامية المذكورة متى توفرت لديها الشروط والضوابط التالية:...) وباطلاع اللجنة على خطاب الاعتراض المقدم من المكلف للمصلحة بموجب خطابه رقم (م/205) بتاريخ 21/5/1426هـ والذي ورد فيه (نفيدكم باعتراضنا على هذه المبالغ حيث إننا قمنا بسداد المبالغ المستحقة علينا عن حساب الزكاة عن الأعوام المشار إليها بموجب الميزانيات العمومية عن تلك الأعوام، كما نحيطكم بأن الشركة قد أغلقت منذ عام ونصف، ولا يوجد موقع للشركة ولا موظفين وذلك بسبب الخسائر والديون المتراكمة على أنشطتها) وترى اللجنة أن ما ورد في خطاب المكلف يعد تسبيبًا للاعتراض، ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول اعتراض المكلف للأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: القرض للأعوام من 1999م إلى 2001م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بعدم إضافة قرض البنك (ب) للأعوام من 1999م حتى 2001م إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنها أضافت رصيد قرض البنك (ب) للأعوام من 1999م إلى 2001م باعتباره قرضًا حال عليه الحول وذلك طبقًا لما استقر عليه العمل في المصلحة تطبيقًا للفتاوى الشرعية الخاصة بالقروض وهي الفتوى رقم (18497) بتاريخ 18/11/1408هـ والفتوى رقم (22665) بتاريخ 15/4/1424هـ والفتوى رقم (3077/2) بتاريخ 8/11/1426هـ ، أما ورد في حيثيات قرار اللجنة من أن نشأة القرض تعود إلى ما قبل صدور الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ وقبل صدور تعميم المصلحة رقم (1205/9) بتاريخ 2/3/1425هـ وفي ظل تعميم المصلحة رقم (147/6) بتاريخ 18/12/1408هـ وأنه ليس من الإنصاف تطبيق الفتوى بأثر رجعي، فمردود عليه بأن المكلف لم يقدم اعتراضه على هذا البند فكيف استنتجت اللجنة أن محل الاعتراض هو قرض البنك (ب) فهذا الأمر لا يسلم للجنة وفي حال سلمنا بذلك فإن الفتوى رقم (22665) بتاريخ 15/4/1424هـ جاءت مؤيدة لمضمون الفتاوى السابقة رقم (2348/2) بتاريخ 30/10/1406هـ

ورقم (18497) بتاريخ 18/11/1408هـ ورقم (3077) بتاريخ 8/11/1426هـ ورقم (20476) بتاريخ 25/7/1419هـ ورقم (20977) بتاريخ 4/6/1420هـ وأن القاعدة العامة هي أن الفتوى الشرعية لا تعتبر منشئة لأحكام جديدة وإنما تؤكد وتكشف عن حكم شرعي قائم ، كما أن المصلحة قامت بالأخذ بالتعميم رقم (1205/9) بتاريخ 2/3/1425هـ القاضي بأن تطبق الفتوى على الحالات التي لم تصبح الربوط فيها نهائية بما في ذلك الحالات المعروضة على لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية ويما يتضح معه أنه ليس هناك إعمال للفتوى بأثر رجعي ، كما أن عمل المصلحة بإضافة القروض هو ما استقر عليه قضاء اللجنة الاستئنافية ومنها القرار رقم (720) لعام 1428هـ والقرار رقم (904) لعام 1430هـ والقرار رقم (884) لعام 1429هـ.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 20/4/1431هـ ورد فيها أن المصلحة قررت تطبيق الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ ابتداء من عام 1425هـ ومن ثم فإن إضافة القرض إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2001م يعد تطبيقًا للفتوى بأثر رجعي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إضافة القرض إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1999م حتى 2001م استنادًا إلى الفتاوى الشرعية المذكورة عند عرض وجهة نظر المصلحة، في حين يرى المكلف عدم إضافة القروض إلى وعائه الزكوي بحجة عدم تطبيق الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ بأثر رجعي.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجوا الأداء. وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض ، ويعزز هذا الرأي نص فتوى هيئة كبار العلماء رقم (3077/2) بتاريخ 8/11/1426هـ والذي جاء فيه "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 مالًا 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 والإيضاحات المرفقة بها للأعوام 1998م و 1999م و 2000م و 2001م تبين أن رصيد القرض ظهر بمبلغ (3,800,000) ريال ومبلغ (2,685,780) ريالًا ومبلغ (2,205,104) ريالات ومبلغ (2,156,022) ريالًا على التوالي، مما يعني أن القرض في قائمة المركز المالي للمكلف يمثل عنصرًا من عناصر التمويل التي حال عليها الحول على الرغم من تذبذب أرصدته خلال الأعوام محل الاستئناف، وبناءً عليه ووفقا لقاعدة القروض المذكورة أعلاه فإن رصيد القرض يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لقاعدة رصيد أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل ، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها ، على أن يتم إضافة رصيد القرض أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1999م إلى 2001م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (34) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول اعتراض المكلف للأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المصلحة في طلبها، على أن يتم إضافة رصيد القرض أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1999م إلى 2001م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1252
سنة القرار : 1434

المفتاح قروض- الزكاة.

الموضوع قروض قصير الاجل.

المبدأ رفع الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية بعد المهلة النظامية يؤدي إلى رفضه شكلاً، ولا يقبل اعتراض المنشأة هذا الرفض أمام الاستئناف.الهيئة.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 23/3/1434هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 25/6/1432هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 21/1/1370هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (34) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) للأعوام من 1999م حتى 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 5/4/1431هـ كل من: ...، ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه، كما أنه لم يعتذر عن الحضور أو يقدم طلبًا بالتأجيل على الرغم من إبلاغه بموعد جلسة المناقشة.

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (34) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (171/2/ص ج) بتاريخ 10/9/1430هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (291) بتاريخ 11/10/1430هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية

البند الأول: الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولًا) بقبول الاعتراض المقدم من المكلف على الربط الزكوي عن الأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن الاعتراض غير مقبول من الناحية الشكلية مع كونه مقدم خلال المدة النظامية وذلك لأن الاعتراض لم يكن مسببًا حيث لم يوضح المكلف أسباب اعتراضه على ربط المصلحة في خطاب الاعتراض بل لم يذكر وجهة نظره حول أي بند من بنود الربط مخالفاً للمادة (10) من القرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 6/8/1370هـ وكذلك المادة الأولى من القرار الوزاري رقم (32/961) بتاريخ 22/4/1418هـ التي نصت على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته بذلك خلال مدة ستين يومًا بدءا من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه وإلا سقط حقه في الاعتراض ويجب عليه أداء المبلغ المشعر بأدائه) كما نصت المادة (3) من القرار الوزاري المذكور على أنه (يسري مفعول هذا القرار على الاعتراضات الزكوية المحالة والمنظورة أمام كل من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية واللجنة الاستئنافية للنظر في الاعتراضات الزكوية والضريبية والتي لم يصدر قرار بها عن أي من هاتين اللجنتين ولم يصبح هذا القرار نهائيًا) وهو ما ينطبق على حالة المكلف.

وأضافت المصلحة أن استناد اللجنة في قرارها بأن الاعتراض شامل لكامل الربط الذي أجرته المصلحة على المكلف ومن ثم قبول الاعتراض من الناحية الشكلية، فيرد عليه بأن المكلف أرسل اعتراضًا ولم يقدم أي تسبيب أو أي بند يقصد باعتراضه ومن ثم يكون الاعتراض غير مسببًا في هذه الحالة ولا يوجد أي تفسير لكون الاعتراض شاملًا، وحيث لم يذكر المكلف بند الاعتراض ووجهة نظره حيالها لذا ترى المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية للأعوام من 1999م إلى 2003م لكونه غير مسبب.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة في تاريخ لاحق لتاريخ الجلسة قدم مذكرة بتاريخ 20/4/1431هـ ورد فيها أن اعتراضه واضح وصريح وهو إضافة المصلحة للقروض في ربطها الزكوي، كما أنه قدم إقراراته للمصلحة وسدد المستحق بموجبها وراجعتها المصلحة وحصل على شهادات إنهاء موقف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف للأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية بحجة أنه غير مسبب استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (393) لعام 1370هـ والقرار الوزاري رقم (32/961) لعام 1418هـ، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بقبول اعتراضه من الناحية الشكلية بحجة أن اعتراضه واضح وصريح، كما أنه قدم إقراراته للمصلحة وحصل على شهادات نهائية.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم(33/961) بتاريخ 22/4/1418هـ والذي ينص على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته بذلك خلال مدة ستين يومًا بدءا من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه بعد الاعتراض ويجب عليه أداء المبلغ المشعر بأدائه، واستثناء من ذلك يحق للجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية أن تنظر في الاعتراض المحال إليها بعد انقضاء المدة النظامية المذكورة متى توفرت لديها الشروط والضوابط التالية:...) وباطلاع اللجنة على خطاب الاعتراض المقدم من المكلف للمصلحة بموجب خطابه رقم (م/205) بتاريخ 21/5/1426هـ والذي ورد فيه (نفيدكم باعتراضنا على هذه المبالغ حيث إننا قمنا بسداد المبالغ المستحقة علينا عن حساب الزكاة عن الأعوام المشار إليها بموجب الميزانيات العمومية عن تلك الأعوام، كما نحيطكم بأن الشركة قد أغلقت منذ عام ونصف، ولا يوجد موقع للشركة ولا موظفين وذلك بسبب الخسائر والديون المتراكمة على أنشطتها) وترى اللجنة أن ما ورد في خطاب المكلف يعد تسبيبًا للاعتراض، ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول اعتراض المكلف للأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: القرض للأعوام من 1999م إلى 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بعدم إضافة قرض البنك (ب) للأعوام من 1999م حتى 2001م إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنها أضافت رصيد قرض البنك (ب) للأعوام من 1999م إلى 2001م باعتباره قرضًا حال عليه الحول وذلك طبقًا لما استقر عليه العمل في المصلحة تطبيقًا للفتاوى الشرعية الخاصة بالقروض وهي الفتوى رقم (18497) بتاريخ 18/11/1408هـ والفتوى رقم (22665) بتاريخ 15/4/1424هـ والفتوى رقم (3077/2) بتاريخ 8/11/1426هـ ، أما ورد في حيثيات قرار اللجنة من أن نشأة القرض تعود إلى ما قبل صدور الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ وقبل صدور تعميم المصلحة رقم (1205/9) بتاريخ 2/3/1425هـ وفي ظل تعميم المصلحة رقم (147/6) بتاريخ 18/12/1408هـ وأنه ليس من الإنصاف تطبيق الفتوى بأثر رجعي، فمردود عليه بأن المكلف لم يقدم اعتراضه على هذا البند فكيف استنتجت اللجنة أن محل الاعتراض هو قرض البنك (ب) فهذا الأمر لا يسلم للجنة وفي حال سلمنا بذلك فإن الفتوى رقم (22665) بتاريخ 15/4/1424هـ جاءت مؤيدة لمضمون الفتاوى السابقة رقم (2348/2) بتاريخ 30/10/1406هـ

ورقم (18497) بتاريخ 18/11/1408هـ ورقم (3077) بتاريخ 8/11/1426هـ ورقم (20476) بتاريخ 25/7/1419هـ ورقم (20977) بتاريخ 4/6/1420هـ وأن القاعدة العامة هي أن الفتوى الشرعية لا تعتبر منشئة لأحكام جديدة وإنما تؤكد وتكشف عن حكم شرعي قائم ، كما أن المصلحة قامت بالأخذ بالتعميم رقم (1205/9) بتاريخ 2/3/1425هـ القاضي بأن تطبق الفتوى على الحالات التي لم تصبح الربوط فيها نهائية بما في ذلك الحالات المعروضة على لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية ويما يتضح معه أنه ليس هناك إعمال للفتوى بأثر رجعي ، كما أن عمل المصلحة بإضافة القروض هو ما استقر عليه قضاء اللجنة الاستئنافية ومنها القرار رقم (720) لعام 1428هـ والقرار رقم (904) لعام 1430هـ والقرار رقم (884) لعام 1429هـ.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 20/4/1431هـ ورد فيها أن المصلحة قررت تطبيق الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ ابتداء من عام 1425هـ ومن ثم فإن إضافة القرض إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2001م يعد تطبيقًا للفتوى بأثر رجعي.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (34) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول اعتراض المكلف للأعوام من 1999م حتى 2003م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المصلحة في طلبها، على أن يتم إضافة رصيد القرض أول المدة أو آخر المدة أيهما أقل إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1999م إلى 2001م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1253
سنة القرار: 1434

المفتاح غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 23/3/1434هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 25/6/1432هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 21/1/1370هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (6) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعام المالي المنتهي في 31/12/2001م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 30/2/1431هـ 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 (6) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (500/4770/85) بتاريخ 12/7/1430هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (253) بتاريخ 11/8/1430هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 5/8/1430هـ بمبلغ (302،796) ريالًا لقاء الفروقات الضريبية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الضريبة والغرامة على المبالغ المتعلقة بالخدمات المقدمة من شركة (ج) لعام 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في فرض الضريبة على المبالغ المسددة لقاء الخدمات المقدمة من قبل شركة (ج) وكذلك غرامة التأخير المترتبة عليها.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة (أ) حصلت خلال عام 2001م على خدمات تدريب من جهة غير مقيمة هي شركة (ج)ودفعت مقابل هذه الخدمات مبلغ (9،462،974) ريالًا خلال سنة 2001م ومبلغ (1،433،648) ريالًا خلال سنة 2002م وعند تقديم المكلف الإقرارات الزكوية الضريبية للسنتين أعلاه سددت ضريبة الأرباح الجزافية عن هذه المبالغ طبقًا للأنظمة الضريبية المطبقة حيث قامت بسداد الضريبة الجزافية على مبلغ (9،462،974) ريالًا في عام 2001م وسداد الضريبة الجزافية على مبلغ (1،433،648) ريالًا في عام 2002م، إلا أن المصلحة عند إجراء الربط لسنة 2001م قامت بفرض ضريبة أرباح جزافية على إجمالي المبلغ المحمل على الحسابات ومقداره (10،896،621) ريالًا دون الأخذ في الاعتبار أن الضريبة طبقًا للأنظمة الضريبية تفرض على المبلغ المدفوع فعليًا ، ويرى المكلف أن ما قامت به المصلحة ينتج عنه ازدواجية بفرض ضريبة على مبلغ (1،433،648) ريالًا مرتين مرة في سنة 2001م ضمن مبلغ (10،896،621) ريالًا وأخرى في سنة 2002م ، ويرى المكلف أن نظام ضريبة الدخل أوضح طريقة سداد ضريبة الأرباح الجزافية نيابة عن الجهات غير المقيمة حيث نصت المادة (17) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ على "... أما المقاولون والمتعهدون المبحوث عنهم بالمادة (11) من هذه التعليمات فيحسم ما يتحقق عليهم من الضريبة بنسبة ما يصرف إليهم من الأقساط " كما نص الأمر الملكي رقم (8853) بتاريخ 20/4/1391هـ على إجراءات استقطاعات الضرائب المترتبة على المقاولين بنسبة ما يصرف إليهم من أقساط أول بأول، وبخصوص ما ذكرته لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام من أن الشركة تمسك الحسابات على أساس مبدأ الاستحقاق وأنه يجب سداد الضريبة على المدفوعات التي تمت للجهات غير المقيمة على نفس الأساس فيرى المكلف أن المنشور الدوري رقم (14) لسنة 1376هـ، والمادة رقم (16) من نظام ضريبة الدخل لا تنطبقان على الدفعات التي تتم إلى الجهات غير المقيمة وذلك لأن مبدأ الاستحقاق المحاسبي ينطبق على المكلفين الذين يسددون الضريبة على أساس الحسابات، ومع تمسك المكلف بوجهة نظره المذكورة أعلاه يطالب في حال عدم قبول وجهة نظره بأن يتم الأخذ في الاعتبار الضرائب المسددة بموجب الإقرار الضريبي لسنة 2002م عن الخدمات المقدمة من قبل شركة (ج) في سنة 2001م باعتبارها ضرائب مسددة بالزيادة عن سنة 2002م مقابل الالتزامات المستقبلية عليهم.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن الخدمة المقدمة له من قبل شركة (ج) تم أداوها في عام 2001م وتم تحميل كامل المبلغ المستحق لها ومقداره (10،896،621) ريالًا على نتيجة أعمال الشركة في ذلك العام، وحيث إن المصلحة قبلت تحميل المبلغ كمصروف على إيرادات الشركة للعام نفسه بغض النظر عن دفعه اعتمادا على أن الشركة تعد حساباتها وفقًا لأساس الاستحقاق فينبغي أن يتم حساب الضريبة على المبالغ المستحقة للجهات غير المقيمة في السنة التي حمل فيها المصروف على الحسابات وفقًا لمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف واستقلال السنوات الضريبية، وأضاف ممثلو المصلحة بمذكرتهم المؤرخة في 28/3/1431هـ بأن

المصلحة تعالج الضرائب على الجهات غير المقيمة في ضوء النظام الضريبي القديم وفقًا للسياسات المالية المتبعة لدى الشركة، فإن كانت الشركة تمسك الحسابات على أساس الاستحقاق فإن المعالجة تكون وفق الاستحقاق، وأن كانت تمسك حساباتها وفق الأساس النقدي كانت المعالجة وفق الأساس النقدي، وأضافت المصلحة بأن قرار وزير المالية رقم (1205) بتاريخ 28/5/1418هـ يلزم جميع المكلفين الذين يبرمون عقودًا مع أي من جهات القطاع الخاص من شركات ومؤسسات أو أفراد سعوديين وأجانب بتزويد المصلحة بنسخة من العقود التي يتم إبرامها مع حجز عشرة بالمائة من قيمة العقد أو الأعمال المنفذة لحين إبراز شهادة من المصلحة سارية المفعول... الخ، كما أن خطاب وزير المالية رقم (3/6/4606) بتاريخ 23/4/1418هـ بالمصادقة على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (29) لعام 1418هـ في الفقرة (3) يقضي بأحقية المصلحة في مطالبة شركة (هـ) بالضريبة المستحقة على شركة (د) لعدم حجزها عند المنبع، وحيث إن الشركة (أ) تمسك حساباتها وفقًا لأساس الاستحقاق فإن المصلحة عاملتها وفقًا لذلك المبدأ ومن ثم وجب على الشركة دفع ضريبة على الجهات غير المقيمة على كامل المبلغ المحمل ضمن مصروفات عام 2001م لصالح شركة (ج) وبما أن المكلف ذكر في جلسة الاستماع والمناقشة أنه سدد المبلغ المطلوب في عام 2002م فينبغي عليه أن يقدم للجنة المستندات التي تثبت دفعه للضريبة الواجبة على شركة (ج) أو سداد ذلك لدى المصلحة.

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 المبالغ المستحقة لقاء الخدمات المقدمة من قبل شركة (ج) خلال عام 2001م ومقدارها (1,433,648) ريالًا منعًا للازدواجية لأن هذا المبلغ خضع وسددت الشركة عنه الضريبة بموجب الإقرار الضريبي لسنة 2002م ويرى المكلف أن الضرائب على الجهات غير المقيمة طبقًا للنظام يتم حسابها على المبالغ المدفوعة فعلًا وليس المستحقة ويطالب في حال عدم الموافقة على وجهة نظره بأن تؤخذ الضرائب المسددة بموجب إقراره الضريبي لعام 2002م في الاعتبار كمبالغ مسددة بالزيادة مستقبلًا، في حين تتمسك المصلحة بفرض الضريبة على المبالغ المستحقة للجهات غير المقيمة المحملة على حسابات سنة 2001م ما دام أن الشركة تمسك حساباتها وفقًا لأساس الاستحقاق، وتطالب المصلحة المكلف بأن يقدم للجنة المستندات التي تثبت سداد الضريبة على مبلغ (1,433,648) ريالًا في سنة 2002م.

ومما ذكر يتضح أن الطرفين متفقان على خضوع المبالغ المتعلقة بالخدمات المقدمة من قبل شركة (ج) ومقدارها (10,896,621) ريالًا للضريبة وأن خلافهما يكمن في توقيت سداد الضريبة للمصلحة على تلك المبالغ حيث يرى المكلف أن ما يجب إخضاعه وسداد الضريبة عنه هو المبلغ المدفوع فعلًا في حين ترى المصلحة أن ما يجب إخضاعه وسداد الضريبة عنه هو المبلغ المدرج في حسابات المكلف لعام 2001م كمصروفات مستحقة للشركة المذكورة.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة للإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف عن عامي 2001م و 2002م وعلى الكشف رقم (3) والكشف رقم (4) اللذين يوضحان تفاصيل المصروفات المباشرة وتفاصيل خدمات التدريب المقدمة من قبل الجهات غير المقيمة المؤداة داخل المملكة تبين أن الكشف رقم (3) يظهر تكاليف خدمات

التدريب المقدمة من قبل الجهات غير المقيمة بمبلغ (9,739,601) ريالًا ومبلغ (1,780,482) ريالًا في عامي 2001م و 2002م ومن ضمنهما مبلغ (9,462,974) ريالًا ومبلغ (1,049,870) ريالًا مدفوعة لشركة (ج) كما تبين أن الكشف رقم (3) أيضا يظهر مبلغ (1,433,647) ريالًا تحت مسمى خدمات تدريب، وتبين أن الكشف رقم (13) المتعلق بالضريبة على الجهات غير المقيمة لعامي 2001م و 2002م يظهر سداد المكلف الضريبة عن مبلغ (9,462,974) ريالًا بموجب الإقرار الضريبي لعام 2001م، ومبلغ (1,433,648) ريالًا بموجب إقرار الضريبي لعام 2002م ولم يتضح للجنة من البيانات أعلاه تحميل المكلف مصروفاته لعام 2002م بمبلغ (1,433,648) وإنما أدرجها ضمن مصروفات عام 2001م كونها مستحقة عن تلك الفترة، وترى اللجنة أن النظام الضريبي يجيز للمكلفين الذين ليس لديهم حسابات نظامية ويقومون بسداد الضريبة على أرباحهم المحتسبة بالأسلوب التقديري أن يقدموا إقراراتهم وفقًا للأسلوب التقديري ويسددوا الضرائب المستحقة على أرباحهم المحققة خلال العام إما بحسابها على الإيرادات المقبوضة فعلاً (على الأساس النقدي) أو بحسابها على الإيرادات المستحقة بناء على ما قدم من خدمات (على أساس الاستحقاق) وترى اللجنة أن هذا يشمل الجهات غير المقيمة لأنها لا تمسك حسابات نظامية عن نشاطها داخل المملكة، وبما أن المكلف قام بحساب الضريبة على شركة (ج) وهي جهة غير مقيمة بناءً على ما تم دفعه لتلك الجهة خلال عام 2001م فإن الإجراء الذي اتبعه المكلف بموجب إقراره (سداد الضريبة على المدفوعات) يعد أسلوبًا مقبولًا ولا يخالف أحكام النظام الضريبي حيث نصت المادة (17) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ على "... أما المقاولون والمتعهدون المبحوث عنهم بالمادة (11) من هذه التعليمات فيحسم ما يتحقق عليهم من الضريبة بنسبة ما يصرف إليهم من الأقساط " وحيث تبين للجنة قيام المكلف بسداد الضريبة المستحقة على كامل المبلغ المستحق لشركة (ج)البالغ (10,896,621) ريالًا بما في ذلك مبلغ (1,433,648) ريالًا الذي سددت الضريبة عنه بموجب إقراره الضريبي لعام 2002م، فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب الضريبة على مبلغ (1,433,648) ريالًا في عام 2001م منعًا للازدواجية حيث سددت الضريبة عن هذا المبلغ بموجب الإقرار الضريبي لعام 2002م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الضريبة على المبالغ المدفوعة لشركة (و).

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في فرض الضريبة الجزافية على التكاليف المتعلقة بموظفي شركة (و) وكذلك الغرامة المترتبة عليها.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تزاول خدمات التدريب وتطوير البرامج وأنها في سنة 2001م استعانت ببعض الموظفين المتخصصين من شركة (و) وذلك لتنفيذ بعض الأعمال في المملكة، أن شركة (و) تمتلك الموظفين المتخصصين من خلال عملياتها في المملكة وهم تحت كفالتها وأن شركة (و) وافقت على انتدابهم للعمل لدى الشركة بالتكلفة إلى أن تتمكن الشركة (أ) من نقل كفالتهم إليها، وذكر أن المصلحة بسبب عدم خضوع التكاليف المتعلقة بهؤلاء الموظفين ومقدارها (3,524,326) ريالًا للتأمينات الاجتماعية قامت بحساب ضريبة أرباح جزافية على هذه التكاليف مع أن هذه المبالغ تمثل تكاليف مستردة لموظفي شركة (د) وذكر أن الشركة (أ) قامت بدفع بدل المواصلات والمصاريف المدرسية إلى هؤلاء الموظفين مباشرة ، إلا أن المصلحة اعتبرت إجمالي المبلغ المتمثل في تكلفة الموظفين المنتدبين المستردة ومقدارها (3,524,363) ريالًا سدادًا للشركة غير المقيمة ومن ثم احتسبت عليها ضريبة أرباح جزافية ، وأضاف المكلف أن شركة (و) هي شريك في الشركة (أ) كما أن الموظفين المتخصصين موظفين مقيمين

في المملكة ولهم عقود عمل في المملكة وبما أن هؤلاء الموظفين انتدبوا للعمل لدى المكلف وتم سداد رواتبهم الفعلية طبقًا لعقود عملهم من خلال شركة (و)، فإن هذا المبلغ لا يخضع للضريبة لأنه لا يمثل أرباحًا محققة من قبل شركة (و) من خلال نشاطاتها في المملكة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تبين للمصلحة من خلال الفحص الميداني لحسابات الشركة (أ) أن مجموعة من الموظفين التي حملت مصروفاتهم على حسابات الشركة ليس بينهم وبين الشركة (أ) عقود توظيف وليسوا على كفالتها وإنما توجد اتفاقية بين الشركة (أ) والشريك الأجنبي (د) وأن هذا المبلغ يدفع للشريك الأجنبي بموجب هذه الاتفاقية مقابل رواتب هؤلاء الموظفين، وبناء عليه قامت المصلحة بحساب ربح جزافي بنسبة 20% على المبالغ المدفوعة لشركة (و) ومن ثم حساب الضريبة على هذا الربح، وأضاف ممثلو المصلحة بمذكرتهم المؤرخة في 28/3/1431هـ بأن المصلحة قامت بحساب الضريبة الجزافية على المبالغ المدفوعة من قبل الشركة (أ) إلى شركة (د) وذلك لتحقق سببها وهو أن الشركة الثانية خارج المملكة وقد استفادت مبلغًا من المملكة مقابل خدمات وأعمال قدمتها من خلال موظفيها، وهذا ما اشترطه النظام لأجل فرض الضريبة على الجهات غير المقيمة حيث اكتفى النظام الضريبي بوجود الممارسة ولو لمرة واحدة، كما هو مقرر في نظام ضريبة الدخل في المادة (1) التي نصت على "كما يفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في أن واحد." كما أنه وفقًا لخطاب وزير المالية رقم (17/5209) بتاريخ 22/3/1399هـ لا يؤثر في ذلك كون شركة (د) شريكة في الشركة (أ) أم لا، ذلك أن لكل منهما ذمة مستقلة لها حقوقها وعليها التزاماتها فكون شركة (د) شريكًا لا يمنع من فرض الضريبة عليه لقاء ما يحصل عليه من مبالغ من الشركة (أ) ويؤيد ذلك أن الاتفاقية المتعلقة بندب موظفي شركة (و) للشركة (أ) قد صدرت بشكل مستقل وليست في أساس نظام الشركة (أ) كما أن هؤلاء الموظفين ليسوا موظفين تابعين نظامًا للشركة (أ) حتى يتم تحميل رواتبهم فقط على حسابات الشركة، ولو أن الشركة (أ) دفعت مبلغًا لشركة غير مقيمة خلاف (شركة (د)) مقابل استعارة موظفين لتم فرض ضريبة على المبلغ المدفوع على اعتبار أن الشركة غير المقيمة استفادت دخلًا من المملكة فكذلك الحال بالنسبة للشركة محل الخلاف لها نفس الحكم لأنه لا فارق بينهما، وانتهت المصلحة إلى أن الدخل المتحقق لشركة (د) وهي جهة غير مقيمة تجب فيه الضريبة والمكلف باستقطاعها وتوريدها للمصلحة هي الشركة (أ) وفقًا للنظام.

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 إخضاع التكاليف المستردة المدفوعة لشركة (و) ومقدارها (3،524،336) ريالًا لضريبة جهات غير مقيمة، في حين تتمسك المصلحة بخضوع ما دفع لشركة (و) لضريبة جهات غير مقيمة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية والاتفاقية الموقعة بتاريخ 12/7/2000م بين الشركة (أ) وشركة (و) تبين أن نشاط المكلف يتمثل في تقديم خدمات التدريب

وبرامج التطوير المتعلقة بها في المملكة وأن هذا النشاط تطلب توفير موظفين متخصصين لإسناد عملياتها في المملكة وأن الشركة (أ) بموجب هذه الاتفاقية استعارت موظفين تابعين ويعملون بموجب عقود عمل لدى شركة (و) لكي يعملوا لديها إلى أن تتمكن الشركة (أ) من نقل كفالتهم إليها، وبما يتضح معه أن هؤلاء الموظفين ليسوا على كفالة المكلف وأن المبالغ المدفوعة من قبل المكلف لشركة (و) لم تدفع لهم بصفتهم موظفين تابعين للشركة (أ) وإنما دفعت لشركة (و) مقابل استعارة بعض الموظفين المتخصصين التابعين لها مما يعني أن ما دفع لشركة (و) وهي جهة غير مقيمة كان مقابل خدمات استعارة موظفين ينبغي معه حساب الضريبة على الأرباح التقديرية التي تم حسابها على الإيرادات التي حققتها شركة (و) بموجب هذه الاتفاقية باعتبارها جهة غير مقيمة خاصة أن شركة (و) طرف ذو علاقة كونه الشريك الأجنبي في الشركة (أ) وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض الضريبة الجزافية على التكاليف المتعلقة بموظفي شركة (و).

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/1، 2) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على الضرائب المترتبة على المبالغ المدفوعة لشركتي (ج) وشركة (و).

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن فرض غرامة التأخير على الالتزامات الضريبية الناشئة عن ربط المصلحة في البندين (1 و2) أعلاه يتناقض مع المنشورين الدوريين رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ مما يرى معه المكلف عدم أحقية المصلحة بفرض هذه الغرامة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن الفروقات الضريبية نتجت عن بنود مستقرة وواضحة في النظام لذلك فالغرامة مستوجبة نظامًا طبقًا لما ورد في المنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ والمادة رقم (15) من النظام الضريبي، وأكد ممثلو المصلحة بمذكرتهم المؤرخة في 28/3/1431هـ بأن الفروقات الضريبية ناتجة عن بنود مستقرة وواضحة في النظام مما يتوجب معه فرض غرامة التأخير على مخالفتها ولا يصح فيها إدعاء المكلف أن معالجته تمت وفقًا للأنظمة وسياسات المصلحة بل أن إدعائه يفتح الباب لكل مكلف للخروج من طائلة الغرامة المترتبة على مخالفة النظام، وما ورد في المنشور رقم (3) لسنة 1379هـ هي "... ويكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه..." المراد الواجب عليه وفقًا للنظام واللائحة وما صدر في هذا الشأن وليس وفق اجتهادات وأراء المكلفين وفي حالة عدم فهم النظام فإنه يتعين على المكلف سؤال الجهة المختصة وهي في هذه الحالة مصلحة الزكاة والدخل.

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 غرامة تأخير على الضرائب الناتجة عن إخضاع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة للضريبة وذلك تطبيقًا للمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ ويرى المكلف أن حساب المصلحة لهذه الغرامة يخالف ما جاء في هذين المنشورين، في حين تتمسك المصلحة بحساب غرامة التأخير على الضرائب الناتجة عن فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة بحجة أن الفروقات الضريبية ناتجة عن بنود استقرت المصلحة في معالجتها وأصبحت واضحة للمكلفين مما ترى معه المصلحة توجب غرامة التأخير وفقًا للمادة (15) من النظام ووفقا للمنشورين الدوريين رقم (3) 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على مبلغ (1,433,648) ريالًا في عام 2001م فإن الغرامة التي احتسبتها المصلحة تسقط لسقوط أصلها، أما بالنسبة لغرامة التأخير التي قامت المصلحة بحسابها بموجب ربط عام 2001م على الضريبة المحتسبة على المبالغ المدفوعة لشركة (و) لقاء الاستعانة ببعض موظفيها وحيث تبين أن غرامة التأخير التي قامت المصلحة بحسابها ناتجة عن فرض ضريبة على الأرباح التقديرية التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لشركة (و) لقاء الاستعانة ببعض موظفيها خلال عام 2001م فترى اللجنة أن حساب الضريبة على الأرباح التقديرية التي تم حسابها على المبالغ الناتجة عن تعامل المكلف مع جهات غير مقيمة (شركة د) تعد من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر من حيث مدى خضوع هذه المبالغ للضريبة من عدمه، ومن حيث نسبة الأرباح التقديرية التي يمكن حسابها على المبالغ المدفوعة لتلك الجهة مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة تأخير على تلك الضريبة.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (6) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب الضريبة على مبلغ (1،433،648) ريالًا في عام 2001م وفقا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض الضريبة الجزافية على المبالغ المدفوعة لشركة (و) وفقا للحيثيات الواردة في القرار.
3. أ- عدم توجب غرامة تأخير على فروقات الضريبة التي تم حسابها على مبلغ (1،433،648) ريالًا لسقوط أصلها وفقا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة تأخير على فروقات الضريبة التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لشركة (د) وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1254
سنة القرار : 1434

المفتاح غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة .

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1/4/1434هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 25/6/1432هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 21/1/1370هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (20) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 20/11/1432هـ 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (61/1/31) بتاريخ 19/10/1431هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (723) بتاريخ 17/11/1431هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم ...بتاريخ 17/11/1431هـ بمبلغ (1,594,920) ريالًا لقاء غرامة التأخير المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من

المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية المؤجلة المستحقة.

استأنف المكلف هذا البند فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية لم تعقد جلسة للنظر في الاعتراض موضوعًا وإنما أصدرت قرارها في الاعتراض بناء على فهمها للقضية دون سماع وجهة نظر الطرفين وأنه وفقًا للقرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ فإن لجنة الاعتراض مطالبة بأن تعقد جلسة للنظر في الاعتراض ومن ثم إصدار القرار بعد سماع وجهة نظر الطرفين وهذا لم يتحقق، وذكر أن (أ) لا يوافق على غرامة التأخير التي فرضتها المصلحة ويفيد بأنه تم عقد اجتماع مع مسئولي مؤسسة (ج) قبل تقديم إقرار عام 2002م وذلك لبحث سداد الضريبة المؤجلة المستحقة على المساهم غير السعودي وتم الاتفاق على أن أي توزيعات أرباح يعلن عنها بعد ذلك فيما يتعلق بالمساهم غير السعودي ستدفع إلى مصلحة الزكاة والدخل سدادًا لالتزام المساهم غير السعودي الضريبي السنوي وسداد المتبقي أن وجد مقابل مطلوبات الضريبة المؤجلة، وذكر أنه وفقًا للقرارات الوزارية ذات الصلة فإن الضرائب المستحقة على المساهم غير السعودي تم تأجيلها لفترة طويلة بهدف سدادها حال قيام البنك بتوزيع الأرباح على المساهم غير السعودي وكانت وجهة النظر هذه هي النظرة التي أخذ بها وزير المالية والاقتصاد الوطني حينئذ لكي لا يضطر المساهم غير السعودي إلى إدخال نقد من الخارج لسداد الضرائب ، وبعد سحب الامتياز أعلاه تم التباحث مع المسئولين في مؤسسة (ج) وتم الاتفاق على أنه بالنسبة لسنة 2002م وما بعدها يتم دفع مبلغ توزيعات الأرباح المعلنة المتعلق بالشريك غير السعودي إلى المصلحة سدادًا لالتزام الضريبة السنوية على الشركة وتسوية لالتزام الضريبة المؤجلة إلى أن يتم سداد هذه الالتزامات بالكامل وعليه فإن الإقرارات الضريبية للسنوات 2002م و 2003م و 2004م قد تم تقديمها ضمن المهلة النظامية وفقا لهذا الأساس ومن ثم فإن فرض غرامة التأخير من جانب المصلحة ليس له ما يبرره، كما أن البنك لم يدفع توزيعات أرباح إلى المساهم غير السعودي منذ سنة 2002م وبدلًا من ذلك فقد استخدم البنك مبلغ توزيعات أرباح المساهم غير السعودي بالكامل أولًا مقابل التزام ضريبة الشركات السنوي للبنك والباقي في تسوية التزام الضريبة المؤجلة، وأضاف المكلف أن التزام الضريبة المؤجلة ناشئ من الأرباح التي أعلن عنها البنك في السنوات السابقة وأنه بسبب الخسائر المتكبدة لم يستطع البنك دفع هذه الأرباح إلى المساهمين، إضافة إلى ذلك فإن النظام الضريبي قبل سنة 2000م لم يكن يسمح بتدوير(ترحيل) الخسائر وفي الواقع فإن التزام الضريبة المؤجلة في معظمه يتعلق بالأرباح التي لم يتم توزيعها أبدًا إلى المساهمين وفي مثل هذه الحالة فإن المطالبة بسداد ضرائب على أرباح لم يتم دفعها للمساهم غير السعودي إضافة إلى المطالبة بسداد غرامة تأخير ليس له ما يبرره، وأضاف المكلف بخطاب المؤرخ في 4/1/1433هـ أنه بالإضافة للتوضيحات المقدمة تفصيلًا في مذكرة الدفاع التفصيلية المقدمة في جلسة النظر في الاستئناف يود (أ) لفت انتباه اللجنة إلى الحقائق التالية وذلك ردًا على وجهة نظر المصلحة المبينة بعاليه ـ أن (أ) قد اجتمع بمسئولي مؤسسة (ج) وتم الاتفاق على أنه فيما يتعلق بالسنة المالية 2002م وما بعدها فإن مبلغ توزيعات الأرباح المعلنة المتعلقة بالمساهم غير السعودي ستدفع إلى المصلحة سدادًا لالتزامه الضريبي السنوي ويستخدم الرصيد لسداد التزام الضريبة المؤجلة إلى أن يتم سداد

جميع هذه الالتزامات وقد أبلغ (أ) المصلحة بموجب خطابه الموجه إلى مصلحة الزكاة والدخل برقم (-220 03) بتاريخ 15/1/1424هـ بهذه المناقشة وبما تم الاتفاق عليه مع مسؤولي مؤسسة النقد وأساس سداد الضريبة المستحقة عن سنة 2002م وقدم المكلف لهذه اللجنة صورة من الخطاب رقم (03-220) وصورة من الفاكس المؤرخ في 19/3/2003م الذي يؤكد ما تم الاتفاق عليه مع مؤسسة (ج).

ويرى المكلف أنه في ظل عدم وجود أي اتصال من جانب المصلحة ومع إصدارها الشهادة المؤقتة لسنة 2002م فقد افترض (أ) أن المصلحة قد قبلت الأساس الذي اقترحه (أ) الذي وافقت عليه مؤسسة (ج) لسداد التزام الضريبة المؤجلة، بناء على ذلك قدم (أ) الإقرارين الضريبيين للسنتين 2003م و 2004م في المهلة النظامية وفقًا للأساس المبين تفصيلًا في الخطاب رقم (03-220) وإضافة لذلك قدم (أ) تحليلًا بالتزام الضريبة المؤجلة المسدد خلال هاتين السنتين في الكشفين رقم (22 و 23) من الإقرارين النهائيين وقد اصدرت المصلحة الشهادات المقيدة لسنة 2002م وكذلك للسنتين 2003م و 2004م بعد تقديم الإقرارات وسداد التزامات الضريبة السنوية على الأساس المبين تفصيلا في الخطاب رقم (03-220) حسب ما تم الاتفاق عليه مع مؤسسة (ج) وقد أثبت إصدار الشهادات المؤقتة دون أدنى شك أن المصلحة قد قبلت أساس سداد التزام ضريبة الاستقطاع والضريبة السنوية حسب الاتفاق مع مؤسسة (ب) وذكر أن إعداد وتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات 2002م و 2003م و 2004م قد استند إلى الأمور التي تم بحثها تفصيلا في الخطاب رقم (03-220) وقد جاءت موافقة المصلحة عليه في شكل إصدار ايصالات استلام الضريبة وشهادات سداد الضريبة للسنوات من 2002م إلى 2004م بناء على الاقرارات المقدمة من بنك (أ) وذكر أن المصلحة لاحقًا لذلك بموجب خطابها رقم (2258/12) بتاريخ 24/4/1426هـ أي بعد ما يقرب من سنتين وثلاثة أشهر من تاريخ خطاب (أ) رقم (03-220) طالبته بسداد الضريبة المؤجلة بمبلغ (48،674،217) ريالًا وضريبة شركات بمبلغ (6،379،681) ريالًا عن السنوات 2002م إلى 2004م وغرامة التأخير بمبلغ (1،945،920) ريالًا، ويرى المكلف أن المعالجة العادلة والمنصفة في مثل هذه الحالة تقضي إجراء مراجعة شاملة لهذه القضية لتحديد ما إذا كان فرض ضريبة في حدود مبلغ (48،6) مليون على أرباح لم يتم دفعها أبدًا إلى المساهم غير السعودي وفوق ذلك كله فرض غرامة تأخير عليها أمر ليس له ما يبرره، وبناءً على الأساس الذي تم بحثه في الخطاب رقم (03-220) فإن (أ) لم يدفع توزيعات أرباح إلى المساهم غير السعودي منذ سنة 2002م وبدلًا من ذلك فإن (أ) قد استخدم جميع مبلغ توزيعات الأرباح المستحقة للمساهم غير السعودي أولًا لسداد التزام ضريبة الشركات السنوية ومن ثم تم استخدام الرصيد لسداد التزام الضريبة المؤجلة، وانتهى المكلف إلى القول بأن فرض المصلحة غرامة تأخير ليس له ما يبرره وهو مناقض للعدالة لأن المصلحة لم توضح موقفها فيما تم الاتفاق عليه مع مؤسسة النقد في سنة 2003م بعد ما يقرب من سنتين وثلاثة اشهر وبناء عليه فرضت غرامة تأخير ولو كانت المصلحة قد ردت على خطاب (أ) رقم (03-220) خلال وقت معقول فإن (أ) كان سيتخذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الموقف بالتشاور مع مؤسسة (ج) لتجنب فرض غرامة التأخير، وبناء عليه فانه ينبغي عدم إخضاع (أ) لغرامة التأخير لأنه سدد التزامه بحسن نية بناء على مباحثاته مع مؤسسة (ج) وأبلغ المصلحة رسميًا بذلك في الخطاب رقم (03-220) وبناءً على ما تقدم فإن (أ) يطلب من اللجنة إصدار قرار تلغي فيه غرامة التأخير التي فرضتها المصلحة ويطالب (أ) اللجنة أخذ الحقائق التالية في الاعتبار قبل إصدار حكم في هذه القضية، وهي أن (أ) قد دأب على الدوام وبحسن نية على سداد الضرائب المستحقة وفقا لنظام الضريبة حسب تطبيقه وتفسيره ضمن المهلة النظامية، وأن الأمور التي تقدم بحثها تخضع لخلاف في وجهات نظر عديدة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل وتبعًا لذلك فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير وفقًا للتعميم رقم (3) لسنة 1379هـ والتعميم رقم

(5) لسنة 1393هـ.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه طبقًا لخطاب مؤسسة (ج) رقم (204م ظ/م أ ش) في 30/1/1424هـ المتضمن موافقة وزير المالية على اقتراح المؤسسة المتمثل في استقطاع كامل صافي التوزيعات النقدية التي تخص الشريك الأجنبي لتسديد الضريبة المؤجلة وقيام المؤسسة بإبلاغ البنوك المعنية بذلك وهي (أ) والبنك (د) والبنك (هـ) وذلك بدءا من العام المالي 2002م حيث التزم بذلك كل من البنك (د) والبنك (هـ) فيما لم يلتزم (أ) بذلك وعليه قامت المصلحة بإخطار البنك بالضريبة المؤجلة حتى عام 2001م والضرائب المستحقة السنوية مع الغرامة طبقًا لإقرارات الاعوام 2002م و 2003م و 2004م كما يلي:

1. فرق الضريبة المؤجلة المستحق

رصيد الضريبة في 2001/12/31م	ريال 55،053،898
المسدد في عام 2002م من الأرباح الموزعة	ريال 1،220،681
المسدد في عام 2003م من الأرباح الموزعة	ريال 2،219،000
المسدد في عام 2004م من الأرباح الموزعة	ريال 2،940،000
فرق الضريبة المؤجلة المستحقة	ريال 48،674،217
(الرصيد ـ كما في الإيضاح رقم (3	ريال (191،773،626).

2. الضريبة المستحقة مع الغرامة بموجب الاقرارات المقدمة.

الاعوام الضريبة	الضريبة المستحقة	الغرامة	المجموع
م2002	ريال 1،220،681	ريال 305،170	ريال 1،525،851
م2003	ريال 2،219،000	ريال 554،750	ريال 2،773،750
م2004	ريال2،940،000	ريال 735،000	ريال 3،675،000
الاجمالي	ريال 6،379،681	ريال 1،594،921	ريال 7،974،600

وعلى ذلك يكون إجمالي المستحق (1) + (2) 56،648،818 ريالًا وموقف البنك من هذه المستحقات كما يلي:

إجمالي المستحق (56،648،818) ريالًا، المسدد بالإيصال رقم (183967) بتاريخ 2007/5/16م مبلغ (54،252،385) ريالًا، الفرق ويتكون من مبلغ (2،396،433) ريالًا، الغرامة المستحقة على ضريبة الاقرارات مبلغ (1،594،920) ريالًا، مدفوعات بتسويات مبلغ (801،513) ريالًا.

ومن التحليل أعلاه يتضح أن البنك لم يلتزم بسداد غرامة التأخير البالغة (1،594،920) ريالًا المستحقة على الضريبة السنوية للإقرارات وتجدر الإشارة إلى المصلحة حينما استلمت إقرارات البنك مع تسديداته للأعوام من 2002م حتى 2004م للضريبة السنوية لتلك الاعوام كان موضوع الضريبة المؤجلة لجميع البنوك محل بحث وبعد استقرار الوضع وتسديد البنكين السابق الإشارة اليهما وتأخر (أ) عن السداد لذا قامت المصلحة باتخاذ الاجراءات النظامية وعليه تتمسك المصلحة بمطالبة البنك بسداد الغرامة أعلاه.

وأضافت المصلحة بخطابها المؤرخ في 1432/11/20هـ ردًا على ما أشار إليه المكلف بخصوص اجتماعاته ومباحثاته مع مسئولي مؤسسة (ج) لبحث سداد الضريبة المؤجلة المستحقة على المساهم غير السعودي وما تم الاتفاق عليه من أن أي توزيعات أرباح يعلن عنها فيما يتعلق بالمساهم غير السعودي ستدفع لمصلحة الزكاة والدخل سدادًا لالتزامات المساهم غير السعودي الضريبية السنوية والمطلوبات المؤجلة، أنه طبقًا لخطاب مؤسسة (ج) رقم (204 م ظ/م أ ش) بتاريخ 1424/1/30هـ ردًا على خطاب وزير المالية رقم (261/185) بتاريخ 1424/1/5هـ المتضمن موافقة وزير المالية على اقتراح مؤسسة (ج) بشأن الضرائب المؤجلة المستحقة على حصص الشركاء الاجانب في كل من (أ) والبنك (د) والبنك (هـ) والمتمثل في استقطاع كامل صافي التوزيعات النقدية التي تخص الشريك الأجنبي لتسديد الضريبة المؤجلة وقيام المؤسسة بإبلاغ هذه البنوك لزيادة توزيعات الأرباح النقدية على مساهميها وتحويل كامل حصة الشريك الاجنبي في الأرباح النقدية إلى مصلحة الزكاة والدخل لتسديد المبالغ المستحقة وذلك بدءا من عام 2002م وحث البنوك على الانتهاء من سداد جميع الضرائب المتأخرة خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات، وحيث التزم بذلك كل من البنك (د) والبنك (هـ) فيما لم يلتزم (أ) بذلك عليه قامت المصلحة بموجب خطابها رقم (12/2258) بتاريخ 1426/4/24هـ بإخطار البنك بالضريبة المؤجلة حتى عام 2001م والضرائب المستحقة السنوية مع غرامة التأخير طبقًا لإقرارات الاعوام المالية 2002م و 2003م و 2004م وأن فرض الغرامة كان وفقًا لمضمون المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الضرائب المؤجلة استنادًا إلى أن هذا الموضوع قد تم التباحث حوله مع مؤسسة (ج) وتم الاتفاق على أن الأرباح التي سيتم الإعلان عن توزيعها ستدفع لمصلحة الزكاة والدخل سدادًا للالتزامات الضريبية على حصة المساهم غير السعودي وأن (أ) بموجب خطابه رقم (220/3) بتاريخ 15/1/1424هـ أبلغ المصلحة بما تم الاتفاق عليه والمصلحة لم

ترد عليه بل أصدرت الشهادة المؤقتة لعام 2002م وشهادات عامي 2003م و2004م الأمر الذي فهم منه المكلف موافقة المصلحة على الأساس الذي تم الاتفاق عليه مع مؤسسة النقد، في حين تطالب المصلحة بتأييد ما انتهى إليه قرار اللجنة الابتدائية من توجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية تطبيقًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) في 21/1/1370هـ وإلى اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1/7/1370هـ تبين أن المادة (15) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (على كل شركة خاضعة لهذا النظام أن تقدم بيانًا على الاستمارة الرسمية وأن تدفع قيمة المبلغ المبين فيه إلى الموظف المنتدب من قبل وزارة المالية لهذا الغرض، ويجب تقديم البيانات المذكورة ودفع المبلغ المطلوب في أو قبل اليوم (الخامس عشر) من الشهر (الثالث) الذي يلي نهاية السنة التي عمل البيان من أجلها، في حالة عدم تقديم البيان ودفع المبلغ خلال (5) أيام من المدة المحددة تضاف غرامة قدرها (عشرة في المائة) من الضريبة إلى المبلغ المستحق ، وإذا تجاوزت مدة التأخير (خمسة عشر) يومًا تصبح الغرامة 25%)، كما تبين أن المادة (20) من القرار الوزاري رقم (340) تنص في الفقرة (أ) منها على أن "وتسرى الـ 10% والـ 25% على المكلف الخاضع للضريبة على ربح رأس المال حسب الفقرة الاخيرة للمادة (9) من المرسوم الملكي، كما تسرى على الشركات حسب الفقرة الأخيرة من المادة (15) من المرسوم المشار إليه في حالة عدم تقديم البيان المنوه عنه بها أو تأخير تقديمه عن موعده المحدد." وبناء عليه وحيث أن المكلف (بنك (أ) قدم إقراراته الزكوية الضريبة للأعوام 2002م و 2003م و 2004م في الموعد النظامي دون سداد الضريبة المستحقة على حصة الشريك الأجنبي بموجب هذه الإقرارات فإنه يترتب على ذلك توجب غرامة التأخير بواقع 25% من الضريبة المستحقة، وفقا لأحكام المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمادة (20) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ.

أما بالنسبة لما ذكره المكلف في خطابه الموجه للمصلحة برقم (3220) بتاريخ 15/1/1424هـ بخصوص الاتفاق مع مؤسسة (ج) حول سداد الضرائب المستحقة على حصة الشريك غير السعودي، وبعد رجوع اللجنة إلى خطاب وزير المالية رقم (185/261) بتاريخ 15/1/1424هـ وخطابي مؤسسة (ج)الموجهين لوزارة المالية برقم (1675/م ص/م أ ش) بتاريخ 3/11/1423هـ ورقم (204/م ص/م أ ش) بتاريخ 30/1/1424هـ اتضح لها أن الضرائب المؤجلة المستحقة على حصة الشريك غير السعودي المقصودة في الخطابات المشار إليها أعلاه هي الضرائب المستحقة على حصة الشريك غير السعودي عن السنوات السابقة لسنة 2002م، أما الضرائب المستحقة على حصة الشريك غير السعودي عن السنوات 2002م وما بعدها فترى اللجنة أن ما جاء بالخطابات المذكورة أعلاه لا ينطبق عليها، ومن ثم كان ينبغي على المكلف عند تقديم إقراراته الضريبية للسنوات 2002م و 2003م و 2004م الالتزام بسداد الضرائب المستحقة عليه بموجب إقراراته الضريبية للسنوات المذكورة في الموعد النظامي.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به وجوب غرامة التأخير ومقدارها (1,594,921) ريالًا على الضرائب المستحقة على السنوات 2002م و2003م و2004م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (20) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بوجوب غرامة التأخير ومقدارها (1,594,921) ريالًا على الضرائب المستحقة على السنوات 2002م و2003م و2004م.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1255
سنة القرار : 1434

المفتاح أرض/ ربط / مصروفات/هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع أرض / ربط معدل مقبول / هدر حسابات.

المبدأ يشترط لحسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي إثبات ملكيتها، وتقديم المنشاة للأسباب المقنعة التي حالت دون نقل ملكية تلك الأصول يجيز حسم قيمة تلك الأصول من الوعاء الزكوي.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/4/1هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (30) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2000م حتى 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/11هـ كل من: ...، كما مثل المكلف... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من شركة (أ) 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 (30) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/146/ص ج) بتاريخ 1431/8/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (702) بتاريخ 1431/10/9هـ، وهو اليوم الأول بعد إجازة عيد الفطر المبارك كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من مصرف (ب) برقم ... بتاريخ 1431/9/25هـ بمبلغ (3،609،406) ريالات لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فتح الربط للأعوام من 2000م حتى 2002م وعدم حسم الأراضي من الوعاء الزكوي للأعوام من 2000م حتى 2007م. قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط على المكلف للأعوام من 2000م إلى 2002م وتأييدها في عدم حسم الأراضي من وعائه الزكوي للأعوام من 2000م إلى 2007م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بفتح الربوط الزكوية للسنوات 2000م حتى 2002م وبموجب الربوط المعدلة لم تقم المصلحة بخصم رصيد الأراضي (د) المدرجة في قائمة المركز المالي ضمن بند الممتلكات والمعدات من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة ومقدارها على التوالي مبلغ (11،727،265) ريالًا ومبلغ (9،318،034) ريالًا ومبلغ (4،633،419) ريالًا، كما أن المصلحة عند إجراء الربوط الزكوية للأعوام من 2003م حتى 2007م لم تقم بخصم رصيد الأراضي (ج) البالغة للسنوات المذكورة على التوالي مبلغ (14،000،000) ريال، وذكر المكلف أن البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ نص على سببين محددين يعطيان الحق للمصلحة لإعادة فتح الربط عن سنوات سابقة خلال مدة خمس سنوات من تاريخ الشهادة النهائية وهما كما يلي:

1. الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.
2. وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقًا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

وترى الشركة أن أيًا من السببين المشار إليهما في هذا البند لا تنطبق عليها، وأن نشاط الشركة يتمثل في شراء الأراضي وتقسيمها وبيعها وكذلك شراء الأراضي للبناء عليها واستثمارها وذلك من خلال الإيجار وقد أكدت البيانات الحسابية عدم قيام الشركة بممارسة نشاط تقسيم وبيع الأراضي كما أن الأراضي التي أشترتها الشركة تم تصنيفها في القوائم المالية ضمن بند الممتلكات والمعدات وذلك استنادًا إلى أن نية الشركة هو البناء عليها وليس تقسيمها وبيعها بالتالي فإن هذه الأراضي تعد أصول قنية واجبة الخصم من وعاء الزكاة، وحيث أن ربوط المصلحة الأساسية للسنوات من 2000م حتى 2002م تتفق مع النصوص النظامية والتعليمات فإنه لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربوط النهائية للأعوام المذكورة لعدم وجود خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات وعدم وجود أخطاء مادية محاسبية، وأضاف أن المصلحة عند قيامها بإجراء

الربط الزكوي للسنوات من 2000م حتى 2007م لم تقم بخصم قيمة أرض (ج) البالغة (14،000،000) ريال من الوعاء الزكوي استنادًا إلى أن الشركة في السنوات السابقة قامت ببيع أرض (د) واعتبرت ذلك دليلًا على أن نية الشركة هي المتاجرة في الأراضي ، وذكر المكلف أنه يلاحظ أن هناك خلطًا لدى المصلحة واللجنة الابتدائية بخصوص أرض (د) وأرض (ج) لأن اللجنة الابتدائية أشارت في قرارها بأنه يصعب قبول إدعاء المكلف بأن الغرض من شراء هذه الأراضي هو إقامة مكاتب عليها، وهذا الإدعاء غير صحيح حيث أن الأرض التي تنوي الشركة قيام مكاتب عليها هي أرض (ج) وهي قطعة واحدة وليس أرض (د) المكونة من... قطعة، وذكر أن الشركة قدمت قرارًا صادرًا من الشركاء يؤكد بأن نية الشركة عند شراء أرض (ج) كان بغرض إنشاء مبنى عليها واستخدامها كمكاتب للشركة أو تأجيرها للغير، كما أن هذه الأرض بقيت في دفاتر الشركة حتى عام 2007م ولم يتم بيع أي جزء منها خلال تلك السنوات، وحيث أن الإثبات الوحيد للنية هو قرار الشركاء فلا يمكن التشكيك بنية الشركاء لأنها الأساس في إجراء هذه العملية، وذكر أن الفتوى رقم (22665) تشير إلى أن من يقتني أصل بغرض الحصول على أرباحه ابتداء وإذا طلب منه بسعر مناسب باعه فليس عليه زكاة لأنه لم يجعله عروض تجارة بل غلب على فعله أنه للقنية وهذا هو حال الشركة لأن نيتها عند شراء الأرض هو الاستخدام أو تحقيق إيراد من الإيجار وبالتالي هي من عروض القنية، وانتهى المكلف إلى المطالبة بحسم الأراضي البالغة (14،000،000) ريال من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م إلى 2007م.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ الفقرة (1) من البند (ثانيًا) الذي أجاز للمصلحة إعادة فتح الربط الزكوي خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية في حالة الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات وحيث أن الشهادات النهائية للفترة من 2000/1/1م وحتى 2002/12/31م تم إصدارها في 1427/11/7هـ، وبناء عليه تم إعادة فتح الربط للفترة المذكورة باستبعاد خصم قيمة الأراضي من وعاء الزكاة حيث ظهر للمصلحة أن النية من اقتناء الأرض هو إعادة بيعها، وذكرت المصلحة أنه تم تسجيل أرض (د) المملوكة بالصك رقم ... تسليم ... في 1402/4/10هـ بمبلغ (87،000،000) ريال ضمن حسابات عام 1994م وتم بيع الجزء الأول من الأرض إلى شركة (ب) بتاريخ 1995/11/28م وقدم المكلف صورة من العقد الذي ينص على (باع وتنازل الطرف الأول (البائع) الجزء (ب) من الأرض الكائنة بالمخطط ... بتاريخ 1402/3/28هـ المملوكة له بموجب الصك رقم... تسليم ... بتاريخ 1402/4/10هـ والمشتمل على القطع من ... إلى ... ، وبالتالي هي عبارة عن مخطط معد للبيع مسبقًا، وفي 2000/6/3م تم بيع الجزء الثاني من الأرض إلى الشريك/....، ولم يتم استبعادها من الأصول الثابتة بالإضافة إلى أن إيرادات الشركة للفترة من عام 2000م وحتى 2003م لم تتضمن أي إيرادات من إيرادات الاستثمار وبيع الأرض على دفعات في عام 2003م، كما تم بيع أرض (ج) بمنطقة ... من قبل الشريك/.... إلى الشركة وتم نقل ملكيتها في 2006/5/6م بمبلغ (14،000،000) ريال ويظهر مما سبق أن نية الشركة هو الاتجار في هذه الأراضي وليس الغرض من شرائها هو استخدامها لإقامة مكاتب عليها كما ادعت الشركة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف ذو شقين الأول يكمن في طلب المكلف عدم منح المصلحة الحق في فتح الربوط الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م بحجة أن البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 19/10/1417هـ تضمن سببين محددين يعطيان الحق للمصلحة لإعادة فتح الربط عن سنوات سابقة خلال مدة خمس سنوات من تاريخ الشهادة النهائية وأن أيًا من السببين المشار إليهما في هذا البند لا تنطبق عليه، والشق الثاني يكمن في طلبه خصم قيمة الأرض (ج) البالغة (14،000،000) ريال من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2007م، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها وبما قضى به القرار الابتدائي بأحقيتها في فتح وإعادة الربط الزكوي للأعوام من 2000م حتى 2002م استنادا للفقرة (1) من البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 19/10/1417هـ، وكذلك عدم حسم قيمة الأرض البالغة (14،000،000) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2003م حتى 2007م بحجة أن الغرض من تملك هذه الأراضي هو الاتجار وليس القنية.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 19/10/1417هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربوط الزكوية والضريبية النهائية حيث نص في البند (ثانيًا) منه على (يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التالية خلال مدة خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية نتيجة لقبول المكلف أو باستنفاده كافة طرق الاعتراض أيهما أبعد:

1. الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.
2. وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقًا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها).

لذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط الزكوية والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها للربوط الزكوية للسنوات محل الاستئناف إلى نص الفقرة (ثانيًا/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي قيد فتح الربط بمدة خمس سنوات إذا أخطأت المصلحة في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط.

وحيث أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (1) من البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يستلزم معرفة ما إذا كان فتح وتعديل الربوط الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م قد تم خلال الفترة المحددة بخمس سنوات، وأن المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربوط الزكوية الأساسية التي أجرتها للسنوات من 2000م حتى 2002م والتي أعيد فتحها.

وبرجوع اللجنة إلى الربوط الزكوية الأساسية التي أجرتها المصلحة على المكلف لعامي 2000م و 2001م تبين أن المصلحة ربطت على عامي 2000م و2001م بخطابها رقم (16/1112/2/1) بتاريخ 10/2/1424هـ،

وربطت على عام 2002م بخطابها رقم (16/5133/2/1) بتاريخ 16/5/1424هـ، وحصل المكلف على الشهادات النهائية للأعوام من 2000م حتى 2002م بتاريخ 7/11/1427هـ، وقامت المصلحة بفتح ربوط تلك السنوات بموجب الربط المعدل الصادر بخطابها رقم (37/4180/2) بتاريخ 9/5/1429هـ، بما يتضح معه أن فتح وتعديل ربط الأعوام 2000م و2001م و2002م يكون خلال الفترة المحددة بخمس سنوات حيث حصل المكلف على الشهادات النهائية بتاريخ 7/11/1427هـ وتم تعديل تلك الربوط بتاريخ 9/5/1429هـ ، وهنا يتعين النظر فيما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجرائها الربوط الأساسية على المكلف للأعوام من 2000م حتى 2002م وذلك أن تعديل هذه الربوط تم خلال الفترة المحددة بخمس سنوات بموجب الفقرة (1) من البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ.

وحيث أن الموضوع الذي بناءً عليه تم فتح وإعادة الربوط الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م يتعلق برصيد أرض (د) المدرجة في القوائم المالية ضمن الأصول الثابتة للأعوام من 2000م حتى 2002م البالغة على التوالي مبلغ (11،727،265) ريالًا ومبلغ (9،318،034) ريالًا ومبلغ (4،633،419) ريالًا والتي قامت المصلحة بخصمها من الوعاء الزكوي للمكلف عند إجراء الربوط الأساسية للأعوام من 2000م حتى 2002م ولم تقم المصلحة بخصمها من الوعاء الزكوي بموجب ربوطها المعدلة للأعوام نفسها ، وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية للأعوام من 2000م حتى 2002م والإيضاحات رقم (5) ورقم (16) المتممة لها وإلى الربوط الزكوية الأساسية التي أجرتها المصلحة على المكلف للأعوام من 2000م حتى 2002م المبلغة بخطابي المصلحة رقم (16/1112/2/1) بتاريخ 10/2/1424هـ، ورقم (16/5133/2/1) بتاريخ 16/5/1424هـ، وإلى الربط المعدل المبلغ للمكلف بخطاب المصلحة رقم (37/4180/2) بتاريخ 9/5/1424هـ وإلى البيانات التي أشارت لها المصلحة عند إيضاح وجهة نظرها بخصوص عمليات البيع التي طرأت على أرض (د) قبل تقديم الإقرارات الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م يتبين أن المكلف قد أدرج في قوائمه المالية المقدمة للمصلحة للأعوام 2000م و2001م و2002م ضمن الأصول الثابتة بند الأراضي بمبلغ (11،727،265) ريالًا ومبلغ (9،318،034) ريالًا ومبلغ (4،633،419) ريالًا على التوالي ، كما تبين أن المصلحة قبل قيامها بالربط قامت بمناقشة حسابات المكلف لعامي 2000م و2001م وبناء على ما قدمه المكلف لها من بيانات وإيضاحات ومستندات في البنود التي خضعت للمناقشة قامت المصلحة بإجراء الربوط الزكوية لعامي 2000م و2001م وقامت بخصم مبالغ الأراضي أعلاه من الوعاء الزكوي للمكلف للعامين المذكورين أعلاه وطبقت نفس الإجراء على عام 2002م اعتمادا على ما ظهر لها في إقرارات المكلف وقوائمه المالية من بيانات وإيضاحات تأسيسًا على أن الأراضي بطبيعتها تعد من الأصول الثابتة (عروض قنية) التي لا تجب فيه الزكاة وتخصم من الوعاء الزكوي، وكان ينبغي على المكلف عند تقديم إقراراته الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م في ضوء معرفته بأن تعليمات جباية الزكاة تقضي بتزكية قيمة الأراضي إذا كان الغرض من شرائها إعادة بيعها والاتجار فيها الإفصاح عن طبيعة هذه الأراضي و عدم خصمها من وعائه الزكوي مادام أنه يعلم مسبقا وقبل تقديم إقراراته الزكوية للأعوام المذكورة أنها مشتراة لغرض الاتجار فيها حيث تم بيع الجزء الأول من الأرض الكائنة بالمخطط رقم ... بتاريخ 28/3/1402هـ المملوكة له بموجب الصك رقم ... تسليم ... بتاريخ 10/4/1402هـ والمشتمل على القطع من ... إلى شركة (ب) بتاريخ 28/11/1995م، وتم بيع الجزء الثاني من الأرض إلى الشريك/... بتاريخ 3/6/2000م، وبالتالي فإن أرض (د) في هذه الحالة تخضع للزكاة باعتبارها من عروض التجارة ولا تخصم من الوعاء الزكوي، وحيث أن المكلف قبل إعداد وتقديم إقراراته الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م يعلم بأن أراضي (د) تشتمل على القطع من ... إلى.... وأنها عبارة عن مخطط معد للبيع وفي ضوء معرفته بتعليمات جباية الزكاة

التي تقضي بتزكية قيمة الأراضي إذا كان الغرض من شرائها إعادة بيعها كان ينبغي عليه عند إعداد إقراراته الزكوية عدم خصم قيمة هذه الأراضي من وعائه الزكوي للأعوام المذكورة، ومادام أنه لم يقم بهذا الأجراء وحيث أن المصلحة اعتمدت ما ورد في هذه الإقرارات الزكوية وخصمت قيمة أرض (د) من الوعاء الزكوي للأعوام من2000م حتى 2002م فإن المصلحة والحال كذلك تكون مخطئة في تطبيق تعليمات جباية الزكاة التي تقضي بخصم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي بما في ذلك الأراضي إذا كان الغرض من شرائها الاستخدام أو الاستنفاع بالتأجير، وبالمخالفة عدم خصم الأصول الثابتة بما في ذلك الأراضي إذا كان الغرض من شرائها الاتجار فيها بإعادة البيع، وبناءً عليه ترى اللجنة أن الفقرة (1) من البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) التي استندت إليها المصلحة في فتح الربوط الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م تمنحها الحق في فتح وإعادة الربوط الزكوية للأعوام من 2000م حتى 2002م، مما ترى معه اللجنة أحقية المصلحة في فتح وإعادة الربط الزكوي للأعوام من 2000م حتى 2002م لأن الربوط الأساسية صدرت بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية والتعليمات، وبناء علية ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح ربوط السنوات من 2000م وحتى 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بأحقية المصلحة في فتح ربوط السنوات من 2000م وحتى 2002م.

أما بالنسبة للشق الثاني من استئناف المكلف المتضمن مطالبته بخصم قيمة أرض (ج) البالغة (14،000،000) ريال من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2007م والتي لم تقم المصلحة بخصمها بموجب تلك الربوط معتمدة على أن الشركة في السنوات السابقة قامت ببيع أرض (د) واعتبرت ذلك دليلًا على أن نية الشركة هي المتاجرة في الأراضي ، فيرى المكلف أن لدى المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية خلط بين أرض (د) وأرض (ج) ويرى أن ما أشارت إليه اللجنة الابتدائية في قرارها بأن الغرض من شراء هذه الأرضي هو إقامة مكاتب عليها غير صحيح ذلك أن الأرض التي تنوي الشركة قيام مكاتب عليها هي أرض (ج) وهي قطعة واحدة وليس أرض (د) المكونة من ... قطعة، وقدم قرارًا صادرًا من الشركاء يؤكد بأن نية الشركة عند شراء أرض (ج) هو إنشاء مبنى عليها واستخدامه كمكاتب للشركة أو تأجيره للغير، وأن هذه الأرض بقيت في دفاتر الشركة حتى عام 2007م ولم يتم بيع أي جزء منها خلال تلك السنوات، ويرى أن الإثبات الوحيد للنية هو قرار الشركاء وينبغي عدم التشكيك فيه لأنه يعد الأساس في إجراء هذه العملية، في حين ذكرت المصلحة أنه تم تسجيل أرض (د) المملوكة بالصك رقم ... تسليم... في 10/4/1402هـ بمبلغ (87،000،000) ريال ضمن حسابات عام 1994م وتم بيع الجزء الأول من الأرض إلى شركة (ب) بتاريخ 28/11/1995م، كما تم بيع الجزء الثاني من الأرض إلى الشريك/... بتاريخ 3/6/2000م ولم يتم استبعادها من الأصول الثابتة، كما تم بيع أرض (ج) بمنطقة ... من قبل الشريك/.... إلى الشركة وتم نقل ملكيتها في 6/5/2006م بمبلغ (14،000،000) ريال ويظهر مما سبق أن نية الشركة هو الاتجار في هذه الأراضي ولم يكن الغرض من شرائها استخدامها لإقامة مكاتب عليها كما ادعت الشركة.

وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للأعوام من 2003م حتى 2007م والإيضاح رقم (16) ورقم (7) المتمم لها وكذلك اطلاعها على قرار الشركاء الذي يوضح نية الشركة عند شراء أرض (ج) يتبين ظهور أرض بمبلغ (14،000،000) ريال مع بقاء هذا الرصيد ثابتًا حتى عام 2007م، وأن نية الشركة من شراء الأرض هو إنشاء مبنى عليها واستخدامه كمكاتب للشركة أو تأجيره للغير وبما يتضح معه أن الغرض من شراء أرض (ج) البالغ قيمتها (14،000،000) ريال كان لغرض القنية وليس الاتجار، عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه

حسم قيمة أرض (ج) البالغة (14،000،000) ريال من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الاستثمار في صندوق (أ) للأعوام من 2003م حتى 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمار في صندوق (أ) للأعوام من 2003م إلى 2005م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن استثمار الشركة في شركة (هـ) (صندوق (أ) العامة أسهم فئة ج)وهي شركة استثمارية مسجلة في جزر الكايمان وقد قامت الشركة بتقديم شهادات للاستثمار صادرة من شركة (هـ) وفي حالات مشابهة أيدت اللجنة الاستئنافية خصم نفس الاستثمار من وعاء الزكاة كما في القرار رقم (595) لعام 1426هـ والقرار رقم (522) لعام 1425هـ وذكر أن نية الشركة هي الاحتفاظ بهذا الاستثمار كعروض قنية من أجل تحقيق عائد وبناء على ذلك تم تصنيف هذا الاستثمار في البيانات الحسابية منذ عام 1994م تحت بند استثمارات طويلة الأجل.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن الاستثمار محل الاستئناف هو استثمار في صندوق استثماري يمارس نشاط المضاربة في الأوراق المالية مثل الأسهم والسندات وما شابه ذلك، وبالتالي فإن هذا الاستثمار يعد أصلاً متداولًا وعرضًا من عروض التجارة الذي تجب فيه الزكاة الشرعية ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق حيث أن العبرة تكمن في طبيعة الاستثمار كونه عرضًا من عروض التجارة وذلك وفقا للخطاب الوزاري رقم (4/8676) في 24/12/1410هـ وذكرت المصلحة أنه سبق أن صدر قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية بجدة رقم (15/1426هـ) وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (676) لعام 1427هـ بتأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمار في صندوق (أ) العام للأعوام من 2000م وحتى 2002م من الوعاء الزكوي للمكلف ولذلك تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

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 استثماراته في صندوق (أ) العام من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2005م كونه استثمارًا لغرض القنية من أجل تحقيق عائد ومصنف في القوائم المالية منذ عام 1994م تحت بند الاستثمارات طويلة الأجل مسترشدًا بقراري اللجنة الاستئنافية رقم (595) لعام 1426هـ و رقم (522) لعام 1425هـ اللذين صدرا في حالة مماثلة، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم استثمارات المكلف في صندوق (أ) العام من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة بحجة أنها استثمارات متداولة وعرضًا من عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة مسترشدة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (676) لعام 1427هـ الصادر للمكلف نفسه والذي قضى بعدم حسم الاستثمار في صندوق (أ) من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2000م حتى 2002م.

وترى اللجنة أن الأصل في تحديد طبيعة الاستثمار في الأوراق المالية وهل هو طويل الأجل (للقنية) أم قصير الأجل (للاتجار) يتطلب توفر شرطين أساسيين الأول هو النية الموثقة قبل صدور القرار من صاحب الصلاحية بالاستثمار، والثاني عدم وجود عمليات (حركة) تداول تتم خلال العام، وحيث أن اللجنة طلبت من مندوب المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بتاريخ 11/11/1432هـ كما هو مدون في محضر ضبط القضية تزويدها بالمستندات التي توثق توفر الشرط الأول وتوفير القرائن التي تثبت توفر الشرط الثاني ماليًا من خلال حركة أرصدة الاستثمار خلال تلك الفترة، وحيث أن ما قدمه المكلف من مستندات لا تفي بشرطي اعتبار الاستثمار طويل الأجل قابلًا للحسم من الوعاء الزكوي، عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف و تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم خصم الاستثمار في صندوق (أ) من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2003م حتى 2005م .

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (30) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فتح ربوط السنوات من 2000م وحتى 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بأحقية المصلحة في فتح ربوط السنوات المذكورة وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

   ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم قيمة أرض (ج) البالغة (14،000،000) ريال من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2007م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم خصم الاستثمار في صندوق (أ) من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2003م حتى 2005م وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية. وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1257
سنة القرار : 1434

المفتاح

استثمار / دفعات /مصروفات – الزكاة.

الموضوع

استثمار أوراق مالية / دفعات مقدمة / مصروفات مباني.

المبدأ

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في حساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

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 استثمارا في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/4/8هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (35) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) لعام 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/13هـ كل من: ...، كما مثل المكلف...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (35) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (193/ص/ج/1) بتاريخ 1431/9/6هـ، وقدمت المصلحة ما يفيد استلامها القرار الابتدائي بتاريخ 1431/9/18هـ،

كما قدمت استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (706) بتاريخ 1431/10/19هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستثمارات:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات بمبلغ (110،864،055) ريالًا من الوعاء الزكوي لعام 2003م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بحسم الاستثمارات المؤيدة مستنديًا في رؤوس أموال الشركات المستثمر فيها والمسجلة بالمصلحة وخاضعة للربط الزكوي وهي الواردة في الإيضاح رقم (5/ج) من إيضاحات القوائم المالية، أما الاستثمارات التي لم يتم حسمها والواردة في الإيضاح رقم (5/ب) فهي استثمارات في أوراق مالية أي أسهم قابلة للتداول والمضاربة ومن ثم تعد من الاستثمارات المتداولة (عروض تجارة) غير واجبة الحسم وفقًا للخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ ، أما بخصوص تمويل الحساب الجاري فإن هذا البند عبارة عن أرصدة مدينة للشركات المستثمر فيها ومن ثم لا يعد من الاستثمارات الواجب حسمها من الوعاء الزكوي بل هي أموال مستفادة تستخدم في نشاط الشركة وتضاف للوعاء الزكوي وفقًا للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبنية في القرار الابتدائي أن الاستثمارات في أوراق مالية تحسم من الوعاء الزكوي لأنها استثمارات في شركات مساهمة عامة ووفقًا لطبيعة هذه الاستثمارات و الأنظمة المتبعة في المملكة فإن أسهم هذه الشركات يتم تداولها في السوق المالي ومن ثم فإن مثل هذا الاستثمار يحسم من الوعاء الزكوي لأن الغرض منه القنية وليس المضاربة ، أما ما يتعلق بتمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها فإنه يظهر في الشركات المستثمر فيها ضمن حقوق الملكية ويدخل في الوعاء الزكوي لهذه الشركات ومن ثم فإن إخضاعه للزكاة في الشركة يعد ازدواجًا وتكرارًا في حساب الزكاة على نفس المبلغ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم استثمارات المكلف في أوراق مالية وعدم حسم تمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م بحجة أن الاستثمار في أوراق مالية عبارة عن استثمار في أسهم قابلة للتداول والمضاربة وغير قابلة للحسم طبقًا للقرار الوزاري رقم (8676/4) لعام 1410هـ، كما أن تمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها عبارة عن أرصدة مدينة ومن ثم لا يعد من الاستثمارات الواجب حسمها من الوعاء الزكوي استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (8676/4) لعام 1410هـ، في حين يرى المكلف حسم استثماراته في أوراق مالية وحسم الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها من وعائه الزكوي بحجة أن الاستثمارات في أوراق مالية عبارة عن استثمارات في شركات مساهمة عامة الغرض منه القنية، كما أن تمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها يدخل ضمن وعائها الزكوي ومن ثم فإن إخضاعه للزكاة يعد ازدواجًا في حساب الزكاة على نفس المبلغ.

وبعد الدراسة ترى 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) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وبرجوع اللجنة إلى الربط الزكوي وخطاب المصلحة رقم (2/7274/33) بتاريخ 1427/6/28هـ بشأن الرد على اعتراض المكلف اتضح أن الاستثمارات التي لم تحسمها المصلحة من الوعاء الزكوي للمكلف تبلغ (110،864،055) ريالًا ، وتتكون الاستثمارات غير المحسومة بموجب ربط المصلحة من استثمارات في أوراق مالية بمبلغ (4،710،222) ريالًا واستثمارات في شركات بمبلغ (82،520،731) ريالًا وتمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها بمبلغ (23،633،102) ريالات، وحيث إن المصلحة وافقت في استئنافها على حسم الاستثمارات في الشركات المستثمر فيها، لذا فإن الخلاف ينحصر في استثمارات في أوراق مالية وتمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها.

وفيما يتعلق بالاستثمارات في أوراق مالية فإنه بعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2003م وعلى الإيضاح رقم (5/ب) من إيضاحات القوائم المالية تبين عدم وجود عمليات تداول تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، أما ما يتعلق بتوفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور الاستثمار فقد قدم المكلف قرار الشركاء المؤرخ في 2011/10/30م والذي ورد فيه (نحن الشركاء في شركة (أ) نصرح بأن نية الاستثمار كانت وما زالت الدخول في استثمارات طويلة الأجل وليس بنية المتاجرة قصيرة الأمد سواءً بشراء الأسهم...) ويتضح من ذلك أن قرار الشركاء لاحق لتاريخ الاستثمار ومن ثم لم يتوفر أحد شرطي القنية المشار إليهما أعلاه، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم استثمارات المكلف في أوراق مالية والبالغة (4،710،222) ريالًا من الوعاء الزكوي للمكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما بالنسبة لتمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها فإنه لا يعد استثمارًا في هذه الشركات ولا تتوفر فيه شرطي استثمارات القنية، وإنما هو أداة تمويلية بين أطراف ذات علاقة دفعها المكلف مباشرة إلى هذه الشركات في شكل سلف يمثل من حيث الجوهر حسابات جارية مدينة لدى المكلف ويقابلها حسابات جارية دائنة لدى الشركات المستثمر فيها ومن ثم فإن التكييف الزكوي لهذه المبالغ يتماثل في تكييفه مع الذمم المدينة أو الودائع لأطراف ذات علاقة، وبناء عليه فإن اللجنة ترى أن هذه المبالغ تدخل في حساب الوعاء الزكوي للمكلف ومن ثم تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم تمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها البالغ (23،633،102) ريالات من الوعاء الزكوي للمكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: دفعات تحت حساب شراء مباني

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في حسم دفعات تحت حساب شراء مباني من الوعاء الزكوي لعام 2003م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه ورد في خطاب الشركة المؤرخ في 2000/1/29م أن جميع الفلل المشتراة بدرة العروس خاصة لاستعمال الشركاء فقط، ومن ثم فهي لأغراض شخصية للشركاء وليست للشركة ولا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي طبقًا للخطاب الوزاري رقم (252/17) بتاريخ 1401/7/29هـ وقد تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (718) لعام 1428هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند يمثل المبالغ المدفوعة تحت حساب شراء مباني في ... وهي مسجلة باسم الشركة وليس باسم الشركاء وأن استخدامها من قبل الشركاء لا يلغي ملكيتها للشركة ومن ثم حسمها من الوعاء الزكوي أسوة بباقي الأصول الثابتة والاستثمارات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم دفعات تحت حساب شراء مباني من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م بحجة أنها مستخدمة في أغراض شخصية للشركاء ومن ثم لا تحسم من الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (252/17) لعام 1401هـ، في حين يرى المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي بحجة أن المباني مسجلة باسم الشركة ومن ثم تحسم من الوعاء الزكوي أسوة بالأصول الثابتة والاستثمارات.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على القوائم المالية للمكلف وعلى الإيضاح رقم (7) المرفق بها، وبما أن القوائم المالية تمثل أحد أهم القرائن التي يعتمد عليها في حساب الوعاء الزكوي ، وحيث إن قيد العمليات المالية يعتمد في التسجيل والإثبات على نظرية القيد المزدوج ، وبما أن قيد بند دفعات تحت حساب شراء مباني ينعكس أثره في القوائم المالية في جانب الأصول ، فإن ما يقابله ينعكس أثره أيضًا في جانب حقوق الملكية ومصادر التمويل، وحيث إن هذه المباني مملوكة للمكلف حتى وإن استخدمت من قبل

الشركاء، وبما أن المصلحة قد استبعدت من الوعاء الزكوي بند دفعات تحت حساب شراء مباني لذا ينبغي عليها استبعاد ما يقابل هذه الأصول من حقوق ملكية أو مصادر تمويل من الوعاء الزكوي، أي أن تحسم المصلحة هذه الأصول من الوعاء الزكوي مع إضافة ما يقابلها من مصادر التمويل، أو عدم حسم هذه الأصول ومن ثم عدم إضافة ما يقابلها من مصادر التمويل، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم دفعات تحت حساب شراء مباني من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (35) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. أ-تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم استثمارات المكلف في أوراق مالية والبالغة (4،710،222) ريالًا من الوعاء الزكوي للمكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

   ب- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم تمويل الحساب الجاري في الشركات المستثمر فيها البالغ (23،633،102) ريالًا من الوعاء الزكوي للمكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2. رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم دفعات تحت حساب شراء مباني من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1262
سنة القرار: 1434

المفتاح ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع ضريبة خدمات فنية.

المبدأ تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥٪

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/4/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (37) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المبالغ المدفوعة إلى جهة غير مقيمة عام 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/5/11هـ 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 (37) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (196/ص/ج/1) بتاريخ 1430/10/28هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (331) بتاريخ 1430/11/19هـ، كما قدم ضمانا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم ... بتاريخ 1430/11/8هـ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) عام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة الاستقطاع على الأتعاب المدفوعة لشركة (ج) مقابل الاستشارات التقنية لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) بحجة أنها أتعاب مهنية واستشارية، وقد صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (672) لعام 1426م في استئناف المصلحة على القرار الابتدائي رقم (30) لعام 1426هـ بشأن الربط الضريبي على المبالغ المدفوعة للشركة عام 2002م بعدم خضوع تلك الأتعاب للضريبة لعدم وجود ما يثبت قيام الشركة الأجنبية بعمل داخل المملكة، وبناء عليه يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج).

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ج) حسب كشف الخدمات الفنية والاستشارية المرفق مع الإقرار الزكوي ومن ضمن هذه الأتعاب مبلغ (59،543) ريالًا مدفوع إلى شركة (ج) مقابل استشارات تقنية، لذا تم إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع استنادًا إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

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 إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع بحجة عدم ممارستها عمل داخل المملكة، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع استنادًا إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية والتي يرى المكلف أنها منفذة بالكامل خارج 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 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 و الخدمات. 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 التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا 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؟

وباطلاع اللجنة على الاتفاقية الموقعة مع شركة (ج) والمعنونة باتفاقية دعم فني اتضح أنها تنص على:

- تمتلك شركة (ج) عدد من ماكينات تصنيع سواء ماكينات مستوى واحد أو ماكينات مستويين وماكينات ...
- يمكن لشركة (ج) تأمين الدعم والتدريب على التصنيع للعاملين القائمين على إنتاج علب...
- يمكن لشركة (ج) توفير عمالة مؤهلة من بريطانيا للشركة (د).
- يمكن لشركة (ج) أن توفر دعم هندسي يشمل الإصلاح والصيانة، ويمكن تقديم المساعدة والنصيحة عبر الهاتف.
- تمتلك شركة (ج) قسم داخلي لتصميم العلب والزجاجات.
- ستكون شركة (ج) قادرة على استكمال التصميمات الزجاجية للشركة (د).
- يمكن لشركة (ج) أن تقدم النصيحة بشأن عنق الزجاجات وشكل العلب والأوزان.
- يتعين أن تدفع الشركة (أ) مقابل جميع الزيارات التي يقوم بها العاملون في شركة (ج).

وبعد رجوع اللجنة لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (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: -6 أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعر الضريبة 5%) وكذلك لنص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التالية: خدمات فنية أو استشارية 5%) وكذلك لنص الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (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) وكذلك لنص المادة (5) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في

المملكة ، ومن ثم 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).

وكذلك لنص المادة (6) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (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 فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال المقدمة محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية ، وأن الدخل المتحقق للجهة غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يعد دخلا متحققا من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (37) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع 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.

رقم القرار: 1263
سنة القرار: 1434

المفتاح

أصول/ خسائر/ غرامة / مكافأة – الزكاة.

الموضوع

أصول مستهلكة / خسائر رأسمالية/ غرامة عدم سداد ضريبة/ مكافأة نهاية خدمة.

المبدأ

تُعتبر خسائر استبعاد الأصول الثابتة التي تم التخلص منها ضمن المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي للمنشأة، شريطة ألا تزيد الخسارة عن القيمة الدفترية للأصول المستبعدة.

عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/4/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (2) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام المنتهي في 2004/6/30م والعام المنتهي في 2005/6/30م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/7/1هـ كل من: ...، كما مثل المكلف...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/8) بتاريخ 1431/3/13هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (537) بتاريخ 1431/4/8هـ ، كما أخطرت اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/8) بتاريخ 1431/3/13هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (541) بتاريخ 1431/4/11هـ كما قدم صورة من الشيك رقم ... الصادر عن البنك (ب) بتاريخ 2010/3/23م الموافق 1431/4/7هـ وصورة من أمر التحصيل رقم (2/273021) بتاريخ 2010/3/27م بما يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه بموجب قرار اللجنة الابتدائية ومقدارها (917،719) ريالًا، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الأصول المتخلص منها وخسائرها لغرض حساب الوعاء الزكوي لعامي 2004م و2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2/ب) بتأييد المكلف في أحقيته في استبعاد قيمة الأصول المتخلص منها من الوعاء الخاضع للزكاة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار مطالبة بعدم حسم الأصول المتخلص منها من الوعاء الزكوي وعدم اعتماد خسائر استبعاد تلك الأصول ضمن المصاريف جائزة الحسم لغرض حساب الزكاة وذكرت أنه بالإضافة إلى ما جاء في مذكرتها الموجهة إلى اللجنة الابتدائية برقم (4/1246/8) بتاريخ 1430/3/6هـ تفيد المصلحة بأن اللجنة الابتدائية قد جانبها الصواب في تأييد المكلف بأحقيته في استبعاد قيمة الأصول المتخلص منها من وعاء الزكاة، وكذلك تأييده فيما يتعلق بطلبه اعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة لعامي 2004م و 2005م ضمن المصاريف جائزة الحسم، وترى المصلحة أنه كان ينبغي على اللجنة الابتدائية تأييد وجهة نظر المصلحة بناءً على ما جاء في حيثيات قرارها في الفقرة (ج) ضمن الصفحة رقم (5) ونصه "أن ما قدم المكلف من عينة من مستندات التخلص من الأصول هي مجرد مستخرجات من نظامه المحاسبي ، ولا تمثل حجة للمكلف لحسم هذه الخسائر من وعائه الضريبي أو الزكوي ، فالعبرة بثبوت إتلاف هذه الأصول من غير تحقيق المكلف لتدفق نقدي من هذا الاتلاف، ولا سند له من مخرجات النظام المحاسبي في ذلك" وهذا يعني أنه تأكد للجنة أن الشركة لم تقدم أصل أو صور مستندات اقتناء أو بيع هذه الأصول المستبعدة والتي تحقق من ورائها هذه الخسائر، الأمر الذي يجعل المصلحة تتمسك بعدم قبول طلب المكلف خصم تلك الأصول المستبعدة من الوعاء الزكوي وكذلك عدم قبول طلبه فيما يتعلق بطلبه اعتماد خسائر استبعاد الأصول ضمن المصاريف جائزة الحسم بالنسبة للشق الزكوي أيضًا وليس الشق الضريبي فقط الذي أيدت فيه اللجنة المصلحة، ذلك أن العبرة بمستند تأييد هذه الأصول ومستند بيعها ومن ثم يمكن قبولها وقبول خسائرها باعتبارها مستبعدة لهلاكها.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أكد على التمسك بوجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن اعتراضه على إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة إلى نتيجة الحسابات لعامي 2004م و 2005م

بحجة أن هذه الخسائر حقيقية تكبدتها الشركة نتيجة استبعاد بعض الأصول الثابتة غير الصالحة للاستعمال أو المعطوبة أو التالفة ، وذكر أن جميع هذه الخسائر مؤيدة مستنديًا ولا يوجد ما يبرر إضافتها لنتيجة الحسابات، ولم يبد وجهة نظره حيال الأصول المستبعدة لغرض حساب الوعاء الزكوي على اعتبار أن قرار اللجنة الابتدائية كان لصالح الشركة حيث نص على «أما من جهة وعاء الزكاة فإنه تبعًا لأسلوب المصلحة في محاسبة المكلفين الذي يمسكون حسابات نظامية فإن اللجنة ترى أحقية المكلف في حسم كامل قيمة تلك الأصول أسوةً بأقساط الاستهلاك وتبعًا لذلك تؤيد اللجنة وجهة نظر المكلف في أحقيته في استبعاد قيمة الأصول المستخلص منها من وعاء الزكاة.»

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها في إضافة خسائر الأصول الثابتة المستبعدة البالغة لعامي 2004م و2005م على التوالي مبلغ (2,530,496) ريالًا ومبلغ(4,122,630) ريالًا إلى نتيجة الحسابات (صافي الربح) لعامي 2004م و 2005م، وكذلك طلبها عدم خصم الأصول الثابتة التي تم التخلص منها خلال عامي 2004م و 2005م من الوعاء الزكوي، في حين يتمسك المكلف بطلبه عدم إضافة الخسائر الناتجة عن استبعاد تلك الأصول إلى نتيجة الحسابات للسنتين المذكورتين أعلاه، وطلبه تأييد اللجنة الابتدائية في خصم قيمة الأصول المستبعدة من الوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة يتضح أن استئناف المصلحة ذو شقين الأول يتعلق بطلبها تأييدها في إضافة خسائر الأصول الثابتة المستبعدة إلى نتيجة حسابات عامي 2004م و 2005م، والثاني يتعلق بطلبها عدم خصم الأصول الثابتة المستبعدة من الوعاء الزكوي، ويظهر للجنة أن استئناف المصلحة بُنِي على فهمها لقرار اللجنة الابتدائية الذي نص على (ولذلك فإن اللجنة تؤيد المصلحة في القول بعدم أحقية المكلف في حسم خسائر استبعاد الأصول الثابتة من وعائه الضريبي، أما من جهة وعاء الزكاة فإنه تبعًا لأسلوب المصلحة في محاسبة المكلفين الذين يمسكون حسابات نظامية فإن اللجنة ترى أحقية المكلف في حسم كامل قيمة تلك الأصول أسوة بأقساط الاستهلاك، وتبعًا لذلك تؤيد اللجنة وجهة نظر المكلف في أحقيته في استبعاد قيمة الأصول المتخلص منها من وعاء الزكاة) و هذا الفهم لدى المصلحة معناه أن قرار اللجنة سينتج عن تنفيذه ازدواجية في الأثر على الوعاء الزكوي وبالتالي على قيمة الزكاة فمرة يتم استبعاد خسائر الأصول من الأرباح المعدلة التي سبق وأن أضيفت لنتيجة الحسابات(صافي الربح) وبالتالي إضافة الأرباح المعدلة بعد استبعاد تلك الخسائر إلى الوعاء الزكوي كعنصر من عناصر الوعاء الزكوي الموجبة، والمرة الأخرى إضافة قيمة الأصول المستبعدة ضمن الأصول التي يتم حسمها من الوعاء الزكوي كعنصر من عناصر الوعاء الزكوي السالبة، واللجنة تتفق مع فهم المصلحة في أن تطبيق هذا الإجراء ينتج عنه ازدواجية في الخصم وبالتالي تخفيض الوعاء الزكوي، ولذلك ترى إما أن تتم المعالجة على نتيجة حسابات العام أي على الأرباح المعدلة فقط، وإما أن تكون المعالجة على قيمة الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء الزكوي ضمن العناصر السالبة، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعامي 2004م و 2005م والإيضاحات المتممة لها، وعلى الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (12/2781) بتاريخ 1429/5/23هـ، وعلى عقد بيع ونقل مخلفات المصنع الموقع بين شركة (أ) ومؤسسة (ج) برقم ... بتاريخ 1420/7/10هـ الموافق 1999/10/19م المجدد في عامي 2004م و 2005م،

وكذلك اطلاعها على الإجراءات المتعلقة بإهلاك وإعدام الأصول الثابتة والمستندات الأخرى المقدمة بهذا الخصوص، تبين أن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للعامين المنتهيين في 2004/6/30م و 2005/6/30م أظهرت رصيد الأصول الثابتة في بداية العام المالي 7/1/ 2003م بمبلغ (450،593،074) ريالًا والإضافات خلال العام بمبلغ (25،545،975) ريالًا والاستبعادات بمبلغ (6،483،861) ريالًا ورصيد نهاية العام المالي المنتهي في 2004/6/30م بمبلغ (469،655،188) ريالًا ومجموع الاستهلاك المتراكم في نهاية العام بمبلغ (212،605،979) ريالًا و صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة في نهاية العام بمبلغ (257،049،209) ريالات، كما أظهرت رصيد الأصول الثابتة في بداية العام المالي 7/1/ 2004م بمبلغ (469،655،188) ريالًا والإضافات خلال عام 2005م بمبلغ (37،606،901) ريالًا والاستبعادات بمبلغ (10،788،152) ريالًا و رصيد نهاية العام المالي المنتهية في 2005/6/30م بمبلغ (496،473،937) ريالًا، ومجموع الاستهلاك المتراكم في نهاية العام بمبلغ (229،819،426) ريالًا و صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة في نهاية العام بمبلغ (266،654،511) ريالًا، كما أظهرت مجموع الاستهلاك المتراكم للأصول المستبعدة بمبلغ (4،432،384) ريالًا لعام 2004م ومبلغ (6،665،522) ريالًا لعام 2005م، وأظهرت خسائر بيع الأصول الثابتة بمبلغ (2،051،477) ريالًا ومبلغ (4،122،630) ريالًا لعامي 2004م و 2005م على التوالي، كما تبين أن الربط الزكوي المبلغ بخطاب المصلحة رقم (12/2781) بتاريخ 1429/5/23هـ يتضمن قيام المصلحة بخصم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة البالغة لعامي 2004م و 2005م على التوالي مبلغ (257،049،209) ريالات ومبلغ (266،654،511) ريالًا من الوعاء الزكوي، وهذا متفق مع الإقرار الزكوي المقدم من المكلف لعامي 2004م و2005م ، و(بند الأصول الثابتة) لم يكن محل اعتراض من قبل المكلف.

كما تبين أن ربط المصلحة يتضمن تعديل نتيجة الحسابات (صافي الربح) لعامي 2004م و 2005م بإضافة الخسائر الناتجة عن استبعاد الأصول الثابتة ومقدارها على التوالي مبلغ (2،530،496) ريالًا ومبلغ (4،122،630) ريالًا، وهذا التعديل ينعكس أثره على الوعاء الزكوي من خلال الأرباح المعدلة وهذا هو محل الاعتراض، وتبين أيضا أن الخسائر (خسائر استبعاد الأصول الثابتة)التي عدلت المصلحة بها نتيجة حسابات عام 2004م ومقدارها (2،530،496) ريالًا تزيد عن الخسائر الدفترية الظاهرة في القوائم المالية لعام 2004م والتي بلغ مقدارها (2،051،477) ريالًا بزيادة قدرها (479،019) ريالًا، كما اتضح للجنة أن اتفاقية بيع ونقل مخلفات المصنع رقم ... الموقعة بتاريخ 1420/7/10هـ الموافق 1999/10/19م بين شركة (أ) ومؤسسة (ج)التي قدمها المكلف لتأييد هذه الخسائر تتضمن النص على أن يقوم الطرف الثاني مؤسسة (ج) بشراء ونقل المخلفات المتوفرة بمصنع الطرف الأول وذلك حسب شروط شراء ونقل السكراب الموقعة بين الطرفين ويدفع الطرف الثاني مبلغ (280،000) ريال في السنة ويتم الدفع على أربع دفعات، ونصت الفقرة (1) من شروط نقل السكراب على أن يقوم الطرف الثاني بشراء جميع مخلفات المصنع من براميل وكرتون وخشب وحديد وقوارير بلاستيك وحقائب والمواد الكيماوية غير الخطرة وسكربتها بمعرفته وعلى مسئوليته الخاصة، وبما يتضح معه أن هذه الاتفاقية لا تخص الأصول المستبعدة التي هي محل الاستئناف وإنما تخص مخلفات المصنع، كما اتضح للجنة من خلال مراجعتها للمستندات الأخرى المتعلقة بإجراءات إهلاك وإعدام الأصول الثابتة أن هذه المستندات معتمدة من الإدارات والأقسام المختصة بالشركة الأمر الذي وصلت معه إلى قناعة بأن هذه المستندات تعد كافية لقبول خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (2،051،477) ريالًا و (4،122،630) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و2005م على التوالي، وبالنسبة لما جاء في قرار اللجنة الابتدائية من تأييد طلب المكلف في خصم جميع الأصول المستبعدة من الوعاء الزكوي فترى اللجنة أن

القيمة الدفترية للأصول المستبعدة شطبت من الدفاتر وبالتالي تم استبعادها من أصول الشركة ومن قائمة المركز المالي لعام 2004م، وبما أن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة تضمن حسم القيمة الدفترية للأصول الثابتة الظاهرة في قائمة المركز المالي في نهاية العام المالي 2004م و 2005م أي بعد شطب الأصول المستبعدة فإن اللجنة ترى أن عدالة القوائم المالية لا تستقيم مع تخفيض الوعاء الزكوي للمكلف بأصول مشطوبة من دفاتره ولم تعد في ملكيته.

وبناءً عليه ترى اللجنة الآتي: بالنسبة للشق الأول المتعلق بخسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (2،530،496) ريالًا و(4،122،630) ريالًا التي عدلت المصلحة بها نتيجة الحسابات وصدر قرار اللجنة الابتدائية بتأييد قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي لعامي 2004م و 2005م، وبعد مراجعة اللجنة ما قدمه المكلف من مستندات وصلت إلى قناعة بأن تلك المستندات تعد كافية لقبول خسائر استبعاد تلك الأصول ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و 2005م شريطة ألا تزيد الخسارة المضافة لنتيجة الحسابات عن القيمة الدفترية للأصول المستبعدة البالغة (2،051،477) ريالًا لعام 2004م و(4،122،630) ريالًا لعام 2005م ، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة المتضمن طلبها إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة بمبلغ (2،051،477) ريالًا ومبلغ (4،122،630) ريالًا إلى نتيجة حسابات عامي 2004م و 2005م على التوالي لغرض حساب الوعاء الزكوي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، وتأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة بمبلغ (479،019) ريالًا إلى نتيجة حسابات عام 2004م كونها تزيد عن القيمة الدفترية للأصول المستبعدة البالغة (2،051،477) ريالًا وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما بالنسبة للشق الثاني المتعلق بالأصول المستبعدة (التي تم التخلص منها) الذي قضى قرار اللجنة بتأييد خصمها من الوعاء الزكوي لعامي 2004م و 2005م فقد اتضح لهذه اللجنة بعد مراجعة اعتراض المكلف أن هذا البند (الأصول المستبعدة) لم يكن محلًا لاعتراض المكلف حيث اقتصر اعتراضه فقط على خسائر استبعاد الأصول الثابتة المضافة إلى نتيجة الحسابات، كما اتضح أن المصلحة قامت بخصم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة الواردة في قائمة المركز المالي في نهاية العام 2004م و 2005م وهو ما تضمنه الربط الزكوي المبلغ للمكلف بموجب خطاب المصلحة رقم (12/2781) بتاريخ 1429/5/23هـ حيث قامت المصلحة بخصم نصيب الشريك السعودي بنسبة 50% في الأصول الثابتة وفي الإنشاءات تحت التنفيذ وفي قطع غيار غير مخصصة للبيع بما يتفق مع تعليمات جباية الزكاة تأسيسًا على أن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة هي الأصول المملوكة للشركة والتي ينبغي خصمها من الوعاء الزكوي، أما الأصول المستبعدة سواء بالبيع أو بالإتلاف فقد سقطت من ملكية المكلف وبالتالي من دفاتره وسجلاته ولذلك لا يجوز خصمها من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2004م و 2005م وبالتالي الاكتفاء بمعالجة الأثر الناتج عن قبول أو عدم قبول الخسائر الناتجة عن استبعاد الأصول ضمن المصاريف جائزة الحسم عند تعديل نتيجة الحسابات وهذا هو الذي سوف ينعكس على الوعاء الزكوي من خلال الأرباح المعدلة، وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم خصم الأصول المستبعدة من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي2004م و 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: خسائر استبعاد الأصول الثابتة لغرض حساب الضريبة لعامي 2004م و2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/3/أ) بتأييد المصلحة في عدم أحقية المكلف في حسم خسائر استبعاد الأصول الثابتة من وعائه الضريبي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (أ) تعد الشركة الرائدة حاليًا والعاملة في المملكة في تصنيع وإنتاج منتجات كيميائية مخصصة ...، وتعد الأصول الثابتة فيها من آلات ومعدات ومكائن وغيرها من المقومات الأساسية في صناعة المنتجات الكيميائية ، وأنه لدى الشركة اتفاقية مع إحدى الشركات الوطنية للتخلص من هذه المعدات والآلات والمكائن بصافي قيمتها الدفترية وليس الهدف من ذلك تحقيق مكاسب أو خسائر من بيعها وإنما الحفاظ على أسرار الصناعة ، وأن الشركة تكبدت خسائر نتيجة استبعاد بعض الأصول الثابتة غير الصالحة للاستعمال أو المعطوبة أو التالفة ، وذكر أن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة لعامي 2004م و 2005م تبلغ حوالي (275) مليون ريال و (267) مليون ريال ، والأصول المستبعدة تمثل نسبة ضئيلة جدًا إذا ما تمت مقارنتها بصافي القيمة الدفترية للأصول، كما أن الفقرة (د) من المادة (13) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على أن يحسم من أرباح الشركات ما يلحق التجارة أو المصلحة من خسارة خلال السنة المستحق عنها الضريبة ولم يعوض عنه بأي طريق من الطرق وذلك بعد التثبت من صحة تلك الخسارة ، وسواءً تم التخلص من هذه الأصول بمقابل أو بدون مقابل فإن ذلك يستوي ولا فرق بينهما وبناء عليه يطالب المكلف باعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة من وعائه الضريبي لعامي 2004م و 2005م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن المصلحة قامت بمطالبة المكلف بموجب خطابها رقم (12/4956) بتاريخ 1428/9/14هـ بتقديم بيان تفصيلي بالأصول الثابتة المستبعدة مع تقديم المستندات المؤيدة، وبعد المراجعة أتضح لها أن هذه الأصول استبعدت بصافي القيمة الدفترية ولم يتم بيعها والمكلف لم يقدم أي إيضاح أو مستند يدعم وجهة نظره في عدم بيعه لهذه الأصول المستبعدة وعليه يكون هذا البند غير مؤيد بالمستندًات وبالتالي لم تتمكن المصلحة أن تتأكد من هذه الخسائر بمقارنة القيمة البيعية بالقيمة الدفترية، وأضافت المصلحة بخطابها المؤرخ في 1431/7/1هـ بأن الاتفاقية المقدمة من قبل المكلف الموقعة بين شركة (أ) ومؤسسة (ج) برقم ... بتاريخ 1420/7/10هـ الموافق 1999/10/19م تخص شراء جميع مخلفات المصنع من براميل وكرتون وخشب وحديد وقوارير بلاستك وحقائب والمواد الكيماوية غير الخطرة وسكربتها بمعرفته وعلى مسؤوليته الخاصة ولم يرد في تلك الاتفاقية ما يفيد أنها تتعلق ببيع الآلات والمعدات، كما أن الكشف المقدم للمصلحة بالأصول المستبعدة لا يتضمن براميل وقوارير كما ذُكِر.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يَكمُن في طلب المكلف اعتماد الخسائر الناتجة عن الأصول المستبعدة ومقدارها لعامي 2004م و2005م على التوالي مبلغ (2,530,496) ريالًا ومبلغ (4,122,630) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم وبالتالي عدم إضافتها إلى أرباح العام لغرض حساب الوعاء الضريبي لعامي 2004م و 2005م باعتبارها خسائر فعلية ومؤيدة بالمستندات، في حين تتمسك المصلحة بعدم اعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة أنها لا تعد خسائر فعلية وغير مؤيدة بالمستندات بالإضافة إلى أن الاتفاقية المقدمة من المكلف لا تخص الآلات والمعدات وإنما تخص مخلفات المصنع.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها للعامين المنتهيين في 2004/6/30م و 2005/6/30م، وعلى الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (12/2781) بتاريخ 1429/5/23هـ، وعلى عقد بيع ونقل مخلفات المصنع الموقع بين شركة (أ) ومؤسسة (ج) برقم ... بتاريخ 1420/7/10هـ الموافق 1999/10/19م المجدد في عامي 2004م و 2005م تبين أنها تنص على ـ يقوم الطرف الثاني (مؤسسة (ج)) بشراء ونقل المخلفات المتوفرة بمصنع الطرف الأول وذلك حسب شروط شراء ونقل السكراب الموقعة بين الطرفين ويدفع الطرف الثاني مبلغ (280,000) ريالًا في السنة ويتم الدفع على أربع دفعات، ونصت الفقرة (1) من شروط نقل السكراب على أن يقوم الطرف الثاني بشراء جميع مخلفات المصنع من براميل وكرتون وخشب وحديد وقوارير بلاستيك وحقائب والمواد الكيماوية غير الخطرة وسكربتها بمعرفته وعلى مسئوليته الخاصة، مما يعني أن الاتفاقية أعلاه والتي قدمها المكلف لتأييد وجهة نظره في بند خسائر استبعاد الأصول الثابتة ليس لها ارتباط بهذا البند، كما تبين أن الخسائر (خسائر استبعاد الأصول الثابتة) التي عدلت المصلحة بها نتيجة حسابات عام 2004م ومقدارها (2,530,496) ريالًا تزيد عن الخسائر الدفترية الظاهرة في القوائم المالية لعام 2004م والتي بلغ مقدارها (2,051,477) ريالًا بزيادة قدرها (479,019) ريالًا، وباطلاع اللجنة على الإجراءات المتعلقة بإهلاك وإعدام الأصول الثابتة ومراجعة المستندات الأخرى المقدمة من المكلف بخصوص الأصول المستبعدة تبين لها أن تلك المستندات معتمدة وموقعة من الإدارات والأقسام المختصة بالشركة، ولذلك وصلت اللجنة إلى قناعة بأن تلك المستندات تعد كافية لقبول خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (2,530,496) ريالًا و(4,122,630) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و2005م على التوالي، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد وقبول خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (2,051,477) ريالًا و(4,122,630) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و 2005م على التوالي لغرض حساب الوعاء الضريبي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (479,019) ريالًا إلى نتيجة حسابات عام 2004م لغرض حساب الوعاء الضريبي لأن هذا المبلغ يزيد عن القيمة الدفترية للأصول المستبعدة الظاهرة في القوائم المالية لعام 2004م البالغة (2,051,477) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: بدل مكافآت نهاية الخدمة الإضافي لغرض حساب الضريبة للعام المالي المنتهي في 2004/6/30م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2/أ) بتأييد المصلحة في عدم أحقية المكلف في حسم المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال من وعائه الضريبي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الفقرة (أ) من المادة (14) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321/2/17) بتاريخ 1370/1/21هـ نصت على «حسم كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغًا معقولًا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية» دون تحديد لهذه المكافآت، كما وضعت مجموعة الأنظمة الزكوية والضريبية واللوائح التنفيذية المعمول بها في المملكة الضوابط المحددة للنفقات الواجبة الحسم وهي أن تمثل نفقة حقيقية فعلية مؤيدة بالمستندات الثبوتية وأن تكون سبب في إنتاج الربح أو المحافظة عليه وأن تكون متعلقة بالنشاط الخاضع للزكاة أو الضريبة وأن تكون متعلقة بالسنة المالية، كما أن نظام العمل والعمال لم يحدد الحد الأعلى لمكافآت ترك الخدمة المدفوعة وإنما حدد فقط الحد الأدنى لها وترك لأصحاب العمل حرية تحديد مبلغ بدل مكافأة ترك الخدمة على ألا تقل عن الحد الأدنى الذي تم تحديده في نص المادة (87) من نظام العمل والعمال والدليل على ذلك أن المادة (6) من نظام العمل والعمال نصت صراحة على (أنه لا يجوز المساس بأحكام هذا النظام ولا بما اكتسبه العامل من حقوق أخرى بمقتضى أي نظام آخر أو اتفاقيات الامتياز أو أي عقد من عقود العمل أو أي اتفاقية أخرى أو قرارات التحكم أو الأوامر الملكية أو ما جرى به العرف أو اعتاد صاحب العمل على منحه للعمال في منطقته أو مناطق معينة) وذكر أن الشركة تقوم بدفع بدل مكافآت نهاية الخدمة والتي تفوق الحد الأدنى المحددة في المادة (87) من نظام العمل والعمال إلا أنها لا تخالفه استنادًا لنص المادة (6) منه، وذكر أن قواعد نظام العمل تتميز بأنها تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفته إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف الضعيف محل الحماية وهو هنا العامل، وبالتالي فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون ملزمًا بتنفيذ التزامه سواء نص على هذه الميزة في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشاة أو لوائحها التنظيمية أو جرى بها عرف المنشأة، وذكر أن المصلحة حصرت دفوعها في أمرين (الأول) أن الشركة لم تقدم أي مستند (والثاني) أن الشركة لم تقدم اللائحة الخاصة بالحوافز والجزاءات المعتمدة من وزير العمل وفقًا للمادة (125) من نظام العمل والعمال وهذا غير صحيح حيث قامت الشركة بتقديم عينة من المستندات التي تثبت سداد بدل إنهاء الخدمة للموظفين الذين تركوا العمل، كما قامت بتقديم لائحتي تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت للشركة والمعتمدة من وزير العمل والشئون الاجتماعية برقم (288) بتاريخ 1403/8/19هـ وبما يتضح معه أن الشركة قد استوفت ما تطلبه المصلحة، كما أن بدل إنهاء الخدمة الإضافي يمثل نفقة حقيقية فعلية مؤيدة بالمستندات الثبوتية ومتعلقة بالنشاط الخاضع للزكاة أو الضريبة ومتعلقة بالسنة المالية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تمت مطالبة المكلف بتقديم بيان مفصل بالرواتب والأجور وشهادة التأمينات الاجتماعية موضحًا به الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية لعامي الاعتراض وذلك من خلال خطاب المصلحة رقم (12/3005) بتاريخ 1428/5/19هـ ولم يقدم المكلف أي مستند وعليه

يكون هذا البند غير مؤيد مستنديًا هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وحيث إن هذا البند يمثل حوافز ومكافآت للعمال فكان يلزم أن تقدم الشركة اللائحة الخاصة بالحوافز والجزاءات المعتمدة من وزير العمل وفقًا للمادة (125) من نظام العمل والعمال وأضاف ممثلو المصلحة بمذكرتهم المؤرخة في 1431/7/1هـ بما نصه (بخصوص بدل إنهاء الخدمة الإضافي للعام المالي 2004م بمبلغ (4،885،538) ريالًا فإنه بالإضافة إلى وجهة نظر المصلحة وحيثيات اللجنة في القرار الابتدائي التي أشارت إلى للائحة الجزاءات والمكافآت لا يوجد به بدل إنهاء خدمة إضافي، تضيف المصلحة بأنه ظهر بدل إنهاء الخدمة الإضافي ضمن المصاريف المباشرة كشف (1) ونصت المادة الرابعة عشرة من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) في 1370/1/21هـ (أن المبالغ التي يحق حسمها لتقدير الأرباح الصافية للشركة بموجب هذا النظام هي: كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغًا معقولًا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية) وعلقت المصلحة على هذا البند (بدل إنهاء الخدمة الإضافي) وبهذا المسمى لم يتطرق له النظام كما أنه يختلف اختلافًا جذريًا عن مكافأة نهاية الخدمة، كما أن مكافأة نهاية الخدمة الواردة في النظام لا ترتبط بتحقيق الإيراد والربح فهذا مستحق للموظفين عن إنهاء خدماتهم سواء حقق المكلف أرباحًا أو لم يحقق أرباح، والنظام أجاز حسم مكافآت نهاية الخدمة متى توفرت فيه الشروط الواجب توفرها لقبول هذا المصروف أما بدل إنهاء الخدمة الإضافي فلم يرد له ذكر في النظام واكتفى بمكافأة نهاية الخدمة وبالتالي لا يمكن تطبيق شروط قبول المصروف على هذا البند).

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 تعديل نتيجة حساباته لعام 2004م بإضافة بند بدل مكافأة نهاية الخدمة الإضافي البالغ (4،885،538) ريالًا لغرض حساب وعائه الضريبي وذلك تطبيقًا للفقرة (أ) من المادة (14) من نظام ضريبة الدخل باعتبارها من المصاريف جائزة الحسم المؤيدة بالمستندات الثبوتية، في حين تتمسك المصلحة بعدم قبول بند بدل مكافأة نهاية الخدمة الإضافي ضمن المصاريف جائزة الحسم وبالتالي إضافته إلى نتيجة الحسابات لعام 2004م لغرض حساب الوعاء الضريبي بحجة أن المكلف لم يقدم المستندات الثبوتية المؤيدة لذلك.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية لعام 2004م والبيان التفصيلي الذي يوضح أسماء العاملين الحاصلين على هذه المكافآت وأرقام وظائفهم والمبالغ المدفوعة لكل منهم وكذلك اطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389هـ الساري على هذه الحالة، وعلى قرار وزير العمل والشؤون الاجتماعية رقم (288) بتاريخ 1403/8/29هـ باعتماد لائحتي تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت للشركة، والمستندات المقدمة من المكلف المتعلقة بتصفية حقوق نهاية الخدمة للعاملين وشروط العمل للعاملين السعوديين وغير السعوديين تبين أن المبالغ المدفوعة للعامين والمدرجة ضمن مصروفات المكلف في حساباته لعام 2004م تحت مسمى بدل إنهاء خدمة إضافي تمثل المبالغ التي يعرضها المكلف على العاملين لديه كمكافأة لقاء إنهاء خدمتهم بالشركة، ولم يتضح للجنة أن عقود العمل الموقعة مع هؤلاء العاملين تتضمن أحقيتهم في هذه المكافآت، كما ان لائحة

العمل ولائحة المكافآت والجزاءات الموقعة من وزير العمل والشؤون الاجتماعية بتاريخ 1403/8/29هـ أيضا لم تتضمن أحقية العاملين في الحصول على مثل هذه المكافآت، وبعد الاطلاع على نظام العمل الساري على هذه الحالة فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، وبالتالي فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنها تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وبما أن عقود العمل المقدم صورة منها للجنة وكذلك لائحة تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل والشؤون الاجتماعية بالقرار رقم ... بتاريخ 1403/8/29هـ لم ينص في أي منها على أحقية العاملين في الحصول على بدل مكافأة إنهاء الخدمة الإضافي فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم اعتماد بدل مكافأة إنهاء الخدمة الإضافي البالغ (4،885،538) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2004م.

البند الرابع: غرامة التأخير لعامي 2004م و2005م:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/3/ب) بتأييد المكلف في عدم فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن رد خسائر استبعاد الأصول الثابتة إلى الربح وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار مطالبة بحساب غرامة التأخير على الضريبة الناتجة عن تعديل نتائج الحسابات ببند خسائر استبعاد الأصول الثابتة لعامي 2004م و 2005م وفقًا للمادة (15) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير وترى المصلحة أن الغرامة تفرض على فرق الضريبة الناشئ عن جميع التعديلات التي تجريها المصلحة على نتيجة الحسابات ومنها البند المشار إليه بعاليه حيث كان يجب على المكلف الالتزام بتقديم المستند المثبت للمصروف وهذا هو ما استقرت عليه المصلحة وفقًا لقضاء اللجان الابتدائية واللجنة الاستئنافية ويطبق على جميع المكلفين في الحالات المماثلة وليس هناك خلاف بين المكلفين والمصلحة في ذلك، وأضافت المصلحة مؤكدة أنه فيما يتعلق بغرامة التأخير التي تم حسابها على فروقات الضريبة الناتجة عن رد خسائر استبعاد الأصول الثابتة إلى الربح الضريبي لعامي 2004م و 2005م فإن المصلحة تؤكد على توجب هذه الغرامة.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أكد على التمسك بوجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه يعترض على فرض غرامة التأخير على البنود المضافة إلى صافي الربح ويرى المكلف أن النظام الضريبي لا يفرض غرامات تأخير على بنود أو موضوعات يوجد عليها اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها في فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر استبعاد الأصول الثابتة وذلك تطبيقًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ، في حين يتمسك المكلف بعدم توجب غرامة التأخير لأن تعديل نتيجة الحسابات بخسائر استبعاد الأصول الثابتة يعد من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة الناتجة عن ذلك.

وبعد الدراسة يتضح أن الغرامة التي احتسبتها المصلحة بموجب ربط عام 2004م و 2005م ناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات بخسائر استبعاد الأصول الثابتة وحيث انتهت هذه اللجنة في البند الثاني من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (2،051،477) ريالًا و(4،122،630) ريالًا إلى نتيجة الحسابات لعامي 2004م و2005م فإن الغرامة التي تم حسابها على الضريبة الناتجة عن التعديل بهذه المبالغ تسقط لسقوط أصلها، كما أن عدم قبول خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (479،019) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم تعد من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر من حيث قبولها كمصروف من عدمه، وبناء عليه ترى اللجنة عدم توجب غرامة التأخير التي تم حسابها بموجب ربط المصلحة على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة حسابات عامي 2004م و 2005م بخسائر استبعاد الأصول الثابتة، وبالتالي رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بخسائر استبعاد الأصول الثابتة لعامي 2004م و 2005م

البند الخامس: غرامة التأخير الناتجة عن تعديل نتيجة حسابات عام 2004م ببند بدل إنهاء الخدمة الإضافي:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/3/أ) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن رد بدل إنهاء الخدمة الإضافي إلى الربح وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن رد بدل إنهاء الخدمة الإضافي إلى الربح ويرى أن المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمادة (25) من اللائحة التنفيذية والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ تقضي بأن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلًا للاجتهاد والاختلاف، وحيث أن ذلك لا ينطبق على البند محل الخلاف فإنه لا يتوجب على الشركة غرامة التأخير.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة وفقًا لمضمون المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ التي تقضي بأن تفرض الغرامة على فرق الضريبة الناشئ عن جميع تعديلات المصلحة والتي كان يجب على المكلف الالتزام بها، كما أن معالجة المصلحة في هذا الموضوع مستقرة وليست محل خلاف في وجهات النظر وهو ما يجري عليه العمل ومطبق على عموم المكلفين.

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 غرامة تأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات ببند بدل إنهاء الخدمة الإضافي بحجة أن المادة (15) من النظام الضريبي والمادة (25) من اللائحة التنفيذية وكذلك المنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ تقضى بوجوب غرامة التأخير على فروقات الضريبة إذا كانت التعديلات محكومة بقواعد نظامية وليست محل خلاف في وجهات النظر، وفي هذه الحالة يرى المكلف أن التعديلات التي أجرتها المصلحة المتمثلة في تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافأة نهاية الخدمة الإضافي غير محكومة بقواعد نظامية وبالتالي يرى عدم توجب غرامة التأخير، في حين تتمسك المصلحة بوجوب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناشئة عن تعديلات المصلحة بمكافأة نهاية الخدمة الإضافي والتي كان يجب على المكلف الالتزام بتعديل نتيجة الحسابات بها عند تقديم إقراره، وبما ترى معه المصلحة أن التعديلات على صافي الربح ببند (بدل إنهاء الخدمة الإضافي) ليست من الأمور التي هي محل خلاف في وجهات النظر وإنما أمر معالجتها ضريبيًا مستقر بين المكلفين والمصلحة.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بدل مكافآت نهاية الخدمة الإضافي يعد مصروفًا فعليًا ومؤيدًا بالمستندات والمصلحة لم تطعن في سلامة واكتمال مستندات الصرف المؤيدة لها إلا أنها ترى رفض المصروف من حيث المبدأ كونه يزيد عن الحد المسموح به بموجب نظام العمل والعمال حيث حمل المكلف مصروفاته لعام 2004م بمكافأة نهاية الخدمة والمصلحة قبلتها ضمن المصروفات جائزة الحسم، أما المبلغ الذي تم رفضه فيمثل بدل مكافأة نهاية الخدمة الإضافي التي لم ينص عليها في اللائحة التنظيمية للشركة الصادرة بقرار وزير العمل بخصوص الجزاءات والمكافآت ولم ينص عليها في عقود العمل، وفي ضوء البيانات والمستندات المقدمة ترى اللجنة أن المصروف (بدل مكافأة نهاية الخدمة الإضافي) يعد مصروفًا تم دفعه فعلًا وتم قيد المصروف في دفاتر وسجلات وحسابات المكلف اعتمادًا على تلك المستندات وبالتالي ترى اللجنة أن قبوله أو رفضه لغرض حساب الوعاء الضريبي يعد من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر وبالتالي لا يترتب نتيجة رفضه وحساب ضريبة على الفرق الناتج عن ذلك غرامة تأخير.

عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة حسابات عام 2004م ببند بدل مكافأة إنهاء الخدمة الإضافي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (2) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف لعامي 2004م و2005م من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. أ- رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (2،051،477) ريالًا و(4،122،630) ريالًا إلى نتيجة حسابات عامي 2004م و2005م لغرض حساب الوعاء الزكوي وفقا للحيثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب - تأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (479،019) ريالًا إلى نتيجة حسابات عام 2004م وفقا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم خصم الأصول المستبعدة من الوعاء الزكوي للمكلف ل عامي2004م و2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2. أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (2،051،477) ريالًا و(4،122،630) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2004م و2005م على التوالي لغرض حساب الوعاء الضريبي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة خسائر استبعاد الأصول الثابتة البالغة (479،019) ريالًا إلى نتيجة حسابات عام 2004م لغرض حساب الوعاء الضريبي وفقا للحيثيات الواردة في هذا القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم اعتماد بدل مكافأة إنهاء الخدمة الإضافي البالغ (4،885،538) ريالًا ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2004م.

4. رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بخسائر استبعاد الأصول الثابتة لعامي 2004م و2005م وفقًا للحيثيات الواردة في هذا القرار.

5. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة حسابات عام 2004م ببند بدل مكافأة إنهاء الخدمة الإضافي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1264
سنة القرار: 1434

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ١٥٪ - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/5/6هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (13) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/3/30هـ 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (13) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (2/43) بتاريخ 1430/8/6هـ وسلم للبريد بتاريخ 1430/8/11هـ وتم استلامه من قبل المكلف بتاريخ 1430/8/19هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (294) بتاريخ 1430/10/14هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1430/9/19هـ بمبلغ (1,421,221) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظامًا، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الضريبة على الدخل عن عامي 2005م و2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) رفض اعتراض الشركة على بند الضريبة على الدخل عن عامي 2005م و2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في معاملة المصروفات الفنية المدفوعة للمركز الرئيس في عامي 2005م و 2006م بطريقة مختلفة عما كانت تطبقه في السنوات 2001م حتى 2004م حيث لم تحسم هذه المصروفات من الوعاء الضريبي ويرى المكلف أن الإجراء الذي اتخذته المصلحة غير مبرر لأن النظام الضريبي الجديد لم يختلف عن النظام القديم في اعتبار التكاليف المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية مصاريف واجبة الحسم طبقًا للمادة (12) من النظام والمادة (9) من اللائحة التنفيذية، وذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية استندت في قرارها على تفسير المصلحة للأتعاب الفنية المدفوعة بأنها مجرد إتاوات ولا تقابل عمل فعلي، ويرى المكلف أن الأتعاب الفنية المدفوعة للمركز الرئيس ليست نسبة ثابتة من فواتير الإيرادات الصادرة للعملاء المحليين وإنما هي نسبة متغيرة من الإيرادات المحصلة عن كل خدمة فنية على حدة وذلك طبقًا لطبيعة الخدمة المقدمة من المركز الرئيسي مما ينفي أي شبهة بأن تكون المدفوعات مقابل الخدمات الفنية لها طبيعة الإتاوات، وذكر أن الفقرة (10) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد حددت على سبيل الحصر أن المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسة بالخارج التي لا يجوز حسمها كمصروفات هي (فقط) الإتاوة أو الريع أو العمولة وعوائد القرض أو الرسوم المالية والمصاريف العمومية والإدارية ، وهذا لا ينطبق على المصاريف الأخرى والتكاليف الفنية كما هو واضح من نص المادة المذكورة ، وبناءً على ما ذكر يطالب المكلف باعتماد المصروفات المحملة من المركز الرئيس والشركات الزميلة وكذلك التكاليف الفنية المدفوعة للمركز الرئيس كمصروفات قابلة للخصم باعتبارها مصروفات عادية ومقابل خدمات فنية وليست إتاوات، كما يطالب المكلف باعتماد فروق إيرادات المركز الرئيس كمصروف أسوة بما تم تطبيقه في ربوط الأعوام من 2001م حتى 2004م وذلك تطبيقًا لمبدأ الثبات في المعاملة خلال السنوات المختلفة، وبناء على طلب اللجنة قدم المكلف توضيحًا لكيفية تسجيل مصروفات الخدمات الفنية في دفاتر الشركة وذكر أنه يتم طبقًا للقيد التالي: من حساب مصروفات الخدمات الفنية، حساب قائمة الدخل رقم الحساب ... إلى حساب مستحقات للمركز الرئيس، حساب ميزانية رقم الحساب ... وقدم صورة من بعض القيود في الأستاذ العام موضحًا بها طريقة التسجيل كما قدم ترجمة باللغة العربية لاتفاقية الخدمات الفنية الموقعة مع المركز الرئيس.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن الآتي: بخصوص بند فرق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس لعامي 2005م و 2006م على التوالي بمبلغ (249،172) ريالًا ومبلغ (182،623) ريالًا ذكرت المصلحة انه تبين لها من خلال الفحص الميداني أن الشركة تقيد إيراداتها على النحو الآتي: (أولا) فواتير صادرة للعملاء المحليين من فرع الشركة في المملكة، وفي هذه الحالة تقوم الشركة بقيد إجمالي مبلغ الفاتورة كإيرادات ومن ثم تقوم بقيد الرسم الثابت ضمن التكاليف وهي الظاهرة باسم رسوم المساعدة الفنية المقدمة من المركز الرئيس والتي

أخضعتها الشركة لضريبة الأرباح التقديرية بنسبة 20% للأعوام من 2001م حتى 2004م (ثانيا) فواتير إيرادات صادرة للمركز الرئيس من الفرع عن عملاء محليين وفي هذه الحالة تقوم الشركة بقيد إيراداتها بعد حسم الرسوم الثابتة للمركز الرئيس بنسبة 35% أي أن الشركة لم تصرح عنها ضمن الإيرادات ولا التكاليف، فقامت المصلحة بالاعتراف بها ضمن الإيرادات وكذلك الاعتراف بها ضمن التكاليف، وذلك تمهيداً لإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة لتحقق شرطي الممارسة ومصدرية الإيراد وكان ينبغي على الشركة أن تعمل ذلك من تلقاء نفسها كما في النوع الأول من تسجيل الإيراد وقد بلغت الرسوم الثابتة للمركز الرئيس مبلغ (249،172) ريالًا لعام 2005م، ومبلغ (182،623) ريالًا لعام 2006م أما بخصوص بند مصاريف محملة من المركز الرئيس وفرع الشركة ومقدارها لعامي 2005م و 2006م على التوالي مبلغ (178،683) ريالًا و (182،126) ريالًا ذكرت المصلحة أنه عند فحص بند المصاريف الأخرى ومن خلال الكشوف التحليلية لهذا البند تم اختيار الحسابات الواردة باسم خدمات إدارية من المركز الرئيس، وخدمات فنية من فرع الشركة بدبي طبقًا لما هو موضح في محضر أعمال الفحص وقد بلغ مقدارها:

العام	خدمات إدارية من المركز الرئيس	خدمات فنية من فرع الشركة بدبي	الإجمالي
2005م	27،600	151،083	178،683
2006م	32،122	149،004	182،126

ومن خلال فحص هذا البند لعام 2003م قدمت الشركة الاتفاقية والفواتير الواردة من المركز الرئيس و تبين لفريق الفحص أن هذه الخدمات عبارة عن رسوم ثابتة ولذلك قامت المصلحة بمعاملة هذه الرسوم كإتاوات، واستنادًا للفقرة (10/أ) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل رفضت المصلحة هذه المصروفات، أما بالنسبة للخدمات الفنية المقدمة من فرع الشركة بدبي لم يقدم المكلف إلا سند القيد فقط ومن ثم تم رفضها لكونها غير مؤيدة مستنديًا، أما بخصوص بند رسوم ثابتة للمركز الرئيس لعامي 2005م و 2006م على التوالي بمبلغ (598،533) ريالًا ومبلغ (524،157) ريالًا، ذكرت المصلحة أن هذه التكاليف طبقًا لإفادة الحاضرين عن الشركة كما هو مدون في محضر أعمال الفحص الميداني عبارة عن رسوم ثابتة تدفع للمركز الرئيس سواء قُدِمت خدمة من المركز الرئيس أو لم تقدم خدمة، ولذلك اعتبرت المصلحة تلك الرسوم بمثابة إتاوة، والإتاوات تعد من المصاريف غير جائزة الحسم بموجب الفقرة (10/أ) من المادة رقم (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وأجابت المصلحة بخطابها المؤرخ في 1431/4/19هـ على استفسارات اللجنة المطروحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بالآتي: تفيد اللجنة بأن المصلحة اعتبرت مقابل الخدمات الفنية المدفوعة للمركز الرئيس على أنها إتاوات وقامت بإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة بنسبة ربح تقديري 100% وذلك اعتمادًا على إفادة وإقرار المسئولين بالشركة طبقاً لما هو مذكور في محضر أعمال الفحص الميداني في الصفحة رقم (3) حيث أفاد الحاضرون بأنها عبارة عن رسوم ثابتة محددة من المركز الرئيس بنسبة 35% سواء كان هناك خدمة مقدمة من المركز الرئيس أو لم يكن هناك خدمة، واعتمادًا على ما ورد في الاتفاقية الموقعة بين المكلف والمركز الرئيس وبالنسبة لاستفسار اللجنة عن سبب إخضاع إيرادات الشركات الزميلة لضريبة الاستقطاع أفادت المصلحة بأن الشركة دأبت من سنوات سابقة حتى عام 2004م على التصريح بهذه المبالغ في إقراراتها الضريبية وكانت من تلقاء نفسها

تقوم بإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة بنسبة 20% إلا أنها ابتداء من عام 2005م غيرت الطريقة التي كانت تطبقها بخصوص هذه المبالغ على الرغم من عدم تغير العمل أو طريقة الفوترة، وقدمت المصلحة تعزيزا لوجهة نظرها المستندات التي تؤكد أن علاقة الشركة بهذه الإيرادات علاقة مباشرة.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد المصاريف الفنية المدفوعة للمركز الرئيس البالغة لعامي 2005م و 2006م على التوالي (178،683ريالًا و598،533 ريالًا و249،172 ريالًا) و (182،126 ريالًا و 524،157 ريالًا و 182،623 ريالًا) ضمن المصاريف جائزة الحسم، وعدم معاملة هذا البند على أنه إتاوة مدفوعة للمركز الرئيس، وكذلك طلبه اعتبار فروق إيرادات المركز الرئيس البالغة لعامي 2005م و2006م على التوالي مبلغ (249،172) ريالًا و مبلغ (182،623) ريالًا مصروفًا للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر المكلف، في حين تتمسك المصلحة باعتبار المبالغ الموضحة أعلاه المدفوعة للمركز الرئيس المسماة (مصاريف محملة من المركز الرئيس وفرع الشركة ورسوم ثابتة للمركز الرئيس، وفرق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس) إتاوة وذلك استناد لإفادة المسئولين بالشركة الذين وقعوا على محضر أعمال الفحص الميداني.

وبعد دراسة الموضوع يتضح أن الأمر يستلزم تحديد وتكييف طبيعة البنود والمبالغ الموضحة أدناه المدفوعة للمركز الرئيس خلال عامي 2005م 2006م:

	عام 2005م	عام 2006م
مصاريف محملة من المركز الرئيس وفروع الشركة	(178،683) ريال	(182،126) ريال
رسوم ثابتة للمركز الرئيس	(598،533) ريال	(524،157) ريال
فرق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس	(249،172) ريال	(182،623) ريال

وهل هي مقابل خدمات فنية أم أنها إتاوة تدفع للمركز الرئيس من قبل المكلف أم أنها لا تصنف لا بهذه ولا بتلك، وهل تعد من المصاريف جائزة الحسم طبقًا للنظام أم لا؟ وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية لعامي 2005م و2006م والإقرارات الضريبية للسنتين المذكورتين أعلاه، والكشوف التفصيلية المقدمة لهذه المصروفات، وكذلك الاتفاقية الموقعة مع المركز الرئيس بخصوص الخدمات الفنية المقدمة للمكلف خلال عامي 2005م و 2006م، وعلى محضر أعمال الفحص الميداني الموقع من ممثلي المصلحة وممثلي المكلف وعلى الربوط الضريبية التي أجرتها المصلحة للسنتين أعلاه المبلغة للمكلف بالخطاب رقم (12/3176) تاريخ1429/6/11هـ تبين أن المصلحة بموجب ربطها أعلاه عدلت نتيجة حسابات عامي 2005م و2006م بالبنود والمبالغ الموضحة أدناه ولم تعتمدها ضمن المصاريف جائزة الحسم وتعاملت معها على أنها إتاوة مدفوعة للمركز الرئيس وفي نفس الوقت قامت بإخضاع البندين الأولين منها لضريبة الاستقطاع.

	عام 2005م	عام 2006م
مصاريف محملة من المركز الرئيس وفروع الشركة	(178،683) ريال	(182،126) ريال
رسوم ثابتة للمركز الرئيس	(598،533) ريال	(524،157) ريال
فرق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس	(249،172) ريال	(182،623) ريال

كما تبين أن ممثلي المكلف كما هو مدون في محضر الفحص الميداني في إجاباتهم على استفسارات ممثلي المصلحة ذكروا بأن طبيعة المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس والجهات ذات العلاقة خلال عامي 2005م و2006م عبارة عن رسوم تحدد بنسبة من فواتير الإيرادات الصادرة للعملاء المحليين مقابل أعمال فنية واستشارية وأن فروق الإيرادات أيضا ينطبق عليها نفس الوضع ولجميع أعوام الفحص.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/114هـ تبين أن المادة (الأولى) من نظام ضريبة الدخل عرفت الإتاوة بأنها الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها والتي تشتمل ولا تقتصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو عملية أو مقابل تخويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية، كما حددت المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل بأنها 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 الاخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام والأحكام الأخرى في هذا الفصل، ونصت المادة (الثالثة عشرة) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بالمصاريف غير الجائز حسمها في الفقرتين (أ/ب) أنه لا يجوز حسم المصاريف الاتية: أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ب- 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 أطرف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات، كما نصت المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية على أنه لا يجوز حسم المصاريف الاتية: -1 الرواتب والأجور وما في حكمها سواء كانت نقدية أو عينية المدفوعة للمالك أو الشريك أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة) أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزواج والأبناء والأخوة ... ، -10 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.

وبناءً عليه ووفقًا للمواد النظامية المذكورة آنفاً وللمستندات التي اطلعت عليها اللجنة فإن البنود والمبالغ المذكورة آنفاً المدفوعة للمركز الرئيس خلال عامي 2005م و2006م تمثل في جوهرها إتاوة كونها تدفع ويحدد مقدارها كما هو موضح في محضر الفحص بنسبة محددة من فواتير الإيرادات الصادرة للعملاء المحليين، كما أن هذه التعاملات كونها تتم بين أطراف مرتبطة (الفرع والمركز الرئيس والجهات المرتبطة) لا يتوفر بها شروط التعاملات بين الأطراف المستقلة، مما ترى معه اللجنة تأييد الإجراء الذي اتخذته المصلحة بموجب ربطها لعامي 2005م و 2006م في عدم قبول المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس البالغة لعامي 2005م و 2006م على التوالي (178،683ريالًا و598،533 ريالًا و249،172 ريالًا) و (182،126 ريالًا و 524،157 ريالًا و 182،623 ريالًا) ضمن المصاريف جائزة الحسم وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على الشركات الزميلة لعامي 2005م و2006م:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على إخضاع إيرادات الشركات الزميلة لضريبة الاستقطاع لعامي 2005م و2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في البند (رابعًا) من حيثيات القرار الابتدائي المشار إليه أعلاه أن المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية تتفقان مع وجهة نظر الشركة في وجوب حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل فيما يخص بند أتعاب ثابتة للمركز الرئيس ومصاريف محملة من المركز الرئيس ، إلا أن القرار الابتدائي لم يوضح ذلك في منطوقة وفي ضوء ذلك صدر خطاب المصلحة رقم (12/4829) بتاريخ 1430/9/9هـ خاليًا من أي إشارة لهذه الموافقة ولذلك يطلب المكلف من هذه اللجنة استدراك ذلك في قرارها، أما فيما يتعلق بإخضاع إيرادات الشركات الزميلة لضريبة الاستقطاع ذكرت الشركة بأنها أوضحت لفريق الفحص أنه لا علاقة لها بهذه الأعمال ، ومن ثم فإن عدم التصريح عن ذلك لا تسأل عليه الشركة لأنها ليست معنية بهذه الأرباح أو التكاليف كما أن عبء أو مسئولية استقطاع الضريبة يقع على عاتق الشركات التي أُديت لها الخدمة بالمملكة ، فالمستفيد من هذه الخدمات ليسوا عملاء الشركة ، كما أن الشركة لم تدرج في حساباتها مصاريف أو إيرادات لهذه الأعمال فكيف تحاسب عنها، وأضاف بأنه قد تكون الشركات التي أُديت لها الخدمة قامت بالاستقطاع ووردت ضريبة الاستقطاع للمصلحة عن المبالغ المذكورة كأنها هي التي دفعت هذه المبالغ إلى الشركات الزميلة غير المقيمة وهذا الإجراء من قبل المصلحة يجعل إخضاع المبالغ مرة أخرى من خلال شركتنا شكل من أشكال الازدواج الضريبي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن الإفادة بأن المصلحة متفقة مع الشركة في وجوب حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل فيما يخص بند أتعاب ثابتة للمركز ومصاريف محملة من المركز، أما بخصوص البند المتعلق بإخضاع إيرادات الشركات الزميلة بمبلغ (677،081) ريالًا ومبلغ (450،102) ريالًا ذكرت المصلحة انه حسب ما ورد في محضر أعمال الفحص الميداني وحسب ما ورد في الإقرارات الضريبية فإن هذه المبالغ ناتجة عن أعمال تم تأديتها من قبل فروع شركة (ج) في المملكة المتحدة والإمارات العربية والبحرين لعملائهم في المملكة العربية السعودية لقربها من السواحل في تلك اللحظة، كما أن الفواتير الصادرة بهذا الخصوص تفيد بأن العمل تم تأديته في المملكة، والشركة من سنوات سابقة حتى عام 2004م كانت تقوم بالتصريح عن هذه المبالغ في إقراراتها الضريبية وكانت من تلقاء نفسها تقوم بإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة

بنسبة 20% ولأن الشركة لم تصرح عن هذه المبالغ في عامي 2005م و 2006م قامت المصلحة بحصر تلك المبالغ من واقع الفواتير المقدمة ومن ثم قامت بإخضاعها لضريبة الاستقطاع لتحقق ممارسة العمل على أرض المملكة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة إنتهاء الخلاف فيما يخص طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل على بند أتعاب ثابتة للمركز الرئيس ومصاريف محملة من المركز الرئيس لموافقة المصلحة على طلب المكلف، وبذلك فإن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع إيرادات الشركات الزميلة البالغة لعامي 2005م و2006م على التوالي (677،081) ريالًا و(450،102) ريالًا لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك المصلحة بخضوع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع باعتبارها مدفوعة لجهات غير مقيمة و ناتجة عن أعمال مؤداة داخل المملكة، بالإضافة إلى أن المكلف في إقراراته الضريبية المقدمة عن الأعوام السابقة حتى عام 2004م كان يصرح عن هذه الخدمات ويسدد الضريبة عنها على أساس أرباح تقديرية بنسبة 20%.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على البيانات المقدمة اتضح لها أن الأمر يتطلب تحديد ما إذا كانت شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية (المكلف) مسئولة عن استقطاع الضريبة من المبلغ الموضحة أدناه المدفوعة للجهات الزميلة وتوريدها للمصلحة أم لا:

	عام 2005م	عام 2006م
إيرادات لفرع الشركة	(677،081) ريالًا	(450،102) ريالًا

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ التي حصلت عليها الجهات غير المقيمة والتي يرى المكلف أنها تمثل إيرادات لشركات زميلة عن أعمال قدمتها في المملكة وأنه غير مسئول عنها وأن الجهة الملزمة بالاستقطاع هي الجهة التي دفعت هذه المبالغ للجهات غير المقيمة وقُدِمت لها هذه الخدمات، 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 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، 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 التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات ، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها

الدخل متحققًا من مصدر في المملكة ، ومن ضمنها دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%) ، كما نص البند رقم (7) من الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام على أنه (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها) ، 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، ونصت المادة (74) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (68) النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13هـ الموافق 2004/7/30م).

ومما ذكر لم يتضح للجنة أن المكلف قد تطرق عند إيضاح وجهة نظره سواء في مذكرة الاعتراض أو مذكرة الاستئناف لدفوع تتعلق بحدوث واقعة الدفع من عدمه أو إلى تواريخ دفعها أو إلى طبيعة الخدمات أو سعر الضريبة الذي طبق عليها مما يعني موافقته على هذه الأمور ومن ثم فهي ليست محل بحث من قبل هذه اللجنة وفي ضوء ذلك وحيث إن دفوع المكلف اقتصرت على الجزئية المتعلقة بأنه غير مسئول عن هذه المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة وأن الجهة الملزمة بالاستقطاع هي الجهة التي دفعت هذه المبالغ للجهات غير المقيمة والجهة التي قُدِمت لها هذه الخدمات، وبخصوص هذه الدفوع ترى اللجنة أن الالتزام باستقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة تحكمه المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل اللتين ألزمتا الشخص المقيم الذي يدفع مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة باستقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لغير المقيم وفقًا للأسعار المحددة حسب طبيعة ونوع الخدمة المقدمة، ومعنى ذلك أن الشخص المقيم هو الملزم بالاستقطاع من المبالغ المدفوعة للشخص غير المقيم وهو الملزم بتوريدها للمصلحة حيث نصت الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أن (الشخص المسئول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقًا 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 يسددها للمصلحة كما هو مطلوب).

ومما ذكر يتضح أن ضريبة الاستقطاع تفرض على غير المقيم إلا أن المقيم ملزم مسؤول عن استقطاع تلك الضريبة من المبلغ الذي قام بدفعه لغير المقيم (أي من المنبع) وملزم بأن يوردها للمصلحة وإذا لم يلتزم بذلك فإنه يصبح مسئولًا بالتضامن مع من دفعت إليه تلك المبالغ وهو هنا غير المقيم ومن ثم يصبح ملزمًا بسدادها وتوريدها للمصلحة في الأوقات المحددة نظامًا، ولذلك فإن الأمر يستلزم معرفة من هي الجهة التي دفعت مبلغ (677،081) ريالًا ومبلغ (450،102) ريالًا للجهات غير المقيمة؟ ومن هي الجهة التي استفادت من الخدمات المقدمة من الجهات غير المقيمة؟ وما دور المكلف في هذه العمليات وهل تم دفع هذه المبالغ من خلاله وبواسطته وما علاقته بالجهات التي قدمت لها هذه الخدمات ؟وقد اتضح للجنة من خلال بحثها وتقصيها في حيثيات القضية واطلاعها على المستندات المرافقة لها وتحديدًا الخطاب رقم ... بتاريخ 2006/3/28م والخطاب رقم ...بتاريخ 2007/3/5م المرسلين من المكلف لفرع شركة (أ) في البحرين اللذين يشيران بشكل واضح إلى تفاصيل الإيرادات التي تم تحقيقها من العمل في المملكة للعامين الماليين

المنتهيين في 2005م 2006م مما يتبين معه أن طبيعة هذه المبالغ تمثل مبالغ دفعت من شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية (المكلف) لجهات غير مقيمة (شركات زميلة) ومن ثم فإن هذه المبالغ دفعت من المكلف لجهات غير مقيمة خلال عامي 2005م و 2006م، وحيث إن الأمر كذلك ونظرًا لأن المستندات المقدمة أثبتت واقعة دفع مقيم وهي شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية لغير مقيم وهي شركات زميلة ، ونظرًا لوجود معاملات مالية بين أطراف ذوي علاقة هما شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية وشركات زميلة غير مقيمة فإن اللجنة ترى والحالة كذلك أن الدفعات التي تمت تتمثل في دفعات من المكلف إلى جهات غير مقيمة، وفي ضوء ذلك فإن اللجنة ترى أن ما يطالب به المكلف من عدم إلزامه باستقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وتوريدها للمصلحة ليس له ما يبرره نظامًا ذلك أن أحكام نظام ضريبة الدخل كانت واضحة وصريحة في هذا الخصوص حيث قضت بخضوع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع مادام أنها مدفوعة من مقيم لغير مقيم ومن مصدر في المملكة وبعد تاريخ سريان النظام (في أو بعد 1425/6/13هـ الموافق 2004/7/30م) وألزمت الشخص المقيم الذي دفع تلك المبالغ لغير المقيم بأن يستقطعها من المبالغ المدفوعة لغير المقيم ويوردها للمصلحة وفقا لأحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، و بناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة لغير مقيم ومقدارها لعامي 2005م و2006م على التوالي مبلغ (677،081) ريالًا و مبلغ (450،102) ريالًا لضريبة الاستقطاع.

البند الثالث: غرامة التأخير لعامي 2005م و2006م:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة التأخير.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة احتسبت غرامة تأخير على فرق الضريبة المستحقة عن السنوات محل الاعتراض سواءً كانت الضريبة على الدخل أو الضريبة على جهات غير مقيمة، مع أن الشركة قامت بما يجب عليها عمله في الميعاد المحدد ومن ثم يرى عدم الخضوع لغرامة التأخير وذلك طبقًا للمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تضمنت تأكيد المصلحة أن خطأ القيد في الدفاتر بالنسبة لفروق إيرادات المركز الرئيس والتكاليف المتعلقة بها يعد نوعا من أنواع التجنب الضريبي لأنه تم الاعتراف بمثل هذه الإيرادات وتكاليفها وإخضاعها للضريبة في أحد أنواع الإيرادات ومن ثم فإن الشركة ارتكبت خطأ في التصريح سواء في الإيرادات أو التكاليف أو في عدم إخضاع التكاليف لضريبة الجهات غير المقيمة خاصة أن هذا أمر مستقر عليه قضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية والعمل بالمصلحة لذلك فإن المصلحة تتمسك بإخضاع الفروق الضريبية الناتجة عن ذلك للغرامة، وأضافت المصلحة بأن الشركة لم تعترض على فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع لعامي 2005م و 2006م فيما لو تأيد إجراء المصلحة.

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 غرامة تأخير على الضرائب التي احتسبتها المصلحة بموجب ربط عامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة أن اعتراض المكلف لم يتضمن الاعتراض على غرامة التأخير لعامي 2005م و2006م.

وبرجوع اللجنة إلى الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م والأعوام من 2001م حتى 2004م المبلغ بخطاب المصلحة رقم (12/3176) بتاريخ 1429/6/11هـ وإلى مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بالخطاب رقم (ز/م/280) بتاريخ 2008/8/26م الموافق 1429/8/2هـ وإلى وجهة نظر المكلف ووجهة نظر المصلحة المتعلقة بغرامة التأخير المبينة في قرار اللجنة الابتدائية اتضح للجنة أن ربط المصلحة لعامي 2005م و2006م لم يتضمن حساب مبلغ معين كغرامة تأخير على الضرائب المستحقة لعامي 2005م و2006 م، وإنما تضمن مطالبة المكلف بأن يبادر بسداد الضرائب المستحقة مع غرامة تأخير بواقع 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير عن ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع لعامي 2005 م و 2006م من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، كما اتضح أن اعتراض المكلف انحصر في الغرامة التي احتسبتها المصلحة على فروق الضريبة المستحقة عن السنوات من 2001م وحتى 2004م ولم يتضمن الإشارة بأي شكل من الأشكال إلى غرامة عامي 2005م و 2006م المتعلقة بالبندين محل الاستئناف، غير أنه يفهم مما تضمنه قرار اللجنة الابتدائية أنها أصدرت قرارًا بشأن غرامة عامي 2005م و2006م على الرغم من عدم وجود اعتراض أصلا عليها حيث ذكر في حيثيات القرار الآتي: (فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على البنود التي رفضت اللجنة اعتراض الشركة حيالها) وفي ضوء ذلك وحيث إن المكلف لم يعترض على غرامة التأخير المتعلقة بالبندين محل الاستئناف لعامي 2005م و 2006م مما يعني قبوله بها، فإن اللجنة ترى صرف النظر عن بحث هذا البند كونه لم يكن محلًا للاعتراض أصلًا من قبل المكلف.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (13) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس البالغة (178،683ريالًا و598،533 ريالًا و249،172 ريالًا) لعام 2005م، و(182،126 ريالًا و524،157 ريالًا و182،623 ريالًا) لعام 2006 م ضمن مصاريف جائزة الحسم وفقا للحيثيات الواردة في هذا القرار.
2. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع المبالغ المدفوعة لغير مقيم (شركات زميلة) ومقدارها لعامي 2005م و2006م على التوالي مبلغ (677،081) ريالًا ومبلغ (450،102) ريالًا لضريبة الاستقطاع.
3. صرف النظر عن بحث غرامة التأخير المتعلقة بالبندين محل الاستئناف لعامي 2005م و2006م وفقا للحيثيات الواردة في هذا القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

رقم القرار: 1266
سنة القرار: 1434

المفتاح ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥٪

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/5/6هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قراري لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (6) لعام 1431هـ ورقم (7) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/10/22هـ 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 الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/37) بتاريخ 1431/5/12هـ، و قرارها رقم (7) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/39) بتاريخ 1431/5/12هـ، وقدم المكلف استئنافه على القرارين وقيد لدى هذه اللجنة برقم (647) بتاريخ 1431/7/9هـ ، كما قدم ضمانًا مصرفيًا صادرًا من بنك(ح) برقم ... بتاريخ 1431/7/3هـ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند ضرائب الاستقطاع لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية رقم (6) في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على بند ضرائب الاستقطاع وفقا للحيثيات الواردة في القرار، كما قضى قرار اللجنة الابتدائية رقم (7) في البند (ثانيًا) برفض اعتراض الشركة على الربط الإلحاقي لضريبة الاستقطاع لعامي 2005 و2006م.

استأنف المكلف هذين البندين من القرارين وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة بإخضاع المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لعامي 2005م و2006م مقابل استئجار ... إلى ضريبة الاستقطاع استنادا إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، علما بأن تفاصيل هذه المبالغ المدفوعة على النحو التالي:

	2005م	2006م
مصروفات استخدام الأقمار الصناعية	2,975,274	3,258,557
مصاريف تكاليف الانترنت المستأجرة	226,608	375,831
تكاليف سعات الكوابل المستأجرة	360,727	464,297
المجموع	3,562,609	4,098,685

ويرى المكلف عدم أحقية المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للأسباب التالية:

1. أن هذه المدفوعات لقاء استئجار سعات أو دوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل من منظمات دولية مثل ... وشركات أجنبية، وتقوم الشركة بسداد المبالغ المستحقة لهذه المنظمات الدولية والشركات الأجنبية لقاء استئجار السعات المذكورة سواء تم تقديم خدمات هاتفية أم لا.
2. أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل و المادة (63) من اللائحة التنفيذية اعتمدتا على الفقرتين (1و 8) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وذلك من أجل أن يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة ، وحيث فسرت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل مصدر الدخل بأنه الدخل الذي نشأ عن نشاط تم في المملكة أو مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة، لذلك لابد أن تنطبق الفقرتين (1و8) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على الخدمات الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ، وهو أمر لا ينطبق على استئجار سعات ودوائر في الاقمار الصناعية والإنترنت والكوابل حيث إنها تمت بالكامل خارج المملكة ، ولا تعتبر دخلاً متحققًا من مصدر في المملكة العربية السعودية وهي أيضاً ليست من الخدمات الفنية والاستشارية وهذا ما أيدته مصلحة الزكاة والدخل من خلال خطابها رقم

(9/4164) بتاريخ 1425/9/3هـ الذي نص على أن خدمات التدريب التي تمت بالكامل خارج المملكة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لأنها ليست خدمات فنية أو استشارية وتمت خارج المملكة ،كما أن إجابة المصلحة في موقعها الإلكتروني والذي جاء فيها أن الدفعات مقابل الخدمات التي تتم بالكامل خارج المملكة بخلاف الخدمات الفنية والاستشارية لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

3. يتم تأديتها بالكامل أو جزء منها داخل المملكة، أما الأعمال التي تمت خارج المملكة فلا تنطبق عليها المواد (5) و (68) من النظام الضريبي و المادة (63) من اللائحة التنفيذية إلا في جزئية معينة وهي الخدمات الفنية والاستشارية ، كما أن الفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية نصت على أنه (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 تطبقان على الجهات الأجنبية التي تقدم خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية داخل المملكة حيث تخضع للنظام الضريبي السعودي، أما الجهات الأجنبية التي تقدم خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية خارج المملكة فلا تخضع لضريبة الاستقطاع ، كما أن أحكام المادة (1) والمادة (6) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على الدفعات المذكورة باعتبارها ليست مدفوعة مقابل دخل محقق من مصادر في المملكة حيث إن الخدمة المتعلقة بها لم تتم ممارستها بالكامل أو جزء منها في المملكة.

4. أن أحكام المادة (3/5) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الدفعات المذكورة باعتبار أن الدفعات متعلقة بخدمات إيجار سعات ودوائر موجودة بالكامل خارج المملكة العربية السعودية وليست خدمات فنية أو استشارية.

5. أن المنظمات المستخدم دوائرها أو سعاتها لا يوجد لها أي معدات أو محطات داخل المملكة العربية السعودية أو في مجالها الجوي ومن ثم لا ينطبق عليها أي من شروط وأحكام المنشأة الدائمة الواردة في المادة (4) من نظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن ما أوردته المصلحة من أن الربط متفق مع ما هو مطبق في أغلب الدول في هذا الخصوص ، فيرد عليه بأن كثير من الدول لا تطبق ضريبة الاستقطاع على خدمات السعات والدوائر، كما وأن 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 المصلحة سيؤدي إلى تحمل الشركة أعباء ضريبية لا تستند إلى نظام، علمًا بأن الشركة مكلف زكوي، كل ذلك يؤكد أن استئجار السعات والدوائر في الأقمار الصناعية والانترنت والكوابل غير خاضعة لضريبة الاستقطاع لكونها ليست خدمات فنية أو استشارية و لكونها تمت بالكامل خارج المملكة العربية السعودية. علمًا بأنه تم فرض ضريبة استقطاع على جهات مقيمة وجهات تتبع دول لديها اتفاقيات نافذة لمنع الازدواج الضريبي مع المملكة لكل ما تقدم، فإن الشركة تتمسك بوجهة نظرها بأن هذه المبالغ غير خاضعة لضريبة الاستقطاع، وتطالب لجنتكم الموقرة بإلغاء قراري اللجنة الابتدائية رقم (6) و (7) لعام 1431هـ وتأييد مطلبها في أن القيمة الإيجارية لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرارين الابتدائيين أنها أخضعت المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع طبقًا للمادة (68/أ) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والتي نصت على ما يلي: يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية ومنها فقرة رقم (5) دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية بنسبة 5% وقد أكد ذلك خطاب معالي وزير المالية رقم (4260/1) بتاريخ 1426/4/22هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرارين الابتدائيين ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة عامي 2005م و 2006م مقابل استئجار سعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل لضريبة الاستقطاع بحجة أنها مستأجرة من منظمات دولية وشركات أجنبية وأن الخدمة تمت بالكامل خارج المملكة ومن ثم لا تعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، كما أن الخدمات التي تتم بالكامل خارج المملكة لا تخضع لضريبة الاستقطاع باستثناء الخدمات الفنية و الاستشارية، ويرى المكلف أن الفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنطبق على الجهات الأجنبية التي تقدم خدمة الاتصال الهاتفي داخل المملكة، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع استنادًا إلى الفقرة (5) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل استئجار سعات 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 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 و الخدمات، 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 التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات ، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا 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 على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لعامي 2005م و2006م التي تضمن حساب ضريبة الاستقطاع يتضح إخضاع المصلحة المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة 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 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:

1. إيجار (5%) وكذلك لنص الفقرة (4) من (أ) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة).

وكذلك لنص المادة (6) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (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).

عليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال المقدمة محل الاستئناف هي عبارة عن إيجار حيث تتمثل في استئجار سعات ودوائر في الأقمار الصناعية والانترنت والكوابل وهي مستخدمة في المملكة من قبل المكلف 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 دخلا متحققا 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 ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة عامي 2005م و 2006م مقابل استئجار سعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قراري لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية رقم (6و7) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة عامي 2005م و2006م مقابل استئجار سعات ودوائر في الأقمار الصناعية والإنترنت والكوابل.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار

رقم القرار: 1270
سنة القرار: 1434

المفتاح أصول / تذاكر / مكافأة – الزكاة.

الموضوع أصول مستهلكة / تذاكر سفر عاملين / مكافأة مجلس إدارة.

المبدأ 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

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/5/20هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (27) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2004م حتى 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/6هـ 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 الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (27) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/138/ص ج) بتاريخ 1431/7/14هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة

برقم (683) بتاريخ 1431/8/14هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ت) برقم ... بتاريخ 1431/8/12هـ بمبلغ (336،799) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: أتعاب ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة المدفوعة لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة أتعاب مجلس الإدارة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2004م إلى 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديدًا عامي 2005م و2006م وذكر أن أتعاب أعضاء مجلس الإدارة المدفوعة لعامي 2005م و2006م بمبلغ (1،805،000) ريال ومبلغ (2،280،000) ريال على التوالي ومكافأتهم لعامي 2005م و2006م بمبلغ (950،000) ريال

ومبلغ (1،200،000) ريال على التوالي لم تبقى في حوزة الشركة لمدة 12 شهرًا خلال عامي الاستئناف، وقد تم دفع هذا المبلغ لأعضاء مجلس الإدارة لقاء إدارة الشركة باعتبارهم موظفين متفرغين ولو لم يقم أعضاء مجلس الإدارة بإدارة العمليات اليومية لم يكن لدى الشركة خيار سوى تعيين موظفين تنفيذيين للقيام بذلك وفي هذه الحالة يتعين على الشركة دفع رواتب شهرية ومزايا أخرى لهم.

وأضاف المكلف أن الفتوى رقم (22644) لعام 1424هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء تتضمن الإفادة بأن ما يأخذه صاحب المنشأة مقابل راتب لا يحسب ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة شأنه شأن رواتب سائر الموظفين، وبناء عليه يطلب المكلف اعتماد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم المدفوعة كمصروف جائز الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم تعديل الربح بهذا البند استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (4800/3) بتاريخ 1412/7/8هـ والقرار الوزاري رقم (4795/3) بتاريخ 1409/7/14هـ حيث تعتبر مرتبات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة وملحقاتها توزيعًا للربح وليس تكليفًا عليه ومن ثم تضاف إلى الأرباح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم المدفوعة كمصروف جائز الحسم لعامي 2005م و2006م البالغة (1,805,000 ريال و950,000 ريال) ومبلغ (2,280,000 ريال و1,200,000 ريال) على التوالي استنادًا إلى الفتوى رقم (22644) لعام 1424هـ، كما أن هذه المبالغ لم تبقى في حوزة الشركة لمدة 12 شهرًا خلال عامي الاستئناف، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد أتعاب ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (4795/3) لعام 1409هـ والقرار الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ.

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ القاضي بإضافة مرتبات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المختلطة إلى الوعاء الضريبي أو الزكوي بحسب الأحوال لغرض الربط عليها بعد توزيع الأرباح ، وحيث أن المكلف شركة ذات مسئولية محدودة وأن أعضاء مجلس الإدارة هم شركاء فيها ، لذا فإن ما دفع لهم يعد توزيعًا للربح ، وبناءً عليه وتطبيقًا للقرار الوزاري المذكور أعلاه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم المدفوعة كمصروف جائز الحسم لعامي 2005م و 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تذاكر السفر المستحقة لعامي 2004م و2006م:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد مصاريف السفر والتذاكر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2004م و2006م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن متطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين و وزارة التجارة والصناعة ومصلحة الزكاة والدخل تقضي بأن يتم إعداد الحسابات على أساس مبدأ الاستحقاق ، كما أن الشركة مطالبة بإتباع المبدأ المتعارف عليه علميًا المتمثل في مضاهاة التكاليف بالإيرادات المكتسبة خلال عام مالي ، وهكذا تقوم الشركة بتسجيل بعض التكاليف المتعلقة بفترة معينة لحساب التكلفة والالتزام للموظفين في 2004/12/31م و 2006/12/31م التي يمكن أن تدفع على مدى الأشهر القليلة القادمة أو نحو ذلك ، وبموجب أساس الاستحقاق تسجل الشركة التكلفة والالتزام عند استحقاقها وليس عندما يتم دفعها، إضافة إلى أن مثل هذه التكاليف المستحقة لا تبقى أبدًا في العمل لمدة (12) شهرًا كاملة والذي هو الأساس في حساب الزكاة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن قيمة التذاكر المستحقة تمثل مبالغ محجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين من تذاكر عند التمتع بإجازاتهم السنوية ومن ثم فهي في حكم المخصصات، ومن ثم ينطبق عليها التعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (588) لعام 1426هـ والقرار الاستئنافي رقم (836) لعام 1429هـ.

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 إضافة رصيد تذاكر السفر المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2004م و2006م بحجة أنها مصاريف مستحقة لا تبقي في العمل (12) شهرًا والذي هو الأساس في حساب الزكاة، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه مبالغ محجوزة لمقابلة ما يستحقه الموظفون من تذاكر عند التمتع بإجازاتهم السنوية ومن ثم فهو في حكم المخصصات.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند تذاكر السفر لا ينطبق عليه شرطًا تحقق المصروف وهما الاستحقاق والتقدير حيث إن العامل لا يستحق تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعلًا 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 ومن ثم ينبغي إضافته للوعاء الزكوي، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي لعامي 2004م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: صافي الأصول الثابتة لعام 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في حسم الموجودات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م في حدود حقوق الملكية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ الصادرة من قبل اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء تنص على أن صافي الربح للسنة المستخدم في شراء موجودات ثابتة ينبغي ألا يخضع للزكاة، كما أن قرار اللجنة الاستئنافية رقم (655) لسنة 1427هـ قضى بأن الموجودات الثابتة الممولة من ربح العام تحسم بالكامل من الوعاء الزكوي، وبناء عليه يطلب المكلف حسم صافي الأصول الثابتة كما ظهرت في قائمة المركز المالي من الوعاء الزكوي لعام 2006م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها حسمت الأصول حسب الأنظمة المعمول بها والتي تقضي بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية في حالة أن صافي الربح هو صافي الوعاء الخاضع للزكاة، أما ما نصت عليه الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ فإن المقصود منها ما اتخذ لشراء الأصول الثابتة من إيرادات الشركة وليس من صافي الربح حيث لا يمكن استخدام صافي الربح في شراء أصول أو مصروفات باعتبار أنه لا يمكن التوصل إليه إلا بعد إعداد القوائم المالية بعد انتهاء العام المالي.

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 صافي الأصول الثابتة كما ظهرت في قائمة المركز المالي من وعائه الزكوي لعام 2006م استنادًا إلى الفتوى رقم (23408) لعام 1426هـ، في حين ترى المصلحة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية حسب الأنظمة والتعليمات المعمول بها.

و ترى اللجنة 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 مادام أنها تمثل أصولًا غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي ، لذا فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى شرعية 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 أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها) ، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم صافي الأصول الثابتة كما ظهرت في قائمة المركز المالي من وعائه الزكوي لعام 2006م و إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (27) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم المدفوعة كمصروف جائز الحسم لعامي 2005م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي لعامي 2004م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم صافي الأصول الثابتة كما ظهرت في قائمة المركز المالي من وعائه الزكوي لعام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1271
سنة القرار: 1434

المفتاح هدر / ضريبة الدخل.

الموضوع هدر حسابات.

المبدأ تقديم المنشأة الإقرار بناء على قوائم مالية غير مدققة، وطلب الهيئة تقديم هذه القوائم بعد تدقيقها، لا يعد سبباً لإهدار حسابات المنشأة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/5/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (20) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/6/11هـ كل من: ...، كما مثل المكلف...وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (1/483) بتاريخ 1430/12/28هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (483) بتاريخ 1431/2/26هـ، كما أبلغت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولي المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (1/483) بتاريخ 1430/12/28هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (484) بتاريخ 1431/2/26هـ ولا توجد مبالغ مستحقة على الشركة بموجب قرار اللجنة الابتدائية الصادر بشأن عام 2006م على اعتبار أن نتيجة الحسابات أظهرت خسائر، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار حسابات عام 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف بعدم إهدار حسابات الشركة لعام 2006م مع عدم قبول التعديلات التي قام بها المكلف على الحسابات.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديدا الجزء المتعلق بعدم إهدار حسابات الشركة لعام 2006م، مطالبة بإهدار حسابات الشركة لذلك العام وإجراء الربط بالأسلوب التقديري وذكرت أن اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها اعتبرت أن سبب إهدار المصلحة حسابات الشركة هو تعديل ما جاء في إقرار الشركة المتعلق بالإيرادات وتكوين مخصص للضريبة، واعتبرت الأسباب التي أوردتها المصلحة غير كافية لإهدار الحسابات، وردت المصلحة على ذلك بأن اللجنة قد جانبها الصواب وذكرت أن السبب الرئيس لإهدار الحسابات ليس تعديل الإيرادات وتكوين مخصص، ولكن المصلحة ترى أن الإقرار الضريبي المقدم لها لا يعكس الصورة الصحيحة لدفاتر وسجلات الشركة بعد أن قامت الشركة بتعديل الحسابات، وذكرت أن النظام الضريبي الجديد لا يلزم المكلفين بتقديم القوائم المالية مع الإقرار الضريبي وإنما اكتفى بطلب تقديم الإقرار الضريبي فقط دون تقديم القوائم المالية، ومعنى ذلك أنه يجب على الشركة ومحاسبها القانوني الذي يشهد على الإقرار أن يقدموا الإقرار الضريبي بكل شفافية وبكل أمانة مهنية، وفي نفس الوقت يجب أن يكون لدى المصلحة درجة عالية من الثقة في هذا الإقرار، و تتساءل المصلحة لو لم يتم فحص حسابات الشركة ميدانيًا هل سيتم اكتشاف هذا التعديل في النتيجة ؟ أما بالنسبة لما ذكرته اللجنة الابتدائية بشأن عدم كفاية الأسباب التي أوردتها المصلحة لإهدار الحسابات، أفادت المصلحة بأن النصوص الواردة في النظام الضريبي وفي اللائحة التنفيذية التي لا تقبل التفسير ولا تقبل الاجتهاد وهى كما يلي: أن النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ والإرشادات الواردة في الإقرار الضريبي تضمنت الإفادة بأن الشركة تعد مسئولة مسئولية كاملة عن صحة بيانات الإقرار التي يجب أن تكون مطابقة و متفقة مع سجلات ودفاتر الشركة النظامية، كما أن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار نصت على أن المعلومات المدونة بالإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها وأن الإقرار تم إعداده وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي، وما حدث أنه بعد تعديل المحاسب القانوني للإيرادات والتكاليف بعد الفحص الميداني يتضح عدم صحة إقرار الشركة المقدم للمصلحة وكذلك عدم صحة شهادة المحاسب القانوني، وذكرت المصلحة أن المادة (58) الفقرة (أ) من النظام الضريبي نصت على أنه "على المكلف أن يمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية الضرورية باللغة العربية للتحديد الدقيق للضريبة الواجبة عليه "كما أوجبت المادة (77) من النظام فرض غرامات إذا كانت دفاتر وسجلات أو حسابات ومستندات المكلف غير حقيقية ولا تعكس الوضع الصحيح للمكلف وتقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر وسجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته، ومما سبق ترى المصلحة أن النصوص النظامية صريحة وواضحة حيث تنص على ضرورة مطابقة الإقرار الضريبي مع المقيد بالدفاتر والسجلات، وقد نصت المادة (3/57) من اللائحة التنفيذية بأنه" 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 وفقًا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف

والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة" ومن ذلك يتضح أن النظام أعطى المصلحة الحق في إجراء الربط بالأسلوب التقديري وفقًا للظروف والحقائق المرتبطة بالحالة، ومن وجهة نظر المصلحة تعد هذه الظروف والحقائق في هذه الحالة متوفرة وهي عدم مطابقة الإقرار الضريبي للدفاتر والسجلات بعد أن قام المكلف بإجراء تعديل عليها، كما نصت المادة (6/57) من اللائحة التنفيذية على أنه "يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف مليون ريالًا خصوصا ما يلي:

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

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

ولكل ما سبق وحيث حصل تعديل على إيرادات الشركة وتكاليفها بعد الفحص الميداني فإن أصل تقديمها خاطئ ولا يعكس المقيد في الدفاتر والسجلات، مما ينبني عليه عدم قبول إقرار وحسابات الشركة، ومن جانب آخر ذكرت المصلحة أن اللجنة الابتدائية أغفلت النظر في الموضوع المتعلق بتعديل الإيرادات والتكاليف حيث ورد في حيثياتها "أن اللجنة لم تقتنع بتعديل المكلف للإيرادات (عقد ب) لعدم وجود ما يؤيد هذا التعديل مستنديًا" وترى المصلحة أن هذه الحالة قد عالجها النظام الضريبي في المادة (3/16/ج) من اللائحة التنفيذية التي نصت على "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقييد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية ومنها:

عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة (57) من هذه اللائحة، و هذه الحالة كما سبق بأنه لا تخرج عما تطالبه به المصلحة من محاسبة الشركة على أساس تقديري لعام 2006م، وأضافت المصلحة بمذكرتها المؤرخة في 1431/6/15هـ، فيما يتعلق بسؤال اللجنة، هل قبلت المصلحة بالتخفيض الذي أجراه المكلف على إيراداته عند إجراء الربط، أفادت المصلحة بأنها لم تقبل بالتخفيض الذي أجراه المكلف على إيراداته عند إجراء الربط، وذكرت أن المكلف قدم إقراره الضريبي لعام 2006م مصرحًا عن إيرادات من النشاط الرئيسي بمبلغ (82،754،407) ريالًا وإيرادات أخرى بمبلغ (375،729) ريالًا وقد تم فحص حسابات المكلف ميدانيًا وتبين أن الإيرادات مطابقة للإقرار المقدم للمصلحة كما هو مدون في محضر الفحص الميداني، والمكلف في لائحة الاستئناف رقم (10-2151) بتاريخ 1431/2/26هـ ذكر أنه صرح عن إيرادات بالزيادة بمبلغ (7،008،606) ريالًا تخص عقده مع شركة (ب) وأنه قدم مصادقة من جهة التعاقد (ب) بأن قيمة العقد الأصلية تبلغ (231،986،250) ريالًا، وأن التصريح عن الزيادة كان بالخطأ، والمصلحة تؤكد أن المكلف لم يقدم جديد حيث قدم بيان متابعة العقود وصرح فيه أن القيمة الأصلية للعقد (231،986،250) ريالًا، وأن هناك تعديلات بالزيادة بمبلغ (7،008،606) ريالًا، وهو ما تم الفحص الميداني على أساسه ومطابقته، كما أن المصلحة أشعرت المكلف بالربط بموجب الخطاب رقم (12/5644) بتاريخ 1428/11/4هـ الذي احتسبت بموجبه إيرادات عام 2006م بمبلغ (83،130،136) ريالًا ولم يعترض المكلف على بند الإيرادات وهو ما أكده بلائحة استئنافه المشار إليها أعلاه، حيث أكد أن هذه النقطة لم تكن محل خلاف ولم يعترض عليها، ولذلك ترى المصلحة أن اعتراضه على بند الإيرادات يكون مقدما بعد مضي المهلة المحددة (بستين) يومًا من تاريخ استلامه للربط ومن ثم لا يحق له المرافعة أمام اللجنة على هذا البند، وقدمت المصلحة صور من المستندات التي طلبتها اللجنة وتتمثل في الإقرار الضريبي

لعام 2006م وبيان متابعة العقود ومحضر الفحص الميداني وخطاب الربط الضريبي لعام 2006م والقوائم المالية لعام 2006م.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة بخطابه رقم (10/2926) بتاريخ 1431/7/2هـ تضمنت الإفادة بأن الشركة قدمت الإقرار الضريبي لسنة 2006م على أساس الدفاتر و السجلات المحاسبية غير المدققة من قبل مراجع الحسابات النظامي، وذكر أنه استنادًا إلى إحكام النظام الضريبي الجديد لا يتوجب على الشركة تقديم نسخة من القوائم المالية المدققة مع الإقرار الضريبي، وذكر أن فريق الفحص الميداني التابع للمصلحة بدأ أعمال الفحص الميداني للدفاتر و السجلات المحاسبية للشركة بتاريخ 1428/4/25هـ، وكما هو واضح في محضر الفحص الميداني قدمت الشركة بعض المعلومات الإضافية بتاريخ 1428/5/20هـ، بعد استكمال المحاسب القانوني الخارجي مراجعة الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية واستنادًا إلى القوائم المالية المدققة أبلغت الشركة المصلحة ببعض التعديلات الضرورية في الإقرار الضريبي الذي سبق تقديمه للمصلحة، وذلك بتاريخ 1428/6/15هـ (2007/6/30م)، وقدم المكلف نسخة من خطابه رقم (07-2684) الذي تضمن إبلاغ المصلحة بالتعديلات مع نسخة من القوائم المالية المدققة.

وكما سبق بيانه يتضح أن الشركة قدمت الإقرار الضريبي لعام 2006م على أساس الحسابات غير المدققة، وبعد ذلك أجرى المكلف بعض التعديلات الضرورية في الحسابات غير المدققة استجابة لمتطلبات مراجعي الحسابات النظاميين، وقد تم شرح التعديلات الناجمة عن مراجعة الحسابات للمصلحة بالتفصيل وذلك في الخطاب رقم (07-2684) وقدم المكلف فيما يلي مطابقة بين الإقرار الضريبي على أساس الحسابات غير المدققة وعلى أساس القوائم المالية المدققة:

	الإقرار الضريبي على أساس	2006م
الحسابات غير المدققة	الإقرار الضريبي على أساس	3,258,557
الحسابات المدققة	226,608	375,831
الأرباح/(الخسائر) المحاسبية	(38,934,572)	(55,276,764)
التعديلات في الإقرار الضريبي:	-----	-----
فرق الاستهلاك	(204,197)	(204,197)
حصة الموظفين من التأمينات الاجتماعية	(21,163)	(21,163)
مخصصات ملغى قيدها	(7,005,148)	(7,005,148)
الضريبة / الزكاة	(10,397)	(10,397)
الربح من استبعاد أصول ثابتة	(6,529)	(6,529)
إيرادات ضريبية مؤجلة (أنظر أدناه)	(7,978,387)	
مصاريف ضريبية مؤجلة (أنظر أدناه)		(1,351,971)
الخسارة الخاضعة للضريبة	(53,688,879)	(60,700,713)

وذكر أنه يلاحظ من ذلك أن الخسارة المحاسبية وفقا للقوائم المالية المدققة لسنة 2006م كانت (55،276،764) ريالًا في حين بلغت الخسارة المحاسبية على أساس الحسابات غير المدققة والمصرح عنها في الإقرار الضريبي لسنة 2006م المقدم للمصلحة مبلغ (38،934،572) ريالًا، وأن الزيادة البالغة (16،342،192) ريالًا في الخسارة المحاسبية قد نشأت نتيجة للتعديلات التي أجريت في الحسابات غير المدققة استجابة لمتطلبات مراجعي الحسابات النظاميين، وعرض فيما يلي تحليل للفرق البالغ (16،342،192) ريالًا المذكور أعلاه:

أ. تعديل الإيرادات نتيجة المراجعة:

الإيرادات وفقا للقوائم المالية المدققة	**(75،745،801)**
الإيرادات المصرح عنها في الإقرار الضريبي على أساس الحسابات غير المدققة	(82،754،407)
النقص في الإيرادات نتيجة التعديل الناجم عن المراجعة عقد ... للتركيب والإنشاء و بدء التشغيل	(7،008،606)

ب. تعديلات بنود المصاريف نتيجة المراجعة:

إيرادات ضريبية مؤجلة عكس قيدها من قبل مراجعي الحسابات	**(7،978،387)**
مصاريف ضريبية مؤجلة سجلها مراجعو الحسابات	(1،351،971)
مصاريف أخرى سجلها مراجعو الحسابات	(3،228)
إجمالي التعديلات في بنود المصاريف	(9،333،586)
الزيادة في الخسارة المحاسبية	(16،432،892)

ومن ذلك يتضح مطابقة الخسارة الضريبية وفقًا للإقرار الضريبي المقدم لعام 2006م على أساس الحسابات غير المدققة مع الخسارة الضريبية المعدلة التي تم إبلاغ المصلحة بها على أساس الحسابات المدققة.

ويتبين من التوضيحات والمطابقات المذكورة أعلاه أن الفرق الرئيسي الوحيد بين الخسارة الخاضعة للضريبة المصرح عنها في إقرار عام 2006م والتي راجعها فريق الفحص الميداني والقوائم المالية المدققة لعام 2006م التي صدرت لاحقًا كان فرق الإيراد البالغ (7،008،606) ريالًا في عقد (ب) و بدء التشغيل، وأن التعديلات المتعلقة بالضريبة المؤجلة والبالغة (7،978،387) ريالًا و (1،351،971) ريالًا ليس لها أي تأثير على الخسارة الضريبية لأن ضريبة الدخل أو الضريبة المؤجلة ليست مصروفا جائز الحسم للأغراض الضريبية، كما أن الإيراد الذي صرحت عنه (أ) من عقد (ب) وبدء التشغيل للسنة المنتهية في 2006/12/31م قد بلغ (60،103،634) ريالًا وفقًا للإقرار المقدم إلى المصلحة قبل استكمال المراجعة النظامية للحسابات.

وعند تدقيق حساب الإيرادات اكتشف مراجع الحسابات النظامي أن القيمة الإجمالية لعقد التركيب والإنشاء وبدء التشغيل مع ... كان (231،986،250) ريالًا، وقد كان سعر العقد هذا نهائيًا وفيما يلي تحليل له حسب السنوات:

2004م	(21،006،252) ريال
2005م	(157،884،970) ريال
2006م	(53،095،028) ريال
الاجمالي	(231،986،250) ريال

وقدم المكلف نسخة من العقد مع ... والذي يؤكد أن سعر العقد هو (61،863،000) دولار أمريكي بما يعادل (231،986،250) ريالًا، كما زود المصلحة بتأكيد للإيرادات من (ب) وذلك بموجب الخطاب رقم (2223-08) وبما أن إيراد عام 2006م البالغ (53،095،028) ريالًا قد تم اعتماده من قبل مراجع الحسابات النظامي بعد تقديم الإقرار الضريبي لعام 2006م، فإن المكلف يكون قد قدم بيان متابعة عقود معدل وذلك بموجب الخطاب رقم (2684-07) كما أن هذا الفرق الوحيد في الإيرادات بواقع (7،008،606) ريالًا لا يبرر إجراء المصلحة بإهدار حسابات عام 2006م، وذكر أن هذا الفرق نتج عن خطأ غير مقصود من قبل الشركة في حساب الإيراد والذي تم تصحيحه حسب الأصول من قبل مراجعي الحسابات النظاميين، وإذا كانت المصلحة غير مقتنعة بالتعديل على الإيرادات خلال عام 2006م فإنه كان يتعين عليها تعديل الإيراد بمبلغ (7،008،606) ريالات في الربط النهائي لعام 2006م وليس إهدار الحسابات، وأضاف المكلف بأنه يحق له بموجب المادة (59) الفقرتين (9 و 10) من اللائحة التنفيذية أن يطلب تصحيح أي خطأ أو إجراء أي تصحيح آخر في الإقرار الذي تم تقديمه، وبما أن المكلف عندما قدم إقراره الضريبي صرح عن الإيرادات بزيادة قدرها (7،008،606) ريالات نتيجة خطأ غير مقصود فإنه قد طلب وفقًا لأحكام النظام تصحيح الخطأ بتعديل الخسارة المصرح عنها في إقرار عام 2006م وذلك بموجب خطابه رقم (2684-07) وذكر أن فريق الفحص الميداني قد قام بإجراء فحص ميداني للعامين 2005م و 2006م في شهر مايو 2007م وقدم المكلف نسخة من محضر الفحص الميداني، ومنه يتضح أن فريق الفحص الميداني قام بمراجعة تفصيلية للبنود التالية:

	2005م	2006م
الإيرادات	(1،508،184،539) ريال	(83،130،136) ريال
المشتريات الخارجية	(1،317،141،111) ريال	(10،123،107) ريال
المشتريات المحلية	(35،028،999) ريال	(9،723،876) ريال
مقاولو الباطن	(107،410،022) ريال	(63،174،463) ريال
استئجار المعدات	(8،064،728) ريال	(1،763،599) ريال
التخليص الجمركي والنقل	(6،640،320) ريال	(479،035) ريال
استعارة الموظفين	(8،610،278) ريال	(3،778،743) ريال
التعويض التعاقدي	-	(37،007،512) ريال
مصروف مخصص الضريبة	(1،736،832) ريال	

إيراد مخصص الضريبة المؤجلة	-	(7،978،387) ريال
إلغاء مخصص الخسائر المستقبلية	-	(7،011،834) ريال
حساب جاري المركز الرئيسي	(155،100،022) ريال	(52،859،853) ريال

كما أن النسخة المقدمة من محضر الفحص الميداني تثبت بشكل واضح أن فريق الفحص الميداني قد فحص دفاتر وسجلات الشركة بشكل مفصل وقبل نتائج الفحص باستثناء الملاحظات التالية:

أ. التعويض التعاقدي ـ تعويضات الإضرار 2006م (37،007،512) ريال

ب. مخصص الضريبة 2005م (1،736،832) ريال

ت. جإيراد مخصص الضريبة المؤجلة 2006م (7،978،387) ريال

ث. القوائم المالية المدققة لعام 2006م

وباستثناء هذه الملاحظات كان فريق الفحص الميداني مقتنعاً بنتائج الفحص الميداني، وأن دفاتر وسجلات الشركة كانت مطابقة تماما للإقرارات الضريبية التي دققها فريق الفحص الميداني، وانتهى المكلف إلى المطالبة بقبول حساباته وإقراراته المقدمة والربط بموجبها وقبول التعديلات التي تم إجرائها على تلك الحسابات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها في إهدار حسابات المكلف لعام 2006م وإجراء الربط بالأسلوب التقديري، بحجة أن الإقرار الضريبي المقدم من المكلف للمصلحة عن عام 2006م لا يعكس الصورة الصحيحة للبيانات المالية المدققة بعد أن قامت الشركة بتعديل مبالغ الإيرادات والمصروفات بناءً على توصيات المراجع القانوني الخارجي، إضافة إلى أن التعديل الذي أجراه المكلف في إيراداته ومصروفاته ونتائج حساباته حصل بعد أن انتهت المصلحة من أعمال الفحص الميداني لهذه الحسابات وبما ترى معه المصلحة مخالفة المكلف لأحكام نظام ضريبة الدخل التي تقضي بضرورة مطابقة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للمصلحة مع البيانات المالية المقيدة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية المدققة، كما أن اللجنة الابتدائية لم تبحث موضوع التعديل في الإيرادات والمصروفات والذي عالجته المادة (3/16/ج) من اللائحة التنفيذية التي قضت في حال عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية إجراء الربط على أساس تقديري، في حين يطالب المكلف بالربط بموجب الإقرار المقدم لعام 2006م والقوائم المالية المراجعة المؤيدة له مع الأخذ في الاعتبار التعديلات في الإيرادات وفي المصروفات التي انعكست على القوائم المالية المدققة وعدم الربط بأسلوب تقديري.

ومما سبق يتضح أن السبب الجوهري الذي اعتمدت عليه المصلحة واعتبرته مبررًا لإهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري على سنة 2006م هو أن بعض البيانات المالية الظاهرة في الإقرار الضريبي للسنة المالية المنتهية في 2006/12/31م المقدم لها من قبل المكلف بتاريخ 1428/4/13هـ والذي تم فحصه ميدانيًا بتاريخ 2007/5/23م الموافق 1428/5/6هـ لا تتطابق مع البيانات المالية التي أظهرتها القوائم المالية المراجعة حيث تضمنت القوائم المالية المراجعة تعديلًا في قيمة الإيرادات وفي المصروفات وفي نتيجة الحسابات عما كانت عليه في الإقرار المقدم مسبقًا قبل المراجعة وهذا من وجهة نظر المصلحة سبباً يقتضي إهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري لأن الإقرار المقدم لها بداية لا يتطابق مع ولا يعكس النتائج التي أظهرتها القوائم المالية المراجعة، كما اتضح للجنة أن النتيجة التي أظهرها المكلف سواء في إقراره الضريبي المقدم للمصلحة بتاريخ 1428/4/13هـ أو في القوائم المالية المراجعة المقدمة بتاريخ 1428/6/15هـ كانت خسائر، حيث بلغت الخسائر التي أظهرها الإقرار (38،934،572) ريالًا وبلغت الخسائر كما في القوائم المالية المراجعة (55،276،764) ريالًا، وقد برر المكلف موقفه تجاه التعديلات التي أجراها في إيراداته ومصروفاته وانعكست في قوائمه المالية المراجعة بأنها كانت استجابة لمتطلبات المراجع القانوني الخارجي الذي تبين له بعد استكمال عملية المراجعة للدفاتر والسجلات أن الإيرادات المصرح بها من عقد ... في الإقرار الضريبي المقدم للمصلحة بتاريخ 1428/4/13هـ تزيد بمقدار (7،008،606) ريالات، و المكلف يرى أنه كان ينبغي على المصلحة في حال عدم موافقتها على هذه التعديلات عدم قبولها وليس إهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري.

ومما ذكر يتضح أن الأمر يستلزم معرفة ما إذا كانت الأسباب التي اعتبرتها المصلحة مبررًا لإهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بأسلوب تقديري متفقة مع أحكام نظام ضريبة الدخل أم أنه اجتهاد ليس له ما يدعمه من النظام، وهل الأسباب التي جعلت المكلف يعدل في إيراداته ومصروفاته وسجلاته ودفاتره المالية تعد من الأسباب المقبولة أم لا؟ وهل طلب المكلف تعديل بيانات الإقرار يعد طلبًا نظاميًا كما ذكر المكلف أم أنه مطلب غير نظامي؟

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 (63) من نظام ضريبة الدخل تنص على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته) كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ. عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ب. 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 وفقًا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

ت. عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقًا لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروفات الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقًا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة، وتبين أيضاً أن الفقرة (9) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يجوز للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية والمادية خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناء على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشافه من المصلحة أو من الجهات الرقابية وحددت هذه الفقرة المقصود بالأخطاء الحسابية والمادية بأنها الأخطاء الناتجة عن (الجمع، الطرح، الضرب، القسمة) أو الناتجة عن وضع رقم خطأ مكان الرقم الصحيح، أو ما شابه ذلك) كما أن الفقرة (10) من المادة (59) تنص على أنه يجوز للمصلحة تصحيح الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناء على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشاف الخطأ من المصلحة أو من الجهات الرقابية).

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما في ذلك الإقرار الضريبي المقدم بتاريخ 1428/4/13هـ الموافق 2007/4/30م المعد على أساس القوائم المالية غير المراجعة، و على القوائم المالية المراجعة بتاريخ 2007/4/15م الموافق 1428/3/27هـ والمقدمة للمصلحة بالخطاب رقم (2684-7) بتاريخ 1428/6/15هـ وعلى محاضر الفحص الميداني المعدة بتاريخ 1428/4/25هـ الموافق 2007/5/12م اتضح للجنة أن المكلف قدم إقراره الضريبي لعام 2006م مع خطابه المؤرخ في 2007/4/30م الموافق 1428/4/13هـ وأظهر هذا الإقرار الإيرادات من النشاط بمبلغ (82،754،407) ريالات والإيرادات الأخرى بمبلغ (375،729) ريالًا بإجمالي قدره (83،130،136) ريالات، كما تبين أن المصلحة قامت بإجراء الفحص الميداني وبدأته بتاريخ 1428/4/25هـ وانتهت منه بتاريخ 1428/5/6هـ الموافق 2007/5/23م، كما تبين أن المكلف بموجب خطابه المؤرخ في 1428/6/15هـ الموافق 2007/6/30م قام بإبلاغ المصلحة برغبته في إجراء بعض التعديلات في الإقرار الضريبي الذي سبق تقديمه للمصلحة وذلك استنادًا للقوائم المالية المراجعة بعد استكمال المحاسب القانوني الخارجي مراجعة الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية وقدم المكلف مع هذا الخطاب قوائمه المالية المراجعة و معها بيان متابعة العقود المعدل وقد أظهرت القوائم المالية المراجعة وكذلك بيان متابعة العقود المعدل إيرادات بمبلغ (75،745،801) ريالات، وقد بلغ مقدار النقص في الإيرادات بين ما ظهر في الإقرار المقدم بتاريخ 1428/4/13هـ المبني على القوائم المالية غير المراجعة، وبيان متابعة العقود المبني على القوائم المالية المراجعة مبلغ (7،008،606) ريالات، كما تبين أن المصلحة بناء على نتائج الفحص الذي انتهى بتاريخ 1428/5/6هـ الميداني قامت بإجراء الربط التقديري وأبلغت المكلف به بموجب الخطاب رقم (12/5644) بتاريخ 1428/11/4هـ.

وترى اللجنة أن الفرق بين الإيرادات التي صرح بها المكلف في إقراره الضريبي ومقدارها (83،130،136) ريالًا وبين الإيرادات التي ظهرت في القوائم المالية المراجعة ومقدارها (75،745،801) ريالات ناتجة عن تعديلات تتطلبها التسويات الجردية التي تتم في نهاية كل عام، ولأنه من الطبيعي أن يوجد فروقات بين نتائج الربع الرابع وبين القوائم المالية المراجعة، وأخذًا بمتطلبات تقديم الإقرار كان لزامًا على المكلف أن يقدم إقراره ضمن المهل النظامية مبنيًا على القوائم المالية المراجعة خاصة أن مصادقة المراجع القانوني الخارجي على القوائم المالية المراجعة كان بتاريخ سابق لتقديم الإقرار، إلا أن عدم تقديمه بناءً على القوائم المالية المراجعة لا يعد سببًا لإهدار الحسابات لكون الإقرار في هذه الحالة اعتمد على قوائم مالية تم فحصها ولم يتم مراجعتها حسب معايير المراجعة المتعارف عليها، كما أن المصلحة كان لديها علم بأن الإقرار المقدم لها مسبقا لم يعتمد على القوائم المالية المراجعة حيث تضمن محضر الفحص الموقع بتاريخ 2007/5/23م في خاتمته طلب المصلحة من المكلف تقديم القوائم المالية المراجعة، لذلك وصلت اللجنة إلى قناعة بأن الأسباب التي ساقتها المصلحة واعتبرتها مبررًا لإهدار الحسابات لا تعد من الأسباب النظامية التي يمكن أن يعتمد عليها في إهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها إهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: عدم قبول التعديلات على الحسابات:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف بعدم إهدار حسابات الشركة لعام 2006م مع عدم قبول التعديلات التي قام بها المكلف على الحسابات.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديدًا الجزء المتعلق بعدم قبول التعديلات التي قام بها المكلف على الحسابات فذكر أن الخلاف يتعلق بتعديل الإيرادات بمبلغ (7،008،606) ريالات من قبل الشركة بخصوص عقدها مع (ب) في إقراره الضريبي لعام 2006م حيث صرح مبدئيًا عن الإيرادات بواقع (60،103،634) ريالًا في إقرار عام 2006م وبعد استكمال مراجعة الحسابات النظامية لعام 2006م انخفضت الإيرادات من عقد (ب) إلى (53،095،028) ريالًا لأن الشركة قد أخطأت في تسجيل إيرادات عام 2006م وذكر أنه تم إبلاغ المصلحة بالإيرادات الناتجة عن تعديل إقرار عام 2006م بمبلغ (7،008،606) ريالات بموجب الخطاب رقم (7-2684) ويرى المكلف أنه كان يجب على لجنة الاعتراض الابتدائية عدم إصدار قرار بشأن التعديلات التي أجريت على إقرار عام 2006م استنادًا إلى أن اعتراضه الذي قدم للمصلحة يتعلق بإهدار حسابات عام 2006م، وهي نقطة الخلاف وقد قضت لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها بأن إهدار حسابات عام 2006م من قبل المصلحة يعد إجراء غير مقبول، ويرى المكلف أنه كان يتعين على لجنة الاعتراض الابتدائية عدم إصدار حكمًا فيما يخص التعديلات التي أجريت في إقرار عام 2006م، وتعتقد الشركة بأن لجنة الاعتراض الابتدائية قد أصدرت قرارًا في مسألة (تعديل الإيرادات) لم تكن نقطة خلاف في الاعتراض، واستنادًا إلى التوضيحات أعلاه تطالب الشركة بإلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المتعلق بالتعديلات التي أجريت على الحسابات والإقرار الضريبي لعام 2006م والإيعاز إلى المصلحة بقبول الخسارة الضريبية المعدلة والمصرح عنها في الخطاب رقم (7-2684) والسماح للشركة بتخفيض إيراداتها لعام 2006م بمبلغ (7،008،606) ريالات.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة إهدار حسابات عام 2006م وإجراء الربط بالأسلوب التقديري، وأضاف ممثلو المصلحة بمذكرتهم المؤرخة في 1431/6/15هـ، فيما يتعلق بسؤال اللجنة هل قبلت المصلحة بالتخفيض الذي أجراه المكلف على إيراداته عند إجراء الربط، أفادت المصلحة بأنها لم تقبل بالتخفيض الذي أجراه المكلف على إيراداته عند إجراء الربط، حيث إن المكلف قدم إقراره الضريبي لعام 2006م مصرحًا عن إيرادات بمبلغ (82،754،407) ريالات إيرادات من النشاط الرئيسي إضافة إلى مبلغ (375،729) ريالًا إيرادات أخرى وقد تم فحص حسابات المكلف ميدانيًا وتبين أن الإيرادات مطابقة للإقرار كما هو مدون في محضر الفحص الميداني، وبخصوص ما ذكره المكلف بلائحة الاستئناف رقم (2151-10) بتاريخ 1431/2/26هـ من أنه صرح عن إيرادات بالزيادة بمبلغ (7،008،606) ريالًا من عقده مع شركة (ب) وأنه قدم مصادقة من جهة التعاقد (...) بأن قيمة العقد الأصلية تبلغ (231،986،250) ريالًا، وأن التصريح عن الزيادة كان بالخطأ، فان المصلحة في هذا الخصوص تؤكد بأن المكلف لم يقدم جديد حيث قدم بيان متابعة العقود وصرح فيه بأن القيمة الأصلية للعقد (231،986،250) ريالًا، وأن هناك تعديلات بالزيادة بمبلغ (7،008،606) ريالات، كما أن المصلحة أشعرت المكلف بالربط بموجب الخطاب رقم (12/5644) بتاريخ 1428/11/4هـ الذي احتسبت بموجبه أرباح عام 2006م بمبلغ (83،130،136) ريالًا ولم يعترض المكلف على بند الإيرادات وهو ما أكده بلائحة استئنافه المشار إليها أعلاه، في أن هذه النقطة لم تكن محل خلاف ولم يعترض عليها، ولذلك فإن ما يطلبه المكلف بهذا الشأن يعد اعتراضا جديدًا ومن ثم يكون مقدمًا بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة (بستين) يومًا من تاريخ استلامه للربط، وقدمت المصلحة صورًا من المستندات التي طلبتها اللجنة وتتمثل في صورة الإقرار الضريبي لعام 2006م، وبيان متابعة العقود لعام 2006م المعدل، محضر أعمال الفحص الميداني، الربط الضريبي المرفق بخطاب المصلحة رقم (21/5624) بتاريخ 1428/11/4هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بما يراه المكلف من أن إصدار اللجنة الابتدائية هذا الحكم في هذه المسألة يعد تجاوزًا لما تم الاعتراض عليه حيث كان الخلاف والاعتراض فقط في مسألة إهدار الحسابات والربط التقديري ولم يتم التطرق إلى التعديل في الإيرادات، والثاني يكمن في طلب المكلف قبول التعديلات في بند (الإيرادات) التي أوصى بها المراجع الخارجي عند مراجعته لدفاتر وسجلات الشركة المالية لعام 2006م وأخذها في الاعتبار وتعديل الإقرار الضريبي لعام 2006م بها وقبول الخسائر التي أظهرها خطابه رقم (7/2684) وذلك استنادًا للفقرتين (9و10) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تجيز للمكلف المطالبة بتصحيح أي خطأ في الإقرار الضريبي، في حين تؤكد المصلحة على طلبها إهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري لعام 2006م، وتطالب فيما لو تم تأييد المكلف في طلبه الربط بموجب الإقرار الضريبي المبني على القوائم المالية المراجعة بعدم قبول التعديل الذي يطالب به المكلف في الإيرادات على الإقرار الضريبي لعام 2006م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين. وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بالخطاب رقم (7/2265) بتاريخ 1428/12/29هـ وعلى ما ورد في القرار الابتدائي تبين للجنة أن ما تضمنته المستندات المذكورة أعلاه يعد اعتراضًا على التعديلات التي لم تقبلها المصلحة عند إجراء الربط، وحيث إن هذه اللجنة قد وافقت في البند

السابق من هذا القرار على الأخذ بإقرار المكلف المقدم بتاريخ 1428/4/13هـ المبني على القوائم المالية غير المراجعة، فإنها ومن ثم ترى الأخذ بما ورد فيه دون أي تعديل أو تصحيح لأنه كان بإمكان المكلف أن يقدم الإقرار بناءً على قوائمه المالية المراجعة خاصة أنه قد تمت المصادقة عليها من قبل المراجع القانوني الخارجي قبل تقديم الإقرار، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه تعديل إقراره الضريبي لعام 2006م المقدم للمصلحة بتاريخ 1428/4/13هـ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (20) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المصلحة في طلبها إهدار الحسابات لعام 2006م وإجراء الربط بالأسلوب التقديري وفقًا للحيثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه تعديل إقراره الضريبي لعام 2006م المقدم للمصلحة بتاريخ 1428/4/13هـ، 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.

رقم القرار: 1272
سنة القرار: 1434

المفتاح سحب المكلف.

الموضوع انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / سحب المكلف.

المبدأ تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/5/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (29) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/26هـ كل من: ...، كما مثل المكلف ... وقد تلقت اللجنة خطابًا من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة لاستئناف المكلف تضمن الإفادة بأن الشركة قامت بالتسوية مع مصلحة الزكاة والدخل، ودفع الزكاة المستحقة عليه عن هذا العام، كما تلقت اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة خطابًا من ممثلي المصلحة مؤرخ في 1434/5/26هـ يتضمن النص بأن المصلحة قامت بدراسة بيانات الاستيراد الجمركية ووجدت صحيحة ومطابقة لما أدرجته الشركة في قوائمها المالية ولعدم وجود أي اختلاف مع الشركة على بنود الربط لعام 2005م فقد اعتبر أن وضعها منتهي.

عليه ترى اللجنة إنتهاء الخلاف بين الطرفين لسحب المكلف استئنافه على الربط الزكوي لعام 2005م

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: انتهاء الخلاف بين شركة (أ) ومصلحة الزكاة والدخل لسحب المكلف استئنافه على الربط الزكوي لعام 2005م.

ثانيًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1273
سنة القرار: 1434

المفتاح
ربط / علامة / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع
ربط معدل مرفوض / علامة تجارية وشهرة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ
جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم ٢٥٥٥ بتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩، وتخلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط.

عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1434/5/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (18) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المبلغ المدفوع لجهة غير مقيمة عام 1999م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/5/20هـ كل من: كما مثل المكلف...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (151/8950/500) بتاريخ 1430/12/29هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (417) بتاريخ 1431/1/17هـ ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة بالقيد رقم (432) بتاريخ 1431/1/27هـ، كما لا توجد أي مستحقات ضريبية بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فتح الربط لعام 1999م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط لعام 1999م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة مسجلة في المملكة العربية السعودية كشركة ذات مسؤولية محدودة تزاول إنتاج ... وبيعها بالجملة وبالمفرق. واشترى في عام 1999م العلامة التجارية (ب) بمبلغ (2،000،000) جنيهًا إسترليني أي حوالي (12،047،150) ريالًا ، وقد تم الإفصاح عن ذلك بشكل واضح في الإيضاح (2/و) من إيضاحات القوائم المالية المدققة لعام 1999م، وسجلت تكلفة العلامة التجارية كموجودات طويلة الأجل ويتم إطفاؤها على مدى أربعين عامًا، وقد طلبت المصلحة قبل إجراء الربط لعام 1999م معلومات إضافية فيما يتعلق بشراء العلامة التجارية وتم تقديم تلك المعلومات للمصلحة، وبناء عليه أجرت المصلحة الربط بموجب خطابها رقم (3/5276) بتاريخ 1424/3/30هـ ولم تحسب أي ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة، ثم أجرت ربطًا معدلًا بموجب خطابها رقم (3/3924) بتاريخ 1426/3/12هـ احتسبت فيه التزاما ضريبيا بمبلغ (6،670،273) ريالًا على المبلغ المدفوع مقابل شراء العلامة التجارية، وبما أن الربط النهائي قد صدر بعد دراسة جميع المعلومات المقدمة في الإقرار النهائي والقوائم المالية ، لذا فإن فتح الربط لعام 1999م يتعارض مع نظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن موقف اللجنة الابتدائية بأن البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ هو ما ينطبق على هذه القضية غير صحيح ، وذلك أنه لا يوجد أي خطأ في تطبيق الأنظمة أو التعليمات الضريبية في الربط الأساس الصادر عن المصلحة لأنها طلبت قبل إجرائه معلومات إضافية فيما يتعلق بشراء العلامة التجارية وتم تقديم المعلومات والمستندات المطلوبة للمصلحة بما فيها خطاب التأكيد من الشركة البائعة الذي يؤكد بيع العلامة التجارية إلى الشركة والثمن المدفوع ، وقامت المصلحة بدراسة المعلومات وقررت

عدم استحقاق أي ضرائب على شراء العلامة التجارية ، إلا أن المصلحة أجرت فيما بعد ربطًا معدلًا لعام 1999م مع أن المعلومات كانت متوفرة لديها عند إجراء الربط، وبما أن الربط الأساس قد أجري بعد دراسة جميع المعلومات المقدمة، وبما أن اللجنة الابتدائية ذكرت في حيثيات قرارها أنه لم يثبت أي تهرب ولم تكن هناك أي معلومات لم تقدم للمصلحة ومن ثم ليس هناك أي خطأ في تطبيق الأنظمة أو التعليمات الضريبية حيث تم التصريح عن شراء العلامة التجارية ومعالجتها المحاسبية بشكل كامل في القوائم المالية المقدمة إلى المصلحة قبل إجراء الربط الأساس ، لذا فإن فتح الربط لعام 1999م بشأن هذا الموضوع لا مبرر له ويتعارض مع نظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن ما ذكرته المصلحة من أنها طلبت تقديم اتفاقية شراء العلامة التجارية لدراسة بنود الاتفاقية والبت فيها وقد أخذت الشركة المهلة اللازمة لذلك ولم تقدم الاتفاقية ، فإن موقف المصلحة بأن هناك إخفاء للمعلومات هو موقف من غير أساس، وإذا كانت المصلحة غير مقتنعة بالخطاب الذي تم تقديمه فإنه كان يتعين عليها طلب الاتفاقية مرة أخرى، أو إصدار الربط النهائي بحساب ضريبة أرباح تقديرية على المبلغ المدفوع إلى جهة غير مقيمة بشأن العلامة التجارية (ب) كما فعلت بعد ملاحظة الجهة الرقابية ، أما احتجاج المصلحة بأن الخطاب المقدم لها لا يرقى لمستوى الاتفاقية ولذلك لا يعتد به أمام المصلحة، وأن توقيع هذا الخطاب لا يعتبر ناقلا للملكية ولا يخرج عن كونه ترخيصا باستخدام العلامة التجارية، وأنه أخذ المهلة اللازمة لذلك ولم يقدم الاتفاقية ، فيرد عليه بأنه إذا كان الخطاب المقدم للمصلحة لا يعتد به كان يتعين عليها في الربط حساب ضريبة أرباح تقديرية على المبلغ المدفوع إلى جهة غير مقيمة مقابل شراء العلامة التجارية، وأن إجراء المصلحة بإصدار الربط النهائي قائم على أساس دراسة المستندات التي تم تقديمها.

ويرى المكلف أن الفقرة (ثالثًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ تنطبق بشكل محدد على هذه الحالة والتي تنص على أنه (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) لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم أحقية المصلحة في فتح الربط وإخضاع المبالغ المدفوعة لقاء شراء حق استخدام العلامة التجارية للضريبة عام 1999م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قدم قوائمه المالية المدققة لعام 1999م، وبعد دراستها طلبت منه تقديم اتفاقية شراء العلامة التجارية لدراسة بنود الاتفاقية والبت فيها، وتم منحه المهلة اللازمة لذلك ولم تقدم الاتفاقية ، وبعد انتهاء المهلة قامت المصلحة بإجراء الربط بموجب خطابها رقم (3/5276/12) بتاريخ 1424/4/30هـ ولم تحسب فيه أي مبالغ على الجهة غير المقيمة، و بمراجعة ملف المكلف من الجهة الرقابية بالمصلحة تم التوجيه بضرورة إخضاع المبلغ المدفوع لقاء شراء حق استخدام العلامة التجارية للضريبة باعتباره إتاوة. وبناء عليه تم إعادة فتح الربط لعام 1999م استنادًا إلى الفقرتين (أولاً /1) و (ثانيًا/1) من القرار الوزاري (2555) لعام 1417هـ حيث ثبت للمصلحة أن الشركة أخفت الاتفاقية الخاصة بشراء حق استخدام العلامة التجارية ولم تقدمها رغم مطالبة المصلحة بها عدة مرات مكتفية بتقديم خطاب من الشركة البائعة يشير إلى إتمام عملية البيع مما كان سببًا في صدور الربط

معيبًا باعتباره خطأ في تطبيق التعليمات النظامية، وحيث إن تقديم خطاب تأكيد البيع دون تقديم الاتفاقية لا يعتد به أمام المصلحة إذ يلزم دراسة الاتفاقية، وحيث إن الربط الأساس لم يتضمن إخضاع المبلغ المدفوع مقابل حق الامتياز البالغ (12،047،150) ريالًا للضريبة، فقد قامت المصلحة بفتح الربط وتصحيح الوضع وذلك في إطار مضمون الفقرتين (أولا/1) و (ثانيًا/1) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ.

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 أحقية المصلحة في فتح الربط لعام 1999م لإخضاع المبلغ المدفوع لقاء شراء العلامة التجارية (ب) للضريبة بحجة أنه قدم قوائمه المالية المراجعة وتم الإفصاح في الإيضاح (2/و) من إيضاحات القوائم المالية عن شراء العلامة التجارية ومعالجتها المحاسبية، وبعد دراستها من قبل المصلحة طلبت معلومات إضافية فيما يتعلق بشراء العلامة التجارية وتم تقديم المعلومات والمستندات المطلوبة للمصلحة بما فيها خطاب التأكيد من الشركة البائعة الذي يؤكد بيع العلامة التجارية له والثمن المدفوع ، وبناء عليه أجرت المصلحة الربط بموجب خطابها رقم (3/5276) بتاريخ 1424/3/30هـ ولم تحسب أي ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة. ثم أجرت ربطًا معدلًا لعام 1999م بموجب خطابها رقم (3/3924) بتاريخ 1426/3/12هـ احتسبت فيه التزامًا ضريبيًا بمبلغ (6،670،273) ريالًا على المبالغ المدفوعة مقابل شراء العلامة التجارية ، ويرى المكلف أن الفقرة (ثالثًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ تنطبق عليه ، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح الربط لإخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء حق استخدام العلامة التجارية، حيث طلبت من المكلف تقديم اتفاقية شراء العلامة التجارية لدراستها، وتم منحه المهلة اللازمة لذلك ولم يقدم الاتفاقية ، وبعد انتهاء المهلة قامت المصلحة بإجراء الربط ولم تحسب فيه أي مبالغ على الجهة غير المقيمة، و بعد مراجعة ملف المكلف من الجهة الرقابية بالمصلحة تم التوجيه بضرورة إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء حق استخدام العلامة التجارية باعتباره إتاوة. وبناءً عليه تم إعادة فتح الربط لعام 1999م استنادًا إلى الفقرتين (أولا /1) و (ثانيًا/1) من القرار الوزاري (2555) لعام 1417هـ.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربوط الزكوية والضريبية ، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط الزكوية والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور ، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها الربط للعام محل الاستئناف إلى نص الفقرة (أولا /1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي أعطى المصلحة أحقية فتح الربط دون التقيد بمدة محددة إذا ثبت أن المكلف تهرب من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة ،كما استندت إلى نص الفقرة (ثانيًا/1) من نفس القرار الذي قيد فتح الربط بمدة خمس سنوات إذا أخطأت المصلحة في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط.

وترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (أولا /1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا ثبت أن المكلف تهرب من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة، وبرجوع اللجنة للقوائم

المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن بند العلامة التجارية تم الإفصاح عنه ضمن الموجودات غير المتداولة بمبلغ (11،821،266) ريالًا، كما نص الإيضاح رقم (2/هـ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (تتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) في الشرق الأوسط والأقاليم الأخرى، يتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين سنة ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية) كما اتضح أن المصلحة بخطابها رقم (3/2908/4) بتاريخ 1423/4/6هـ ناقشت حسابات المكلف لعام 1999م وطلبت منه بعض البيانات والمعلومات حول اتفاقية شراء العلامة التجارية ، وقدم المكلف مذكرة رد بموجب خطابه رقم (0302195) بتاريخ 1424/1/23هـ ، وبناء على ما قدمه المكلف من إيضاحات وبيانات قامت المصلحة بإجراء الربط بدون حساب ضريبة على المبالغ المدفوعة مقابل شراء العلامة التجارية ، وحيث إن الموضوع الذي بناءً عليه أُعيد فتح الربط يتعلق بإخضاع المبالغ المدفوعة للضريبة مقابل العلامة التجارية ، ونظرًا لأن المعلومات والبيانات المتعلقة بهذا البند كانت واضحة ومتاحة للمصلحة قبل إجراء الربط ولم يكن هناك إخفاء من جانب المكلف لأي معلومات عن المصلحة تتعلق بهذا البند ، وحيث إن الملاحظة التي أبدتها الجهة الرقابية بهذا الخصوص ليست مسائل جديدة بل تتعلق بمعلومات مستقاة من القوائم المالية للمكلف المقدمة للمصلحة ، لذا فإن اللجنة ترى عدم سلامة استناد المصلحة للفقرة (أولًا/1) من القرار الوزاري المذكور.

كما ترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (ثانيًا/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربوط التي أعيد فتحها، وأن تعديل هذه الربوط تم خلال الفترة المحددة (بخمس) سنوات ، و برجوع اللجنة إلى الربوط التي أجرتها المصلحة على المكلف لعام1999م اتضح أن المصلحة أجرت الربط بموجب خطابها رقم (3/5276) بتاريخ 1424/3/30هـ، وبعد ذلك قامت المصلحة بفتح الربط بموجب خطابها رقم (3/3924) بتاريخ 1426/3/12هـ، مما يتبين معه أن فتح الربط تم خلال خمس سنوات من تاريخ صدور الربط الأساس ، وهنا يتعين النظر فيما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجرائها الربط الأساس على المكلف ، وحيث إن الموضوع الذي بناءً عليه أعيد فتح الربط يتعلق بإخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء شراء العلامة التجارية لعام 1999م باعتباره إتاوة ، لذا فإن اللجنة ترى أن تكييف المبلغ المدفوع لجهة غير مقيمة كإتاوة يعتمد على أمرين هما: معنى الإتاوة، وطبيعة الاتفاقية الموقعة بين المكلف والشركة البائعة، فالإتاوة بشكل عام تُعرف بأنها المبلغ أو المبالغ المدفوعة مقابل استعمال، أو الحق في استعمال، حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي أو براءة اختراع أو علامة تجارية، أو تصميم أو نموذج، أو خلطة أو تركيبة سرية، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية ، ومما يعزز هذا التعريف ما ورد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والذي جاء فيه "الإتاوة: الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية أو الحق في استخدامها والتي تشتمل ولا تقتصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو عملية أو مقابل تخويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية".

وفيما يتعلق ببنود الاتفاقية الموقعة بين المكلف والشركة الأجنبية بتاريخ 1999/4/9م فقد ورد فيها ما يلي:

2 - في مقابل ما تم دفعه من قبل المتنازل له إلى (ج) بمبلغ مقطوع مقداره (2,000,000) جنيه إسترليني والذي دفع منه مبلغ (500,000) جنيه إسترليني في 1999/3/22م على أن يتم دفع (1,500,000) جنيه إسترليني عند التوقيع على هذا التنازل، تتنازل (ج) بموجب هذه الاتفاقية إلى المتنازل له عن جميع حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية قيد التنازل بالإضافة إلى جميع حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها.

6 ـ تتعهد (ج) أن تقوم، وعلى نفقة المتنازل له وبشكل معقول، بتحرير جميع المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنح المتنازل له بشكل مطلق جميع حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل.

9 - تقر (ج) بأنه بعد توقيع هذا المستند مباشرة سوف يكون للمتنازل له الحق في الملكية والانتفاع بالعلامات قيد التنازل ، وتوافق (ج) على وتتعهد بعدم القيام أو السماح بأي تصرف من شأنه الإخلال أو إلحاق الضرر بأي تسجيل لعلامات (أ) التجارية أو الاعتراض على أي استخدام أو تجديد لعلامات (أ) التجارية أو التصرف بأي طريقة بما يؤدي إلى شطب أي من علامات (أ) التجارية من سجلات العلامات التجارية أو الحقوق غير المسجلة ، كما توافق (ج) على وتتعهد بعدم إعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرفات من شأنها إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع أو امتياز لاستخدام أي من علامات (أ) والحقوق غير المسجلة.

وبناءً عليه ومن استقراء اللجنة لهذه النصوص توصلت إلى قناعة بأن نصوص الاتفاقية تفيد بأن المبلغ الذي دفعه المكلف بموجب هذه الاتفاقية يمثل في حقيقته وجوهره شراء علامة تجارية وليس إتاوة وفقًا للتعريف الموضح بعاليه ، مما ترى معه اللجنة أن المصلحة عند إجرائها الربط الأساس على المكلف لم تخطئ في تطبيق التعليمات المتعلقة بالإتاوة، وذلك لعدم انطباق تعريف الإتاوة على المبلغ الذي دفعه المكلف بموجب الاتفاقية، وعليه فإن اللجنة ترى عدم أحقية المصلحة في فتح الربط تطبيقًا للفقرة (ثانيا/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ ، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح الربط لعام 1999م بهدف إخضاع المبلغ المدفوع لقاء شراء العلامة التجارية(ب) للضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الضريبة على جهة غير مقيمة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في عدم فرض ضريبة على الأرباح التقديرية الناتجة عن العلامة التجارية.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن الاتفاقية لا تعد ناقلًا للملكية في العلامات التجارية ، ولا تخرج عن كونها ترخيصا لاستخدام العلامة التجارية (ب) في منطقة معينة من العالم دون المناطق الأخرى، ومن ثم فإن مقابل الترخيص يخضع للضريبة على الشركة الأجنبية صاحبة العلامة التجارية باعتباره إتاوة حيث يتوافر في هذه الحالة شرطي الخضوع للضريبة وفقًا للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ ، واسترشادًا بتعريف الإتاوة الوارد بالمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، ولقد أكدت اللجنة الابتدائية في قرارها على صحة وجهة نظر المصلحة حيث ورد في حيثيات القرار أن الشركة اشترت حقوق الملكية والامتيازات والاسم

والمنفعة إلى آخر ما جاء في الفقرة ، لمنح المتنازل له بشكل مطلق جميع حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامة التجارية قيد التنازل ، وهذا يؤيد وجهة نظر المصلحة في أن هذه المبالغ تمثل تكلفة مدفوعات مقابل حق استخدام علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا وذلك بموجب إقرار الشركة صاحبة العلامة التجارية المحرر بتاريخ 2003/1/21م والمصادق عليه من السفارة السعودية في ...، وانتهت المصلحة إلى المطالبة بإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به ومن ثم إخضاع المبلغ المدفوع لقاء حق استخدام العلامة التجارية (ب) للضريبة.

وبعد اطلاع ممثلي المكلف على وجهة نظر المصلحة قدما مذكرة بتاريخ 1431/5/20هـ ورد فيها أن احتجاج المصلحة بأن المبلغ مدفوع مقابل حق استخدام العلامة التجارية (ب) حق امتياز هو احتجاج خاطئ وذلك لأن الشركة اشترت العلامة التجارية ذاتها ولم تشتر حق الاستخدام كما استنتجت المصلحة، كما أن شراء العلامة التجارية هو أمر مختلف تماما عن مدفوعات حق الاستخدام، وقد اشترت الشركة العلامة التجارية وسجلتها لاستخدامها في بعض البلدان بما فيها المملكة العربية السعودية، ويمكن مقارنة شراء العلامة التجارية بشراء الممتلكات ، كما يمكن مقارنة حق الاستخدام واستئجار الممتلكات ، وكلتا المعاملتين مختلفتان تماما، حيث إنه في حالة شراء العلامة التجارية والممتلكات يتم تحويل الملكية إلى اسم المشتري ، بينما في حالة حق الاستخدام أو الاستئجار تبقى الملكية في حوزة المالك/المؤجر ، وفي حالة الشراء يوافق البائع على أن "يبيع" ويوافق المشتري على أن "يشتري" ملكية العلامة التجارية لقاء مقابل معين يسمى "مقابل الشراء"، وفي هذه الحالة اتفق الطرفان على (1) نقل ملكية العلامة التجارية (ب) إلى شركة (أ) و (2) أن يكون دفع مقابل الشراء على شكل مبلغ مقطوع يدفع مرة واحدة بواقع (2,000,000) جنيه استرليني، وهذا يعني أن حق الاستخدام يختلف كليا عن شراء العلامة التجارية، ففي حالة حق الاستخدام يبقى مانح الترخيص مالكا للعلامة التجارية التي يستخدمها الطرف الحاصل على الترخيص، ولذلك فإن المبلغ الذي يدفعه الطرف الحاصل على الترخيص إلى مانح الترخيص في هذا الخصوص يسمى حق استخدام، ويسمح للطرف الحاصل على الترخيص لاستخدام العلامة التجارية مقابل دفع حقوق استخدام عن كل وحدة يتم انتاجها، وهكذا تعتبر تلك الدفعات خاضعة للضريبة في المملكة، وعند انتهاء اتفاقية الترخيص أو إلغائها لا يكون في استطاعة الطرف الحاصل على الترخيص أن يستخدم العلامة التجارية، وبناء على ذلك فإن الفروق الرئيسية بين حق الاستخدام وعملية الشراء هي:

1. تتبقى ملكية العلامة التجارية في حالة الترخيص في حوزة الطرف مانح الترخيص ويمنح حق الاستخدام لفترة زمنية محددة، أما في حالة الشراء فان المشتري يصبح مالكا للعلامة التجارية.
2. تكون عملية الترخيص لفترة زمنية محددة، بينما يؤدي الشراء إلى نقل حقوق الملكية للأبد.
3. يكون الشراء لقاء سعر ثابت، بينما قد لا يكون حق الاستخدام ثابتًا.

وأضاف المكلف أنه قدم إلى المصلحة تأكيدًا من الشركة البائعة بأنه قد اشترى العلامة التجارية (ب) وأصبح المالك المسجل لهذه العلامة بعد دفع (2,000,000) جنيه إسترليني كسعر كامل ونهائي، وينص التأكيد على (وبعد البيع أصبح (أ) هو المالك الوحيد صاحب الحق الحصري والمسجل لعلامات (ب) التجارية مع جميع حقوق الملكية، والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية بالإضافة الى جميع حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها. و أن (أ) قد دفع مبلغا مقطوعا كدفعة كاملة ونهائية بواقع

(2,000،000) جنيه إسترليني في عام 1999م مقابل شراء العلامات التجارية المذكورة أعلاه) وبناء على ذلك يبدو واضحا أن المعاملة قيد الاستئناف هي شراء علامة تجارية وليس دفع مقابل حق استخدام العلامة التجارية بموجب ، وقد استوفت الشركة جميع الشروط المذكورة في خطاب المصلحة رقم (1/2714) بتاريخ 1410/3/18هـ وهي أن المبلغ المدفوع مقابل شراء علامة تجارية ، و تم سداد مقابل شراء العلامة التجارية كدفعة كاملة ونهائية بواقع (2,000،000) جنيه إسترليني ، وسجلت العلامة التجارية في دفاتر شركة (أ) كأصل طويل الأجل كما يظهر في قائمة المركز المالي والإيضاح (2/و) حول القوائم المالية. كما أن خطاب المصلحة رقم (9/11/2) بتاريخ 1412/2/8هـ ينص على أن عقد بيع التقنية غير خاضع للضريبة لأنه يمثل عقد بيع فعلي ومسجل في الحسابات كأصل يتم استهلاكه على مدى عدة سنوات وأن القيمة قد دفعت مرة واحدة وليس كنسبة من الايرادات أو التكاليف كما هو الحال في حقوق الاستخدام.

وأضاف المكلف أن بنود الاتفاقية تنص على:

2. في مقابل ما تم دفعه من قبل المتنازل له إلى (ج) بمبلغ مقطوع مقداره (2,000،000) جنيه إسترليني والذي دفع منه مبلغ (500،000) جنيه إسترليني في 1999/3/22م على أن يتم دفع (1,500،000) جنيه استرليني عند التوقيع على هذا التنازل، تتنازل (ج) بموجب هذه الاتفاقية إلى المتنازل له عن جميع حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية قيد التنازل بالإضافة إلى جميع حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها.
3. تتعهد (ج) أن تقوم وعلى نفقة المتنازل له وبشكل معقول، بتحرير جميع المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنح المتنازل له بشكل مطلق جميع حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل.
4. تقر (ج) بأنه بعد توقيع هذا المستند مباشرة سوف يكون للمتنازل له الحق في الملكية والانتفاع بالعلامات قيد التنازل، وتوافق (ج) على وتتعهد بعدم القيام أو السماح بأي تصرف من شانه الإخلال أو إلحاق الضرر بأي تسجيل لعلامات (أ) التجارية أو الاعتراض على أي استخدام أو تجديد لعلامات (أ) التجارية أو التصرف بأي طريقة بما يؤدي الى شطب أي من علامات (أ) من سجلات العلامات التجارية ذات الصلة أو بما يلحق الضرر بحقوق أو امتيازات المتنازل له في علامات (أ) أو الحقوق غير المسجلة 0 كما توافق (ج) على وتتعهد بعدم إعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرفات من شأنها إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع أو امتياز لاستخدام أي من علامات (أ) والحقوق غير المسجلة.

ويلاحظ من البنود المذكورة أعلاه أن (ج) قامت بالتنازل عن جميع حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في العلامة التجارية لشركة (أ) مقابل مبلغ مقطوع مقداره (2,000،000) جنيه إسترليني، واتفقت (ج) مع شركة (أ) بموجب الاتفاقية أعلاه على أن تساعدها في تحرير جميع المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنح شركة (أ) بشكل مطلق جميع حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل، وأقرت (ج) أنه بعد توقيع هذه الاتفاقية سوف يكون لشركة (أ) الحق في الانتفاع بالعلامة التجارية. بالإضافة إلى ذلك وافقت (ج) أيضا على أنه بعد توقيع الاتفاقية لن تقوم (ج) بإعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرف من شأنه إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع بالعلامة التجارية، وبعد البيع أصبح (أ) هو المالك الوحيد صاحب الحق الحصري والمسجل لعلامات (ب) التجارية مع جميع حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية بالإضافة إلى جميع حقوق

التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها. وتتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط والأقاليم المعرفة الأخرى، ويتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية والتي سجلت كأصول طويلة الأجل بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين عامًا ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية (1999/4/9م).

وأضاف المكلف أن المادة (16) من نظام ضريبة الدخل تنص على (وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سنين استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة) ولقد صدرت القوائم المالية لعام 1999م من قبل محاسبين قانونيين معترف بهم دوليًا وعليه كان ينبغي على المصلحة أن تقبل عرض وتصنيف القوائم المالية المدققة كمستند ثبوتي مؤيد للقضية، وبناءً على ذلك واستنادًا إلى أحكام المادة (16) من نظام ضريبة الدخل فإنه كان يتعين على المصلحة قبول عرض وتصنيف العلامة التجارية ، كما أن موقف المصلحة غير مبرر على الاطلاق لأنه تم التصريح عن العملية بالكامل في القوائم المالية المدققة المقدمة إلى المصلحة في الإيضاح (2/و) من إيضاحات القوائم المالية والذي ينص على (تتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط والأقاليم الأخرى، يتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين سنة ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية) وفي ضوء المعلومات والبيانات الواردة أعلاه يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل العلامة التجارية التي تم شراؤها وتسجيلها في دفاتره كأصول طويلة الأجل للضريبة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إخضاع المبلغ المدفوع لقاء حق (استخدام) العلامة التجارية (ب) للضريبة باعتباره إتاوة بحجة توفر شرطي الخضوع للضريبة استنادًا للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ واسترشادًا بتعريف الإتاوة الوارد بالمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، في حين يرى المكلف عدم خضوع المبلغ المدفوع لقاء شراء العلامة التجارية (ب) للضريبة بحجة أنه اشترى العلامة التجارية ذاتها ولم يشتر حق الاستخدام ، طبقًا لتأكيد الشركة مالكة العلامة التجارية ، كما أن بنود الاتفاقية تنص على تنازل الشركة البائعة عن جميع حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في العلامة التجارية مقابل مبلغ مقطوع و تساعده في تحرير جميع المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنحه بشكل مطلق جميع حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل، بالإضافة إلى ذلك وافقت الشركة البائعة على أنه بعد توقيع الاتفاقية أعلاه لن تقوم بإعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرف من شأنه إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع بالعلامة التجارية ، وبعد البيع أصبح هو المالك الوحيد صاحب الحق الحصري والمسجل لعلامات (ب) التجارية مع جميع حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية بالإضافة إلى جميع حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها، وتتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط والأقاليم المعرفة الأخرى ، كما يتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية والتي سجلت كأصول طويلة الأجل بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين عامًا ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية.

وحيث إن هذه اللجنة قد انتهت في البند الأول من هذا القرار إلى أن طبيعة المبلغ المدفوع من المكلف لجهة غير مقيمة يمثل في حقيقته شراء علامة تجارية وليس إتاوة، ومن ثم تأييد المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح ربط عام 1999م، لذا لم يعد هناك مبرر لبحث بند الضريبة على جهة غير مقيمة من حيث إخضاع المبلغ المدفوع لها لقاء شراء العلامة التجارية (ب) للضريبة من عدمه نظرًا لعدم أحقية المصلحة في فتح ربط ذلك العام.

البند الثالث: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المكلف في عدم فرض غرامة التأخير.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن موضوع الخلاف وهو إخضاع المبلغ المدفوع مقابل حق استخدام العلامة التجارية للضريبة قد استقر عليه إجراء المصلحة منذ فترة طويلة كما هو واضح من الخطاب الوزاري رقم (5209/17) بتاريخ 1399/3/22هـ وأيدته اللجان الابتدائية والاستئنافية، ومن ثم فإن ما أفاد به المكلف من وجود خلاف بينه وبين المصلحة جانبه الصواب ومن ثم بتوجب إخضاع الفروقات الضريبية المستحقة لغرامة التأخير استنادًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ. في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن المصلحة فرضت غرامة تأخير على الفروقات الضريبية المستحقة بعد أن درست الإقرار النهائي والقوائم المالية ، وطلبت معلومات إضافية بشأن شراء العلامة التجارية والتي تم تقديمها قبل إصدار الربط النهائي، وبعد دراسة جميع المعلومات قررت المصلحة عدم استحقاق الضريبة على شراء العلامة التجارية في الربط النهائي، لذا فإن حساب غرامة التأخير في الربط المعدل يفتقر إلى المبررات ويتعارض مع الأنظمة الضريبية ، كما أنه دائما يقدم إقراراته الضريبية بإخلاص وحسن نية وفقًا للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت وضمن المواعيد المحددة نظامًا ، كما أن الموضوع هو قيد الخلاف من نواح عديدة بينه وبين المصلحة ، ولذلك ينبغي عدم فرض غرامة تأخير على أي ضريبة إضافية ناشئة عنه وذلك وفقًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ، كما أن المنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ ينص على أنه يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى. وحيث إن هناك خلاف فني واضح بين المصلحة و المكلف بخصوص إعادة فتح الربط و حساب ضريبة الأرباح التقديرية على شراء العلامة التجارية، واستنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ فإن المكلف إذا قام بالوفاء بالتزاماته بتقديم إقراره في الموعد النظامي وكان هناك خلاف فني واضح بينه وبين المصلحة ينبغي عدم فرض غرامة تأخير، وتعالج المادة (15) من نظام ضريبة الدخل موضوع تقديم الإقرار وتسديد المبلغ المستحق بموجبه إلى المصلحة قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية وفي حالة عدم تقديم الإقرار وعدم سداد الضريبة بموجبه تصبح غرامة التأخير منطبقة، وبما أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة بموجبه ضمن المهلة النظامية فإن غرامة التأخير المذكورة غير منطبقة ، كما ينص المنشور الدوري رقم (3) على أن المقصود من هذا الجزاء هو ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام ، وضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزانة العامة في حينها حفظا للصالح العام ، ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير

،وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائما إلى أن يقوم الدليل على العكس، لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئا إلى أن تثبت عليه الإدانة ، وأن المقصود من لفظ الضريبة المستحقة هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون، وليس المقصود الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة، وكذلك 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. وينص المنشور الدوري رقم (5) على أن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة تستحق إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة. وفي ضوء المعلومات الواردة أعلاه يرى المكلف إلغاء غرامة التأخير المفروضة في الربط المعدل محل الاستئناف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن إخضاع المبلغ المدفوع مقابل (حق استخدام) العلامة التجارية للضريبة استنادًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ ،في حين يرى المكلف عدم توجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة مقابل شراء العلامة التجارية استنادًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

وحيث إن هذه اللجنة قد انتهت في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح ربط عام 1999م، لذا لم يعد هناك مبرر لبحث بند غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة مقابل شراء العلامة التجارية نظرًا لعدم أحقية المصلحة في فتح ربط ذلك العام.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (18) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح الربط لعام 1999م بهدف إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء شراء العلامة التجارية (ب) وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. صرف النظر عن بحث بند الضريبة على جهة غير مقيمة لعام 1999م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
3. صرف النظر عن بحث بند غرامة التأخير لعام 1999م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1274
سنة القرار: 1434

المفتاح تعويض/ديون/رسوم – الزكاة.

الموضوع تعويض اجازات / ديون مشكوك تحصيلها / رسوم عوائد.

المبدأ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يعد من المصاريف الضرورية اللازمة للنشاط، ويحسم من الوعاء الزكوي.

نص القرار

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

في يوم الاثنين الموافق 1434/6/5هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (19) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2006م و 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/30هـ كل من: ...، كما مثل المكلف... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/66) بتاريخ 1431/10/18هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (719) بتاريخ 1431/11/12هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة برقم (724)

بتاريخ 1431/11/17هـ وقدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب) برقم ... بتاريخ 1431/11/16هـ بمبلغ (4,963,526) ريالا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: رسوم مشاركة الحكومة في العوائد الزائدة عن 10% لعام 2006م.

ورد في الناحية الموضوعية من قرار اللجنة الابتدائية بانتهاء الخلاف بين المصلحة والمكلف على جميع بنود الاعتراض ماعدا البندين الثالث والرابع.

استأنفت المصلحة ما ورد في قرار اللجنة الابتدائية بانتهاء الخلاف بين المصلحة والمكلف على جميع بنود الاعتراض ماعدا البندين الثالث والرابع ، وذكرت أنها لم توافق على وجهة نظر المكلف فيما يتعلق ببند الاعتراض رقم (2) بشأن رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2006م فقط ، وإنما وافقت المصلحة على حساب المكلف رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2007م بواقع (15%) من صافي إيراداته وذلك طبقا لخطاب المصلحة المؤرخ في 1431/7/3هـ ردًا على استفسار اللجنة الابتدائية في جلسة مناقشة الاعتراض حول تحديد النسبة الصحيحة لرسوم مشاركة الحكومة في العوائد حيث ورد في خطاب المصلحة (... حول البند الثاني وهو رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2007م حيث اتضح أن النسبة الصحيحة للرسوم هي (15%) من صافي الإيراد طبقًا للملحق رقم (3/د) من الترخيص الممنوح للشركة وليس كما جاء في الربط 10%) وحيث قد جاءت إجابة المصلحة المشار إليها أعلاه بخصوص عام 2007م فقط دون عام 2006م ، عليه فإنها تستأنف قرار اللجنة الابتدائية بشأن رسوم مشاركة الحكومة في العوائد عام 2006م الزائدة عن 10% من صافي إيرادات المكلف.

وترى المصلحة أنها احتسبت رسوم مشاركة الحكومة في العوائد بواقع (10%) من صافي إيرادات المكلف استنادًا إلى الملحق رقم (3/د) من ترخيص ... الممنوح للمكلف الذي نص على (يلتزم المرخص له بدفع المقابل المالي لصالح الهيئة... مقابل مالي لتقديم خدمات ... تجاريًا كدفعة سنوية بنسبة (15%) من صافي إيرادات المرخص له، واستثناء من ذلك تكون هذه النسبة (5%) في السنة الأولى بدءا من تاريخ صدور الترخيص له، و (10%) في السنة الثانية) ، وحيث إن الشركة بدأت نشاطها في عام 2005م فتعتبر سنة أولى ووفقًا للنسب المشار أعلاه فتكون النسبة (5%) في عام (2005م) و (10%) في عام 2006م و (15%) لعام 2007م والأعوام اللاحقة، لذلك تتمسك المصلحة بتطبيق نسبة (10%) على عام 2006م وليس (15%).
وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1432/11/19هـ ورد فيها أن الفقرة (1/د) من الملحق (3) المتعلق بالمقابل المالي لترخيص ... الصادر عن هيئة (ج) نصت على أن (يلتزم المرخص له بدفع مقابل مالي لصالح (ج) بنسبة 5% من صافي الإيرادات في السنة الأولى بدءا من تاريخ صدور الترخيص له، و 10% من صافي الإيرادات في السنة الثانية، و 15% من صافي الإيرادات للسنة الثالثة والسنوات التالية) وبما أن تاريخ صدور الترخيص هو 1425/11/10هـ الموافق 2004/12/22م فإن السنة الأولى والثانية تطبق عليهما النسب 5% و 10% كما يلي:

السنة الأولى	تبدأ في 1425/11/10هـ	الموافق 2004/12/22م.
	وتنتهي في 1426/11/9هـ	الموافق 2005/12/10م.
السنة الثانية	تبدأ في 1426/11/10هـ	الموافق 2005/12/11م.
	وتنتهي في 1427/11/9هـ	الموافق 2006/11/30م.

عليه فإن النسب التي تطبق على العام المالي المنتهي في 2006/12/31م ما يلي:

- الفترة من 2006/1/1م إلى 2006/11/30م (334) يوما بواقع 10%
- الفترة من 2006/12/1م إلى 2006/12/31م (31) يوما 15%

عليه فإن نسبة الـ 10% تطبق على (11) شهرا في عام 2006م وليس كامل عام 2006م كما ورد في وجهة نظر المصلحة.

وأضاف المكلف أن المصلحة قبلت وجهة نظره فيما يتعلق بعدة بنود من ضمنها رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعامي 2006م و2007م حيث ورد في القرار الابتدائي ما نصه (وقد انتهى الخلاف بين المصلحة والمكلف على جميع بنود الاعتراض ماعدا البندين (الثالث والرابع) وهما حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك فيها ومصروف الإجازات المستحق) عليه فلا يحق للمصلحة الاستئناف على بند وافقت عليه من قبل واعتبر الخلاف حوله منتهيًا.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إلغاء ما ورد في القرار الابتدائي من انتهاء الخلاف بينها وبين المكلف بشأن بند رسوم مشاركة الحكومة في العوائد الزائدة عن10% من صافي إيرادات المكلف لعام 2006م ، وترى المصلحة أنها وافقت في خطابها المؤرخ في 1431/7/3هـ الموجه للجنة الابتدائية على وجهة نظر المكلف بشأن حساب رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2007م فقط دون عام 2006م ، حيث إن نسبة رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2006م هي (10%) من صافي إيرادات المكلف طبقا للترخيص الممنوح له ، في حين يرى المكلف أن المصلحة قبلت وجهة نظره في عدة بنود ومن ضمنها هذا البند لعامي 2006م و 2007م ، كما أن نسبة رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2006م هي (10% و15%) من صافي إيراداته طبقًا لترخيص ... الصادر عن هيئة (ج).

وباطلاع اللجنة على خطاب المصلحة المؤرخ في 1431/7/3هـ الموجه للجنة الابتدائية اتضح أنه ينص على (إشارة إلى الجلسة المنعقدة يوم الاثنين بتاريخ 1431/6/24هـ لمناقشة اعتراض شركة (أ) على الربط الزكوي لعام 2006م و 2007م وبعد دراسة المذكرة المقدمة أثناء الجلسة مع إدارة كبار المكلفين والإدارة القانونية بالمصلحة حول البند الثاني وهو رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2007م حيث اتضح أن النسبة

الصحيحة للرسوم هي 15% من صافي الإيراد طبقًا للفقرة (1/د) من الملحق (3) من الترخيص الممنوح للشركة وليس ما جاء في الربط 10% ، وعليه يكون الفرق الواجب رده للوعاء الزكوي هو (6،604،550) ريالًا وليس ما ورد بربط المصلحة مبلغ (320،267،700) ريالًا ، وعليه نوافق على وجهة نظر الشركة حول هذا البند ورد الفرق). ويتضح من هذا الخطاب أن انتهاء الخلاف بين الطرفين ينحصر في بند رسوم مشاركة الحكومة في العوائد لعام 2007م ، حيث حددت المصلحة المبلغ الواجب إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف لذلك العام ، كما حددت النسبة التي تراها تتفق مع الترخيص الممنوح للمكلف وهي 15% ، وحيث لم تذكر المصلحة في خطابها أي بيانات أو معلومات تتعلق بهذا البند لعام 2006م ، وإنما ذكرت العام 2007م والمبالغ التي ترى ردها للوعاء الزكوي لذلك العام ، مما يدل على اقتصار موافقتها على وجهة نظر المكلف بشأن هذا البند لعام 2007م فقط، وعليه ترى اللجنة إعادة بند رسوم مشاركة الحكومة في العوائد الزائدة عن10% من صافي إيرادات المكلف لعام 2006م إلى اللجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية.

البند الثاني: مخصص الديون المشكوك فيها لعام 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في رد المستخدم من رصيد مخصص الديون المشكوك فيها لعام 2006م بمبلغ (85،783،702) ريالًا إلى وعاء الزكاة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نشاط الشركة الرئيس هو تقديم خدمة ... في المملكة العربية السعودية، وكما هو معلوم فإن إيرادات الشركة تتكون من ... وعليه فإن مبلغ الديون المشكوك فيها المشطوبة خلال العام 2006م والبالغة (85،783،702) ريالًا يمثل إجمالي المبالغ المطلوبة لما يزيد على ... من المشتركين ، وجدير بالذكر أن للشركة إجراءاتها المتبعة في تحصيل الديون والتي تتمثل في إرسال ... إلى المشتركين تطالبهم بسداد ما عليهم مبالغ وفصل الخدمة عنهم بعد مضي فترة محددة لإرغامهم على السداد، ونظرًا لسهولة الحصول على ... أخرى من السوق في ذلك العام فإن الإجراءات المتبعة من قبل الشركة لا تعتبر كافية لإرغام المشتركين على سداد المستحق عليهم ، كما أنه يصعب اتخاذ إجراءات قانونية ضدهم نظرًا لضخامة العدد وعدم جدواها الاقتصادية إذ أن الأتعاب القانونية المتعلقة بمثل هذه الإجراءات تفوق المنافع المتوقعة، وبإلقاء نظرة سريعة على تفاصيل مبلغ الديون المشطوبة فإنه يلاحظ بأن ما قيمته (62،122،200) ريال يمثل إجمالي فواتير يقل مبلغ الواحدة منها عن (2،000) ريال ويمثل المبلغ إجمالي الفواتير المطلوبة من ... مشترك ، مما يعني كثرة القضايا التي ينبغي على الشركة أن ترفعها إلى المحاكم ومتوسط الأتعاب عن كل قضية ،بالإضافة إلى أن المشتركين ينتشرون في جميع أنحاء المملكة ومنهم من غادر المملكة، ومما يجدر ذكره أن المبالغ المذكورة لا تتعلق بجهات رسمية سواء كانت شركات أو مؤسسات أو جهات حكومية حيث يسهل مطالبتها وتحصيلها أو مقاضاتها عند تعثر السداد، كما تم شطب الديون المذكورة بناءً على قرار مجلس إدارة الشركة وطبقًا للسياسات المحاسبية المعتمدة للشركة. وأضاف المكلف أن ما أوردته اللجنة الابتدائية في قرارها بأن الشركة تسرعت في إعدام المخصصات التي تم تكوينها في نفس العام فنوضح أن طبيعة الديون تحتم على الشركة إعدامها فور التيقن من عدم سدادها وقد يكون ذلك في نفس العام التي نشأ فيه الدين، حيث تمثل ديون على أفراد وليست شركات تجارية يمكن الانتظار في إعدامها لحين استيفاء الإجراءات المتبعة في تحصيل الديون المستحقة من الشركات التجارية ، كما أن إعدام الديون على عدة أعوام والذي أشارت اليه اللجنة الابتدائية في قرارها لا يتماشى مع المبادئ المحاسبية والتي تلزم بإعدام الدين في العام الذي يتحقق للمنشأة عدم تحصيله ، وسوف يتم إدراج

الديون كإيرادات إذا تم تحصيلها، وبناء عليه يطلب المكلف حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (85،783،702) ريالًا من ربح عام 2006م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف شركة مساهمة سعودية ذات آجال طويلة جدًا ولا يوجد ضرورة لإعدام ديون عام 2005م في عام 2006م مباشرة خاصة أن مثل هذا المبلغ مؤثر في نتيجة العام إذ كان يجب على الشركة التريث ومطالبة الجهات ذات المبالغ الكبيرة وإعدام ذلك المبلغ على عدة أعوام كحال أغلب الشركات المماثلة،كما لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لإعدام الدين والتي من أهمها عدم اتخاذ جميع الإجراءات القانونية للتحصيل بإثبات عدم إمكانية تحصيلها بسند رسمي كصدور حكم قضائي أو ثبوت إفلاس المدين.

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 المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (85،783،702) ريالًا من ربح عام 2006م بحجة أن هذا البند يتكون من مبالغ صغيرة مستحقة على أفراد يزيد عددهم على ... مشترك، كما تم شطب هذه الديون بناء على موافقة مجلس الإدارة لصعوبة اتخاذ إجراءات قانونية ضد المدينين وعدم جدواها الاقتصادية، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من ربح العام بحجة أن المكلف لم يتخذ جميع الإجراءات القانونية التي تثبت إعدام هذه الديون.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على ما قدمه المكلف من بيانات وإيضاحات بما فيها النظام الأساسي للشركة والذي أجاز في المادة (20) لمجلس الإدارة إعفاء مديني الشركة من التزاماتهم، وعلى قرار مجلس الإدارة بإعدام هذه الديون، وعلى القوائم المالية والتي اتضح منها أن نشاط الشركة يتمثل في ...، كما اتضح أن إيرادات المكلف لعام 2006م تبلغ (6،183،236،213) ريالًا، وأن المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها التي يطالب المكلف بحسمه من ربح العام يبلغ (85،783،702) ريال. وترى اللجنة أن هذا المبلغ يمثل في تفصيله مبالغ غير ذات أهمية نسبية مقارنة بإيرادات المكلف مما يعني عدم جدوى تحصيلها مقارنة مع تكلفة التحصيل المترتبة على ذلك، كما أن هذه الديون تُعد جزء من مخاطر النشاط، لذا فإنها تُكيف محاسبيًا من المصاريف الضرورية اللازمة للنشاط، ومن ثم تُعد من المصاريف جائزة الحسم أسوة بالأنشطة الاقتصادية المماثلة ، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (85،783،702) ريال من ربح عام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الإجازات المستحقة لعامي 2006م و2007م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في رد مخصص الإجازات لعامي 2006م و2007م إلى وعاء الزكاة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن حيثيات قرار اللجنة الابتدائية تتعارض مع الأنظمة المتبعة

في حساب الزكاة الشرعية وفقًا لمبدأ الاستحقاق المحاسبي وليس الأساس النقدي، وكما هو معلوم فإن المحاسب القانوني للشركة قد قام بتدقيق حساباتها وأصدر تقريره حول القوائم المالية والذي أظهر رواتب الإجازات ضمن المصاريف المستحقة الواردة في الإيضاح رقم (14) كما أن الإيضاحات حول القوائم المالية المراجعة قد ذكرت ضمن السياسات المحاسبية الهامة أن الشركة تتبع أساس الاستحقاق المحاسبي وليس الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية.

وأضاف المكلف أن مصروف الإجازات يمثل نفقة متكبدة من قبل الشركة وهي من المصاريف الجائزة الحسم حسب أنظمة الزكاة الشرعية، وليس هناك في النظام ما يشير إلى ربط قبولها كمصروف بتمتع العامل أو الموظف بالإجازة ، كما أن هذا البند لا يختلف في طبيعته عن المصاريف الأخرى الجائزة للحسم بغض النظر عن الفترة التي يتم سداد قيمة المصروف خلالها ويمثل التزامًا محدد القيمة في تاريخ القوائم المالية يتم حسابه عن طريق النظام المحاسبي للشركة وذلك بحصر أيام الإجازة المستحقة لكل موظف والتي لم يتمتع بها خلال العام ، ويتم تحميله على قائمة الدخل كمصروف من ضمن مصروفات الرواتب والأجور الجائزة الحسم من الأرباح بموجب القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ ، كما يتم قيد الالتزام كمصروف مستحق ضمن المطلوبات المتداولة ، إضافة إلى أن تأجيل حسم مصروفات الإجازات إلى حين تمتع العامل أو الموظف بالإجازة يتنافي مع أساس الاستحقاق المتبع في حساب الزكاة الشرعية وفيما لو تم الأخذ به لتأجل اعتماد كثير من المصروفات التي لم تسدد أو لم يتمتع بها العاملون بالمنشأة عند نهاية العام المالي.
وبناء عليه يطلب المكلف عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م.
في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن حجز جزء من الربح، ومن ثم يأخذ حكم المخصصات لأن الصرف منه يتوقف على موافقة صاحب العمل على قيام الموظف بالإجازة، ومن ثم لا يمثل تكلفة حقيقية تكبدها المكلف باعتبار أنه ليس عبئا على الربح وإنما تجنيب جزء من الأرباح لمقابلة أعباء تقديرية لم تقع بعد، وعليه تتمسك المصلحة بإضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي الاستئناف.

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 إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و 2007م بحجة أنه أعد حساباته وفقا لأساس الاستحقاق ، كما أن هذا البند عبارة عن التزام محدد القيمة في تاريخ القوائم المالية يتم حسابه عن طريق النظام المحاسبي للشركة وذلك بحصر أيام الإجازة المستحقة لكل موظف والتي لم يتمتع بها خلال العام ، ويتم تحميله على قائمة الدخل كمصروف من ضمن مصروفات الرواتب والأجور و قيد الالتزام كمصروف مستحق ضمن المطلوبات المتداولة ، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه عبارة عن حجز جزء من أرباح العام ومن ثم يأخذ حكم المخصصات.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا

ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقق 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 الإجازات المستحقة يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (19) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

1. تأييد استئناف المصلحة وذلك بإعادة بند رسوم مشاركة الحكومة في العوائد الزائدة عن 10% من صافي إيرادات المكلف لعام 2006م إلى اللجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (85،783،702) من ربح عام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1276
سنة القرار: 1434

المفتاح اعفاء / ضريبة الدخل.

الموضوع اعفاء أرباح توسعة.

المبدأ تقديم المنشأة للاستئناف دون تسبيب، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/6/12هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (28) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/4هـ 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 (28) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (168/ص/ج/1) بتاريخ 1431/7/17هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (686) بتاريخ 1431/8/19هـ الموافق ليوم السبت ، كما قدم مستندًا يفيد سداد مبلغ (2،250،772) ريالًا بموجب أمر التحصيل رقم (4816220) بتاريخ 1430/8/25هـ و مبلغ (10،781،369) ريالًا

بموجب أمر التحصيل رقم (4876267) بتاريخ 1431/9/14هـ لقاء فروقات الضريبة والغرامة وضريبة الاستقطاع المستحقة على الأعوام من 2002م حتى 2005م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية لاعتراض المكلف على بند الغرامة للأعوام من 2002م حتى 2004م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولًا/3) والبند (ثانيًا/2) بعدم قبول الاعتراض على الغرامة عن الأعوام من 2002م إلى 2004م من الناحية الشكلية لعدم تسبيبه ومن ثم عدم مناقشته من الناحية الموضوعية. استأنف المكلف هذين البندين من القرار فذكر ألائحة الاعتراض المقدمة من الشركة إلى اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى برقم (922) بتاريخ 1428/9/19هـ المقيدة لدى المصلحة برقم (407) بتاريخ 1428/9/21هـ تؤكد اعتراض الشركة على الربط النهائي الذي تضمن حساب الضريبة والغرامة عن الأعوام من 2002م إلى 2005م الذي حددته مصلحة الزكاة والدخل بمبلغ (13،032،141) ريالًا، وتم هذا التأكيد في موضعين الأول في الصفحة الأولى من اللائحة التي تضمنت إعتراض المكلف على التكليف الضريبي الصادر بالربط النهائي للضريبة والغرامة عن الأعوام من 2002م إلى 2005م البالغة (13،032،141) ريالًا بموجب خطاب المصلحة برقم (2/8680/16) بتاريخ 1428/8/27هـ ، والثاني في الصفحة الأخيرة من اللائحة التي تضمنت مطالبة المكلف بقبول اعتراضه شكلًا، وكذلك قبوله موضوعًا وإلغاء الربط النهائي للضريبة والغرامة عن الأعوام من 2002م إلى 2005م ، وذكر أنه بالرجوع إلى الفقرة (ب) المعنونة بغرامة التأخير كما في الصفحة رقم (8) من المذكرة المقدمة إلى اللجنة الابتدائية الأولى بجدة بالخطاب رقم (392) بتاريخ 1431/6/2هـ يتضح أن الشركة أكدت اعتراضها، على الضريبة المذكورة و على فرض غرامة التأخير وأوضحت أسباب اعتراضها ،كما أنها أكدت في الفقرة (2) من البند (أولًا) من المذكرة المشار إليها أعلاه في الصفحة (3و4) أن اعتراضها لم ينحصر في المطالبة بالإعفاء الضريبي عن أرباح التوسعة الرأسمالية بل أن اعتراضها شمل جميع ما ورد في الربط المحدد من قبل المصلحة ماعدا الفروقات الزكوية عن الأعوام من 2002م إلى 2005م حيث قامت الشركة بسدادها، وأضافت الشركة أنه رغم تأكيدها بأن اعتراضها شمل جميع ما ورد في الربط المحدد من مصلحة الزكاة والدخل ماعدا الفروقات الزكوية عن الأعوام من 2002م إلى 2005م ورغم أن هذا التأكيد مثبت في اللائحة الاعتراضية المقدمة إلى المصلحة و إلى اللجنة الابتدائية، فإن اللجنة الابتدائية تبنت وجهة نظر مصلحة الزكاة والدخل واعتبرت أقوالها حجة مسلم بها دون مناقشة دفوع الشركة الواردة في اللائحة الاعتراضية وفي المذكرة الجوابية المقدمة إليها، لذلك وحيث إن الأمر كما ذكر، فإن القرار المستأنف جاء معيبًا ومجحفًا بحقوق الشركة وقد جانبه الصواب مما يجعله جديرًا بالنقض ولذلك يطالب المكلف بقبول اعتراضه من الناحية الشكلية والنظر فيه موضوعًا وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تضمنت النص على (أن من شروط قبول الاعتراض شكلًا أن يقدم من ذي صفة خلال (30) يومًا من تاريخ الأخطار وقد تم تقديم الاعتراض من غير ذي صفة وطبقًا للوكالة الصادرة من كتابة العدل برقم ... بتاريخ 1428/3/16هـ فإن المدعو/... نرويجي الجنسية المدير التنفيذي لشركة (ب) قام بتوكيل مدير عام شركة (أ) المدعو/... والذي قام بتوكيل عدة أشخاص منهم المدعو/... والذي قام بدوره بتقديم

الاعتراض لفرع المصلحة بجدة، وحيث إن ربط الزكاة والضريبة يتم على شركات الأموال (ومنها ذات المسئولية المحدودة) بصفتها القانونية الاعتبارية المستقلة عن الشركاء طبقًا لمنشوري المصلحة رقم (6) لعام 1378هـ، ورقم (2) لعام 1400هـ عليه فإن الاعتراض مقدم من غير ذي صفه (المحامي الموكل من قبل وكيل المدير التنفيذي للشريك الأجنبي) وترى المصلحة رفض الاعتراض عن الأعوام من 2002م إلى 2004م شكلًا.

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 قبول اعتراضه من الناحية الشكلية بشأن الربط الضريبي للأعوام من 2002م حتى 2004م وتحديدًا غرامة التأخير للسنوات من 2002م حتى 2004م البالغة على التوالي مبلغ (608،374) ريالًا ومبلغ (660،747) ريالًا ومبلغ (870،208) ريالًا بحجة أن اعتراضه المقدم للمصلحة بالخطاب رقم (922) بتاريخ 1428/9/19هـ المقيد لدى المصلحة برقم (407) بتاريخ 1428/9/21هـ كان شاملًا جميع ما ورد في الربط المحدد من قبل المصلحة عن الأعوام من 2002م حتى 2005م المبلغ بخطاب المصلحة رقم (2/8680/16) بتاريخ 1428/8/27هـ ما عدا الفروقات الزكوية، في حين تتمسك المصلحة برفض الاعتراض على الربط الضريبي للأعوام من 2002م حتى 2004م من الناحية الشكلية بحجة أن الاعتراض مقدم من غير ذي صفة.

وبرجوع اللجنة إلى خطاب الاعتراض المقدم من المكلف برقم (922) بتاريخ 1428/9/19هـ المقيد لدى المصلحة برقم (407) بتاريخ 1428/9/21هـ رأت اللجنة أن هذا الاعتراض وإن كان قد تضمن الاعتراض على الغرامة التي تم حسابها بموجب ربط السنوات من 2002م حتى 2004م إلا أنه لم يتضمن أسبابًا لذلك الاعتراض وإنما ورد التسبيب في خطابه رقم (392) بتاريخ 1431/6/2هـ المقدم للجنة الابتدائية بعد فوات المدة النظامية لقبول الاعتراض مما ترى معه اللجنة عدم الأخذ به، ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الإعفاء الضريبي للأعوام من 2002م حتى 2004م:

قضي قرار اللجنة في البند (ثانيا/3) بتأييد المصلحة في عدم أحقية المكلف في الإعفاء الضريبي على التوسعة الرأسمالية للأعوام من 2002م حتى 2004م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في قرار اللجنة الابتدائية في الصفحة (9) فقرة (ب) تحت رأي اللجنة النص التالي:

برجوع اللجنة إلى القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ اتضح أنه ينص في البند الثاني منه على "لا تقبل مصلحة الزكاة والدخل طلب الحصول على مدة الإعفاء من الضريبة المنصوص عليها في هذا القرار في حالة عدم توفر أي شرط من الشروط المنصوص عليها فيه" كما نصت الفقرة رقم (2) من البند الأول من القرار على "أن يكون قد صدر بالتوسعة الجديدة ترخيص من الجهة المختصة طبقًا لنظام استثمار رأس

المال الأجنبي وذلك قبل البدء في تنفيذ أعمال التوسعة بوقت كاف بحد أدنى (3) أشهر وأن تكون التوسعة قد تمت طبقًا لدراسة اقتصادية وفنية موثقة من جهة فنية متخصصة، كما نصت الفقرة (9) من البند الأول من القرار على "أن تكون لدى المنشأة بيانات مالية نظامية مدققة من قبل مراجع حسابات خارجي بالتكاليف المتعلقة بالتوسعة بالإضافة إلى الحسابات النظامية للمنشاة بكاملها، كما نص البند (3) من القرار على "تكون مدة إعفاء حصة الشريك الأجنبي في أرباح التوسعة الرأسمالية لفترة مماثلة لفترة إعفاء المشروع الأصلي ولمرة واحدة فقط طول مدة المشروع يبدأ سريانها من تاريخ بدء إنتاج التوسعة، وبناء على ما سبق وحيث لم يف المكلف ببعض الشروط الواردة في القرار الوزاري المذكور رأت اللجنة بإجماع أعضائها الحاضرين تأييد المصلحة في عدم أحقية المكلف في الإعفاء الضريبي على التوسعة الرأسمالية للأعوام من 2002م إلى 2004م، وذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية استعرضت الشروط الواردة في القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ ثم انتهت إلى تأييد المصلحة في عدم أحقية الشركة في الإعفاء الضريبي على التوسعة الرأسمالية على اعتبار أن الشركة لم تف بالشروط الواردة في القرار الوزاري أعلاه دون أن يوضح قرار اللجنة ما هي الشروط التي لم تف الشركة بها وإنما تركها مجهولة غير محددة رغم أن القرار قد أكد عدم قيام الشركة بها واعتبر ذلك هو السبب الجوهري في النتيجة التي انتهي إليها القرار ، وذكر أن مصلحة الزكاة والدخل سبق أن ادعت بعدم استيفاء بعض الشروط المحددة في القرار الوزاري الأنف الذكر وذلك في مذكرتها المقدمة إلى اللجنة الابتدائية برقم (3/89/ج/1) بتاريخ 1431/4/8هـ وقامت الشركة بالرد عليها بموجب الخطاب رقم (392) بتاريخ 1431/6/2هـ الموافق 2010/5/16م الذي أوضح بالتفصيل أن شركة (أ) استوفت الشروط الواردة في القرار الوزاري المذكور ، ولذلك وحيث إن القرار المستأنف لم يوضح ما هي بعض الشروط الواردة في القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ التي لم تقم الشركة بالوفاء بها ولأن الشركة أوضحت أمام اللجنة الابتدائية بموجب مذكرتها الأنفة الذكر أنها استوفت الشروط الواردة في القرار المذكور لذلك فإن القرار الابتدائي قد جانبه الصواب فيما نحا إليه مما يجعله جديرًا بالنقض.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبنية في القرار الابتدائي التي تتضمن الإفادة بالآتي:

أ. بالنسبة للإعفاء الضريبي للمشروع الأساسي فقد انتهى منذ مدة طويلة، وأن الشركة ملتزمة ومنتظمة في السداد عنه حتى آخر قوائم مالية قدمت للمصلحة وهذا لا خلاف عليه.

ب. ينحصر الخلاف بين المصلحة والشركة في مدى أحقية الشركة في الحصول على الإعفاء الضريبي على التوسعة الرأسمالية الناتجة عن زيادة رأس المال من (6،000،000) ريال إلى (9،000،000) ريال في ظل القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ.

ج. سبق وأن صدر القرار الابتدائي رقم (35) لعام 1426هـ والقرار الاستئنافي رقم (724) لعام 1428هـ الصادر في اعتراض الشركة على نفس الموضوع للأعوام من 1999م حتى 2001م، وقد أيد القراران المصلحة في عدم أحقية الشركة في الحصول على الإعفاء الضريبي على التوسعة الرأسمالية.

د. لا يحق للشركة المطالبة بإعفاء التوسعة الرأسمالية كونها حق غير مكتسب لعدم توافر الشروط المنصوص عليها في القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخه 1413/12/2هـ (البند/أولًا) وقد نص (البند/ثانيًا) من القرار سالف الذكر على عدم قبول المصلحة طلب الإعفاء في حالة عدم توفر أي شرط من الشروط المنصوص عليها فيه، حيث إن حق الإعفاء حق مشروط وليس حقًا مكتسبًا بمجرد التوسعة.

ه. صدر المرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1421/1/5هـ الموافق 2000/4/9م الخاص بنظام استثمار رأس المال الأجنبي، وألغى في المادة الثامنة عشرة منه نظام استثمار رأس المال الأجنبي القديم وكل ما يتعارض معه من أحكام وحيث إن الشركة لم تكتسب أصلًا ميزة الإعفاء الضريبي حتى تاريخ صدور المرسوم الملكي أعلاه فقد سقط حقها في المطالبة بالإعفاء الضريبي طبقًا لأحكام النظام لأنها لم تكتسب ذلك الحق قبل نفاذ النظام الضريبي الجديد الذي ألغى النظام السابق.

و. إن سبب عدم منح الشركة الإعفاء الضريبي عن التوسعة الرأسمالية هو عدم تقديم البيانات والمستندات المطلوبة منها للتحقق من توافر الشروط النظامية لمنح الإعفاء المنصوص عليه في القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ (البند أولًا) حيث إن منح الإعفاء ليس حقًا مكتسبًا بمجرد التوسعة وإنما حق مقيد بتوافر أي من الشروط المنصوص عليها في القرار طبقًا للبند (ثانيًا) من القرار أعلاه.

ز. أصدرت المصلحة تعميمها رقم (1/153) بتاريخ 1414/11/13هـ الذي أوضحت فيه آلية تطبيق القرار الوزاري الخاص بإعفاء التوسعة الرأسمالية وتم تنفيذه على الشركة أسوة بباقي الشركات ، وقد وجدت المصلحة عدم تحقق الشرط الثاني من البند (أولاً) من القرار ، حيث لم تقدم الشركة أي بيانات بخصوص تحديد تاريخ البدء في تنفيذ التوسعة الرأسمالية للتأكد من أن تاريخ التنفيذ تم بعد صدور ترخيص التوسعة بحد أدنى ثلاثة أشهر ، وكذلك عدم تحقيق الشرط التاسع من البند (أولًا) من القرار المذكور ، حيث لم تقدم الشركة بيانات مدققة من محاسب قانوني معتمد بالمملكة بالتكاليف المتعلقة بالتوسعة منذ بدء تنفيذها حتى الانتهاء من أعمالها ، ولم تقدم الشركة شهادة من وزارة الصناعة تحدد تاريخ بدء الإنتاج لغرض تحديد بداية الإعفاء في حالة تقرر منحه لها ، كما لم توضح الشركة الإعفاء الضريبي عن التوسعة السابقة إن وجدت ولعدم توافر ما سبق لم تقبل المصلحة طلب ميزة الإعفاء الضريبي على التوسعة تطبيقًا للبند ثانيًا من القرار أعلاه ، وكما سبق إيضاحه فقد تم إلغاء النظام الضريبي القديم قبل اكتساب الشركة لتلك الميزة، ومن ثم لا يحق لها نظامًا المطالبة به عن السنوات محل الاعتراض.

ح. في 1427/6/29هـ تم تقديم صور جميع المستندات التي قدمتها الشركة للمصلحة الخاصة بطلب الحصول على ميزة الإعفاء عن التوسعة الرأسمالية إلى اللجنة الاستئنافية بناء على طلب اللجنة عند مناقشة استئناف الشركة للقرار الابتدائي رقم (35) لعام 1426هـ عن الأعوام من 1999م إلى 2001م ، وبعد دراستها تفصيليًا من قبل اللجنة الاستئنافية أصدرت اللجنة قرارها رقم (724) لعام 1428هـ القاضي برفض استئناف الشركة ، وتأييد القرار الابتدائي بعدم أحقية المكلف بالإعفاء الضريبي للأرباح الناتجة عن التوسعة الرأسمالية ، حيث توصلت اللجنة إلى قناعة بعدم توفر بعض الشروط المحددة بالقرار الوزاري المذكور ، ومن ذلك الفقرة (2،9) من البند (أولًا) كما ورد في حيثيات القرار الاستئنافي ، مما ترى معه المصلحة صحة إجرائها وسلامة الربط الضريبي الذي قامت به على الأعوام من 2002م حتى 2004م.

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 منحه الإعفاء الضريبي العشري على أرباح التوسعة الرأسمالية باعتباره قد أوفى بجميع الشروط النظامية، في حين ترى المصلحة أن المكلف لم يف بالشروط المحددة بالقرار الوزاري رقم (3170/3) إضافة إلى أن نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1421/1/5هـ أسقط حق المكلف بالمطالبة بميزة الإعفاء الضريبي للتوسعة.

وبدراسة اللجنة للموضوع اتضح لها اتفاق كل من المكلف والمصلحة على تطبيق القرار الوزاري رقم (3/3170) بتاريخ 1413/12/2هـ حيث أفاد المكلف ما نصه "أن القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ هو المصدر الأساس للتشريع المتعلق بمنح إعفاء ضريبي لمشروعات التوسعة". كما أفادت المصلحة ما نصه "أن المصلحة تؤكد على أن رفض منح الشركة للإعفاء يعود إلى أسباب هي عدم تقديم المستندات الواجب تقديمها لبحث مدى أحقية المكلف بالإعفاء الضريبي طبقًا للقرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ" ومن ذلك يتضح أن مكمن الخلاف بين المصلحة والمكلف ليس الأساس النظامي وإنما مدى توافر الشروط المحددة بالقرار الوزاري ودعمها بالمستندات النظامية، وقد أقرت المصلحة بتوافر البند أولا الفقرات (7،6،4،3،1) ، وعدم انطباق البند أولا فقرة (5) على حالة الشركة أما باقي البنود الأخرى فترى المصلحة أن المكلف لم يقدم ما يثبت انطباقها بالمستندات المؤيدة، وبرجوع اللجنة للقرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ تبين أنه نص في بنده الثاني على أنه "لا تقبل مصلحة الزكاة والدخل طلب الحصول على ميزة الإعفاء من الضريبة المنصوص عليها في هذا القرار في حالة عدم توفر أي شرط من الشروط المنصوص عليها فيه" وبرجوع اللجنة للشروط محل الخلاف بين المكلف والمصلحة ومراجعتها لدفوع المكلف وما قدمه من مستندات لإثبات وجهة نظره توصلت اللجنة إلى قناعة بعدم توفر بعض الشروط المحددة بالقرار الوزاري المذكور ومن ذلك الفقرة (2) من البند أولا والتي تنص على "أن يكون قد صدر بالتوسعة الجديدة ترخيص من الجهة المختصة طبقا لنظام استثمار رأس المال الأجنبي وذلك قبل البدء في تنفيذ أعمال التوسعة بوقت كاف بحد أدنى (3) أشهر وأن تكون التوسعة قد تمت طبقا لدراسة اقتصادية وفنية موثقة من جهة فنية متخصصة" ، وكذلك الفقرة (9) من البند أولا والتي تنص على "أن يكون لدى المنشأة بيانات مالية نظامية مدققة من قبل مراجع حسابات خارجي بالتكاليف المتعلقة بالتوسعة، بالإضافة إلى الحسابات النظامية للمنشأة بكاملها"، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (28) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الغرامة للأعوام من 2002م حتى 2004م من الناحية الشكلية وفقا للحيثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم أحقية المكلف في الإعفاء الضريبي على أرباح التوسعة الرأسمالية للأعوام من 2002م حتى 2004م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1277
سنة القرار: 1434

المفتاح

تقديم الاستئناف دون التسبيب.

الموضوع

انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي.

المبدأ

1

إلغاء قرار اللجنة الابتدائية برفض الطعن شكلاً، يترتب عليه إعادة القرار إليها مرة أخرى للفصل في الموضوع.

تقديم المنشأة للاستئناف دون تسبيب، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/٦/١٢هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) بتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (٢٨) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام ٢٠٠٥م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٢/١١/٤هـ 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 (٢٨) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (١٦٨/ص/ج/١) بتاريخ ١٤٣١/٧/١٧هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (٦٨٦) بتاريخ ١٤٣١/٨/١٩هـ، كما قدم مستندًا يفيد سداد مبلغ (٢،٢٥٠،٧٧٢) ريالًا بموجب أمر التحصيل رقم (...) بتاريخ ١٤٣٠/٨/٢٥هـ و مبلغ (١٠،٧٨١،٣٦٩) ريالًا بموجب أمر التحصيل رقم (...) بتاريخ ١٤٣١/٩/١٤هـ لقاء فروقات الضريبة والغرامة وضريبة الاستقطاع المستحقة على السنوات من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٥م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

الناحية الشكلية لاعتراض المكلف على الربط الضريبي وعلى الغرامات لعام ٢٠٠٥م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولًا/٢) والبند (ثانيًا/١) بعدم قبول الاعتراض الضريبي عن عام ٢٠٠٥م من الناحية الشكلية لعدم سداد فروقات الضريبة عن البنود غير المعترض عليها ومن ثم عدم مناقشته من الناحية الموضوعية.

كما قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولًا/٣) والبند (ثانيًا/٢) بعدم قبول الاعتراض على الغرامة عن عام ٢٠٠٥م من الناحية الشكلية لعدم تسبيبه ومن ثم عدم مناقشته من الناحية الموضوعية.

استئناف المكلف هذه البنود من القرار فذكر أنه جاء في القرار الابتدائي، أن عدم قبول الاعتراض لعام ٢٠٠٥م من الناحية الشكلية ثم الموضوعية إنما هو بسبب عدم سداد الفروقات المستحقة عن البنود غير المعترض عليها، من جهة ومن جهة أخرى أن الاعتراض على الغرامات غير مسبب ، وفي هذا الخصوص يرى المكلف لائحة الاعتراض المقدمة إلى المصلحة والى اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى برقم (٩٢٢) بتاريخ ١٤٢٨/٩/١٩هـ المقيدة لدى المصلحة برقم (٤٠٧) بتاريخ ١٤٢٨/٩/٢١هـ تؤكد اعتراض الشركة على الربط النهائي الذي تضمن حساب الضريبة والغرامة عن الأعوام من ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٥م الذي حددته مصلحة الزكاة والدخل بمبلغ (١٣،٠٣٢،١٤١) ريالًا، وتم هذا التأكيد في موضعين الأول في الصفحة الأولى من اللائحة التي تضمنت اعتراض المكلف على التكليف الضريبي الصادر بالربط النهائي للضريبة والغرامة عن الأعوام من ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٥م البالغة (١٣،٠٣٢،١٤١) ريالًا بموجب خطاب المصلحة برقم (٢/٨٦٨٠/١٦) بتاريخ ١٤٢٨/٨/٢٧هـ والثاني في الصفحة الأخيرة من اللائحة التي تضمنت مطالبة المكلف بقبول اعتراضه شكلًا ، وكذلك قبوله موضوعًا وإلغاء الربط النهائي للضريبة والغرامة عن الأعوام من ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٥م ، وأنه بالرجوع إلى الفقرة (ب) المعنونة بغرامة التأخير كما في الصفحة (٨) من المذكرة المقدمة إلى اللجنة الابتدائية الأولى بجدة بالخطاب رقم (٣٩٢) بتاريخ ١٤٣١/٦/٢هـ يتضح أن الشركة أكدت اعتراضها على الضريبة وعلى فرض غرامة التأخير وأوضحت أسباب اعتراضها ، كما أنها في الفقرة (ج) المعنونة بغرامة الإقرار وضريبة الاستقطاع كما في الصفحة (٨) أكدت اعتراضها على الغرامة والضريبة المذكورة، كما أنها أكدت في الفقرة (٢) من البند (أولًا) من المذكرة المشار إليها أعلاه في الصفحة (٣و٤) أن اعتراضها لم ينحصر في المطالبة بالإعفاء الضريبي عن أرباح التوسعة الرأسمالية بل أن اعتراضها شمل جميع ما ورد في الربط المحدد من قبل المصلحة ماعدا الفروقات الزكوية عن الأعوام من ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٥م حيث قامت الشركة، بسدادها، لذلك يرى المكلف أن استدلال المصلحة بأحكام المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل هو استدلال في غير محله لأن الفقرة (ب) من المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل تنص على ما يلي: (لا يعد الاعتراض مقبولًا ما لم يسدد المكلف المستحق عن البنود غير المعترض عليها أثناء الفترة المحددة للاعتراض....) والشركة كما سبق بيانه اعترضت على جميع المبالغ المحددة في ربط المصلحة ماعدا الفروقات الزكوية فلم تعترض عليها و قامت بسدادها، ومن ثم فإن اعتراضها يتفق وأحكام المادة (٦٦/ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٣/٦٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل خلافًا لما ذكرته المصلحة، وأضافت الشركة أنه رغم تأكيدها بأن اعتراضها شمل جميع ما ورد في الربط المحدد من مصلحة الزكاة والدخل ماعدا الفروقات الزكوية عن الأعوام من

٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٥م ورغم أن هذا التأكيد مثبت في اللائحة الاعتراضية المقدمة إلى المصلحة والى اللجنة الابتدائية، فإن اللجنة تبنت وجهة نظر مصلحة الزكاة والدخل واعتبرت أقوالها حجة مسلم بها دون مناقشة دفوع الشركة الواردة في اللائحة الاعتراضية وفي المذكرة الجوابية المقدمة إليها، لذلك وحيث إن الأمر كما ذكر، فإن القرار المستأنف جاء معيبًا ومجحفًا بحقوق الشركة وقد جانبه الصواب مما يجعله جديرًا بالنقض، لذا يطالب المكلف بقبول اعتراضه من الناحية الشكلية على الضرائب والغرامات التي تم حسابها بموجب ربط عام ٢٠٠٥م والنظر فيه من الناحية الموضوعية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تضمنت النص على (أن من شروط قبول الاعتراض شكلًا أن يقدم من ذي صفة خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الأخطار وقد تم تقديم الاعتراض من غير ذي صفة وطبقًا للوكالة الصادرة من كتابة العدل برقم (.....) بتاريخ ١٤٢٨/٣/١٦هـ فإن المدعو/... نرويجي الجنسية المدير التنفيذي لشركة (ب) قام بتوكيل مدير عام شركة (أ) المدعو/...والذي قام بتوكيل عدة أشخاص منهم المدعو/... والذي قام بدوره بتقديم الاعتراض لفرع المصلحة بجدة، وحيث إن ربط الزكاة والضريبة يتم على شركات الأموال (ومنها ذات المسئولية المحدودة) بصفتها القانونية الاعتبارية المستقلة عن الشركاء طبقًا لمنشوري المصلحة رقم (٦) لعام ١٣٧٨هـ، ورقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ عليه فإن الاعتراض مقدم من غير ذي صفة (المحامي الموكل من قبل وكيل المدير التنفيذي للشريك الأجنبي) وترى المصلحة رفض الاعتراض عن العام ٢٠٠٥م شكلًا) بالإضافة إلى ما تم بيانه، فإنه من شروط قبول الاعتراض شكلًا طبقًا للمادة (٦٦/ب) من النظام الضريبي الجديد والمادة (٣/٦٠) من اللائحة التنفيذية أن يتم سداد المستحقات عن جميع البنود غير المعترض عليها خلال المدة النظامية، وحيث اقتصر الاعتراض على المطالبة بحق الشركة في الإعفاء الضريبي لأرباح التوسعة الرأسمالية مع أن ربط عام ٢٠٠٥م تضمن غرامة إقرار وضريبة استقطاع وغرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع ـ والتي ليس لها علاقة إطلاقًا بإعفاء إرباح التوسعة الرأسمالية ـ والتي لم يسددها المكلف، فإن المصلحة ترى عدم قبول اعتراض المكلف على ربط عام ٢٠٠٥م من الناحية الشكلية مع التنويه بأن المكلف يقوم سنويا بسداد ضريبة الاستقطاع مما يؤكد معرفته بعدم وجود علاقة بين إعفاء إرباح التوسعة الرأسمالية وبين ضريبة الاستقطاع طبقًا للنظام الضريبي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول اعتراضه من الناحية الشكلية على ربط عام 2005م الذي تضمن حساب الضريبة والغرامة بحجة أن اعتراضه شمل جميع ما ورد في الربط المحدد من قبل المصلحة عن الأعوام من 2002م حتى 2005م المبلغ بخطاب المصلحة رقم (2/8680/16) بتاريخ 1428/8/27هـ ما عدا الفروقات الزكوية، ويرى المكلف أن استدلال المصلحة بالمادة (66) من نظام ضريبة الدخل يعد استدلال في غير محله وذلك أن الفقرة (ب) من تلك المادة تقضي بأن الاعتراض لا يعد مقبولًا ما لم يسدد المكلف المستحق عن البنود غير المعترض عليها إثناء الفترة المحددة للاعتراض والشركة كما هو واضح في المذكرة المقدمة اعترضت على جميع المبالغ المحددة في ربط المصلحة المذكور أعلاه ما عدا الفروقات الزكوية وسددت عن تلك الفروقات المستحقات المتوجبة عليها، في حين تتمسك المصلحة

برفض الاعتراض على الربط الضريبي لعام 2005م من الناحية الشكلية بحجة أن الاعتراض مقدم من غير ذي صفة ولأن شروط قبول الاعتراض شكلًا طبقًا للفقرة (ب) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (3) من المادة (60) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يتم سداد المستحقات عن جميع البنود غير المعترض عليها خلال المدة النظامية وترى المصلحة أن اعتراض المكلف اقتصر على المطالبة بحق الشركة في إعفاء أرباح التوسعة الرأسمالية من الضريبة على الرغم من أن ربط عام 2005م قد تضمن غرامة إقرار وضريبة استقطاع وغرامة تأخير سداد ضريبة الدخل و ضريبة الاستقطاع والتي لم يسددها المكلف، التي ليس لها علاقة بإعفاء أرباح التوسعة الرأسمالية.

وبعد الدراسة و اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف برقم (922) بتاريخ 1428/9/19هـ المقيدة لدى المصلحة برقم (407) بتاريخ 1428/9/21هـ واطلاعها على الربط الزكوي الضريبي المبلغ بخطاب المصلحة رقم (2/8680/16) بتاريخ 1428/8/27هـ يتضح أن ربط المصلحة المذكور تضمن حساب ضرائب وغرامات وزكاة عن الأعوام من 2002م حتى 2005م وبلغ مجموع المبالغ المستحقة والواجبة السداد بموجب هذا الربط مبلغ (14،452،479) ريالًا، وتمثل قيمة الضريبة والغرامات المستحقة مبلغ (13،032،141) ريالًا، تشتمل على ضريبة الدخل المستحقة على المكلف وضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة وغرامة التأخير وغرامة الإقرار كما تبين أن مذكرة الاعتراض التي قدمها المكلف بخطابه رقم (922) بتاريخ 1428/9/19هـ تضمنت اعتراض المكلف على جميع المبالغ الواردة في الربط المذكور أعلاه ما عدا الزكاة مما يعنى أن اعتراضه كان على جميع البنود سواء ضريبة الدخل المستحقة على المكلف أو ضريبة الاستقطاع المستحقة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة أو على الغرامات إلا أن المكلف في مذكرة اعتراضه أوضح الأسباب المتعلقة باعتراضه على موضوع الإعفاء الضريبي لأرباح التوسعة الرأسمالية ولم يضمن مذكرة اعتراضه المشار إليها أسباب اعتراضه على غرامة الإقرار وضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير وإنما ورد التسبيب في خطابه رقم (392) بتاريخ 1431/6/2هـ المقدم للجنة الابتدائية بعد فوات المدة النظامية لقبول الاعتراض مما ترى معه اللجنة عدم الأخذ به، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف فيما يخص طلبه قبول الاعتراض من الناحية الشكلية على غرامات التأخير وضريبة الاستقطاع وغرامة الإقرار لكون الاعتراض حول هذه البنود غير مسبب مخالفًا بذلك الفقرة (1) من المادة (60) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه يحق للمكلف الاعتراض على الربط أو إعادة الربط عليه من قبل المصلحة خلال المدة النظامية المحددة بستين يومًا من تاريخ تسلمه خطاب الربط أو إعادة الربط، ويجب أن يكون الاعتراض بموجب مذكرة مسببة يقدمها إلى الجهة التي أخطرته بالربط.

أما بالنسبة لاستئناف المكلف قرار اللجنة الابتدائية فيما يخص الإعفاء الضريبي على أرباح التوسعة الرأسمالية والذي رفضته اللجنة الابتدائية من الناحية الشكلية على أساس أن المكلف لم يسدد المبالغ المستحقة عن البنود الأخرى التي لم تكن محل اعتراض وحيث إن هذه اللجنة كما هو موضح أعلاه وصلت إلى قناعة بأن المكلف معترض على جميع البنود التي شملها الربط ما عدا الزكاة وحيث إن الأمر كذلك وطبقًا للنظام فإن المكلف يكون غير ملزم بأن يسدد أي مبالغ أظهرها ربط عام 2005م فيما عدا الزكاة كونه معترض على جميع البنود ومعنى ذلك أنه لا يوجد بنود لم تكن محل اعتراض كما ذكرت المصلحة، ومن ثم ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف على البند المتعلق بالإعفاء الضريبي لأرباح التوسعة الرأسمالية من الناحية الشكلية ولذلك ترى إعادة الموضوع المتعلق بالإعفاء الضريبي لأرباح التوسعة الرأسمالية لعام 2005م للجنة الابتدائية للنظر فيه موضوعًا.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (28) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. فض استئناف المكلف فيما يخص طلبه قبول الاعتراض من الناحية الشكلية على غرامات التأخير وضريبة الاستقطاع وغرامة الإقرار لكون الاعتراض حول هذه البنود غير مسبب وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على البند المتعلق بالإعفاء الضريبي لأرباح التوسعة الرأسمالية لعام 2005م من الناحية الشكلية، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، وإعادته للجنة الابتدائية للنظر في هذا البند موضوعًا.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

رقم القرار: 1278
سنة القرار: 1434

المفتاح ربط / هدر – الزكاة.

الموضوع ربط معدل مقبول / هدر حسابات.

المبدأ تتوقف أحقية الهيئة في فتح الربوط الزكوية للمنشأة على توافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم ٢٥٥٥ المؤرخ في ١٤١٧/١٠/١٩.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/6/19هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 مؤسسة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (25) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 1417هـ و 1418هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/2/18هـ 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 (25) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (127/ص/ج/1) بتاريخ 1430/6/16هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (225) بتاريخ 1430/7/14هـ، كما قدم ضمانا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ..... بتاريخ 1430/7/14هـ بمبلغ (1،823،840) ريالًا وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية

الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

فتح الربط لعامي 1417هـ و1418هـ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة فروق الاستيراد إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1417هـ و1418هـ وفقًا للحيثيات الواردة بالقرار، كما ورد في حيثيات قرار اللجنة أنها ترى صحة استناد المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوي لعامي 1417هـ و1418هـ إلى الفقرة (2) من البند (أولًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن البند(ثانيا) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ ينص على أنه (يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التالية خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية نتيجة قبول المكلف أو باستنفاده جميع طرق الاعتراض أيهما أبعد:

1. الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.
2. وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقًا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها).

وحيث إن المصلحة قامت بإعادة فتح الربط على المؤسسة لعامي 1417هـ و 1418هـ بموجب الخطاب رقم (2/1284/33) بتاريخ 1427/2/11هـ، و حيث إن المؤسسة حصلت على الشهادة النهائية لعام 1417هـ بتاريخ 1418/5/29هـ ولعام 1418هـ بتاريخ 1419/5/28هـ، مما يعني أن المدة بين حصول المؤسسة على الشهادات والربط المعدل قد تجاوزت خمسة أعوام ومن ثم فإنه لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربط، مع العلم بأن جميع الاستيرادات الواردة للمؤسسة والتي تم إدراجها ضمن بند المشتريات تمت بموجب بيانات إستيرادات عن طريق إعتمادات مستندية تم تسديدها عن طريق البنوك المحلية خلال عامي 1417هـ و 1418هـ، كما أن جميع المشتريات المحملة على قائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات الظاهرة في القوائم المالية للمؤسسة لعامي 1417هـ و 1418هـ تم تسجيلها بموجب بيانات جمركية.

وأضاف المكلف أنه قام بتاريخ 1431/2/26هـ بتقديم صورة من جميع المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية عامي 1417هـ و 1418هـ والمتمثلة في صور من جميع البيانات الجمركية، ونظرًا لتعرض بعضها للتلف وعدم الوضوح تم بعمل بيان تفصيلي بها وترتيبها ليسهل على موظفي المصلحة مطابقتها حيث تم عمل كشف ملخص بإجمالي البيانات الجمركية المتوفرة التي تم تصويرها وتقديمها للمصلحة وإجمالي قيمة المشتريات التي لم يتم تصويرها وذلك لعدم وضوحها أو تعرضها للتلف من قبل العوامل الطبيعية وذلك لمرور أكثر من (10) أعوام عليها وفقد ملفاتها، وقد تم تقديم بيانات جمركية للمصلحة لعام 1417هـ بمبلغ (77،002،231) ريالًا وأن المشتريات الخارجية التي لم يتم تقديم بيانات جمركية بها للمصلحة تبلغ (5،021،422) ريالًا، أي أن المشتريات الخارجية المقدم عنها صور مستندات البيانات الجمركية أكثر من المشتريات الخارجية الواردة من مركز المعلومات التي اعتمدت عليها المصلحة في إعادة ربطها بمبلغ (30،105،448) ريالًا، كما

أن إجمالي المشتريات الخارجية التي تم تقديم بيانات جمركية بها للمصلحة لعام 1418هـ تبلغ (71،956،790) ريالًا وأن المشتريات الخارجية التي لم يتم تقديم بيانات جمركية بها للمصلحة تبلغ (12،359،076) ريالًا أي أن المشتريات الخارجية المقدم عنها صورة مستندات البيانات الجمركية أكثر من المشتريات الخارجية الواردة من مركز المعلومات التي اعتمدت عليها المصلحة في إعادة ربطها بمبلغ (25،467،604) ريالات، مما يتضح معه أنه لم تكن هناك أي أخطاء في المشتريات الخارجية الواردة في القوائم المالية للأعوام محل الاستئناف، وهذا يخالف وجهة نظر المصلحة التي استندت إلى البند (أولًا/1و2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ القاضي بأحقية المصلحة في إعادة فتح الربط إذا ثبت تهرب المكلف من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة الشرعية أو ظهرت بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وحيث إن صور بيانات الاستيرادات المقدمة للجنة تثبت صحة المشتريات الخارجية وعدم صحة المعلومات الواردة من مركز المعلومات في مصلحة الجمارك، وحيث إن اللجنة الابتدائية قررت في وجهة نظرها أن المكلف لم يتهرب من دفع الزكاة، وحيث تم إرسال صور بيانات الاستيرادات للجنة الابتدائية إلا أنها أفادت أنه تم إصدار القرار، لذا يطلب المكلف عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوي لعامي 1417هـ و 1418هـ لغرض إضافة فرق المشتريات الخارجية إلى وعائه الزكوي لعامي الاستئناف.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الجهة الرقابية بالمصلحة لاحظت بخطابها رقم (3/5839) بتاريخ 1422/11/12هـ عند مراجعتها لملف المكلف عامي 1417هـ و1418هـ بأن هناك فروقات كبيرة بين قيمة المشتريات الخارجية طبقا للقوائم المالية وبين قيمة الإستيرادات الفعلية الموثقة آليا الواردة من مصلحة الجمارك وفقًا للحاسب الآلي (مركز المعلومات) وقد بلغت هذه الفروقات كما يلي:

البيـــان	1417هـ	1418هـ
قيمة الاستيرادات وفقًا للقوائم المالية	82،023،653	84،315،866
قيمة الاستيرادات وفقًا للحاسب الآلي	46،896،783	46،489،186
الفروقات	35،126،870	37،826،680

وحيث بلغت هذه الفروقات في مجموعها (72،953،550) ريالًا فقد طلبت المصلحة من المكلف إيضاح أسباب تحميل حسابات عامي 1417هـ و 1418هـ بتلك الفروقات الكبيرة وتقديم الأدلة المستندية، وأفاد المكلف في مبرراته أن لديه حسابين للمشتريات الخارجية أحدهما عن طريق فتح إعتمادات مستندية بقيمة المشتريات الخارجية، والآخر عن طريق تحويلات مباشرة للموردين من حساب المؤسسة لدى البنك، وحيث إن ما أفاد به المكلف ليس تبريرًا لتحميل الحسابات بتلك الزيادة في قيمة الإستيرادات عن القيمة الواردة في الحاسب الآلي بالجمارك وفقًا للفسوحات الجمركية، وحيث إن الفسوحات الجمركية تعد المصدر الأساس للبيانات الجمركية السنوية وفي ذات الوقت فهي مصدر وسند القيد المحاسبي بالدفاتر لدى المكلف، لذا لا بد من تطابق القيمة الاستيرادية وفقًا للفسوحات الجمركية الواردة من الحاسب الآلي (مركز المعلومات) وقيمة المشتريات الخارجية طبقا للقوائم المالية، وحيث إن هذه المعلومات والبيانات لم تكن معلومة للمصلحة أثناء الربط الأساس ونظرًا لعدم تطابق البيانات، فقد قامت المصلحة بإعادة فتح الربط لتلك

الأعوام وإضافة فرق المشتريات الخارجية غير المؤيد مستنديًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1417هـ و 1418هـ استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ البند (أولًا/1و2) القاضي بأحقية المصلحة في إعادة فتح الربط دون التقيد بمدة محددة عندما يثبت تهرب المكلف من دفع كل أو بعض الزكاة الشرعية أو ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي، لذلك تتمسك المصلحة بإعادة فتح الربط وفقًا للتعليمات النظامية وواقع حال البيانات والمعلومات الواردة للمصلحة من جهة الاختصاص.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على نسخة من صور الفسوحات الجمركية التي قدمها المكلف للجنة قدموا مذكرة بتاريخ 1431/3/3هـ ورد فيها أنه بعد الاطلاع على المستندات المقدمة من المكلف ومطابقتها مع بيانات الجمارك لدى المصلحة وجد أنها غير مطابقة علمًا بأن ما ذكره المكلف في استئنافه لا يبرر فرق الاستيراد المحمل بالزيادة عن تلك الأعوام وذلك لأن الفسوحات الجمركية للواردات هي في ذات الوقت مصدر البيانات الجمركية السنوية ومصدر القيد في دفاتر المكلف كذلك، وأنه إذا لم يتطابق القيد الدفتري مع البيانات الجمركية يكون هناك خلل يجب على المكلف تصحيحه.

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 إعادة فتح الربط الزكوي لعامي 1417هـ و 1418هـ لغرض إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا للقوائم المالية وبين استيراداته بموجب البيانات الجمركية والبالغ (72,953,550) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعامي الاستئناف بحجة أن المدة بين حصوله على الشهادة النهائية والربط المعدل تجاوزت (5) أعوام ومن ثم فإنه لا يحق للمصلحة فتح الربط استنادًا إلى البند (ثانيا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ، كما تم تسجيل جميع المشتريات المحملة على قائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات الظاهرة في القوائم المالية لعامي الاستئناف بموجب بيانات جمركية، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي من أحقيتها في فتح الربط بهدف إضافة فرق المشتريات الخارجية غير المؤيد مستنديًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1417هـ و 1418هـ استنادًا إلى البند (أولًا/1و2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ وذلك لظهور بيانات ومعلومات لم تكن معلومة لديها عند إجراء الربط.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربوط الزكوية والضريبية، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط الزكوية والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها الربط للعامين محل الاستئناف إلى نص الفقرة (1) والفقرة (2) من البند (أولًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ

الذي نص على أنه يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التالية دون التقيد بمدة محددة:

1. عندما يثبت تهرب المكلف من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة الشرعية.
2. ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي.

وترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (1) والفقرة (2) من البند (أولًا) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كان هناك تهرب من دفع الزكاة، أو ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط، وحيث إن الموضوع الذي بناءً عليه أعيد فتح الربط الزكوي لعامي 1417هـ و1418هـ يتعلق بإضافة المصلحة فروق المشتريات الخارجية إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1417هـ و1418هـ على اعتبار أنها غير مؤيدة مستنديًا. وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف والربوط الزكوية وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك لعامي 1417هـ و1418هـ والبيان المقدم من المكلف بالمشتريات الخارجية المحملة على قائمة الدخل لعامي الاستئناف ومستنداتها المتمثلة في صور الفسوحات الجمركية، اتضح أن المصلحة قامت بإجراء الربوط الزكوية اعتمادًا على القوائم المالية والإقرارات الزكوية، كما اتضح أن المشتريات الخارجية طبقًا للقوائم المالية للمكلف والواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المشتريات بموجب القوائم المالية	الواردات بموجب بيانات مصلحة الجمارك	الفرق
1417هـ	82،023،653	46،243،484	35،780،169
1418هـ	84،315،866	46،481،437	37،834،429
المجموع	166،339،519	92،724،921	73،614،598

ويتضح من ذلك أن المشتريات الخارجية طبقًا للقوائم المالية والإقرارات الزكوية للمكلف تزيد عن وارداته طبقًا لبيانات مركز المعلومات بمصلحة الجمارك بمبلغ (73،614،598) ريالًا، وباطلاع اللجنة على عينة من المستندات التي قدمها المكلف والمؤيدة لاستيراداته (صور الفسوحات الجمركية) لعامي 1417هـ و 1418هـ ومقارنتها ببيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك اتضح أن بعض صور الفسوحات الجمركية قد تم تحريفها بزيادة صفر إلى يمين مبلغ البضاعة المستوردة ورسومها المستحقة جمركيا لغرض تضخيم قيمة بند المشتريات الخارجية بهدف تخفيض الربح ، كما أن البيان المقدم من المكلف بشأن تلك المشتريات تضمن ذلك التضخيم في مبالغ تلك المشتريات، مما توصلت معه اللجنة إلى قناعة بأن المستندات التي قدمها المكلف لا يمكن الاعتداد بها كمدخلات لحساب الوعاء الزكوي.

وحيث إن المصلحة قامت بإجراء الربوط الزكوية على عامي 1417هـ و 1418هـ بناءً على القوائم المالية والإقرارات الزكوية للمكلف ، ونظرًا لظهور بيانات ومعلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي وتتمثل هذه المعلومات الواردة من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك في أن قيمة المشتريات الخارجية طبقًا لما صرح به المكلف في قوائمه المالية وإقراراته الزكوية تزيد عن

وارداته طبقا للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك بمبلغ (73،614،598) ريالًا، وحيث إن البيانات الواردة من الجمارك تُعد قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، لذا فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في فتح الربط لعامي 1417هـ و 1418هـ استنادًا إلى البند (أولًا/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ بهدف إضافة فرق المشتريات الخارجية غير المؤيد مستنديًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وبناءً على ما تقدم فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوي لعامي 1417هـ و 1418هـ لغرض إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا للقوائم المالية و بين استيراداته بموجب البيانات الجمركية والبالغ (72،953،550) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعامي الاستئناف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (25) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوي لعامي 1417هـ و1418هـ لغرض إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا للقوائم المالية وبين استيراداته بموجب البيانات الجمركية والبالغ (72،953،550) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعامي الاستئناف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1280
سنة القرار: 1434

المفتاح

عمولة / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

عمولة بنكية / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمنشأة لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

عدم سداد المنشأة للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبتها يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.

تخضع حصة الشريك الأجنبي في شركة الأموال لضريبة الدخل عن الأرباح المتحققة من كافة الإيرادات داخل المملكة أو خارجها.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/6/26هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (11) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 1999م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/27هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (11) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (102/6993/500) بتاريخ 1431/10/20هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (728) بتاريخ 1431/11/19هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب) برقم ... بتاريخ 1431/11/18هـ بمبلغ (3،036،105) ريالات لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إيرادات العمولة البنكية لعام 1999م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولة البنكية للضريبة في عام 1999م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت موقف المصلحة في إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولة البنكية للضريبة استنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (1/35) المؤرخ في 1413/3/2هـ والذي حدد معالجة حصة الشريك الأجنبي من الفوائد الدائنة خلال فترة ما قبل الإنتاج وفترة ما بعد الإنتاج، وهو استناد غير صحيح لأن التعميم رقم (1/35) هو مستند داخلي فقط تم إصداره بعد اجتماع موظفي المصلحة لتوضيح وجهة نظر المصلحة لهم بشأن بعض المسائل، وليس لهذا التعميم أي أساس قانوني لعدم استناده إلى أي قرار وزاري أو مرسوم ملكي، و قد نصت الفقرة (30) من تعميم المصلحة رقم (1/35) المؤرخ في 1413/3/2هـ على (أنه من ناحية المبدأ العام تعتبر هذه الفوائد بكاملها خاضعة للضريبة في فترة ما قبل الإنتاج وذلك لأن نظام استثمار رأس المال الأجنبي حدد بداية الإعفاء من الضريبة للشركاء الأجانب بدءا من بداية الإنتاج، وحيث إن هذه الفوائد حصلت قبل بداية الإنتاج فإنها تخضع للضريبة، أما في فترة ما بعد الإنتاج فتعتبر من ضمن إيرادات النشاط وتعامل كأحد عناصر الإيرادات الأخرى)، ويفهم من ذلك أن العمولة البنكية المحققة خلال فترة ما بعد الإنتاج تدخل ضمن الدخل من النشاط الرئيسي وتعامل كأحد عناصر الإيرادات الأخرى ومن ثم لا تؤخذ في الحسبان لوحدها لأغراض الضريبة، وإنما تدرج ضمن النتائج الإجمالية للشركة والتي تتضمن كلًا من الإيرادات المحققة والمصاريف المتكبدة من قبل الشركة، ولذلك ينبغي إتباع معالجة مماثلة بشأن فترة ما قبل الإنتاج، أي أنه ينبغي إدراج العمولة البنكية ضمن نتائج الشركة للأغراض الضريبية خلال فترة ما قبل الإنتاج، كما أن التعميم رقم (1/35) لا يفيد بأن المصاريف المتكبدة خلال فترة ما قبل الإنتاج لن يتم اعتمادها كحسم من إيراد الفائدة وذلك لأن الدخل الخاضع للضريبة يتألف من الإيرادات الخاضعة للضريبة والمصاريف المسموح بحسمها وأن صافي الناتج من هذين البندين يسمى الدخل الخاضع للضريبة، وبناءً على ذلك فإذا ما ورد أن إيرادا معينا يخضع للضريبة فإن ذلك لا يعني أن التكاليف المتكبدة خلال نفس الفترة لا يسمح بحسمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة، وقد تم تعريف الواردات العمومية في المادة (13) من نظام ضريبة الدخل على النحو التالي (تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية، والناتجة أيضا عن

معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك جميع الواردات الناتجة من العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان) كما تم تحديد المبالغ التي يحق حسمها في المادة (14) من نظام ضريبة الدخل على النحو التالي (إن المبالغ التي يحق حسمها لتقدير الأرباح الصافية للشركة بموجب هذا النظام هي: كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجرى دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغا معقولا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية) وتوضح هذه المواد أساس الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف التي تشكل جزء من الدخل الخاضع للضريبة، وكما ورد في المادة (12) من نظام ضريبة الدخل فإن الربح الخاضع للضريبة يحتسب بعد حسم التكلفة المسموح بها من الإيرادات، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون الدخل وحده خاضعا للضريبة دون أن تؤخذ في الاعتبار المصاريف المتكبدة خلال الفترة ذاتها.

وأضاف المكلف أنه وفقا للمعيار المحاسبي المتبع في المملكة العربية السعودية فإن مصاريف وإيرادات ما قبل الإنتاج قد رسملت من قبل الشركة كمصاريف مؤجلة للإطفاء مستقبلا على مدى (10) أعوام، وقد أخطأت المصلحة في فهم مبدأ المصاريف المؤجلة المتكبدة خلال مرحلة ما قبل الإنتاج وفرضت ضريبة على إيراد العمولة البنكية فقط دون أن تأخذ في الاعتبار مصاريف ما قبل الإنتاج الأخرى المتكبدة خلال نفس الفترة المالية كما يظهر في القوائم المالية المدققة، وأن معالجة المصلحة تعد مخالفة لنظام ضريبة الدخل الذي يتطلب على وجه التحديد أن تؤخذ في الحسبان الإيرادات المحققة والمصاريف المتكبدة معا خلال الفترة المالية للأغراض الضريبية، أي أن الضريبة تحسب على صافي النتيجة. كما أن الإجراء الاعتيادي المتبع لدى المصلحة هو اعتماد إطفاء المصاريف المؤجلة على مدى فترة محددة، واستنادا إلى ما هو متبع لديها من إجراءات قامت المصلحة باعتماد إطفاء المصاريف المؤجلة على مدى (10) أعوام في الربط النهائي الذي أجرته المصلحة للأعوام اللاحقة، أي أن المصلحة قامت من ناحية بفرض ضريبة على إيراد العمولة البنكية لعام 1999م بينما قامت من ناحية أخرى باعتماد المطالبة بصافي المصاريف المؤجلة التي تضمنت إيراد العمولة البنكية كمصروف فعلي للسنوات 2000م إلى 2002م وقد أسفرت هذه المعالجة عن اعتبار إيرادات العمولة البنكية كإيراد مرتين، مرة في عام 1999م ومرة أخرى في الأعوام من 2000م إلى 2002م، وأن اعتماد المصلحة إطفاء المصاريف المؤجلة في الربط النهائي للأعوام من 2000م إلى 2002م يتمشى مع النظام الضريبي ولذلك فإنه ينبغي عدم إخضاع إيراد العمولة البنكية للضريبة في الربط على عام 1999م، ويعد ذلك تناقضا في إجراءات المصلحة حيال معالجة إيراد العمولة البنكية لأغراض الضريبة والزكاة، ففي حين أن المصلحة فرضت ضريبة على إيراد العمولة البنكية لعام 1999م بالرغم من رسملة مصاريف ما قبل الإنتاج (بما فيها إيراد العمولة البنكية) كمصاريف مؤجلة في القوائم المالية المدققة عند حساب الزكاة لعام 1999م، إلا أنها قبلت مبدأ المصاريف المؤجلة واعتمدتها كحسم من وعاء الزكاة، وللأغراض الزكوية لم تربط المصلحة زكاة على إيراد العمولة البنكية كبند إيراد منفصل كما تمت معالجتها لأغراض الضريبة، وعليه فإن المعالجة المطبقة من قبل المصلحة لأغراض الزكاة هي معالجة صحيحة و يجب تطبيقها أيضا لأغراض الضريبة نظرًا لرسملة إيراد ومصاريف ما قبل الإنتاج ومن ثم اعتماد صافي المصاريف المؤجلة على مدى (10) أعوام، وهذه المعالجة تتماشى مع معيار المحاسبة السعودي وكذلك مع الأنظمة الضريبية والزكوية.
وذكر المكلف أن المادة (16) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان

على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سنوات استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبنية على أساس السجلات المذكورة صحيحة)، وقد سبق لمراجعي حسابات الشركة أن صادقوا على دقة وصحة دفاترها وسجلاتها المحاسبية، وقد سجلت الشركة إيراداتها ومصاريفها الإجمالية خلال مرحلة ما قبل الإنتاج كمصاريف مؤجلة في الدفاتر المذكورة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لذلك فإن المصاريف المؤجلة المصرح عنها من قبل الشركة، والمصادق عليها حسب الأصول من قبل المحاسب القانوني ينبغي قبولها من قبل المصلحة لأغراض الضريبة، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم اجتماع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية في عام 1999م للضريبة.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1432/12/24هـ ورد فيها أن المصلحة تتمسك بإخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولة البنكية المحصلة خلال عام 1999م بالكامل لضريبة الدخل لكونها إيرادات محققة بخلاف النشاط المرخص به بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي، وأنها خارج نطاق الدخل المعفى من الضريبة وذلك استنادًا إلى خطاب وزير المالية رقم (802/4) بتاريخ 1403/3/7هـ الذي أيد وجهة النظر التي تقضي بأن الإعفاء الضريبي الذي يتمتع به الشريك الأجنبي طبقًا لنظام استثمار رأس المال الأجنبي قاصر على الأرباح الناتجة عن ممارسة الشركة لنشاطها الرئيسي، ومن ثم إلزام الشريك الأجنبي بدفع الضريبة عن الأرباح المتحققة التي لم تنتج عن نشاط المشروع المرخص له، واعتبار هذا قاعدة عامة تطبق على الحالات المماثلة وقد أكدت المصلحة على ذلك بالتعميم رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ.

وأضافت المصلحة أنه ليس هناك ارتباط أو علاقة بين إيرادات العمولة البنكية ومصاريف ما قبل الإنتاج، حيث إن إيرادات العمولة تمثل إيرادًا عرضيًا نتيجة إيداع رأس المال كوديعة لدى البنك لم يستلزم تحصيله أي عناء أو تكبد تكاليف، أما النفقات المتكبدة ما قبل الإنتاج فهي تمثل مصاريف عمومية وإدارية و استهلاكات وتكاليف تقويم قرض صندوق التنمية الصناعية وهي نفقات مؤجلة استلزم المشروع الصناعي إنفاقها وسوف يتم تحميلها على إيرادات المشروع الرئيسي عند مرحلة بدء الإنتاج والبيع من أجل مقابلة الإيرادات بالمصاريف ، كما أن العبرة في فرض الضريبة هو في مدى تحقق الربح أو العائد بغض النظر عن كيفية التصرف فيه فيما بعد ، وليس العبرة توزيع الأرباح على الشركاء حيث إن إيراد العمولة البنكية قد تحقق فعلا للشركة خلال عام 1999م وهو إيراد عرضي بخلاف إيرادات المشروع الرئيسي وقد تحقق قبل مرحلة بدء الإنتاج والبيع الفعلي ، ومن ثم ترى المصلحة خضوع نصيب الشريك الأجنبي منه للضريبة، أما كيفية تصرف الشركة بذلك الإيراد لاحقا فهو شأنها سواء كان بتوزيعه على الشركاء أو الاحتفاظ به أو تقليل تكاليف ما قبل الإنتاج به ، كما أن الخلاف مع المكلف ينحصر في عدم وجود صافي ربح فائض خلال العامين حيث ذكر المكلف أن نتيجة إطفاء مصاريف ما قبل الإنتاج في إيرادات العمولة البنكية للعام نتج عنه خسارة دفترية وليس أرباح، ويعني هذا أنه لو كان الناتج أرباحًا صافية لخضع للضريبة ولما كان للشركة أي اعتراض، وعليه فإن فرض الضريبة قبل بدء الإنتاج (قبل الإعفاء) ليس محل خلاف، وإنما الخلاف في مدى وجود صافي ربح ، وبناء عليه ترى المصلحة إخضاع حصة الشريك الأجنبي من كامل إيراد العمولة البنكية في عام 1999م للضريبة لعدم وجود تكاليف خاصة ومرتبطة بهذا الإيراد.

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 إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م (ما قبل الإعفاء الضريبي) للضريبة بحجة أن التعميم رقم (1/35) لعام 1413هـ الذي استندت إليه اللجنة الابتدائية في قرارها يعد مستندا داخليا وليس له أساس قانوني، كما أنه وفقا للمعيار المحاسبي المتبع في المملكة فإن مصاريف وإيرادات ما قبل الإنتاج قد رسملت من قبل الشركة كمصاريف مؤجلة للإطفاء مستقبلا على مدى (10) أعوام، كما فرضت المصلحة ضريبة على إيراد العمولة البنكية فقط دون أن تأخذ في الاعتبار مصاريف ما قبل الإنتاج الأخرى المتكبدة خلال الفترة المالية التي حسمتها المصلحة في الأعوام اللاحقة من وعاء الزكاة كمصاريف مؤجلة، ويرى المكلف أن معالجة المصلحة تعد مخالفة للمواد (12و13 و14) من نظام ضريبة الدخل التي تتطلب أن تؤخذ في الحسبان الإيرادات المحققة والمصاريف المتكبدة معا خلال الفترة المالية لهدف تحديد الدخل الخاضع للضريبة، في حين ترى المصلحة إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م (ما قبل الإعفاء الضريبي) للضريبة بحجة أن إيرادات العمولة تمثل إيرادًا عرضيًا نتيجة إيداع رأس المال كوديعة لدى البنك لم يستلزم تحصيله أي عناء أو تكبد تكاليف، كما أنها إيرادات محققة بخلاف النشاط المرخص به بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف عام 1999م والإيضاحات المتممة لها اتضح أن الإيضاح رقم (1) يتضمن أن الشركة لم تبدأ الإنتاج التجاري، وأنه تم إدراج المصاريف المتكبدة حتى تاريخه ضمن المصاريف المؤجلة، كما أن الإيضاح رقم (4) تضمن الإفادة بأن المصاريف المؤجلة سيتم إطفاؤها على مدى فترة (10) أعوام من تاريخ بدء الإنتاج التجاري كما تضمن الإيضاح رقم (11) أنه طبقا لنظام استثمار رأس المال الأجنبي فإن الشريك الأجنبي معفي من ضريبة الدخل لمدة (10) أعوام بدءا من تاريخ بدء الإنتاج التجاري، وباطلاع اللجنة على الربط الضريبي للأعوام من 1999م حتى 2002م الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (3423) بتاريخ 1426/3/24 هـ اتضح أن الشريك الأجنبي معفي من الضريبة لمدة (10) أعوام بدءا من 2000/3/1م، ومن ثم ترى اللجنة أن إيراد العمولة البنكية المحقق في فترة ما قبل الإنتاج يعد إيرادًا عارضًا لا يرتبط بالكلفة لكونه نشاطًا عرضيًا خارجًا عن النشاط المرخص له ، كما أن المصروفات التي تكبدها المكلف قبل بدء الإنتاج ليست سببًا في تحقيق إيرادات العمولة البنكية ولا يمكن مقابلتها بهذه الإيرادات طبقًا لمعايير المحاسبة السعودية ، مما ترى معه اللجنة تأييد المصلحة في إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولة البنكية للضريبة ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م (ما قبل الإعفاء الضريبي) للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير لعام 1999م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة

المستحقة لعام 1999م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة بفرض غرامة تأخير بنسبة 25% على إجمالي الالتزام الضريبي الإضافي المفروض في الربط على أساس أن الخلاف حول الضريبة على حصة الشريك الأجنبي من إيراد العمولة لعام 1999م ليس خلافًا حقيقيًا وإنما تحكمه تعليمات نظامية مستقرة وأن هذا يتمشى مع المنشور الدوري رقم (3) 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

ويرى المكلف أن الضريبة على حصة الشريك الأجنبي من إيراد العمولة لعام 1999م موضوع خلاف من نواح مختلفة بينه و بين المصلحة استنادًا إلى ما تم تقديمه من معلومات وتوضيحات في البند الأول، ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أي ضرائب إضافية ناشئة عنها استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ ، وتعالج المادة (15) من نظام ضريبة الدخل موضوع تقديم الإقرار وتسديد المبلغ المستحق بموجبه إلى المصلحة قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية وفي حالة عدم تقديم الإقرار وعدم سداد الضريبة بموجبه تصبح غرامة التأخير منطبقة ، وبما أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة بموجبه ضمن المهلة النظامية فإن غرامة التأخير المذكورة غير منطبقة. كما ينص المنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ على ما يلي (وأن المقصود من هذا الجزاء هو:

أ. ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام.

ب. ضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزانة العامة في حينها حفظا للصالح العام.

ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير.

وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائما إلى أن يقوم الدليل على العكس لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئا إلى أن تثبت عليه الإدانة... إن المقصود من لفظ (الضريبة المستحقة) هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون وليس المقصود هو الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة.

وكذلك 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) كما يقضي المنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ بأن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة لا تستحق، وحيث إن الشركة كانت دائما تقدم كل إقراراتها في المواعيد المحددة وفقًا لنظام ضريبة الدخل، وحيث إن الضريبة على حصة الشريك الأجنبي من إيراد العمولة لعام 1999م موضوع خلاف من نواح مختلفة مع المصلحة ، لذا يطلب المكلف عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة على حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1432/12/24 هـ ورد فيها أن المصلحة قامت بفرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبة التي تم حسابها على حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولة البنكية لكونها ضريبة واجبة الأداء استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

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 توجب غرامة التأخير على الضريبة المستحقة على حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ، في حين ترى المصلحة توجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبة استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

وترى اللجنة أن إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية خلال فترة ما قبل الإعفاء الضريبي تُعد من المسائل الخلافية التي تخضع للاجتهاد من حيث مدى خضوعها للضريبة من عدمه ومن ثم لا يتوجب فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة التي تنتج عنها، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم توجب غرامة التأخير على الضريبة المستحقة على حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (11) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م (ما قبل الإعفاء الضريبي) للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم توجب غرامة التأخير على الضريبة المستحقة على حصة الشريك الأجنبي من إيرادات العمولات البنكية عام 1999م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1283
سنة القرار: 1434

المفتاح

خسائر/غرامة/قروض/مصروفات/مكافأة – الزكاة.

الموضوع

خسائر مدورة (مرحلة-متراكمة) / غرامة عدم سداد ضريبة /قروض قصيرة الاجل /مصروفات مجلات / مكافأة مجلس إدارة / مكافأة نهاية خدمة.

المبدأ

- عدم سداد المنشأة للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
- تقديم المنشأة المستندات المؤيدة لما قامت به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.
- الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/7/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (17) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2003م و2004م والربط الزكوي لعام 2005م . وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/4/12هـ كل من: ...، كما مثل المكلف... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/66) بتاريخ 1430/11/5هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (344) بتاريخ 1430/11/27هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (354) بتاريخ 1430/12/1هـ، وقدم ما يفيد سداد المستحق عليه بموجب الإيصال رقم (482150) بتاريخ 1430/12/1هـ بمبلغ (1,492,924) ريالًا، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مكافأة أعضاء مجلس الإدارة لعامي 2004م و2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المكلف في وجوب حساب مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ضمن المصاريف واجبة الحسم للأغراض الزكوية لعامي 2004م و2005م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في حساب مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ضمن المصاريف واجبة الحسم للأغراض الزكوية استنادًا للفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ، وترى المصلحة أن هذه الفتوى تطبق في حالة المنشأة المملوكة بالكامل لفرد، وأما في هذه الحالة فإن المكلف شركة مختلطة ذات مسئولية محدودة يمتلك الشريك السعودي جزء منها، كما أن هذه المكافأة لم يتم أخذها أو صرفها حتى 2004/12/31م و 31 /2005/12م مما يؤكد صحة إجراء المصلحة في إخضاعها للزكاة لأن حولان حولها هو حول أصلها وهو رأس المال، وبناء عليه ترى المصلحة عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف عامي 2004م و2005م استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (4800/3) بتاريخ 1412/7/8هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن مبالغ هذا البند دفعت إلى أعضاء مجلس الإدارة مقابل إدارة شئون الشركة ومن ثم تعد من المصاريف العادية والضرورية، ولو لم يقم أعضاء مجلس الإدارة بمهمة الإشراف على الأعمال لما كان أمام الشركة من خيار سوي تعيين تنفيذيين آخرين، وفي هذه الحالة ستكون رواتبهم والمزايا الأخرى مصروفا جائز الحسم لأغراض الزكاة، ومن الناحية الشرعية فقد دفعت الشركة هذه المبالغ قبل نهاية العام و لم تعد في حيازتها ومن ثم لا تخضع للزكاة، وذلك لأن الزكاة تجب في المبالغ المملوكة للشركة والتي تبقى في حيازتها ويمكن استخدامها من قبلها، وقد أكدت الفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء أن المبالغ المدفوعة إلى أصحاب العمل كمكافأة لقاء خدمات مقدمة يجب أن تعامل مثلها مثل رواتب العاملين وعليه فلا تجب فيها الزكاة، وهذه الفتوى لا تشمل المؤسسات الفردية فقط بل إنها تشمل جميع أنواع المنشآت، كما أن المصلحة قد أكدت بموجب خطابها رقم (9/4097) بتاريخ 1428/7/16هـ أن الرواتب و المزايا المدفوعة للشركاء قبل نهاية العام يجب أن يسمح بها كحسم شريطة دفعها وفقًا لمعدلات السوق، وبناءً عليه يرى المكلف اعتماد هذا البند كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2004م و 2005م استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (4800/3) بتاريخ 1412/7/8هـ، كما أن الفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ التي استندت إليها اللجنة الابتدائية تطبق في حالة المنشأة المملوكة بالكامل لفرد، وأما في هذه الحالة فإن المكلف شركة مختلطة ذات مسئولية محدودة يمتلك الشريك السعودي جزء منها، كما أن هذه الأتعاب لم يتم أخذها أو صرفها قبل نهاية العام ومن ثم فإن حولها حول أصلها وهو رأس المال، في حين يرى المكلف اعتماد هذا البند كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم(22644) بتاريخ 1424/3/9هـ التي تضمنت أن المبالغ المدفوعة إلى أصحاب العمل كمكافأة لقاء خدمات مقدمة يجب أن تعامل مثلها مثل رواتب العاملين، كما أن هذه المبالغ قد دفعت إلى أعضاء مجلس الإدارة مقابل إدارة شئون الشركة ومن ثم تعد من المصاريف العادية والضرورية.

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ القاضي بإضافة مرتبات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المختلطة إلى الوعاء الضريبي أو الزكوي بحسب الأحوال لغرض الربط عليها بعد توزيع الأرباح، وحيث إن المكلف شركة ذات مسئولية محدودة، وحيث إن مبالغ هذا البند التي تخص الشريك السعودي تم دفعها إلى شركة (ب) والتي تعد أحد الشركاء في الشركة، لذا فإن ما دفع لهم يعد توزيعًا للربح، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف عامي 2004م و 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م ومكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في استبعاد المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال فيما يتعلق بمكافأة نهاية الخدمة ومكافأة الخدمة الطويلة من المصروفات جائزة الحسم للأغراض الضريبية وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة ولم تسمح باعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي وذلك على أساس أن المبالغ المدفوعة زائدة عما هو منصوص عليه في نظام العمل والعمال، ويرى المكلف أن نظام العمل والعمال يتضمن إرشادات للحد الأدنى الذي يجب على صاحب العمل دفعه إلى العاملين كمكافأة نهاية خدمة ولم يحدد أي حد أقصى، كما أن المبالغ دفعت للعاملين الذين عملوا لدى الشركة فترة طويلة وكانت علاقة الشركة معهم جيدة وفقًا لسياسة التوظيف المعمول بها لدى الشركة وعقود العمل، وبناءً عليه يطلب المكلف اعتماد هذا البند كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي باعتباره من المصاريف العادية والضرورية استنادًا إلى المادة (14) من نظام ضريبة الدخل.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد مكافأة نهاية الخدمة ومكافأة الخدمة الطويلة لغرض حساب الوعاء الضريبي تطبيقا لما قضى به نظام العمل والعمال في هذا الشأن من صرف مكافأة بمعدل مرتب نصف شهر في الخمسة أعوام الأولى وبمعدل راتب شهر في الأعوام اللاحقة ومن ثم فإن الزيادة على ذلك تضاف إلى الوعاء الضريبي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي استنادًا إلى المادة (14) من نظام ضريبة الدخل، كما أن المبالغ دفعت للعاملين الذين عملوا لدى الشركة فترة طويلة وفقًا لسياسة التوظيف المعمول بها لدى الشركة وعقود العمل، كما أن نظام العمل والعمال يتضمن إرشادات للحد الأدنى الذي يجب على صاحب العمل دفعه إلى العاملين كمكافأة نهاية خدمة ولم يحدد أي حد أقصى، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد هذا البند لغرض حساب الوعاء الضريبي بحجة أنه عبارة عن مبالغ بالزيادة عما ورد في نظام العمل والعمال.

وبعد الدراسة يتضح أن هذا البند ذو شقين الأول يتعلق بمكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م التي تدفع للعاملين الذي خدموا الشركة فترة طويلة وتركوا العمل، والشق الثاني خاص بالزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م التي تدفع للعاملين عن مدة خدمتهم.

وباطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389هـ الساري على هذه الحالة فإن هذه اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، كما نصت المادة رقم (87) منه على (إذا انتهت مدة عقد العمل المحدد المدة أو كان الفسخ صادرًا من جانب صاحب العمل في العقود غير المحددة المدة وجب على صاحب العمل أن يدفع للعامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويُتخذ الأجر الأخير أساسًا لحساب المكافأة ويستحق العامل مكافأة عن كسور السنة بنسبة ما قضاه منها في العمل).

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم صور عقود العمل وكذلك لائحة تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل، وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مما تعذر معه على اللجنة التحقق من نظامية هذا البند، ومن ثم فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م ومكافأة نهاية الخدمة لعامي 2004م و2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2/ب) بتأييد المكلف في عدم حساب المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال الخاصة بمكافأة نهاية الخدمة ومكافأة الخدمة الطويلة ضمن الوعاء الزكوي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في عدم حساب المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال ضمن الوعاء الزكوي باعتبارها مبالغ خرجت من ذمة المكلف ولا تجب فيها الزكاة، وترى المصلحة أن قرار اللجنة الابتدائية متعارض بين تأييد المصلحة في رفض هذا البند كمصروف جائز الحسم لأغراض الضريبة وفي نفس الوقت عدم تزكية المبلغ لأنه خرج من ذمة الشركة، وذلك أن حساب الوعاء الزكوي يشمل ربح العام المعدل بالمصاريف غير جائزة الحسم.

وأضافت المصلحة أنها لم تعتمد مكافأة الخدمة الطويلة والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة تطبيقًا لما قضى به نظام العمل والعمال في هذا الشأن من صرف مكافأة بمعدل مرتب نصف شهر في الخمسة أعوام الأولى وبمعدل راتب شهر في الأعوام اللاحقة ومن ثم فإن الزيادة على ذلك تضاف إلى الوعاء الزكوي، وبناءً عليه تطلب المصلحة عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي 2004م و2005م كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1431/11/2هـ ورد فيها أن قرار اللجنة لابتدائية يتفق مع الضوابط الشرعية ذات العلاقة من أن الزكاة لا تجب في الأموال التي لا تبقى في حيازة الشركة لحول كامل، وبالمثل فإن أي مبالغ خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام لا تجب فيها الزكاة، وبناء عليه يرى المكلف اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي 2004م و2005م ضمن المصروفات جائزة الحسم للأغراض الزكوية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي 2004م و 2005م كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن قرار اللجنة الابتدائية متعارض بين تأييد المصلحة في رفض هذا البند كمصروف جائز الحسم لأغراض الضريبة وفي نفس الوقت عدم تزكية المبلغ لأنه خرج من ذمة الشركة، في حين يرى المكلف اعتماد هذا البند على اعتبار أن مبالغه خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام ومن ثم لا تجب فيها الزكاة.

وبعد الدراسة يتضح أن هذا البند ذو شقين الأول يتعلق بمكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م التي تدفع للعاملين الذي خدموا الشركة فترة طويلة وتركوا العمل، والشق الثاني خاص بالزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي 2004م و2005م التي تدفع للعاملين عن مدة خدمتهم.

وباطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389هـ الساري على هذه الحالة فإن هذه اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، كما نصت المادة رقم (87) منه على (إذا انتهت مدة عقد العمل المحدد المدة أو كان الفسخ صادرًا من جانب صاحب العمل في العقود غير المحددة المدة وجب على صاحب العمل أن يدفع للعامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويُتخذ الأجر الأخير أساسًا لحساب المكافأة ويستحق العامل مكافأة عن كسور السنة بنسبة ما قضاه منها في العمل).

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم صور عقود العمل وكذلك لائحة تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل، وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مما تعذر معه على اللجنة التحقق من نظامية هذا البند، ومن ثم فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي 2004م و2005م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: اشتراكات ومجلات لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5/ب) بتأييد المكلف في عدم حساب مبالغ اشتراكات ومجلات ضمن الوعاء الزكوي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها لا توافق على الفصل بين رفض المصروف لأنه غير جائز الحسم للأغراض الضريبية، وفي نفس الوقت يتم استبعاده من وعاء الزكاة لأنه خرج من ذمة الشركة، و ذلك يرجع إلى أن الربط الزكوي والضريبي يتم بموجب قوائم مالية وبموجب ربح دفتري يطبق عليه الأنظمة الضريبية والزكوية من حيث قبول المصروف من عدمه، ولا يجب أن يخرج جانب الزكاة من الأنظمة المطبقة على ربح الشركة، وتطلب المصلحة عدم اعتماد هذا البند لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف عام 2005م باعتباره غير ضروري وغير مرتبط بالنشاط.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1431/11/2هـ ورد فيها أن قرار اللجنة لابتدائية يتفق مع الضوابط الشرعية ذات العلاقة من أن الزكاة لا تجب في الأموال التي لا تبقي في حيازة الشركة لحول كامل، وبالمثل فإن أي مبالغ خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام لا تجب فيها الزكاة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد بند اشتراكات ومجلات كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف عام 2005م باعتباره غير ضروري وغير مرتبط بالنشاط، في حين يرى المكلف اعتماد هذا البند على اعتبار أن مبالغه خرجت من ذمة الشركة ولم تعد في حيازتها في نهاية العام ومن ثم لا تجب فيها الزكاة.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على القوائم المالية والربط الزكوي لعام 2005م الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم(12/12)بتاريخ 1429/1/3هـ اتضح أن مبيعات المكلف ظهرت بمبلغ (426،376،527) ريالًا، كما اتضح أن المصلحة قامت بتعديل نتيجة الحسابات ببند اشتراكات ومجلات البالغ (71،128)ريالًا، ولمعقولية هذا البند ولكونه مصروفا عاما اعتياديا، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند اشتراكات ومجلات كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف عام 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: تخفيض ربح عامي 2003م و2004م بالخسائر الضريبية المدورة من عام 2002 م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المصلحة في معالجتها لبند ترحيل الخسائر المتراكمة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية بقصر الخسائر المطلوب الاستفادة منها على ما جاء في الربط لسنة 2002م، وذكر أنه تقدم باعتراض على عدم اعتماد بعض المصاريف في الربط النهائي لعام 2002م، وبناءً عليه يطلب بتخفيض ربح عامي 2003 م و2004م بالخسائر الضريبية المدورة من عام 2002م بناءً على الربح المعدل طبقًا لقرار اللجنة الابتدائية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بترحيل الخسائر الضريبية لعام 2002م طبقًا للقرار الوزاري رقم (398/1) بتاريخ 1421/2/2هـ والمبني على قرار مجلس الوزراء رقم (3) بتاريخ 1421/1/5هـ وكذلك القرار الوزاري رقم (1729) بتاريخ 1424/8/11هـ القاضي بترحيل الخسائر الضريبية في حدود (25%) من الأرباح المحققة الذي تم تطبيقه على الأعوام الضريبية التي لم يصبح الربط نهائيًا عليها طبقًا لتعميم المصلحة رقم (9/1211) في 1425/3/2هـ.

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 تخفيض ربح عامي 2003م و 2004م بالخسائر الضريبية لعام 2002م بناءً على الربح المعدل طبقًا لقرار اللجنة الابتدائية في البنود محل الاعتراض كونه تقدم باعتراض على عدم اعتماد بعض المصاريف في الربط النهائي لعام 2002م، في حين ترى المصلحة أنها قامت بترحيل الخسائر الضريبية لعام 2002م في حدود (25%) من الأرباح المحققة استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (398/1) بتاريخ 1421/2/2هـ و القرار الوزاري رقم (1729) بتاريخ 1424/8/11هـ.

وبرجوع اللجنة إلى حيثيات القرار الابتدائي محل الاستئناف اتضح أنه ينص على "أن تحديد الخسائر المستفاد منها للسنوات اللاحقة ينبغي أن يكون بناءً على ما سيصدر من قرار إن كان في صالح الشركة، وترى اللجنة تأييد المصلحة في إجرائها مع مراعاة الآثار الناتجة عن صدور قرار لصالح المكلف بشأن اعتراضه لعام 2002م"، وحيث إن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في طلبه تخفيض ربح عامي 2003 م و 2004م بالخسائر الضريبية المعدلة لعام 2002م طبقًا لما يصدر من قرار لصالح المكلف، لذا ترى اللجنة أن تقوم المصلحة بحسم الخسائر الضريبية المعدلة لعام 2002م من ربح المكلف لعامي 2003م و 2004م في حدود لا تتجاوز 25% من الأرباح المحققة لكل عام وفقًا لمقدار الخسائر الضريبية المعدلة التي يتم التوصل إليها بناء على ما انتهى إليه قرار اللجنة الابتدائية والاستئنافية في اعتراض واستئناف المكلف لعام 2002م.

البند السادس: غرامة التأخير لعام 2004م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية في فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية حيث تم سداد الضرائب المستحقة طبقًا لأنظمة الضريبة المعمول بها وضمن المهلة النظامية المحددة، كما أن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة و مكافأة نهاية الخدمة كمصاريف جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي موضوع خلاف من نواح مختلفة بينه وبين المصلحة ومن ثم فإن

الضريبة الإضافية الناشئة عن ذلك يجب ألا تخضع لغرامة تأخير وذلك وفقًا لمنشوري المصلحة رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ، و ينص المنشور رقم (3) لعام 1379هـ على أنه "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحساب غرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) لعام 1370هـ ولائحته التنفيذية، وهذا الإجراء هو المطبق على عموم المكلفين، وأيدته لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية، حيث استقر العمل بالمصلحة على ما استقر عليه قضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية على معالجة البنود التي أضافتها المصلحة في ربطها إلى الوعاء الضريبي وفقًا لإجراء المصلحة، وليس هناك خلاف على تلك البنود، وكان ينبغي على الشركة إتباع معالجة المصلحة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة و مكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م بحجة أنه تم سداد الضرائب المستحقة طبقًا لأنظمة الضريبة المعمول بها وضمن المهلة النظامية المحددة، كما أن عدم اعتماد هذا البند محل خلاف في وجهات النظر بينه وبين المصلحة لا يتوجب معه فرض غرامة التأخير طبقًا للمنشورين الدوريين رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ، في حين ترى المصلحة خضوع فرق الضريبة لغرامة التأخير استنادًا للمادة (15) من النظام الضريبي لعام 1370م ولائحته التنفيذية.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ومكافأة نهاية الخدمة كمصاريف جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي يعد من المسائل التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عنها، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ومكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السابع: القروض قصيرة الأجل لعامي 2004م و2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) بتأييد المكلف في عدم إضافة القروض محل الخلاف لعامي 2004م و2005م للوعاء الزكوي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه تم إضافة القروض قصيرة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف عامي 2004م و 2005م استنادًا للفتاوى الشرعية رقم (2/2284) بتاريخ 1406/10/20هـ ورقم (18497) بتاريخ

1408/10/18هـ ورقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ ورقم (2/3077) بتاريخ 1424/11/8هـ، كما أن إضافة القروض المستخدمة في تمويل النشاط الجاري إلى الوعاء الزكوي يعتبر إجراءًا نظاميًا وشرعيًا مماثلًا تمامًا لإضافة رأس مال الشركة المستخدم في نشاطها الجاري إلى الوعاء الزكوي، وهو ما استقر عليه العمل في المصلحة وصدرت به قرارات اللجان الابتدائية واللجنة الاستئنافية، حيث تضاف جميع الأموال المستفادة سواءً كانت في صورة قروض أو غيره وتعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه في جانب الأصول، وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن القروض قصيرة الأجل تم الحصول عليها خلال العام لتمويل احتياجات الشركة من رأس المال العامل ولم تستخدم لتمويل موجودات ثابتة ولم تبق في العمل لحول كامل، ويمكن التأكد من ذلك من القوائم المالية لعامي 2004م و2005م واتفاقية القروض التي تؤكد أن طبيعتها قصيرة الأجل، وقد قضت الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ بأنه لا تجب الزكاة في القروض الذي تم الحصول عليها لتمويل رأس المال العامل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إضافة بند القروض قصيرة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف عامي 2004م و 2005م استنادًا إلى الفتاوى الشرعية رقم (2/2284) بتاريخ 1406/10/20هـ ورقم (18497) بتاريخ 1408/10/18هـ ورقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ ورقم (2/3077) بتاريخ 1424/11/8هـ، في حين يرى المكلف عدم إضافة مبالغ هذا البند إلى وعائه الزكوي بحجة أنه تم الحصول عليها لتمويل رأس المال العامل ولم تستخدم لتمويل موجودات ثابتة.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية وبيان حركة القروض وصور من اتفاقيات القروض وصور الربوط الزكوية اتضح أن رصيد القروض ظهر في القوائم المالية للأعوام 2003م و 2004م و 2005م بمبلغ (20،750،000) ريال ومبلغ (19،000،000) ريال ومبلغ (22،100،000) ريال على التوالي، كما اتضح من بيان حركة القروض أن رصيد قرض (د) لعام 2004م بلغ أول العام (9،000،000) ريال وآخر العام (8،000،000) ريال، فيما بلغ رصيد قرض بنك (ج) أول العام (8،000،000) ريال وآخر العام (11،000،000) ريال مما يتضح منه أن القروض التي حال عليها الحول خلال عام 2004م تبلغ (16،000،000) ريال، أما ما يخص حركة القروض لعام 2005م فقد اتضح أن رصيد قرض البنك (د) آخر العام (صفر)، وبلغ رصيد قرض بنك (ج) أول العام (11،000،000) ريال وآخر العام مبلغ (5،000،000) ريال، فيما بلغ رصيد قرض بنك (هـ) أول العام (صفر) وآخر العام (17،000،000) ريالًا مما يتضح منه أن القروض التي حال عليها الحول خلال عام 2005م تبلغ (5،000،000) ريال، وبناء عليه ووفقا لقاعدة القروض المذكورة أعلاه ترى اللجنة أن رصيد بند القروض المسماة بقروض قصيرة الأجل الذي حال عليها الحول يعد أحد مصادر التمويل وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، على أن يكون الرصيد الذي ينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف عامي 2004م و 2005م مبلغ (16،000،000) ريال ومبلغ (5،000،000) ريال على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (17) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند مكافأة أعضاء مجلس الإدارة كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف عامي 2004م و2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة عام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة عام 2004م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد مكافأة الخدمة الطويلة لعام 2003م والزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعامي 2004م و2005م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
4. رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند اشتراكات ومجلات كمصروف جائز الحسم لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف عام 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
5. حسم الخسائر الضريبية المعدلة لعام 2002م من ربح المكلف لعامي 2003م و2004م في حدود لا تتجاوز 25% من الأرباح المحققة لكل عام وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
6. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم اعتماد بندي مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ومكافأة نهاية الخدمة لعام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
7. إضافة رصيد بند القروض قصيرة الأجل الذي حال عليه الحول والبالغ (16،000،000) ريال ومبلغ (5،000،000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2004م و2005م على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1284
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح / مكافأة - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح رأسمالية / مكافأة نهاية خدمة.

المبدأ

اندماج الشركات دون تغيير في ملكية الحصص أو نسبها، يترتب عليه عدم احتساب أرباح رأسمالية على هذا الاندماج.

اندماج الشركات ذات العلاقة، دون تغيير في ملكية الحصص أو نسبها، يقتضي عدم احتساب أرباح رأسمالية على الاندماج بين الشركات.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/7/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (17) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/4/12هـ كل من: ...، كما مثل المكلف... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (3/66) بتاريخ 1430/11/5هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (344) بتاريخ 1430/11/27هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (354) بتاريخ 1430/12/1هـ، وقدم ما يفيد سداد المستحق عليه بموجب الإيصال رقم (482150) بتاريخ 1430/12/1هـ بمبلغ (1,492,924) ريالًا، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مكافأة نهاية الخدمة لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في استبعاد المبالغ الزائدة عما ورد في نظام العمل والعمال فيما يتعلق بمكافأة نهاية الخدمة من المصروفات جائزة الحسم للأغراض الضريبية وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة ولم تسمح بحسم مكافأة نهاية الخدمة ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي لعام 2005م على أساس أن المبالغ المدفوعة زائدة عما هو منصوص عليه في نظام العمل والعمال، ويرى المكلف أن نظام العمل والعمال يتضمن إرشادات للحد الأدنى الذي يجب على صاحب العمل دفعه إلى العاملين كمكافأة نهاية خدمة ولم يحدد أي حد أقصى، كما دفعت المبالغ للعاملين الذين عملوا لدى الشركة لفترة طويلة وكانت علاقة الشركة معهم جيدة وفقًا لسياسة التوظيف المعمول بها لدى الشركة وعقود العمل، كما أن المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعنونة (المصاريف التي لا يجوز حسمها) لا تشير إلى عدم السماح بحسم مكافأة نهاية الخدمة إذا ما تم دفع المكافأة بالزيادة عما هو محدد في نظام العمل والعمال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد مكافأة نهاية الخدمة تطبيقا لما قضى به نظام العمل في هذا الشأن من صرف مكافأة بمعدل مرتب نصف شهر في الخمسة أعوام الأولى وبمعدل راتب شهر في الأعوام اللاحقة ومن ثم فإن الزيادة على ذلك تضاف إلى الوعاء الضريبي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد الزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام 2005م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي بحجة أن المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعنونة (المصاريف التي لا يجوز حسمها) لا تشير إلى عدم السماح بحسم مكافأة نهاية الخدمة إذا ما تم دفع المكافأة بالزيادة عما هو محدد في نظام العمل والعمال، كما دفعت المبالغ للعاملين الذين عملوا لدى الشركة لفترة طويلة وكانت علاقة الشركة معهم جيدة وفقًا لسياسة التوظيف المعمول بها لدى الشركة وعقود العمل، كما أن نظام العمل والعمال يتضمن إرشادات للحد الأدنى الذي يجب على صاحب العمل دفعه إلى الموظفين كمكافأة نهاية خدمة ولم يحدد أي حد أقصى، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد هذا البند لغرض حساب الوعاء الضريبي بحجة أنه عبارة عن مبالغ بالزيادة عما ورد في نظام العمل والعمال.

وباطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389هـ الساري على هذه الحالة فإن هذه اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي

إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، كما نصت المادة رقم (87) منه على (إذا انتهت مدة عقد العمل المحدد المدة أو كان الفسخ صادرًا من جانب صاحب العمل في العقود غير المحددة المدة وجب على صاحب العمل أن يدفع للعامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويُتخذ الأجر الأخير أساسًا لحساب المكافأة ويستحق العامل مكافأة عن كسور السنة بنسبة ما قضاه منها في العمل).

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم صور عقود العمل وكذلك لائحة تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل، وحيث أنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مما تعذر معه على اللجنة التحقق من نظامية هذا البند، ومن ثم فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام 2005م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الأرباح الرأسمالية لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المكلف في عدم وجود أرباح رأسمالية يلزم فرض ضريبة عليها وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه في ظل المعطيات التي تبين أن شركة (ب) وشركة (أ) هما شركتين مملوكتين لنفس الشركاء وبنفس النسب، وأن طبيعة نشاطهما يتمثل في ...، وأن الاندماج تم بموجب صافي القيمة الدفترية لشركة (ب) وهي الشركة المندمجة في شركة (أ) فإن هذه الحالة سوف تكون طبيعة الاندماج من أسهل طرق الاندماج والتي تسمى في العرف المحاسبي (الاندماج بالضم) أي أن شركة (ب) سوف ينتهي كيانها القانوني وتُضم لشركة (أ) ومن ثم فلن ينتج هنا في الغالب أي مشكلة من مشاكل الاندماجات المشهورة مثل إعادة التقييم أو حساب الشهرة أو تحمل الدائنين أو إعادة توزيع الحصص...الخ، وعند إجراء الفحص الميداني لحسابات شركة (أ) لم تقدم الشركة اتفاقية الاندماج، كما تبين وجود حسابين للاندماج المؤقت، حساب رقم ... وبصافي حركة مدينة بمبلغ (89،419،650) ريالًا، وحساب رقم ... بصافي حركة دائنة بمبلغ (89،419،650) ريالًا، وأن الرصيد المدين يتلاشى مع الرصيد الدائن، كما تبين أنه يتم ترحيل جميع أرصدة شركة (ب) بالكامل إلى حساب الاندماج المؤقت رقم ... ذي الرصيد المدين، بمعنى أنه يوجد أرباح إعادة تقييم موجودات ومطلوبات شركة (ب) أو أرباح رأسمالية، وقد تم أخذ عينة من موجودات ومطلوبات شركة (ب) وتم مطابقتها مع المقيد في هذا الحساب، ولكن عند فحص قيود الافتتاح

وجد أن هذا الحساب يستخدم أيضًا لموجودات ومطلوبات الشركة بعد الاندماج، وعند الاستفسار عن هذه الطريقة وكيفية استخدام نفس الحساب لعمليتين مختلفتين قدم ممثلو المكلف مذكرة متضمنة أنه بتاريخ 2005/8/30م قامت شركة (أ) بتغيير البرنامج المحاسبي من برنامج (SUN) إلى برنامج (SAP) وعليه تم عمل القيدين التاليين:

القيد الأول: من د/الموجودات	**إلى د/18102001**
القيد الثاني: من د/18202001	**إلى د/المطلوبات**

وعند تاريخ الاندماج تم عمل القيدين التاليين:

القيد الأول: من د/موجودات الشركتين	**إلى د/18202001**
القيد الثاني: من د/18202001	**إلى د/مطلوبات الشركتين**

ولكن عند ترصيد هذين الحسابين اتضح ما يلي:

د/الاندماج 1810200	**د/موجودات شركة (أ) فقط (دائن).**
د/الاندماج 18202000	**د/موجودات الشركتين د/مطلوبات الشركتين**
د/مطلوبات شركة (أ) فقط (مدين).	

وترى المصلحة أن تغيير النظام المحاسبي لا يستدعي مثل هذا الإجراء، كما أن أكثر الشركات تغير في العام الواحد أكثر من نظام دون أن يؤثر ذلك في أصول وخصوم الشركة، كما تم إثبات مطلوبات شركة (أ) مرتين في الحساب رقم ... بينما لم يتم إثبات موجوداتها إلا مرة واحدة في نفس الحساب لأنه لو أثبتت الموجودات في نفس الحساب لظهر رصيد مدين بنفس المبلغ، كما لا يوجد لدى شركة (أ) ميزان مراجعة بتاريخ 2005/8/30م ليبين إجمالي أصولها وخصومها وكان يجب على الشركة نقل أصولها وخصومها بالكامل في الحساب رقم ... وبعد ذلك يقفل في حساب ...، مما يتضح معه أن الحساب رقم ... أظهر إعادة تقييم (أرباح رأسمالية) مبلغها (89،419،650) ريالًا.

وأضافت المصلحة أن اللجنة الابتدائية استندت في حيثيات قرارها إلى إيضاحات القوائم المالية، والمصلحة تستند إلى نتائج الفحص الميداني، كما استندت اللجنة الابتدائية إلى أن الحساب رقم (18202001) من تاريخ 2005/8/31م وحتى تاريخ 2005/11/30م لا علاقة له بالاندماج، وهذا غير دقيق لأنه تم نقل كافة أرصدة شركة (ب) (المندمجة) لهذا الحساب ولو لم يتم نقل أرصدة شركة (ب) لهذا الحساب لما نتج أرباح إعادة التقويم، و عليه تطلب المصلحة حساب أرباح رأسمالية مبلغها (89،419،650) ريالًا على الاندماج بين شركة (ب) وشركة (أ) ومن ثم خضوع حصة الشريك الأجنبي في هذه الأرباح البالغة (43،815،692) ريالًا للضريبة.
في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن الشركاء في شركتي (ب) (جهة ذات علاقة) وشركة (أ) والمملوكتين لنفس الشركاء وبنفس النسب قرروا في اجتماع لهم دمج الشركتين، كما قرر الشركاء أن يكون رأس مال الشركة (91،400،000) ريال موزعًا على (91،400) حصة قيمة كل حصة منها

(1،000) ريال دون تغيير في الملكية بواقع (51%) و (49%) للشريك السعودي والشريك غير السعودي على التوالي، كما تم إلغاء السجل التجاري للجهة ذات العلاقة بدءا من 11/30/ 2005م وتعديل السجل التجاري للشركة بدءا من 2005/11/30م ليعكس الزيادة في رأس المال، وحيث أن الشركة والجهة ذات العلاقة كان لديهما هيكل ملكية مشترك أي أنهما كانا يخضعان لسيطرة مشتركة فقد تم حساب الدمج على أنه جمع للمصالح ومن ثم لا يوجد ضرورة لتحرير اتفاقية منفصلة.

وفي هذا الشأن فإن هيكل ملكية كلا الشركتين كان قبل الدمج كالتالي:

اسم الشريك	شركة (أ)	شركة (ب)
	نسبة الحصة في رأس المال	
شركة (ج)	51%	51%
شركة (د)	49%	49%
المجموع	100%	100%

وبعد دمج شركة (ب) في شركة (أ) أصبح هيكل الملكية كالتالي:

اسم الشريك	شركة (أ)	شركة (ب)
	نسبة الحصة في رأس المال	
شركة (ج)	51%	51%
شركة (د)	49%	49%
المجموع	100%	100%

وبناءً عليه يلاحظ مما تقدم أن دمج شركة (ب) وشركة (أ) لم ينتج عنه أي نقل لملكية الحصص إلى طرف ثالث أو أي تغيير في حصة الشريك السعودي مقابل حصة الشريك غير السعودي، كما أن دمج الشركتين قد تم طبقًا لصافي القيمة الدفترية، كما أن عقد التأسيس المعدل يفيد بأن صافي موجودات شركة (ب) البالغ (40،695،797) ريالًا تم دمجه مع صافي موجودات شركة (أ) البالغ في 12/31/ 2004م (40،695،797) ريالًا.

وأضاف المكلف أن الحسابين رقم (...) ورقم (...) هما مجرد حسابين للتحكم تم إنشاؤهما من قبل شركة (أ) لتسجيل تحويل موجودات ومطلوبات شركة (ب) بسبب تغير النظام المحاسبي من نظام (sun) إلى نظام (sap) في عام 2005م لدمج الشركتين وقد استعملت شركة (أ) الحساب رقم (181) لتحويل قيمة المخزون والمواد الخام والبضاعة تامة الصنع وقدرها(89،419،650) ريالًا، كما تم استخدام الحساب رقم (...) لتحويل المطلوبات والموجودات الأخرى لشركة (أ) في ذلك التاريخ، ونتيجة لذلك فقد أظهر الحساب رقم (...) رصيدا مدينا بمبلغ (89،419،650) ريالًا. ..

وحيث أن الشركتين مملوكتان لنفس الشركاء ولم يحققوا ربحًا من هذا الاندماج، وحيث أن المعايير المحاسبية تعد مثل هذه الحالة ضمًا للموجودات والمطلوبات وليس بيعًا، لذا يرى المكلف عدم وجود أرباح رأسمالية نتيجة الاندماج.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة حساب أرباح رأسمالية على الاندماج بين شركة (ب) وشركة (أ) تبلغ (89،419،650) ريالًا ومن ثم خضوع حصة الشريك الأجنبي في هذه الأرباح والبالغة (43،815،692) ريالًا للضريبة بحجة أن الشركتين مملوكتان لنفس الشركاء وبنفس النسب، وأن الاندماج تم بموجب دمج شركة (ب) وهي الشركة المندمجة في شركة (أ) ولم تُقدم اتفاقية الاندماج، كما أنه عند إجراء الفحص الميداني تبين وجود حسابين للاندماج المؤقت، حساب برقم (...) وبصافي حركة مدينة بمبلغ (89،419،650) ريالًا وحساب برقم (...) بصافي حركة دائنة بمبلغ (89،419،650) ريالًا وأن الرصيد المدين يتلاشى مع الرصيد الدائن، وترى المصلحة أنه تم إثبات مطلوبات شركة (أ) مرتين في الحساب رقم (...) بينما لم يتم إثبات موجوداتها إلا مرة واحدة في نفس الحساب لأنه لو أثبت الموجودات في نفس الحساب لظهر رصيد مدين بنفس المبلغ، كما لا يوجد لدى شركة (أ) ميزان مراجعة بتاريخ 2005/8/30م ليبين إجمالي أصولها وخصومها وكان يجب على الشركة نقل أصولها وخصومها بالكامل في الحساب رقم (181) وبعد ذلك يقفل في حساب (182) مما يتضح معه أن الحساب رقم (182) أظهر إعادة تقييم (أرباح رأسمالية) مبلغها (89،419،650) ريالًا، في حين يرى المكلف عدم وجود أرباح رأسمالية على الاندماج بينه وبين شركة (ب) بحجة أن دمج الشركتين تم طبقًا لصافي القيمة الدفترية ولم ينتج عنه أي نقل لملكية الحصص إلى طرف ثالث أو أي تغيير في حصص الشركاء وقد تم حساب الدمج على أنه جمع للمصالح ومن ثم لا يوجد ضرورة لتحرير اتفاقية منفصلة، كما أن الحسابين رقم (...) ورقم (...) هما مجرد حسابين للتحكم تم إنشاؤهما من قبل شركة (أ) لتسجيل تحويل موجودات ومطلوبات شركة (ب) بسبب تغير النظام المحاسبي من نظام (sun) إلى نظام (sap) في عام 2005م لدمج الشركتين وقد استعملت شركة (أ) الحساب رقم (...) لتحويل قيمة المخزون والمواد الخام والبضاعة تامة الصنع وقدرها (89،419،650) ريالًا، كما تم استخدام الحساب رقم (...) لتحويل المطلوبات والموجودات الأخرى لشركة (أ) في ذلك التاريخ، ونتيجة لذلك فقد أظهر الحساب رقم (...) رصيدا مدينا بمبلغ (89،419،650) ريالًا.

وبعد إطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2005م والإيضاحات المتممة لها اتضح أن الإيضاح رقم (1) المعنون (نشاط الشركة) ينص على "قرر الشركاء في الشركة في اجتماع لهم دمج عمليات جهة ذات علاقة (ب) في عمليات الشركة وقرر الشركاء أن يكون رأس مال الشركة المندمجة (91،400،000) ريال موزعًا على (91،400) حصة قيمة كل حصة منها (1،000) ريال دون تغيير في الملكية بواقع 51% و 49% للشريك السعودي والشريك غير السعودي على التوالي، وقد تم إلغاء السجل التجاري للجهة ذات العلاقة بدءا من 2005/11/30م وتعديل السجل التجاري للشركة بدءا من 2005/11/30م ليعكس الزيادة في رأس المال، وحيث أن الشركة والجهة ذات العلاقة كان لديهما هيكل ملكية مشترك (أي أنهما كانا يخضعان لسيطرة

مشتركة) فقد تم حساب الدمج على أنه جمع للمصالح، ومن ثم فإن القوائم المالية تقدم تأثير الدمج بأثر رجعي مع عرض جميع الفترات كما لو كانت الشركة والجهة ذات العلاقة دائمًا مشتركتين معًا ومن ثم تم تعديل الأرقام المقارنة"، كما اتضح أن الإيضاح رقم (11) المعنون (رأس المال) ينص على "يتكون رأس المال من (91،400) حصة قيمة كل منها (1،000) ريال، قبل الدمج مع الجهة ذات علاقة كان رأس مال الشركة يتكون من (50،700) حصة قيمة كل منها (1،000) ريال، تمت الزيادة إلى (91،400) حصة من خلال رسملة الأرباح المدورة والتي تبلغ (2،6) مليون ريال ويتعلق رصيد (8،1) مليون ريال برأس المال المكتتب فيه ولم يدفع بعد كما في 2005/12/31م، وقد تم تسجيل رصيد مدينين مقابل مستحقة من الشركاء في هذه القوائم المالية"، وباطلاع اللجنة على حسابات الاندماج المؤقتة لم يتضح تحقق أرباح نتيجة الاندماج بين الشركتين.

وحيث أن الشركتين المندمجتين مملوكتان لنفس الشركاء وبنفس النسب وتم حساب الاندماج على أنه جمع للمصالح ولم ينتج عنه أي نقل لملكية الحصص إلى طرف ثالث أو أي تغيير في حصص الشركاء، وباسترشاد اللجنة بالإطار النظري للمحاسبة المالية و معايير المحاسبة المنظمة لعملية الاندماج في المملكة فإن اللجنة وصلت إلى قناعة بعدم وجود أرباح رأسمالية نتيجة الاندماج بين شركة (أ) وشركة (ب) ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها حساب أرباح رأسمالية على الاندماج بين الشركتين وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (17) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الزيادة في مكافأة نهاية الخدمة لعام 2005م ضمن المصروفات جائزة الحسم لغرض حساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المصلحة في طلبها حساب أرباح رأسمالية نتيجة الاندماج بين شركة (ب) وشركة (أ) 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.

رقم القرار: 1285
سنة القرار: 1434

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

المبدأ

تصنيف الأعمال محل الاستئناف ضمن أتعاب الإدارة وفقاً للمادة 68 من النظام والمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%.

عدم سداد المنشأة للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبتها يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.

عدم سداد المنشأة للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/7/17هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (39) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2004م و2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/4/12هـ 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 الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (39) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (205/ص/ج/1) بتاريخ 1430/11/8هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (353) بتاريخ 1430/12/1هـ، كما قدم صورة من الإيصال رقم (4828746) بتاريخ 2009/11/18م بما يفيد سداد المبالغ المستحقة بموجب القرار الابتدائي ومقدارها (861،746) ريالًا، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ب) لعامي 2004م و2005م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة الاستقطاع على الأتعاب المدفوعة إلى شركة (ب) بنسبة 20% لعامي 2004م و2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يتفق مع المصلحة في إخضاع الدفعات المسددة إلى (ب) مقابل خدمات فنية واستشارية لضريبة استقطاع بواقع 20% ويرى أن هذه النسبة تطبق على أتعاب الإدارة ، وذكر أن الإيضاح (9) من القوائم المالية يؤكد أن لدى الشركة اتفاقية خدمات فنية مع (ب) وبموجب أحكام هذه الاتفاقية تقدم المجموعة خدمات فنية للشركة ، وأنه طبقًا للمادة (68) والمادة (63) من نظام الضريبة الجديد ولائحته التنفيذية فإن ضريبة الاستقطاع تطبق على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية بواقع 5% وهو ما قامت به الشركة ، وذكر أن المصلحة بموجب الربط للسنتين أعلاه أخذت في الاعتبار المبلغ المستحق لقاء الخدمات الفنية وإضافته للوعاء الزكوي على أنه مخصص ، وبالإضافة لذلك أخذت المصلحة المبلغ أعلاه كأتعاب خدمات فنية واحتسبت عليه ضريبة ربح جزافي بواقع 25% عن الفترة من 1/1/ 2004م إلى 2004/1/30م ، إلا أنها لأغراض ضريبة الاستقطاع اعتبرت المبلغ أعلاه كأتعاب إدارة، وبناءً على ما تقدم يطالب المكلف بإخضاع المبالغ المدفوعة لقاء أتعاب الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع بواقع 5% بدلًا من 20%.

وأضاف المكلف بمذكرته المقيدة لدى اللجنة برقم (746) بتاريخ 1431/12/1هـ، أن الشركة (أ) قد أبرمت اتفاقية خدمات فنية مع (ب) و قدمت بموجبها (ب) خدمات فنية معينة وقد سبق للمصلحة أن اطلعت على هذه الاتفاقية واستنتجت أن على الشركة (أ) سداد ضريبة ربح جزافي بنسبة 25% بموجب نظام الضريبة القديم وستلاحظ اللجنة أن النسبة التي حددتها المصلحة وطبقتها هي النسبة الخاصة بالخدمات الاستشارية الفنية ولكن المصلحة عند دراستها للسنوات محل البحث استنتجت أن المبالغ المدفوعة إلى (ب) هي خدمات إدارة في طبيعتها وليست خدمات استشارية فنية وقد استندت المصلحة وكذلك لجنة الاعتراض الابتدائية في وجهة نظرهما إلى كلمة "إدارة" المشار إليها في الاتفاقية دون أن تأخذ في اعتبارها جوهر وسياق الاتفاقية ككل، وفي هذا الشأن أفادت الشركة أنه على الرغم من أن اتفاقية الخدمات الفنية بين الشركة (أ) و (ب) تحتوي على كلمة "إدارة" في بعض الأماكن منها، إلا أن طبيعة الخدمات التي تقدمها (ب) هي خدمات استشارية فنية محضة وليست خدمات إدارة وستلاحظ اللجنة أن الشركة (أ) بدون خدمات فنية لن تكون في وضع تستطيع فيه القيام بأعمال التأمين المعقدة من تلقاء نفسها وعليه كان أمرًا أساسيًا أن تحصل الشركة على خدمات المساعدة الفنية من (ب) للقيام بهذه الأعمال عالية المخاطر بشكل مربح ، ويتسأل المكلف هل هناك طريقة أخرى للتأكيد على أن الشركة (أ) كانت بحاجة للدعم الفني لإدارة أعمال ... أكثر من حاجتها للإدارة ذلك أن الوكيل السعودي لديه خبرة كافية لإدارة أعماله ولكنه كان بحاجة إلى الخبرة الفنية لإدارة ... بشكل مربح.

كما تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى المواد التالية من الاتفاقية المبرمة بين الشركة (أ) وشركة (ب).

المادة (2/أ) تقديم المعلومات والمساعدة الفنية فيما يتعلق بأعمال تقديم المخاطر المادة (2/ب) تقديم الموظفين المدربين للقيام بأعمال مسح متخصصة للممتلكات والآلات والمعدات مع التركيز بصفة خاصة على تحسين المخاطر ومنع حدوث خسارة، المادة (2/ج) تنظيم توظيف وتدريب الموظفين الملائمين للعمل في المملكة العربية السعودية، المادة (2/ي) تقديم المشورة والمساعدة في طريق وأساليب العمل المادة (2/ك) تقديم أبحاث السوق والمساعدة في تطوير منتجات جديدة ، وذكر أن اللجنة ستقدر أن طبيعة الخدمات المقدمة كانت فنية وليس إدارة، وغني عن القول أنه بدون المعرفة الفنية بالعمل فما من أحد بوسعه إدارة مثل هذا العمل عالي المخاطر، ولذا فإن الشركة (أ) حصلت على المعرفة الفنية لا الإدارة، وقدم المكلف اتفاقية الخدمات الفنية المبرمة مع (ب) وانتهى إلى المطالبة بقبول وجهة نظره في أن المبالغ المدفوعة كانت خدمات فنية و يجب أن تخضع لضريبة استقطاع بمعدل 5% وفقًا للمادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن الإفادة بأن الاتفاقية المبرمة بين الشركة (أ) بصفتها الوكيل وشركة (ب) بتاريخ 1991/12/29م الخاصة بالأتعاب الفنية تفيد بأن الأعمال التي تقوم بها الشركة المذكورة هي أعمال إدارية بحتة وأن هذا العقد (عقد إدارة) ويؤكد ذلك مقدمة عنوان الاتفاقية وكذلك البنود (8،7،2،1) من الاتفاقية، وبناء عليه ترى المصلحة أن هذه الخدمات خدمات إدارة وتخضع للضريبة بنسبة 20% طبقًا لنظام ضريبة الدخل.

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 حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ب) المملكة المتحدة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 20% و يرى أن نظام ضريبة الدخل يقضي بحساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 5% وهو ما طبقته الشركة، وأن النسبة التي طبقتها المصلحة وهي 20% تطبق في حال كانت المبالغ المدفوعة لقاء أتعاب الإدارة ، في حين تتمسك المصلحة بحساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ب) بنسبة 20% بحجة أن الاتفاقية الموقعة بتاريخ 1994/12/29م بين المكلف وشركة (ب) تفيد بأن هذه المبالغ دفعت للشركة المذكورة لقاء الإدارة.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15م وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بخطاب وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ 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: ومن ضمنها أتعاب إدارة بنسبة 20%)

كما نص البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ومن ضمنها أتعاب إدارة بنسبة 20% ودفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية بنسبة 5%)، كما نص البند رقم (6) من الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام على أنه (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 1ـ إذا نشاء عن نشاط تم في المملكة، 6ـ أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة، 7ـ مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها، 8 ـ مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيا في المملكة) ، ونصت الفقرة (3) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على ـ تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة: (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 نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة) كما أن المادة (6) من اللائحة التنفيذية تنص على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية ومنها:

1. إذا تمت ممارسة العمل أو جزءً منه المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة، ونصت المادة (74) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (68) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13هـ الموافق 2004/7/30م).

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها هل يوجد مبالغ مدفوعة أو في حكم المدفوعة كالتسويات والمقاصة؟ وهل هي مدفوعة من مقيم لغير مقيم؟ وما هي طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة؟ وهل تعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وما هو التاريخ الذي تم الدفع فيه؟ وما هي نسبة الضريبة التي يمكن تطبيقها؟ ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات والمستندات المقدمة يتضح أن المكلف لم يتطرق عند إيضاح وجهة نظره سواء في مذكرة الاعتراض أو مذكرة الاستئناف لدفوع تتعلق بحدوث واقعة الدفع من عدمه أو إلى تواريخ دفعها مما يعني موافقته على هذه الأمور ومن ثم فهي ليست محل بحث من قبل هذه اللجنة، وفي ضوء ذلك وحيث إن دفوع المكلف اقتصرت على الجزئية المتعلقة بطبيعة الخدمات وسعر الضريبة التي تطبق عليها، فإن اللجنة بخصوص هذه الدفوع ترى أن تحديد سعر الضريبة واستقطاعها من المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة تحكمه طبيعة الخدمات والأعمال المقدمة و المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية والمواد الأخرى المشار إليها أنفًا، وحتى تتمكن اللجنة من تحديد طبيعة الخدمات المقدمة ومن ثم نسبة ضريبة الاستقطاع النظامية التي يمكن تطبيقها على المبالغ المدفوعة للشركة غير المقيمة التي قدمت هذه الخدمات، فقد تم الرجوع إلى الاتفاقية الموقعة بهذا الخصوص المؤرخة في 1991/12/29م المبرمة بين الشركة (أ) وشركة (ب) المجددة في 1994/12/29م المعنونة بعقد الإدارة تبين أنها تتضمن نصوصًا صريحة وواضحة تفيد بأن الأعمال التي تقوم بها الشركة غير المقيمة هي أعمال إدارية

بحتة وأن هذا العقد (عقد إدارة) ويؤكد ذلك عنوان الاتفاقية وكذلك البنود (1،2،3،4،5،6،7،8،9،10،11،13) من الاتفاقية كما أن شهادة المحامي المؤرخة في 1996/1/8م التي قدمت من قبل المكلف تنص على (شهادة إلى من يهمه الأمر ـ أنا الموقع أدناه المحامي.....، لقد اطلعت على عقد الإدارة ـ اتفاقية خدمات فنية ـ المبرم بين كل من الشركة (أ) القائمة في المملكة العربية السعودية وبين (ب)، تاريخ 1994/12/29م والذي يتضمن رضا الطرفين الموقعين عليه بما جاء فيه وقبولهم به والمتضمن تعيين الشركة (ب) مديرًا للشركة (أ) ولم نجد فيه ما يمنع الطرفين من العمل بموجبه وتنفيذ مضمونه وفقًا للأنظمة والقوانين المعمول بها بالمملكة العربية السعودية) ، لذا ترى اللجنة استنادا إلى ما ذكر أعلاه حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ب) بنسبة 20% لعامي 2004م و2005م ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب ضريبة الاستقطاع على الأتعاب المدفوعة إلى شركة (ب) بنسبة 20% لعامي 2004م و 2005م.

البند الثاني: غرامة التأخير لعامي 2004م و2005م:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في حساب غرامة تأخير بنسبة (1%) عن كل (30) يوم تأخير من استحقاق الضريبة لعامي 2004م و2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا تتفق مع المصلحة في فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافة الناشئة على ضريبة الاستقطاع، وذلك أن الشركة قد قامت بسداد الضرائب المستحقة بحسن نية وفقًا لنظام ضريبة الدخل المطبق وضمن المهلة النظامية، وأن الأمر المذكور في البند أعلاه يخضع للاختلاف في وجهات النظر من عدة أوجه بين المكلف والمصلحة ومن ثم فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عنه يجب ألا تخضع لغرامة التأخير وذلك وفقًا للمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن الإفادة بأن الضريبة غير المسددة تخضع لغرامة التأخير بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير من استحقاق الضريبية وذلك طبقًا للمادة (77) فقرة (أ) من النظام الضريبي الجديد والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

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 غرامة تأخير على ضرائب الاستقطاع التي تم حسابها بموجب ربط المصلحة بحجة أن ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها من قبل المصلحة تخضع للاختلاف في وجهات النظر، وأن الشركة قامت بسداد الضريبة من وجهة نظرها بحسن نية وفقًا للنظام المطبق وضمن المهلة النظامية في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بواقع 1% عن كل ثلاثين يوم تأخر تطبيقًا لنظام ضريبة الدخل.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها 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 المادة (77) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل تنص على أ ـ إضافة إلى الغرامة 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، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، كما أن المادة (68) الفقرة (1/هـ) من اللائحة التنفيذية تنص على أن تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من اللائحة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

هـ (التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (10) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام) وبناء على ما سبق ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المصلحة في حساب غرامة تأخير بنسبة (1%) عن كل (30) يوم تأخير من استحقاق الضريبة لعامي 2004م و2005م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (39) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب ضريبة الاستقطاع على الأتعاب المدفوعة إلى شركة (ب) بنسبة 20% لعامي 2004م و2005م.
2. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المصلحة في حساب غرامة تأخير بنسبة (1%) عن كل (30) يوم تأخير من استحقاق الضريبة لعامي 2004م و2005م.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

رقم القرار: 1287
سنة القرار: 1434

المفتاح رأس مال – الزكاة.

الموضوع راس مال مضاف.

المبدأ رأس المال المضاف من مصادر داخلية للمنشأة والمستخدم في اقتناء أو تمويل أصول ثابتة يخضع للزكاة ولو لم يحل عليه الحول.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/7/24هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/4/20هـ 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 (7) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (50/ص/ج/1) بتاريخ 1432/2/21هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (929) بتاريخ 1432/3/24هـ وهو أول يوم عمل بعد الإجازة، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم ... بتاريخ 1432/3/16هـ بمبلغ (9،356،857) ريالًا لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار

الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا

الناحية الموضوعية:

بند الزيادة في رأس المال وعلاوة الإصدار المحولة للاحتياطي النظامي خلال عام 2006م

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة الزيادة في رأس المال المستخدمة في تمويل المشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات والأصول الثابتة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قامت خلال عام 2006م بزيادة رأس مالها واحتياطها النظامي في شهر (6) لعام 2006م بموجب قرار الجمعية العمومية المنعقد بتاريخ 1427/6/2هـ الموافق 2006/6/28م بمبلغ (1،614،026،400) ريال، وتتكون مما يلي:

أ. زيادة رأس المال (480،365،000) ريال.

ب. علاوة إصدار أضيفت للاحتياطي النظامي (1،133،661،400) ريال.

ج. مجموع الزيادة (1،614،026،400) ريال.

وقد أضافت المصلحة في ربطها جزء من الزيادة في رأس المال والاحتياطي النظامي خلال العام إلى الوعاء الزكوي بمبلغ (931،811،796) ريالًا بحجة استخدامه في تمويل أصول ثابتة وما في حكمها، وتم الاعتراض على إضافة الجزء المذكور من رأس مال الشركة للوعاء الزكوي وذلك لعدم حولان الحول، وبناءً عليه أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها رقم (7) لعام 1432هـ بتأييد المصلحة في ربطها، وذكرت في حيثيات قرارها أن مقصود التعميم رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والتعميم رقم (1/2940) بتاريخ 1392/3/14هـ عدم إخضاع الزيادة في رأس المال التي تمت خلال الحول للزكاة سواء بقيت في صورة نقود أو استخدمت في تمويل الأصول المتداولة، أما بالنسبة للحالة محل الاعتراض فالأمر مختلف تمامًا حيث أفاد المكلف في تقرير الفحص الميداني أن هذه الزيادة استخدمت في تمويل المشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات والأصول الثابتة التي تم حسمها من الوعاء الزكوي مما يعني أن الزيادة في رأس المال لم تخضع للزكاة أصلًا.

وأضاف المكلف أنه يستنتج من قرار اللجنة الابتدائية أنه طالما أن المشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات والأصول الثابتة يتم حسمها من الوعاء الزكوي فإن ذلك يعني أن الزيادة في رأس المال لم تخضع للزكاة، ويرى بأنه ينبغي التفرقة بين الأصول الثابتة وما في حكمها وبين الزيادة في رأس المال، حيث إن الزيادة في رأس المال لا تخضع للزكاة لعدم حولان الحول استنادًا إلى التعميم رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8وكذلك التعميم رقم (1/2940) و تاريخ 1392/3/14هـ بما يتضح منه أنه لكي تخضع الزيادة في رأس المال للزكاة يجب أن يمضي عليها حول كامل، ومن ثم فإن ما قامت به المصلحة مخالف للتعاميم المذكورة التي تشترط حولان الحول على الأموال المستثمرة الخاضعة للزكاة، ومخالف لما هو مطبق في المصلحة حيث إنه عند تأسيس شركة على سبيل المثال في شهر (6) ميلادي وكانت السنة المالية لهذه الشركة تنتهي في نهاية شهر (12) من نفس العام فإن المصلحة لا تحسب أي زكاة على الفترة من تاريخ تأسيس الشركة وحتى نهاية العام وذلك لعدم حولان الحول تطبيقًا للتعاميم المذكورة أعلاه، وقد أضافت المصلحة في ربطها إلى

الوعاء الزكوي مبلغ (931،811،796) ريالًا من زيادة رأس المال بدعوى أنه مستخدم في تمويل المشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات والأصول الثابتة وهذا يعني أن المصلحة أخضعت هذه الزيادة في رأس المال للزكاة بالمخالفة لتعاميمها المشار إليها أعلاه وكذلك القواعد الشرعية التي لا تجيز إخضاع زيادة رأس المال خلال العام للزكاة لعدم حولان الحول عليها، علمًا بأن الزيادة في الأصول الثابتة وما في حكمها خلال عام 2006م تبلغ (578،843،741) ريالًا، ولم تشترط التعاميم المذكورة أعلاه أي شروط أو قيود فيما يخص استخدام الزيادة في رأس المال، كما صدرت التعاميم أعلاه في العام 1392هـ أي قبل (40) عامًا ومنذ ذلك التاريخ حتى اليوم لم يصدر تعميم يبطل مفعولها أو قرار وزاري يعطي المصلحة الحق في إضافة الزيادة في رأس المال إلى الوعاء الزكوي بحجة استخدامها في تمويل الأصول الثابتة والتي تعد أصول قنية لا زكاة فيها ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي بالكامل، لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة مبلغ (931،811،799) ريالًا إلى وعائه الزكوي باعتباره جزء من زيادة رأس المال وعلاوة الإصدار المحولة للاحتياطي النظامي لم يحل عليه الحول ومن ثم لا زكاة فيه.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف أقر في محضر الفحص الميداني أنه استخدم مبلغ زيادة رأس المال خلال عام 2006م في تمويل مشروعات تحت التنفيذ بمبلغ (525،226،280) ريالًا وتمويل الأراضي بمبلغ (350،000،000) ريال وتمويل الاستثمارات طويلة الأجل بمبلغ (56،585،516) ريالًا، وحيث إن البنود السابقة تم حسمها من الوعاء الزكوي ، لذا تم إضافة مصادر تمويلها لتحقيق المعادلة الزكوية وفقًا للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ إجابة السؤال الثاني القاضية بإضافة جميع الأموال المستفادة سواء كانت في صورة قروض أو من جهات ذات علاقة أو بنوك دائنة... الخ، ومن أي مصدر كان إلى الوعاء الزكوي ، وسواء استخدمت في تمويل أصول ثابتة أو النشاط الجاري ، حيث تعالج زكويًا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه خصمًا أو تزكية، وقد تأيد إجراء المصلحة بالقرار الاستئنافي رقم (884) لعام 1429هـ والقرار الاستئنافي رقم (911) لعام 1430هـ.

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 إضافة مبلغ (931،811،796) ريالًا والذي يمثل جزء من الزيادة في رأس المال وعلاوة الإصدار المحولة إلى الاحتياطي النظامي خلال عام 2006م إلى وعائه الزكوي بحجة عدم حولان الحول على هذا المبلغ ومن ثم عدم خضوعه للزكاة استنادًا إلى تعميمي المصلحة رقم (1/8443/2) لعام 1392هـ ورقم (1/2940) لعام 1392هـ، ويرى المكلف أن الزيادة في الأصول الثابتة وما في حكمها خلال العام تبلغ (525،226،280) ريالًا ، في حين ترى المصلحة إضافة مبلغ (931،811،796) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه مستخدم في تمويل مشروعات تحت التنفيذ وأراضي واستثمارات طبقا لإقرار ممثل المكلف في محضر الفحص الميداني ، وحيث إن البنود السابقة تم حسمها من الوعاء الزكوي ، لذا تم إضافة مصادر تمويلها لتحقيق المعادلة الزكوية.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها محضر الفحص الميداني والربط الزكوي والقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها اتضح أن الإيضاح رقم (1) والمعنون (رأس المال) ينص على:
"بناء على اجتماع الجمعية العمومية غير العادية المنعقدة بتاريخ 1427/6/2هـ الموافق 2006/6/28م فقد تقرر الموافقة على تخفيض رأس مال الشركة من (1,500,000,000) ريال وذلك بالاكتفاء بالقدر الذي تم الاكتتاب به البالغ (480,365,000) ريال ليصبح رأس المال المكتتب به والمدفوع بالكامل مبلغ (1,230,365,000) ريال ومبلغ علاوة الإصدار بمبلغ (1,133,661,400) ريال، والموافقة على تعديل المادة السابعة من النظام الأساسي للشركة المتعلقة برأس المال" بحيث تصبح كما يلي:

حدد رأس مال الشركة بمبلغ (1,230,365,000) ألف ومائتان وثلاثون مليون وثلاثمائة وخمسة وستون ألف ريال مدفوع بالكامل مقسم إلى (123,036,500) مائة وثلاثة وعشرون مليون وستة وثلاثون ألف وخمسمائة سهم بعد التجزئة متساوية القيمة أسهم عادية ونقدية، قيمة كل منها (10) ريال".

كما نص الإيضاح رقم (17) المعنون (احتياطي نظامي) على:

"انتهت الشركة من تكوين الاحتياطي النظامي الذي بلغ 50% من رأس المال بعد الزيادة تمشيا مع نظام الشركات ونظام الشركة الأساسي، وبناء على نص المادة (98) من نظام الشركات والتي تقضي بإضافة علاوة الإصدار إلى الاحتياطي النظامي فقد قررت إدارة الشركة إضافة مبلغ علاوة الإصدار البالغ (1,133,661,400) ريال والناتج من زيادة رأسمال الشركة لرصيد الاحتياطي النظامي البالغ (375,000,000) ريال ليصبح رصيد الاحتياطي النظامي كما في 2006/12/31م مبلغ (1,508,661,400) ريال متضمنا مبلغ الـ 50% من رأس المال بعد الزيادة".

كما اتضح من قائمة المركز المالي أن بند مشروعات تحت التنفيذ ظهر أول العام بمبلغ (9,738,621) ريالًا وآخر العام بمبلغ (543,711,696) ريالًا، وظهر بند استثمارات في شركات أول العام بمبلغ (361,112,366) ريالًا وآخر العام بمبلغ (414,340,167) ريالًا، كما اتضح من قائمة التدفقات النقدية أن التدفق النقد ي من النشاط التمويلي يبلغ (1,614,026,400) ريال ، وأن التدفق النقدي من النشاط الاستثماري المستخدم في مشروعات تحت التنفيذ يبلغ (523,973,075) ريالًا ، والتدفق النقدي من النشاط الاستثماري المستخدم في استثمارات في شركات يبلغ (53,227,801) ريالًا ، ويتضح من ذلك أن التدفق النقدي من النشاط الاستثماري المستخدم في مشروعات تحت التنفيذ واستثمارات في شركات يبلغ (577,200,876) ريال، كما اتضح من الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف بموجب خطابها رقم (6/7/1323) بتاريخ 1430/7/6هـ أن المصلحة حسمت بند مشروعات تحت التنفيذ آخر العام بمبلغ (543,711,696) ريالًا واستثمارات في شركات آخر العام بمبلغ (414,340,167) ريالًا، ولم تقم بحسم بند الأراضي الذي أضافت تمويله إلى الوعاء الزكوي بناء على ما أفاد به ممثل المكلف في محضر الفحص الميداني.

وترى اللجنة أن أي زيادة في مصادر التمويل خلال العام إذا استخدمت في اقتناء أصول ثابتة وما في حكمها فإنه يلزم إضافة مصادر تمويلها إلى الوعاء الزكوي بغض النظر عن حولان الحول طالما أن تلك الأصول التي مولت من خلال هذه المصادر تم حسمها من الوعاء الزكوي. وبما أن القوائم المالية للمكلف توضح أن الزيادة في رأس المال وعلاوة الإصدار المحولة إلى الاحتياطي النظامي خلال العام استخدمت في تمويل

أصول ثابتة وما في حكمها فإنه يلزم إضافة ما يعادل قيمة الأصول الثابتة وما في حكمها التي تم حسمها من الوعاء الزكوي، وما دام أن المصلحة قد حسمت في ربطها من الوعاء الزكوي بندي مشروعات تحت التنفيذ واستثمارات في شركات آخر العام، فإن إضافة المبلغ المستخدم في تمويلهما خلال العام لن يكون له أي أثر على الوعاء الزكوي، مما ترى معه اللجنة إضافة الزيادة في رأس المال وعلاوة الإصدار المحولة إلى الاحتياطي النظامي خلال عام 2006م والمستخدمة في تمويل مشروعات تحت التنفيذ واستثمارات في شركات بمبلغ (577،200،876) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (7) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

إضافة الزيادة في رأس المال وعلاوة الإصدار المحولة إلى الاحتياطي النظامي خلال عام 2006م والمستخدمة في تمويل مشروعات تحت التنفيذ واستثمارات في شركات بمبلغ (577،200،876) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية

رقم القرار: 1290
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح/إعفاء/حصة شريك/خسائر/ضريبة استقطاع/ غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح رأسمالية/إعفاء أرباح توسعة/حصة شريك منتقلة/خسائر رأسمالية/ضريبة جهات غير مقيمة/غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

عدم سداد المنشأة للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبتها يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.

عدم سداد المنشأة للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

الأصل هو خضوع النشاط للضريبة، والإعفاء استثناء. والاستثناء لا يتوسع فيه ولا يقاس عليه؛ فأرباح التوسعة الرأسمالية تعفى لفترة مماثلة لفترة إعفاء المشروع الأصلي ولمرة واحدة فقط طوال مدة المشروع.

تلتزم المنشأة بتقديم حسابات إعادة التقييم حال تخارج الشريك الأجنبي ببيع حصته في الشركة، ويترتب على عدم الالتزام بذلك احتساب الهيئة للأرباح الرأسمالية بالأسلوب التقديري.

الأساس في احتساب الأرباح الرأسمالية هو الأخذ بما تظهره ميزانية إعادة تقييم الأصول والخصوم في تاريخ بيع الشريك الأجنبي حصته في الشركة، وعدم تقديم الميزانية يترتب عليه احتساب الأرباح الرأسمالية بالأسلوب التقديري.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/8/8هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (19) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2001م و 2002م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/5/27هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (153/9031/500) بتاريخ 1430/12/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (431) بتاريخ 1431/1/27هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1431/1/26هـ بمبلغ (3،613،418) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الأرباح الرأسمالية لعام 2001م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة الأرباح الرأسمالية على حصة الشريك الأجنبي المتخارج مع الغرامة المترتبة عليها.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشريك الأجنبي (ج) في شركة (أ) باع حصته البالغة 19% إلى الشركاء السعوديين في شركة (أ) وقد بدأ سريان مفعول بيع الحصص وفقًا لاتفاقية البيع المؤرخة في 2001/12/11م الموافق 9/26 /1422هـ بدءا من 2001/10/31م الموافق 1422/8/15هـ، وقد صرحت الشركة لمصلحة الزكاة والدخل عن بيع الحصص خلال (60) يومًا من تاريخ سريان مفعول بيع الحصص بموجب الخطاب رقم (2167-1 ب) المؤرخ في 1422/10/16هـ الموافق 2001/12/31م تمشيًا مع النظام الضريبي المعمول به في ذلك الحين واستنادًا لحساب قيمة الحصص الدفترية في ذلك الوقت صرحت شركة (أ) عن خسارة من بيع الحصص، وبناءً على ذلك لم تقم بسداد أي ضريبة على عملية البيع ، إلا أن المصلحة في ربطها احتسبت ضريبة أرباح رأسمالية على أساس جزافي واحتسبت أرباحًا رأسمالية على بيع الحصص على أساس متوسط الربح لأخر ثلاث سنوات، ولجنة الاعتراض الابتدائية بقرارها رقم (19) لعام 1430هـ، أيدت حساب المصلحة لضريبة الأرباح الرأسمالية على حصة الشريك الأجنبي المتخارج والشركة غير موافقة على إجراء المصلحة و على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بحساب ضريبة الأرباح الرأسمالية بحجة أن المعالجة التي اتبعتها شركة (أ) كانت مستندة إلى الخسائر الرأسمالية الفعلية الناتجة من بيع الحصص التي تم تأييدها حسب الأصول باتفاقية بيع الحصص وتم تأكيدها بشهادة مراجعي حسابات (ج) ولذلك يطالب المكلف بأن يتم الأخذ بالنتائج الفعلية وليس الأسلوب الجزافي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة برقم (4/180) بتاريخ 1431/7/4هـ تضمنت الإفادة بأن الخلاف بين المكلف والمصلحة ينحصر في قيام المصلحة بحساب ضريبة الأرباح الرأسمالية على حصة الشريك الأجنبي المتبقية والمباعة إلى الشركاء السعوديين ومقدارها (19%) من رأس المال، والمكلف

غير موافق على إجراء المصلحة نظرًا لتكبد الشريك الأجنبي خسارة في بيع حصصه، ولأن مبلغ ضريبة الأرباح الرأسمالية المحتسبة من قبل المصلحة تمت بأسلوب جزافي بالكامل ولا تستند إلى حقائق علمية، وترى المصلحة أنه نظرًا لعدم التزام المكلف بتقديم ميزانية إعادة تقييم الأصول والخصوم في تاريخ التخارج تم تقدير الأرباح الرأسمالية على أساس التقدير الجزافي (حصة الشريك الأجنبي المتخارج كما في تاريخ التخارج مضروبة في متوسط صافي الربح المعدل للسنوات الثلاث السابقة) وذكرت المصلحة أن الاتفاقية موقعة في 2001/12/11م الموافق 1422/9/26هـ بينما المكلف يقول بأن التوقف كان في 2001/10/31م الموافق 1422/8/15هـ والمصلحة أخذت بتاريخ الاتفاقية الموقعة في 2001/12/11م، وذكرت المصلحة أن المادة (32) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ، نصت على أنه في حالة توقف المكلف بالضريبة فردًا أو شركة عن مزاولة النشاط كليًا أو عن جزء من النشاط أثناء السنة، فيجب عليه إخطار المصلحة بهذا التوقف خلال (60) يومًا من تاريخ توقفه عن العمل كما يجب عليه في ذات الوقت أن يقدم خلال ذات المدة إقراره الضريبي عن فترة المزاولة من بدء سنته المالية حتى تاريخ توقفه وتقديم البيانات اللازمة لتصفية الضريبة ،حيث يأخذ التنازل أيضًا حكم التوقف إلا أن المكلف لم يقدم إقراره والبيانات اللازمة ، ومن ثم طلبت المصلحة منه تقديم القوائم المالية بإعادة التقييم حتى تاريخ التخارج ، وذلك بموجب خطابها رقم (668/11) لعام 1424هـ ،وقد اكتفى المكلف بتقديم قائمة المركز المالي وقائمة دخل غير مدققة ودون إجراء إعادة التقييم عليها، وبمقارنة ودراسة القيمة البيعية لحصة الشريك الأجنبي مع حصته في الشركة من خلال القوائم المالية المقدمة ، اتضح وجود خسارة رأسمالية تقدر بـ (3،018،081) ريالًا رغم تحقيق الشركة أرباح كبيرة خلال السنوات من 1997م حتى 2001م حيث بلغت على التوالي: عام 1997م مبلغ (3،503،369) ريالًا، عام 1998م مبلغ (48،621،794) ريالًا، عام 1999م مبلغ (30،976،523) ريالًا، عام 2000م مبلغ (40،481،015) ريالًا، عام 2001م مبلغ (43،133،440) ريالًا ، مع العلم بأن رأس المال المستثمر بلغ (25،000،000) ريال حتى عام 1999م و(27،000،000) ريالًا في عام 2001م بالإضافة إلى ما يحصل عليه الشريك الأجنبي المتخارج مقابل حقوق الامتياز الذي بلغ مقدارها في عام 2000م مبلغ (1،989،253) ريالًا وفي عام 2001م مبلغ (1،856،904) ريالات، وبناءً على ما سبق ذكره ونظرًا لعدم التزام المكلف بتقديم ميزانية إعادة التقييم في تاريخ التخارج، قامت المصلحة بتطبيق الخطاب الوزاري رقم (4682/17) بتاريخ 1406/5/17هـ وتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ المتضمن أنه في حال عدم التزام المكلف بالتعليمات النظامية بتقديم ميزانية إعادة التقييم في تاريخ التخارج، وفي حال تحقيق الشركة أرباحًا (كالحالة محل البحث) يتم تقدير الأرباح الرأسمالية على أساس (ضرب) حصة الشريك الأجنبي المتخارج في حقوق الملكية في تاريخ التخارج في متوسط نسبة صافي الربح المعدل للثلاث سنوات السابقة على سنة التخارج منسوبًا إلى الإيرادات، وقد تأيد إجراء المصلحة بالخطاب الوزاري رقم (3429/1) بتاريخ 1423/3/13هـ بالموافقة على ما انتهت إليه قرار اللجنة الاستئنافية رقم (416) لعام 1423هـ بتأييد المصلحة في الطريقة التي اتبعتها لمحاسبة الشريك الأجنبي عن الأرباح الرأسمالية ، ولذلك تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

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 حساب أرباح رأسمالية نتيجة تخارج الشريك الأجنبي ببيع حصصه في الشركة للشركاء السعوديين لأن نتيجة بيع الحصص الفعلية أظهرت خسارة، ويرى أن ما توصلت إليه المصلحة من أرباح تم حسابها بأسلوب تقديري ولا يمثل الواقع الفعلي، في حين ترى المصلحة أن عدم التزام المكلف بتقديم حسابات إعادة التقييم هو الذي جعل المصلحة تقوم بحساب الأرباح التقديرية الرأسمالية لعملية التخارج بالأسلوب التقديري وذلك استنادًا لخطاب وزير المالية رقم (4682/17) بتاريخ 1406/5/17هـ وتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك اتفاقية بيع الحصص في شركة (أ) الموقعة بتاريخ 2001/12/11م الموافق 1422/9/26هـ والموثق عقد تأسيسها أمام كاتب العدل في ... برقم ... بتاريخ 1422/9/22هـ والتي تضمنت الإشارة إلى الشركاء الأربعة المالكين للشركة وأن الشريك الأجنبي في الشركة (شركة ج) باع كامل حصصه في الشركة على بقية الشركاء وفق الشروط والقيمة المحددة بهذا العقد حيث نص البند (ثانيًا) من هذه الاتفاقية على (باع الطرف الرابع شركة (ج) في تاريخ 2001/10/31م جميع حصصه في الشركة البالغة (5130) حصة تمثل كامل حصته في رأس مال الشركة بنسبة (19%) بكل مالها من حقوق وما عليها من التزامات بمبلغ إجمالي قدره (19،000،000) ريالًا وقد وافق الشركاء المتنازل لهم على هذا التنازل وآلت الحصص المذكورة إلى ملكيتهم بكل ما لها من حقوق و ما عليها من التزامات بدءا من 2001/10/31م) ونص البند (ثالثًا) من هذه الاتفاقية على أنه (يتم تعديل مواد عقد تأسيس الشركة وفق النظام لتوضيح هذا البيع وذلك بموجب قرار شركاء يعتمد من وزارة التجارة وفق النظام ويوقع أمام كاتب العدل).

وترى اللجنة أن حساب الوعاء الزكوي والضريبي يُعتمد فيه على القوائم المالية للمكلف وأن قياس عناصر تلك القوائم محاسبيا مرتبط بأحداث مالية عاكسة لجوهر الحدث وليس شكله تطبيقا لقاعدة (الجوهر وليس الشكل) وحيث إن العقود ومنها عقد البيع لا تعد نافذة في مواجهة الغير إلا بإثباتها بالكتابة أمام كاتب عدل بحسب ما تقضي به المادة (العاشرة) من نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22هـ وما طرأ عليه من تعديلات، حيث قضت بوجوب إثبات عقد البيع وما يطرأ عليه من تعديل بالكتابة أمام كاتب عدل وإلا كان العقد أو التعديل غير نافذ في مواجهة الغير، وفي هذه الحالة وحيث إن الأمر يتعلق بإبلاغ المصلحة بعملية البيع وتغيير ملكية الحصص للشركاء فإن اللجنة ترى أن التاريخ المعتد به للبيع هو تاريخ إثباته لدى كتابة العدل ما لم تتضمن اتفاقية البيع نصا يحدد تاريخ بدء نفاذها، ذلك أنه لا يمكن أن يقوم المكلف بإعداد وتقديم إقراره الزكوي الضريبي وسداد المستحق بموجبه وإخطار المصلحة وتبليغها ببيع لم يُثبت بعد في مواجهة الغير وهذا هو مضمون الحدث المالي الذي عكس في القوائم المالية للمكلف، كما أن تأجيل الأخذ بأثر التعديل في حصص الملكية على القوائم المالية ومن ثم على الوعاء الزكوي والضريبي وربطه بتعديل وتوثيق عقد التأسيس أو السجل التجاري أو الترخيص إجراء يجانبه الصواب لأن تعديل وتوثيق عقد التأسيس والسجل التجاري والترخيص يعد إجراء لا علاقة له بالحدث المالي، كما أن مضمون تعديل عقد التأسيس يقضي بعدم أحقية البائع في الحصول على أي حصة من الأرباح بعد تاريخ تعديل عقد

التأسيس ذلك أن الاتفاقية نصت صراحة على أن تاريخ بدء سريانها ومن ثم نفادها هو 2001/10/31م، كما أن المكلف قدم قوائمه المالية وإقراره الضريبي الزكوي لعام 2001م على هذا الأساس، وحيث إن المكلف أبلغ المصلحة عن بيع الحصص بموجب خطابه رقم (1/2167/ب) في 1422/10/16هـ الموافق 2001/12/31م أي خلال المدة المحددة بستين يوم من تاريخ انتقال الحصص وهو (2001/10/31م) فإن المكلف والحال كذلك يكون ملتزمًا بتطبيق النظام فيما يخص إبلاغ المصلحة عن عملية التخارج.

وبالنسبة لحساب الأرباح الرأسمالية لعملية البيع فقد رجعت اللجنة إلى خطاب وزير المالية رقم (4682/17) بتاريخ 1406/5/17هـ الجوابي لخطابي المصلحة رقم (1/57) بتاريخ 1406/4/2هـ ورقم (1/59) بتاريخ 1406/4/4هـ بخصوص ما عرضته المصلحة عن حالة مماثلة تتعلق ببيع الشركاء الأجانب حصصهم في الشركة وتحويلها للشريك أو الشركاء السعوديين بقيمتها الاسمية دون أن يحصل الشريك الأجنبي (البائع) على أرباح في ظل تحقيق الشركة أرباحًا مما لا يعقل معه أن يتم التصرف بالبيع مقابل القيمة الاسمية للحصص الأمر الذي يوحي بصورية عقد البيع وأن الأوراق المثبتة للتصرف تخفي الحقيقة وإنما قصد بالعقد تهرب الشريك الأجنبي من كل أو جزء من الضريبة أو أن تكون الصورية بالقدر المتيقن قاصرة على ثمن بيع الحصص، وتبين أن خطاب وزير المالية المشار إليه بعاليه يتضمن توجيه المصلحة بإعادة النظر في ربط الضريبة على الشريك الأجنبي على أساس أنه حقق ربحًا على الحصص التي باعها وكذلك توجيه المصلحة بتطبيق هذه القاعدة على الحالات المشابهة ، كما قامت اللجنة بالرجوع إلى تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ وتبين أنه ينص على (تقرر المصلحة أن الأساس في حساب الأرباح الرأسمالية هو الأخذ بما تظهره ميزانية إعادة التقييم للأصول والخصوم في تاريخ التصرف والتي ألزم النظام المكلف بتقديمها ، أما في حال عدم الالتزام بتقديمها فإن البديل يكون بحساب الأرباح الرأسمالية بطريقة التقدير وهي: ضرب قيمة الحصة المتنازل عنها والتي تشمل حقوق الشريك الأجنبي في رأس المال والاحتياطيات والمخصصات والأرباح المرحلة.. الخ في متوسط نسبة صافي الربح المعدل للثلاث سنوات السابقة لسنة التنازل منسوبا إلى الإيرادات)، وبناءً عليه وحيث إن المكلف لم يلتزم بتقديم القوائم المالية المتعلقة بإعادة التقييم للأصول والخصوم في تاريخ التنازل والبيع التي ألزم النظام المكلف بتقديمها فإن هذا يعني أن المكلف اختار المحاسبة بالأسلوب التقديري التي تضمنها تعميم المصلحة المشار إليه أعلاه وذلك أن السنوات السابقة لعملية البيع وكذلك السنة التي تم فيها البيع (من 1997حتى 2001م) أظهرت أرباحًا، وفي ضوء ذلك فإن المنطق يقضي بألا يتم بيع الحصص بخسارة أو التنازل عن حصتها في صافي أصول منشأة تحقق ربحًا بقيمتها الاسمية، لذا ترى اللجنة تأييد المصلحة بحساب الأرباح الرأسمالية لعملية بيع الحصص بالأسلوب التقديري وذلك تمشيًا مع ما قضى به خطاب وزير المالية رقم (4682/17)بتاريخ 1406/5/17هـ وتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الشريك الأجنبي حصصه في الشركة.

وفيما يتعلق بغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على الضرائب الناتجة عن الأرباح الرأسمالية وحيث إن حساب الأرباح الرأسمالية يتم بالأسلوب التقديري فمعنى هذا أن تحديد تلك الإرباح يخضع للاجتهاد والاختلاف في وجهات النظر من حيث حساب مقدارها ومن ثم فإن الضرائب التي تترتب عليه لا تخضع لغرامة التأخير لذا ترى اللجنة تأييد المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الضريبة على الريع على أساس ربح تقديري 100%:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في حساب الضريبة التقديرية على مبالغ الريع المدفوعة إلى (ج) للعامين 2000م و2001م والغرامة المترتبة عليها.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تمشيًا مع المعالجة المتبعة في جميع السنوات السابقة وفي ضوء القرارين الاستئنافيين رقم (289) ورقم (290) للعامين 1993م و 1994م ،قامت شركة (أ) بالتصريح عن الربح من دخلها من الريع الذي حققته (ج) بعد حسم المصاريف المتكبدة على إنتاج ذلك الدخل وفقًا لشهادات مراجعي الحسابات الخارجيين، واحتسبت وسددت الضريبة عليه باعتباره دخلًا من مصدر مستقل، إلا أن المصلحة عند إجراء الربط النهائي للسنتين 2000م و 2001م أضافت الدخل المذكور أعلاه إلى حصة (ج) من الربح في شركة (أ) واحتسبت ضريبة الشركات باستخدام شرائح النسب الضريبية مرة واحدة فقط، وقدمت شركة (أ) اعتراضًا على ربط المصلحة وأفادت فيه بأنه نظرًا لوجود مصدري دخل مختلفين فإنه يتعين حساب الضريبة بشكل مستقل على كل واحد من مصدري الدخل المذكورين، وأصدرت المصلحة ربطًا معدلًا واحتسبت الضريبة بشكل منفصل على مصدري الدخل أعلاه، إلا أن المصلحة لم تعتمد في الربط المعدل حسم المصاريف التي تكبدته (ج) مقابل دخل الريع الذي حققته، ولجنة الاعتراض الابتدائية أيدت مصلحة الزكاة والدخل في حساب ضريبة الربح التقديري على أساس ربح تقديري بنسبة 100% بحجة أن المبلغ المدفوع إلى (ج) يمثل ريعًا مقابل استخدام العلامة التجارية ومن ثم يخضع للضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة 100% بموجب الخطاب الوزاري رقم (1947/4) ، دون الأخذ في الاعتبار حقيقة أن (ج) قد تكبدت بعض المصاريف مقابل هذا الدخل، وبناءً على ذلك تطالب الشركة بحساب ضريبة على الريع بعد اعتماد حسم المصاريف التي تكبدتها (ج) في تحقيق إيراد الريع تمشيًا مع إجراء المصلحة في جميع السنوات حتى عام 1999م، وأضاف المكلف بأن لجنة الاعتراض الابتدائية لم تتطرق في قرارها للبند المتعلق بإعادة فتح الربط الذي أصبح نهائيًا، وذكر أنه كان لدى المصلحة جميع المعلومات اللازمة عند إجراء الربط الأصلي، ولم يكن هناك أي إخفاء للحقائق بقصد التهرب من الضريبة وقد أجري الربط بعد «الدراسة والفحص» كما ذكرت المصلحة في خطابها رقم (3/1536/11) ، وبناءً عليه فإنه في ضوء القرار الوزاري رقم (2555) فإن قيام المصلحة بإعادة فتح الربط النهائي يفتقر إلى المبررات النظامية، ولذلك ينبغي إلغاء الربط الإضافي رقم (3/8262) برمته.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تتضمن الإفادة أنه بالنظر إلى طبيعة المبالغ المدفوعة للشريك الأجنبي (ج) اتضح أنها مدفوعة مقابل حقوق امتياز أي مقابل حقوق استغلال علامة تجارية أو خبرة فنية...الخ ، وليس مقابل تقديم خدمات ناتجة عن حالات جديدة استدعت القيام بدراسة معينة من قبل الشريك الأجنبي أدت إلى تكبده مصاريف في هذا الخصوص لتقديم مشورة معينة أو خلافه مما يؤيد حساب الضريبة على أساس أرباح تقديرية 100% (إتاوة) عن المبالغ المدفوعة في عام 2000م ومقدارها (1,989،253) ريالًا وفي عام 2001م مقدارها (1,856،904) ريالًا وفقًا للخطاب الوزاري رقم (2111/4) بتاريخ 1405/7/5هـ، والخطاب الوزاري رقم (1947/4) بتاريخ 1406/3/20هـ المتضمنين ربط الضريبة على أساس (100%) (إتاوة) على المبالغ المدفوعة لقاء حقوق الامتياز أو العلامات التجارية بوصفها (دخلًا سنويًا) متكررًا مرتبطًا ارتباطًا مباشرًا بعملية الإنتاج ، وليس كما ذكر بإقرار المكلف أو الربط المعترض عليه ، لذلك قامت المصلحة بتعديل الربط على هذه المبالغ بموجب الربط المعدل الصادر برقم (3/8262) بتاريخ 1425/8/11هـ باعتباره خطًا فنيًا ، وفقًا للفقرة (1) من البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ

1417/10/19هـ واعترض عليه المكلف أيضًا بخطابه الوارد برقم (7426) بتاريخ 1425/9/10هـ ، وقد تأيد إجراء المصلحة بالخطاب الوزاري رقم (5428) بتاريخ 1423/1/11هـ ، ورقم (1434/1) بتاريخ 1423/1/27هـ بالموافقة على ما انتهى إليه قرار اللجنة الاستئنافية رقم (400) ورقم(404) لعام 1423هـ بتأييد المصلحة في هذا الموضوع ، ولذلك تتمسك المصلحة بصحة ربطها، وذكرت المصلحة أن الأساس النظامي الذي اعتمدت عليه في فرض ضريبة تقديرية بواقع أرباح 100% على مبالغ الريع المدفوعة للشريك الأجنبي (ج) منصوص عليها أيضًا في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ في الفقرة رقم (6) "تقدر الأرباح المبحوث عنها في المادة السابقة على الذين لا يوجد حسابات يركن إليها ويعتمد عليها عن طريق تقدير قيمة البضائع والآلات والأدوات التي دخلت عليهم أو لحسابهم استنتاجًا من قيود الجمارك وغيرها من الوسائط والمعاملات التي تصلح لأن تكون مدارًا لتحقيق مقدار الربح، ويلاحظ تقدير الربح في هذه الحالة بما لا يقل عن 15% من مجموع الواردات العامة" وهذه المادة أعطت المصلحة الحق في تقدير ربح من 100% إلى ألا يقل عن 15% وقد جرى العمل في المصلحة بمعاملة الريوع بحساب أرباح 100%، كما أن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام قد استنتجت من مراجعة المستندات المقدمة لها من قبل المكلف ومن ذلك اتفاقية التراخيص و المساعدة الفنية بين المكلف و الشريك الأجنبي (ج) المبرمة بتاريخ 1979/3/15م: أن المادة رقم (1/ب) نصت على أنه "تعني العلامة التجارية التي سجلها المرخص فيما يتعلق بالمنتجات كما هي مرفقة ويعلن المرخص أن له الحقوق الحصرية بالتصرف بالحقوق الفكرية المذكورة أدناه...." والمادة رقم (2) المتعلقة بترخيص المعرفة الفنية وكذلك المادة رقم (3) المتعلقة بترخيص استعمال العلامة التجارية وأن المادة (12) نصت على "يوافق المرخص له على دفع المبالغ المالية التالية إلى المرخص:

أ. 2% (اثنين بالمائة) على المبيعات التي تصل قيمتها حتى (250،000،000) ريالًا من مبيعات...

ب. 1،5% (واحد ونصف بالمائة) على المبيعات لفترة خمس سنوات بعد إكمال نص الفقرة (أ) أعلاه.

ج. عدم دفع أي مبالغ للفترة المتبقية من الاتفاقية حتى إكمال الفترة المحددة من الاتفاقية في حال عدم إكمال الفترة (أ) و (ب) لفترة إحدى عشرة سنة من الاتفاقية.

د. وفي حال تجاوز الفقرة (أ) و (ب) أعلاه إحدى عشرة سنة من الاتفاقية يستحق دفع ما قيمته 1،5% لحين اكتمال فترة الخمس سنوات المشار إليها في الفقرة (ب) أعلاه بشرط أن يقتصر ذلك على ما مجموعه (12) سنة بعد تاريخ بداية عملية الإنتاج، وعليه رأت اللجنة أن المبالغ المدفوعة إلى الشريك الأجنبي (ج) تمثل أتاوة مقابل استخدام العلامة التجارية وبذلك تعد مقابل حقوق امتياز، ومن ثم فإنها تخضع للضريبة على أساس أرباح تقديرية بنسبة 100% تمشيًا مع الخطاب الوزاري رقم (1947/4) بتاريخ 1406/3/20هـ.

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 إخضاع كامل المبالغ المدفوعة لشركة (ج) خلال عامي 2000م و 2001م للضريبة وكذلك طلبه عدم إخضاع الضريبة الناتجة عنها لغرامة التأخير ويرى أن المصلحة لم تأخذ في الاعتبار المصاريف التي تكبدتها شركة (ج) في تحقيق تلك الإيرادات أسوة بما تم تطبيقه على جميع السنوات حتى عام 1999م، بالإضافة إلى ذلك يرى أن اللجنة الابتدائية لم تتطرق في قرارها إلى البند المتعلق بإعادة فتح الربط، وأن قيام المصلحة بإعادة الربط يفتقر إلى المبررات النظامية على اعتبار أن جميع المعلومات كانت لدى المصلحة عند إجراء الربط الأساسي ولم تكن هناك أي معلومات مخفاه بقصد التهرب، في حين تتمسك المصلحة بحساب الضريبة على كامل المبالغ التي حصلت عليها شركة (ج) خلال عامي 2000م و 2001م باعتبارها إتاوة كونها عبارة عن دخل سنوي متكرر مرتبط مباشرة بالإنتاج وبما ترى معه المصلحة أنها تمثل ريعًا مقابل حقوق امتياز أي مقابل استخدام علامة تجارية أو خبرة فنية لا يقابلها أي تكاليف، كما أن المصلحة قامت بتعديل الربط الأساس وإجراء ربط معدل بموجب الخطاب المؤرخ في 1425/8/11هـ لوجود خطأ فني في الربط الأساس لزم تعديله وفقًا للفقرة (1) من البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ.

وبعد الدراسة يتضح أن استئناف المكلف ذو شقين الأول يتعلق بفتح الربط حيث ذكر المكلف في استئنافه بأن اللجنة الابتدائية لم تتطرق في قرارها للبند المتعلق بإعادة فتح الربط الذي أصبح نهائيًا، وأنه كان لدى المصلحة جميع المعلومات اللازمة عند إجراء الربط الأصلي ولم يكن هناك أي إخفاء للحقائق بقصد التهرب من الضريبة وبما يرى معه المكلف أن قيام المصلحة بإعادة فتح الربط النهائي لعامي 2000م و 2001م يفتقر إلى المبررات النظامية، وفي هذا الخصوص قامت اللجنة بالرجوع إلى القرار الابتدائي ولم تجد في حيثياته أو في منطوقه حكمًا يتعلق بفتح الربط، كما أن اللجنة لم تُدرج في قرارها ضمن بنود الاعتراض بندًا يتعلق بفتح الربط، كما قامت اللجنة بالرجوع إلى مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بالخطاب رقم (4/2363) بتاريخ 1425/3/8هـ بشأن الربط الأصلي المبلغ لها بالخطاب (3/1536/11) بتاريخ 1425/2/9هـ، وكذلك مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بالخطاب رقم (4/2834) بتاريخ 1425/9/10هـ بشأن الربط المعدل المبلغ بالخطاب رقم (3/8262) بتاريخ 1425/8/11هـ ولم تجد ضمن البنود التي اعترض عليها المكلف ما يفيد أنه قد اعتراض على فتح الربط بل أن المكلف هو الذي طالب المصلحة بأن تعدل الربط الأصلي فيما يخص حساب الضريبة على الريع حيث طلب من المصلحة في مذكرة اعتراضه المؤرخة في 1425/3/8هـ عدم إضافة الربح الذي حققته شركة (ج) من الريع المدفوع لها إلى حصة شركة (ج) من الربح في شركة (أ) وربط الضريبة على الريع بشكل مستقل، كما تبين أن الفارق في الوقت بين الربط الأصلي والربط المعدل لم يتجاوز السنة حيث صدر الربط الأصلي بتاريخ 1425/2/9هـ والربط المعدل بتاريخ 1425/8/11هـ بالإضافة إلى أن الربط المعدل تم بناءً على طلب من المكلف، لذا ترى اللجنة صرف النظر عن بحث هذا الموضوع كونه لم يكن محلا للاعتراض أصلا بالإضافة إلى أن التعديل تم بناءً على طلب المكلف وخلال فترة لم تتجاوز السنة.

أما بالنسبة للشق الثاني من استئناف المكلف فقد قامت اللجنة بدراسة الموضوع وتبين لها أن إخضاع المبالغ المدفوعة من قبل المكلف لشركة (ج) لضريبة جهات غير مقيمة على أساس أرباح تقديرية بنسبة

100% يتطلب تحديد وتكييف طبيعة الاتفاقية الموقعة بين شركة (أ) وشركة (ج) بتاريخ 1979/3/15م وتحديد ما إذا كانت المبالغ التي حصلت عليها شركة (ج) (الشريك الأجنبي في شركة (أ)) بموجب هذه الاتفاقية مقابل خدمات أو أعمال أو أنها مقابل استخدام حقوق امتياز (استخدام الاسم أو العلامة التجارية ، أو مقابل استخدام الأسرار الصناعية أو ما شابه ذلك) وترى اللجنة أن تكييف المبلغ المدفوع لشركة (ج) بأنه مقابل استخدام حق امتياز أو ترخيص باستخدام الأسم أو العلامة التجارية أو الأسرار الصناعية (إتاوة) يعتمد على أمرين هما: تعريف الإتاوة، وطبيعة الاتفاقية الموقعة بين المكلف وشركة (ج) فالإتاوة تعرف بأنها المبلغ أو المبالغ المدفوعة مقابل استعمال، أو الحق في استعمال، حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي أو براءة اختراع أو علامة تجارية، أو تصميم أو نموذج، أو خلطة أو تركيبة سرية، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية ومما يعزز هذا التعريف ما ورد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والذي جاء فيه تعريف الإتاوة بأنها "الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية أو الحق في استخدامها والتي تشتمل ولا تقتصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية أو مقابل تخويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية". ومن قراءة اللجنة لنصوص الاتفاقية الموقعة بين الطرفين بتاريخ 1979/3/15م يتبين أنها تنص في كثير من موادها على أمور تفيد بأن طبيعة هذه الاتفاقية وأن ما يدفع بموجبها لشركة (ج) يمثل إتاوة مقابل استخدام العلامة التجارية والمعرفة الفنية ليتمكن المرخص له (شركة أ) من تصميم وتصنيع واختيار وبيع المنتجات (....) في المنطقة خلال سريان الاتفاقية ومن هذه المواد المادة (12) التي نصت على أنه "يوافق المرخص له على دفع المبالغ المالية التالية إلى المرخص:

أ. 2% (اثنين بالمائة) على المبيعات التي تصل قيمتها حتى (250،000،000) ريالًا من مبيعات...

ب. 1،5% (واحد ونصف بالمائة) على المبيعات لفترة خمس سنوات بعد إكمال نص الفقرة (أ) أعلاه.

ج. عدم دفع أي مبالغ للفترة المتبقية من الاتفاقية حتى إكمال الفترة المحددة من الاتفاقية في حال عدم إكمال الفترة (أ) و (ب) لفترة إحدى عشرة سنة من الاتفاقية.

د. وفي حال تجاوز الفقرة (أ) و (ب) أعلاه إحدى عشرة سنة من الاتفاقية يستحق دفع ما قيمته 1،5% لحين اكتمال فترة الخمس سنوات المشار إليها في الفقرة (ب) أعلاه بشرط أن يقتصر ذلك على ما مجموعه (12) سنة بعد تاريخ بداية عملية الإنتاج.

وبناء عليه وفي ضوء هذه النصوص الصريحة ترى اللجنة أن ما تحصل عليه شركة (ج) بموجب الاتفاقية المشار إليها أعلاه يمثل إتاوة لا يقابلها أي تكاليف ومن ثم فإنها تخضع بالكامل للضريبة، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في حساب الضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لشركة (ج) لعامي 2000م و2001م.

وفيما يتعلق بغرامة التأخير على الضرائب الناتجة عن إخضاع كامل المبالغ التي حصلت عليها شركة (ج) للضريبة وحيث إن الاتفاقية الموقعة بين شركة (أ) وشركة (ج) والتي على أساس حصلت شركة (ج) على هذه المبالغ خلال عامي 2000م و2001م كانت طبيعتها واضحة بأنها مقابل استخدام حقوق امتياز وحيث إن المكلف لم يلتزم بسداد الضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لشركة (ج) فإن اللجنة تؤيد المصلحة في

حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة المستحقة على هذه المدفوعات و لا يمكن تصنيفها ضمن الحالات التي تُعد محل خلاف في وجهات النظر لأن تلك الاتفاقية كانت واضحة وصريحة الأمر الذي لا يحتاج معه إلى الاجتهاد في تفسير بنودها، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتوجب غرامة التأخير.

البند الثالث: حصص المشاركة لعام 2000م و2001م:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/4/أ) بتأييد المصلحة في حساب الضريبة على كامل حصة الشريك الأجنبي في رأس المال للعام 2000م وفرض الغرامة المترتبة عليها.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه في 2000/5/20م باع الشريك الأجنبي 1% من حصته على الشريك المحلي مما أسفر عنه تغير في نسبة المشاركة في شركة (أ) من 20% للشريك الأجنبي و 80% للشريك السعودي ، إلى 19% للشريك الأجنبي و 81% للشريك السعودي ، وذكر أن المصلحة تجاهلت تأثير هذا التغير في حصص المشاركة لعام 2000م ، ولم تأخذ بأثر التغير في حصص المشاركة في الاعتبار إلا في عام 2001م، وأكد المكلف بأن الشريك الأجنبي باع إلى الشركاء السعوديين 1% من حصصه في عام 2000م ثم باع لهم 19% في عام 2001م بناءً على ذلك تغيرت حصص المشاركة في شركة (أ) خلال العامين 2000م و 2001م وبالنظر إلى الحقائق أعلاه احتسبت شركة (أ) أرباحها الخاضعة للضريبة والزكاة آخذة في الاعتبار تواريخ التغير في حصص المشاركة على النحو الموضح في الإقرارين النهائيين للعامين 2000م و 2001م، وبناءً عليه تطالب شركة (أ) بأن تأخذ المصلحة ذلك في الاعتبار وأن تحسب الربح الخاضع للضريبة و وعاء الزكاة وأن تحسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة وفقًا لنموذج الإقرار النهائي لعام 2000م، والكشوف (10) و (10/أ) و (14) من الإقرار النهائي لعام 2000م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه عند إجراء الربط لعام 2001م، تم أخذ التغير في الحصص في الاعتبار، وقد تم الربط بحساب الزكاة والضريبة منذ بداية السنة المالية حتى تاريخ التخارج، إضافة إلى حساب الزكاة للفترة من تاريخ التخارج حتى نهاية السنة المالية، ولم يتم حساب ضريبة على الفترة ما بعد التخارج، وذلك لإبلاغ المكلف المصلحة بالتخارج خلال الفترة النظامية المحددة بـ (60) يومًا، وفقًا للمنشور الدوري رقم (1) لعام 1402هـ، أما بالنسبة لعام 2000م، فلم يقم المكلف بإخطار المصلحة بتغيير الحصص خلال المدة النظامية المحددة، وفقًا للمنشور المشار إليه ، ومن ثم تم حساب الضريبة للشريك الأجنبي عن حصته قبل التغيير في عام 2000م لمدة (سنة) وفقًا لذات المنشور الفقرة رقم (2) ، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها المتفق و التعليمات النظامية.

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 أخذ أثر التغيير في ملكية حصة الشريك الأجنبي في الاعتبار عند حساب الوعاء الضريبي وحساب الوعاء الزكوي لعامي 2000م و 2001م وفقًا للتفاصيل الموضحة عند عرض وجهة نظر المكلف، في حين تتمسك المصلحة بصحة ربطها كونها أخذت التغير في ملكية الحصص في الاعتبار عند حساب الوعاء الزكوي والوعاء الضريبي لعام 2001م لأن المكلف أبلغها بذلك التغيير خلال الفترة النظامية المحددة بستين يوم وفقًا للمنشور الدوري رقم (1) لعام 1402هـ، أما عام 2000م ولأن المكلف لم يبلغ المصلحة بالتغيير في الحصص في الموعد النظامي فتم حساب الضريبة على حصة الشريك الأجنبي قبل التغيير ولمدة سنة تطبيقًا لذلك المنشور.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى المنشور الدوري رقم (1) لعام 1402هـ تبين أنه ينص في البند (2) منه على أنه (إذا توقف المكلف بالضريبة فردًا كان أو شركة عن مزاولة نشاطه كلية أو عن جزء من نشاطه أثناء السنة، فيجب عليه أخطار المصلحة بهذا التوقف خلال ستين يومًا من تاريخ وقوفه عن العمل كما يجب عليه في ذات الوقت أن يقدم خلال ذات المدة إقراره الضريبي عن فترة المزاولة منذ بدء سنته المالية حتى تاريخ توقفه لتصفية حساب الضريبة عنها ويسدد الضريبة المستحقة من واقعها ويترتب على التأخير في الأخطار أو تقديم هذا الإقرار بعد فترة الستين يومًا المقررة أن يلزم المكلف بدفع الضريبة عن سنة كاملة)، كما جاء في المادة (3) من هذا المنشور تحديد المقصود بالتوقف و أن التنازل عن كل أو بعض المحل التجاري أو غيره يعتبر في حكم التوقف بنص المادة (32) من القرار الوزاري رقم (340) بمعنى أن يلتزم المتنازل (البائع مثلًا) أن يبلغ المصلحة بالتنازل خلال ستين يوم من تاريخ حصول التنازل وتقديم البيانات اللازمة لتصفية الضريبة وإلا التزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة، كما يلتزم المتنازل إليه أيضًا (المشتري مثلًا) بالتبليغ عن التنازل في ذات الميعاد وإلا اعتبر المتنازل إليه مسئولًا بالتضامن مع المتنازل عن دفع الضريبة المستحقة. وحيث إن المكلف (البائع والمشتري) قدم إقراره الزكوي الضريبي لعام 2000م ولم يبلغ أي منهما المصلحة عن التغير في حصص المشاركة في عام 2000م في الموعد النظامي المحدد بستين يومًا من تاريخ التنازل، فإن اللجنة تؤيد المصلحة في حساب الضريبة على كامل حصة الشريك الأجنبي من الأرباح لعام 2000م البالغة 20% مع توجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عنها، ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص ، أما بالنسبة لعام 2001م وحيث إن المصلحة أفادت بأنها أخذت أثر التغير في الحصص وأنها قامت بحساب الضريبة على حصة الشريك الأجنبي البالغة 19% حتى تاريخ التنازل وحساب الزكاة على الحصص المباعة للفترة من تاريخ التنازل وحتى نهاية العام، وحيث إن الأمر يتعلق بالمدة الزمنية التي على أساسها يتم حساب الزكاة أو الضريبة وبما أن المصلحة لم تذكر التاريخ المعتد به للبيع وانتقال ملكية الحصص وحتى لا يبقى هذا الأمر محلًا للاجتهاد فإن اللجنة ترى أن تاريخ سريان الاتفاقية وانتقال ملكية الحصص هو 2001/10/31م وهو تاريخ نفاذ الاتفاقية كما هو منصوص عليه في البند (ثانيا) منها ، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه أخذ أثر التغير في الحصص في الاعتبار عند حساب الضريبة و الزكاة لعام 2001م على أن يكون تاريخ نفاذ الاتفاقية هو 2001/10/31م بحيث يتم حساب الضريبة على حصة الشريك الأجنبي من الأرباح البالغة 19% بدءا من 2001/1/1م حتى 2001/10/31م.

البند الرابع: الربح المعفى على مشروع التوسعة:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في حساب الزيادة على رأس المال خلال العام 2000م والربح المعفي من الضريبة على مشروع التوسعة، والغرامة المترتبة عليها بالأغلبية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه خلال عام 1998م زادت شركة (أ) رأسمالها بمبلغ (16،460،000) ريال أي من (8،540،000) ريال إلى (25،000،000) ريال، وقد تم التصريح عن ذلك بشكل صريح في الإيضاح (9) حول القوائم المالية المدققة لعام 1998م ، ووفقًا للقرار الوزاري رقم (3170/3) احتسبت شركة (أ) الربح المعفي من الضريبة على مشروع التوسعة من عام 1998م وما بعده بتطبيق المعادلة الواردة في القرار الوزاري المذكور أعلاه، وقبلت المصلحة ذلك للعامين 1998م و 1999م وفي عام 2000م زادت شركة (أ) رأس مالها مرة أخرى بمبلغ (2) مليون ريال، ولكن نظرًا لأن الإجراءات النظامية المتعلقة بهذا الإجراء لم تكن قد استكملت بعد فإن شركة (أ) قد احتسبت رأس المال الإضافي في المعادلة المذكورة بمبلغ (16،460،000) ريال وإجمالي رأس المال بمبلغ (25،000،000) ريال وعند إجراء الربط النهائي أضافت المصلحة رأس المال الإضافي البالغ (2) مليون ريال واعتبرته جزء من إجمالي رأس المال ومن ثم اعتبرت مقام الكسر في المعادلة المذكورة أعلاه (27،000،000) ريال بدلًا من إجمالي رأس المال البالغ (25،000،000) ريال وفقًا لحساب الشركة في الكشف (10/أ) من الإقرار النهائي، والشركة غير موافقة على معالجة المصلحة ، وترى أنه يجب حساب الإعفاء الضريبي لمشروع التوسعة على أساس المعادلة المنصوص عليها في القرار الوزاري رقم (3170/3) ويرى المكلف أن الموضوع محل الخلاف يرتكز حول ما إذا كان يجب اعتبار المساهمة في رأس المال الإضافي في عام 2000م جزءً من المعادلة في إجمالي رأس المال ورأس المال الإضافي أم لا، ويرى المكلف أنه نظرًا إلى أن الإجراءات النظامية لم تكن قد استكملت بعد فإنه ينبغي عدم إدراج رأس المال الإضافي في المعادلة المذكورة في البسط والمقام، ولذلك يطالب المكلف أما عدم إضافة المبلغ أعلاه في كل من البسط والمقام وفقًا للإقرار النهائي للعامين 2000م و 2001م أو أن تضيف المبلغ أعلاه إذا ارتأت ذلك في كل من البسط والمقام، وبناءً على ذلك وبعد زيادة رأس المال الإضافي بنفس المبلغ يجب أن يكون رقم رأس المال الإضافي لأغراض التوسعة (18،460،000) ريال (أي 16،460،000 + 2،000،000) ريال، وبالنظر إلى التوضيحات أعلاه تطالب الشركة بتصحيح الخطأ المادي المذكور أعلاه فيما يتعلق بحساب الربح المعفي من الضريبة العائد لمشروع التوسعة بعدم إضافة مبلغ (2) مليون ريال في رأس المال الإضافي وإجمالي رأس المال في المعادلة المذكورة أعلاه.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة أنه في حال زيادة رأس المال في المنشآت الصناعية لغرض التوسعة الرأسمالية، يحدد صافي ربح التوسعة الرأسمالية لأغراض الإعفاء الضريبي، عند توافر شروط معينة حددها القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ الذي نص في البند (رابعًا) على أنه (يحدد صافي ربح التوسعة الرأسمالية لأغراض الإعفاء الضريبي المنصوص عليه في هذا القرار طبقًا للمعادلة التالية: (جملة صافي الربح المتكون في كامل المشروع بعد التوسعة (×) مقدار الزيادة في رأس المال لغرض التوسعة (/) رأس المال الكلي (رأس المال الأصلي (+) الزيادة في رأس المال) ويتم تطبيق هذه المعادلة حتى مع وجود حسابات منفصلة للتوسعة الرأسمالية عن حسابات المشروع ومن خلال الاطلاع على المعادلة السابقة ،يتضح أن الغرض من قسمة الزيادة في رأس المال بغرض التوسعة على رأس المال الكلي (رأس المال الأصلي + الزيادة) هو الوصول إلى نسبة (مساهمة الزيادة في رأس المال

بغرض التوسعة) في الربح المتكون في المشروع ككل ومن ثم للوصول إلى هذه النسبة عند وجود أكثر من زيادة في رأس المال يجب أخذها كلها في الاعتبار عند تطبيق المعادلة بأن تكون ضمن رأس المال الكلي (المقام) باعتبار أن هذه الزيادات على رأس المال ساهمت أيضًا في تحقيق الربح المتكون ككل، وهذا ما قامت به المصلحة، حيث تم ضرب الربح الكلي في مقدار الزيادة في رأس المال لغرض التوسعة والبالغة (16،460،000) مقسومة على رأس المال الكلي (رأس المال الأصلي) البالغ (8،540،000) ريال + الزيادة الفعلية بغرض التوسعة البالغة (16،460،000) ريال + الزيادة الأخيرة (2،000،000) ريال واسترشدت المصلحة لتعزيز وجهة نظرها في هذا الموضوع بالخطاب الوزاري رقم (2/600) بتاريخ 1425/9/3هـ بالموافقة على ما انتهى إليه قرار اللجنة الاستئنافية رقم (489) لعام 1425هـ بتأييد إجراء المصلحة في فتح الربط وإعادة حساب أرباح التوسعة المعفاة بالمعادلة المشار إليها آنفًا، ومما سبق بيانه ترى المصلحة أن الخلاف حول هذا البند ينحصر في طريقة حساب المصلحة الربح المعفي من الضريبة على مشروع التوسعة الرأسمالية خلال العام 2000م، حيث يطالب المكلف أن يتم حساب الربح المعفي من الضريبة على مشروع التوسعة على أساس رأس المال الإضافي البالغ (16،460،000) ريال مقسومًا على إجمالي رأس المال البالغ (25،000،000) ريال وليس (27،000،000) ريال، بينما ترى المصلحة أن حساب الربح المعفي من الضريبة على مشروع التوسعة الرأسمالية يكون على أساس رأس المال الكلي (رأس المال الأصلي + الزيادة) للوصول إلى نسبة (مساهمة الزيادة في رأس المال بغرض التوسعة) في الربح المتكون في المشروع ككل، ومع وجود أكثر من زيادة في رأس المال يجب أخذها في الاعتبار عند تطبيق المعادلة حسب القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ وبما ترى معه المصلحة أن المكلف يطلب إعفاء ضريبي على أرباح الزيادة الثانية في رأس المال البالغة (2،000،000) ريال والتي تمت خلال عام 2000م وترى المصلحة بأنه لا يحق للمكلف الحصول على إعفاء ضريبي فيما يتعلق بالزيادة الثانية وذلك لما يلي:

خلال السنوات السابقة لعام 2000م قام بزيادة رأس المال بمبلغ (16،460،000) ريال حيث أصبح رأس المال الكلي بعد هذه الزيادة (25،000،000) ريال وقد قامت المصلحة بإعفاء حصة الشريك الأجنبي في صافي الربح المتحقق نتيجة الزيادة في رأس المال من الضريبة عن طريق المعادلة التالية:

صافي الربح المعفى = صافي الربح المعدل × الزيادة في رأس المال لغرض التوسعة

رأس المال الكلي

صافي الربح المعفى = صافي الربح المعدل × 16،460،000 25،000،000

وذلك تطبيقًا للقرار الوزاري رقم (3170/2) بتاريخ 1413/12/2هـ، وفي عام 2000م قام المكلف بإضافة جديدة ثانية في رأس المال قدرها (2،000،000) ريال مصدرها الاحتياطي النظامي (داخلي) ليصبح رأس المال الكلي (27،000،000) ريالًا وقد تم حساب الربح المعفى كالتالي:

صافي الربح المعفى = صافي الربح المعدل × الزيادة الأولى في رأس المال

رأس المال الكلي

صافي الربح المعفى = صافي الربح المعدل × 16،460،000 27،000،000

ومعنى ذلك أن المصلحة لم تقم بحساب إعفاء ضريبي على صافي الربح الناتج عن الزيادة الجديدة الثانية في رأس المال وذلك تطبيقًا للقرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ الذي نص في البند (ثالثًا) "تكون

مدة إعفاء حصة الشريك الأجنبي في أرباح التوسعة الرأسمالية لفترة مماثلة لفترة إعفاء المشروع الأصلي ولمرة واحدة فقط طوال مدة المشروع يبدأ سريانها من تاريخ بدء إنتاج التوسعة".

وبناء عليه ومن خلال ما سبق فإن المصلحة ترى بأنه لا يحق للمكلف الحصول على إعفاء ضريبي للربح الناتج عن الزيادة الثانية في رأس المال لكون المكلف حصل على الإعفاء في أرباح التوسعة الأولى، وذكرت المصلحة أن القرار المشار إليه بعاليه بين طريقة حساب صافي ربح التوسعة الرأسمالية لأغراض الإعفاء الضريبي وفق المعادلة التالية:

صافي الربح المتكون في كامل المشروع بعد التوسعة (مضروبا في) مقدار الزيادة في رأس المال لغرض التوسعة (ومقسوما على) رأس المال الكلي (رأس المال الأصلي + الزيادة في رأس المال) وبالتعويض في هذا المعادلة ينتج ما يلي:

أ. حسب ما يطالب به المكلف يكون صافي الربح المعفى الناتج عن الزيادة الأول والثانية في رأس المال =

(2،000،000+16،460،000) × 42،553،805

(2،000،000+16،460،000+8،540،000) =29،094،194،08ريالات

ب. حسب إجراء المصلحة فإن صافي الربح المعفى الناتج عن الزيادة الأول فقط في رأس المال =

16،460،000×42،553،805

(2،000،000+16،460،000+8،540،000) =25،942،060،38 ريالًا

ونظرًا لأن رأس المال الإجمالي للمكلف ساهم في تحقيق أرباح صافية ، وأن صافي الربح المعفي من الضريبة يقتصر على نسبة الزيادة الأول في رأس المال فقط، فإن المصلحة ترى أن تطبيق المعادلة (ب) لحساب الربح المعفي من الضريبة لغرض التوسعة يتفق مع القرار الوزاري المذكور، أما في حال إضافة مبلغ الزيادة الثانية إلى مقدار الزيادة الأول في بسط المعادلة، كما يطالب المكلف، فإن ذلك يترتب عليه زيادة الربح المعفي من الضريبة على التوسعة الأولى بأكثر مما هو مسموح به نظاما ، وهذا مخالف لما ورد في البند (ثالثا) من القرار الوزاري الذي نص على "تكون مدة إعفاء حصة الشريك الأجنبي في أرباح التوسعة الرأسمالية لفترة مماثلة لفترة إعفاء المشروع الأصلي ولمرة واحدة فقط طوال مدة المشروع يبدأ سريانها من تاريخ بدء إنتاج التوسعة".

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 إدراج الزيادة الثانية في رأس المال البالغة (2) مليون ريالًا ضمن عناصر المعادلة عند حساب الربح المعفي من الضريبة على مشروع التوسعة (المقام) وذلك استنادا إلى أن الإجراءات النظامية لهذه الزيادة لم تكتمل وبما يرى معه المكلف استبعاد الزيادة الثانية البالغة (2) مليون ريالًا من مقام المعادلة المتعلقة بحساب الربح المعفي لمشروع التوسعة، في حين تتمسك المصلحة بعدم أحقية المكلف في الإعفاء الضريبي للأرباح الناتجة عن الزيادة الثانية في رأسمال الشركة وذلك تطبيقًا للفقرة (ثالثا) من القرار الوزاري رقم (3170/2) بتاريخ 1413/12/2هـ الذي قضى بأن تكون مدة إعفاء حصة الشريك الأجنبي في أرباح التوسعة الرأسمالية لفترة مماثلة لفترة إعفاء المشروع الأصلي ولمرة واحدة فقط طوال مدة المشروع يبدأ سريانها من تاريخ بدء إنتاج التوسعة وترى المصلحة أن ما يطالب به المكلف يؤدي إلى إعفاء أرباح التوسعة الثانية.

وبعد الدراسة يتضح اتفاق كل من المكلف والمصلحة على تطبيق القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ حيث تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف بأنه يجب حساب الإعفاء الضريبي لمشروع التوسعة على أساس المعادلة المنصوص عليها في القرار الوزاري رقم (3170/3) بتاريخ 1413/12/2هـ، كما أن المصلحة في مذكرتها المقدمة ردًا على استئناف المكلف أفادت بأنه في حال زيادة رأس المال لغرض التوسعة الرأسمالية فإن الربح المعفي من الضريبة للتوسعة الرأسمالية يحدد عند توافر شروط معينة حددها القرار الوزاري رقم (3170/3) لعام 1413هـ ، ومن ذلك يتضح أن مكمن الخلاف بين المكلف والمصلحة ليس في الأساس النظامي وإنما في طريقة تطبيق المعادلة والتي على أساسها يتم حساب الربح المعفي من الضريبة للتوسعة الرأسمالية وخاصة تحديد ما إذا كانت التوسعة الثانية (الزيادة الثانية في رأس مال الشركة البالغة (2) مليون ريالًا) تدخل في مقام المعادلة أم لا، أي هل ينسب صافي الربح إلى إجمالي رأس المال البالغ (25) مليون أو إلى إجمالي رأس المال بعد الزيادة الثانية البالغ (27) مليون ريال.

وبرجوع اللجنة للقرار الوزاري رقم (3170/3) لعام 1413هـ تبين أن منح الإعفاء الضريبي ليس حقًا مكتسبًا بمجرد حصول التوسعة الناتجة عن زيادة رأس المال وإنما هو حق مقيد بتوافر شروط منصوص عليها في القرار الوزاري المشار إليه أعلاه، وحيث نص البند (ثالثا) منه على أن تكون مدة إعفاء حصة الشريك الأجنبي في أرباح التوسعة الرأسمالية لفترة مماثلة لفترة إعفاء المشروع الأصلي ولمرة واحدة فقط طوال مدة المشروع يبدأ سريانها من تاريخ بدء إنتاج التوسعة، كما نص البند (رابعًا) منه على (يحدد صافي ربح التوسعة الرأسمالية لأغراض الإعفاء الضريبي المنصوص عليه في هذا القرار طبقًا للمعادلة التالية:

جملة صافي الربح المتكون في كامل المشروع بعد التوسعة (مضروبًا في) مقدار الزيادة في رأس المال لغرض التوسعة (ومقسومًا على) رأس المال الكلي (رأس المال الأصلي + الزيادة في رأس المال) ويتم تطبيق هذه المعادلة حتى مع وجود حسابات منفصلة للتوسعة الرأسمالية عن حسابات المشروع الأصلي) وحيث إن المكلف قد استفاد من الإعفاء الضريبي للمشروع الأساس واستفاد من الإعفاء الضريبي للتوسعة الأولى وحيث إن النظام حدد أحقية الشريك الأجنبي في الإعفاء الضريبي عن التوسعة لمرة واحدة وبما

أن المكلف حصل على هذا الإعفاء فإن مطالبته بعدم إدراج مبلغ التوسعة الثانية في مقام المعادلة ينتج عنه إعفاء الأرباح المحققة من التوسعة الثانية وهذا يعني أن المكلف يطالب بالإعفاء للمرة الثانية وهذا المطلب ليس له ما يبرره نظامًا.

لذا ترى اللجنة أن الإجراء الذي اتخذته المصلحة عند تطبيق المعادلة بإضافة الزيادة الثانية البالغة (2) مليون ريال إلى إجمالي رأس المال يعد إجراء صحيحًا ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم إعفاء حصة الشريك الأجنبي في الأرباح الناتجة عن التوسعة الثانية من الضريبة، وكذلك تأييد القرار الابتدائي فيما قضي به من فرض غرامة التأخير على الضرائب الناتجة عنها لأن النظام في هذه المسألة كان واضحًا ولم يكن هذا الأمر محلًا للخلاف في وجهات النظر.

البند الخامس: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/1و3و4و5) بتأييد المصلحة بالأغلبية في حساب الغرامة المترتبة على الضريبة الناتجة عن تأييد المصلحة في البنود أعلاه.

استأنف المكلف البند (ثانيًا) من هذا القرار فيما يخص غرامة التأخير فذكر أن شركة (أ) كانت دائما تسدد الضرائب المستحقة عليها بإخلاص وحسن نية وفقًا للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت وضمن المواعيد المحددة نظامًا، وأن المسائل التي جرى بحثها أعلاه هي مواضيع محل خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أي ضرائب إضافة ناشئة عنها استنادًا إلى المادة (15) من النظام، والمنشورين الدوريين رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت النص على، يلاحظ أنه فيما عدا حسم أوامر التحصيل (والذي تمت معالجتها في الربط المعدل في البندين (5/4،3/3) فإن الخلاف بين المصلحة والمكلف ليس خلافًا فنيًا وإنما هو خلاف ناتج عن عدم تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل والتعليمات واللوائح والقرارات الصادرة، ومن ثم يكون تعديل المصلحة نتيجة حسابات المكلف بهذه البنود هو إجراء كاشفًا لها، حيث إن جميع البنود المختلف عليها قد استقرت معالجتها بصدور عدة خطابات وزارية بتأييد إجراء المصلحة في طريقة معالجتها، ومن ثم وجب خضوع الضريبة الناتجة عن هذه التعديلات للغرامة وفقًا لمضمون المادة (15) من النظام الضريبي، والمنشورين الدوريين رقم (3)1379هـ، ورقم (5) لعام 1393هـ.

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 حساب غرامة تأخير على الضرائب التي تم حسابها بموجب ربط عامي 2000م و 2001م بحجة أن المسائل التي جرى بحثها هي مواضيع محل خلاف من نواح مختلفة لا يجوز معه فرض غرامة التأخير على أي ضرائب إضافية ناشئة عنها وذلك استنادًا للمادة (15) من النظام الضريبي والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ، في حين تتمسك المصلحة بحساب غرامة التأخير على الضرائب التي احتسبتها المصلحة بموجب الربط المعدل بحجة أن الخلاف بين المصلحة والمكلف حول تلك التعديلات لم يكن خلافًا فنيًا وإنما هو خلاف ناتج عن عدم تطبيق أحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وبما ترى معه المصلحة أن تعديلها بهذه البنود هو إجراء كاشفًا لها وذلك تطبيقًا للمادة (15) من النظام الضريبي والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ. وبعد الدراسة يتضح أن الغرامة التي احتسبتها المصلحة بموجب ربطها الضريبي ارتبطت بعدة بنود هي (الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الشريك الأجنبي حصصه في الشركة، الضرائب على المبالغ التي حصلت عليها شركة (ج) لقاء حقوق الامتياز، الضريبة على حصة الشريك الأجنبي في الأرباح لعام 2000م، الضريبة على الربح للزيادة الثانية في رأس مال الشركة في مشروع التوسعة الرأسمالية) وقد تطرقت اللجنة لهذه الغرامات في البنود السابقة على النحو الآتي: بالنسبة للبند (الأول) فقد انتهت اللجنة إلى تأييد استئناف المكلف في عدم توجب غرامة التأخير على الضرائب الناتجة والتي تم حسابها على الأرباح الرأسمالية نتيجة بيع الشريك الأجنبي حصصه في الشركة خلال عام 2001م كونها محل خلاف في وجهات النظر لا يتوجب معه فرض غرامة التأخير، أما بالنسبة للبنود الثلاثة الأخرى فقد انتهت اللجنة إلى تأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير لأن الضرائب الناتجة عنها لم تكن محلًا للاختلاف في وجهات النظر وإن قواعد معالجتها لأغراض حساب الضرائب كانت واضحة وتحكمها أحكاما نظامية ومن ثم انتهت اللجنة في هذه البنود برفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (19) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. أ ـ رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في حساب ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الشريك الأجنبي حصصه في الشركة وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ب- تأييد المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على الضرائب الناتجة عن الأرباح الرأسمالية وفقا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

2. أ ـ رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في حساب الضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لشركة (ج) لعامي 2000م و2001م وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ب ــ رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المصلحة في حساب غرامة التأخير على الضريبة المستحقة على المبلغ المدفوعة لشركة (ج) لعامي 2000م و2001م وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

3. أ - رفض استئناف المكلف في طلبه أخذ أثر التغير في الحصص في الاعتبار عند حساب الضريبة والزكاة لعام 2000م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في حساب الضريبة على كامل حصة الشريك الأجنبي من الأرباح لعام 2000م البالغة 20% وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ب -رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المصلحة في حساب غرامة التأخير على فروقات الضريبة المستحقة الناتجة عن إخضاع كامل حصة الشريك الأجنبي من الأرباح لعام 2000م البالغة 20% للضريبة.

ج - تأييد استئناف المكلف في طلبه أخذ أثر التغير في الحصص في الاعتبار عند حساب الضريبة والزكاة لعام 2001م على أن يكون تاريخ نفاذ الاتفاقية هو 2001/10/31م وعدم توجب غرامة التأخير لسقوط أصلها وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

4. أ - رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم إعفاء أرباح الشريك الأجنبي الناتجة عن التوسعة الثانية من الضريبة وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ب - رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بفرض غرامة التأخير على الضرائب التي تم حسابها على أرباح الشريك الأجنبي المحققة من التوسعة الثانية وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1291
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح / تبرعات / دفعات / ديون / مكافأة / مصروفات – الزكاة.

الموضوع

أرباح رأس مالية / تبرعات جهات حكومية / دفعات مقدمة / ديون مشكوك بتحصيلها / مكافأة عاملين / مصروفات مرسلمة.

المبدأ

- قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.
- العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.
- التبرعات المدفوعة إلى مؤسسات وجمعيات خيرية مسجلة رسميا ولديها سجلات مالية أو التبرعات المدفوعة عن طريق جهات حكومية تعد من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الزكوي.
- تخضع أرباح الاستثمار المقبوضة للزكاة، ولو لم يحل عليها الحول.
- الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.
- المبالغ الزكوية المدفوعة لغير الهيئة العامة للزكاة والدخل لا تحسم من الزكاة المستحقة على المنشأة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/8/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) و من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (26) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/3/7هـ كل من: ...، كما مثل المكلف ... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (26) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (2/132/ص ج) بتاريخ 1430/7/14هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (264) بتاريخ 1430/8/19هـ، كما قدمت ما يفيد استلامها القرار الابتدائي بتاريخ 1430/7/20هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة برقم (258) بتاريخ 1430/8/13هـ، كما قدم ضمانا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1430/8/12هـ بمبلغ (1،323،684) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المصاريف المرسملة للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بحسم المصاريف المرسملة من صافي ربح الأعوام محل الاعتراض وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أن المصاريف المرسملة لا علاقة لها ببند الأراضي حيث إنها عبارة عن رواتب العاملين بالشركة، وبناء عليه تطلب المصلحة عدم حسم هذا البند من نتيجة الحسابات للأعوام محل الاستئناف.

كما استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن النشاط الرئيس للشركة يتمثل في أمرين رئيسيين أحدهما إنشاء وتشغيل الفنادق وإدارتها و الآخر يتمثل في شراء الأراضي لمشروع (ن) وبناء عليه فإن جميع مصاريف الشركة تخص هذين النشاطين، فالمصاريف التي تخص أعمال تشغيل الفنادق تعتبر مصروفات فترة وتسجل على حساب الأرباح والخسائر، وأما ما يخص مشروع (ن) فيتم رسملته ويسجل على حساب الأصول الثابتة، كما توزع المصاريف المباشرة والمشتركة كالمصاريف العمومية والإدارية وغيرها بين فرعي النشاط، وهذا ما تقتضيه الأصول المحاسبية وتقبله المصلحة في جميع الأحوال، فالمصاريف جميعها حقيقة وفعلية تأكدت منها المصلحة بشكل كامل حيث تم تزويد المصلحة بتفاصيلها وسواء اعتبرت المصلحة تلك المصاريف رأسمالية أو إيرادية فإنه لا يجوز رفضها دون وجود مبرر نظامي، وحيث قضت اللجنة الابتدائية بحسم هذه المصاريف من نتيجة الحسابات، لذا ينبغي أن تقوم المصلحة بحساب أثر ذلك على الأرباح المرحلة ولكل عام على حدة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة في استئنافها عدم حسم المصاريف المرسملة من نتيجة حسابات الأعوام من 2001م حتى 2003م بحجة أنها عبارة عن رواتب العاملين بالشركة ولا علاقة لها ببند الأراضي، في حين يطلب المكلف في استئنافه أن تحسب المصلحة أثر حسم المصاريف المرسملة من نتيجة الحسابات على الأرباح المرحلة لأعوام الاستئناف، ويرى المكلف أنه سواء اعتبرت المصلحة تلك المصاريف رأسمالية أو إيرادية فإنه لا يجوز رفضها دون وجود مبرر نظامي.

وباطلاع اللجنة على خطاب المكلف رقم (ج د/31059) بتاريخ 1431/4/20هـ اتضح أن المصاريف المرسملة لأعوام الاستئناف المحملة في القوائم المالية على بند الممتلكات والمعدات تتكون من (المرتبات وملحقاتها، مصاريف تليفون وبريد، مصاريف سفر، ترفيه ومصاريف المكتب، التأمين، إيجارات، كهرباء ومياه، قرطاسية وأدوات مكتبية، مصاريف صيانة، مصاريف نظافة، مصاريف تدريب، مصاريف مباشرة أخرى، تأشيرات وإقامة واستقدام، مصاريف مهنية واستشارات، اشتراكات ومصروفات أخرى متنوعة).

وترى اللجنة أن معايير المحاسبة المتعارف عليها تفرق بين قيمة الأرض والإصلاحات التي تتم عليها من تسويات وردميات من جهة وبين التكاليف الأخرى من جنس آخر القابلة للاستهلاك من جهة أخرى حيث يتم إضافة الأولى إلى تكاليف الأرض بينما تعد الثانية أصلا مستقلا بذاته يتم استهلاكه حسب عمره الإنتاجي، وتطبيقا لتلك المعايير فإن المصاريف المذكورة أعلاه يجب معالجتها من ضمن مصروفات العام لكونها مصروفات فترية، وحيث إن المصلحة لم تطعن في صحة ونظامية وسلامة هذه المصروفات من حيث اكتمال مستنداتها ومن ثم استحقاقها، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم المصاريف المرسملة من نتيجة حسابات الأعوام من 2001م حتى 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف فإنه بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي اتضح لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند الثاني: أطراف ذوي علاقة للأعوام من 2001م حتى 2003م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة بند المطلوب إلى أطراف ذوي علاقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام محل الاعتراض وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن أرصدة الأطراف ذوي العلاقة عبارة عن حساب جاري لتنظيم التعاملات التي تتم بين الشركة وبين شركة (ج) كما أن شركة (ج) ليست شريكًا في الشركة، وظهرت هذه الأرصدة ضمن القوائم المالية لشركة (أ) كأرصدة مدينة مطلوبة من جهات ذات علاقة وخضعت للزكاة عن نفس الأعوام ضمن الوعاء الزكوي ولم يتم حسمها من الوعاء الزكوي للشركة المذكورة، ومن ثم فإن

إضافتها للوعاء الزكوي يعني ازدواجًا في حساب الزكاة على نفس المبالغ، كما أن التعاملات المالية التي تمت مع شركة (ج) تدخل في سياق التعاملات المالية الإعتيادية شأنها في ذلك شأن التعاملات التي تتم مع الدائنين الآخرين، وجميع أرصدة هذا البند نتجت عن تحميل الشركة بما يخصها من المصاريف العامة كالرواتب والأجور ومصاريف الهاتف والتأمينات الاجتماعية وغيرها من المصاريف المشتركة والأرصدة الدائنة، وحيث إن شركة (ج) ليست شريكا في الشركة، كما أن رصيدها الدائن لا يعد قرضا طويل أو قصير الأجل، لذا ينبغي عدم إضافة هذا الرصيد إلى الوعاء الزكوي خاصة أن المصلحة استبعدت من الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء جميع الإضافات التي لم تسدد أقيامها وهي أرصدة الذمم الدائنة غير المسددة من الأصول الثابتة والمصاريف المرسملة، وحيث إن شركة (ج) بمثابة جهة دائنة للشركة شأنها في ذلك شأن الدائنين الآخرين، كما أن الرصيد الدائن مع الشركة خلال الأعوام المذكورة يشتمل على تسجيل التعاملات المدينة والدائنة التي تمت على مدار العام بما يوضح عدم حولان الحول على مبلغ بعينه خلال العام، لذا فإن ما ذكرته اللجنة الابتدائية من أن مكونات الحساب المطلوب إلى شركة (ج) عبارة عن مبالغ تقوم بسدادها نيابة عن المكلف منها شراء أصول ثابتة في عام 2002م بمبلغ (165،000،000) ريال وفي عام 2003م بمبلغ (10،000،000) ريال لا يعد مبررًا لإخضاع رصيد أول العام أو آخر العام للزكاة الشرعية.

وأضاف المكلف أن إضافة رصيد بند المطلوب إلى جهة ذات علاقة إلى الوعاء الزكوي يعني عدم قبول المصلحة للمصاريف المسجلة إلى هذا الحساب وهي متعلقة بنشاط الشركة و الذي صرحت عن الإيرادات المتعلقة به في قائمة الدخل طبقًا لقاعدة الاستحقاق المحاسبي ولا يصح عدم قبول تلك المصاريف المستحقة الواردة ضمن رصيد هذا الحساب، أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية من أن تدني رصيد هذا الحساب خلال عام 2001م إلى مبلغ (2،883،688) ريالًا يعود إلى أن الشركة أجرت قيود تسوية خلال العام ترتب عليها تخفيض الرصيد إلى المبلغ المذكور استنادًا إلى قيد التسوية الذي تم في شهر مارس 2001م بمبلغ (83،477،271) ريالًا، فيرد عليه بأن ذلك لا يبرر إخضاع رصيد الحساب المذكور للزكاة الشرعية، ولا يصح تحديد مدى خضوع هذا الحساب للزكاة من عدمه استنادًا إلى ما ذكرته اللجنة الابتدائية فالعبرة في إخضاع الأموال للزكاة هي بتمام الملك وحولان الحول للمبالغ التي تجب فيها الزكاة الشرعية وهو ما لم يتوفر في أرصدة هذا الحساب، كما لم توضح اللجنة الابتدائية السند الشرعي أو النظامي لإضافة الرصيد المطلوب إلى شركة (أ) إلى الوعاء الزكوي خاصة أن الربط الزكوي قد اشتمل على إضافة أرصدة الحسابات الجارية الدائنة وجميع عناصر حقوق الملكية المتمثلة في رأس المال والمخصصات والاحتياطيات، كما استبعدت المصلحة من أرصدة الأصول الثابتة المبالغ غير المسددة وهو ما تقضى به تعليمات المصلحة المحددة بالتعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ ومن ثم لا يجوز إضافة أرصدة دائنة مطلوبة للشركاء نتجت عن تسجيل مصاريف تخص الشركة وتعاملاتها المالية إلى الوعاء الزكوي للشركة، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم إضافة أرصدة بند المطلوب إلى أطراف ذوي علاقة إلى وعائه الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن أرصدة الأطراف ذوي العلاقة هي عبارة عن حساب جاري (تمويل) من شركة (أ) وقد تم إضافة رصيد آخر العام لجميع الأعوام والذي حال عليه الحول على اعتبار أن هذا التمويل المقدم من الطرف ذي العلاقة يعد أحد مصادر تمويل نشاط الشركة ولا يمكن التفريق بين رأس المال الممول داخليًا والممول من الخارج ما دام أن مصدر التمويل طرف ذو علاقة، بالإضافة إلى أنه من ضمن تفاصيل هذا الرصيد تمويل مقابل شراء أصول ثابتة، لذا فإن هذا التمويل يخضع للزكاة باعتباره مالًا مستغلًا ولا يترتب عليه وجود ثني منهي عنه طبقًا للفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ

1426/11/18هـ وذلك لاختلاف المال المملوك عن المال الذي في الذمة بناء على استقلال الذمم والذي قضت به اللجنة الاستئنافية في العديد من القرارات.

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 إضافة بند المطلوب إلى أطراف ذوي علاقة إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م بحجة أن أرصدة هذا البند عبارة عن حساب جاري لتنظيم التعاملات التي تمت بينه وبين شركة (ج) التي ليست شريكًا في الشركة وهذه التعاملات تدخل في سياق التعاملات المالية الاعتيادية شأنها في ذلك شأن التعاملات التي تتم مع الدائنين الآخرين، كما ظهرت هذه الأرصدة ضمن القوائم المالية لشركة (أ) كأرصدة مدينة مطلوبة من جهات ذات علاقة وخضعت للزكاة عن نفس الأعوام ضمن الوعاء الزكوي للشركة المذكورة، ومن ثم فإن إضافتها للوعاء الزكوي يعني ازدواجًا في حساب الزكاة على نفس المبالغ، ويرى المكلف أن إضافة رصيد بند المطلوب إلى جهة ذات علاقة إلى الوعاء الزكوي يعني عدم قبول المصلحة للمصاريف المسجلة إلى هذا الحساب، في حين ترى المصلحة إضافة رصيد هذا البند آخر العام إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا للفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/18هـ، كما أن هذا البند عبارة عن حساب جاري يخضع للزكاة باعتباره مالًا مستغلًا ومن ضمن تفاصيله تمويل مقابل شراء أصول ثابتة.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف للأعوام 2000م و 2001م و 2002م و 2003م تبين أن رصيد هذا البند ظهر بمبلغ (74،759،335) ريالًا ومبلغ (34،993،129) ريالًا ومبلغ (121،245،051) ريالًا ومبلغ(83،620،060) ريالًا على التوالي، وبناء عليه ووفقًا للقاعدة المذكورة أعلاه فإن هذا البند يعامل معاملة القروض حيث

يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول ويدخل في الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن عناصر حقوق الملكية مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند المطلوب إلى أطراف ذوي علاقة إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الدفعات المقدمة من العملاء للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/3) بتأييد المصلحة في إضافة بند الدفعات المقدمة من العملاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام محل الاعتراض وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الدفعات المقدمة من العملاء تمثل المبالغ المستلمة من شركات العمرة تحت حساب حجوزات الفنادق و التي يتم تسويتها خلال العام، فالدفعات المقدمة في نهاية عام 2001م مثلا تسجل إيرادات في عام 2002م قبل نهاية العام لأنها تخص موسم العمرة لعام 2002م وتلك الموجودة في عام 2002م تسجل كإيرادات في عام 2003م ومن ثم لم يحل الحول على أي مبلغ من هذه الدفعات لأنها عادة تحصل قبل ابتداء موسم العمرة لتأكيد حجز غرف وأماكن إقامة ويتم استخدامها في نفس موسم العمرة ومن ثم لم يحل الحول على أي منها حيث إن الرصيد في نهاية العام ليس نفس الرصيد القائم في العام السابق وهو ما يؤكده مستخرج الحسابات الذي تم تزويد اللجنة الابتدائية به، وإذا كانت اللجنة الابتدائية لم تتمكن من متابعة أرصدة جميع الدفعات المستلمة من العملاء فإن تأييدها لإجراء المصلحة بإخضاع رصيد أول العام أو آخر العام للزكاة يعتبر غير مستند إلى دليل.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها أضافت بند الدفعات المقدمة من العملاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2001م إلى 2003م لعدم تقديم المكلف حركة تفصيلية لهذا البند لجميع الأعوام ومن ثم تم إضافة رصيد أول العام على اعتبار أنه الرصيد الذي حال عليه الحول، وبناءً عليه فإن المصلحة تتمسك بصحة ربطها.

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 إضافة بند الدفعات المقدمة من العملاء إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م بحجة أنه عبارة عن المبالغ المستلمة من شركات العمرة تحت حساب حجوزات الفنادق والتي يتم تسويتها خلال العام ومن ثم لم يحل عليها الحول، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة عدم تقديمه الحركة التفصيلية خلال الأعوام محل الاستئناف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن رصيد هذا البند ظهر في السنوات المالية المنتهية في 12/31 للأعوام 2000م و 2001م و 2002م و 2003م بمبلغ (1،398،368) ريال ومبلغ (3،216،066)

ريالًا ومبلغ (6،654،346) ريالًا ومبلغ (7،244،678) ريالًا على التوالي، وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف للأعوام المذكورة تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدلل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق عملية الإيراد بالاكتساب والتبادل ومن ثم يُعد رصيدًا دائنًا يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد عناصر مصادر التمويل وحقوق الملكية، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الدفعات المقدمة من العملاء إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: متحصلات بيع ممتلكات لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/4) بتأييد المكلف في عدم إضافة بند متحصلات بيع الممتلكات إلى وعائه الزكوي لعام 2003م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار متمسكة بوجهة نظرها في إضافة رصيد هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف بناء على إفادة المكلف عند مناقشة قوائمه المالية لعام 2003م بأن تمويل الإضافات في الأصول الثابتة تم من قيمة المتحصلات النقدية من عملية البيع.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1431/3/6هـ ورد فيها أن المصلحة أضافت للوعاء الزكوي لعام 2003م مبلغًا مساو لتكلفة إضافات الأصول الثابتة خلال العام بمبلغ (42،726،407) ريالات وذلك من متحصلات بيع الممتلكات الواردة ضمن قائمة التدفقات النقدية، وذكر أن المبلغ المذكور لا يصح إضافته إلى الوعاء الزكوي لأن متحصلات بيع الأصول الثابتة المضافة بمبلغ (42،726،407) ريالات لم تظهر في قائمة المركز المالي، وإنما ظهرت في قائمة التدفقات النقدية بمبلغ (50،498،662) ريالًا وهذا المبلغ قد أدرج ضمن أصول الشركة وحساباتها سواء كانت نقدية في الصندوق والبنوك أو سداد مصاريف التشغيل وذلك مثله مثل أي متحصلات نقدية للشركة سواء من إيراداتها أو تحصيل ديونها لدى الغير أو غير ذلك، ولا يصح تخصيص مبالغ وردت في قائمة التدفقات النقدية لتمويل إضافات الأصول الثابتة لأنها لا تمثل أرصدة موجودة في نهاية العام، وقد تم خلال العام استبعاد ممتلكات ومعدات بمبلغ (52،365،667) ريالًا كما تم إضافة أصول ثابتة بمبلغ (42،726،407) ريالات طبقًا لما هو ظاهر بالإيضاح رقم (7) حول القوائم المالية، وقد نقصت تكلفة الأصول الثابتة كما في نهاية العام بمبلغ (9،639،260) ريالًا عن رصيد أول العام حيث بلغ رصيد أول العام وآخر العام مبلغ (1،228،636،868) ريالًا ومبلغ (1،218،997،608) ريالات على التوالي، وبذلك فإن نتيجة إضافات و استبعادات الأصول الثابتة قد آلت إلى نقص في الأصول الثابتة وليس زيادة فيها ولكن المصلحة لم تأخذ في اعتبار ما تم استبعاده من الأصول خلال العام، وقامت بإضافة مبلغ مساو للإضافات هو متحصلات بيع الأصول الثابتة ونفيد بأن مبرر المصلحة يتعارض مع النتائج التي أسفرت عنها إضافات و استبعادات الأصول الثابتة خلال العام والتي كانت نتيجتها نقص رصيد الأصول الثابتة كما في آخر العام عن رصيد أول العام بمبلغ (9،639،260) ريالًا مما يؤكد انتفاء مبرر المصلحة في إضافة مبلغ (42،726،407) ريالات إلى الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إضافة بند متحصلات من بيع الممتلكات البالغ (42،726،407) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م بحجة أنه مول إضافات الأصول الثابتة خلال العام وفقًا لإفادة المكلف عند مناقشة قوائمه المالية، في حين يرى المكلف عدم إضافة هذا البند إلى وعائه الزكوي بحجة أنه لم يظهر ضمن قائمة المركز المالي وإنما في قائمة التدفقات النقدية مما يعني أن مبالغه أدرجت ضمن أصول الشركة وحساباتها سواء كانت نقدية في الصندوق والبنوك أو سداد مصاريف التشغيل، كما لا يصح تخصيص مبالغ وردت في قائمة التدفقات النقدية لتمويل إضافات الأصول الثابتة لأنها لا تمثل أرصدة موجودة في نهاية العام، كما أن النتيجة النهائية لإضافات و استبعادات الأصول الثابتة قد آلت إلى نقص في الأصول الثابتة وليس زيادة فيها.

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المرفقة بها اتضح أن البند محل الاستئناف ظهر في قائمة التدفقات النقدية كعنصر من عناصر الأنشطة الاستثمارية، وحيث إن القياس المحاسبي للأحداث المالية للمكلف تظهر نتائجه بشكل مباشر أو غير مباشر في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، وحيث إن ما يظهر في قائمة التدفق النقدي عبارة عن إيضاح للتغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية التي هي عبارة عن الفرق بين رصيد النقدية وما في حكمها أول المدة والنقدية وما في حكمها آخر المدة، وهي بذلك تختلف عن العناصر التي تعكسها قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل التي تمثل مخرجاتهما مدخلات لحساب الوعاء الزكوي. لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند لا يدخل ضمن عناصر حساب الوعاء الزكوي للمكلف، ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند متحصلات من بيع الممتلكات البالغ (42،726،407) ريالات إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: الديون المعدومة لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/5) بتأييد المكلف في حسم الديون المعدومة لعام 2003م من وعائه الزكوي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار متمسكة بوجهة نظرها حيال عدم حسم هذه الديون نظرًا لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة التي تؤكد مطالبة هؤلاء المدينين ورفضهم أو مماطلتهم في السداد أو إصدار أحكام بالإعسار أو الإفلاس حسبما نصت عليه التعليمات الصادرة بالمنشور الدوري رقم (3) لعام 1376هـ وتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) لعام 1392هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه أعدم ديونا خلال عام 2003م بمبلغ (4،755،006) ريالات وأقفلها في مخصص الديون المشكوك فيها المكون من أعوام سابقة وقد قامت المصلحة بإضافة هذا المبلغ لصافي الربح الدفتري بالرغم من أنه لم يسجل كمصروف للعام، ولم تبين المصلحة سبب عدم اعتمادها لهذه الديون حيث سبق وأن استفسرت عن هذه الديون وتم الرد بأنها تعود لأعوام سابقة وتتعلق بحوالي خمسين عميلا من عملاء الداخل والخارج وبشكل رئيس من وكالات الحج

والعمرة في بعض الدول الإسلامية والتي غادرت البلاد دون تسديد باقي المستحقات وقد تقرر شطب هذه الديون لعدم إمكانية تحصيلها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند الديون المعدومة لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة طبقًا للمنشور الدوري رقم (3) لعام 1376هـ وتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) لعام 1392هـ، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة أنه لم يسجل كمصروف ضمن مصاريف العام حيث تم إقفال الديون المعدومة في بند مخصص الديون المشكوك فيها المكون من أعوام سابقة، كما أن الديون المعدومة تتعلق بحوالي خمسين عميلا من عملاء الداخل والخارج وبشكل رئيسي من وكالات الحج والعمرة في بعض الدول الإسلامية والتي غادرت البلاد دون تسديد باقي المستحقات وقد تقرر شطب هذه الديون لعدم إمكانية تحصيلها.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية و الإقرار الزكوي والربط الزكوي لعام 2003م اتضح أن الرصيد الافتتاحي لمخصص الديون المشكوك فيها يبلغ (4،645،581) ريالًا، وقد بلغ المخصص المكون خلال العام (356،956) ريالًا، كما بلغ المستخدم من المخصص (4،755،006) ريالات ليكون الرصيد الختامي مبلغ (247،531) ريالًا ويتضح من ذلك أن المستخدم من المخصص (الديون المعدومة)لم يحمل على قائمة الدخل و إنما حمل على حساب المخصص، كما اتضح من الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف بموجب خطابها رقم (2/2677/12) بتاريخ 1427/3/1هـ أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات بالمخصص المكون بمبلغ (356،956) ريالاَ والديون المعدومة بمبلغ (4،755،006) ريالات، وحيث إن هذا البند لم يحمل على قائمة الدخل ولم تتأثر به نتيجة الحسابات، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بالمبلغ المستخدم من مخصص ديون مشكوك في تحصيلها البالغ (4،755،006) ريالات وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: مكافآت الإدارة للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/6) بتأييد المكلف في حسم مكافآت وأتعاب الإدارة للأعوام محل الاعتراض من وعائه الزكوي في حدود (540،000) ريال سنويًا وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنها قامت بتعديل صافي أرباح الأعوام من 2001م حتى 2003م بمكافآت الإدارة استنادًا إلى الخطاب الوزاري رقم (4800/3) بتاريخ 1412/7/8هـ الذي تضمن أن المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها الشركاء تضاف إلى الوعاء الزكوي أو الضريبي لأغراض الربط عليها باعتبارها توزيعًا للربح وليست تكليفًا عليه، وقد تأيد إجراء المصلحة بالقرار الاستئنافي رقم (515) لعام 1425هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (14219/1) بتاريخ 1425/10/23هـ.

كما استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الفتوى رقم (22664) بتاريخ 1424/3/9هـ قضت بأن ما يتقاضاه الشركاء من رواتب وما في حكمها لا تخضع للزكاة الشرعية، أما استرشاد اللجنة الابتدائية باللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية الصادر عن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية والتي تخضع لحسم الاشتراك في التأمينات الاجتماعية ما يتقاضاه العامل المشترك نظير عمله وبما لا يتجاوز (45،000) ريال شهريًا فإن ذلك يعتبر اجتهادًا من اللجنة الابتدائية حيث إن ذلك المبلغ المحدد هو الحد الأعلى الذي يخضع لحسم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية وليس الحد الأعلى من الأجر الذي يجب أن يتقاضاه العامل أو الموظف، ولذلك يطلب المكلف بأن يتم اعتماد كامل مكافآت الإدارة ضمن المصروفات الواجب حسمها وفقًا لما نصت عليه الفتوى الشرعية المذكورة أعلاه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة في استئنافها تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2001م حتى 2003م ببند مكافآت الإدارة استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ، في حين يطلب المكلف في استئنافه اعتماد كامل بند مكافآت الإدارة وليس مبلغ (540،000) ريال سنويًا استنادًا إلى الفتوى رقم (22664) لعام 1424هـ، إضافة إلى أن المبلغ الذي قضى به قرار اللجنة الابتدائية هو الحد الأعلى الذي يخضع لحسم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية وليس الحد الأعلى من الأجر الذي يجب أن يتقاضاه العامل أو الموظف.

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ القاضي بإضافة مرتبات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المختلطة إلى الوعاء الضريبي أو الزكوي بحسب الأحوال لغرض الربط عليها بعد توزيع الأرباح، وباطلاع اللجنة على قرار الشركاء بتعيين الشريك/... مديرًا للشركة مقابل مكافأة سنوية نسبتها 3% من الأرباح السنوية وتصرف هذه المكافأة سواء صدر قرار بتوزيع أرباح للشركاء أو لم يصدر قرار بتوزيعها وذلك في حال صدور القوائم المالية، وحيث إن المكلف شركة ذات مسئولية محدودة، وحيث إن مبالغ هذا البند تم دفعها إلى أحد الشركاء في الشركة، لذا فإن ما دفع له يعد توزيعًا للربح، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2001م حتى 2003م بمكافآت الإدارة ورفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد كامل بند مكافآت الإدارة للأعوام من 2001م حتى 2003م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السابع: المكافآت والحوافز للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/7) بتأييد المصلحة في حسم المكافآت والحوافز للأعوام محل الاعتراض من وعائه الزكوي في حدود 3% من صافي ربح العام وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنها قامت بإضافة المكافآت و الحوافز إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م استنادًا إلى المنشورين الدوريين رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ المتضمنين أن من شروط قبول المصروف أن يكون لازمًا وضروريًا للنشاط ومتعلقًا مباشرة

بتحقيق الإيراد، وهذا غير متحقق في بند المكافآت والحوافز، كما أنه طبقًا للمادة (125) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ فإنه يجب على صاحب العمل الذي يستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يكون لديه لائحة بالجزاءات والمكافآت و شروط توقيعها أو منحها معتمدة من قبل وزير العمل، وبما أن الشركة لم تقدم هذه اللائحة فإن هذه المكافآت والحوافز لا تعد مصروفًا نظاميًا واجب الحسم وأن مجرد حدوث واقعة الصرف لا تعني قبول المصروف زكويًا، وقد تم تأييد هذا الإجراء بمجموعة من القرارات الاستئنافية منها القرار رقم (378) لعام 1422هـ و القرار رقم (439) لعام 1424هـ والقرار رقم (524) لعام 1425هـ، إضافة إلى أن اللجنة الابتدائية لم تستند إلى أي أسس نظامية في تحديد الحد الأقصى الذي يمكن قبوله كمكافآت هو نسبة 3% من صافي ربح العام.

كما استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية في قرارها رأت أن الحد الأقصى الذي يمكن قبوله هو 3% من صافي ربح العام، وذكر أن أنظمة وتعليمات المصلحة نصت على أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواءً كانت مسددة أو مستحقة بشرط توافر الضوابط الآتية: أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية وقرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- أن تكون متعلقة بالسنة.
- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.

كما نص المنشور الدوري رقم (13) لعام 1376هـ والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1389هـ أن من شروط قبول المصروف أن يكون لازمًا وضروريًا للنشاط ومتعلقًا مباشرة بتحقيق الإيراد، وجميع الضوابط المذكورة أعلاه تنطبق على المكافآت والحوافز التي تمنحها الشركة لموظفيها، ومن ثم يطلب المكلف اعتماد كامل بند المكافآت والحوافز ضمن المصروفات جائزة الحسم نظرًا لخروج مبالغه من ذمة الشركة قبل حولان الحول.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة في استئنافها عدم اعتماد بند المكافآت والحوافز للأعوام من 2001 م حتى 2003م كمصروف جائز الحسم استنادًا إلى المنشورين الدوريين رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ، كما أن المكلف لم يقدم لائحة الجزاءات والمكافآت طبقًا للمادة (125) من نظام العمل والعمال، وترى المصلحة أن اللجنة الابتدائية لم تستند إلى أي أسس نظامية في تحديد الحد الأقصى الذي يمكن قبوله كمكافآت وهو نسبة 3% من صافي ربح العام، في حين يطلب المكلف في استئنافه اعتماد كامل هذا البند كمصروف جائز الحسم وليس في حدود نسبة 3% من صافي ربح العام بحجة أن هذا البند يعد من المصاريف جائزة الحسم طبقًا للمنشورين الدوريين رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ، كما أن مبالغه خرجت من ذمة الشركة قبل حولان الحول.

وباطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389هـ الساري على هذه الحالة فإن هذه اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل والعمال صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل . وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم صور عقود العمل وكذلك لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل، وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مما تعذر معه على اللجنة التحقق من نظامية هذا البند، ومن ثم فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند المكافآت والحوافز للأعوام من 2001 م حتى 2003م كمصروف جائز الحسم ورفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد كامل هذا البند كمصروف جائز الحسم وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثامن: المساعدات والتبرعات للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/8) بتأييد المصلحة في تعديل الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام محل الاعتراض بالمساعدات والتبرعات وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه وفقًا لتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ فأنه لأغراض حساب الزكاة تقبل التبرعات والمساعدات كمصاريف بعد التأكد من جديتها والمستندات الثبوتية لها. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن التبرعات والمساعدات ليست من المصاريف اللازمة والضرورية للنشاط وليست متعلقة بتحقيق الإيرادات، لذا فإنها مصروف غير نظامي طبقًا لمنشوري المصلحة رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ وأن مجرد حدوث واقعة الصرف لا تعني قبول المصروف زكويًا، والتبرعات تقبل كمصروف إذا قدم المكلف مستنداتها الثبوتية وظهر أنها مدفوعة للهيئات والمؤسسات الخيرية.

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2001م حتى 2003م ببند المساعدات والتبرعات استنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (1/35) لعام 1413هـ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لعدم تقديم المكلف المستندات التي تثبت أنه مدفوع للهيئات والمؤسسات الخيرية ومن ثم فإنه مصروف غير نظامي طبقًا لمنشوري المصلحة رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ.

وباطلاع اللجنة على الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف بموجب خطابها رقم (2/2677/12) بتاريخ 1427/3/1هـ اتضح أن المصلحة قامت بتعديل نتيجة الحسابات للأعوام 2001م و 2002م و 2003م بمبلغ (476،895) ريالًا ومبلغ (587،368) ريالًا ومبلغ (279،387) ريالًا على التوالي، وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بشأن هذا البند اتضح أن جزء من مبالغ هذا البند مدفوعة إلى بعض الجهات الحكومية كتبرعات مثل (أمانة (ع)، أمانة (د)، (هـ) وغيرها) وذلك للأعوام المالية 2001م و 2002م و 2003م بمبلغ (111،100) ريالًا ومبلغ (276،870) ريالًا ومبلغ (216،300) ريالًا على التوالي، كما تم دفع بقية مبالغ هذا البند إلى أشخاص طبيعيين.

وترى اللجنة أن التبرعات المدفوعة إلى جهات حكومية تعد من المصاريف الجائزة الحسم، أما بالنسبة للتبرعات المدفوعة إلى الأشخاص الطبيعيين فإنها لا تعد من المصاريف الجائزة الحسم ذلك أن الأشخاص الطبيعيين الذين دفعت لهم المبالغ لا يمثلون هيئات خيرية أو مؤسسات اجتماعية لديها سجلات أو قوائم مالية يمكن الركون إليها، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند المساعدات والتبرعات المدفوعة إلى بعض الجهات الحكومية للأعوام المالية 2001م و 2002م و 2003م بمبلغ (111،100) ريال ومبلغ (276،870) ريالًا ومبلغ (216،300) ريال على التوالي، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2001م حتى 2003م ببند المساعدات والتبرعات المدفوعة إلى أشخاص طبيعيين

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (26) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيا: وفي الموضوع:

1. أ- رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم المصاريف المرسملة من نتيجة حسابات الأعوام من 2001م حتى 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

   ب- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بشأن بند المصاريف المرسملة وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند المطلوب إلى أطراف ذوي علاقة إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الدفعات المقدمة من العملاء إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4. رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند متحصلات من بيع الممتلكات البالغ (42،726،407) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5. رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بالمبلغ المستخدم من مخصص ديون مشكوك في تحصيلها البالغ (4،755،006) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

6. تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2001م حتى 2003م بمكافآت الإدارة، ورفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد كامل بند مكافآت الإدارة للأعوام من 2001م حتى 2003م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

7. تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند المكافآت والحوافز للأعوام من 2001م حتى 2003م كمصروف جائز الحسم، ورفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد كامل هذا البند كمصروف جائز الحسم وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

8. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند المساعدات والتبرعات المدفوعة إلى بعض الجهات الحكومية للأعوام المالية 2001م و2002م و2003م بمبلغ (111،100) ريال ومبلغ (276،870) ريالًا ومبلغ (216،300) ريال على التوالي، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2001م حتى 2003م ببند المساعدات والتبرعات المدفوعة إلى أشخاص طبيعيين وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1292
سنة القرار: 1434

المفتاح رأس مال – الزكاة.

الموضوع رأس مال مضاف.

المبدأ تحتسب 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.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/8/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفةبقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (18) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على الشركة (أ) (المكلف) لعام 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/19هـ كل من: ...، كما مثل المكلف... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المصلحة بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/89) بتاريخ 1431/12/24هـ، وتم استلام بتاريخ 1431/12/28هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (894) بتاريخ 1432/1/27هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من

المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند الزيادة في رأس المال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بقبول اعتراض الشركة على إخضاع الزيادة في رأس المال لعام 2004م للزكاة وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار مطالبة بإضافة الزيادة في رأس المال البالغة (175) مليون ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2004م فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار الابتدائي أنه تبين للجنة أن الزيادة الفعلية في رأس المال خلال العام بمبلغ (79،677،234) ريالًا هي التي تقابل الإنشاءات تحت التنفيذ المحسومة من الوعاء الزكوي مما رأت معه اللجنة قبول اعتراض الشركة على هذا البند بإضافة مبلغ (79،677،234) ريالًا للوعاء الزكوي بدلًا من (175) مليون ريال لعام 2004م وذكرت المصلحة أنه طبقًا للقوائم المالية الخاصة بالشركة عن السنوات السابقة اتضح لها أن جانب الخصوم كان يشتمل على قروض بنكية قامت الشركة باستخدامها في تمويل أعمالها الجارية والإنشاءات الرأسمالية، كما تلاحظ من قائمة التدفقات النقدية أنه يتم سداد أرصدة بعض البنوك الدائنة وبعض القروض وأن هذه التسديدات كانت من الزيادة التي تمت على رأس المال مما يعني أن هذه القروض والأرصدة الدائنة للبنوك قد مولت أعمال الشركة من النشاط الجاري والأصول الثابتة والأعمال الرأسمالية وأن سداد هذه القروض والأرصدة الدائنة للبنوك من الزيادة في رأس المال يوضح أن الزيادة في رأس المال (الناشئة عن طريق إصدار أسهم اكتتاب طبقًا لإفادة الشركة) حلت محل القروض والأرصدة الدائنة للبنوك.

وحيث إن الزيادة في رأس المال التي تمت خلال السنة حلت محل القروض في تمويلها للنشاط الجاري والأصول الثابتة والأعمال الرأسمالية فإنه ينطبق بشأنها الفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ إجابة السؤال الثاني المتضمنة إضافة جميع أموال الشركة المملوكة لها والمستفادة من الغير بغض النظر عن مصدرها أو مسماها إلى الوعاء الزكوي وسواء استخدمت في تمويل أعمال النشاط الجاري أو الأعمال الرأسمالية حيث تعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه فإذا آلت إلى أصولا متداولة وجبت تزكيتها ولا تخصم من الوعاء.

كما أن المصلحة قامت بإضافة رأس المال آخر المدة البالغ (315) مليون ريال استنادا لما جاء في خطاب المكلف الوارد للمصلحة برقم (636) بتاريخ 1428/4/11هـ والذي أشار فيه إلى أن سبب الزيادة في رأس المال هو استثمار الشركة في المشروعات التوسعية لمصنع (ب) والتي أدرجت أصلًا ضمن الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ الواردة بالحسابات والمحسومة بالكامل ضمن عناصر الوعاء الزكوي، وبما ترى معه المصلحة أنه لا مجال للقول بحولان الحول على هذه الزيادة في رأس المال لقيام المصلحة بحسم مبلغ الأعمال الرأسمالية بالكامل من الوعاء الزكوي ، وأما الجزء الباقي من هذه الزيادة المستخدم في الأصول المتداولة (رأس المال العامل) فلا يخصم من الوعاء الزكوي حيث آل إلى عناصر أخرى خاضعة للزكاة طبقًا لمضمون الفتوى.

كما أن الشركة لم توضح في ردها على مناقشة المصلحة الاستخدامات الكاملة للزيادة التي تمت على رأس المال المضاف خلال السنة حيث أفادت أن تلك الزيادة تم استخدامها في الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ خلال العام والبالغة (79،677،234) ريالًا فقط ولم يتضح للمصلحة استخدام الجزء الباقي البالغ (95،322،766) ريالًا في تمويل رأس المال العامل إلا في قرار اللجنة الابتدائية حيث أكدت الشركة على ذلك كما هو مذكور في الصفحتين رقم (5 و8) من القرار.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم ممثلها مذكرة مؤرخة في 1434/5/19هـ تتضمن الإفادة بأن المصلحة قامت بإضافة رأسمال الشركة في آخر عام 2004م البالغ (315،000،000) ريالًا للوعاء الزكوي بدلًا من رأس المال في أول العام البالغ (140،000،000) ريال مما يعني إخضاع الزيادة التي تمت على رأسمال الشركة خلال العام للزكاة وقد استندت المصلحة على خطاب الشركة المرسل للمصلحة برقم (636) بتاريخ 1428/4/11هـ الذي أفادت الشركة فيه بأن سبب الزيادة في رأس المال هو لتمويل مشروعات الشركة التوسعية (مصنع ب) وترى الشركة أن الإفادة أعلاه كانت ردًا على سؤال المصلحة عن سبب الزيادة ولكن ذلك لا يعني أنها ستصرف كامل مبلغ زيادة رأس المال في تمويل المشروعات في نفس السنة، حيث أنها استخدمت تقريبا مبلغ (80) مليون ريال من تلك الزيادة في تمويل المشروعات تحت التنفيذ ويظهر ذلك بوضوح في القوائم المالية المدققة للشركة للعام المذكور والتي توضح أن رصيد المشروعات أول السنة كان (120) مليون ريال وأصبح آخر السنة مبلغ (200) مليون ريال وعليه ترى الشركة أنه يجب إضافة المبلغ المذكور فقط لوعاء الزكاة الشرعية أي أن مبلغ الزكاة المختلف عليه هو حوالي (2،375،000) ريالًا تقريبًا ، وتؤكد الشركة على أن الأصل في الزكاة هو حولان الحول أي أنه ينبغي إضافة رأس المال الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف وهذا الثابت شرعًا ونظامًا وقد نص تعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ على يشمل إجمالي الوعاء بالنسبة للمكلفين الذي لديهم حسابات منتظمة 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، إلا أنه قد استقر العمل في مصلحة الزكاة والدخل على إخضاع الزيادة التي تتم في رأس المال خلال العام إذا ما تم استخدامها في تمويل أصول طويلة الأجل باعتبار أن تلك الأصول تخصم بالكامل من الوعاء الزكوي وترى الشركة أنه أمر مقبول ومنطقي ولا يوجد اعتراض عليه من قبل الشركة وحيث إن زيادة رأسمال الشركة خلال عام 2004م تمت على مرحلتين الأولى بقيمة (70) مليون ريال في 2004/3/31م والثانية بقيمة (105) مليون ريال في 2004/11/30م وحيث إن الزيادة في المشروعات تحت التنفيذ التي تمت خلال العام هي بحوالي (80) مليون ريال وهو ما توضحه القوائم المالية المدققة للشركة للعام المذكور فكيف يمكن إضافة (175) مليون ريال إلى الوعاء مع أن إجمالي الزيادة في المشروعات فقط (80) مليون ريال وقد أوضحت الشركة بأن المتبقي من مبلغ الزيادة استخدم في تمويل رأس المال العامل حيث يلاحظ وجود زيادة هائلة في أرصدة المخزون بمبلغ (74) مليون ريال وفي أرصدة النقد بمبلغ (28) مليون ريال.

وعليه يرى المكلف إضافة مبلغ (80) مليون ريال كزيادة في رأسمال الشركة ضمن الوعاء الزكوي لعام 2004م واستبعاد الباقي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إضافة كامل مبلغ الزيادة في رأس المال ومقدارها (175) مليون ريال إلى الوعاء الزكوي كونها حلت محل القروض والأرصدة الدائنة للبنوك التي كانت تستخدم لتمويل النشاط الجاري للشركة والإنشاءات الرأسمالية وذلك تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ وبما ترى معه المصلحة عدم أحقية المكلف بالاحتجاج بحولان الحول لأن الزيادة حلت محل القروض والديون التي على الشركة بالإضافة إلى أن المكلف يقر بأن الغرض من الزيادة في رأس المال هو استثمارها في المشروعات التوسعية لمصنع (ب) التي أدرجت ضمن الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ الواردة بالحسابات والمحسومة بالكامل من الوعاء الزكوي، في حين يتمسك المكلف بعدم إضافة كامل المبلغ لعدم حولان الحول عليه لأن الزيادة حدثت خلال عام 2004م ويرى أن الجزء من الزيادة في رأس المال التي ينبغي إضافته للوعاء هو الجزء المستخدم في تمويل أصول رأسمالية فقط ومقدارها (80) مليون ريال تقريبًا.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن تعليمات جباية الزكاة وكذلك الفتاوى الشرعية و ما تطبقه المصلحة تقضي بأن رأس المال وما في حكمه (الذي هو أحد العناصر الأساسية للوعاء الزكوي) أو أي زيادة تطرأ عليه الذي ينبغي أن يؤخذ لغرض حساب الوعاء الزكوي هو رصيد أول العام أو أخر العام الظاهر في القوائم المالية للمكلف أيهما أقل وذلك لضمان حولان الحول عليه ذلك أن أحد شروط فرض الزكاة هو حولان الحول ما لم تكن تلك الزيادة التي طرأت على رأس المال من مصادر داخلية للمنشأة كأن تكون تلك الزيادة مأخوذة من الأرباح المدورة أو من الاحتياطيات أو الحسابات الجارية الدائنة للشركاء، أو أن تكون تلك الزيادة تقابل أو مستخدمة في تمويل موجودات غير متداولة أو أصول قنية يتم خصمها ضمن العناصر السالبة من الوعاء الزكوي ففي هذه الحالة يؤخذ بالرصيد الذي حال عليه الحول أو مول أصولًا ثابتة، أما ما ذكرته واحتجت به المصلحة من أن هذه الزيادة في رأس المال ومقدارها (95،000،000) ريال حلت محل القروض والديون التي على الشركة التي كانت تقابل رأس المال العامل، فقد اتضح للجنة من القوائم المالية للمكلف وطبقًا لما أفاد به المكلف في اعتراضه بأن الزيادة في رأس المال تمت على مرحلتين الأولى بقيمة (70) مليون ريال بتاريخ 2004/3/31م والثانية بقيمة (105) مليون بتاريخ 2004/11/30م وأن هذه الزيادة حصلت عليها الشركة عن طريق إصدار أسهم اكتتاب مما يعني أن هذه الزيادة تمثل أموالًا جديدة لم يحل عليها الحول، أما ما ذكرته المصلحة من أنها استخدمت في سداد الديون والقروض التي على الشركة وأنها حلت محلها في القوائم المالية لمقابلة الموجودات المتداولة (رأس المال العامل) فترى اللجنة أن الزيادة في رأس المال لا تعد امتدادًا للقروض والديون التي على الشركة لأن الديون والقروض التي على الشركة قد انقطع حولها بسدادها خلال عام 2004م، أما الزيادة في رأس المال فقد بدأت بحول جديد ومن ثم لا يتوجب معه إخضاع هذه الزيادة في رأس المال للزكاة لعدم حولان الحول على تلك الزيادة.

وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم إخضاع الزيادة البالغة (95) مليون ريال للزكاة في عام 2004م.

رأي اللجنة:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية رقم (18) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم إخضاع الزيادة البالغة (95) مليون ريال للزكاة في عام 2004م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1294
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح/ قروض / مخزون / أرباح -الزكاة.

الموضوع

أرباح تقديرية / قروض طويلة الأجل / مخزون وسائط كيمائية / أرباح مدورة (مرحلة)

المبدأ

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

تعامل البنوك الخليجية معاملة البنوك السعودية من حيث الخضوع للزكاة، وتخضع العوائد البنكية المدفوعة إلى بنوك خليجية لزكاة الأرباح التقديرية.

الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/9/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (12) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1999م حتى 2002م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/27هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (12) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (104/6995/500) بتاريخ 1431/10/20هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (728) بتاريخ 1431/11/19هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب) برقم ... بتاريخ 1431/11/18هـ بمبلغ (3،036،105) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: قرض (ج) لعام 2000م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة حصة الشريك السعودي من الزيادة في قرض (ج) إلى الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم جميع المعلومات التي طلبتها اللجنة الابتدائية بخصوص القرض مع جميع المستندات المؤيدة، وقد استندت اللجنة الابتدائية في قرارها إلى أن خطابه المؤرخ في 1431/4/6هـ تضمن أن اتفاقية القرض نصت على " يكون مبلغ القرض (344،461،084) ريالًا لأغراض الأصول الثابتة وأن يكون مبلغ (132،538،916) ريالًا لأغراض متطلبات رأس المال العامل والمصاريف الأخرى "ويرى المكلف أن استناد اللجنة الابتدائية يتعارض مع ما ورد في خطابه الذي قدمه للجنة والذي تضمن أن المبلغ محل الخلاف لم يمكث لدى الشركة حولًا كاملًا لأنه تم استلامه خلال العام "

وأضاف المكلف أن المصلحة ذكرت في وجهة نظرها أمام اللجنة الابتدائية أن الزيادة في الأرصدة البنكية قد نتجت بشكل رئيسي من الزيادة في الاحتياطي النظامي والأرباح المبقاة البالغة (7،917،000) ريال ومبلغ (71،250،000) ريال على التوالي والتي كانت (صفر) في بداية العام، و يرد على ذلك بأن الزيادة في قرض (ج) خلال العام بلغت (91،520،000) ريال وأن الزيادة في النقدية والرصيد البنكي خلال العام بلغت (181،008،000) ريال، وبناء عليه فإن الزيادة في الأرباح المبقاة التي نتجت بشكل رئيسي من ربح عام 2000م لم تكن كافية لدعم الزيادة في الأرصدة النقدية من (16،890،000) ريال إلى (197،898،000) ريال، وعليه فإن الزيادة في النقدية قد تم دعمها من الزيادة في قرض (ج) البالغة (91،520،000) ريال والزيادة في القرض لأجل البالغة (93،562،000) ريال والزيادة في قروض الشركاء المساندة البالغة (7،845،000) ريال ناقصا صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التشغيلية البالغة (11،828،000) ريال، و يتضح من قائمة التدفقات النقدية لعام 2000م أن الزيادة في الأصول الثابتة خلال عام 2000م قد بلغت (50،090،000) ريال ، كما أن الشركة لديها أموال كافية على شكل أرباح بواقع (79،167،000) ريال لتمويل أصولها الثابتة ، وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة الزيادة في قرض (ج) خلال العام والبالغة (91،520،000) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2000م لأنها لم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة ولم يحل عليها الحول.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1432/12/24 هـ ورد فيها أن رصيد

قرض (ج) بلغ أول العام (418،480،000) ريال و آخر العام مبلغ (510،000،000) ريال، وتتمسك المصلحة بإخضاع الرصيد الكامل لقرض (ج) آخر العام البالغ (510،000،000) ريال لكونه لتمويل مشاريع رأسمالية للشركة على أساس أن (ج) يمنح تلك القروض لغرض تمويل إنشاء المصنع وشراء المكائن والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) كما أنه بالاطلاع على الإيضاح رقم (3) من إيضاحات القوائم المالية لعام 2000م اتضح أن تكلفة الأصول الثابتة بلغت (2،166،365،000) ريال وتمت الإشارة في نفس الإيضاح إلى أن جميع الممتلكات والآلات والمعدات مرهونة لدى (ج) ضمانًا للقروض، وهذا دليل واضح على أن كامل القرض المستلم من (ج) هو مقابل تمويل الإنفاق الرأسمالي (الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ) وحيث إنصافي الأصول الثابتة تحسم من الوعاء الزكوي فيجب إضافة المصادر التمويلية لها والتي من ضمنها قروض البالكامل حيث تم حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في آخر العام من الوعاء الزكوي للمكلف، لذا فإن حصة الشريك السعودي في رصيد القرض آخر العام ينبغي إضافتها ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة باعتبارها مصدرًا من مصادر تمويل الأصول الثابتة التي تم حسمها فعلًا، وأن مطلب المكلف يؤدي إلى حسم أصول ثابتة دون إضافة ما كان مصدرًا لتمويلها وبما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الزكوي بذات القدر دون أي مبرر شرعي أو نظامي، أما دفع المكلف المتمثل في أن الزيادة التي تمت خلال العام على قرض (ج) قد أسفرت عن زيادة رصيد النقدية والبنك فهو دفع غير صحيح حيث إنه فضلًا عن تعارضه مع الغرض الذي من أجله يمنح القرض، فإن مصادر الزيادة في النقدية والبنك كثيرة ومنها على سبيل المثال من واقع قائمة المركز المالي لعام 2000م بندي الاحتياطي النظامي والأرباح المبقاة اللذين كان رصيدهما في أول العام (صفر) ثم أصبح الرصيد في نهاية العام مبلغ (7،917،000) ريال و مبلغ (71،250،000) ريال على التوالي، وبما يتضح معه صحة إجراء المصلحة المتمثل في إضافة حصة الشريك السعودي في رصيد قرض (ج) كما في نهاية العام ضمن الأموال الخاضعة للزكاة ، وعدم وجود أي مبرر شرعي أو نظامي فيما دفع به المكلف يجيز ما يطالب به حيال ذلك.

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 إضافة الزيادة في قرض (ج) خلال عام 2000م والبالغة (91،520،000) ريال إلى وعائه الزكوي بحجة أنه لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل أصول ثابتة، كما أن الزيادة في الأصول الثابتة خلال عام 2000م بلغت (50،090،000) ريال بينما زاد رصيد النقدية من (16،890،000) ريال أول العام إلى (197،898،000) ريال آخر العام والتي تمثل الزيادة في قرض (ج) البالغة (91،520،000) ريال والزيادة في القرض لأجل البالغة (93،562،000) ريال والزيادة في قروض الشركاء المساندة البالغة (7،845،000) ريال ناقصا صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التشغيلية البالغة (11،828،000) ريال، في حين ترى المصلحة إضافة الزيادة في قرض (ج) خلال عام 2000م إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن قرض (ج) يمنح لغرض تمويل الأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي، وحيث تم حسم رصيد صافي الأصول الثابتة آخر العام من الوعاء الزكوي للمكلف، لذا فإن حصة الشريك السعودي في رصيد القرض آخر العام ينبغي إضافتها ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة باعتبارها مصدرًا من مصادر تمويل الأصول الثابتة التي تم حسمها فعلًا.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2000م اتضح أن الإيضاح رقم (10/ب) من إيضاحات القوائم المالية يتضمن أن الشركة حصلت على تسهيلات قروض لأجل بمبلغ (565) مليون ريال من (ج) وبلغ إجمالي المسحوبات عام 1999م (418) مليون ريال، كما بلغ عام 2000م (510) مليون ريال، علمًا أن القروض مضمونة برهن على الموجودات الثابتة بالشركة وبضمانات من الشركاء، وتحمل القروض تكاليف تقويم وتستحق السداد على (12) قسط نصف سنوي بمقادير مختلفة تزداد من (28) مليون ريال إلى (89) مليون ريال وذلك ابتداء من 1422/2/1هـ الموافق 2001/4/25م، ويستحق القسط الأخير السداد في 1427/2/1هـ الموافق 2006/3/1م، ولقد أدرجت الأقساط المستحقة خلال عام 2001م والبالغة (61) مليون ريال ضمن المطلوبات المتداولة، كما اتضح من قائمة التدفقات النقدية أن صافي النقد من الأنشطة التمويلية يبلغ (192،927،000) ريال منها مبلغ (185،082،000) ريال الزيادة في قروض لأجل ومبلغ (7،845،000) ريال الزيادة في قروض الشركاء المساندة، كما أن صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية (أعمال تحت التنفيذ) يبلغ (50،090،000) ريال، وطبقًا للقاعدة الموضحة أعلاه ترى اللجنة أن القروض إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة فإنه يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي بما يعادل قيمة الأصول الثابتة التي تم حسمها من الوعاء الزكوي بغض النظر عن مدتها سواءً كانت قصيرة أو طويلة، وحيث إن الأصل في الحصول على قرض من (ج) يكمن في تمويل أصول ثابتة، ونظرًا لأنه تبين للجنة أن ما تم استخدامه في تمويل الأصول الثابتة هو مبلغ (50،090،000) ريال وهو المبلغ الذي يلزم إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف، مع عدم إضافة الزيادة في قرض (ج) خلال عام 2000م في حدود المتبقي من القرض والبالغة (41،430،000) ريال حيث إنه لم يثبت للجنة أن المتبقي من زيادة قرض (ج) خلال عام 2000م استخدم في تمويل أصول ثابتة.

البند الثاني: الوسائط الكيميائية لعام 2002م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في عدم حسم الوسائط الكيميائية من الوعاء الزكوي لعام 2002م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت موقف المصلحة على أساس أن ما ذكره بأن الوسائط الكيميائية مشمولة بالتعميم رقم (1/122) لعام 1414هـ ليس صحيحًا، كما أنه لم يقدم شهادة توضح طبيعة الوسائط الكيميائية حسبما طلبت اللجنة، ويرى المكلف أن تعميم المصلحة رقم (1/122) لعام 1414هـ ينص على أن قطع الغيار المكملة للأصول الثابتة يجب اعتمادها كحسم من وعاء الزكاة، وحيث إن الوسائط الكيميائية كانت أيضا مكملة للآلات والمعدات لأنه بدون توفر مخزون الوسائط الكيميائية لا يستطيع المصنع تنفيذ عملية الإنتاج، كما أن مخزون الوسائط الكيميائية قد تم تسجيله في البداية كموجودات ثابتة ثم تم تحويله فيما بعد إلى المخزون، كما لم تطلب المصلحة أو اللجنة الابتدائية أي معلومات إضافية في هذا الخصوص.

وأضاف المكلف أن الوسائط الكيميائية عبارة عن عنصر أو مركب يعمل على تسريع العملية الكيميائية، وفي حالة الشركة فإنها تستخدم مادة البلاتين كوسيط كيميائي لتسريع العملية الكيميائية وأن الوسيط الكيميائي الذي تستخدمه الشركة لم يستهلك خلال فترة تسريع العملية الكيميائية. كما صنفت الوسائط الكيميائية ضمن المخزونات في الإيضاح (5) من إيضاحات القوائم المالية الذي ينص على (أن مخزونات قطع الغيار والوسائط الكيميائية تتعلق أساسا بالآلات والمعدات ومن المتوقع استخدام هذه المخزونات على مدى فترة تتجاوز عاما واحدا من تاريخ قائمة المركز المالي) وقدم المكلف شهادة من مدير التقنية تنص على (تستخدم شركة (أ) عدة وسائط كيميائية خاصة بها لتحسين مجمل عملية اختيار وتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع، وتشارك الوسائط الكيميائية في عمليات التحويل الكيميائية داخل ... للمساعدة في تحويل المواد الأولية إلى المنتجات المطلوبة أو تثبيط تشكل المنتجات غير المرغوبة، ولا يتم استهلاك الوسائط الكيميائية أثناء العملية ذاتها، بيد أنه يمكن في الأساس وقف نشاطها أو تثبيطها وإتلافها بعمليات ثانوية بعد أكثر من عام إلى عشرة أعوام حيث يلزم إعادة إنتاجها أو استبدالها، إن الوسائط الكيميائية عنصر جوهري للتقليل من المواد واستخدام الطاقة) إضافة إلى أن الشركة تزاول نشاط التصنيع ويتعين عليها الاحتفاظ بحد أدنى من مخزون الوسائط الكيميائية وقطع الغيار لضمان عمل المصنع والمعدات بسهولة وانتظام من أجل تسريع العملية الكيميائية، كما أن الوسائط الكيميائية قد سجلت في الأصل ضمن الممتلكات والمصنع والمعدات والمصاريف المؤجلة، ولكن خلال عام 2000م تم تحويل الوسائط الكيميائية البالغة (94،373،000) ريال من الممتلكات والمصنع والمعدات والمصاريف المؤجلة إلى المخزونات وبناء على ذلك فإن الرصيد الافتتاحي للوسائط الكيميائية لعام 2000م كان (صفر) والرصيد الختامي للوسائط الكيميائية (94،373،000) ريال.

وأضاف المكلف أن الإجراء المتبع لدى المصلحة عادة هو حسم مخزون الوسائط الكيميائية من وعاء الزكاة مثل مخزون قطع الغيار في شركات التصنيع الأخرى، كما أنه استنادًا إلى أحكام الشريعة فإن مكلف الزكاة ملزم بدفع الزكاة على الأموال المستخدمة في الأعمال ومن ثم فلا يستحق دفع الزكاة على الأموال التي خرجت من ذمة الشركة، واستنادا إلى هذا المبدأ يجب السماح بحسم مخزون الوسائط الكيميائية من الوعاء

الزكوي لأن الشركة قد أنفقت الأموال على شراء الوسائط الكيميائية المستخدمة في الموجودات الثابتة.
في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن البند رقم (4) من التعميم رقم (1/122) بتاريخ 1414/8/19هـ الذي استرشد به المكلف لم يتضمن أي إشارة مطلقًا إلى الوسائط الكيميائية، وما تضمنه التعميم صادر في شأن قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع باعتبارها مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها من حيث حسمها من الوعاء الزكوي، وقد تضمن ربط المصلحة لعام 2002م حسم قطع غيار بمبلغ (11،511،000) ريال حسبما ورد في قائمة المركز المالي والإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية، كما لم يقدم المكلف أي مستندات تثبت أن الوسائط الكيميائية في حكم قطع الغيار من حيث الطبيعة ومن ثم المعالجة الزكوية، ومن ثم ينبغي عدم حسمها من الوعاء الزكوي، بل أفاد أن الوسائط الكيميائية عنصر أو مركب يعمل على تسريع العملية الكيميائية، أي أنه يساهم في عملية استخراج المنتج ومن ثم فإن تكلفة ذلك العنصر يدخل ضمن تكلفة المنتج النهائي وليس له علاقة بالمكائن والآلات الإنتاجية.

وأضافت المصلحة أنه بالاطلاع على الإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية اتضح أن بند البضاعة البالغ (191،073،000) ريال يتكون مما يلي:

بضاعة في الطريق	**28،782،000ريال**
مواد خام	**1،655،000ريال**
بضاعة تامة الصنع	18،646،000ريال
قطع غيار	11،511،000ريال
وسائط كيميائية	130،479،000ريال
المجموع	191،073،000ريال

وبالاطلاع على الإقرار النهائي رقم (2) اتضح أن المكلف أدرج قيمة بضاعة آخر المدة ضمن تكلفة الإعمال بمبلغ (179،562،000)ريال و الذي يمثل قيمة البضاعة بالإيضاح رقم (5) الموضح أعلاه مطروحًا منه قيمة قطع الغيار فقط (191،073،000-11،511،000=179،562،000) ريال، وهذا يدل على أن جميع مكونات المخزون أعلاه باستثناء قطع الغيار عولجت محاسبيًا ضمن تكلفة الإعمال (تكلفة البضاعة المباعة) بقائمة الدخل وأصبح لها تأثير على التكاليف ومجمل الربح لهذا العام والأعوام اللاحقة، ومن ثم فإن مكونات بند البضاعة مرتبط بتكلفة الأعمال والأصول المتداولة وقد استثني منها قيمة قطع الغيار لأنها بالفعل ليست مخزونًا سلعيًا وغير معدًا للبيع إطلاقا، وإنما هي مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها لأنها تساهم في فعالية عمل المكائن والآلات وقد قامت المصلحة بحسم قيمة قطع الغيار من الوعاء الزكوي للمكلف.

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 الوسائط الكيميائية من وعائه الزكوي لعام 2002م بحجة أنه عبارة عن عنصر أو مركب يعمل على تسريع العملية الكيميائية لا يستهلك خلال فترة التسريع و يمكن وقف نشاطه أو تثبيطه وإتلافه بعمليات ثانوية بعد أكثر من عام إلى عشرة أعوام، كما أن الإجراء المتبع لدى المصلحة حسم مخزون الوسائط الكيميائية من وعاء الزكاة مثل مخزون قطع الغيار في شركات التصنيع الأخرى استنادًا إلى التعميم رقم (1/122) لعام 1414هـ، في حين ترى المصلحة عدم حسم بند مخزون الوسائط الكيميائية من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت أن الوسائط الكيميائية في حكم قطع الغيار من حيث الطبيعة ومن ثم المعالجة الزكوية، كما أن التعميم رقم (1/122) لعام 1414هـ صادر في شأن قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع باعتبارها مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها من حيث حسمها من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وتحديدًا الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية اتضح أن نشاط الشركة يتمثل في تطوير وإنشاء وتشغيل مصنع للبتروكيماويات الذي يقوم بإنتاج المركبات العطرية والمذيبات والسيوكلوهكسان، كما تم عرض بند الوسائط الكيميائية في قائمة المركز المالي ضمن البضاعة كأصل متداول.

وبرجوع اللجنة لمعايير المحاسبة المالية الصادرة من الهيئة (د) وعلى الأخص معياري المخزون والأصول الثابتة تبين ما يلي:

نصت الفقرة (128) من معيار المخزون (يقصد بالمخزون:

- البضاعة الجاهزة المقتناة لغرض بيعها.
- البضاعة شبة المصنعة المقتناة لغرض استخدامها في إنتاج السلع لغرض بيعها.
- المواد الخام المقتناة لغرض استخدامها في إنتاج سلع لغرض بيعها.
- المواد الاستهلاكية المقتناة التي تساهم في تحقيق الإيراد مثل قطع الغيار، ومواد الصيانة، مواد التسميد في المزارع، العلف في مزارع تربية الحيوان.
- كما نصت الفقرة رقم (140) من معيار الأصول الثابتة على أن (الأصل الثابت)
- أي شيء له وجود مادي ملموس وله قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع الاقتصادية في المستقبل واكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، شريطة أن يكون قابلًا للقياس المالي حاليًا بدرجة مقبولة من الثقة، وألا يكون مرتبطًا بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس، وأن يكون الغرض من اقتنائه استخدامه لأكثر من فترة مالية واحدة.

ويتبين من هذين النصين ومن طبيعة نشاط الشركة انطباق تعريف المخزون على البند محل الاستئناف حيث أفاد المكلف بأنه يستخدم الوسائط الكيمائية لتحسين عملية اختيار وتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع، ومن ثم تعد جزء من البضاعة تامة الصنع مثلها مثل مواد الخام وتختلف بذلك عن قطع الغيار التي ترتبط بالأصول الثابتة وتعامل معاملتها من حيث عدم خضوعها للزكاة، وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الوسائط الكيمائية من وعائه الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: زكاة الأرباح التقديرية على فوائد القرض المدفوعة لـ (هـ)للأعوام من 1999م حتى 2002م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/3) بتأييد المصلحة في حساب زكاة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة إلى بنك...

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قامت بدفع مبالغ إلى بنك (هـ) خلال الأعوام من 1999م إلى 2002م وقامت المصلحة بحساب زكاة أرباح تقديرية بواقع 20% على المبالغ المدفوعة إلى بنك (ط) و الشركة لا توافق على إجراء المصلحة بحساب زكاة أرباح تقديرية على الفائدة المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لأن المصلحة قد أكدت بخطابها رقم (9/406) لعام 1425هـ أن ضريبة الأرباح التقديرية على الفوائد المدفوعة إلى جهات غير مقيمة سوف تطبق اعتبارًا من 1/1/ 2004م، كما أن هذا الخطاب مبني على أساس أحكام القرار الوزاري رقم (1736) بتاريخ 1424/8/11هـ المتعلق بإخضاع الدخل المتحقق من عمليات الإقراض للضريبة اعتبارا من 2004/1/1م و لم يتطرق إلى ربط الزكاة على الإطلاق.

وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (1521) المؤرخ في 7/22/ 1407هـ أعفى من الضريبة جميع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المعنية بعمليات إقراض الأموال داخل المملكة العربية السعودية شريطة ألا يكون للبنك أي فروع أو مكاتب أو ممثلين مقيمين في المملكة لأن هذه العمليات لا تعد مزاولة نشاط داخل المملكة ولذلك فإن هذه العمليات لا تخضع للضريبة في المملكة، ولم يذكر هذا القرار أن الإعفاء سوف يطبق على الضريبة دون الزكاة، كما أن الإعفاء يشمل جميع البنوك المعنية بعمليات إقراض الأموال داخل المملكة العربية السعودية بغض النظر عن ما إذا كانت هذه البنوك مملوكة من قبل ملاك سعوديين أو خليجيين (خاضعين للزكاة) أو ملاك غير خليجيين (خاضعين للضريبة) كما أن القرار الوزاري رقم (1736) لعام 1424هـ صدر لإلغاء المزايا الممنوحة بالقرار الوزاري رقم (1521) لعام 1407هـ، ومن ثم فان إلغاء الإعفاء يطبق أيضا على مكلف الزكاة كما يطبق على مكلف الضريبة، كما أن القرار الوزاري رقم (1521) لعام 1407هـ والقرار الوزاري رقم (1736) لعام 1424هـ والتوضيح الصادر في خطاب المصلحة رقم (9/406) تنطبق على مكلفي الزكاة كما تنطبق على مكلفي الضريبة، وبناءً على ذلك فإن حساب المصلحة لزكاة الأرباح التقديرية على عمولة القرض المدفوعة إلى (هـ) إجراء غير صحيح.

وأضاف المكلف أن المصلحة ذكرت أن القرار الوزاري رقم (1736) ينص على أن الإعفاء من الضريبة في حال مزاولة البنك لأعمال إقراض الأموال الخاضعة للضريبة، وأن القرار الوزاري رقم (1736) وخطاب المصلحة رقم (9/406) ليس لهما علاقة بالربط الزكوي، و يرد عليه أن الربط الضريبي و الزكوي يتم بموجب الأنظمة التي تقضي بأنه إذا قامت جهة غير مقيمة بمزاولة نشاط في المملكة فإن الجهة غير المقيمة تخضع للضريبة أو

الزكاة على أساس حصة مساهمة الجهة غير المقيمة، بمعنى أنه إذا كانت الجهة غير المقيمة مملوكة بنسبة 50% لمواطن خليجي وبنسبة 50% لمواطن غير خليجي فإن ما نسبته 50% من إيراد المصدر السعودي من حصة الجهة غير المقيمة الخليجية تخضع لزكاة أرباح تقديرية على أساس ربح تقديري بواقع 15% وأن نسبة 50% من إيراد المصدر السعودي من حصة الجهة غير المقيمة وغير الخليجية تخضع لضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بواقع 15% ولم تتغير هذه القاعدة الأساسية منذ البداية حيث تم تطبيقها من قبل المصلحة في عدة حالات، وفي ضوء المعلومات والتوضيحات المذكورة أعلاه يطلب المكلف إلغاء حساب زكاة الأرباح التقديرية على المبالغ المدفوعة إلى بنك (ط) خلال الأعوام من 1999م إلى 2002م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن خطاب المصلحة رقم (9/406) المؤرخ في 1425/1/22هـ خاص بالرد على استفسار أحد المكلفين بشأن حساب الضريبة على فوائد القرض دون التطرق إلى ربط الزكاة على الإطلاق، وكان هذا الرد مبنيا على أساس أحكام القرار الوزاري رقم(1736) بتاريخ 1424/8/11هـ المتعلق بإخضاع الدخل المتحقق من عمليات الاقتراض للضريبة اعتبارًا من 2004/1/1م الذي تضمن أن عمليات الاقتراض تمثل ممارسة للعمل في المملكة العربية السعودية، وكان استثناء تلك المبالغ من الضريبة بهدف تشجيع التوسع في عمليات الاقتراض، وهو ما تتطلبه الظروف الاقتصادية في ذلك الوقت. وبما أن عمليات الإقراض التي قام بها بنك (ط) تعد ممارسة للعمل في المملكة وفقا لأحكام الأمر الوزاري المذكور أعلاه، وبما أنه لا يوجد نص نظامي يسمح بالإعفاء من الزكاة، لذا فإن إجراء المصلحة المتمثل في إخضاع المبالغ المدفوعة إلى البنك المذكور أعلاه كجهة غير مقيمة للزكاة يعد إجراء صحيحا، ولا توجد أي مبررات نظامية أو قانونية تؤيد طلب المكلف.

وأضافت المصلحة أن الفوائد البنكية المدفوعة لـ (ط) (بحريني الجنسية) مقابل عمليات الإقراض تعد دخلا متحققا من مصدر في المملكة وممارسة للعمل فيها، ولكون البنك مؤسس طبقًا لأنظمة مملكة البحرين (إحدى دول مجلس التعاون الخليجي) فإنه يخضع لفريضة الزكاة الشرعية استنادًا للقرار الوزاري رقم (719/3) بتاريخ 1405/4/10هـ الذي نص في البند (ثانيا) على "لا تخضع الشركات التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية للضريبة المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وما لحقه من تعديلات وإنما تخضع للزكاة " ومن ثم فإن العوائد البنكية المدفوعة لجهات أجنبية غير خليجية خاضعة لضريبة الدخل التي أعفيت منها فيما بعد وفقًا للقرار الوزاري رقم (1521) بتاريخ 1407/7/22هـ الذي نص (لا تخضع لضريبة الدخل عمليات الإيداع أو الإقراض التي تقوم بها البنوك الأجنبية العاملة خارج المملكة إذا لم يكن لها فروع أو مكاتب أو ممثل مقيم في المملكة لأن تلك العمليات لا تعتبر من قبيل ممارسة نشاط داخل المملكة ومن ثم لا تخضع تلك العمليات للضريبة)، وعليه فإن الإعفاء الوارد في القرار المذكور يتعلق بالمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل فقط ولا يمتد للمكلفين الخاضعين للزكاة، لأن القرار الوزاري رقم (1521) استند في مقدمته إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وما لحقه من تعديلات، و بما أن عمليات الإقراض التي قام بها (هـ) تعتبر ممارسة للعمل في المملكة، وبما أنه لا يوجد نص نظامي يسمح بالإعفاء من الزكاة، لذا فان إجراء المصلحة المتمثل في إخضاع المبالغ المدفوعة إلى البنك المذكور أعلاه كجهة غير مقيمة للزكاة يعتبر إجراء صحيحا ولا توجد أي مبررات نظامية أو قانونية تؤيد مطالبة المكلف.

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 حساب زكاة أرباح تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (ط) (جهة خليجية غير مقيمة) خلال الأعوام من 1999م إلى 2002م بحجة أن القرار الوزاري رقم (1521) لعام 1407هـ أعفى جميع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المعنية بعمليات إقراض الأموال داخل المملكة من الضريبة ولم يذكر أن الإعفاء سوف يطبق على الضريبة دون الزكاة، كما أن القرار الوزاري رقم (1736) لعام 1424هـ المتعلق بإخضاع الدخل المتحقق من عمليات الإقراض للضريبة اعتبارا من 2004/1/1م لم يتطرق إلى ربط الزكاة على الإطلاق، ومن ثم فإن القرارين الوزاريين رقم (1521) لعام 1407هـ و رقم (1736) لعام 1424هـ يطبقان على مكلفي الزكاة والضريبة، في حين ترى المصلحة حساب زكاة تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (ط) بحجة أن الفوائد البنكية المدفوعة للبنك مقابل عمليات الإقراض تعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة وممارسة للعمل فيها، ولكون البنك مؤسس وفقا لأنظمة مملكة البحرين (إحدى دول مجلس التعاون الخليجي) فإنه يخضع لفريضة الزكاة الشرعية استنادًا للقرار الوزاري رقم (719/3) لعام 1405هـ، كما أن الإعفاء الوارد في القرار الوزاري رقم (1521) يتعلق بالمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل فقط ولا يمتد للمكلفين الخاضعين للزكاة حيث استند القرار المذكور في مقدمته إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) لعام 1370هـ وما لحقه من تعديلات.

وباطلاع اللجنة على الأمر السامي رقم (4/506/5) بتاريخ 1405/3/19هـ الذي تضمن الموافقة على تسوية المعاملة بين جميع مواطني دول مجلس التعاون الخليجي ضريبيًا في المملكة وبين المواطن السعودي سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أو معنويين بمعاملتهم جميعًا بالزكاة وليست ضريبة الدخل عن أنشطتهم في المملكة، وبما أن بنك (ط) مؤسس في دولة البحرين فإنه يعد شركة خليجية ومن ثم فإنه وفقًا للأمر السامي المشار إليه يعد من الأشخاص الخاضعين للزكاة وليس للضريبة وذلك أسوة بما يتم تطبيقه على المواطن السعودي والشركات السعودية العاملة في المملكة وفقا لإجراءات جباية الزكاة الصادرة بالمرسوم الملكي رقم (8634/28/2/17)بتاريخ 1370/6/29هـ وما لحقه من تعديلات، وترى اللجنة أن القرارين الوزاريين رقم (1521) لعام 1407هـ و رقم (1736) لعام 1424هـ خاصين بالمكلفين الخاضعين للضريبة ولا يشمل ذلك المكلفين الخاضعين للزكاة، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب زكاة أرباح تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (هـ)خلال الأعوام من 1999م إلى 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (12) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. إضافة مبلغ (50،090،000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وعدم إضافة المتبقي من القرض البالغ (41،430،000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقا للحيثيات الواردة في القرار.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الوسائط الكيمائية من وعائه الزكوي لعام 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب زكاة أرباح تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (ط) خلال الأعوام من 1999م إلى 2002م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1295
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح / تعديل حسابات / مكافأة – الزكاة.

الموضوع

أرباح مدورة (مرحلة) / تعديل حسابات تأمين / مكافأة عاملين.

المبدأ

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

الأرباح المدورة لا تضاف للوعاء الزكوي للمنشأة إذا تم توزيعها وإقفالها في الحساب الجاري للشركاء قبل حولان الحول.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/9/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (14) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2004م و 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/1/19هـ 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 1430هـ بموجب الخطاب رقم (2/78/ص ج) بتاريخ 1430/4/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (173) بتاريخ 1430/5/28هـ، كما قدم مستندًا يفيد سداد المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المكافآت لعامي 2004م و2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بقبول ما يعادل 5% من صافي دخل المكلف لعامي 2004م و2005م كمكافأة سنوية للموظفين طبقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم كافة المستندات والإيصالات التي تثبت سداد المكافأة التشجيعية التي كان لها الفضل في تحقيق صافي دخل عامي الاستئناف إلا أن اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها أعتبرت أن هذه المكافآت مرتفعة مقارنة بصافي الربح ورأت أن نسبة 5% من صافي الدخل تعد معقولة كمكافأة تشجيعية، والسؤال لماذا لا تكون النسبة 6% أو 7% أو 10% أو غيرها، وما هو مفهوم اللجنة الابتدائية في أن هذه المكافآت مرتفعة طالما أن هناك داعي لصرفها ولا ترتبط بربح أو خسارة حيث أن ناتج المخاطرة يتحملها صاحب العمل حتى لو حقق خسارة أو ربحا في نهاية العام.

وأضاف المكلف أن جميع ضوابط اعتماد المصروف متوفرة في هذا البند وهي (نفقة حقيقية، ليست لمواجهة مصاريف احتمالية، مؤيدة بمستندات ثبوتية، مرتبطة بتحقيق دخل النشاط، ليست ذات طبيعة رأسمالية) كما أنه من حق صاحب العمل أن يمنح الموظفين مكافآت تساعد في نمو الدخل الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الزكاة، كما أن هذه المكافآت تقدرها الإدارة على أساس تقييم أداء الموظفين وإنجازاتهم، أما ما ذكرته المصلحة أن المستندات المؤيدة للمبالغ المدفوعة عبارة عن أوامر صرف غير معتمدة من أي جهة ولا تحمل إلا توقيع المستلم فقط مما يشكك في سلامة و صحة المستندات، فيرد عليه بأننا نرفض التشكيك في سلامة مستنداتنا ونحن من الجهات التي تقوم بمراجعة حسابات مكلفي الزكاة و الضريبة، وما هي الجهة التي كان يجب أخذ الاعتماد منها لهذه المكافأة التشجيعية التي تصرف بصفة شخصية لكل موظف على حدة وحسب أدائه، هل هي وزارة العمل أو وزارة التجارة أو وزارة المالية أو أي جهة أخرى ؟ بناء على ما تقدم يطلب المكلف اعتماد كامل ما صرف من مكافآت تشجيعية للموظفين.
في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه طبقا لمنشوري المصلحة الدوريين رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ فإن من شروط قبول المصروف أن يكون لازما وضروريا للنشاط ومتعلقا بتحقيق الإيراد وهذا غير متحقق في تلك المكافآت، كما أنه طبقا للمادة رقم (125) من نظام

العمل والعمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ فإنه يجب على صاحب العمل الذي يستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها وأن تكون معتمدة من قبل وزير العمل، وحيث أن لائحة المكافآت التي قدمها المكلف غير معتمدة من وزير العمل، وحيث أن عقود العمل المبرمة مع الموظفين لم تنص على حق الموظفين في تلك المكافآت، بل نصت المادة رقم (2) منها على أنه لا يجوز للعامل المطالبة بأي مبلغ آخر بصفته بدل مواصلات أو سكن أو غير ذلك، وحيث أن المستندات المؤيدة للمبالغ المدفوعة عبارة عن أوامر صرف نقدية غير معتمدة من أي جهة ولا تحمل إلا توقيع المستلم فقط مما يشكك في سلامة وصحة المستندات، لذا فإن هذا المصروف لا يعد من المصاريف الجائزة الحسم، وقد تأيد إجراء المصلحة بمجموعة من القرارات الاستئنافية منها القرار رقم (378) لعام 1422هـ ورقم (439) لعام 1424هـ ورقم (524) لعام 1425هـ، وعليه فإن المصلحة تتمسك بما قضى به القرار الابتدائي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد كامل بند المكافآت كمصروف جائز الحسم وليس نسبة 5% من صافي دخل عامي 2004م و 2005م بحجة أن ضوابط اعتماد المصروف متوفرة في هذا البند الذي تقدره الإدارة على أساس تقييم أداء الموظفين وإنجازاتهم، كما تم تقديم كافة المستندات والإيصالات التي تثبت سداد المكافآت، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي بحجة أن لائحة المكافآت التي قدمها المكلف غير معتمدة من وزير العمل، كما أن عقود العمل المبرمة مع الموظفين لم تنص على حقهم في الحصول على تلك المكافآت، بالإضافة إلى أن المستندات المؤيدة للمبالغ المدفوعة عبارة عن أوامر صرف نقدية غير معتمدة من أي جهة ولا تحمل إلا توقيع المستلم فقط.

وبعد الإطلاع على نظام العمل و العمال الساري على هذه الحالة فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما في ذلك صور بعض عقود العمل، وبيان تفصيلي يوضح أسماء العاملين الحاصلين على المكافآت والمبالغ المدفوعة لكل منهم، وصور أوامر صرف نقدية،

وصورة من لائحة تنظيم العمل، وحيث أن تلك اللائحة غير معتمدة من وزير العمل، كما أن عقود العاملين التي قدمها المكلف لا تتضمن أحقية العاملين في الحصول على تلك المكافآت، فإن اللجنة ترى أن هذا البند لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم، وحيث إن المكلف هو المستأنف على هذا البند وحتى لا يضار المكلف من استئنافه، لذا فإن اللجنة ترى الأخذ بما قضى به قرار اللجنة الابتدائية من قبول ما يعادل 5% من صافي دخل المكلف لعامي 2004م و2005م كمكافأة سنوية للموظفين.

البند الثاني: المباني المستأجرة من الشركاء لعامي 2004م و2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في تعديل الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2004م و2005م بمصاريف الإيجارات عدا إيجار سكن العاملين ...لعام 2004م البالغ (9,684) ريالًا طبقًا لحيثيات القرار. استأنف المكلف هذا القرار وذكر أنه من المعروف أن مكتب المحاسبة لا يقتني أصولا ثابتة تمثل عبئًا على موارده، ولا يلزم وجود رأسمال كبير يغطي تكلفة اقتناء أصول ثابتة للمكتب وفروعه، كما أنه طلب من اللجنة الابتدائية معاينة الأماكن المستأجرة بمعرفة خبير حتى يتبين إذا كان هناك مبالغة في حساب الإيجارات أم لا، إلا أن اللجنة أيدت المصلحة واستبعدت كامل مبالغ بند الإيجارات، و هذا غير عادل وكان على اللجنة على أقل تقدير أن تفترض نسبة معينة أو مبالغ معينة ترى أنها معقولة لاعتمادها كمصروف كما حدث في بند المكافآت.

وأضاف المكلف أن مبالغ هذا البند تمثل إيجارات مقر الشركة وفروعها وسكن الشركاء وسكن الموظفين وهي إيجارات فعلية إن لم تكن مساوية لإيجار المثل فهي أقل منه ولو لم يتم استخدام تلك المباني لكن هناك ضرورة لاستئجار مباني من الغير، كما أنه لا يوجد أي مبالغة في قيمة الإيجارات لأن المباني المستأجرة تعتبر في أحسن المواقع والشركاء لديهم أسبابهم الخاصة في عدم نقل ملكية المباني للشركة لسهولة التخارج والانضمام ودون الدخول في مشاكل تقييم ملكية تلك العقارات، وبناء على ما سبق يطلب المكلف اعتماد مبالغ المباني المستأجرة من الشركاء بحجة أنه معقول ومتوفر فيه ضوابط المصروف جائز الحسم.
في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي عدم اعتماد هذا البند الذي يعد ميزة إضافية للشركاء وهي من قبيل توزيعات الأرباح، حيث تستخدم بعض المباني كسكن خاص للشركاء، كما لم يقدم المكلف أي مستندات تفيد دفع قيمة تلك الإيجارات للشركاء التي تم قيدها لحساب جاري الشركاء المدين الذي لا يضاف إلى الوعاء الزكوي وذلك فيما يتعلق بجاري الشريك ...، أما باقي الشركاء وهم .... و ... فلا يوجد لهم أصلًا حساب جاري.

وأضافت المصلحة أن عقود الإيجارات مؤرخة في 2004/1/1م وغير موثقة من مكتب عقار معتمد، كما أن الإيجارات المحملة على حسابات الأعوام السابقة تتضمن تلك المبالغ مما يقدح في صحة وجدية تلك العقود كونها ليست عقودًا جديدة حتى تؤرخ في عام 2004م أي بعد طلب المصلحة لها ومما يعطي الانطباع بأنها عقود صورية، وتتراوح مبالغ الإيجارات السنوية بين (100،000،00) ريال و (200،000،00) ريال وهي مبالغ عالية جدًا وتفوق قيمة العقارات المستأجرة من الأطراف الخارجية.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2004م و 2005م ببند الإيجارات المدفوع إلى الشركاء بحجة أنه يمثل إيجارات مقر الشركة وفروعها وسكن الشركاء وسكن الموظفين وهي إيجارات فعلية إن لم تكن مساوية لإيجار المثل فهي أقل منه ولو لم يتم استخدام تلك المباني لكن هناك ضرورة لاستئجار مباني من الغير، كما أنه طلب من اللجنة الابتدائية معاينة الأماكن المستأجرة بمعرفة خبير حتى يتبين إذا كان هناك مبالغة في حساب الإيجارات أم لا، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2004م و2005م ببند الإيجارات المدفوع إلى الشركاء بحجة أنه يعد ميزة إضافية للشركاء وهي من قبيل توزيعات الأرباح حيث تتراوح مبالغ الإيجارات السنوية بين (100،000) ريال و (200،000) ريال وهي مبالغ عالية جدًا وتفوق قيمة العقارات المستأجرة من الأطراف الخارجية و تستخدم بعض المباني كسكن خاص للشركاء، كما لم يقدم المكلف أي مستندات تفيد دفع قيمة تلك الإيجارات للشركاء التي تم قيدها لحساب جاري الشركاء المدين الذي لا يضاف إلى الوعاء الزكوي.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما في ذلك كشف بالمباني المستأجرة من الشركاء وتقييم ثلاثة مكاتب متخصصة في العقار للقيمة الايجارية السنوية اتضح أن المباني المستأجرة مخصصة لمكاتب المكلف في الرياض وجدة والخبر بمبلغ (420،000) ريال سنويًا، وسكن للشركاء في الرياض وجدة بمبلغ (280،000) ريال سنويًا، وسكن للعاملين بمبلغ (30،000) ريال سنويًا، كما اتضح أن تقييم المكاتب العقارية للإيجار السنوي للمباني المستأجرة من الشركاء يفوق الإيجار الذي حمله المكلف على قائمة الدخل. وترى اللجنة أن ما دفع من إيجار مقابل سكن الشركاء يُعد توزيعا للربح، ومن ثم يُعد من المصاريف غير جائزة الحسم من الوعاء الزكوي. أما ما دفع مقابل إيجارات مقر الشركة وفروعها أو سكن للعاملين فهو يُعد من المصاريف الجائزة الحسم باعتباره مصروفًا ضروريًا لنشاط الشركة ومبالغه معقولة وفقًا للتقييم المقدم من المكاتب المتخصصة في العقار. مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2004م و2005م ببند الإيجارات المدفوع إلى الشركاء مقابل استئجار مقر وفروع المكلف وسكن العاملين البالغ (450،000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2004م و2005م بمبلغ (280،000) ريال مقابل استئجار سكن للشركاء وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: إيراد غير مصرح عنه لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في إضافة إيراد غير مفصح عنه لعام 2005م بمبلغ (25،000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف طبقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المصلحة قامت بإضافة مبلغ (25،000) ريال إلى الوعاء الزكوي عام 2005م على أنه إيراد غير مفصح عنه حيث قارنت بين الربح المحقق والربح الموزع على الشركاء واعتبرت الفرق إيرادًا غير مفصح عنه رغم أنه ليس كذلك حيث تم التصريح عن كافة الإيرادات ولا يوجد أي إيراد غير مصرح عنه، وهذا المبلغ عبارة عن مصاريف تأمينات اجتماعية عن أعوام سابقة ردت إلى حساب جاري أحد

الشركاء وهو الشريك... ، في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف يقوم في شهر (12) من كل عام بإقفال ربح العام في حساب جاري الشركاء وطبقا لبيان حساب جاري الشركاء عن عام 2005م فقد بلغ المقيد لحساب جاري الشركاء من ربح العام كما يلي.

المقيد لحساب الشريك /...	**1،285،852**
المقيد لحساب الشريك /...	**1،285،852**
المقيد لحساب الشريك /...	**1،000،107**
المقيد لحساب الشريك /...	**285،000**
إجمالي المقيد من ربح عام 2005 م لحساب جاري الشركاء	**3،856،811**
191،073،000ريال	**المجموع**

وحيث أن صافي ربح العام بلغ (3،831،881) ريالًا فإن الفرق البالغ (25،000) ريال هو ربح لم تصرح عنه الشركة لذا تم التعديل به.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق إيراد بمبلغ (25،000) ريال بحجة أنه تم التصريح عن كافة الإيرادات، كما أن هذا المبلغ عبارة عن مصاريف تأمينات اجتماعية مستردة لأحد الشركاء ومن ثم تم قيدها إلى حسابه الجاري الدائن، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق إيراد غير مصرح عنه البالغ (25،000) ريال بحجة أن المكلف يقوم في شهر (12) من كل عام بإقفال ربح العام في حساب جاري الشركاء، وبما أن ربح العام طبقًا للحسابات يبلغ (3،831،811) ريالًا، بينما بلغ الربح المقيد لحساب جاري الشركاء(3،856،811) ريالًا، لذا فإن الفرق البالغ (25،000) ريال هو ربح لم يصرح عنه المكلف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها بيان توزيع أرباح عام 2005م البالغة (3،831،811) ريالًا وصورة من القيد رقم (543) بتاريخ 2005/12/29م الذي تم بموجبه قيد تأمينات اجتماعية مستردة لحساب الشريك/... بمبلغ (25،000) ريال و صورة من حساب جاري الشريك ... اتضح للجنة أن مبلغ (25،000) ريال خاص بمصروف تأمينات اجتماعية مسترد للشريك - والذي سبق أن دفعه الشريك- ومن ثم تم قيده في حسابه الجاري الدائن، مما ترى معه اللجنة عدم وجود فرق بين ربح العام طبقًا لقائمة الدخل وبين ربح العام المقفل في حسابات الشركاء الجارية، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق إيراد بمبلغ (25،000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: الأرباح المدورة لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في إضافة أرباح مدورة غير مفصح عنها لعام 2005م بمبلغ (1،681،950) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف طبقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المصلحة قامت بإضافة أرباح مدورة في الربط الزكوي لعام 2005م على أنها أرباح تخص عام 2004م لم توزع على الشركاء، والحقيقة أن كامل أرباح عام 2004م وزعت على الشركاء، أما بالنسبة لما جاء في قرار اللجنة الابتدائية من أن السيد... ليس أحد الشركاء فهو غير صحيح ذلك أنه أحد الشركاء في عام 2004م ويؤيد ذلك تعديل عقد التأسيس المؤرخ في 2003/6/25م الموافق عليه من وزارة (ب).

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف يقوم سنويًا بترحيل صافي ربح العام إلى الحسابات الجارية للشركاء، وفي عام 2004م كانت تفاصيل حساب جاري الشركاء كالتالي:

(2،242،203) ريالًا رصيد ... المدين والمقيد له مبلغ (843،243) ريالًا من ربح عام 2004م.

(11،340) ريالاً رصيد ... المدين والمقيد له مبلغ (245،000) ريالًا من ربح عام 2004م.

ويتضح من ذلك أن إجمالي المبالغ المقيدة لجاري الشركاء من أرباح عام 2004م وهو مبلغ (1،088،243) ريالًا، وحيث أن صافي ربح عام 2004م وهو مبلغ (2،770،193) ريالًا، لذا فإن الفرق البالغ (1،681،950) ريالًا الخاص بالشريكين... و ... لم يفصح عنه في الحسابات ولم يقدم المكلف أي بيانات أو مستندات تثبت توزيعه وخروجه من ذمته لذا تم إضافته للوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

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 إضافة أرباح مدورة بمبلغ (1،681،950) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعام 2005م بحجة أن كامل أرباح عام 2004م تم توزيعها على الشركاء، في حين ترى المصلحة إضافة أرباح مدورة بمبلغ (1،681،950) ريالًا إلى وعاء المكلف الزكوي لعام 2005م بحجة أن المكلف يقوم سنويًا بترحيل صافي ربح العام إلى الحسابات الجارية للشركاء، وحيث أن صافي ربح عام 2004م وهو مبلغ (2،770،193) ريالًا، وبما أن إجمالي المبالغ المقيدة لجاري الشركاء من أرباح العام مبلغ (1،088،243) ريالًا، لذا فإن الفرق البالغ (1،681،950)ريالًا لم يثبت توزيعه وخروجه من ذمة المكلف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وبيان توزيع الأرباح لعام 2004م وقيود اليومية رقم (611) ورقم (612) ورقم (613) بتاريخ 2004/12/31م اتضح أن كامل ربح عام 2004م البالغ (2،770،193) ريالًا تم إقفاله في حساب جاري الشركاء، كما لم يظهر بند الأرباح المرحلة ضمن بنود حقوق الملكية في قائمة المركز المالي لعام 2005م.

وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أرباح مدورة بمبلغ (1,681,950) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: الحساب الجاري المدين:

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف مطالبته بحسم الحساب الجاري المدين للشركاء في حدود الأرباح المرحلة لعام 2004م.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (14) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

1. الأخذ بما قضى به قرار اللجنة الابتدائية من قبول ما يعادل 5% من صافي دخل المكلف لعامي 2004م و 2005م كمكافأة سنوية للموظفين وفقًا للحيثيات الواردة في القرار
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2004م و 2005م ببند الإيجارات المدفوع إلى الشركاء مقابل استئجار مقر وفروع المكلف وسكن العاملين البالغ (450،000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2004م و 2005م بمبلغ (280،000) ريال مقابل استئجار سكن للشركاء وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق إيراد بمبلغ (25،000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
4. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أرباح مدورة بمبلغ (1,681,950) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
5. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف فيما يتعلق ببند الحساب الجاري المدين وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1297
سنة القرار: 1434

المفتاح تعديل حسابات - ضريبة الدخل.

الموضوع تعديل حسابات مستردة.

المبدأ يشترط لحسم الديون المشكوك في تحصيلها من الوعاء الضريبي للبنوك تقديم شهادة من مجلس إدارة البنك بتحديد مقدارها، وموافقة مؤسسة النقد العربي السعودي عليها.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/9/14هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (30) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف لعام 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/5/21هـ 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (30) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/85) بتاريخ 1431/12/30هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (891) بتاريخ 1432/1/27هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (أ) برقم ... بتاريخ 1432/1/12هـ بمبلغ (3،673،425) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط

المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مخصص خسائر الديون المشكوك فيها.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في صحة المبلغ الواجب تحميله على الحسابات باعتباره مخصص خسائر القروض وقدره (109،492،000) ريال ورد المبالغ التي تم استردادها والتي تمثل إيرادًا للبنك ولم يصرح عنها المكلف لأرباح العام وقدرها (17،658،000) ريال وفقًا لحيثيات القرار.
استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية بشأن تأييد إجراء المصلحة في إضافة المبالغ المستردة البالغ قدرها (17،658،000) ريال للإيرادات الخاضعة للضريبة، وقد تم التوصل إلى مبلغ (17،658،000) ريال على النحو التالي:

المبلغ المجنب خلال السنة لقاء مخصص الديون	**127،150،000**
يخصم: المبلغ المحمل على قائمة الدخل طبقا للإيضاح (6/ب) حول القوائم المالية، والكشف رقم (7) من الإقرار الضريبي وشهادة مؤسسة (ب)	**(109،492،000)**
صافي المبلغ المضاف للإيرادات الخاضعة للضريبة	**17،658،000**

وفيما يلي تفاصيل مبلغ (17،658،000) ريال على النحو التالي:

المبالغ المستردة من الديون المشطوبة	**15،760،000**
المبالغ المستردة من عملاء بطاقات الائتمان	**1،898،000**
المجموع	**17،650،000**

ويلاحظ من القوائم المالية بأن المبالغ المستردة تمثل إيرادًا للبنك، وعليه فإن مخصص الديون المشكوك فيها والمحمل على قائمة الدخل يجب أن يكون مبلغ (127،150،000) ريال أي مبلغ (109،492،000) ريال زائدًا مبلغ (17،650،000) ريال، وبدلا من قيد المبالغ المستردة كإيرادات أخرى قام البنك بتخفيضها من مخصص الديون المشكوك فيها ومن ثم حمل صافي المخصص وقدره (109،492،000) ريال على قائمة الدخل بدلا عن مبلغ (127،150،000) ريال، كما أن صافي الربح الناتج عن المعالجة المحاسبية في الحالتين (زيادة الدخل أو تخفيض المصاريف) سيظل كما هو، ويتعلق مبلغ (15،760،000) ريال بالديون المشطوبة المستردة،كما أن مبلغ (1،898،000) ريال يتعلق بمستردات من بطاقات فيزا وبطاقات الائتمان الأخرى. وقد تم شطب المبلغ أعلاه في الأعوام السابقة وفي عام 2004م استرد البنك المبالغ من عملائه، وبدلا عن قيدها كإيرادات أخرى قام البنك بتخفيضها من مخصص خسائر الديون المشكوك فيها للعام علمًا بأن صافي الربح الناتج عن المعالجة المحاسبية في الحالتين (زيادة الدخل أو تخفيض المصاريف) سيظل كما هو، وعليه فإن إجراء المصلحة من خلال إضافة مبلغ (15،760،000) ريال ومبلغ (1،898،000) ريال للإيرادات الخاضعة للضريبة، يؤدي إلى إضافة نفس المبلغ مرتين للإيرادات الخاضعة للضريبة للعام، مرة من خلال تخفيض مبلغ المصاريف

الواجب تحميلها على قائمة الدخل مما سيؤدي إلى زيادة الربح الدفتري، ومرة أخرى من خلال تعديل صافي الربح الدفتري به وهو ما يخالف نظام ضريبة الدخل وما استقر عليه العمل في المصلحة، ولتوضيح هذا الأمر تم إعداد التسوية التالية بين إجمالي مبلغ المخصص والمبلغ المحمل على قائمة الدخل وذلك كما يلي :

إجمالي مبلغ مخصص الديون المشكوك فيها	127،150،000
يخصم: المبالغ المستردة من الديون المشطوبة	(15،760،000)
يخصم: المبالغ المستردة من عملاء بطاقات الائتمان	(1،898،000)
صافي مخصص العام المحمل على قائمة الدخل	109،492،000

وقد تم الطلب من مؤسسة (ب) إصدار شهادة معدلة توضح أن إجمالي المخصص خلال العام يبلغ (127،150،000) ريال، وبعد الاطلاع على الحساب أكدت مؤسسة (ب) بأنه ليست هناك حاجة لإصدار شهادة معدلة وذلك لأن الشهادة الأصلية توضح المبلغ الصحيح لصافي المخصص بعد خصم المبالغ المستردة. إضافة إلى ذلك فقد أصدر مراجعو حسابات البنك شهادة تؤكد صحة الحساب أعلاه، وعلى ضوء الإيضاحات والشرح أعلاه، وحيث أن إجراء المصلحة ينتج عنه ازدواجية في الضريبة على نفس المبلغ وهو ما يمثل خطأ غير مقصود من جانب المصلحة نتيجة لعدم استيعاب الإجراء المحاسبي. بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بإضافة المبالغ المستردة من الديون المشطوبة إلى الربح وقدرها (15،760،000) ريال والمبالغ المستردة من عملاء بطاقات الائتمان وقدرها (1،898،000) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن مخصص الديون المشكوك فيها طبقًا لإقرار المكلف يبلغ (127،150،000) ريال، في حين أن الشهادة المقدمة من البنك الموافق عليها من مؤسسة (ب) برقم (22582/م أ ش / 9973) و تاريخ 1426/6/15هـ توضح أن المخصص الواجب تحميله باعتباره مصروفا يبلغ (109،492،000)ريال وعليه فإن هناك فرقًا يبلغ (17،650،000) ريالًا محمل بالزيادة يجب رده إلى صافي الأرباح، كما أن المكلف لم يقدم شهادة جديدة من مؤسسة (ب) تفيد بأن المخصص الواجب تحميله على قائمة الدخل لهذا العام مبلغ (127،150،000) ريال، لذلك تتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

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 توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بالمبالغ المستردة من الديون المشطوبة و عملاء بطاقات الائتمان وذلك بحجة أنه تم تقديم الإقرار الضريبي للمصلحة خلال الفترة المحددة نظامًا وفقًا لأنظمة ضريبة الدخل المطبقة والمعمول بها، كما نتج فرق الضريبة بسبب تفسير المصلحة للمعالجة المحاسبية المطبقة بشأن المبالغ المستردة وقدرها (17،650،000) ريال التي تم تجنيب مخصص مقابلها سابقا ومن ثم وجود اختلاف فني في وجهات النظر بينه وبين المصلحة يجب معه عدم فرض غرامة تأخير استنادًا إلى المنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لسنة 1393هـ، في حين ترى المصلحة توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بالمبالغ المستردة من الديون المشطوبة و عملاء بطاقات الائتمان استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

وبعد الدراسة يتضح أن الغرامة التي احتسبتها المصلحة بموجب ربط عام 2004م ناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات بالمبالغ المستردة من الديون المشطوبة وعملاء بطاقات الائتمان، وحيث انتهت هذه اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بالمبالغ المستردة، لذا فإن الغرامة التي تم احتسابها على الضريبة الناتجة عن التعديل بهذه المبالغ تسقط لسقوط أصلها.

رأي اللجنة:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من البنك (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (30) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بالمبالغ المستردة من الديون المشطوبة وعملاء بطاقات الائتمان البالغ مجموعها (17،650،000) ريالًا وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. إلغاء الغرامة التي تم احتسابها على الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة حسابات المكلف بالمبالغ المستردة من الديون المشطوبة وعملاء بطاقات الائتمان البالغ مجموعها (17،650،000) ريالًا لسقوط أصلها.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1298
سنة القرار: 1434

المفتاح أرباح – الزكاة.

الموضوع أرباح مدورة (مرحلة)

المبدأ إثبات إجمالي الربح لمبيعات التقسيط يتم وفقاً للدفعات والأقساط المستلمة، ويترتب عليه تأجيل إثبات إجمالي الربح إلى تمام عملية التحصيل النقدي لتلك الدفعات والأقساط.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/9/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (9) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على شركة (أ) (المكلف) لعام 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/13هـ كل من: ... ، كما لم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يعتذر عن الحضور أو يقدم طلبًا بالتأجيل.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/13هـ كل من: ... ، كما لم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يعتذر عن الحضور أو يقدم طلبًا بالتأجيل.

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/43/ص ج) بتاريخ 1432/3/25هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه

اللجنة برقم (956) بتاريخ 1432/4/23هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند الربح المؤجل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد المكلف في عدم إضافة الربح المؤجل عن مبيعات عام 2008م إلى وعائه الزكوي عن العام وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه ورد في حيثيات القرار الابتدائي أنه تبين للجنة أن ما قام به المكلف لا يتعارض مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي في إثبات الإيرادات والمصروفات الذي ارتكزت عليه المصلحة في إضافة الربح المؤجل من مبيعات 2008م إلى وعائه الزكوي ذلك أنه طبقا لهذا المبدأ فإنه يتم إثبات الإيرادات والمصروفات في تاريخ العملية وهذا ما قام به المكلف ، أما الأرباح الناتجة عن عملية البيع فإنها لا تعتبر جزء من أرباح الفترة التي تمت فيها عملية البيع كما ترى المصلحة ولكنها تتحقق تدريجيًا مع مرور الزمن.

وذكرت المصلحة أن نشاط الشركة يتمثل في البيع بالتقسيط ويتم ذلك مقابل استلام الشركة كمبيالات موقعة من العميل ، ويتم قيدها بالدفاتر كأوراق قبض وتدرج ضمن الأصول المتداولة بقائمة المركز المالي ، وقيمة أوراق القبض تشتمل على قيمة المبلغ المقسط ومجمل ربح هذه الأقساط ، وعليه لا يمكن جواز حسم أورق القبض أو حتى حسم جزء منها المتمثل في مجمل ربح الأقساط من الوعاء الزكوي لأن أوراق القبض من الأصول المتداولة شأنها في ذلك شأن الذمم المدينة وهي ناتجة عن عمليات البيع بالأجل ويتم تحصليها على أقساط شهرية في مجموعها تكون قسطًا سنويًا وهكذا ، ومن ثم فإن هذه الأوراق سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل تعد أصلًا متداولًا لا تحسم من الوعاء الزكوي طبقًا للفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ التي نصت على أن (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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته) مع مراعاة أن حسم هذا البند من ربح العام يعد حسمًا من الوعاء الزكوي لأن ربح العام أحد العناصر الموجبة التي تضاف للوعاء الزكوي ، كما أن المكلف يمتلك من الضمانات ما يجعل التحصيل النقدي مضمونًا ومن هذه الضمانات على سبيل المثال حفظ الملكية لمبيعاته من السيارات بالتقسيط ، بالإضافة إلى أن أوراق القبض موقعة من العملاء مما يجعلها مضمونة التحصيل ، كما أن الشركة يمكنها تحويل أوراق القبض إلى نقدية عن طريق خصمها بقيمتها الحالية بالبنوك وقد تأيد إجراء المصلحة بالقرار الاستئنافي رقم (485) لعام 1425هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (8559/1) بتاريخ 1425/6/7هـ ، وبناء على ما تقدم تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند الربح المؤجل عن مبيعات العام البالغ (584،753)ريالًا

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه تم حسم الربح المؤجل عن مبيعات العام البالغ (584،753) ريالًا من مجمل ربح النشاط وفقًا للمعايير المحاسبية، وبناءً عليه يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بهذا البند.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند مجمل الربح المؤجل عن مبيعات العام البالغ (584،753) ريالًا بحجة أن نشاط الشركة يتمثل في البيع بالتقسيط ويتم ذلك مقابل استلام الشركة كمبيالات موقعة من العميل تجعل التحصيل النقدي مضمونًا ، ويتم قيدها بالدفاتر كأوراق قبض وتشتمل على قيمة المبلغ المقسط ومجمل ربح هذه الأقساط ، وعليه لا يمكن جواز حسم أورق القبض أو حتى حسم جزء منها المتمثل في مجمل ربح الأقساط من الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (2/3077) لعام 1426هـ ، كما أن حسم هذا البند من ربح العام يعد حسمًا من الوعاء الزكوي لأن ربح العام أحد العناصر الموجبة التي تضاف للوعاء الزكوي ، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م بهذا البند استنادًا إلى المعايير المحاسبية.

وبالرجوع إلى القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها اتضح أن الإيضاح رقم (1/أ) ينص على أن (نشاط الشركة يتمثل في تجارة الجملة في السيارات والمكائن الصناعية والزراعية والأثاث المكتبي والمنزلي والأجهزة والأدوات المكتبية والمنزلية والكهربائية بالنقد والتقسيط) كما اتضح أن الإيضاح رقم (2/هـ) تضمن أنه يتم إثبات المبيعات والعمليات المتعلقة بعملية البيع في تاريخ عملية البيع، في حين يتم تأجيل إثبات الأرباح (إجمالي الربح) إلى أن تتم عملية التحصيل النقدي وذلك وفقًا للدفعات أو الأقساط المستلمة.

وبرجوع اللجنة لمعايير المحاسبة المالية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وعلى الأخص معيار الإيرادات والذي نصت الفقرة (111) منه على ما يلي:

(عندما يكون التحصيل النقدي غير مؤكد بدرجة معقولة كما هو الحال في مبيعات التقسيط غير المغطاة من خلال ضمانات بنكية أو غير المغطاة من خلال شكل من أشكال التأمين ، يجوز إثبات إيرادات مبيعات التقسيط باستخدام طريقة الأقساط، ووفقًا لهذه الطريقة يجب إثبات الإيرادات والتكاليف المتعلقة بعملية البيع في تاريخ العملية في حين يؤجل إثبات الأرباح "إجمالي الربح" إلى أن تتم عملية التحصيل وذلك وفقًا للدفعات أو الأقساط المستلمة) ويتضح من هذا النص أن إثبات إجمالي الربح لمبيعات التقسيط يتم وفقًا للدفعات أو الأقساط المستلمة، وهو ما قام به المكلف، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند مجمل الربح المؤجل عن مبيعات العام البالغ (584،753) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (9) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند مجمل الربح المؤجل عن مبيعات العام البالغ (584،753) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1299
سنة القرار: 1434

المفتاح

أجور / فروق – الزكاة.

الموضوع

أجور عاملين / فروق استيراد.

المبدأ

عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قامت به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المهلة المحددة نظامياً، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/9/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (8) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2004م والربط الزكوي لعام 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/10/29هـ 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

1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/41) بتاريخ 1431/5/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (671) بتاريخ 1431/7/25هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1431/7/18هـ بمبلغ (2,973,254) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي.

وباطلاع اللجنة على القرار الابتدائي اتضح أنه ينص على أنه "يعد القرار قابلًا للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال (30) يومًا بالنسبة لعام 2004م، وخلال (60) يومًا بالنسبة لعام 2005م من تاريخ إبلاغه لكلا الطرفين " وقد سألت اللجنة ممثل المكلف أثناء جلسة مناقشة الاستئناف عن تاريخ إستلام القرار الابتدائي فأفاد بموجب خطابه المؤرخ في 1432/11/27هـ أنه تم استلامه بتاريخ 1431/6/1هـ.

وفيما يتعلق بالناحية الشكلية لعام 2004م فإنه برجوع اللجنة للمادة (26) من القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ المعدلة بالقرار الوزاري رقم(480/3) بتاريخ 1414/3/1هـ والتي تنص على أن "لكل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف الحق في استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في ما يعادل 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 بالشروط المنصوص عليها في هذه المادة" كما تم الرجوع للمادة (12) من القرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ والتي تنص على أن "للمالية والمكلف الحق في استئناف قرار اللجنة الابتدائية إلى اللجنة الاستئنافية المنصوص عليها في المادة (26) من القرار (340) بتاريخ 1370/7/1هـ في نفس الميعاد المحدد في المادة العاشرة من هذا القرار والمحدد بثلاثين يومًا" كما تم الرجوع إلى المادة (13) من القرار المشار إليه والتي تنص على أن "استئناف المالية والمكلف لا يحول دون دفع الزكاة المتحققة بموجب قرار اللجنة الابتدائية وعلى المكلف دفعها قبل تقديم استئنافه، ولا ينظر في الاستئناف إلا إذا كان مصحوبًا بصورة مصدقة رسميًا من وصول دفع الزكاة».

وحيث إن تاريخ استلام قرار اللجنة الابتدائية رقم (8) لعام 1431هـ هو 1431/6/1هـ بتاريخ قيد الاستئناف لدى هذه اللجنة هو 1431/7/25هـ، وحيث إن المكلف لم يقدم استئنافه خلال المدة النظامية للاستئناف المحددة بثلاثين يومًا من تاريخ استلام القرار الابتدائي، لذا فإن اللجنة بالأغلبية ترى رفض استئناف المكلف لعام 2004م من الناحية الشكلية.

أما ما يتعلق بالناحية الشكلية لعام 2005م وحيث قدم المكلف استئنافه خلال المدة التي وردت في القرار الابتدائي وهي (60) يومًا من تاريخ استلام القرار الابتدائي، بذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المشتريات الخارجية لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على إضافة المشتريات الخارجية غير المؤيدة بمستندات لعامي 2005م و2006م للحيثيات الواردة في القرار.
استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أضافت إلى صافي الربح الدفتري لعام 2005م فرق

مشتريات من الخارج بمبلغ (1,188,837) ريالًا بحجة أن الشركة لم تقدم فواتير تلك المشتريات، وذكر المكلف أنه تم تقديم عينات من مستندات المشتريات الخارجية بلغت نسبتها 95%، كما أن هذه المشتريات متعلقة بتنفيذ الأعمال المباشرة للشركة، وفي حال رفضها فإن على المصلحة أن تحسم الإيرادات التي تقابل هذه المصاريف وذلك لغرض مضاهاة الإيرادات مع المصاريف، ويرى المكلف أن ما تم تقديمه للمصلحة يعد كافيا حيث لا يوجد لديه أي كشوف أخرى من مصلحة الجمارك، وبناء عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق المشتريات الخارجية البالغ (1,188,837) ريالًا.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لا يوجد مستندات مؤيدة لمبالغ المشتريات الخارجية التي قامت المصلحة بإضافتها لصافي الربح حيث طلب فريق الفحص الميداني بالمصلحة من المكلف تقديم بيان تحليلي للمشتريات الخارجية يتضمن رقم البيان الجمركي بتاريخ ه والمبلغ والفسوحات الجمركية وكامل المستندات المؤيدة لها وليس عينة منها، وبمراجعة البيانات والمستندات المقدمة من المكلف يلاحظ أنه لم يقدم صور الفسوحات الجمركية المؤيدة للفاتورة رقم (601852) بتاريخ 2005/4/14م ومبلغها (19,741) ريالًا والفاتورة رقم (604599) بتاريخ 2005/8/29م ومبلغها (41,168) ريالًا والفاتورة رقم (602833) بتاريخ 2005/6/17م ومبلغها (1,127,928)ريالًا، وبناءً عليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق المشتريات الخارجية البالغ (1,188,837) ريالًا بحجة أنه قدم عينات من المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية بلغت نسبتها 95%، كما أنه في حال تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق فإن على المصلحة حسم الإيرادات التي تقابل هذه المصاريف وذلك لغرض مضاهاة الإيرادات مع المصاريف، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بفرق المشتريات الخارجية لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لهذا الفرق.

وبدارسة اللجنة للموضوع يتبين أن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي يرتبط بالفسوحات الجمركية للمشتريات الخارجية غير المعتمدة بموجب ربط المصلحة والقرار الابتدائي.

وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة بيانًا تفصيليًا بالمشتريات الخارجية وصورًا من بيان الواردات المستخرج من مصلحة الجمارك يوضح طبيعتها وقيمتها فطلب مهلة (15) يومًا لتقديم ذلك. وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص، لذا ترى اللجنة أن فرق المشتريات الخارجية غير مؤيد مستنديًا ومن ثم يعد من المصاريف غير جائزة الحسم، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق المشتريات الخارجية البالغة (1,188,837) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الرواتب والأجور لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على إضافة الفروق بين الأجور والرواتب المحملة بالدفاتر وبين ما ورد بشهادة التأمينات الاجتماعية لعامي 2005م و 2006م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أضافت إلى صافي الربح رواتب وأجور محملة بالزيادة لعام 2005م بمبلغ (805،038) ريالًا وذكر أن السبب الرئيس في هذه الفروقات يرجع إلى أن هناك بنودًا لا تدخل ضمن حساب معادلة التأمينات الاجتماعية وهي على سبيل المثال لا الحصر: العمل الإضافي وبدل السكن والبدلات الإضافية وخلافه، وقدم المكلف تسوية الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية والتي توضح من وجهة نظره عدم وجود أي فروقات.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه من خلال البيانات المقدمة من المكلف وشهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية اتضح وجود مبالغ محملة بالزيادة تم تعديل نتيجة الحسابات بها.

رأي اللجنة:

ب

عد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق الرواتب والأجور البالغة (805،038) ريالًا بحجة أن السبب الرئيس في هذه الفروقات يرجع إلى أن هناك بنودًا لا تدخل ضمن حساب معادلة التأمينات الاجتماعية، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور بحجة أنها مبالغ محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية تم تعديل نتيجة الحسابات بها.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية رقم (2439173) بتاريخ 1427/2/20هـ بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك في التأمينات الاجتماعية لعام 2005م، وحيث تضمنت شهادة التأمينات الاجتماعية في القسم الثاني منها نصًا يفيد أن البيانات (جملة الرواتب والأجور وما في حكمها الظاهرة في الحسابات الختامية) مقدمة من المنشأة أو المحاسب القانوني وعلى مسئوليتهما، ونظرًا لوجود تباين بين الرواتب والأجور وما في حكمها الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية والرواتب والأجور الظاهرة في الحسابات، فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام2005م بفرق الرواتب والأجور البالغة (805،038) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: إيجارات لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على إضافة مبلغ إيجارات مدفوعة بالبحرين بمبلغ (147،854) ريال لعام 2005م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أضافت إلى صافي الربح لعام 2005م مبلغ إيجارات مدفوعة بالبحرين بمبلغ (147،854) ريالًا وهي تمثل إيجارات مدفوعة للعاملين الذين حضروا لتنفيذ بعض الأعمال بشكل مؤقت (تأشيرة زيارة) حتى تتمكن الشركة من الحصول على الإقامة النظامية لهم، وذكر المكلف أن التأشيرة تصدر لأمر الشركة وبهذا تكون الشركة كفيلًا لهؤلاء العاملين ومن ثم فإن مبلغ استئجار سكنهم يعد من المصاريف جائزة الحسم والضرورية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها طلبت صورة إقامة العاملين المدفوع لهم الإيجارات وتبين أنهم ليسوا على كفالة المكلف ولذلك تم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بهذا البند.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الإيجار المدفوع بالبحرين والبالغ (147،854) ريالًا بحجة أنه يمثل إيجارات مدفوعة للعاملين الذين حضروا لتنفيذ بعض الأعمال بشكل مؤقت (تأشيرة زيارة) في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة عدم تقديم المكلف ما يثبت أن العاملين المدفوع لهم الإيجارات على كفالته.

وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة تقديم المستندات المؤيدة لهذا البند فطلب مهلة (15) يومًا لتقديم ذلك، وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص، لذا ترى اللجنة أن هذا البند غير مؤيد مستنديًا ومن ثم يُعد من المصاريف غير جائزة الحسم، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الإيجار المدفوع بالبحرين والبالغ (147،854) ريالا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولاً

أ. رفض الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بالرياض رقم (8) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي لعام 2004م من الناحية الشكلية.

ب. قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بالرياض رقم (8) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي لعام 2005م من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. فض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ل عام2005م بفرق المشتريات الخارجية البالغة (1،188،837) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ل عام2005م بفرق الرواتب والأجور البالغة (805،038) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الإيجار المدفوع بالبحرين والبالغ (147،854) ريالا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1300
سنة القرار: 1434

المفتاح
أجور / تعديل حسابات / غرامة / فروق - ضريبة الدخل.

الموضوع
أجور عاملين / تعديل حسابات ايجار / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق استيراد / غرامة عدم تقديم إقرار.

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

عدم سداد المنشأة للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة

عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قامت به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/9/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (8) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/10/29هـ 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 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/41) بتاريخ 1431/5/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة

برقم (671) بتاريخ 1431/7/25هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1431/7/18هـ بمبلغ (2,973,254) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المشتريات الخارجية لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على إضافة المشتريات الخارجية غير المؤيدة بمستندات لعامي 2005م و2006م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أضافت إلى صافي الربح الدفتري فرق مشتريات من الخارج لعامي 2005م و 2006م بمبلغ (1,188,837) ريالًا ومبلغ (34,929) ريالًا على التوالي بحجة أن الشركة لم تقدم فواتير عن تلك المشتريات، وذكر المكلف أنه تم تقديم عينات من مستندات المشتريات بلغت نسبتها 95% و 99% على التوالي، كما أن هذه المشتريات متعلقة بتنفيذ الأعمال المباشرة للشركة وفي حال رفضها فإن على المصلحة أن تحسم الإيرادات التي تقابل هذه المصاريف وذلك لغرض مضاهاة الإيرادات مع المصاريف، ويرى المكلف أن ما تم تقديمه للمصلحة يعد كافيًا حيث لا يوجد لديه أي كشوف أخرى من مصلحة الجمارك، وبناء عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و 2006م بفرق المشتريات الخارجية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لا يوجد مستندات مؤيدة لمبالغ المشتريات الخارجية التي قامت المصلحة بإضافتها لصافي الربح حيث طلب فريق الفحص الميداني بالمصلحة من المكلف تقديم بيان تحليلي للمشتريات الخارجية يتضمن رقم البيان الجمركي وتاريخه والمبلغ والفسوحات الجمركية وكامل المستندات المؤيدة لها وليس عينة منها، وبمراجعة البيانات والمستندات المقدمة من المكلف يلاحظ أنه لم يقدم صور الفسوحات الجمركية المؤيدة للفاتورة رقم (601852) بتاريخ 2005/4/14م ومبلغها (19,741) ريالًا والفاتورة رقم (604599) بتاريخ 2005/8/29م ومبلغها (41,168) ريالًا والفاتورة رقم(602833) بتاريخ 2005/6/17م ومبلغها (1,127,928) ريالًا والفاتورة رقم (600871) بتاريخ 2006/11/17م ومبلغها (34,929) ريالًا، وبناءً عليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و 2006م بفرق المشتريات الخارجية البالغ (1,188,837) ريال ومبلغ (34,929) ريالًا على التوالي بحجة أنه قدم عينات من المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية بلغت نسبتها 95% و 99% على التوالي، كما أنه في حال تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق فإن على المصلحة حسم الإيرادات التي تقابل هذه المصاريف وذلك لغرض مضاهاة الإيرادات مع المصاريف، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بفرق المشتريات الخارجية لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لهذا الفرق.

وبدارسة اللجنة للموضوع يتبين أن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي يرتبط بالفسوحات الجمركية للمشتريات الخارجية غير المعتمدة بموجب ربط المصلحة والقرار الابتدائي.

وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة بيانًا تفصيليًا بالمشتريات الخارجية وصورًا من بيان الواردات المستخرج من مصلحة الجمارك يوضح طبيعتها وقيمتها فطلب مهلة (15) يومًا لتقديم ذلك، وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص، لذا ترى اللجنة أن فرق المشتريات الخارجية غير مؤيد مستنديًا ومن ثم يُعد من المصاريف غير جائزة الحسم ضريبيًا، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و 2006م بفرق المشتريات الخارجية البالغ (1,188,837) ريال ومبلغ (34,929) ريالًا على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الرواتب والأجور لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على إضافة الفروق بين الأجور والرواتب المحملة بالدفاتر وبين ما ورد بشهادة التأمينات الاجتماعية لعامي 2005م و2006م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أضافت إلى صافي الربح رواتب وأجور محملة بالزيادة لعامي 2005م و2006م بمبلغ (805,038) ريالًا ومبلغ (1,694,551) ريالًا على التوالي وذكر أن السبب الرئيس في هذه الفروقات يرجع إلى أن هناك بنودًا لا تدخل ضمن حساب معادلة التأمينات الاجتماعية وهي على سبيل المثال لا الحصر: العمل الإضافي وبدل السكن والبدلات الإضافية وخلافه، وقدم المكلف تسوية الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية والتي توضح من وجهة نظره عدم وجود أي فروقات.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه من خلال البيانات المقدمة من المكلف وشهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية اتضح وجود مبالغ محملة بالزيادة تم تعديل نتيجة الحسابات بها.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و 2006م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ (805،038) ريالًا ومبلغ (1،694،551) ريالًا على التوالي بحجة أن السبب الرئيس في هذه الفروقات يرجع إلى أن هناك بنودًا لا تدخل ضمن حساب معادلة التأمينات الاجتماعية، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور بحجة أنها مبالغ محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية تم تعديل نتيجة الحسابات بها.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية رقم (2439173) بتاريخ 1427/2/20هـ بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك في التأمينات الاجتماعية لعام 2005م وشهادة التأمينات الاجتماعية رقم (4318167) بتاريخ 1428/2/16هـ بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك في التأمينات الاجتماعية لعام 2006م، وحيث تضمنت شهادتا التأمينات الاجتماعية في القسم الثاني منهما نصًا يفيد أن البيانات (جملة الرواتب والأجور وما في حكمها الظاهرة في الحسابات الختامية) مقدمة من المنشأة أو المحاسب القانوني وعلى مسئوليتهما، ونظرًا لوجود تباين في الرواتب والأجور وما في حكمها الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية وبين الرواتب والأجور الظاهرة في الحسابات، فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادتا التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و 2006م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ (805،038) ريالًا ومبلغ (1،694،551) ريالًا على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: إيجارات لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على إضافة مبلغ إيجارات مدفوعة بالبحرين بمبلغ (147،854) ريال لعام 2005م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أضافت إلى صافي الربح لعام 2005م مبلغ إيجارات مدفوعة بالبحرين بمبلغ (147،854) ريالًا وهي تمثل إيجارات مدفوعة للعاملين الذين حضروا لتنفيذ بعض الأعمال بشكل مؤقت (تأشيرة زيارة) حتى تتمكن الشركة من الحصول على الإقامة النظامية لهم، وذكر المكلف أن التأشيرة تصدر لأمر الشركة وبهذا تكون الشركة كفيلًا لهؤلاء العاملين ومن ثم فإن مبلغ استئجار سكنهم يعد من المصاريف جائزة الحسم والضرورية وفقًا لنص المادة (12) من نظام ضريبة الدخل.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها طلبت صورة إقامة العاملين المدفوع لهم الإيجارات وتبين أنهم ليسو على كفالة الشركة ولذلك تم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بهذا البند.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الإيجار المدفوع بالبحرين والبالغ (147،854) ريالًا بحجة أنه يمثل إيجارات مدفوعة للعاملين الذين حضروا لتنفيذ بعض الأعمال بشكل مؤقت (تأشيرة زيارة) ومن ثم فإن مبلغ استئجار سكنهم يعد من المصاريف جائزة الحسم والضرورية وفقًا لنص المادة (12) من نظام ضريبة الدخل، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة عدم تقديم المكلف ما يثبت أن العاملين المدفوع لهم الإيجارات على كفالته.

وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة تقديم المستندات المؤيدة لهذا البند فطلب مهلة (15) يومًا لتقديم ذلك. وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص، لذا ترى اللجنة أن هذا البند غير مؤيد مستنديًا ومن ثم يُعد من المصاريف غير جائزة الحسم، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الإيجار المدفوع بالبحرين والبالغ (147،854) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) برفض اعتراض الشركة على بند غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وهذا الإجراء غير متوافق مع أحكام الفقرة (أ/1) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل حيث تم تقديم الإقرار المصادق عليه من المحاسب القانوني ضمن المهلة النظامية وهي قبل 2006/4/30م علمًا بأن المحاسب القانوني صادق على الإقرار طبقًا لمتطلبات ولوائح الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وبناءً على ذلك كان يجب عليه أن يتحفظ في إصدار رأيه وذلك بإرفاق تقريره الخاص مع الإقرار وهذا ليس معناه أنه لا يوافق على الإقرار ولو أن هذا صحيحًا لما وافق ووقع وختم الإقرار من الأصل.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بالرجوع للإقرار المقدم من المكلف تبين أنه لم يتضمن شهادة المحاسب القانوني وبذلك فإن المكلف يكون قد خالف الفقرة (أ/1) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (أ/1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية.

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 غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م بحجة أن إجراء المصلحة غير متوافق مع أحكام الفقرة (1/أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل حيث تم تقديم الإقرار ضمن المهلة النظامية ، كما أن المحاسب القانوني صادق على الإقرار طبقًا لمتطلبات ولوائح الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في حين ترى المصلحة فرض غرامة عدم تقديم الإقرار بحجة أن إقرار المكلف لم يتضمن شهادة المحاسب القانوني وبذلك خالف الفقرة (1/أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل و الفقرة (1/أ) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية.

وبعد الدراسة 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، 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 نُص 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 (ق 1) قد نصت صراحة على أنه في حالة عدم تقديم هذا الإقرار وفقًا 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 أن اللجنة ترى أن التزام المكلف بتقديم الإقرار وفقًا للفقرة (أ) من المادة (60) من النظام يُعد منتهيًا بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقعًا من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظامًا وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظامًا، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءً من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك، حيث إنه وإن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظامًا 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، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلًا معينًا - كأن تكون جزءً من الإقرار - بل يجوز أن ترد في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءً منه، كما يجوز أن ترد منفصلة عن الإقرار، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظامًا فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار، حيث إن هناك فرقًا 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 عليه الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام.

وحيث إنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظرًا لأن فرض تلك الغرامات يعد 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 ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
البند الخامس: غرامة التأخير لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) برفض اعتراض الشركة على بند غرامات على فروقات الضريبة التي نتجت بسبب ربط المصلحة وذلك لأن البنود السابقة محل خلاف بينه وبين المصلحة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يستأنف على حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة والتي نتجت بسبب وجود اختلاف فني في وجهات النظر بينه وبين المصلحة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن ما قامت به من فرض لغرامة التأخير يتوافق مع المادة (77) من نظام 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 للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية لعامي 2005م و2006م بحجة أنها ناتجة عن اختلاف فني في وجهات النظر بينه وبين المصلحة، في حين ترى المصلحة توجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية لعامي 2005م و2006م استنادًا إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها 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 (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه: "إضافة إلى الغرامة 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" كما أن الفقرة (1/أ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه: "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من اللائحة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ. التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

عليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذه النصوص توجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية لعامي 2005م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بالرياض رقم (8) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م بفرق المشتريات الخارجية البالغ (1،188،837) ريال و(34،929) ريالًا على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ (805،038) ريالًا و (1،694،551) ريالًا على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الإيجار المدفوع بالبحرين والبالغ (147،854) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
4. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
5. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية لعامي 2005م و2006م 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.

رقم القرار: 1303
سنة القرار: 1434

المفتاح	خسائر / ديون – الزكاة.
الموضوع	خسائر مدورة (مرحلة – متراكمة) / ديون معدومة.
المبدأ	الخسائر المدورة التي يجوز حسمها من الوعاء هي خسائر العام أو السنوات السابقة طبقاً لربوط الهيئة، وعدم وجود رصيد خسائر مدورة من سنوات سابقة، يستدعي عدم حسم الخسائر التي تدعيها المنشأة من الوعاء الزكوي. يشترط لإعدام الدين وحسمه من الوعاء الزكوي بذل الجهد اللازم واتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر السداد.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/10/12هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفةبقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 مؤسسة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (4) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2003م حتى 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/28هـ 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 الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (42/ص/ج/1) بتاريخ 1432/1/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (917) بتاريخ 1432/3/4هـ، وقدم مستندًا يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1432/2/13هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم ... بتاريخ 1432/3/3هـ بمبلغ (209،446) ريالًا لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: بنوك دائنة للأعوام من 2003م حتى 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة بند البنوك الدائنة الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2003م حتى 2006م.

استأنف المكلف هذا البند فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة بند البنوك الدائنة إلى وعائه الزكوي للأعوام 2003م و2004م و2005م و2006م بمبلغ (8،924،451) ريالًا ومبلغ (5،894،007) ريالًا ومبلغ (4،817،226) ريالًا ومبلغ (3،300،000) ريال على التوالي، وذكر المكلف أنه استخدم مبالغ هذا البند في تمويل نشاطه التشغيلي نظرًا لاستمرار القضية المرفوعة ضد شركة (ج) بسبب توكيل ... وحتى تاريخه لم يتم البت في القضية من ديوان المظالم، كما أن الحركة الدائنة على الحساب عبارة عن عمولات شهرية يقوم البنك بتحميلها على حسابه، كما أن هنالك حركة مدينة على الحساب خلال العام لم يتم أخذها في الاعتبار، وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة هذا البند إلى وعائه الزكوي للأعوام محل الاستئناف. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إضافة بند البنوك الدائنة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لحولان الحول، وطبقًا لإجابة السؤال الثاني من الفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ القاضي بإضافة كافة الأموال المتاحة والمستفادة إلى الوعاء الزكوي والمستخدمة في تمويل رأس المال العامل (النشاط الجاري) أو رأس المال الثابت، حيث تُعالج هذه الأموال زكويًا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه، فإذا آلت إلى أصول ثابتة ومصروفات فلا زكاة فيها وتحسم من الوعاء، وإذا آلت إلى أصول متداولة وجبت فيها الزكاة، وقد تأيد إجراء المصلحة في هذا الموضوع بالقرار الاستئنافي رقم (884) لعام 1429هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (10122/1) بتاريخ 1429/12/29هـ

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 إضافة بند البنوك الدائنة إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2006م بحجة أن مبالغ هذا البند استخدمت في تمويل نشاطه التشغيلي، كما أن الحركة الدائنة على حساب هذا البند عبارة عن عمولات شهرية يقوم البنك بتحميلها على حسابه، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ. وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد إطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية وبيان حركة هذا البند من واقع سجلات المكلف وصور من الاتفاقيات الموقعة مع بنك (ك) وصور الربوط الزكوية اتضح أن رصيد بند البنوك الدائنة ظهر في القوائم المالية للأعوام 2002م و 2003م و 2004م و 2005م و 2006م بمبلغ (10،656،823) ريالًا ومبلغ (9،047،549) ريالًا ومبلغ (5،506،814) ريالًا ومبلغ (4،997،951) ريالًا ومبلغ (3،300،000) ريال على التوالي، كما اتضح أن المصلحة أضافت رصيد بند البنوك الدائنة أول العام محسوماً منه التسديدات التي تمت خلال العام إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام 2003م و2004م و 2005م و 2006م بمبلغ (8،924،451) ريالًا ومبلغ (5،894،007) ريالًا ومبلغ (4،817،336) ريالًا ومبلغ (3،300،000) ريال على التوالي وذلك بموجب الربط الزكوي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (2/9907/36) بتاريخ 1428/10/25هـ، وبناء عليه ووفقا لقاعدة القروض المذكورة أعلاه فإن بند البنوك الدائنة يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لقاعدة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل، وهو ما التزمت به المصلحة في ربطها لعام 2006م و لم تلتزم به في باقي الأعوام حيث قامت بإضافة رصيد هذا البند أول العام محسومًا منه التسديدات التي تمت خلال العام ليكون ما أضافته المصلحة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2003م و 2005م أقل من الرصيد الذي ينبغي إضافته عند تطبيق قاعدة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل، وحيث أن المكلف هو المستأنف على هذا البند

وحتى لا يضار المكلف من استئنافه، لذا فإن اللجنة ترى الأخذ بما قضى به قرار اللجنة الابتدائية من إضافة بند البنوك الدائنة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2003م و 2005م بمبلغ (8،924،451) ريالًا ومبلغ (4،817،336) ريال على التوالي.

وفيما يتعلق بعام 2004م وحيث أن الرصيد الذي أضافته المصلحة إلى الوعاء الزكوي للمكلف أعلى من الرصيد الذي ينبغي إضافته لو تم تطبيق قاعدة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل، لذا فإن اللجنة ترى إضافة بند البنوك الدائنة الذي حال عليه الحول وهو رصيد آخر العام البالغ (5،506،814) ريالًا.

أما ما يخص عام 2006م وحيث أن المصلحة أضافت إلى الوعاء الزكوي للمكلف رصيد آخر العام البالغ (3،300،000) ريال وهو الرصيد الأقل لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند البنوك الدائنة إلى وعائه الزكوي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الديون المعدومة لعام 2004م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة بند الديون المعدومة غير المؤيدة مستنديا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2004م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند الديون المعدومة البالغ (1،365،810) ريالًا، وذكر المكلف أن هذا البند عبارة عن ديون قديمة لم يتمكن من تحصيلها رغم المطالبات المتكررة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها رفضت هذا البند لعدم كفاية الأدلة المستندية بالمخالفة للمنشور الدوري رقم (13) لعام 1376هـ القاضي بعدم حسم الديون المعدومة التي لم يتخذ أصحابها أي إجراء لتحصيلها، أي يشترط للسماح بحسمها ألا يكون الدائن قد أهمل في مطالبته تحصيل الديون، ومما يؤكد عدم اعتماد الديون المعدومة كمصروف حقيقي ما قضت به المادة (107) من نظام المحكمة التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (32) بتاريخ 1350/1/15هـ وتعديلاته من أن الديون المعدومة هي التي أصبحت في حكم الخسارة المحققة بالفعل، وتثبت بإفلاس المدين أو وفاته دون ترك مال يكفي للسداد أو هلاك أموال المدين، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات إستئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (816) لعام 1429هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (2349/1) بتاريخ 1429/3/14هـ.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند الديون المعدومة البالغ (1،365،810) ريالًا بحجة أن هذا البند عبارة عن ديون قديمة لم يتمكن من تحصيلها رغم المطالبات المتكررة، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند استنادًا إلى المنشور الدوري رقم (13) لعام 1376هـ.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع ترى أنه من الناحية المحاسبية يمكن إعدام الدين واعتباره مصروفًا لإظهار عدالة القوائم المالية، إلا أنه عند حساب الوعاء فإن هناك شروطًا يجب تحققها لإعدام الدين ومن أهم هذه الشروط اكتمال إجراءات التقاضي واستحالة تحصيل ذلك الدين، وأن المكلف بذل الجهد اللازم واتخذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر عليه ذلك، ومن البيانات والمستندات التي قدمها المكلف بخصوص هذه الديون لم يتضح للجنة أن المكلف سعى وبشكل جدي واتخذ الإجراءات النظامية والقانونية لتحصيل مستحقاته لدى المدينين، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند الديون المعدومة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
البند الثالث: الخسائر المرحلة لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في اعتماد الخسائر المرحلة لعام 2005م بمبلغ (10،997،676) ريالًا واعتماد الخسائر المرحلة لعام 2006م بمبلغ (13،143،903) ريالًا.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حسم بند الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (10،997،676) ريالًا ومبلغ (13،143،903) ريالًا على التوالي، وذكر المكلف أن الخسائر المرحلة الواجب حسمها من الوعاء الزكوي لعام 2005م هو مبلغ (12،363،486) ريالًا وذلك كما يلي:

رصيد الخسائر المرحلة المعدلة لعام 2004م وفقًا لربط المصلحة المعدل	127،150،000

يضاف:

خسارة عام 2004م المعدلة وفقًا لربط المصلحة المعدل المعترض عليه	6،820،611
مخصص مكافأة ترك الخدمة المكون خلال عام ٢٠٠٤م	19،000
ديون معدومة وفقًا لاعتراض المؤسسة	1،365،810
الخسائر المعدلة الواجب حسمها من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٥م	12،363،486

كما أن بند الخسائر المرحلة الواجب حسمها من الوعاء الزكوي لعام 2006م مبلغ (14،509،713) ريالًا كما يلي:

رصيد الخسائر المرحلة المعدلة لعام 2005م	12،363486

يضاف:

رصيد الخسائر المرحلة المعدلة لعام 2005م	12،363486
مخصص مكافأة ترك الخدمة المكون خلال عام 2004م	19،000
ديون معدومة وفقًا لاعتراض المؤسسة	1،365،810
الخسائر المعدلة الواجب حسمها من الوعاء الزكوي لعام 2005م	12،363،486

وحيث إن التعديلات التي أجرتها المصلحة على نتيجة حسابات عامي 2004م و2005م متعلقة بمصاريف خرجت من ذمة الشركة لا تجب فيها الزكاة، لذا يطلب المكلف حسم الخسائر المرحلة طبقًا للقوائم المالية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.
في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم حسم الخسائر المرحلة المعدلة بموجب ربوط المصلحة من الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى التعميم رقم (92/1) بتاريخ 19/7/1418هـ.

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 الخسائر المرحلة طبقًا للقوائم المالية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بحجة أن التعديلات التي أجرتها المصلحة على نتيجة حسابات عامي 2004م و2005م متعلقة بمصاريف خرجت من ذمة الشركة لا تجب فيها الزكاة، في حين ترى المصلحة حسم بند الخسائر المرحلة بموجب ربوط المصلحة من الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى التعميم رقم (1/92) لعام 1418هـ.

وبعد الدراسة تبين للجنة أن الطرفين متفقان على حسم الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي إلا أن المصلحة ترى أن ما يجب حسمه من خسائر هي الخسائر المعدلة بموجب ربوط المصلحة للأعوام السابقة، ومع إدراك اللجنة أن الخسائر التي أظهرتها القوائم المالية المعتمدة التي قدمها المكلف للمصلحة تمثل نتائج عادلة إلا أنه لأغراض حساب الوعاء الزكوي فإن هناك بعض البنود التي تظهر في القوائم المالية للمكلف ولا تظهر عند حساب الوعاء الزكوي ويكون لها أثر تراكمي خلال الأعوام، لذا فإنه قد يحدث اختلافات بين رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة طبقًا لسجلات المكلف وبين رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة المعدلة وفقًا لربوط المصلحة، ويعتد في حساب الخسائر المتراكمة وفقا للربوط التي تجريها المصلحة، عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الخسائر المرحلة طبقًا للقوائم المالية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (4) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. أ- إضافة بند البنوك الدائنة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعام 2003م بمبلغ (8،924،451) ريالًا وللعام 2005م بمبلغ (4،817،336) ريالا.

   ب- إضافة بند البنوك الدائنة الذي حال عليه الحول البالغ (5،506،814) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2004م.

   ج- إضافة بند البنوك الدائنة إلى وعائه الزكوي لعام 2006م وذلك وفقا للحيثيات الموضحة في القرار.

2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند الديون المعدومة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الخسائر المرحلة طبقًا للقوائم المالية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1304
سنة القرار: 1434

المفتاح

إيرادات/تبرعات/دفعات/مكافأة – الزكاة.

الموضوع

إيرادات مؤجلة/تبرعات جمعيات خيرية/ دفعات مقدمة / مكافأة عاملين.

المبدأ

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

حسم التبرعات من الوعاء الزكوي يتوقف على وجود المستندات المؤيدة لها.

المبالغ الزكوية المدفوعة لغير الهيئة العامة للزكاة والدخل لا تحسم من الزكاة المستحقة على المنشأة.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/10/12هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (9) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 1428هـ و 1439هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/20هـ 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 (9) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (61/ص/ج/1) بتاريخ 1432/3/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (971) بتاريخ 1432/5/12هـ، وقدم المكلف مستندًا يفيد باستلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1432/4/18هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم... بتاريخ 1431/5/8هـ بمبلغ (512،780) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الدفعات المقدمة لعام 1428هـ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد الدفعات المقدمة الذي حال عليه الحول ـ إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 1428هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الدفعات المقدمة أموال حصلت عليها الشركة من المشروعات التي تنفذها للغير ولا تسجل على الإيرادات مباشرة ولا تعد إيرادًا مؤجلًا لأنه لا يوجد تحقق للإيراد ولكن تخصم دوريًا بنسبة من مستخلصات المشروع حسب ما هو وارد بالعقد، وهذه الأموال ليست قرضا ولا تمويلًا ولم تبق في ذمة الشركة نهاية العام كنقد، ولكنها أموال تم استخدامها في الأنشطة التشغيلية الخاصة بالمشروع وهي لا تستنفذ محاسبيًا في الأجل القصير لأن استنفاذها يكون مرتبطًا بمدة تنفيذ المشروع التي تصل في بعض الأحيان إلى (3) أعوام وتستنفذ عادة بنسبة 10% من قيمة كل مستخلص تتقدم به الشركة، كما أن رصيد هذه الدفعات ليس موجودًا كنقد فعلي بالشركة والدليل هو أن رصيد النقد بالشركة في نهاية عام 1427هـ هو (5،917،503) ريالًا وهو نفس العام الذي حصلت فيه الشركة على هذه الدفعات بينما رصيد الدفعات المقدمة يبلغ (20،129،550) ريالًا، ومن ثم فإن تلك الدفعات غير موجودة بحوزة الشركة كنقد.
وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية استندت إلى الفتوى رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ والتي نصت على (وأما المقترض وهو آخذ المال لحاجته فلا تجب عليه الزكاة في ذلك الدين إلا إذا حال الحول وهو نصاب والمال في يده لم ينفقه ولم يسدده عن ذمته) والدفعات المقدمة على الرغم من أنها ليست قرضًا ولكن لو اعتبرت قرضًا فهي نقد تم إنفاقه وخرج من ذمة الشركة ومن ثم لا تجب فيه زكاة.

بناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة إلى وعائه الزكوي لعام 1428هـ.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي صحة الإجراء المتخذ بخصوص هذا البند، حيث إن الدفعات المقدمة أموال بحوزة الشركة، وأرصدة حال عليها الحول لذا تم إضافتها إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وقد تأيد إجراء المصلحة تجاه الدفعات المقدمة بالفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ، وحيث إن القوائم المالية تُظهر هذا البند منذُ عام 1427هـ، واستمر هذا المبلغ حتى نهاية عام 1429هـ، وهذا يؤكد

بقاؤه طوال هذه الفترة بمعنى حولان الحول عليه، أما ما ذكره المكلف من أنها دفعات تشغيلية تُستنفذ في الأجل القصير فهو غير صحيح حيث إن القوائم المالية تؤكد أنها أرصدة دائنة حازتها الشركة وحال عليها الحول، واكتملت بها جميع شروط الزكاة.

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 إضافة بند الدفعات المقدمة إلى وعائه الزكوي لعام 1428هـ بحجة أنه عبارة عن أموال حصلت عليها الشركة من المشروعات التي تنفذها للغير ولا تسجل على الإيرادات مباشرة ولا تعد إيرادًا مؤجلا لأنه لا يوجد تحقق للإيراد، كما أن هذه الدفعات ليست قرضًا ولا تمويلًا ولم تبق في ذمة الشركة نهاية العام كنقد ولكن تم استخدامها في الأنشطة التشغيلية الخاصة بالمشروع وهي لا تستنفذ محاسبيًا في الأجل القصير لأن استنفاذها يكون مرتبطًا بمدة تنفيذ المشروع التي تصل في بعض الأحيان إلى (3) أعوام ، في حين ترى المصلحة إضافة بند الدفعات المقدمة إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه عبارة عن أموال حال عليها الحول لذا تم إضافتها إلى الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (23408) لعام 1426هـ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن رصيد حساب الدفعات المقدمة ظهر في أول العام وآخره بمبلغ (20،129،550) ريالًا مما يعني أن رصيد هذا البند ثابت خلال العام المالي 1428هـ، وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف للعام المذكور تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدلل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق عملية الإيراد بالاكتساب والتبادل ومن ثم يُعد رصيدًا دائنًا يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد عناصر مصادر التمويل وحقوق الملكية، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة إلى وعائه الزكوي لعام 1428هـ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الإيرادات المؤجلة لعامي 1428هـ و1429هـ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة الرصيد الدائن لإيرادات مؤجلة ـ الذي حال عليه الحول ـ إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1428هـ و1429هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن بند إيرادات مؤجلة والبالغ (150،000) ريال متنازع عليه مع الجهة صاحبة المشروع يقابله رصيد مدين لدى نفس هذه الجهة بمبلغ (900،000) ريال ومن ثم يخضع هذا المبلغ للزكاة إذا تم إنهاء الخلاف مع الجهة صاحبة المشروع، و يطلب المكلف عدم إضافة هذا البند إلى وعائه الزكوي لعامي 1428هـ و 1429هـ لأنه ليس قرضًا ولم تحصل الشركة على ماله، بدليل وجود مديونية على الجهة صاحبة المشروع لم تسدد وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 20/6/1434هـ ورد فيها أنه تم إضافة بند الإيرادات المؤجلة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لكونه جاء

تحت بند أرصدة دائنة أخرى، وهذا البند عبارة عن أرصدة مدورة من عام 1427هـ حال عليها الحول، وبناء على ما تقدم ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف.

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 إضافة بند إيرادات مؤجلة البالغ (150،000) ريال إلى وعائه الزكوي لعامي 1428هـ و1429هـ بحجة أنه ليس قرضًا ولم تحصل الشركة على ماله، بدليل وجود مديونية على الجهة صاحبة المشروع بمبلغ (900،000) ريال لم تسدد، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه عبارة عن أرصدة مدورة من عام 1427هـ حال عليها الحول.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن رصيد حساب الإيرادات المؤجلة ظهر ضمن عناصر الخصوم في القوائم المالية للمكلف للأعوام 1427هـ و 1428هـ و 1429هـ بمبلغ (150،000) ريال مما يعني أن رصيد هذا البند ثابت خلال عامي الاستئناف، وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف للعامين المذكورين تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدلل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق عملية الإيراد بالاكتساب والتبادل ومن ثم يُعد رصيدًا دائنًا يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد عناصر مصادر التمويل وحقوق الملكية، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند إيرادات مؤجلة البالغ (150،000) ريال إلى وعائه الزكوي لعامي 1428هـ و 1429هـ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: التبرعات والمكافآت لعام 1428هـ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة بندي التبرعات ومكافآت العاملين إلى الوعاء الزكوي لعام 1428هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر بأن بندي التبرعات والمكافآت عبارة عن مبالغ غير ذات أهمية نسبية مقارنة بالمبيعات، وخرجت من ذمة الشركة ومن ثم لا تدخل ضمن الوعاء الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لم يتم اعتماد التبرعات لأنها غير مسموح بها إلا بتوفر الشروط والمستندات اللازمة ومنها دفعها لجهات رسمية معترف بها وهو ما لم يقدمه المكلف، أما المكافآت فإن المكلف لم يقدم لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل، وذلك هو المستند والمسوغ النظامي لقبول هذا المصروف.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 1428هـ ببندي التبرعات والمكافآت بحجة أن هذين البندين عبارة عن مبالغ غير ذات أهمية نسبية مقارنة بالمبيعات، وخرجت من ذمة الشركة ومن ثم لا تدخل ضمن الوعاء الزكوي، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذين البندين بحجة عدم توفر الشروط والمستندات اللازمة لبند التبرعات، وعدم تقديم المكلف لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل بالنسبة لبند المكافآت.

وفيما يتعلق ببند التبرعات فإنه بعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف بموجب خطابها رقم (2/7725/18) بتاريخ 1429/8/22هـ اتضح أن المصلحة قامت بتعديل نتيجة الحسابات ببند التبرعات البالغ (11،000) ريال، كما اتضح من البيانات التي قدمها المكلف أن مبالغ هذا البند مدفوعة إلى أشخاص طبيعيين، وترى اللجنة أن التبرعات المدفوعة إلى الأشخاص الطبيعيين لا تعد من المصاريف الجائزة الحسم ذلك أن الأشخاص الطبيعيين الذين دفعت لهم المبالغ لا يمثلون هيئات خيرية أو مؤسسات اجتماعية لديها سجلات أو قوائم مالية يمكن الركون إليها، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 1428هـ ببند التبرعات وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق ببند المكافآت البالغ (3،050) ريالًا وحيث قدم المكلف لائحتي تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدتين من وزير العمل والشؤون الاجتماعية بموجب القرار رقم (299) بتاريخ 1407/11/3هـ والتي تتضمن منح العاملين مكافآت تشجيعية مادية من قبل مدير عام الشركة أو من يفوضه، كما قدم المكلف بيانًا بأسماء العاملين ومقدار المبالغ وإيصالات الصرف، بناء عليه ترى اللجنة أن هذا البند يعد من المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 1428هـ ببند المكافآت وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (9) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة إلى وعائه الزكوي لعام 1428هـ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند إيرادات مؤجلة البالغ (150،000) ريال إلى وعائه الزكوي لعامي 1428هـ و1429هـ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 1428هـ ببند التبرعات البالغ (11،000) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
4. ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 1428هـ ببند المكافآت البالغ (3،050) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1305
سنة القرار: 1434

المفتاح هدر – الزكاة.

الموضوع هدر حسابات.

المبدأ تقديم المنشأة لقوائم مالية غير صحيحة، وعدم انتظام الدورة المحاسبية والمستندية، يترتب عليه أحقية الهيئة في إجراء الربط وفق الأسلوب التقديري.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/10/26هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 مؤسسة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (17) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/27هـ 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 الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/92/ص ج) بتاريخ 1432/6/4هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (1024) بتاريخ 1432/6/4هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (د) برقم ... بتاريخ 1431/8/29هـ بمبلغ (56،185) ريالًا، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظامًا، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في محاسبة المكلف على أساس تقديري لعام 2006م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن طريقة التعامل مع مصلحة الزكاة حتى عام 2005م كانت على أساس محاسبته وفقًا للإقرار التقديري، وعند تقديم الإقرار الزكوي التقديري لعام 2006م تم رفضه من قبل المصلحة و طلب منه تقديم قوائم مالية، وتم الإتفاق مع المصلحة على أن يتم تقديم قوائم مالية معدة من محاسبه الداخلي لعام 2006م على أن يتم في الأعوام اللاحقة إعداد قوائم مالية معتمدة من مراجع خارجي، وقد تم تقديم القوائم المالية المعدة من المحاسب الداخلي لعام 2006م للمصلحة وتم قبولها و حصلت المؤسسة على شهادة مقيدة لعام 2006م مع أنه كان بإمكان المصلحة رفض القوائم المالية في وقتها وطلب تصديقها من مراجع خارجي، وفي الأعوام 2007م و 2008م تم قبول القوائم المالية المعتمدة من المراجع الخارجي وحصلت المؤسسة على شهادات نهائية.

وأضاف المكلف أنه يعمل في مجال التقنية ومجمل الربح في هذا المجال يتراوح ما بين 4 ـ 6% فقط وطبيعة العمل تعتمد على سرعة دوران رأس المال خلال العام، ولذلك يطلب المكلف عدم إهدار حساباته لعام 2006م والربط عليه بموجب الحسابات المقدمه.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه عند إجراء الفحص الميداني تم سؤال المكلف عن وجود نظام محاسبي متكامل (اليومية، الأستاذ العام، الجرد) فأجاب أنه يوجد نظام مبيعات فقط، وبناء على القرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ بشأن الشروط الواجب توفرها لقبول الحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي والذي كان من شروطها (أن تمسك الدفاتر المنصوص عليها نظامًا وهي دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد محليًا وباللغة العربية)، وحيث أفاد المحاسب أنه لا يوجد سوى نظام للمبيعات فقط ومن ثم لا يوجد دفاتر محاسبية نظامية، لذا فإنه لا يمكن الاعتماد على الحسابات المقدمة لعدم اعتمادها على أساس محاسبي صحيح وتم الاسترشاد ببعض البيانات المقدمة والربط عليه تقديريًا.

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 إهدار حساباته لعام 2006م والربط عليه بموجبها بحجة أنه تم الاتفاق مع المصلحة على أن يتم تقديم قوائم مالية معدة من محاسبه الداخلي وتم قبولها و حصلت المؤسسة على شهادة مقيدة، كما أنه يعمل في مجال التقنية ومجمل الربح في هذا المجال يتراوح ما بين 4 ـ 6% فقط وطبيعة العمل تعتمد على سرعة دوران رأس المال خلال العام، في حين ترى المصلحة إهدار حسابات المكلف والربط عليه تقديريًا بحجة أنه تبين من الفحص الميداني عدم وجود نظام محاسبي متكامل (اليومية، الأستاذ العام، الجرد) وأنه لا يوجد سوى نظام مبيعات فقط، لذا لا يمكن الاعتماد على الحسابات المقدمة لعدم توفر الشروط الواجب توفرها لقبول الحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي طبقًا للقرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ.

وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة 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 المصلحة 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 أومن خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة 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 أساسًا لحساب الوعاء الزكوي أو 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 لاحقًا ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها دون إجمال أحداث مالية متفرقة في قيد محاسبي واحد، كما أن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة 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 معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا كما يقضي به القرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ وبالأخص الفقرة (أولًا/3) التي تنص على "حفظ جميع المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة في الدفاتر المحاسبية محليًا بشكل يسمح بطلبها والاطلاع عليها من قبل المصلحة في أي وقت".

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية ومحضر الفحص الميداني تبين أن المصلحة أجرت فحصًا ميدانيًا بتاريخ 1430/4/5هـ، وأفاد المكلف طبقًا لمحضر الفحص

الميداني أنه لا يوجد لديه سوى نظام مبيعات فقط، مما يعني عدم اكتمال الدورة المحاسبية لإعداد القوائم المالية، كما أن المكلف لم يلتزم بمتطلبات نظام الدفاتر التجارية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (194) بتاريخ 1409/11/23هـ، عليه ترى اللجنة أن القوائم المالية المقدمة من المكلف لا يمكن الاعتماد عليها أساسًا لحساب الوعاء الزكوي، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته لعام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (17) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته لعام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1307
سنة القرار: 1434

المفتاح إلغاء الرفض الشكلي الصادر عن اللجنة الابتدائية، وإعادة القرار إليها.

الموضوع انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي.

المبدأ إلغاء قرار اللجنة الابتدائية برفض الطعن شكلاً، يترتب عليه إعادة القرار إليها مرة أخرى للفصل في الموضوع.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/11/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (2/6) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/11هـ 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 (2/6) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (46/ص/ج/1) بتاريخ 1432/2/20هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (946) بتاريخ 1432/4/3هـ كما قدم صورًا من المستندات التي تثبت سداد مبلغ الضريبية البالغة (429،933) ريالًا والغرامة البالغة (141،178) ريالًا بتاريخ 2011/3/1م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البندين (أولًا وثانيًا) منه بعدم قبول اعتراض المكلف رقم (6444) بتاريخ 1429/6/20هـ من الناحية الشكلية لعدم سداد المستحق عن البنود غير المعترض عليها خلال المدة النظامية لقبول الاعتراض ومن ثم عدم مناقشة اعتراض المكلف من الناحية الموضوعية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن فرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة بموجب خطابهم رقم 2/937/23 بتاريخ 1430/1/28هـ أفادوا بأن الاعتراض لم يقبل من الناحية الشكلية وذلك استنادًا للمادة (66) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (60) بند (3) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على اعتبار أن الشركة لم تسدد المبالغ المترتبة على البنود غير المعترض عليها وهو ما أيدته اللجنة الابتدائية في قرارها المذكور، ويرى المكلف أن هذا غير صحيح للأسباب الموضحة على النحو التالي:

- أن البنود غير المعترض عليها طبقا للربط تنحصر في عدم قيام فرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة بإضافة بند فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا كحسميات من صافي الربح الدفتري بما لا يتفق مع النظام والتعليمات.
- أن المادة (59) بند (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه يجوز للمصلحة تصحيح الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات خلال خمس سنوات من السنة الضريبية بناء على طلب المكلف.
- أن النظام والتعليمات لم يتطرقا إلى وجوب سداد الضريبة على المبالغ الناتجة عن الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات، والشركة بموجب خطابها رقم (11/ص/2009) طلبت من فرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة تعديل الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات والمتمثل في عدم إضافة بند فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا كحسميات من صافي الربح الدفتري، ومن ثم لن يكون هناك أي فروقات ضريبية بين إقرار المكلف والربط الصادر عن فرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة لعام 2007م تستوجب السداد، ومن ثم لا يوجد ما يمنع قبول الاعتراض من الناحية الشكلية، لذلك وبناء على ما تقدم فإن الشركة تعترض على عدم إضافة بند فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا كحسميات من صافي الربح الدفتري بالربط الضريبي المذكور وهذا من حقوقها طبقًا للنظام ومن ثم لا يوجد بنود غير معترض عليها تستوجب السداد عنها مما يعتبر معه أن اعتراض الشركة مقبول من الناحية الشكلية.

وفيما يخص الناحية الموضوعية أفاد المكلف بأنه اعترض على الربط المذكور فيما يتعلق بتعديل صافي الربح الدفتري بالبنود التالية:

360،000 ريال	راتب ابن الشريك
36،000 ريال	بدل مواصلات ابن الشريك
90،000 ريال	بدل سكن ابن الشريك
1،332،015ريال	عمولة مبيعات ابن الشريك

وذلك أن حسابات الشركة للعام المالي المنتهي في 2007/12/31م لم تتضمن أي مبالغ تقاضاها ابن الشريك، كما أن مصروفات العام المالي 2007م، كما هو مبين بالقوائم المالية وطبقًا لإفادة مدير عام الشركة لم يتم تحميلها بأي عمولة مبيعات لذلك فإن تعديل صافي الربح الدفتري بهذه المبالغ تقتضي استبعادها من الربط المذكور كتعديلات على صافي الربح.

كما أفاد المكلف بأن فرع مصلحة الزكاة والدخل أشار إلى وجود عقد عمل مبرم في 2004/1/1م بين الشركة و ... (ابن الشريك كمدير تنفيذي) نص فيه حصوله على المبالغ المشار إليها أعلاه وأن عليه مغادرة المملكة عند إنتهاء العقد من أحد الطرفين وأفاد المكلف بأن ... قد انقطع فعلًا عن العمل خلال العام 2007م ولم يغادر المملكة ليقوم بإجراءات دخول كشريك وقد أعيد الاتفاق معه للعمل بعقد جديد بدءا من 2008/1/1م وسبق أن تم تقديم نسخة من العقد عند الإجابة على استفسارات المصلحة ومناقشة حسابات العام المالي 2008م ، وذكر أنه قام بسداد الفروقات الضريبية المتوجبة على الشركة طبقًا للربط الضريبي الصادر عن فرع مصلحة الزكاة والدخل لعام 2008م، لذلك يطالب المكلف بقبول الاعتراض لعام 2007م من الناحية الشكلية ومن الناحية الموضوعية وتعديل الربط المذكور بفروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا كحسميات من صافي الربح الدفتري تطبيقًا للنظام والتعليمات واستبعاد كل من راتب ابن الشريك البالغ (360،000) ريال وبدل مواصلات أبن الشريك البالغة (36،000) ريال وبدل سكن ابن الشريك البالغ (90،000) ريال وعمولة مبيعات ابن الشريك البالغة (1،332،015) ريالًا.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة تضمنت الإفادة بالآتي:

أولا: بالنسبة للناحية الشكلية:

أنه على الرغم من تقديم المكلف اعتراضه خلال المدة النظامية إلا أن المصلحة ترى رفضه من الناحية الشكلية وذلك لأن المكلف لم يسدد المبالغ المستحقة على البنود غير المعترض عليها بالمخالفة لنص المادة (66) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (60) بند (3) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وقد ذكر المكلف في استئنافه أن البنود غير المعترض عليها طبقًا للربط تنحصر في عدم قيام المصلحة بإضافة بند فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا كحسميات من صافي الربح الدفتري ، وذكرت المصلحة أنه بالرجوع إلى أساس الاعتراض المقدم من المكلف الوارد إلى المصلحة بالقيد رقم (6444) بتاريخ 1429/7/20هـ لم يتضح أنه يشير إلى فروق الاستهلاك البالغة (355،876)ريالًا وهو ما أيدته اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة في قرارها رقم (2/6) لعام 1432هـ.

ثانيا: وبالنسبة للناحية الموضوعية:

تفيد المصلحة بأنه تم تعديل صافي ربح العام الدفتري بالبنود المعترض عليها وذلك استنادًا إلى عقد العمل المبرم بين المكلف و ... الموقعة في 2004/1/1م (ابن الشريك كمدير تنفيذي) حيث نصت المادة (الثانية) منه على أن يتقاضى الطرف الثاني نظير قيامة بواجباته على أكمل وجه ويستحق بنهاية كل شهر ميلادي ما يلي :

1. راتب شهري 30،000 ريال، ب-بدل سكن سنوي 90،000 ريال.
2. بدل مواصلات 3،000 ريال، د-عمولة مبيعات 15% من مجموع المبيعات.

كما اعتبر العقد ساري المفعول وفقًا للمادة (الثامنة) منه والتي حددت مدته بسنتين ويتم تجديده لمدة لاحقة أخرى بنفس البنود والشروط ما لم يبدأ أحد الطرفين الرغبة كتابيًا في عدم تجديد هذا العقد وتنص المادة (15) على أن: "بأن على الطرف الثاني مغادرة المملكة عند إنهاء هذا العقد من أحد الطرفين».
لذا قامت المصلحة بالتعديل بالمبالغ المشار إليها استنادًا إلى ما قضت به المادة (13/ب) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على (أن من المصاريف غير جائزة الحسم ـ أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو أي قريب إذا كانت تمثل رواتب أو أجور أو مكافآت أو ما في حكمها...) ولذلك تتمسك المصلحة بصحة ربطها الميداني أنه لا يوجد لديه سوى نظام مبيعات فقط، مما يعني عدم اكتمال الدورة المحاسبية لإعداد القوائم المالية، كما أن المكلف لم يلتزم بمتطلبات نظام الدفاتر التجارية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (194) بتاريخ 1409/11/23هـ، عليه ترى اللجنة أن القوائم المالية المقدمة من المكلف لا يمكن الاعتماد عليها أساسًا لحساب الوعاء الزكوي، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته لعام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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 قبول اعتراضه على الربط الضريبي لعام 2007م من الناحية الشكلية والنظر فيه من الناحية الموضوعية ويرى أن الأسباب التي اعتمدت عليها المصلحة واللجنة الابتدائية لرفض الاعتراض من الناحية الشكلية وهي عدم سداد المبالغ المستحقة على البنود غير المعترض عليها غير صحيحة كون الشركة معترضة على جميع البنود ويرى المكلف أن تعديل نتيجة حساباته لعام 2007م بعدم حسم فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا من صافي الربح يُعد من الأخطاء في تطبيق النظام التي ينبغي تصحيحها وفقًا للبند (10) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ويرى أن النظام واللائحة لم يتطرق أي منهما إلى وجوب سداد الضريبة الناتجة عن الخطأ في تطبيق النظام، والشركة بخطابها رقم (11/ص/2009) طلبت من المصلحة تعديل الخطأ المتمثل في عدم حسم بند فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا من صافي الربح لعام 2007م ولذلك لن تكون هناك فروقات ضريبية تستوجب السداد ومن ثم لا يوجد ما يمنع قبول الاعتراض شكلًا، في حين تتمسك المصلحة برفض اعتراض المكلف على الربط الضريبي لعام 2007م من الناحية الشكلية لأن المكلف لم يسدد الضريبة المستحقة على البنود غير المعترض عليها وتحديدًا فروق الاستهلاك التي عدلت المصلحة به نتيجة الحسابات لعام 2007م.
وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى الإقرار المقدم من المكلف عن عام 2007م والى الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (2/5951/23) بتاريخ 1429/6/27هـ وكذلك اطلاعها على مذكرة الاعتراض الأساسية التي قدمها المكلف بخطابه رقم (303/ص/2008) بتاريخ 1429/7/13هـ المقيدة لدى وارد المصلحة برقم (6444) بتاريخ 1429/7/20هـ تبين أن المكلف قدم إقرارًا لعام 2007م وقدم الكشف رقم (4) الخاص باستهلاك الأصول الثابتة والذي أظهر مقدار استهلاك الأصول الثابتة بمبلغ (4،983،744) ريالًا، وبرجوع اللجنة إلى

الإقرار المقدم لعام 2007م تبين أنه أظهر ضمن الكشف التحليلي للمصاريف المباشرة البالغة (9،450،046) ريالًا استهلاكات بمبلغ (4،211،360) ريالًا وأظهر ضمن التكاليف الأخرى البالغة (5،445،326) ريالًا استهلاكات بمبلغ (416،508) ريالًا وأظهر ضمن المصاريف غير جائزة الحسم كحسميات فروقات استهلاك بالسالب بمبلغ (355،876) ريالًا وبما يعني أن المكلف حمل مصروفاته باستهلاكات بمبلغ (4،983،744) ريالًا وبما يتفق مع ما أظهره الكشف رقم (4) المشار إليه أنفًا، إلا أن المصلحة في ربطها لم تأخذ بصافي الربح المعدل وفقًا لإقرار المكلف وإنما أخذت صافي الربح الدفتري البالغ (211،392) ريالًا وأضافت إليه (مخصص مكافآت نهاية الخدمة ومصاريف الصيانة والإصلاح والرواتب والبدلات والعمولات المدفوعة لابن الشريك) ولم تحسم منه فروقات الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا ولم تقدم المصلحة تبريرًا لذلك لا أمام اللجنة الابتدائية ولا أمام هذه اللجنة ولم تطعن في حساب المكلف لاستهلاك الأصول الثابتة، كما أن المكلف عندما قدم اعتراضه لم يطالب بحسم فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا التي لم تحسمها المصلحة في ربطها، والمصلحة اعتبرت ذلك على أنها موافقة على الربط ولذلك طالبت المكلف بسداد الفروقات المستحقة بما في ذلك الضريبية والغرامة المستحقة على فروق الاستهلاك البالغة (355،876) ريالًا، وقد قامت اللجنة بمراجعة الكشف رقم (4) المرفق بالإقرار الذي يتضمن الأصول وبيان استهلاكاتها وتبين للجنة عدالة حساب المكلف لمبلغ الاستهلاك ومقداره (4،983،744) ريالًا، وبناء عليه ولما سبق بيانه ترى اللجنة أن فرق الاستهلاك الذي يطالب المكلف بحسمه من صافي ربح عام 2007م وفقًا لما جاء في إقراره المقدم للمصلحة يعد حقًا للمكلف خصوصًا وأن المصلحة لم تطعن في سلامة حساب بند الاستهلاك البالغ (4،983،744) ريالًا الوارد في الكشف رقم (4) المقدم مع الإقرار، ولم تقدم تبريرًا لعدم حسم فروقات الاستهلاك. ومن ثم ترى اللجنة أن ربط المصلحة الذي لم يتضمن حسم فرق الاستهلاك المشار إليه يُعد خطأ ماديًا ينبغي تصحيحه، وبتصحيح هذا الخطأ المادي لن يكون هناك فروقات ضريبية أو غرامة مستحقة على المكلف ومن ثم لن يكون هناك مبالغ لم يقم المكلف بسدادها ولذلك ترى اللجنة عدم وجود مبرر يدعو لرفض اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الضريبي لعام 2007م من الناحية الشكلية وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص ومن ثم إعادة القرار الابتدائي إلى اللجنة الابتدائية للنظر في اعتراض المكلف من الناحية الموضوعية على البنود محل الاعتراض لعدم وجود ما يبرر رفضه من الناحية الشكلية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (2/6) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

- تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2007م من الناحية الشكلية، وإعادته إلى اللجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار

رقم القرار: 1309
سنة القرار: 1434

المفتاح غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع غرامة إخفاء.

المبدأ 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.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/11/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (3) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على مصنع (أ) (المكلف) للعام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/11هـ كل من: ...، ولم يحضر المكلف أو من يمثله ولم يقدم اعتذارًا عن عدم الحضور أو طلبًا بالتأجيل.

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة، 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 (3) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/18) بتاريخ 1432/2/28هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (945) بتاريخ 1432/4/3هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند غرامة الإخفاء:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بقبول اعتراض المصنع على غرامة الإخفاء للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار الابتدائي النص على أنه (برجوع اللجنة لمحضر الفحص الميداني تبين أن المصنع لم يقدم في الأصل دفاتر أو سجلات حتى يحكم عليها بأنها غير حقيقية ولا تعكس الوضع الصحيح، مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المصنع على هذا البند).

وتفيد المصلحة أنه تم فرض غرامة الإخفاء على الضرائب المستحقة التي تم حسابها بموجب الربط الضريبي لعام 2007م وذلك استنادًا إلى أن الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمصلحة لا تستند إلى دفاتر أو سجلات أو حتى مستندات وذلك بالمخالفة للمادة (58) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، حيث يوضح محضر أعمال الفحص الميداني عدم إمساك المكلف لدفاتر أو سجلات توضح ما جاء في القوائم المالية والحسابات من معلومات والتي شهد عليها المحاسب القانوني، كما أن المكلف خالف شروط وضوابط المادة (56) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية، وخالف المادة (16) فقرة (3/ب) من اللائحة التنفيذية التي نصت على أنه (يحق للمصلحة من أجل الزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة واقع عمليات المكلف.

ونظرًا لمخالفة المكلف مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المشار إليها أنفًا قامت المصلحة بفرض غرامة إخفاء على المكلف تطبيقًا للمادة (77/ب-2) من النظام الضريبي التي نصت على (علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها (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:

تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمنه معلومات تخالف ما تظهره دفاتر وسجلاته.

وبرجوع اللجنة إلى وجهة نظر المكلف المبينة في القرار الابتدائي تبين أنها تنص على: يعترض المصنع على إجراء المصلحة في حساب الضريبة ويفيد بأنه تم تزويد المصلحة بجميع العقود والفواتير المدفوعة للجهات المستفيدة كما أنه من خلال الفحص الميداني الذي قام به موظفو المصلحة قام باطلاعهم على جميع المستندات والبرنامج المحاسبي كما أنه تم تسجيل جميع البيانات على البرنامج المحاسبي وتم بناء على ذلك إلغاء الدفاتر والاعتماد على البرنامج الحاسوبي بشكل كلي، وفي المذكرة الإلحاقية رقم (55/ رك/641) بتاريخ 1432/1/26هـ المقدمة أثناء جلسة المناقشة أوضح مالك المصنع بأنه يؤكد على أنه خلال العام المالي 2007م لم يقم بالتسجيل الفعلي نظرًا لعدم التوفيق بمحاسب يقوم بالتسجيل وقد استشار محاسبًا قانونيا فأكد وأصر على ضرورة التسجيل لجميع البيانات إما في دفاتر يدوية أو في برنامج محاسبي

على الكمبيوتر وقد بدأ المصنع بالفعل بالتسجيل المحاسبي على برنامج محاسبي على الكمبيوتر إبتداءً من النصف الثاني من شهر يناير 2008م وتم العمل على البرنامج لحسابات عام 2007م وحول إفادة المصلحة بأن مصروفات العمليات البالغة (1,299,851) ريال والمصروفات العمومية والإدارية بمبلغ (311,792) ريال يوجد لها فواتير ولا يوجد مستندات صرف لها فقد ورد في المذكرة الإلحاقية أن السبب في ذلك يعود إلى أن صاحب المصنع هو من يقوم بالصرف مباشرة على جميع المشروعات ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

من د/مصروفات العمليات

من د/مصروفات عمومية وإدارية

إلى د/جاري صاحب المؤسسة

أي أنه يتم توسيط حساب جاري المالك عن حساب البنك أو الصندوق في حالات الصرف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها فرض غرامة الإخفاء بواقع 25% من الضريبة المستحقة بموجب ربط عام 2007م وذلك تطبيقًا للمادة (77/ب/2) من نظام ضريبة الدخل، في حين يطالب المكلف بعدم فرض غرامة الإخفاء للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظره كما هي موضحة في القرار الابتدائي.

وبعد الدارسة واطلاع 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 المادة (60) من النظام نصت على:

أ. يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة.

ب. يجب تقديم الإقرار خلال (مئة وعشرين) يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

ج. 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.

د. يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة (1,000,000) ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزالة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار.

كما نصت المادة (58) من النظام على (أ على المكلف باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة أن يمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضريبية باللغة العربية للتحديد الدقيق للضريبية الواجبة عليه ونصت المادة (56) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على (أ يجب على كل مكلف

باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة وكذلك المستثنين في المادة (16) من هذه اللائحة الاحتفاظ بالدفاتر التجارية وهي على الأقل: دفتر اليومية العامة، دفتر الأستاذ العام، دفتر الجرد، إضافة إلى السجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق وتكون هذه الدفاتر والسجلات ممسوكة داخل المملكة باللغة العربية، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تفسرها...الخ، ونصت الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة 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 لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري...الخ، ونصت الفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة أنه يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (1,000,000) ريال خصوصًا ما يلي:

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

ب. أن الإقرار أعد وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل.

وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة 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 المصلحة 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 أومن خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة وهذا ما قامت به المصلحة وأيدته اللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف وقبله المكلف.

كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساسًا لحساب الوعاء الزكوي أو 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 لاحقًا، كما أن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة 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 معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا كما يقضي به نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ .

وباطلاع اللجنة على محضر أعمال الفحص الميداني الموقع من ممثلي المكلف وممثل المصلحة تبين وكما هو مثبت في ذلك المحضر عدم وجود دفاتر وسجلات محاسبية وعدم وجود مستندات مما يعني عدم وجود الأساس المحاسبي الذي يتطلبه أعداد القوائم المالية وهذا يعني أن المكلف يهدف من خلال عدم تقديمه لفريق الفحص الميداني دفاتره وسجلاته المحاسبية والمستندات التي تثبت الأحداث المالية إخفاء المعلومات التي بناء عليها تم أعداد تلك القوائم، أو أن القوائم المقدمة للمصلحة تم إعدادها دون أن يكون لها أساس مستندي أو دفاتر محاسبية وهذا يعني أن الإقرار الضريبي المقدم والذي شهد المحاسب القانوني بصحته لا يُظهر الحقيقة ومن ثم لا يمكن الاعتماد عليه في حساب الوعاء الضريبي واللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف كانت محقة عندما أيدت المصلحة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري إلا أن مبررها لعدم فرض غرامة الإخفاء على المكلف لم يكن متوافقًا مع النصوص النظامية، وحيث إن غرامة الإخفاء التي احتسبتها المصلحة على فروقات الضريبة ناتجة عن إعطاء معلومات غير دقيقة وغير موثقة لا يمكن الركون إليها فإن اللجنة ترى تأييد حساب غرامة الإخفاء على فروقات الضريبة وذلك تطبيقا للمادة (77/ب2-) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (علاوة على الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة تُفرض على المكلف غرامة مالية قدرها (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبة القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة الإخفاء وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (3) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

- تأييد استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة الإخفاء على الضريبة المستحقة على المكلف بموجب ربط عام 2007م وإلغاء 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.

رقم القرار: 1310
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح/ إعفاء/ حصة شريك/ ديون/ رصيد/ مكافأة/ غرامة – الزكاة.

الموضوع

أرباح مدورة (مرحلة)/ إعفاء أرباح توسعة/ إعفاء مبالغ مدفوعة/ حصة شريك أجنبي/ ديون معدومة/ رصيد جاري دائن/ مكافأة عاملين/ مكافأة نهاية خدمة/ غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

يحتسب الوعاء الزكوي للمنشأة بإضافة رصيد الحساب الجاري الدائن أول العام أو آخره أيهما أقل، مالم تكن الزيادة التي طرأت على الحساب مضافة من رصيد الأرباح المدورة، ويترتب على ذلك اعتماد رصيد آخر العام لأنه الرصيد الذي حال عليه الحول، و إضافة رصيد الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي للمنشأة.

الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمنشأة لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

عدم سداد المنشأة للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

يشترط لحسم المكافآت أن يكون منصوصا عليها في عقود العمل وفي اللائحة المعتمدة لتنظيم العمل لدى المنشأة، وتخلف أحد هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.

يشترط لإعدام الدين وحسمه من الوعاء الزكوي بذل الجهد اللازم واتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر السداد.

تخضع أرباح الاستثمار المقبوضة للزكاة، ولو لم يحل عليها الحول.

يحتسب رصيد الحساب الجاري الدائن ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة، إذا حال عليه الحول، ويعتد برصيد أول العام أو آخره أيهما أقل.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 10/11/1434هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 25/6/1432هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 21/1/1370هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من

المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (45) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام المالية من 11/2/1995م حتى 31/3/2001م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 21/5/1434هـ كل من: ...، كما مثل...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 (45) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (253/ص/ج/1) بتاريخ 29/12/1431هـ، وقدم مستندًا من البريد يفيد باستلامه القرار الابتدائي بتاريخ 5/1/1432هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (896) بتاريخ 4/2/1431هـ كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ج) برقم ... بتاريخ 1/2/1432هـ بمبلغ (4،537،323) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مكافأة نهاية الخدمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في تعديل صافي ربح الفترة من 11/2/1995م إلى 31/3/2001م بمكافأة ترك الخدمة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن من ضمن السياسات المحاسبية للشركة عدم تكوين مخصص لمكافأة نهاية الخدمة حيث يتم قيد ما يصرف من مكافآت خلال العام وفقًا لنظام العمل والعمال على اعتبار أنها من التكاليف الضرورية، ومن ثم يعد هذا البند مصروفًا جائز الحسم، وفيما يلي بيان بالمبالغ التي تم دفعها للموظفين الذين تركوا أعمالهم في الشركة ومنحوا تأشيرة خروج نهائي:

المبلغ	العام المالي
200،563	1996/2/10م
575،707	1997/2/10م
372،905	1998/2/10م
428،623	1999/2/10م

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقدم ما يثبت سداد تلك المكافآت للعاملين الذين تركوا العمل، كمًا أن المكلف لا يقوم بتجنيب مخصص ترك الخدمة في قوائمه المالية مما يُعد مخالفة لأساس الاستحقاق، ومن ثم تم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند مكافأة نهاية الخدمة بحجة أن من ضمن السياسات المحاسبية للشركة عدم تكوين مخصص لمكافأة نهاية الخدمة ضمن القوائم المالية حيث يتم قيد ما يصرف من مكافآت خلال العام وفقًا لنظام العمل والعمال على اعتبار أنها من التكاليف الضرورية، ومن ثم يعد هذا البند مصروفًا جائز الحسم، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة أن المكلف لم يقدم ما يثبت سداد تلك المكافآت للعاملين الذين تركوا العمل، كمًا أن المكلف لا يقوم بتجنيب مخصص ترك الخدمة في قوائمه المالية مما يُعد مخالفة لأساس الاستحقاق.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن مكافأة نهاية الخدمة تعد عنصرًا من عناصر المصروفات إذا كانت في حدود ما قضت به التعليمات المنظمة لهذا المصروف الواردة في نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ الذي تخضع له هذه الحالة والذي نص في المادة رقم (87) أنه "إذا انتهت مدة عقد العمل المحدد المدة أو كان الفسخ صادرًا من جانب صاحب العمل في العقود غير المحددة المدة وجب على صاحب العمل أن يدفع للعامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويُتخذ الأجر الأخير أساسًا لحساب المكافأة ويستحق العامل مكافأة عن كسور السنة بنسبة ما قضاه منها في العمل".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف اتضح أن الإيضاح رقم (3/2) يتضمن أنه يتم تحميل المصاريف بقيمة مكافآت نهاية الخدمة ولا يتم حساب مخصص لتلك المكافآت، وبالاطلاع على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها كشوف بأسماء الموظفين المستحقين لهذه المكافأة ومبلغ المكافأة المستحقة لهم والمستلمة من قبلهم، وصور من بعض تأشيرات الخروج النهائي، توصلت اللجنة إلى أن هذا البند مؤيد مستنديًا، مما ترى معه أن بند مكافأة نهاية الخدمة يعد من المصروفات جائزة الحسم، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند مكافأة نهاية الخدمة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الديون المعدومة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة الديون المعدومة إلى صافي الربح للعامين الماليين المنتهيين في 1996/2/10م و 1998/2/10م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذا البند عبارة عن مبالغ تم شطبها من سجلات الشركة لعدم إمكانية تحصيلها على الرغم أن رصيد هذا البند يمثل مبالغ تم قيدها كإيرادات خلال الأعوام السابقة ولم يتم تحصيلها فعليا ولم تنجح الشركة في تحصيلها، وقد تم إعدامها وشطبها من سجلات الشركة ولم يتم رفع دعوى قضائية فيها لأنها تشكل مبالغ صغيرة حيث تبلغ في عام 1996م (61،186) ريالًا وعام 1998م (8،777) ريالًا، ومن ثم فإن مصاريف تحصيل هذه الديون أكبر من قيمة الديون التي تم إعدامها.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المنشور الدوري رقم (13) لعام 1376هـ أكد على عدم حسم الديون المعدومة التي لم يتخذ أصحابها أي إجراء لتحصيلها، كما أن المنشور الدوري رقم (2) لعام 1394هـ تضمن أن الديون التي تعذر تحصيلها تعد من التكاليف واجبة الحسم بشرط صدور قرار من مجلس الإدارة بالمبالغ وأسماء المدينين المجمدة أرصدتهم التي لا يمكن تحصيلها، وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لإعدام هذه الديون، ولم يقدم قرار مجلس الإدارة بالموافقة على إعدامها، ولا صورة من القيود المحاسبية المؤيدة، ولا شهادة من المراجع الخارجي بالمصادقة على إعدام الديون، لذا فإن المصلحة ترى تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.

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 تعديل نتيجة الحسابات للعامين المنتهيين في 1996/2/10م و 1998/2/10م ببند الديون المعدومة بحجة أنها عبارة عن مبالغ صغيرة تم شطبها من سجلات الشركة لعدم إمكانية تحصيلها، كما أن مصاريف تحصيلها أكبر من قيمة الديون التي تم إعدامها، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لإعدام هذه الديون والواردة في المنشورين رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (2) لعام 1394هـ.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع ترى أنه من الناحية المحاسبية يمكن إعدام الدين واعتباره مصروفًا لإظهار عدالة القوائم المالية، إلا أنه عند حساب الوعاء فإن هناك شروطًا يجب تحققها لإعدام الدين ومن أهم هذه الشروط اكتمال إجراءات التقاضي واستحالة تحصيل ذلك الدين، وأن المكلف بذل الجهد اللازم واتخذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر عليه ذلك. ومن البيانات والمستندات التي قدمها المكلف بخصوص هذه الديون لم يتضح للجنة أن المكلف سعى وبشكل جدي واتخذ الإجراءات النظامية والقانونية لتحصيل مستحقاته لدى المدينين، وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين المنتهيين في 1996/2/10م و 1998/2/10م ببند الديون المعدومة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الزكاة والضريبة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في تعديل صافي الربح ببند الزكاة والضريبة للفترة من 1995/2/11م إلى 2001/3/31م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بتعديل نتيجة حسابات الشركة ببند الزكاة والضريبة، وحيث إن مبالغ هذا البند مسددة من الشركاء كلًا فيما يخصه أي نصيب كل منهم فمن الطبيعي محاسبيًا ألا تظهر ضمن حسابات الشركة، ومن ثم عدم وجود مبرر للمصلحة أن يتم أخذها من إيصالات السداد وتعديل الوعاء الزكوي والضريبي بها، وقد بلغ رصيد البند خلال أعوام الاستئناف كما يلي:

المبلغ	العام المالي
2،221	1996/2/10م
121،402	1997/2/10م
208،030	1998/2/10م
159،620	1999/2/10م
403،466	2000/2/10م
383،386	2001/3/31م

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2001/3/31م ببند الزكاة والضريبة البالغ (383،386) ريالًا وذلك لأنه أحد البنود الواردة في ميزان المراجعة المقدم من المكلف، أما الأعوام الأخرى فتم الوصول إلى مبالغها عن طريق مبالغ الإيصالات المسددة للمصلحة والخاصة بتلك الأعوام، كما أن المكلف لم يقدم المستندات التي تؤيد دفع تلك المبالغ من الحسابات الشخصية للزكاة.

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند الزكاة والضريبة بحجة أن مبالغ هذا البند مسددة من الشركاء كلًا فيما يخصه ولم تظهر ضمن حسابات الشركة، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة وروده في ميزان المراجعة المقدم من المكلف عن العام المنتهي في 2001/3/31م، أما الأعوام الأخرى فتم الوصول إلى مبالغها عن طريق مبالغ الإيصالات المسددة والخاصة بتلك الأعوام، كما أن المكلف لم يقدم المستندات التي تؤيد دفع تلك المبالغ من حسابات الشركاء.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها وخاصة الإيضاحات رقم (20 و21و22و23) المتعلقة بتفاصيل المصروفات لم يتضح أن المبالغ التي عدلت بها المصلحة نتيجة الحسابات باعتبارها مصروفا حملت على قائمة الدخل ومن ثم لم تتأثر بها نتيجة حسابات الأعوام، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند الزكاة والضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: مكافآت العاملين.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في إضافة بند مكافآت الموظفين إلى وعاء المكلف للفترة من 1995/2/11م إلى 2001/3/31م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذا البند عبارة عن مكافآت تم منحها للعاملين، وتعد جزء من الأجر طبقًا للمادة (6) من نظام العمل والعمال ومن ثم تدخل ضمن من المصروفات جائزة الحسم وتفاصيلها كالتالي:

المبلغ	العام المالي
58،571	1996/2/10م
78،750	1997/2/10م
110،101	1998/2/10م
4،998	1999/2/10م
84،495	2000/2/10م
155،490	2001/3/31م

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه يجب على المكلف الالتزام بقواعد ومواد نظام العمل والعمال التي تتميز بأنها قواعد تنتمي إلى القانون العام الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفته، وقد نصت المادة (125) من نظام العمل والعمال على أنه «يجب على صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم عشرين عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة ويجب لنفاذ هذه اللائحة وما يطرأ عليها من تعديلات اعتمادها من قبل وزير العمل»، كما نصت المادة (3) من اللائحة النموذجية الخاصة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها للعمال على أنه «يجب على أصحاب الأعمال المعنيين على كل حال رفع مشاريع لوائح الجزاءات والمكافآت المعدة من قبلهم إلى الوزارة لاعتمادها ، ولا تعتبر تلك اللوائح أو أي تعديل عليها نافذًا بحق العمال ما لم يتم اعتمادها من الوزارة وفق الأصول النظامية المبنية في المادتين (125،9) من نظام العمل والعمال» وقد تأيد إجراء المصلحة بالقرار الاستئنافي رقم (524) لعام 1425هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (2/696) بتاريخ 1425/11/22هـ ، لكل ما تقدم ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية محل الاستئناف ببند مكافآت العاملين بحجة أنها تعد جزء من الأجر طبقًا للمادة (6) من نظام العمل والعمال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة عدم وجود لائحة للمكافآت معتمدة من وزير العمل استنادًا إلى المادة (125) من نظام العمل والعمال والمادة (3) من اللائحة النموذجية الخاصة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها للعمال.

وبعد الاطلاع على نظام العمل و العمال الساري على هذه الحالة فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل وكذلك صورًا من عقود العاملين الذين تم صرف المكافأة لهم، وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص، لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند لم تكتمل أركانه النظامية حسب نص المادة (125) من نظام العمل والعمال ولذا لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند مكافآت العاملين وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: الإعفاء الضريبي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/9) بتأييد المصلحة في عدم أحقية المكلف في الإعفاء الضريبي عن السنة المالية المنتهية في 1996/2/10م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه حصل على القرار الوزاري الصناعي رقم ... بتاريخ 1407/6/4هـ وكذلك السجل التجاري رقم ... بتاريخ 1407/11/18هـ، وبناء عليه فإن حصة الشريك الأجنبي في الشركة معفاة من الضريبة لمدة عشرة أعوام من 1987م إلى 1996م وذلك بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي ومن ثم فإن العام المنتهي في 1996/2/10م يدخل ضمن الإعفاء الضريبي.

في حين ترى المصلحة حسب نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن مصنع (ب) يعمل في المملكة منذُ عام 1392هـ بموجب السجل التجاري رقم... بتاريخ 1392/1/21هـ كمشروع صناعي بملكية أجنبية (100%) للسيد ... ، وفي عام 1987م تحول المصنع إلى شركة ودخول شريك سعودي بنسبة (55%) بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر في 1399هـ ، وحصل الشريك الأجنبي من المصلحة على إعفاء ضريبي لمدة عشرة أعوام، وحيث إن الإعفاء الضريبي لحصة الشريك الأجنبي كان خطأ من المصلحة في إعطائه حقًا ليس من حقوقه وذلك بسبب أن المشروع كان قائمًا قبل صدور نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ، ومن ثم لا يحق له أي إعفاء ضريبي طبقا للمادة (9) من نظام استثمار رأس المال الأجنبي التي تضمنت أنه لا تسري أحكام النظام على المشروعات القائمة بصورة نظامية قبل نفاذ هذا النظام.

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 حساب ضريبة على حصة الشريك الأجنبي للعام المنتهي في 1996/2/10م بحجة أنه حصل على القرار الوزاري الصناعي رقم ... بتاريخ 1407/6/4هـ، وبناء عليه فإن حصة الشريك الأجنبي في الشركة معفاة من الضريبة لمدة عشرة أعوام من 1987م إلى 1996م بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي، في حين ترى المصلحة خضوع حصة الشريك الأجنبي للضريبة بحجة أن المشروع كان قائمًا قبل صدور نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ ومن ثم لا يحق له أي إعفاء ضريبي استنادًا للمادة (9) من نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/4) لعام 1399م.

وباطلاع اللجنة على قرار لجنة استثمار رأس المال الأجنبي رقم (223) بتاريخ 1391/9/15هـ القاضي بالموافقة على الترخيص لمصنع (ب) بمدينة ...، وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري الصناعي رقم... بتاريخ 1407/6/4هـ الذي يتضمن الموافقة على تعديل الملكية والاسم والصفة القانونية لمصنع (ب) سجل تجاري رقم ... في 1392/1/21هـ والمرخص له بمحضر لجنة استثمار رأس المال الأجنبي رقم ... في 1391/9/15هـ وذلك بدخول شريك جديد (سعودي) في ملكيته ليصبح اسم المشروع بعد التعديل شركة (أ) وبإطلاع اللجنة على نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ والذي نصت المادة (9) منه على أنه "لا تسري أحكام هذا النظام على المشروعات التي يستثمر فيها رأس المال الأجنبي في الأحوال الآتية:

أ. إذا كانت قائمة بصورة نظامية قبل نفاذ هذا النظام ومع ذلك فإن ممارسة هذه المشروعات لنشاطها أو زيادة رأس مالها تخضع لأحكامه" وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لهذا النظام الصادرة بقرار وزير الصناعة رقم (323) بتاريخ 1399/6/10هـ والذي نصت المادة (19) منها على أن "المشروعات القائمة عند العمل بأحكام النظام الحالي باستثمار رأس مال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ تستفيد من حكم الإعفاء الضريبي الوارد بالفقرة (ب) من

المادة السابعة من هذا النظام متى كانت في التاريخ المحدد للعمل به وهو 1399/3/29هـ لا تزال تتمتع بما كان مقررًا لها من إعفاء ضريبي وفق أحكام نظام استثمار رأس المال الأجنبي السابق (الملغي) ولم تكن قد انتهت بعد مدة هذا الإعفاء الضريبي".

وترى اللجنة أن تقرير الحق في الإعفاء من عدمه على حصة الشريك غير السعودي يعتمد على ما إذا كانت المادة (9) من نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ تنطبق على هذه الحالة أم لا، وحيث إنه من الثابت أن المشروع كان قائمًا خلال عام 1391هـ أي قبل نفاذ نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ ، لذا فإن أحكام هذا النظام لا تسري على هذه الحالة، كما أن حصول الشريك الأجنبي خطأ على إعفاء ضريبي من المصلحة لمدة (10) أعوام تبدأ من عام 1987م يُعد مخالفة لنظام نافذ وهو نظام استثمار رأس المال الأجنبي مما يترتب عليه عدم الأخذ بهذا الإعفاء، وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة على حصة الشريك الأجنبي للعام المنتهي في 1996/2/10م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: الأرباح المدورة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/12) بتأييد المصلحة في إضافة الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المنتهية في 1996/2/10م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم إقفال الأرباح المدورة في حساب جاري الشركاء الذي أضافته المصلحة إلى الوعاء الزكوي، ومن ثم لا يجب إضافة رصيد الإرباح المرحلة مرة أخرى حيث يعد ذلك ازدواجًا في الإضافة.

في حين ترى المصلحة حسب نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم مطالبة المكلف بتقديم المستندات المؤيدة لتوزيع الأرباح ولم يقدم ما يثبت ذلك.

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 إضافة بند الأرباح المدورة إلى وعائه الزكوي للعام المنتهي في ١٩٩٦/٢/١٠م بحجة أنه تم اقفال الأرباح المدورة في حساب جاري الشركاء الذي أضافته المصلحة إلى الوعاء الزكوي، ومن ثم لا يجب إضافة رصيد الإرباح المرحلة مرة أخرى حيث يعد ذلك ازدواجًا في الإضافة، في حين ترى المصلحة إضافة الأرباح المدورة إلى وعاء المكلف الزكوي بحجة عدم تقديمه المستندات المؤيدة لتوزيع الأرباح.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع وإطلاعها على القوائم المالية للمكلف وعلى الأخص قائمة الأرباح المبقاة للعام المنتهي في ١٩٩٦/٢/١٠م اتضح توزيع أرباح خلال العام المالي محل الاستئناف تبلغ (٢،١٧٥،٢٧٢) ريالا

يخص الشريك السعودي منها مبلغ (١،١٩٦،٤٥٥) ريالًا، وباطلاع اللجنة على الكشف التحليلي لحساب جاري الشريك السعودي اتضح أن رصيد الحساب أول العام يبلغ (١،٥٨٠،٧٦٣)ريالًا وآخر العام قبل قيد الأرباح الموزعة يبلغ (٩٧٣،٣٣٨) ريالًا، كما اتضح أنه تم قيد الأرباح الموزعة في الحساب بتاريخ ١٩٩٦/٢/١٠م ومن ثم بلغ رصيد آخر العام(٢،١٦٩،٧٩٣) ريالًا.

وترى اللجنة أنه لأغراض حساب الوعاء الزكوي للمكلف ينبغي أن يضاف ضمن عناصره الموجبة رصيد الحساب الجاري الدائن أول العام أو آخر العام أيهما أقل ما لم تكن الزيادة التي طرأت على رصيد الحساب الجاري الدائن آخر العام من المصادر الداخلية للمنشاة كأن تكون تلك الزيادة مأخوذة من رصيد الأرباح المدورة أو ما شابه ذلك ففي هذه الحالة يؤخذ بالرصيد الذي حال عليه الحول وهو هنا رصيد آخر العام، وحيث إن جزء من مقدار الزيادة في رصيد الحساب الجاري الدائن آخر العام كان من الأرباح المدورة التي حال عليها الحول، وحيث إن اللجنة الابتدائية قضت في قرارها في البند (ثانيًا/١٠) بتأييد المكلف في إضافة الحساب الجاري إلى الوعاء الزكوي وفقًا لرصيد أول المدة أو آخر المدة أيها أقل، وبما أن رصيد آخر العام للحساب الجاري قبل قيد الأرباح المدورة يبلغ (٩٧٣،٣٣٧) ريالًا وهو الرصيد الأقل الذي ينبغي أضافته إلى الوعاء الزكوي، لذا فإن اللجنة ترى أن يتم أخذ رصيد الحساب الجاري الدائن للشريك السعودي آخر العام قبل قيد الأرباح المدورة البالغ (٩٧٣،٣٣٨) ريالًا باعتباره الرصيد الذي حال عليه الحول وإضافة رصيد الأرباح المدورة البالغ (١،١٩٦،٤٥٥) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعام المنتهي في ١٩٩٦/٢/١٠م.

البند السابع: البنوك الدائنة وأوراق الدفع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١٣) بتأييد المصلحة في إضافة بند البنوك الدائنة وأوراق الدفع ـ التي حال عليها الحول ـ إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة من ١٩٩٥/٢/١١م إلى ١٩٩٩/٢/١٠م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تمت إضافة حساب البنوك الدائنة إلى الوعاء الزكوي كالتالي:

المبلغ	العام المالي
833،332	1996/2/10م
5،664،396	1997/2/10م
5،722،116	1998/2/10م
4،461،372	1999/2/10م
84،495	2000/2/10م
155،490	2001/3/31م

علمًا أن هذا البند يمثل تسهيلات بنكية أي سحب على المكشوف لتمويل النشاط الجاري للشركة ويتم استخدام التسهيلات سحبا وإضافة طوال العام ومن ثم لم يحل الحول على أي من أرصدتها حيث يتم سداد المبالغ في مدة أقصاها ستة أشهر حسب الاتفاقية المبرمة مع البنوك والتي تحدد المدة من شهر إلى ستة أشهر، حيث إنه بعد مرور (180) يومًا كحد أقصى يتم سداد المبلغ المستعمل بالكامل، وتبدأ عند ذاك بموجب العقد قروض جديدة ومن ثم لم يحل عليها الحول على أي منها.

وأضاف المكلف أن المصلحة أضافت حساب أوراق الدفع إلى وعاء الزكاة كالتالي:

المبلغ	العام المالي
61،405	1996/2/10م
139،208	1997/2/10م
1،497،321	1998/2/10م
1،760،132	1999/2/10م

علمًا أن هذا الرصيد يخص مشتريات الشركة من المواد الخام التي تتم عن طريق فتح الاعتمادات المستندية من البنوك التجارية ويتم سداد كل اعتماد حسب الاتفاقية المبرمة مع البنوك خلال أقصاها ستة أشهر، ويتجدد الحساب بنشوء أوراق دفع جديدة نتيجة فتح اعتمادات مستندية جديدة، حيث إنه بعد مرور (180) يوما كحد أقصى يتم سداد المبلغ المستخدم بالكامل، وتبدأ عند ذاك بموجب العقد قروض جديدة، ومن ثم فإن الرصيد لا يحول عليه الحول ولا يستحق عليه زكاة.

بناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بندي البنوك الدائنة وأورق الدفع إلى وعائه الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إضافة أرصدة البنوك الدائنة وأوراق الدفع التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتاوى الشرعية رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ، ورقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ، ورقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ إجابة السؤال الثاني، حيث تُعالج هذه المبالغ باعتبار ما آلت إليه، وقد تأيد إجراء المصلحة بالقرارين الاستئنافيين رقم (660) لعام 1426هـ ورقم (720) لعام 1428هـ.

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 إضافة بندي البنوك الدائنة و أورق الدفع إلى وعائه الزكوي للأعوام المالية المنتهية في 1996/2/10م و 1997/2/10م و 1998/2/10م و 1999/2/10م بحجة أنهما مستخدمان لتمويل النشاط الجاري للشركة سحبا وإضافة طوال العام حيث يتم سداد المبالغ في مدة أقصاها ستة أشهر حسب الاتفاقية المبرمة مع البنوك، وتبدأ عند ذاك بموجب العقد قروض جديدة ومن ثم لم يحل الحول على أي منها، في حين ترى المصلحة إضافة بندي البنوك الدائنة و أورق الدفع اللذين حال عليهما الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتاوى رقم (2/2384) لعام 1406هـ، ورقم (18497) لعام 1408هـ، ورقم (22665) لعام 1424هـ.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه «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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته».

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف اتضح أن بند البنوك الدائنة ظهر في قائمة المركز المالي للأعوام المنتهية في 1995/2/10م و 1996/2/10م و1997/2/10م و 1998/2/10م و 1999/2/10م بمبلغ (5,942,651) ريالًا ومبلغ (8,585,721) ريالًا ومبلغ (11,006,365) ريالًا ومبلغ (17,106,198) ريالًا ومبلغ (16,518,645) ريالًا على التوالي، كما ظهر بند أوراق الدفع للأعوام المنتهية في 1995/2/10م و 1996/2/10م و 1997/2/10م و 1998/2/10م و 1999/2/10م بمبلغ (3,347,783) ريالًا ومبلغ (4,883,143)ريالًا ومبلغ (5,792,596) ريالًا ومبلغ (7,247,492) ريالًا ومبلغ (7,725,887) ريالًا على التوالي، وباطلاع اللجنة على الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف بموجب خطابها رقم (2/1685/32) بتاريخ 1428/3/12هـ إتضح أن المصلحة أضافت إلى الوعاء الزكوي للمكلف بند البنوك الدائنة أول العام بعد حسم التسديدات التي تمت خلال العام و ذلك للأعوام المنتهية في 1996/2/10م و 1997/2/10م و 1998/2/10م و 1999/2/10م بمبلغ (833,332) ريالًا ومبلغ (5,664,396) ريالًا ومبلغ (5,722,116) ريالًا ومبلغ (4,461,372) ريالًا، كما أضافت بند أوراق الدفع

المستخدمة في شراء أصول ثابتة بمبلغ (61،405) ريالات ومبلغ (139،208) ريالات ومبلغ (1،497،321) ريالًا ومبلغ (1،760،132) ريالًا على التوالي.

وبناء عليه ووفقا للقاعدة أعلاه، فإن رصيد البنوك الدائنة وأوراق الدفع يُعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف لأعوام الاستئناف، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بندي البنوك الدائنة وأورق الدفع إلى وعائه الزكوي للأعوام المالية المنتهية في 1996/2/10م و 1997/2/10م و 1998/2/10م و 1999/2/10م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثامن: الإعفاء الضريبي على التوسعة الرأسمالية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/14) بتأييد المصلحة في عدم إعفاء التوسعة الرأسمالية من الضرائب للأعوام محل الاعتراض.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن رأسمال الشركة المقيد في عقد التأسيس هو مبلغ (10،000،000) ريال، كما صدر القرار الوزاري الصناعي رقم (74) بتاريخ 1416/6/6هـ بالموافقة على توسعة المركز الرئيسي وزيادة إجمالي التمويل للمركز الرئيسي والفرع ليصبح بمبلغ (109،000،000) ريال وعليه فقد أظهرت القوائم المالية للشركة عن العام المنتهي في 1996/2/10م أن رأس المال المدفوع يبلغ (30،000،000) ريال.

وأضاف المكلف أنه طبقا للقرار الوزاري (3170/3) لعام 1413هـ يحق للمكلف أن يستفيد من إحدى التوسعات الإضافية ولمرة واحدة فقط، وحيث إن الشركة قامت بالتوسعة طبقًا للقرار الوزاري الصناعي رقم ... بتاريخ 1416/06/06هـ، لذا فإن من حقها الحصول على إعفاء ضريبي إضافي لمدة (10) أعوام تنتهي في 2006/2/10م ولمرة واحدة فقط عن هذه التوسعة، وحيث إن التوسعة تمثل (3/2) إجمالي قيمة رأس المال، لذا فإن حصة الشريك الأجنبي الذي يتوجب إخضاعها للضريبة هي (3/1) من حصته في الأرباح، ومن ثم يتم الإعفاء الضريبي على باقي حصة الشريك الأجنبي على النحو التالي:

العام	الحساب	المبلغ الذي يطبق عليه الإعفاء
1996م	3/2 × 2،095،017	1،396،678
1997م	3/2× 3،955،438	2،636،958
1998م	3/2× 2،436،138	1،624،092
1999م	3/2 × 4،096،604	2،731،069
2000م	3/2 × 4،862،143	3،241،429
2001م	3/2× 5،706،857	3،804،571

في حين ترى المصلحة حسب نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف ليس له الحق في الإعفاء الضريبي حيث نصت المادة (9) من نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ على أنه «لا تسري أحكام هذا النظام على المشروعات التي يستثمر بها رأس مال أجنبي في الأحوال التالية : أ ـ إذا كانت قائمة بصورة نظامية قبل نفاذ هذا النظام، ومع ذلك فإن ممارسة هذه المشروعات نشاطها أو زيارة رأسمالها تخضع لأحكامه»، كما نصت المادة (19) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام الصادرة بقرار وزير الصناعة رقم (323) بتاريخ 1399/6/10هـ على أن «المشروعات القائمة عند العمل بأحكام النظام الحالي باستثمار رأس مال الأجنبي الصادر بالمرسم الملكي رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ تستفيد من حكم الإعفاء الضريبي الوارد بالفقرة (ب) من المادة السابعة من هذا النظام متى كانت في التاريخ المحدد للعمل به وهو 1399/3/29هـ لا تزال تتمتع بما كان مقررًا لها من إعفاء ضريبي وفق أحكام نظام استثمار رأس المال الأجنبي السابق (الملغي) ولم تكن قد انتهت بعد مدة هذا الإعفاء الضريبي» كما نصت المادة (25) من اللائحة التنفيذية على أنه «إعمالًا للمادة التاسعة من النظام لا يطلب من المشروعات القائمة المرخص لها وفق أحكام نظام استثمار رأس المال الأجنبي الملغي الحصول على تراخيص جديدة، وفيما عدا ذلك فإن ممارسة هذه المشروعات نشاطها أو أي تغيير أو تعديل تطلبه يخضع لأحكام النظام الحالي ولائحته التنفيذية»، ومن ثم فإنه لا يحق للمكلف المطالبة بالإعفاء الضريبي لكونه قائمًا بصورة نظامية قبل نفاذ نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ، وأن قرار وزير الصناعة رقم (161) بتاريخ 1407/6/4هـ كان لتعديل أوضاع المصنع كتعديل الملكية والصفة القانونية وإجمالي التمويل.

وأضافت المصلحة أن قرار وزير المالية رقم (3170/3) بتاريخ 1413/2/2هـ بالموافقة على القواعد المنظمة لإعفاء التوسعة الرأسمالية للمشاريع الصناعية من ضريبة الدخل مدة مماثلة لمدة الإعفاء التي سبق أن تمتع بها المشروع طبقًا لنظام استثمار رأس المال الأجنبي يعد ساري النفاذ بدءا من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بتاريخ 1413/12/7هـ، وقد ورد في المادة (1) منه مجموعة من الضوابط والشروط التي يجب التحقق منها، كما ورد في المادة (2) منه عدم الموافقة على الإعفاء في حالة الإخلال بأحدها ، كما حددت المادة (3) منه أن إعفاء التوسعة يكون لمرة واحدة فقط طوال مدة المشروع يبدأ سريانها من تاريخ بدء التوسعة، وبذلك فإنه لا ينطبق على المكلف القرار الوزاري الخاص بالقواعد المنظمة لإعفاء التوسعة الرأسمالية نظرًا لأن المشروع قائمًا بصورة نظامية قبل نفاذ نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ.

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 إعفاء التوسعة الرأسمالية التي تمت في عام 1996م من الضريبة بحجة أن الشركة قامت بالتوسعة الرأسمالية طبقًا للقرار الوزاري الصناعي رقم (74) بتاريخ 1416/06/06هـ، ومن ثم فإن من حقها الحصول على إعفاء ضريبي إضافي لمدة (10) أعوام تنتهي في 2006/2/10م استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (3170/3) لعام 1413هـ، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به القرار الابتدائي بحجة أن حصة الشريك الأجنبي في الشركة غير معفاة من الضريبة نظراً لأن المشروع كان قائمًا بصورة نظامية قبل نفاذ نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/4) بتاريخ 1399/2/2هـ، ومن ثم فإن القرار الوزاري رقم (3170/3) لعام 1413هـ الخاص بالقواعد المنظمة لإعفاء التوسعة الرأسمالية لا ينطبق على حالة المكلف.

وحيث إن اللجنة توصلت في البند (خامسًا) من هذا القرار إلى عدم أحقية المكلف في الإعفاء الضريبي، لذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه ذلك أن نظام استثمار رأس المال الأجنبي لا ينطبق على المكلف وعليه فإن القرارات المتعلقة به لا تنطبق عليه أيضًا، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء التوسعة الرأسمالية من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند التاسع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/15) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير عن البنود التي أيدت فيها اللجنة المصلحة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يقوم بسداد جميع المستحق عليه من الضريبة في المواعيد النظامية، كما أن تعديل نتيجة الحسابات ببعض البنود موضوع خلاف بينه وبين المصلحة ومن ثم فإن الضريبة الإضافية الناشئة عن ذلك يجب ألا تخضع لغرامة تأخير وذلك وفقًا لمنشوري المصلحة رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ.

في حين ترى المصلحة حسب نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن غرامة التأخير مرتبطة بالفروقات الضريبية، كما أن تعديل نتيجة الحسابات ببعض البنود جاء طبقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وقد استقر عليها قضاء اللجان الابتدائية واللجنة الاستئنافية وليس هناك خلاف بين المصلحة والمكلف بشأن هذه البنود لذا فإن الفروقات الضريبية تخضع لغرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ.

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 إخضاع فرق الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة لغرامة التأخير بحجة أنه يقوم بسداد الضريبة المستحقة عليه في المواعيد النظامية، كما أن تعديل نتيجة الحسابات ببعض البنود موضع خلاف بينه وبين المصلحة ومن ثم فإن الضريبة الإضافية الناشئة عن ذلك يجب ألا تخضع لغرامة تأخير وذلك وفقًا لمنشوري المصلحة رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ، في حين تتمسك المصلحة بخضوع الفروقات الضريبية لغرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ.

وحيث إنتهت اللجنة في هذا القرار فيما يخص البند الأول (مكافأة ترك الخدمة) و البند الثالث (الزكاة والضريبة) إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة حساباته بهذه البنود، لذا فإن غرامة التأخير الناتجة عن التعديل بهذين البندين تسقط لسقوط أصلها، أما بالنسبة لغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م بندي (الديون المعدومة) و (مكافآت العاملين)، وغرامة التأخير الناتجة عن حساب ضريبة على حصة الشريك الأجنبي للعام المنتهي في 1996/2/10م وحساب ضريبة على التوسعة الرأسمالية للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م، فترى اللجنة أن فرق الضريبة الناتج عن ذلك يعد من المواضيع التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف ومن ثم لا يتوجب معها فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عنها، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (45) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند مكافأة نهاية الخدمة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. 2رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين المنتهيين في 1996/2/10م و1998/2/10م ببند الديون المعدومة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند الزكاة والضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببند مكافآت العاملين وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة على حصة الشريك الأجنبي للعام المنتهي في 1996/2/10م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

6. أخذ رصيد الحساب الجاري الدائن للشريك السعودي آخر العام قبل قيد الأرباح المدورة البالغ (973،337) ريالًا باعتباره الرصيد الذي حال عليه الحول وإضافة رصيد الأرباح المدورة البالغ (1،196،455) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعام المنتهي في 1996/2/10م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

7. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بندي البنوك الدائنة وأورق الدفع إلى وعائه الزكوي للأعوام المالية المنتهية في 1996/2/10م و 1997/2/10م و 1998/2/10م و 1999/2/10م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

8. رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء التوسعة الرأسمالية من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

9. أ) إلغاء الغرامة التي تم حسابها على فرق الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة حسابات المكلف ببندي (مكافأة نهاية الخدمة) (الزكاة والضريبة) لسقوط أصلها.

ب) تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م ببندي (الديون المعدومة) و (مكافآت العاملين) ، وطلبه عدم فرض غرامة التأخير الناتجة عن حساب ضريبة على حصة الشريك الأجنبي للعام المنتهي في 1996/2/10م و حساب ضريبة على التوسعة الرأسمالية للأعوام المالية من 1995/2/11م حتى 2001/3/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية

رقم القرار: 1312
سنة القرار: 1434

المفتاح

دفعات - الزكاة

الموضوع

دفعات مقدمة

المبدأ

قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/11/24هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (2) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/6هـ 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 الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/183) بتاريخ 1433/2/1هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (57) بتاريخ 1433/2/29هـ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي والبالغة (266،651) ريالًا، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الدفعات المقدمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد المصلحة في فرض الزكاة على المبالغ المدفوعة مقدمًا للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن القرار الابتدائي استند في حيثياته إلى الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ التي تنص على أن (الإيرادات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد تجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصابًا بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها).

وأضاف المكلف أنه يتفق من حيث المبدأ مع وجهة نظر اللجنة الابتدائية بإضافة مبلغ الدفعات المقدمة للمشاريع إذا حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي طبقًا للفتوى رقم (23408) لعام 1426هـ، ولكن يجب تطبيق جميع ما جاء بالفتوى التي حددت شروطًا لاستحقاق الزكاة على الإيرادات المقدمة التي يتسلمها المكلف مثل الدفعات المقدمة للمقاولين، كما أن تسبيب القرار الابتدائي يتناقض مع ما قررته إجراءات جباية الزكاة وذلك وفقًا للتالي:

1. أن الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ حددت شرطين لاستحقاق الزكاة على الدفعة المقدمة هما أن يكون حال عليها الحول بعد قبضها، وأن تكون بلغت نصابًا بنفسها أو بضمها لبقية مال المكلف، ولم يبين القرار المستأنف عليه تلك الشروط في حيثياته، حيث لم يتم بيان أن الدفعة المقدمة بلغت النصاب بنفسها أو بضمها لبقية مال المكلف، وأنه حال عليها الحول بعد قبضها لكي يتم حساب الزكاة عليها، لا سيما وأن القرار استند لتلك الفتوى في تسبيب النتيجة التي انتهى إليها.
2. أن الغرض من الدفعات المقدمة هو مساعدة المقاول البدء بالمشروع وتوريد جزء من المواد المستخدمة بالعمل تحسبًا لارتفاع المواد ومن ثم فإن تلك المبالغ مدفوعة بالكامل إما عن طريق الشراء المباشر أو الدفعات لتثبيت السعر، كما أن الدفعات المقدمة التي تقوم الدولة بصرفها للمقاول مشروطة بحسمها مرة أخرى من مستخلصات المقاول عن الأعمال التي نفذها، ومن ثم فإنه لا ينطبق عليها وصف الإيراد الوارد في المادة (8) من إجراءات جباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (393) لعام 1370هـ.

3. لم يتم حسم المبالغ المستحقة لنفس المشاريع عن مستخلصات مرفوعة لم تصرف (ح/العملاء) من الوعاء الزكوي شأن الدفعات المقدمة، ويعد ذلك ازدواجًا في التحصيل حيث إنه من الممكن أن نظهر تلك الدفعات المدفوعة للغير كدفعات مقدمة.

4. من خلال استعراض حركة حساب كل مشروع من مشاريع الشركة على حدة، والذي يوضح الدفعة المقدمة في بداية ترسية المشروع وما تم إنفاقه على المشروع بقيمة الأعمال المنفذة وتسجيلها على حساب المشروع بالطرف المدين وكذلك تسجيل ما تم تحصيله من دفعات بالطرف الدائن خلال العام، يتضح أن بند الدفعات المقدمة البالغ (10،666،018) ريالًا والذي أضافته المصلحة إلى الوعاء الزكوي لعام 2008م ناتج من مقبوضات محصلة خلال عام 2008م لم يحل عليها الحول.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (10،666،018) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعام 2008م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (10،666،018) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لحولان الحول على مبالغ هذا البند، وذلك بعد الرجوع إلى كشف حركة حساب هذا البند لعام 2008م، وطبقًا للفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ التي تضمنت في إجابة السؤال الثالث أن الإيرادات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد تجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصابًا بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها.

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 إضافة الدفعات المقدمة البالغة (10،666،018) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعام 2008م بحجة أنه لم يحل عليها الحول بعد قبضها، كما أن الدفعات المقدمة التي تقوم الدولة بصرفها للمقاول مشروطة بحسمها مرة أخرى من مستخلصات المقاول عن الأعمال التي نفذها، ومن ثم فإنه لا ينطبق عليها وصف الإيراد الوارد في المادة (8) من إجراءات جباية الزكاة، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتوى رقم (23408) لعام 1426هـ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على بيان حركة هذا البند من واقع سجلات المكلف والمصادق عليه من المراجع الخارجي اتضح أن رصيد حساب الدفعات المقدمة لمشاريع المكلف ((ب)،(ج)،(د)) يبلغ في أول العام (3،851،208) ريالًا وآخر العام (10،666،018) ريالًا، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف للعام المذكور اتضح أن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدلل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق عملية الإيراد بالاكتساب والتبادل، ومن ثم يُعد رصيدًا دائنًا حال عليه الحول يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد عناصر مصادر التمويل وحقوق الملكية، وتتم إضافته بأخذ رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل لغرض إضافة الرصيد الدائن الذي حال عليه الحول فقط،

مما ترى معه اللجنة إضافة بند الدفعات المقدمة أول العام البالغ (3،851،208) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م.

البند الثاني: الذمم المدينة.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف مطالبته بحسم الذمم المدينة من وعائه الزكوي لعام 2008م.

وبعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (2) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. إضافة بند الدفعات المقدمة أول العام البالغ (3،851،208) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
2. صرف النظر عن بحث استئناف المكلف فيما يتعلق ببند الذمم المدينة وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1313
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح / مكافأة – الزكاة.

الموضوع

أرباح موزعة / مكافأة عاملين.

المبدأ

السنة المالية التي تتخذها المنشأة أساساً لحساباتها هي التي يعتد بها في حولان الحول، سواء أكانت السنة الميلادية أم السنة الهجرية، ولا يحق للهيئة إضافة الأرباح الموزعة للمنشأة إلى وعائها الزكوي لأنها تمت قبل حولان الحول المعتد به.

تخضع أرباح الاستثمار المقبوضة للزكاة، ولو لم يحل عليها الحول.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/11/24هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 بالدمام رقم (13) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2002م و 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/4/28هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (13) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (108/7385/500) بتاريخ 1431/11/5هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (752) بتاريخ 1431/12/3هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1431/11/19هـ بمبلغ (93،422) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المكافآت والإكراميات لعامي 2002م و2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إخضاع بند المكافآت والإكراميات للزكاة لعامي 2002م و2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مراجعة مصلحة الزكاة والدخل وكذلك اللجنة الابتدائية لتفاصيل المستندات المقدمة المؤيدة لبند المكافآت المدفوعة وأسماء المستفيدين قد أدى إلى تجاهل الهدف الأساس للفحص والذي ينبغي أن يتمثل فيما يلي:

- التأكد من أن المكافآت والإكراميات تمثل تكلفة حقيقية للشركة
- التأكد من صرف هذه المبالغ وخروجها من ذمة الشركة سواء كانت مسددة نقدا أو بموجب شيكات أو مباشرة أو عن طريق المدير العام.

ويرى المكلف أن هذه المكافآت وبشكل خاص تمثل مصاريف حساسة وسرية تحددها الإدارة وتشرف مباشرة على صرفها ولذلك قد لا تكون المستندات المؤيدة لهذه المكافآت مماثلة للمصاريف الأخرى ولكن ذلك لا يعني أن هذه المصاريف غير حقيقية أو غير مسددة، وذكر أنه قام بتقديم جميع المستندات المؤيدة لبند المكافآت والإكراميات والتي سبق له أن قدمها للجنة الابتدائية وتتمثل فيما يلي:

- صورة من القوائم المالية لعامي 2002م و2003م
- كشفان يوضحان أسماء الموظفين الحاصلين على المكافآت السنوية لعامي 2002م و2003م وتتضمن أرقام الشيكات.
- صورة من القيود اليومية وسندات الصرف المؤيدة.
- صورة من قسائم استلام المكافآت التي توضح أسم الموظف المستفيد وتوقيعه على استلام المكافأة.
- صورة من كشوف حسابات البنك المؤيدة لسداد المكافآت والإكراميات للسنوات المذكورة.
- عينة من عقود عمل الموظفين التي تؤكد على منح الموظف مكافأة سنوية.
- صورة من لائحة الجزاءات والمكافآت الخاصة بالشركة.

وبناءً عليه يرى المكلف أن المستندات أعلاه تؤكد بأن المكافآت والإكراميات تمثل تكلفة حقيقية للشركة يتم سدادها لموظفيها وتساهم بشكل أساسي بتحفيز المبيعات ومؤيدة بمستندات، ومن ثم فإن هذه المصاريف ضرورية لنشاط الشركة وتساهم في تحقيق إيراداتها مما يستوجب قبول خصمها ضمن المصاريف جائزة الحسم، بالإضافة إلى ذلك يرى المكلف أن خصوصية آلية صرف المكافآت قد أدى إلى اختلاط الأمور على اللجنة ذلك أن المستندات المقدمة تشمل جميع المستندات المؤيدة للسداد وتظهر أسماء المستفيدين ويؤكد المكلف بأنه لا يوجد تناقض في المبالغ والتواريخ بين سندات الصرف وقسائم المكافآت، ويعتقد أن تنوع المستندات المقدمة يرجع إلى طلبات المصلحة المتكررة.

وأورد المكلف توضيحًا يبين تفاصيل آلية صرف تلك المكافآت كما يلي:

- تقوم الشركة بصرف المكافآت للموظفين نقدًا أو بموجب شيكات أو تحويلات.
- يتم إعداد سندات صرف تشمل إجمالي المبالغ المعتمد صرفها، أن سندات الصرف تمثل مستندات داخلية لاعتماد طريقة قيد المبالغ المعتمد توزيعها ضمن الحسابات.
- أن السندات تصدر باسم المدير العام وسكرتيره الخاص الأستاذ/...نظرًا لأنهم مسؤولون عن توزيع الشيكات والمبالغ النقدية نظرًا لسرية وحساسية هذا الموضوع بالنسبة للموظفين.
- يتم تسليم المكافآت لجميع الموظفين (شيك أو نقد) من المدير العام أو سكرتيره في نفس اليوم، وقدم المكلف تفاصيل المبالغ التي تم صرفها مع بيان سندات الصرف المتعلقة بالمبالغ المدفوعة لعام 2002م، وبناءً عليه يطالب المكلف بدراسة استئنافه واتخاذ القرار المناسب بما يتفق مع النظام.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم رفض بند المكافآت والإكراميات لعامي 2002م و 2003م لعدم كفاية ونظامية المستندات المقدمة وذلك أنها لم توضح اسم المستفيد من تلك المبالغ ولا مبلغ المكافأة المدفوعة لكل عامل كما أنه لم يتم تقديم كشوف تحليلية توضح الأسماء والمبالغ المدفوعة ومستندات استلام هذه المكافآت والإكراميات وتوقيعات العاملين بما يفيد التسلم كما أنه لم يتم تقديم عقود العمل، وقد لاحظت المصلحة أنها تصرف بمعرفة المدير العام وأن مستندات الصرف المقدمة هي مستندات صرف بإجمالي المبلغ وموقعة فقط من المحاسب والمدير العام للشركة دون توقيع العامل المستلم لها، وتم الإشارة إلى أنها مصاريف إدارية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد بند المكافآت والإكراميات البالغة لعامي 2002م و 2003م على التوالي مبلغ (2،106،720) ريال ومبلغ (880،155) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2002م و 2003م كونها مصروفات فعلية ومؤيدة بالمستندات، في حين ترى المصلحة عدم قبول المكافآت والإكراميات البالغة لعامي 2002م و 2003م على التوالي مبلغ (2،106،720) ريال ومبلغ (880،155)

ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2002م و 2003م بحجة عدم كفاية و نظامية المستندات المقدمة. ومما سبق يتضح أن المبررات التي جعلت المصلحة لا تقبل بند المكافآت والإكراميات ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2002م و2003م يعود لعدم قناعتها بما قدمه المكلف من مستندات.

وباطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الساري على هذه الحالة فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الإتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية. ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الإتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الإتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الإتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل والعمال صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وباطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف مع خطابه رقم (2013/0712/ج) بتاريخ 1434/5/13هـ تبين للجنة أن اللائحة التي قدمها المكلف مع خطابه المذكور أعلاه التي تنظم العمل للشركة (أ) صادرة بقرار نائب وزير العمل رقم (1/1225) بتاريخ 1429/3/18هـ وبما يتضح معه أنها لاحقة للسنتين محل الاستئناف، كما أن صور عقود العمل المقدمة من المكلف أيضًا لا تخص سنتي الاستئناف، كما أن بعضها غير مكتمل الأركان النظامية مثل العقد الموقع مع مدير عام الشركة حيث لم يتضح من العقد اسم وصفة الطرف الأول الذي وقع العقد نيابة عن الشركة إضافة إلى اختلاف مسمى الوظيفة المتعاقد عليها في نفس العقد حيث ورد في المادة (1) من العقد ـ أن الطرف الثاني يعمل لدى الطرف الأول بوظيفة مدير عام بجميع ما تتطلبه هذه الوظيفة من اختصاصات وواجبات...الخ وورد في المادة (16) من نفس العقد ـ يلتزم الطرف الثاني في صحة أداء عمله كمندوب مبيعات أو بائع بمسؤولياته الكاملة...الخ ، وهو ما ينطبق على أغلب العقود المقدمة مما يعطي اللجنة انطباعًا بعدم موثوقية تلك العقود ومن ثم عدم الأخذ بها كمستندات يمكن الركون إليها لقبول هذا المصروف، كما أن اللجنة ومن خلال مراجعة الكشوف التي تبين أسماء العاملين ومبالغ المكافآت المحملة على مصروفات عامي 2002م و2003م لاحظت أن مبلغ المكافأة لعام 2002م تبلغ (2،106،720) ريالًا منها مبلغ (1،340،000) ريالًا مدفوعة. لـ ... وهو مدير عام الشركة، أي أن أكثر من 50% من هذه المكافأة دفعت له مما ترى معه اللجنة عدم معقوليتها.

وحيث أنه لا يوجد لدى المكلف سياسة مكتوبة معتمدة من قبل وزير العمل بخصوص هذه المكافآت حينئذ، وحيث إنعقود العمل لم تكتمل أركانها النظامية، وبناءً على ما سبق فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2002م و2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الزكاة على الأرباح الموزعة البالغة (750،000) ريال لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إخضاع مبلغ (750،000) ريال للزكاة لعام 2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بعدم إخضاع توزيعات الأرباح البالغة (750،000) ريال للزكاة وذكر أن المصلحة دأبت على محاسبته زكويًا على أساس الحول الميلادي، ويرى أنه من حق الشركة أن يتم محاسبتها على أساس الحول الميلادي في جميع البنود الأخرى التي يتألف منها وعاؤها الزكوي، كما يرى المكلف أن قيام المصلحة بتطبيق الحول القمري على بعض البنود (توزيعات الأرباح) دون غيرها يمثل انتقائية ويتنافى مع ثبات المعاملة واستقرار العلاقة بين المصلحة والمكلف ولا يتيح للمكلف ترتيب علاقته وتعاملاته مع الغير ومنهم الشركاء على أساس ثابت ومستقر، ويرى أن نظام الزكاة المعمول به في المملكة لم ينص على رفض خصم توزيعات الأرباح المدفوعة فعلاً للشركاء إذا تم هذا التوزيع في آخر أيام السنة المالية للشركة حيث إنا العبرة هنا هي أن هذه التوزيعات أصبحت تحت تصرف الشركاء وأنه محظور على الشركة التصرف فيها أو سحبها أو تقاضي عمولة عنها، وهذا يتفق مع تعميم المصلحة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي ينص على «أنه يتم إدراج الأرباح تحت التوزيع في وعاء الزكاة الشرعية إلا إذا ثبت رسميا إيداع هذه الأرباح في أحد المصارف (البنوك) تحت تصرف المساهمين وأنه محظور على المنشأة التصرف فيها أو سحبها أو تقاضي عمولة عنها» ويرى المكلف أنه وفقًا للنص أعلاه إذا قررت الشركة توزيع أرباح على الشركاء ولم يتم دفع هذه التوزيعات حتى نهاية السنة المالية ولكن ثبت للمصلحة أن هذه المبالغ خرجت من ذمة الشركة وأصبحت تحت تصرف الشركاء وأنه محظور عليها التصرف فيها أو سحبها أو تقاضي عمولة عنها فإنه يتم قبول خصم هذه المبالغ من رصيد الأرباح المدورة، فإذا كان هذا التعميم يسمح بخصم توزيعات الأرباح المعلنة وغير المدفوعة حتى نهاية السنة المالية بسبب أنه تم إيداعها تحت تصرف المساهمين فإنه من باب أولى أن يتم خصم توزيعات الأرباح التي تم دفعها فعلا للشركاء في أخر أيام السنة المالية، وبناء عليه يرى المكلف أن قيامه بتوزيعات أرباح للشركاء في أخر أيام السنة المالية ليس مبررًا لإخضاع هذه المبالغ للزكاة الشرعية لدى الشركة باعتبار أن هذه المبالغ خرجت من ذمة الشركة وأصبحت تحت تصرف الشركاء، ولتعزيز وجهة نظره استرشد المكلف بقرارات اللجنة الاستئنافية التي صدرت في حالات مماثله أيدت فيه المكلف في عدم خضوع مثل هذه التوزيعات للزكاة ومن ذلك قرار اللجنة الاستئنافية رقم (622) لعام 1426هـ.

واستنادًا إلى هذا القرار يرى المكلف أن ما يعتد به عند حساب الزكاة هو حولان الحول الشمسي (الميلادي طبقًا لنهاية السنة المالية للشركة) وليس حولان الحول القمري ومن ثم، فإنه لا يجب إدراج الأرباح الموزعة التي لم يحل عليها الحول الشمسي في وعاء الزكاة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه نظرًا لأن الأرباح الموزعة البالغة (750،000) ريال تم توزيعها في 2003/12/23م فإن هذا يعني حولان الحول القمري عليها وهي بحوزة الشركة ولذلك لم تحسمها المصلحة من الأرباح المدورة ومن ثم خضوعها للزكاة وذلك تطبيقًا للخطاب الوزاري رقم (9586/3) في 1417/8/25هـ المصادق على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (15) لعام 1417هـ.

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 إخضاع توزيعات الأرباح البالغة (750،000) ريال للزكاة باعتبار أن هذه الأرباح خرجت من ذمة الشركة قبل نهاية السنة المالية للشركة (السنة الشمسية) ولم تعد في حوزتها ليتم تزكيتها، في حين تتمسك المصلحة بحساب الزكاة على هذه التوزيعات بحجة أنه حال عليها الحول القمري وهي في ذمة الشركة وبما ترى معه المصلحة وجوب الزكاة فيها.

وبدراسة اللجنة للموضوع اتضح لها أن المصلحة قد أخذت الأرباح التي وزعتها الشركة قبل نهاية العام المالي وأخضعتها للزكاة بحجة أن هذه المبالغ قد حال عليها الحول القمري وهي في ذمة الشركة، وترى اللجنة أن عناصر القوائم المالية تؤخذ بإجمالياتها ولا يعتد أساسًا بالإحداث المالية التي تم على أساسها قياس تلك العناصر، فالقوائم المالية تعكس كل الأحداث التي تمت خلال العام المالي سواءً كان قمريًا أم شمسيًا، ولا يمكن أن يتم إبراز أو إفراد حدث مالي بعينه وحساب الزكاة عليه مفردًا، فأما أن يؤخذ بالسنة القمرية لجميع العناصر أو السنة الشمسية لتلك العناصر مجتمعة عند حساب الوعاء الزكوي، فلو سلمنا جدلًا بحولان الحول على التوزيع فكيف يتم التعامل مع الأحداث المالية لإيرادات محصلة في الفترة ما بين التقويمين؟ هل تجب فيها الزكاة أم ينتظر إلى أن يحول عليها حول جديد؟ وبناءً عليه ترى اللجنة أنه على الرغم من حولان الحول الهجري على الأرباح الموزعة إلا أن حساب الزكاة في هذه الحالة ينبغي أن يكون على جميع عناصر القوائم المالية عندما يحول عليها الحول الشمسي، ولذا ترى اللجنة قبول استئناف المكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (13) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

1. رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2002م و2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع توزيعات الأرباح للزكاة وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1314
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح / ديون – الزكاة.

الموضوع

أرباح موزعة / ديون أطراف ذات علاقة.

المبدأ

قيام الشركة التابعة بإجراء تحويلات نقدية إلى الشركة القابضة يعد في حكم الحساب الجاري الدائن، ويترتب على ذلك عدم حسمها من الوعاء الزكوي.

تخضع أرباح الاستثمار المقبوضة للزكاة، ولو لم يحل عليها الحول.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/11/24هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 بجدة رقم (42) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/4/28هـ 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 الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (42) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (230/ص ج/1) بتاريخ 1431/11/4هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (751) بتاريخ 1431/12/3هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1431/11/26هـ بمبلغ (1،805،258) ريالا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الشركة (أ) مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: توزيع الأرباح لعام 2006م

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في عدم حسم بند توزيعات الأرباح من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بعدم إخضاع توزيعات الأرباح للزكاة فذكر أن المفهوم الذي لدى المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية بأن مبالغ التوزيعات لم تخرج فعلًا من ذمة الشركة وإنما هي عبارة عن قيود تسوية بينها وبين الشركة الأم وليست توزيعات فعلية للأرباح مفهوم غير صحيح للأسباب الآتية:
أنه طبقًا للإيضاح (1) الوارد في الكشف التحليلي المقدم للمصلحة ضمن الرد على استفسارات المصلحة لعام 2006م، قرر الشركاء في الشركة وهم الشركة (د) وشركة (هـ) بتاريخ 2006/1/1م نقل الاستثمار في الشركة والبالغ (151،045،836) ريالًا من دفاتر الشركة (ج) إلى دفاترهم وذلك من خلال حساباتهم الجارية ونتج عن ذلك رصيد مدين في دفاتر الشركة ناتج عن نقل الاستثمارات بمبلغ (32،494،988) ريالًا وقد تم إقفال هذا الرصيد المدين المذكور مقابل إعلان توزيعات الأرباح.

وتأكيدًا لذلك، قامت الشركة بتزويد المصلحة، بالمستندات المؤيدة المتمثلة في:

- صورة من عقد نقل الحصص في الشركة (أ) من الشركة (ج) إلى كل من الشركة (د) وشركة (هـ).
- صورة من قيد اليومية المؤيد لإقفال الرصيد المطلوب من الشركاء البالغ (32،494،988) ريالًا مقابل توزيعات الأرباح.
- صورة من البيانات الحسابية المدققة للشركة (ج) والشركة (د) وشركة (هـ) للسنة المنتهية في 2006/12/31م والتي تؤكد نقل الاستثمار من الشركة (ج) إلى كل من الشركتين المذكورتين أعلاه.

وبناءً عليه وبما أن الشركة قامت بتقديم جميع الإيضاحات والمستندات المؤيدة لسداد توزيعات الأرباح، فإنه يتوجب خصمها من وعاء الزكاة طبقًا للنظام، ويرى المكلف إن عدم السماح بخصم توزيعات الأرباح يعني خضوع مبلغ (32،494،988) ريالًا للزكاة مرتين، مرة لدى هذه الشركة بسبب رفض المصلحة خصم توزيعات الأرباح من وعائها الزكوي، ومرة أخرى لدى الشركة الأم نظرًا لتخفيض رصيد استثمارهم في الشركة (أ) بتوزيعات الأرباح، وهذا يتعارض مع المفهوم الشرعي للزكاة وهو أنه لا ثني في صدقة، وذكر أنه زود

المصلحة بكشف تحليلي يوضح كيفية تخفيض رصيد استثمار الشركاء في الشركة بتوزيعات الأرباح المذكورة أعلاه بالإضافة إلى صورة من البيانات الحسابية المدققة للشركاء، كما قام بتزويد لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بصورة من الربوط الزكوية لكل من الشركة (د) وشركة (هـ) للسنة المنتهية في 2006/12/31م، والذي يوضح بأن رصيد الاستثمارات تم تخفيضه بالأرباح الموزعة من الشركات التابعة والتي تم سدادها مباشرة إلى المجموعة (و) باعتبارها الشركة الأم، كما يرى المكلف أن أنظمة الزكاة الشرعية تنص على خصم توزيعات الأرباح من وعاء الزكاة الشرعية سواءً كانت نقدية أو عينية، وأن تعميم المصلحة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ أكد على وجوب خصم توزيعات الأرباح من وعاء الزكاة، ومن ثم فإن عدم خصمها من وعاء الزكاة الشرعية للشركة يتعارض مع مبادئ الشريعة الإسلامية ومع الهدف الذي من أجله فرضت الزكاة الشرعية.

وأضاف بأن هذه التوزيعات لا تمثل قيود تسوية وإنما تمثل توزيعات عينية مقابل نقل الاستثمار في الشركة (أ) من دفاتر الشركة (ج) إلى دفاتر الشركاء، وتعليمات جباية الزكاة تجيز قبول خصم توزيعات الأرباح العينية من وعاء الزكاة، حيث ورد ضمن إجابة السؤال رقم (22) ضمن الأسئلة الأكثر شيوعًا على الموقع الالكتروني للمصلحة ما يلي:

"أي توزيع من شركة مقيمة إلى شريك أو مساهم غير مقيم يخضع لضريبة الاستقطاع سواء كان التوزيع عيني أو نقدي" وبناءً عليه فإن التوزيعات العينية تعامل من قبل المصلحة نفس معاملة التوزيعات النقدية ومن ثم يتوجب قبول خصمها من وعاء الزكاة، وذكر أن قيد توزيعات الأرباح البالغة (32،494،988) ريالًا تم مقابل الرصيد المطلوب من الشركاء البالغ (32،494،988) ريالًا والناتج عن نقل الاستثمار في الشركة (أ) من دفاتر الشركة (ج) إلى دفاترهم وذلك من خلال حساباتهم الجارية ، ومن ثم فإن الرصيد المدين المطلوب من الشركاء المذكور أعلاه واجب الخصم من وعاء الزكاة في حدود الأرباح المدورة استنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (3/4337) بتاريخ 1409/5/16هـ، وذكر أن اللجنة الاستئنافية أصدرت قرار برقم (967) لعام 1431هـ يقضى بأنه يجب معاملة الشركة الأم وشركاتها التابعة كذمة مالية واحدة طبقًا للقرار الوزاري رقم (1005) وأضاف بخطابه المؤرخ في 1434/4/21هـ أنه في حالتين مماثلتين لحالة الشركة أيدت اللجنة الاستئنافية في قراريها رقم (1145) ورقم (1152) لعام 1433هـ استئناف الشركة في طلبها حسم توزيعات الأرباح من الوعاء الزكوي، كما قدم المكلف بخطابه المؤرخ في 1434/5/19هـ بيانًا يوضح طبيعة توزيعات الأرباح البالغة (32،494،988) ريالًا.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه لا يوجد عملية مالية فعلية تمت من أجل توزيع الأرباح وأن ما تم عبارة عن نقل ملكية الاستثمارات داخل الشركات المملوكة للشركاء أنفسهم بشكل صوري دون تغير فعلي للشركاء أو زيادة أو نقص في رأس المال يستدعي دفع مبالغ من أي طرف سواء الشريك أو الشركة المستثمر فيها ومن ثم لا توجد توزيعات فعلية وما قامت به الشركة عبارة عن قيود تسوية غير مصحوبة بعمليات مالية مغزاها حسم الجاري المدين من الوعاء الزكوي الأمر الذي ترى معه المصلحة سلامة إجرائها بشأن عدم اعتماد حسم توزيعات الأرباح من الوعاء الزكوي للمكلف وبخصوص استشهاد المكلف بحكم ديوان المظالم رقم (162/د/إ/5 لعام 1430هـ) الصادر في قضية شركة (ز) أفاد ممثلو المصلحة كما جاء في خطابهم المؤرخ في 1434/5/5هـ بأن ما استشهد به المكلف تم التظلم عليه وتم نقضه بالحكم رقم (116/د/أ/5) لعام 1433هـ

برفض الدعوى المقامة من شركة (ز) وقد استشهدت المصلحة بحكم آخر صادر عن ديوان المظالم لذات البند برقم (122/د/أ/5) لعام 1433هـ ومضمونه رفض الدعوى المرفوعة من شركة (ح).

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 توزيعات الأرباح البالغ (32،494،988) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2006م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه التوزيعات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف (الشركة (أ)) لعامي 2005م و 2006م وكذلك القوائم المالية للشركة (و) والقوائم المالية للشركة (ج) والقوائم المالية للشركة (د) وشركة (هـ) واطلاع اللجنة على الربوط الزكوية التي أجرتها المصلحة على حسابات الشركة (أ) للفترة المالية من 2006/1/1م حتى 2006/12/31م، وبمراجعة اللجنة المستندات المقدمة من المكلف بخطابيه رقم (2013/0099/ج) بتاريخ 1434/4/21هـ ورقم (2013/0144/ج) بتاريخ 1434/5/19هـ بما في ذلك اتفاقية الشركاء المتعلقة بنقل الحصص المملوكة في الشركة (أ) مناصفة بين كل من الشركة (د) وشركة (هـ) بدأ من 2006/1/1م، وقيود اليومية، وقرار الشركاء المتضمن اعتماد توزيع الأرباح البالغة (32،494،988)ريالًا اتضح للجنة أن هذه المستندات تعكس إتمام عملية توزيع الأرباح كما في القوائم المالية للمكلف لعام 2006م حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم توزيعات الأرباح البالغة (32،494،988) ريالًا من الوعاء الزكوي لعام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: المبالغ المستحقة من الشركة القابضة (الأم) البالغة (40،527،032) ريالًا

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في عدم حسم المبالغ المستحقة من الشركة القابضة (الأم) من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض أيدت المصلحة في عدم خصم المبالغ المستحقة من الشركة القابضة الأم البالغة (40،527،032) ريالًا من وعائه الزكوي، ويرى المكلف أن مفهوم المصلحة وكذلك لجنة الاعتراض الابتدائية بأن الشركاء في الشركة هم شركة (هـ) والشركة (د) ومن ثم لا توجد علاقة مباشرة بين الشركة (أ) والمجموعة (و) (الشركة القابضة الأم) بالإضافة إلى أن الوعاء الزكوي لكل من شركة (هـ) والشركة (د) كان صفرًا مفهوم يجانبه الصواب للأسباب الآتية:

أنه طبقًا للهيكل التنظيمي المقدم يتضح أن الشركة (و) هي الشركة المالكة للشركة (أ) بواقع 100%، وبناءً عليه فإن المبالغ المستحقة من الشركة القابضة الأم وهي المجموعة (و)(شركة مساهمة سعودية) البالغة (40،527،032) ريالًا تمثل رصيدًا مطلوبًا من الشريك واستنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (3/4337) بتاريخ 1409/5/16هـ الذي نص على حسم الحساب الجاري المدين للشركاء من وعاء الزكاة في حدود الأرباح

المدورة، فإنه يتوجب خصم المبلغ أعلاه من الوعاء الزكوي في حدود الأرباح المدورة، وبالإضافة إلى ذلك فإنه طبقًا للفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء في الجواب على السؤال (الأول) 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، وقد قامت الشركة بتقديم صورة من المستندات المؤيدة للرصيد المطلوب من الشركة (و)البالغ (40،527،032) ريالًا والمتمثلة في كشف حساب شركة المجموعة (و) في دفاتر الشركة (أ) بالإضافة إلى صورة من قيود اليومية المؤيدة له، وبناء عليه تطالب الشركة بقبول خصم المبالغ المستحقة من الشركة القابضة (الأم) من وعائها الزكــوي لعام 2006م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن الرصيد المطلوب من الشركة القابضة رصيد مدين وهذا الرصيد لا يعد من الأصول الثابتة أو الاستثمارات الجائزة الحسم كما أنه لا يوجد شرعًا ما يبرر اعتباره عرضا من عروض القنية جائزة الحسم، وطبقًا للفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ التي تنص على (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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته، ترى المصلحة أنه لا يوجد أي مبرر شرعي أو نظامي مما دفع به المكلف يجيز حسم الرصيد المدين المقدم إلى المجموعة (و) من الوعاء الزكوي للمكلف مما ترى معه المصلحة سلامة إجرائها.

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 المبالغ المستحقة من الشركة القابضة (الأم) من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م بحجة أن المبالغ المستحقة من الشركة الأم وهي المجموعة (و) البالغة (40،527،032) ريالًا تمثل رصيدًا مطلوبًا من الشريك واستنادًا لتعميم المصلحة رقم (3/4337) بتاريخ 1409/5/16هـ الذي يجيز حسم الحساب الجاري المدين للشركاء في حدود الأرباح المدورة فإنه يتوجب خصم المبالغ المستحقة أعلاه في حدود الأرباح المدورة، هذا بالإضافة إلى أن الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ تقضي بعدم وجوب الزكاة على الديون التي تتأخر أو لا يتم استلامها، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم المبالغ المستحقة من الشركة الأم البالغة (40،527،032) ريالًا باعتبار أن هذا المبلغ يعد رصيدًا مدينًا ولا يعد من الأصول الثابتة أو من عروض الفنية جائزة الحسم والفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ لا تجيز حسم الدين من الوعاء الزكوي للمكلف.

وبعد الدارسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعامي 2005م و2006م و على المستندات المقدمة من المكلف بخطابه رقم (2010/792/ج) بتاريخ 1431/12/1هـ المقيد لدى هذه اللجنة برقم (751) بتاريخ 1431/12/3هـ وكذلك اطلاعها على المستندات المقدمة من المكلف بخطابيه رقم (2013/0099/ج) بتاريخ 1434/4/21هـ ورقم (2013/0144/ج) بتاريخ 1434/5/19هـ اتضح للجنة أن هذا الرصيد عبارة عن تحويلات

المكلف النقدية إلى المجموعة (و) خلال عام 2006م وهو يمثل النقد الفائض لدى المكلف الذي يقوم بتحويله للمجموعة ويتم معالجته لاحقًا (خصمًا) من الأرباح المقرر توزيعها.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم المبالغ المستحقة من الشركة القابضة (و) البالغة (40،527،032) ريالًا من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (42) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع

1. تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم توزيعات الأرباح البالغة (32،494،988) ريالًا من الوعاء الزكوي لعام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم المبالغ المستحقة من الشركة القابضة البالغة (40،527،032) ريالًا من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1316
سنة القرار: 1434

المفتاح استثمار – الزكاة.

الموضوع استثمار مالك المؤسسة.

المبدأ الاستثمارات المملوكة لصاحب المؤسسة بغرض القنية تحسم من الوعاء الزكوي للمؤسسة في حدود الحساب الجاري الدائن للمالك.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/12/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 بالرياض رقم (17) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1997م حتى 2001م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/19هـ 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 (17) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/86) بتاريخ 1431/12/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (890) بتاريخ 1432/1/23هـ، كما قدم ضماناً بنكياً صادراً من مجموعة (ب) برقم ...بتاريخ 1432/1/14هـ بمبلغ (839،797) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من

المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً

الناحية الموضوعية:

الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض مؤسسة (أ) على الربط الزكوي للأعوام من 1997م حتى 2001م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية أيدت المصلحة فيما يتعلق بحساب الزكاة الإضافية البالغ قدرها (839،797) ريال على أساس أن مقابلة الاستثمارات بحدود جاري صاحب المؤسسة الدائن، لكون الاستثمارات الظاهرة في القوائم المالية للمؤسسة مسجلة باسم صاحب المؤسسة، وأفاد المكلف بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وذلك استناداً إلى أن استثمارات المؤسسة عبارة عن استثمارات في شركات سعودية مسجلة في المصلحة تم تزكيتها بالكامل، كما أن إدارة هذه الاستثمارات ومتابعتها تتم عن طريق مؤسسة (أ) ويتم عكس هذه الاستثمارات في القوائم المالية المدققة الخاص بالمؤسسة وهي شركة (ج) ملفها الزكوي رقم (15274/1/4) شركة (د) ملفها الزكوي رقم (13931/1/4)شركة (هـ) ملفها الزكوي رقم (41353/1/4).

ويرى المكلف أن عدم حسم قيمة هذه الاستثمارات بالكامل يؤدي إلى فرض الزكاة الشرعية على المال الواحد في الحول الواحد مرتين وذلك بخضوع هذه الاستثمارات للزكاة في الشركات المستثمر فيها، وخضوعها للزكاة لدى المكلف من خلال عدم حسم كامل قيمة الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمؤسسة ويرى أن هذه الازدواجية في فرض الزكاة تعد مخالفة شرعية، وذلك طبقاً للفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء، وذكر أن المصلحة لم تقم بحسم أي استثمارات في السنوات التي لا تظهر القوائم المالية جاري دائن لصاحب المؤسسة و يرى أن حسم الاستثمارات في حدود الحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة يعد من وجهة نظر المؤسسة إجراء غير مبرر وذلك أن الاستثمارات المذكورة أعلاه ممولة من حقوق الملكية كما هو ظاهر بالقوائم المالية (رأس المال والأرباح المدورة) ولا يمكن حصر تمويل هذه الاستثمارات بحساب جاري صاحب المؤسسة كما ذكرت المصلحة في وجهة نظرها، كما يرى المكلف أن إجراء المصلحة المتمثل في عدم حسم الاستثمارات بحجة أنها مسجلة باسم صاحب المؤسسة غير سليم ويتعارض مع ما طبقته لأنها قبلت حسم جزء من الاستثمارات المسجلة باسم صاحب المؤسسة في حدود جاري صاحب المؤسسة . وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة برقم (7/ت/4) بتاريخ 1434/5/19هـ تضمنت الإفادة بأن الاستثمارات التي تطالب المؤسسة بحسمها من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف مسجلة باسم صاحب المؤسسة الشخصي وليست باسم المؤسسة وبما ترى معه المصلحة أن ما يقابلها في القوائم المالية هو الحساب الجاري الدائن الشخصي لصاحب المؤسسة الذي أضيف للوعاء الزكوي بغض النظر عن حركة الاقفالات ومن ثم فإن الإجراء الذي اتخذته المصلحة يعد سليماً ويتفق مع التعليمات النظامية وقواعد المحاسبة الزكوية والمالية، ولأنه لا يوجد في قائمة المركز المالي ما يغطي تمويل هذه الاستثمارات كالقروض أو الذمم الدائنة قامت المصلحة بحسم الاستثمارات في حدود جاري صاحب المؤسسة الدائن، وأضافت المصلحة

أنه بالنظر إلى ما تقدم وطبقاً للأعراف المحاسبية فإن الذمة المالية للمنشاة مستقلة عن الذمة المالية لمالكها ويؤكد ذلك ما نصت عليه الفقرة (267) من مفاهيم المحاسبة المالية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وفي ضوء ذلك أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض وجهة نظر المصلحة ورفضت اعتراض مؤسسة (أ) على الربط الزكوي للأعوام من 1997م إلى 2001م وفقاً للحيثيات الواردة بالقرار.

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 استثمارات المؤسسة في الشركات التالية (شركة (ج) وشركة (د) وشركة (هـ) من الوعاء الزكوي للمؤسسة للأعوام المنتهية في 12/31/ 1998م حتى 2001/12/31م منعاً للازدواجية كون هذه الشركات مسجلة وتحاسب بالمصلحة، بالإضافة إلى ذلك يرى المكلف أنه لا يمكن نظاماً فصل المؤسسة الفردية عن صاحبها، كما أنه لا يمكن حصر مصدر تمويل تلك الاستثمارات في الحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة فقط ذلك أن تمويل هذه الاستثمارات أيضاً كان من حقوق الملكية الأخرى الظاهرة في القوائم المالية، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الاستثمار كونها مسجلة باسم صاحب المؤسسة الشخصي وليست باسم المؤسسة وأن ما يقابلها في القوائم المالية هو الحساب الجاري الشخصي لصاحب المؤسسة الذي أضيف للوعاء، بالإضافة إلى ذلك فإنه لا يوجد في القوائم المالية ما يغطي تمويل تلك الاستثمارات وبما ترى معه المصلحة أن ما يجب حسمه من الوعاء الزكوي للمكلف من هذه الاستثمارات ينبغي أن يكون في حدود الحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة الظاهر في القوائم المالية للأعوام المذكورة أعلاه. وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف للأعوام من 1998م حتى 2001م وكذلك اطلاعها على الربوط الزكوية التي أجرتها المصلحة على المكلف للأعوام من 1998م حتى 2001م، تبين أن استثمارات المكلف للسنوات المذكورة تتألف من الآتي:

الأعوام 1998م و1999م و2000م.

شركة (ج)	بمبلغ -/3,000,000 ريال
شركة (د)	بمبلغ -/ 2,570,000 ريال
المجموع =	5,570,000 ريال

وفي عام 2001م ارتفعت قيمة تلك الاستثمارات باستثماراته في شركة (هـ) بمبلغ (15,000,000) ريال، وانخفضت استثمارات المكلف في شركة (د) بمبلغ (1,364,328) ريال وبلغ رصيد تلك الاستثمارات في نهاية عام 2001م مبلغ (19,205,672) ريال كما تبين أن قائمة المركز المالي لمؤسسة (د) للأعوام 1998م و 1999م 2000م و 2001م أظهرت قيمة الاستثمارات على التوالي بمبلغ (5,570,000) ريال ومبلغ (5,570,000) ريال ومبلغ (5,570,000) ريال ومبلغ (19,205,672) ريال، كما تبين أن رصيد الحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة للسنوات المذكورة على التوالي ظهر بمبلغ (4,954,484) ريال ومبلغ (9,720,865) ريال ومبلغ

(صفر) ومبلغ (195،972) ريال، وتبين أن المصلحة في الربوط الزكوية التي أجرتها للسنوات المذكورة على التوالي أضافت إلى الوعاء الزكوي للمكلف رصيد حساب جاري صاحب المؤسسة بمبلغ (4،954،484) ريال ومبلغ (4،954،484) ريال ومبلغ (صفر) ومبلغ (195،972) ريال وحسمت من الوعاء الزكوي للسنوات المذكورة على التوالي استثمارات في حدود الحساب الجاري الدائن بمبلغ (4،954،484)ريال ومبلغ (4،954،484) ريال ومبلغ (صفر) ومبلغ (195،972) ريال، ومما سبق يتبين أن الاستثمارات التي يطالب المكلف بحسمها من وعائه الزكوي للأعوام 1998م حتى 2001م لم تضف المصلحة للوعاء الزكوي في بعض السنوات ما يقابلها من حقوق الملكية أو الديون أو الحساب الجاري .

وترى اللجنة أنه ينبغي لحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي أن يتم التحقق أولاً من إضافة مصادر تمويل هذه الاستثمارات للوعاء الزكوي و أن تلك الاستثمارات مملوكة وممولة من قبل المكلف، وثانياً أن تكون تلك الاستثمارات لغرض القنية «ويتحدد ذلك بتوفر شرطًا النية المسبقة من صاحب الصلاحية قبل الاستثمار، وعدم وجود تداول (حركة) عليها خلال العام» وقد طلبت اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة من ممثل المكلف تزويد اللجنة بصورة من القوائم المالية للشركات المستثمر فيها (شركة (ج) وشركة (د) وشركة (هـ) فقدم المكلف مع خطابه رقم (2013/4748) بتاريخ 1434/7/23هـ صورة من القوائم المالية لشركة (هـ) فقط، أما القوائم المالية لشركة (ج) وشركة (د) فلم يتم تقديمها، وبناءً عليه ووفقا لما سبق بيانه وحيث أن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة للسنوات من 1998م حتى 2001م لم تتضمن إضافة جميع مصادر تمويل الاستثمارات التي يطالب المكلف بحسمها من وعائه الزكوي، وحيث إن تلك الاستثمارات مسجلة بالاسم الشخصي لصاحب المؤسسة وليست باسم المؤسسة (المكلف) فإن اللجنة ترى أن الإجراء الذي اتخذته المصلحة بحسم استثمارات بحدود الحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة المضاف للوعاء الزكوي يُعد إجراء عادلاً ومن ثم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بالرياض رقم (17) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم استثمارات المكلف بحدود الحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة المضاف للوعاء الزكوي للأعوام المالية 1998م و1999م و2000م و2001م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1318
سنة القرار: 1434

المفتاح
اندماج / فروق - الزكاة

الموضوع
اندماج شركات / فروق استيراد

المبدأ
العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في احتساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.

ما ينتج عن رأس المال يكون حوله هو حول أصله، ويترتب عليه عدم انقطاع حول الشركات المندمجة.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/12/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (17) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعامين 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/27هـ كل من: ...، كما مثل المكلف...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (115/ص/ج/1) بتاريخ 1432/5/27هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (13) بتاريخ 1432/7/4هـ، كما قدمت ما يفيد استلامها القرار الابتدائي بتاريخ 1432/6/12هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (4) بتاريخ 1432/6/28هـ، وقدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم... بتاريخ 1432/8/12هـ بمبلغ (1،253،165) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: خضوع المكلف للزكاة عن الفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المكلف في عدم خضوع حساباته للزكاة عن الفترة من 2005/4/6م حتى 2005/12/31م، وتأييد المصلحة بحساب الزكاة عن رأس المال فقط لعام 2005م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديدًا عدم خضوع المكلف للزكاة عن الفترة من 2005/4/6م حتى 2005/12/31م، فذكرت أنه تم حساب زكاة على الفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م لحولان الحول القمري (الهجري) عليها استنادًا إلى الخطاب الوزاري رقم (9586/3) بتاريخ 1417/8/25هـ الذي أكد على أن الحول المعول عليه في حساب الزكاة هو الحول القمري (الهجري) ، كذلك ما نصت عليه المادة (2) من الباب الأول من النظام الأساسي للحكم في المملكة بأن التاريخ المعتمد هو التاريخ الهجري، وقد اعتبرت المصلحة حولان الحول الهجري على الفترة المالية الأولى للشركة لأن عقد التأسيس مؤرخ في 2005/1/5م، كما أن عقد الإيجار مؤرخ في 2005/1/1م، ومن المعلوم أن إيداع رأس المال بالبنك من قبل الشركاء يكون قبل عقد التأسيس وفقًا للمادة (162) من نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22م، وحيث أن تاريخ عقد التأسيس2005/1/5م الموافق 1425/11/24هـ، وبما أن نهاية الفترة المالية محل الاستئناف 2005/12/31م الموافق 1426/11/29هـ، لذا حال الحول الهجري على هذه الفترة المالية.

وأضافت المصلحة أن تحول المؤسسة الفردية إلى شركة أو اندماج عدة مؤسسات وتحولها إلى شركة لا يقطع الحول باعتبار أن الحول مستمر من المؤسسات الفردية إلى الشركة حتى ولو اختلف الكيان القانوني، وذلك لانتقال الذمة المالية من المؤسسات إلى الشركة، وقد تأيد هذا الإجراء بالخطاب الوزاري رقم (137/1) بتاريخ 1430/1/6هـ بالموافقة على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (888) لعام 1430هـ القاضي بعدم انقطاع الحول في حالة تحول المؤسسة إلى شركة، كذلك الخطاب الوزاري رقم (10248/1) بتاريخ 1427/11/19هـ بالموافقة على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (705) لعام 1427هـ القاضي بأن تخارج الشريك السعودي وانسحابه من الشركة لا يقطع الحول إذا كان البيع لشخص آخر، و الخطاب الوزاري رقم ... بتاريخ 1430/3/24هـ بالموافقة على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (903) لعام 1430هـ القاضي بتأييد استئناف المصلحة بعدم انقطاع الحول لصافي أصول الشركة بتخارج الشركاء، كما صدر التعميم رقم (16/583) بتاريخ 1432/1/29هـ بالتأكيد على أنه

تجب الزكاة في حالة تحّول الكيان القانوني من مؤسسة فردية إلى شركة خلال العام إذا كان الشريك في الشركة الجديدة هو صاحب المؤسسة الفردية المتحولة واستمر نشاطه في الشركة .

وأضافت المصلحة أن اللجنة الابتدائية قضت بتأييد المكلف في عدم خضوع حساباته للفترة من 2005/4/6م وحتى 2005/12/31هـ للزكاة، وأيدت المصلحة في خضوع رأس المال للزكاة باعتبار أنه حال عليه الحول، فإذا كانت اللجنة الابتدائية تقر باكتمال الحول على رأس المال فمن الطبيعي أن ما ينتج عن رأس المال يكون حوله حول أصله، إضافة إلى أن المكلف قدم إقراره عن الفترة من 2005/4/6م وحتى 2005/12/31م طبقا للخطاب المقيد لدى المصلحة برقم (2818) بتاريخ 1427/7/25هـ وسدد الزكاة المستحقة بالإيصال رقم (4719869) بتاريخ 1427/7/25هـ، وهذا إقرار من المكلف بتوجب زكاة عن الفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن المؤسسات المندمجة ــ التي تعتبر الشركة امتدادًا لها ـ سددت مستحقاتها الزكوية للفترة من 1425/1/1هـ إلى 1426/2/30هـ وتم شطب سجلاتها التجارية بتاريخ 1426/2/30هـ، ومن ثم يكون الحول قد انقطع باكتمال تسجيل الشركة كذمة مالية مستقلة في 1426/2/26هـ الموافق 2005/4/6م وذلك بصدور السجل التجاري في ذلك التاريخ ، وبناءً عليه يرى المكلف عدم خضوعه للزكاة بسبب عدم حولان الحول على الفترة المالية الأولى للشركة التي تبدأ في 2005/4/6م وتنتهي في 2005/12/31م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة خضوع المكلف للزكاة عن الفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م بحجة حولان الحول القمري (الهجري) عليها استنادًا إلى الخطاب الوزاري رقم (9586/3) بتاريخ 1417/8/25هـ، كما أن اندماج عدة مؤسسات وتحولها إلى شركة لا يعد سببا لانقطاع الحول باعتبار أن الحول مستمر حتى وإن اختلف الكيان القانوني وذلك لوحدة الذمة المالية المستمرة من المؤسسات إلى الشركة، وترى المصلحة أن اللجنة الابتدائية قضت بتأييد المكلف في عدم خضوع حساباته للفترة من 2005/4/6م وحتى 2005/12/31هـ للزكاة، وأيدت المصلحة في خضوع رأس المال للزكاة باعتبار أنه حال عليه الحول، فإذا كانت اللجنة الابتدائية تقر باكتمال الحول على رأس المال فمن الطبيعي أن ما ينتج عن رأس المال يكون حوله حول أصله، في حين يرى المكلف عدم خضوعه للزكاة عن الفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م بحجة أن المؤسسات المندمجة ــ التي تُعد الشركة الجديدة امتدادًا لها ـ سددت مستحقاتها الزكوية الفترة المالية من 1426/1/1هـ إلى 1426/2/30هـ وتم شطب سجلاتها التجارية بتاريخ 1426/2/30هـ، ومن ثم يكون الحول قد انقطع باكتمال تسجيل الشركة كذمة مالية مستقلة بصدور السجل التجاري للشركة في 1426/2/26هـ الموافق 2005/4/6هـ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على عقد التأسيس المؤرخ في 1425/11/24هـ الموافق 2005/1/5م اتضح أنه ينص (بما أن الطرف الأول يملك مؤسسة فردية باسم مؤسسة (ج) لصاحبها... وتمارس نشاطها في تجارة

الجملة والتجزئة في قطع غيار الأجهزة الالكترونية ومسجلة بالسجل التجاري برقم ... بتاريخ 1414/1/24هـ، وحيث أن الطرف الثاني يملك مؤسسة فردية باسم مؤسسة (د) لصاحبها... وتمارس نشاطها في تجارة الجملة في الأجهزة الكهربائية والالكترونية وأجهزة الاتصالات السلكية وقطع غيارها ومسجلة بالسجل التجاري برقم ... بتاريخ 1410/1/13هـ، وحيث أن الطرف الثالث يملك مؤسسة فردية باسم مؤسسة (هـ) لصاحبها ... وتمارس نشاطها في تجارة الجملة والتجزئة في قطع غيار السيارات ومسجلة بالسجل التجاري برقم ... بتاريخ 1418/8/16هـ، وحيث أن الطرف الرابع يملك مؤسسة فردية باسم مؤسسة (ج) لصاحبها... وتمارس نشاطها في تجارة الجملة في الأقمشة والأدوات القرطاسية والمدرسية والمكتبية والمواد الغذائية والأحذية والملابس الجاهزة وأدوات التجميل والمصنوعات الجلدية والشنط والساعات والمفروشات وأدوات الزينة وقطع غيار السيارات والأجهزة الكهربائية وأجهزة الاتصالات السلكية ومسجلة بالسجل التجاري برقم ... بتاريخ 1424/11/28هـ.

وحيث رغب الأطراف من الأول حتى الرابع تحويل تلك المؤسسات إلى شركة ذات مسئولية محدودة بمالها من حقوق وما عليها من التزامات، وقد تم تقييم موجودات تلك المؤسسات بمبلغ وقدره (500،000) ريال لكل طرف من الأطراف حصة توازي (125،000) ريال وقد وافق جميع الأطراف على ذلك واعتبر توقيعهم على هذا العقد بمثابة مخالصة نهائية فيما بينهم.

وعليه فقد اتفق الأطراف المذكورين أعلاه على تأسيس شركة ذات مسئولية محدودة وفقًا لنظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22هـ وفقًا للشروط التالية...)

وحيث تم شطب السجلات التجارية للمؤسسات المندمجة بتاريخ 1426/2/30هـ وحيث حصلت الشركة الجديدة (أ) على السجل التجاري بتاريخ 1426/2/26هـ، وبما أن أصول المؤسسات والتزاماتها آلت بمالها من حقوق وما عليها من التزامات إلى الشركة الجديدة، وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد في أساسه على جوهر الحدث المالي وليس على شكله ويُعد المدخل الأساس لحساب الوعاء الزكوي، لذا ترى اللجنة أن الشركة الجديدة تُعد امتدادًا للمؤسسات المندمجة مما يعني عدم انقطاع الحول عن الفترة المالية الأولى للشركة من 2005/4/6م حتى 2005/12/31م، ومن ثم تأييد استئناف المصلحة في طلبها خضوع المكلف للزكاة عن الفترة المالية التي تبدأ في 2005/4/6م و تنتهي في 2005/12/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك للفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2/أ) بتأييد المكلف في عدم إضافة فروق الاستيراد إلى الوعاء الزكوي للفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالاطلاع على رأي اللجنة الابتدائية الوارد في القرار لم يتضح حيثيات اللجنة في هذا الموضوع، حيث قامت بعرض نصوص تعاميم وخطابات المصلحة والمكلف، ثم انتقلت مباشرة إلى تأييد المكلف في عدم إضافة فروق الاستيراد إلى الوعاء الزكوي للفترة المالية

المنتهية في 2005/12/31م، ولم توضح اللجنة الابتدائية حيثيات هذا التأييد.

وأضافت المصلحة أن ما جاء في خطاب المكلف المؤرخ 1432/2/13هـ من أن المشتريات الخارجية الواردة في الإقرار تشمل مشتريات محلية بسبب أن الشركة تقوم باستيراد بضائع من شركات خارجية لها وكلاء بالمملكة، ويعد هذا التعليل غير مقبول وغير مقنع للمصلحة لأنه لا يمثل واقع الحال حيث أنه من المعلوم أن الشركات المستوردة من الخارج مباشرة ليس لها علاقة بالوكلاء في الداخل، وأن ما يخص الوكلاء في هذه الحالة هو الحصول على عمولاتهم من الشركات الأجنبية الخارجية الموردة فقط، كما أنه لا يوجد توريدات من الوكلاء بالداخل إلى الشركات المحلية المستوردة من الخارج، لذلك تتمسك المصلحة بصحة إجراءها المتمثل في حساب الزكاة على الفرق بين المشتريات الخارجية المدرجة في حسابات المكلف وبين ما ظهر للمصلحة من معلومات وردت من مصلحة الجمارك حيث تقضي التعليمات النظامية الواردة في التعميم رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ أنه إذا كانت المشتريات الخارجية في الحسابات أكبر من الاستيرادات الواردة من مصلحة الجمارك فإن ذلك يعتبر تضخيم للتكلفة ويتم رد الفرق إلى نتيجة الحسابات، وقد تأيد إجراء المصلحة في هذا الموضوع بقرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1247) لعام 1434هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن الإيرادات المتعلقة بهذه المشتريات وأرباحها قد تم إدراجها في الحسابات وخضعت للزكاة ضمن عناصر الوعاء الزكوي، ومن ثم فإن إخضاع المصلحة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا للحسابات و بين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك للزكاة يعني أن أرباح هذه المشتريات قد خضعت للزكاة مرتين مرة ضمن الحسابات ومرة ضمن الوعاء الزكوي مما يعتبر ثنيًا في الزكاة، كما أن المشتريات الخارجية الواردة في الإقرار تشمل مشتريات محلية بسبب أن الشركة تقوم باستيراد بضائع من شركات خارجية لها وكلاء بالمملكة مثل شركة (ح)، وشركة (ط)، وشركة (ك)، وشركة(ل)، وشركة (م) و (ن) ...الخ، ويتم ذلك بطلبات محدودة ترد للشركة عن طريق هؤلاء الوكلاء مباشرة من المورد بالخارج، ولذلك تم اعتبار هذه البضاعة كمشتريات خارجية على اعتبار أنها مستوردة للشركة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك البالغ (108،249،132) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية المنتهية في 2005/12/31م استنادًا إلى التعميم رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ، في حين يرى المكلف عدم إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية بموجب الإقرار الزكوي و الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك إلى وعائه الزكوي بحجة أن الإيرادات المتعلقة بهذه المشتريات وأرباحها قد تم إدراجها في الحسابات وخضعت للزكاة ضمن عناصر الوعاء الزكوي، ومن ثم فإن إخضاع الفرق للزكاة يعني أن أرباح هذه المشتريات قد خضعت للزكاة مرتين.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرار الزكوي

وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك لعام 2005م اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف تبلغ (132،370،912) ريالًا، وتبلغ الواردات طبقًا لبيانات مركز المعلومات بمصلحة الجمارك (24،121،780) ريالًا، مما يتضح أن المشتريات طبقًا لحسابات وإقرار المكلف تزيد عن وارداته طبقًا لبيانات مركز المعلومات بمصلحة الجمارك بمبلغ (108،249،132) ريالًا.

وحيث إن قيمة المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف تزيد عن وارداته طبقا للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك بمبلغ (108،249،132) ريالًا، وحيث أن البيانات الواردة من الجمارك تعد قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، وبما أن الخلاف بين المكلف والمصلحة خلاف مستندي، وحيث أن اللجنة توصلت في البند الأول من هذا القرار إلى خضوع المكلف للزكاة عن الفترة المالية التي تبدأ في 2005/4/6م و تنتهي في 2005/12/31م، لذا فإن اللجنة ترى أن الفرق بين المشتريات الخارجية والواردات غير مؤيد مستنديا ومن ثم تأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف و بين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك البالغ (108،249،132) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية التي تبدأ في 2005/4/6م وتنتهي في 2005/12/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك لعام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2/ب) بتأييد المصلحة في إضافة فروق الاستيراد إلى الوعاء الزكوي لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن بيانات الاستيراد الجمركية الواردة للمصلحة من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك تعتبر استرشادية وذلك وفقًا لتعميم المصلحة رقم (1/76) بتاريخ 1413/5/16هـ.

ويرى المكلف أن الفرق بين المشتريات الخارجية وبين الواردات يضاف إلى الوعاء الزكوي في حالة وجود استيرادات لم تدرج ضمن تكلفة البضاعة المشتراة الأمر الذي قد يعني أن الإيرادات المتعلقة بهذه الواردات وأرباحها لم تدرج بالدفاتر، وبالقياس على حالة الشركة فإن المشتريات الخارجية المصرح عنها ضمن تكلفة البضاعة أكبر من قيمة الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك، مما يعني أن الإيرادات المتعلقة بهذه المشتريات وأرباحها قد تم إدراجها بالحسابات وخضعت للزكاة ضمن عناصر الوعاء الزكوي، ومن ثم فإن إخضاع الفرق بين المشتريات الخارجية وبين الواردات للزكاة بنسبة 2،5% يعني أن أرباح هذه المشتريات قد خضعت للزكاة مرتين مرة ضمن الحسابات ومرة ضمن الوعاء الزكوي مما يعد ثنيًا في الزكاة، كما أن نسبة الربح إلى الإيرادات في هذه الحالة تصبح (48%)، ولا يوجد نشاط يدر هذه الربحية العالية.

وأضاف المكلف أنه قد يكون حدث خطأ في تصنيف المشتريات إلى خارجية ومحلية بالإقرار الزكوي، وما دام أمر الزكاة هو أمر شرعي فإنه يمكن إزالة ما حدث من خطأ حتى لا تجبى الزكاة من مال لا تجب فيه الزكاة لما في ذلك من حرمة شرعية سيما وأن الشركاء بالشركة حريصون على أداء الزكاة من واقع دفاترهم وحساباتهم المدققة والمعتمدة من مراجع خارجي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم حساب الزكاة على الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك استنادًا إلى التعميم رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ الذي تضمن أنه إذا كانت المشتريات الخارجية في الحسابات

أكبر من الاستيرادات الواردة من مصلحة الجمارك فإن ذلك يعتبر تضخيم للتكلفة ومن ثم يتم رد الفرق إلى نتيجة الحسابات.

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 إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية بموجب الحسابات و الإقرار الزكوي وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك إلى وعائه الزكوي لعام 2006م بحجة أن المشتريات الخارجية المصرح عنها ضمن تكلفة البضاعة أكبر من قيمة الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك مما يعني أن الإيرادات المتعلقة بهذه المشتريات وأرباحها قد تم إدراجها في الحسابات وخضعت للزكاة ضمن عناصر الوعاء الزكوي، ومن ثم فإن إخضاع الفرق للزكاة بنسبة 2.5% يعني أن أرباح هذه المشتريات قد خضعت للزكاة مرتين، في حين ترى المصلحة إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية بموجب حسابات وإقرار المكلف وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى التعميم رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات الزكوية وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك لعام 2006م اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف تبلغ (80،620،555) ريالًا، وتبلغ الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك (18،493،937) ريالًا، مما يتضح أن المشتريات طبقًا لحسابات وإقرار المكلف تزيد عن وارداته طبقًا لبيانات مركز المعلومات بمصلحة الجمارك بمبلغ (62،126،618) ريالًا.

وحيث إن قيمة المشتريات الخارجية طبقًا لما صرح به المكلف في إقراراته تزيد عن وارداته طبقا للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك بمبلغ (62،126،618) ريالًا، وحيث أن البيانات الواردة من الجمارك تعد قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، وبما أن الخلاف بين المكلف والمصلحة خلاف مستندي، لذا فإن اللجنة ترى أن الفرق بين المشتريات الخارجية و الواردات غير مؤيد مستنديا ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك والبالغ (62،126،618) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (17) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. تأييد استئناف المصلحة في طلبها خضوع المكلف للزكاة عن الفترة المالية التي تبدأ في 2005/4/6م وتنتهي في 2005/12/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف وبين الإستيرادات الواردة من مصلحة الجمارك والبالغ (108،249،132) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية التي تبدأ في 2005/4/6م وتنتهي في 2005/12/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الفرق بين المشتريات الخارجية طبقًا لحسابات وإقرار المكلف وبين الواردات طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك والبالغ (62،126،618) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1319
سنة القرار: 1434

المفتاح إلغاء الرفض الشكلي الصادر عن اللجنة البتدائية، وإعادة القرار إليها.

الموضوع انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي.

المبدأ إلغاء قرار اللجنة الابتدائية برفض الطعن شكلاً، يترتب عليه إعادة القرار إليها مرة أخرى للفصل في الموضوع.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/12/16هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (1) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/26هـ كل من: ...، كما مثل المكلف ...

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من الشركة (أ) 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 (1) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/30/ص ج) بتاريخ 1432/1/14هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (914) بتاريخ 1432/3/2هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم ... بتاريخ 1430/6/22هـ بمبلغ (6،420،197) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند: غرامة التأخير على الفروقات لعام 2006م.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف بخطابه رقم (11/229/2) بتاريخ 1432/3/2هـ المقيدة لدى هذه اللجنة برقم (914) بتاريخ 1432/3/2هـ استئنافه على بند غرامة التأخير لعام 2006م، مرجعًا مسببات استئنافه إلى المسببات التي ذكرها في خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة برقم (8/1117) بتاريخ 1429/11/7هـ المتضمن مطالبته بعدم توجب تلك الغرامة لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف في البنود التي عدلت المصلحة بها نتيجة الحسابات لعام 2006م الناتج عنها فرق الضريبة الذي أظهره الربط الضريبي لعام 2006م.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها بأن بند (غرامة التأخير) لم يرد ضمن بنود الخلاف في القرار الابتدائي، ولم يرد في مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بخطابه المؤرخ في1430/3/5هـ، مما ترى معه المصلحة أن الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص غرامة التأخير يعد مرفوضًا من الناحية الشكلية، هذا من جهة ومن جهة أخرى أفادت المصلحة بأنه تم فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة لعام 2006م وذلك تطبيقًا لأحكام النظام، وأن البنود التي عدلت بها المصلحة نتيجة الحسابات لا تعد من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف مما ترى معه المصلحة توجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عنها.

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 حساب غرامة تأخير على الضرائب المستحقة بموجب ربط المصلحة لعام 2006م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر المكلف، في حين ترى المصلحة أن استئناف المكلف حول هذا البند مرفوض من الناحية الشكلية على اعتبار أن مذكرة اعتراضه المؤرخة في 1430/3/5هـ لم تتضمن هذا البند، بالإضافة إلى أن البنود التي تم تعديل نتيجة الحسابات بها وترتب على الضرائب المستحقة عليها غرامة تأخير لم تكن من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر وإنما أمر معالجتها ضريبيًا مستقر بين المصلحة والمكلف وبما ترى معه المصلحة توجب غرامة التأخير.

وبرجوع اللجنة إلى الربطين اللذين أجرتهما المصلحة (الربط الأساسي والربط المعدل) المبلغة للمكلف بخطابيها رقم (12/4747) بتاريخ 1429/9/17هـ، ورقم (12/615) بتاريخ 1430/2/5هـ، وكذلك رجوعها إلى مذكرتي الاعتراض المقدمة من المكلف بخطابيه رقم (8/1117/2) بتاريخ 7/ 1429/11هـ المقيد لدى المصلحة برقم (3/26050) بتاريخ 1429/11/7هـ، ورقم (9/272/2) بتاريخ 1430/3/5هـ المقيد لدى المصلحة برقم (5961) بتاريخ 1430/3/5هـ، اتضح لها أن ربط المصلحة (الأساسي والمعدل) تضمنا مطالبة المكلف بسداد الضريبة المستحقة بموجب ربط عام 2006م ومقدارها (523،055) ريال، وكذلك إبلاغه بأنه يستحق عليه غرامة تأخير بواقع 1% على فروق الضريبة غير المسددة الناتجة عن تعديلات المصلحة عن كل ثلاثين يوم

تأخير في السداد وذلك تطبيقًا للمادة (68) فقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، كما اتضح للجنة أن مذكرة الاعتراض التي قدمها المكلف على الربط الأساسي بخطابه رقم(8/1117/2) بتاريخ 7/ 1429/11هـ تضمنت اعتراضه على غرامة التأخير، أما مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف على الربط المعدل بخطابه رقم (9/272/2) بتاريخ 1430/3/5هـ فلم يتضح للجنة أنها تتضمن بندًا يتعلق بغرامة التأخير، وبرجوع اللجنة إلى القرار الابتدائي رقم (1) لعام 1432هـ لم يتضح لها أنه يتضمن بندًا يتعلق بغرامة التأخير لا في منطوقه ولا في حيثياته.

وحيث إن اللجنة الابتدائية لم تتصد في قرارها لاعتراض المكلف على غرامة التأخير بالرغم من وروده في مذكرة الاعتراض المقدمة على الربط الأساسي برقم (8/1117/2) بتاريخ 1429/11/7هـ، فإن هذه اللجنة ترى إعادة الموضوع فيما يخص غرامة التأخير على الفروقات الضريبية لعام 2006م إلى اللجنة الابتدائية لدراسته وإصدار قرار بشأنه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (1) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيا: في الموضوع:

إعادة الموضوع فيما يخص غرامة التأخير على الفروقات الضريبية لعام 2006م إلى اللجنة الابتدائية لدراسته وإصدار قرار بشأنه.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

رقم القرار: 1320
سنة القرار: 1434

المفتاح
أجور / استثمار / استثمار / مكافأة – زكاة.

الموضوع
أجور مجلس إدراة / استثمار أراضي / استثمار شركات / مكافأة مجلس إدارة.

المبدأ
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.

نص القرار

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

في يوم الإثنين الموافق 1434/12/16هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 بالدمام رقم (15) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/4/30هـ 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 (15) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (110/7811/500) بتاريخ 1431/11/19هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (754) بتاريخ 1431/12/4هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1431/12/3هـ بمبلغ (647،660) ريالًا لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستثمار في الأراضي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمارات في الأراضي من الوعاء الزكوي لعام 2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم بند الاستثمار في الأراضي البالغ (109،931،281) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م بسبب عرضه في قائمة المركز المالي تحت مسمى استثمارات في أراضي متاحة للبيع حيث افترضت اللجنة الابتدائية أن هذا البند من عروض التجارة وليس من عروض القنية.

ويرى المكلف أن هذا الاستثمار ليس من عروض التجارة وذلك لطبيعة نشاط الشركة الذي يتمثل في شراء وبيع وتطوير وإدارة وتشغيل وصيانة الأراضي وإقامة المباني عليها بغرض البيع أو التأجير لمنفعة الشركة، كما أن هذه العملية تستغرق فترة من الزمن تزيد عن عام لكي يكون العقار جاهزًا للبيع أو التأجير، علمًا بأن نية الشركة هو الاحتفاظ بهذا الاستثمار بغرض القنية حتى الانتهاء من تطويره والذي يستغرق فترة طويلة من الزمن تتراوح من (2-4) أعوام، وبسبب الوضع المالي للشركة والذي أجبرها على التخلص من بعض أصولها لأغراض الحصول على السيولة تم بيع بعض الأراضي في الفترة اللاحقة، ولكن لم يكن في نية الشركة المتاجرة في هذا الأراضي وإنما الاستثمار طويل الأجل، كما تم عرض الاستثمار في الأراضي في قائمة المركز المالي كموجودات غير متداولة تحت مسمى استثمارات في أراضي متاحة للبيع بناءً على المسمى المستخدم وفقًا للمعايير المحاسبية.

وأضاف المكلف أن المصلحة استندت في عدم حسم استثمارات في الأراضي المتاحة للبيع من الوعاء الزكوي إلى الخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ مع العلم أن هذا الخطاب يتضمن أن الاستثمارات التي يتعين حسمها من وعاء الزكاة هي الاستثمارات المالية غير المتداولة التي يتجاوز بقائها عامًا أو أكثر في دفاتر المكلف، وقد تم تصنيف الأراضي المحتفظ بها لأغراض المتاجرة في قائمة المركز المالي ضمن الموجودات المتداولة والتي بلغت قيمتها (95،764،898) ريالًا، كما تم إظهار الاستثمارات المتاحة للبيع والتي يتجاوز بقائها عامًا أو أكثر في قائمة المركز المالي للشركة ضمن الموجودات غير المتداولة بسبب أنها ليست للمتاجرة حيث إن طبيعة نشاط الشركة الاستثمار في الأراضي وتطويرها، كما أعيد تسمية هذه

الاستثمارات في القوائم المالية لعامي 2004م و 2005م لبند إجمالي الاستثمارات في الأراضي سواء كانت متاحة للبيع والمتعلقة في المساهمات العقارية تحت التطوير أو بغرض المتاجرة والمتمثلة في مساهمات الأراضي إلى بند الاستثمار في الأراضي طويلة الأجل، وحيث إن نشاط الشركة لا يقتصر على المتاجرة في الأراضي بل شرائها لغرض تطويرها كاملا والاحتفاظ فيها لعدة أعوام ثم بعد ذلك يتم تحديد الغرض من استعمالها ويكون إما بإنشاء أبراج أو مساكن عليها وتأجيرها أو بيعها بسبب الظروف والجدوى الاقتصادية عند الانتهاء من عملية التطوير، وحيث إن الأموال خرجت من ذمة الشركة وتم تمويل الاستثمار من بنود رأس المال والاحتياطيات...الخ والتي أضيفت إلى الوعاء الزكوي، لذا يطلب المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي لعام 2003م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تحسم الاستثمارات في الأراضي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م لأنها مدرجة في القوائم المالية تحت بند استثمارات في أراضي متاحة للبيع أي أنها من عروض التجارة وليست من عروض القنية حيث نص الإيضاح رقم (4) من إيضاحات القوائم المالية أن هذه الاستثمارات محتفظ بها لإعادة البيع.

وأضافت المصلحة أن الاستثمارات التي تحسم من الوعاء الزكوي هي الاستثمارات غير المتداولة والتي تتمثل في أصول غير معدة للبيع أو الإتجار، أما الاستثمارات المتداولة فلا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي استنادًا إلى الخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ، ومن الملاحظ أن نشاط الشركة والغرض من إنشائها هو الإتجار في الأراضي والعقارات مما يعني أن الأراضي بمثابة بضاعة حتى لو تجاوز بقائها في دفاتر المكلف أكثر من عام، فهي في هذه الحالة أصول متداولة معدة للبيع، وتعتمد فترة بقاؤها لدى الشركة إلى عوامل العرض والطلب في السوق، كما أن مبلغ تلك الاستثمارات قد انخفض بما يتجاوز نصف المبلغ تقريبًا في عام 2004م، أما ما ذكره المكلف من أنه تم تصنيف هذا البند في القوائم المالية كاستثمارات متاحة للبيع بناء على متطلبات المعايير المحاسبية فيرد عليه بأن المعايير المحاسبية تصنف الاستثمارات إلى ثلاثة أنواع ولا تلزم تلك المعايير الشركة بالتصنيف ما لم يكن ذلك واقع تم إقراره من إدارة الشركة واتفق مع الفحص والتدقيق من قبل المراجع الخارجي.

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 الاستثمار في الأراضي البالغ (109،931،281) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م بحجة أن نشاط الشركة يتمثل في شراء وبيع وتطوير وإدارة وتشغيل وصيانة الأراضي وإقامة المباني عليها بغرض البيع أو التأجير وتستغرق هذه العملية فترة من الزمن تتراوح من (2-4) أعوام، وقد تم عرض الاستثمار في الأراضي في قائمة المركز المالي كموجودات غير متداولة تحت مسمى استثمارات في أراضي متاحة للبيع بناءً على المسمى المستخدم وفقًا للمعايير المحاسبية، كما أن الخطاب الوزاري رقم (8676/4) لعام 1410هـ الذي استندت إليه المصلحة في عدم حسم هذا البند يتضمن أن الاستثمارات التي يتعين حسمها من الوعاء الزكوي هي الاستثمارات المالية غير المتداولة التي يتجاوز بقائها عامًا أو أكثر في دفاتر المكلف، في حين ترى المصلحة عدم حسم بند الاستثمار في الأراضي من الوعاء

الزكوي للمكلف بحجة أنها مدرجة في القوائم المالية تحت بند استثمارات في أراضي متاحة للبيع أي أنها من عروض التجارة وليست من عروض الفنية، إضافة إلى أن نشاط المكلف هو الإتجار في الأراضي والعقارات مما يعني أن الأراضي بمثابة بضاعة حتى لو تجاوز بقائها في دفاتر المكلف أكثر من عام فهي في هذه الحالة أصول متداولة لا تحسم من الوعاء الزكوي استنادًا إلى الخطاب الوزاري رقم (8676/4) لعام 1410هـ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها القوائم المالية لعام 2003م تبين أن الإيضاح رقم (1) من إيضاحات القوائم المالية ينص على أن (الشركة ذات مسؤولية محدودة، مسجلة في المملكة العربية السعودية بالسجل التجاري رقم ... بتاريخ 1423/7/24هـ الموافق 2002/10/2م لمزاولة أنشطة شراء الأراضي وإقامة المباني عليها بغرض البيع أو التأجير لمنفعة الشركة وتطوير وإدارة وتشغيل وصيانة العقار وأعمال المقاولات العامة للمباني، كما تقوم الشركة بإدارة وتسويق المشاريع العقارية بالنيابة عن جهات أخرى مقابل أتعاب تسويق وإدارة متفق عليها حسب الاتفاقيات الموقعة بين الأطراف، وتقدم الشركة خدمات استشارية إلى مطوري العقار الآخرين) كما أن الإيضاح رقم (4) ينص على أن (بند استثمارات في أراضي متاحة للبيع يمثل استثمارا في أراض أو حصص في أراض مع أطراف أخرى محتفظ بها لإعادة البيع) وباطلاع اللجنة على حركة هذا البند طبقًا لخطاب المكلف المؤرخ في 1434/5/19هـ تبين أنه عبارة عن (13) قطعة أرض فضاء تقع في أماكن مختلفة تبلغ قيمتها (109،931،281) ريالًا، وقد قام المكلف بتصنيفها في قوائمه المالية كاستثمارات في أراضي متاحة للبيع.

وحيث إن الأمر كذلك فإن اللجنة ترى أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار مثل تلك الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات. وبالرجوع إلى حركة هذا البند طبقًا لسجلات المكلف اتضح للجنة عدم وجود عمليات تداول تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، أما ما يتعلق بتوفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور الاستثمار فلم يقدم المكلف أي بيانات بهذا الخصوص حتى تاريخ صدور هذا القرار على الرغم من مطالبة اللجنة له بذلك مكتفيًا بتقديم بعض صور صكوك الملكية، مما تعذر معه على اللجنة التحقق من توفر أحد شرطي القنية المشار إليهما أعلاه وهو توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية، ومما يعزز أن تلك الاستثمارات ليست للقنية تصنيف المكلف لها في القوائم المالية كاستثمارات متاحة للبيع. ومن ثم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الاستثمار في الأراضي البالغ (109،931،281) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الاستثمار في شركة (ج)

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمارات في شركة (ج) من الوعاء الزكوي لعام 2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم الاستثمار في شركة (ج) بمبلغ (1،020،609) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م لعدم تقديم القوائم المالية للشركة المستثمر فيها، علمًا أن موضوع الخلاف ليس القوائم المالية للشركة المستثمر فيها ولكن موضوع الخلاف هو المستند الثبوتي للاستثمار في شركة (ج) علمًا بأنه تم تزويد المصلحة واللجنة الابتدائية باتفاقية

الاستثمار وسندات الدفع التي تثبت تسديد الشركة لهذه الاستثمار وأن الأموال خرجت من ذمة الشركة إلى الشركة المستثمر فيها، كما تم تمويل الاستثمار من بنود رأس المال والاحتياطيات...الخ والتي أضيفت إلى الوعاء الزكوي، لذا فإن استثمار مبالغ تلك البنود ينبغي أن يحسم من الوعاء الزكوي استنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف حسم بند الاستثمار في شركة (ج) من وعائه الزكوي لعام 2003م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقدم صور القوائم المالية للشركة المستثمر فيها شركة (ج) إضافة إلى أنه تمت الإشارة في الإيضاح رقم (5) من القوائم المالية للمكلف بأن هذا الاستثمار عبارة عن استثمار متاح للبيع أي أنه لا يعد من عروض الفنية، وقد نص القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ في البند (ثانيًا) منه على أنه (يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة ـ مشاركة مع آخرين ـ بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة على هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار، ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنبًا لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعاليه فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي) وبناء عليه فإن المصلحة ترى أن استثمار المكلف في شركة (ج) استثمار متاح للبيع لا يحسم من الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند الاستثمار في شركة (ج) البالغ (1،020،609) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م بحجة أنه تم تزويد المصلحة واللجنة الابتدائية باتفاقية الاستثمار وسندات الدفع التي تثبت تسديد الشركة لهذه الاستثمارات وأن الأموال خرجت من ذمته ومن ثم ينبغي أن يحسم هذا البند من الوعاء الزكوي استنادًا إلى التعميم رقم (2/8443/2) لعام 1392هـ، في حين ترى المصلحة عدم حسم بند الاستثمار في شركة (ج) من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه لم يقدم صور القوائم المالية للشركة المستثمر فيها، إضافة إلى أن الإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية للمكلف يتضمن أن الاستثمار في شركة (ج) عبارة عن استثمار متاح للبيع، ومن ثم لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف استناداً إلى القرار الوزاري رقم (1005) لعام 1428هـ.

وبعد الدراسة ترى 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) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف تبين أن هذا البند عبارة عن شراء أسهم في شركة (ج) القابضة المسجلة في الجزر البريطانية ...بمبلغ (1،020،609) ريالًا ولم يتضح للجنة وجود عمليات تداول تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، أما ما يتعلق بتوفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور

الاستثمار فلم يقدم المكلف أي بيانات بهذا الخصوص حتى تاريخ صدور هذا القرار على الرغم من مطالبة اللجنة له بذلك، مما تعذر معه على اللجنة التحقق من توفر أحد شرطي القنية المشار إليهما أعلاه وهو توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية، ومما يعزز أن تلك الاستثمارات ليست للقنية تصنيف المكلف لها في القوائم المالية كاستثمارات متاحة للبيع. ومن ثم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الاستثمار في شركة (ج) البالغ (1،020،609) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: رواتب ومكافأة عضو مجلس الإدارة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة مكافأة عضو مجلس الإدارة إلى نتيجة عام 2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة رواتب و مكافأة عضو مجلس الإدارة إلى نتيجة حسابات عام 2003م على أساس أن حسابها يتم بعد نهاية العام المالي وإقفال الحسابات، ومن ثم فإن إقرار المكافأة وصرفها يتم بعد وقت وجوب الزكاة وهو حولان الحول، وذكر المكلف أن هذا البند عبارة عن مصاريف تم تحميلها على قائمة الدخل وفقًا لمبدأ الاستحقاق وليست توزيعًا للربح كما ذكرت المصلحة، كما أن إقفال الحسابات الختامية وعمل القيود التعديلية جزء من القوائم المالية والتي تعد مخرجاتها مدخلات لحساب الزكاة بغض النظر عن الفترة حيث إن هذه التعديلات تغطي فترة محددة وهي عام مالي، ومن ثم فإن رأي اللجنة الابتدائية أن حساب المكافأة للعضو المنتدب تم بعد وقت وجوب الزكاة لا يتوافق مع مبدأ الاستحقاق والذي أقرته المصلحة لمحاسبة مكلفي الحسابات النظامية.
وأضاف المكلف أنه ينبغي اعتماد رواتب ومكافأة عضو مجلس الإدارة كمصروف جائز الحسم من الوعاء الزكوي طالما أن هذا المبلغ مدفوع لعضو مجلس الإدارة مقابل جهوده وفقًا لعقد توظيف رسمي، كما أن المادة (1) من إجراءات جباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (393) لعام 1370هـ تتضمن جباية الزكاة الشرعية كاملة من جميع الإفراد والشركات الذين يحملون الرعوية السعوديين وفقًا للقواعد الشرعية، ويؤكد هذا النص بأن الذمة المالية للشركة مستقلة تمامًا عن ذمة الشركاء فيها ولذلك ينبغي دفع الزكاة من قبل الشركة على الأموال التي في حوزتها، بيد أن المبالغ المدفوعة لعضو مجلس إدارة الشركة تمثل مصاريف ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي لأنها غير مستوفية لأحد شروط الزكاة وهو تمام الملك، وقد قبلت المصلحة في التعميم رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ حسم مكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة، كما أن وظيفة عضو مجلس الإدارة هي وظيفة رئيسية هامة في الشركة، ولو لم يقم عضو مجلس الإدارة بإدارة العمليات اليومية لم يكن لدى الشركة خيار سوى تعيين شخص آخر في منصب مدير عام الشركة. وكان سيتعين على الشركة دفع راتب وعلاوات له تمثل مصاريف عمل ضرورية مقابل مهارة وعمل صاحب منصب عضو مجلس الإدارة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند رواتب و مكافأة عضو مجلس الإدارة والبالغة (2،021،201) ريالًا استنادًا إلى للقرار الوزاري رقم (4795/3) بتاريخ 1409/7/14هـ التي تضمن أن مكافأة عضو مجلس الإدارة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة تعد توزيعًا للربح وليس عبئًا عليها، وحيث إن مكافأة عضو مجلس الإدارة عبارة عن نسبة (5%) من ربح العام مما

يعني أن حيازته لها ستكون بعد نهاية الحول وإقفال الحسابات ومعرفة نتيجة أعمال الشركة وما آلت إليه من ربح أو خسارة.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند رواتب ومكافأة عضو مجلس الإدارة البالغ (2،021،201) ريالًا بحجة أن هذا البند مدفوع لعضو مجلس الإدارة مقابل جهوده وفقًا لعقد توظيف رسمي، كما أن المكافأة المدفوعة لعضو مجلس الإدارة تمثل مصاريف تم تحميلها على قائمة الدخل وفقًا لمبدأ الاستحقاق ولذلك ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي لأنها غير مستوفية لأحد شروط الزكاة وهو تمام الملك، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بهذا البند استنادًا إلى القرار الوزاري رقم (4795/3) بتاريخ 1409/7/14هـ، كما أن مكافأة عضو مجلس الإدارة عبارة عن نسبة (5%) من ربح العام مما يعني أن حيازته لها ستكون بعد نهاية الحول.

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ القاضي بإضافة مرتبات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المختلطة إلى الوعاء الضريبي أو الزكوي بحسب الأحوال لغرض الربط عليها بعد توزيع الأرباح، وباطلاع اللجنة على قرار الشركاء بتعيين الشريك/... مديرًا تنفيذيًا للشركة مقابل أجر شهري قدره (50،000) ريال ومكافأة سنوية مقدارها (5%) من صافي الأرباح السنوية حسب القوائم المالية، وحيث إن المكلف شركة ذات مسئولية محدودة، وحيث إن مبالغ هذا البند تم دفعها إلى أحد الشركاء في الشركة، لذا فإن ما دفع له يعد توزيعًا للربح، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند رواتب ومكافأة عضو مجلس الإدارة البالغ (2،021،201) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من الشركة ...على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (15) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الاستثمار في الأراضي البالغ (109،931،281) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الاستثمار في شركة (ج) البالغ (1،020،609) ريالًا من وعائه الزكوي لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند رواتب ومكافأة عضو مجلس الإدارة البالغ (2،021،201) ريالًا وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1321
سنة القرار: 1434

المفتاح

غرامة

الموضوع

غرامة عدم سداد ضريبة

المبدأ

الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمنشأة 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 1434/12/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (20) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2000م و 2001م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/7هـ 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 (20) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (121/8261/500) بتاريخ 1431/12/25هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (889) بتاريخ 1432/1/23هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم ... بتاريخ 1430/1/21هـ بمبلغ (1،024،817) ريالا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم

من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الربح المتحقق من الإيرادات المتحققة خارج المملكة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إخضاع الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة في الخارج لعامي 2000م و2001م للضريبة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تزاول أعمال تصنيع وإصلاح ...، وتحقق دخلا من الأعمال المنفذة داخل المملكة وبعض الأعمال المنفذة في مرافق العملاء خارج المملكة، وبناءً على ذلك يقوم المهندسون والفنيون الموظفون بزيارة مرافق العملاء خارج المملكة لتنفيذ خدمات الإصلاح، ولذلك فإن موضوع نشاطات التصنيع من خطوط إنتاج داخل المملكة أمر غير وارد، واستنادًا إلى نظام ضريبة الدخل فإن الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة يجب ألا تخضع للضريبة في المملكة وذلك وفقا لمبدأ إقليمية الضريبة، وقد تم الطلب من المصلحة منح الشركة إعفاءًا ضريبيًا للربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة، لكن المصلحة لم توافق على ذلك وربطت الضريبة على أرباح العام بأكمله متضمنة الربح المتحقق من الأعمال المنفذة في الخارج.

وأضاف المكلف أن استناد اللجنة الابتدائية في قرارها على المواد (10و13و16) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (14) لعام 1376هـ يعد استنادًا غير صحيح حيث إن المادة (10) تنص على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي: 1ـ الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد...) كما تنص المادة (16) على أن"يجب إدراج جميع الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة ـ ما عدا الاستهلاك والنقص ـ وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة..." وينص المنشور الدوري رقم (14) لعام 1376هـ على "تنص المادة (16) من نظام ضريبة الدخل على أنه يجب إدراج جميع الواردات العمومية التي يتسلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة (ما عدا الاستهلاك والنقص) ويبنى على النص المتقدم مبدآن:

الأول: أن جميع الواردات التي يقبضها المكلف خلال العام يجب أن تقيد في سجلات حساباته لعام نفسه، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة ما عدا الاستهلاك والنقص.

الثاني: أن المبالغ المحسومة والتي ذكرت بالتحديد في المادة (14) من نظام ضريبة الدخل يجب أن تكون متعلقة بالعام نفسه وأدرجت في سجلاته، وبذلك لا يجوز إدراج حسميات خاصة بعام آخر غير العام الذي يجرى القيد الحسابي في سجلاته".

ويتضح مما تقدم أن المادة (10) من نظام ضريبة الدخل خاصة بالشركات المنشأة خارج المملكة ولم تشر إلى الشركات المنشأة داخل المملكة والعاملة خارجها، مما يعني أن نظام ضريبة الدخل لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة في خارج المملكة، كما أن المواد المذكورة والمنشور الدوري رقم (14) لعام 1376هـ لم تنص على أن الربح المتحقق من الإيرادات خارج المملكة يجب أن يخضع للضريبة في المملكة، وليس هناك أي اعتراض على مبدأ التصريح عن إجمالي الدخل وإجمالي المصاريف في الإقرار الضريبي، ولذلك تم التصريح عن جميع الإيرادات والمصاريف في القوائم المالية المدققة والإقرار النهائي لعامي الاستئناف طبقًا للمادة (16) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (14) لعام 1376هـ، لكن لا يوجد أساس نظامي لإخضاع الدخل الذي تحققه شركة (أ) من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة لأن الدخل المتحقق من خارج المملكة لا يعد دخلًا من مصدر في المملكة.

وأضاف المكلف أن المادة (13) من نظام ضريبة الدخل تنص على "وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت"، وبناء عليه فإن هذا التعريف يشير بوضوح إلى الشركات العاملة في المملكة والمنطقتين المحايدتين مع كل من العراق والكويت، وقد أكد الخطاب الوزاري رقم (3761/4) بتاريخ 1409/6/1هـ أن تستمر المصلحة في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع 50% من قيمة الزكاة أو الضريبة، وقد طبقت المصلحة ذلك بأن قامت جميع الشركات المنشأة في المملكة أو في الخارج بتسديد 50% من الضريبة والزكاة المستحقة على العقود المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة، وهنا ينبغي الملاحظة أن المكاتب الرئيسية لجميع هذه الشركات تقع داخل المملكة، ولكن وبما أن العمل قد تم تنفيذه فعليا في المنطقة المحايدة فقد كانت المصلحة دائما تقبل بإخضاع ما نسبته 50% من الربح المتحقق في المنطقة المحايدة للضريبة أو الزكاة بحسب الأحوال، ويستنتج من ذلك أنه إذا تم تنفيذ العمل بأكمله خارج المملكة فإنه لا يخضع للضريبة في المملكة، وعليه فإن حجة المصلحة بأنه نظرًا إلى وجود مقر الإدارة في المملكة فإن العمل المنفذ خارج المملكة يكون تحت إشراف وإدارة الشركة في المملكة ولذلك يخضع للضريبة في المملكة هي حجة من غير أساس ولو أن نظام ضريبة الدخل يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج المملكة لما كانت هناك حاجة لوضع قاعدة خاصة للضريبة في المناطق المحايدة بين المملكة وكل من العراق والكويت، ويتضح من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل وقاعدة الـ 50% من الضريبة الموضوعة للمناطق المحايدة أن نظام ضريبة الدخل لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج الحدود الإقليمية للمملكة على أساس أنه ليس للمملكة حقوق ضريبية في تلك المناطق، وبعبارة أخرى فإن نظام ضريبة الدخل يهدف إلى فرض الضريبة فقط على العقود المنفذة في المناطق التي يكون للمملكة فيها حقوق بنسبة 100% أو 50%، كما أن إضافة المنطقتين المحايدتين إلى تعريف المملكة يظهر بوضوح أن الحق في الضريبة قد تم توسيعه فقط إلى المنطقتين المحايدتين خارج المملكة لأن الحقوق مشتركة بين المملكة وكل من الكويت والعراق في المنطقتين المحايدتين.

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف اعتماد الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة والذي تم حسابه باسلوب التقدير النسبي كربح معفى من الضريبة.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1434/5/7هـ ورد فيها أن المصلحة تتمسك بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي وهي إخضاع كامل حصة الشريك الأجنبي في الأرباح للضريبة

وعدم جواز استبعاد أي جزء من الربح الذي يرى المكلف أنه متحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة وذلك وفقًا للمبررات التالية:

أولًا: أن إجمالي الإيرادات خلال عامي 2000م و2001م خاضعة للضريبة دون استثناء استنادًا لنصوص مواد نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وذلك وفقًا للمادة (10) التي تنص على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي: -2 مجموع حصص الشركاء غير السعوديين من الأرباح الصافية لشركات الأموال السعودية) وتنص المادة (12) على أن"يعتبر الربح الصافي للشركات الخاضعة للضريبة جميع الواردات العمومية...الخ" كما تنص المادة (13) على أن"تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام: كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها...الخ" ويتضح من النصوص أعلاه أن جميع الواردات العمومية من دون استثناء خاضعة للضريبة.

ثانيًا: أن نشاط الشركة الرئيس من واقع الترخيص الصناعي والسجل التجاري وعقد التأسيس هو إعادة تصنيع وإصلاح ...، وهذا يعني أن نشاط الشركة هو نشاط صناعي بالكامل يقوم بأعمال صناعية باستخدام خطوط الإنتاج المثبتة داخل المصنع القائم على أرض المملكة، وعليه فإن جميع الأعمال والخدمات المقدمة لجميع العملاء داخل وخارج المملكة قد تمت عبر القائم على أرض المملكة، وبذلك فإن الأعمال المنفذة للعملاء خارج المملكة قد استخدمت وأنتجت داخل المملكة.

ثالثًا: لم يستطع المكلف تحديد المصاريف الفعلية الحقيقية التي تخص الأعمال المنفذة خارج المملكة، حيث حدد المصاريف المقابلة للإيرادات الخارجية باسلوب تقديري للوصول إلى الأرباح غير الخاضعة للضريبة حسب وجهة نظره، وهذا دليل على أن المصاريف الخاصة بتلك الأعمال قد أدرجت ضمن التكاليف المباشرة وغير المباشرة الكلية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

رابعًا: أن المصلحة تعتبر الشركة منشأة دائمة بالمملكة قد مارست أعمالها داخل وخارج المملكة في أن واحد وذلك بتقديمها خدمات لعملائها في الداخل والخارج وأن الخدمات قد نفذت داخل المصنع (موقع الإنشاء) وذلك استنادًا للقرار الوزاري رقم ... بتاريخ 1394/5/20هـ.

خامسًا: أما يطالب به المكلف من استبعاد ربح حدده بنسبة مئوية على أساس أنه تحقق خارج المملكة ومن ثم فهو معفي من الضريبة، فترى المصلحة أن نظام استثمار رأس المال الأجنبي قد نص على إعفاء المشروع الذي يستثمر فيه رأس المال الأجنبي من ضريبة الدخل وهو قاصر على الأرباح الناتجة من ممارسة الشركة لنشاطها الرئيس ولمدة زمنية محددة، وبعد انتهاء مدة الإعفاء فإن جميع دخلها سواء من النشاط الرئيس والعرضي خاضع للضريبة بدون استثناء وبغض النظر عن موقع ومكان المستفيد من العمل المنفذ له.

سادسًا: أن مبدأ إقليمية الضريبة مرتبط بالجهة غير المقيمة حيث إن ذلك المفهوم يخص أي جهة غير مقيمة حصلت على إيراد من المملكة ولم تنفذ أعمالًا داخل المملكة، ومن ثم فإن أرباحها غير خاضعة للضريبة.

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 إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عامي 2000م و2001م للضريبة بحجة أنه صرح عن إجمالي الدخل وإجمالي المصاريف في القوائم المالية المدققة والإقرارات النهائية طبقًا للمادة (16) من نظام ضريبة الدخل، كما أنه لا يوجد أساس نظامي لإخضاع الدخل الذي تحققه شركة (أ) من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة لأن الدخل المتحقق من أعمال خارج المملكة لا يعد دخلًا من مصدر في المملكة ومن ثم يجب ألا يخضع للضريبة وذلك وفقا لمبدأ إقليمية الضريبة، كما أن المادة (13) من نظام ضريبة الدخل تنص على "... وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت"، ويرى المكلف أن هذا التعريف يشير بوضوح إلى الشركات العاملة في المملكة والمنطقتين المحايدتين المشتركتين مع كل من العراق والكويت، كما أكد الخطاب الوزاري رقم (3761/4) بتاريخ 1409/6/1هـ أن تستمر المصلحة في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع 50% من قيمة الزكاة أو الضريبة، ويُستنتج من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل والخطاب الوزاري رقم (3761/4) لعام 1409هـ أنه إذا تم تنفيذ العمل بأكمله خارج المملكة فإنه لا يخضع للضريبة، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي وهي إخضاع كامل حصة الشريك الأجنبي من الأرباح للضريبة وعدم استبعاد الربح الذي يرى المكلف أنه متحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة استنادًا إلى المواد (10و12و13) من نظام ضريبة الدخل، كما أن المكلف لم يحدد المصاريف الفعلية للأعمال المنفذة خارج المملكة حيث حددها بأسلوب تقديري، إضافة إلى أن نشاط المكلف صناعي مما يعني أن كامل الأعمال نفذت داخل المملكة، وترى المصلحة أن مبدأ إقليمية الضريبة مرتبط بالجهة غير المقيمة، وأن ذلك المفهوم يخص أي جهة غير مقيمة حصلت على إيراد من المملكة ولم تنفذ أعمالًا داخل المملكة.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لعامي الاستئناف تبين أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن "الشركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة العربية السعودية بالسجل التجاري رقم ... بتاريخ 1396/8/10هـ الموافق 7 /1976/7م، وتزاول أعمال تصنيع وإصلاح ...، وباطلاع اللجنة على الإقرار النهائي ومرفقاته اتضح أن المكلف خفض الربح الخاضع للضريبة بالربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة الذي تم حسابه بأسلوب التقدير النسبي طبقًا للمعادلة التالية:

إيراد الأعمال المنفذة خارج المملكة × الربح الخاضع للضريبة

الإيراد الإجمالي

وباطلاع اللجنة على المادة (13) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام: كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية، والناتجة أيضا عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك جميع الواردات الناتجة من العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية

غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة، وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليا من أي مصدر كان في المملكة، ويضاف إلى هذا ذلك القسم الذي يعود إلى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل البلاد وخارجها وتشمل المملكة العربية السعودية كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت)، وباطلاع اللجنة على المادة (16) من النظام المتضمنة أنه (يجب إدراج جميع الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة ـ ما عدا الاستهلاك والنقص ـ وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دوليا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...).

ويتضح مما تقدم أن المادة (13) من النظام لم تتضمن نصوصًا تتعلق بالمعالجة الضريبية أو الزكوية للربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة، وإنما تضمنت تعريفًا للإيرادات الخاضعة للضريبة وكذلك الحقوق المشتركة للمملكة في المنطقتين المحايدتين مع كل من العراق والكويت، كما أن المادة (16) من النظام أوجبت على المكلفين إدراج جميع الإيرادات والمصروفات خلال العام المالي في سجلاتهم المحاسبية.

وحيث إن المكلف شركة أموال سعودية مختلطة، ولم يتضح من النصوص النظامية السابقة ما يشير إلى عدم خضوع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة، وبما أن المكلف لم يقدم للجنة أي بيانات أو مستندات توضح طبيعة الأعمال أو الخدمات المنفذة خارج المملكة وتفاصيل تكاليفها بالتحديد، بالإضافة إلى أن استخدام المكلف لعناصر المعادلة المشار إليها لا يستند إلى مرجعية نظامية، لذا فإن اللجنة ترى أن حصة الشريك الأجنبي في الربح المتحقق من جميع الإيرادات خاضعة للضريبة، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عامي 2000م و 2001م للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة بفرض غرامة تأخير بنسبة 25% من الضريبة الإضافية على أساس أن الخلاف حول إعفاء الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة خلال عامي 2000م و2001م ليس خلافا حقيقيا وأن الموضوع تحكمه قواعد نظامية وأن هذا يتفق مع ما نص عليه المنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

وأضاف المكلف أنه دائما يقدم إقراراته في المواعيد المحددة وفقا لنظام ضريبة الدخل، كما أن إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة موضوع خلاف من نواح عدة بينه وبين المصلحة ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أي ضرائب إضافية ناشئة عنه استنادًا إلى المادة (15)من نظام ضريبة

الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام1393هـ عليه فإن موقف المصلحة بأنه لا يوجد خلاف لا مبرر له على الإطلاق، و ينص المنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ على (أن المقصود من هذا الجزاء هو ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام، وضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزانة العامة في حينها حفظا للصالح العام ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير، وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائما إلى أن يقوم الدليل على العكس، لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئا إلى أن تثبت عليه الإدانة... وأن المقصود من لفظ (الضريبة المستحقة) هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون، وليس المقصود هو الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة، و 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)، كما يتضمن المنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ أن غرامة تأخير فرق الضريبة لا تستحق إذا كان هذا الفرق نتيجة التعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها أخضعت فرق الضريبة الناتج عن حساب ضريبة على الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة لغرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ لعدم وجود خلاف حقيقي على إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة، وبناءً عليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

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 غرامة التأخير على فرق الضريبة لعامي 2000م و2001م بحجة أنه قدم إقراراته في المواعيد المحددة وفقا لنظام ضريبة الدخل، كما أن إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة موضع خلاف بينه وبين المصلحة ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أي ضرائب إضافية ناشئة عنه استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ، في حين تتمسك المصلحة بخضوع فرق الضريبة لغرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ. وترى اللجنة أن إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة يعد من المواضيع التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف لا يتوجب معها فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عنها، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعامي 2000م و2001م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (20) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عامي 2000م و2001م للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعامي 2000م و2001م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1322
سنة القرار: 1434

المفتاح

أرباح/تعديل حسابات/ديون/قروض/مكافأة - الزكاة.

الموضوع

أرباح محققة في الخارج/تعديل حسابات تأمين/ديون مستحقة للمكلف/قروض طويلة الأجل/مكافأة عاملين.

المبدأ

يشترط لحسم المكافآت أن يكون منصوصا عليها في عقود العمل وفي اللائحة المعتمدة لتنظيم العمل لدى المنشأة، وتخلف أحد هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.

عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قامت به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.

تقديم المنشأة المستندات المؤيدة لما قامت به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.

الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1434/12/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (6) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2003م و2004م والربط الزكوي لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/13هـ 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 الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/36) بتاريخ 1432/3/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (958) بتاريخ 1432/4/25هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ... بتاريخ 1430/11/14هـ بمبلغ (4,934,146) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مكافآت السلامة للأعوام من 2003م حتى 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على مكافآت السلامة للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض اعتماد هذا البند على أساس أن المصلحة طلبت من المكلف تقديم لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل ولكنه لم يتمكن من تقديمها، كما استندت اللجنة الابتدائية إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (889) لعام 1430هـ الذي أيد إجراء المصلحة برفض اعتماد هذا البند للأعوام من 2000م حتى 2002م.

وذكر المكلف أن الشركة تقوم بتشغيل ... وأن العاملين على ... يعملون في ظروف بالغة القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم، كما أن صاحب المشروع (ج) يشترط الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنبا لأي حوادث طبقًا للعقد رقم ... الموقع مع (ج) والذي ينص في الجدول (ب) على أنه "يتوقع من المقاول الحصول على أفضل النتائج في تأدية الخدمات بموجب هذا العقد ومراعاة إتباع الإجراءات المتعارف عليها في صناعة ... لاسيما فيما يتعلق بالسلامة والوقاية من الحريق في ..." ، كما ينص العقد في الجدول (د) على أنه "يتعين على المقاول وجميع موظفيه ووكلائه ومقاوليه من الباطن التقيد بجميع الأنظمة المعمول بها في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالسلامة والبيئة وجميع التعليمات العامة لـ (ج) بخصوص السلامة والصحة والبيئة ويتعين على المقاول أن يتقيد على وجه التحديد بدليل السلامة الإنشائية لـ (ج)" ويتضح مما تقدم أنه يجب على الشركة وموظفيها التقيد بمعايير السلامة المطلوبة من قبل (ج) وإشاعة الوعي بالسلامة بين الموظفين لتقليل الحوادث، ومن أجل ذلك يتعين على الشركة أن تشجع موظفيها على التقيد بمعايير السلامة وذلك بمنحهم حوافز و مكافآت مالية ، وأن عدم التقيد بمعايير السلامة المحددة من قبل (ج) قد يسفر عن نتائج خطيرة تشمل إنهاء العقد، وبناء على ذلك قامت الشركة بإعداد خطة لمكافآت السلامة لتعزيز الوعي بمتطلبات السلامة على جميع مستويات عاملي

الشركة وموجوداتها و ممتلكاتها و عملياتها...الخ وذلك للتقليل من عدد الحوادث وزيادة كفاءة الشركة وإنتاجيتها مما يسفر في النهاية عن زيادة الربحية ومن ثم المزيد من الضرائب ، وبموجبها يقدم للعاملين دفعات نقدية نصف سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على ... أو في ...خلال فترة (6) أشهر ماضية، كما يتم منح العاملين مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على ...أو في ...خلال فترة (12) شهرًا ماضية، وتكون المكافآت السنوية على شكل سندات منحة ، ولقد أدى إتباع هذه السياسة من قبل الشركة إلى التقليل من عدد الحوادث خلال العام ولولا ذلك لتكبدت الشركة خسائر كبيرة جراء تلك الحوادث.

وأضاف المكلف أنه أثناء الفحص الميداني طلبت المصلحة من الشركة تقديم المستندات المؤيدة لهذا البند، وقدمت الشركة شهادة مراجعي الحسابات بشأن الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية ومنها مكافآت السلامة، وبيانًا تحليليًا بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة ، ونسخة من سياسة مكافآت السلامة ، علمًا بأن نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) بتاريخ 1426/8/23هـ عرف الأجر الأساسي بأنه "كل ما يعطى للعامل مقابل عمله، بموجب عقد عمل مكتوب أو غير مكتوب، مهما كان نوع الأجر أو طريقة أدائه، مضافًا إليه العلاوات الدورية " ، كما عرف الأجر الفعلي بأنه" الأجر الأساسي مضافًا اليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تتقرر للعامل مقابل جهد بذله في العمل، أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله، أو التي تتقرر للعامل لقاء العمل بموجب عقد العمل أو لائحة تنظيم العمل، ومن ذلك:

1. العمولة، أو النسبة المئوية من المبيعات، أو النسبة المئوية من الأرباح، التي تدفع مقابل ما يقوم بتسويقه، أو إنتاجه، أو تحصيله، أو ما يحققه من زيادة الإنتاج أو تحسينه.
2. البدلات التي يستحقها العامل لقاء طاقة يبذلها، أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله.
3. الزيادات التي قد تمنح وفقًا لمستوى المعيشة، أو لمواجهة أعباء العائلة.
4. المنحة أو المكافأة: هي التي يعطيها صاحب العمل للعامل، وما يصرف له جزاء أمانته، أو كفايته، وما شابه ذلك، إذا كانت هذه المنحة أو المكافأة مقررة في عقد العمل، أو لائحة تنظيم العمل للمنشأة، أو جرت العادة بمنحها، حتى أصبح العمال يعدونها جزءًا من الأجر لا تبرعًا.
5. الميزات العينية: هي التي يلتزم صاحب العمل بتوفيرها للعامل مقابل عمله، بالنص عليها في عقد العمل أو في لائحة تنظيم العمل، وتقدر بحد أقصى يعادل الأجر الأساسي لمدة شهرين عن كل سنة ما لم تقدر في عقد العمل أو لائحة تنظيم العمل بما يزيد على ذلك"، كما أن المادة (8) من نظام العمل والتي تعالج حقوق العاملين في الشركة تنص على أنه "يبطل كل شرط يخالف أحكام هذا النظام، ويبطل كل إبراء، أو مصالحة عن الحقوق الناشئة للعامل بموجب هذا النظام، أثناء سريان عقد العمل، ما لم يكن أكثر فائدة للعامل".

ويلاحظ من تعريف الأجر الأساسي والأجر الفعلي أن جميع المزايا والمكافآت الممنوحة للعامل بموجب عقد عمل مكتوب أو غير مكتوب تعد أجرًا أساسيا له، وفي ضوء ما تقدم أعلاه فإن مكافآت السلامة المدفوعة للعامل وفقًا لسياسة الشركة المكتوبة تشكل جزءً من أجور العاملين وينبغي اعتمادها كتكلفة جائزة الحسم، وقد رفضت اللجنة الابتدائية اعتماد مكافآت السلامة المدفوعة للعاملين على أساس أن المكلف لم يتمكن من تقديم لوائح تنظيم العمل (المكافآت والجزاءات) المعتمدة من وزير العمل، وهذا يتعارض مع تعريف

الأجر الأساسي والأجر الفعلي الوارد في نظام العمل والذي يعرف الأجر بأنه كل ما يعطى للعامل مقابل عمله بموجب عقد عمل مكتوب أو غير مكتوب أو بموجب أنظمة العمل، كما أن عقد العمل هو اتفاق بين صاحب العمل والعامل، وكذلك فإن سياسة مكافآت السلامة هي أيضا اتفاق بين صاحب العمل والعامل بموجب نظام العمل ، إضافة إلى أن عقد العمل يمنح بعض الحقوق وينشئ بعض الالتزامات على كلا الطرفين، وكذلك فإن سياسة مكافآت السلامة تعطي أيضا بعض الحقوق وتنشئ بعض الالتزامات على كلا الطرفين، وبما أن عقد العمل ملزم للطرفين، كذلك فإن سياسة مكافآت السلامة ملزمة أيضًا للطرفين ، وعليه فإن عقد العمل وخطة مكافآت السلامة متشابهان حيث إن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمين لكلا الطرفين حسبما نص عليه نظام العمل، وليس باستطاعة الشركة أن تفهم كيف أن المصلحة واللجنة الابتدائية على استعداد لقبول عقد العمل إذا نص على تلك المكافأة بينما هما غير مستعدين لقبول سياسة الشركة المكتوبة التي تم تبليغ العاملين بها حسب الأصول وتم تطبيقها في كل عام.

وأضاف المكلف أنه لم يرد أي ذكر في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية يفيد أنه إذا دفع المكلف أي مزايا لموظفيه على أساس سياسة الشركة المكتوبة والتي لا يغطيها عقد العمل أو سياسة عمل الشركة المعتمدة من وزير العمل فإن تلك المدفوعات لا يجوز اعتمادها كتكلفة فعلية جائزة الحسم، كما أن مكافآت السلامة مصاريف عمل ضرورية تكبدتها الشركة في سياق أعمالها العادية ، ولذا ينبغي اعتمادها كمصاريف فعلية بموجب المادة (14) من نظام ضريبة الدخل ، وقد أصدرت المصلحة تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد بعض المصاريف مثل الرسوم المدرسية ومزايا التقاعد خارج المملكة والاستهلاك و المصاريف المحملة من المركز الرئيس في الخارج ، والشركة ليست على علم بأي تعليمات أصدرتها المصلحة من شأنها تحديد مكافآت السلامة التي تدفع للعاملين تعويضا لهم عن جهودهم في خلق بيئة عمل سليمة ومأمونة أو اعتبار دفع تلك المكافآت خارج نطاق تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية وفقا للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل ، وفي غياب مثل هذه التعليمات المحددة لا يحق للمصلحة تعديل نتيجة الحسابات بمكافآت السلامة المدفوعة للعاملين تعويضا عن جهودهم.

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة باعتبارها مصروفًا عاديًا وضروريًا للحفاظ على بيئة عمل سليمة ومأمونة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه عند إجراء الفحص الميداني لدفاتر المكلف تم الطلب منه تقديم لائحة العمل المعتمدة من وزير العمل والتي تنظم المكافآت والجزاءات ، فقدم سياسة داخلية غير معتمدة من وزير العمل ولإدراك المصلحة بطبيعة ونوعية نشاط الشركة وحاجة الموظفين للمكافآت فقد تم قبولها ، واقتصر الرفض على مكافأة السلامة استرشادًا بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (889) لعام 1430هـ الصادر في استئناف المكلف عن الأعوام من 2000م حتى 2002م الذي أيد إجراء المصلحة في رفض مكافأة السلامة لعدم وجود لائحة بالجزاءات والمكافآت ولكونها لم ينص عليها في عقود العاملين.

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2003م حتى 2006م ببند مكافآت السلامة بحجة أن الشركة تقوم بتشغيل ... وصيانة ... وأن العاملين على ... يعملون في ظروف بالغة القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم، ويشترط صاحب المشروع (ج) الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنبا لأي حوادث ، كما قدمت الشركة للمصلحة شهادة مراجعي الحسابات بشأن الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية ومنها مكافآت السلامة وبيانًا تحليليًا بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة ونسخة من سياسة مكافآت السلامة ، إضافة إلى أن عقد العمل وسياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث إن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمين لكلا الطرفين حسبما نص عليه نظام العمل ، ويرى المكلف أنه لم يرد في نظام ضريبة الدخل ما يفيد أنه إذا دفع المكلف أي مزايا لموظفيه على أساس سياسة الشركة المكتوبة والتي لا يغطيها عقد العمل أو لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل فإن تلك المدفوعات لا يجوز اعتمادها كتكلفة فعلية جائزة الحسم ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة عدم وجود لائحة لدى المكلف بالجزاءات والمكافآت، كما لم ينص على هذه المكافآت في عقود العاملين.

وبعد الاطلاع على نظام العمل و العمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ و كذلك نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) بتاريخ 1426/8/23هـ فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل والعمال صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل ، كما ألزمت المادة (12) من نظام العمل صاحب العمل الذي يُشغّل (10) عمال فأكثر أن يقدم للوزارة لائحة تنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات.

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل وكذلك صورًا من عقود العاملين الذين تم صرف المكافأة لهم، وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف المستندات والبيانات المطلوبة بهذا الخصوص، لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند لم تكتمل أركانه النظامية ولذا لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 2003م حتى 2006م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما

قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تأمين تعويض العاملين للأعوام من 2003م حتى 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على تأمين تعويض العاملين للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض تأمين تعويض العاملين لأن هذا التعويض مغطى بالتأمينات الاجتماعية طبقا للمادة (28) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/33) بتاريخ 1421/9/3هـ، علمًا أنه قد سبق للجنة الاستئنافية أن قضت في قرارها رقم (889) لعام 1430هـ بتأييد الشركة في عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2000م إلى 2002م ببند تأمين تعويض العاملين.

وأضاف المكلف أن تأمين تعويض العاملين ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم على ... في الصحراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي جميع أنواع الأخطار المهنية الناجمة عن العمل والتي لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية أو لا يكفي لتغطيتها بسبب وضع قيود على المطالبات المسموح بها في ذلك النظام ، كما أن توفير التأمين الكافي لتغطية العلاج الطبي وحوادث الوفاة والعجز الطويل الأجل تم وفقا للشروط التي حددتها (ج) لأن نظام التأمينات الاجتماعية لا يغطي متطلبات العميل التأمينية، وعلى سبيل المثال فإن المبلغ الأقصى الذي يغطيه نظام التأمينات الاجتماعية هو (165،000) ريال ويعادل (44،000) دولار أمريكي بينما يشترط عقد (ج) رقم ... المحافظة على غطاء تأمين لا يقل عن (1،000،000) دولار أمريكي للحادث الواحد حيث ينص على أنه (يتعين على المقاول أن يقوم وعلى نفقته الخاصة بالحصول على التأمينات التالية والمحافظة على سريان مفعولها في كل الأوقات خلال مدة هذا العقد:

- تأمين تعويض العاملين أو تأمين اجتماعي مماثل وتأمين مسؤولية صاحب العمل كما قد يكون ضروريًا وكافيًا لتغطية جميع موظفي المقاول عند القيام بتنفيذ العمل بموجب هذا العقد.
- تأمين المسؤولية العامة الشامل بحيث يكون الحد الأدنى للبوليصة (1،000،000) دولار مقابل الإصابات الشخصية والوفاة أو تلف الممتلكات الناشئ عن كل حادث واحد وأن يغطي ذلك جميع عمليات المقاول بموجب هذا العقد.
- يتفق المقاول و (ج) على أن التأمينات المدرجة في الفقرة أعلاه هي الحد الأدنى من غطاء التأمين الذي يتعين على المقاول الحصول عليه بموجب هذا العقد وهذا الشرط مذكور في كل العقود المبرمة بين الشركة و (ج).
-

وأضاف المكلف أن المصلحة رفضت اعتماد هذا البند دون إبداء أي أسباب لذلك الرفض علمًا بأنه مصروف عمل ضروري تم تكبده في سياق الأعمال العادية ولذا ينبغي اعتماده بموجب المادة (14) من نظام ضريبة الدخل.

وفي ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2003م حتى 2006م ببند تأمين تعويض العاملين.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها رفضت هذا النوع من التأمين لأنه مُغطى بالتأمينات الاجتماعية طبقًا للمادة (28) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/33) بتاريخ 1421/9/3هـ، وأما ما استرشد به المكلف من أن قرار اللجنة الاستئنافية رقم (889) لعام 1430هـ قد أيد وجهة نظر الشركة باعتباره مصروفًا ضروريًا بسبب الالتزام التعاقدي مع شركة (ج) فيرد على ذلك بأن (ج) يطبق عليها ما يطبق على عموم المكلفين، والأصل هو نظام التأمينات الاجتماعية وليس ما تشترطه (ج).

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2003م حتى 2006م ببند تأمين تعويض العاملين بحجة أنه ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم على ... في الصحراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي جميع أنواع الأخطار المهنية الناجمة عن العمل والتي لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية أو لا يكفي لتغطيتها، كما أنه تم وفقا للشروط التي حددتها الجهة المتعاقد معها (ج) في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة أن نظام التأمينات الاجتماعية يغطي هذا النوع من التأمين.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على المستندات المقدمة اتضح أن المكلف أدرج ضمن مصروفاته مبالغ كتأمين إضافي لتعويض العاملين وهذه المصروفات لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية وأرجع سبب ذلك إلى التزامات تعاقدية مع (ج) وقدم تعزيزًا لوجهة نظره نسخة من العقد الذي يشترط المحافظة على غطاء تأمين لا يقل عن (1,000,000) دولار أمريكي للحادث الواحد حيث نص العقد رقم ... على "أنه يتعين على المقاول أن يقوم وعلى نفقته الخاصة بالحصول على التأمينات التالية والمحافظة على سريان مفعولها في كل الأوقات خلال مدة هذا العقد:

- تأمين تعويض العاملين أو تأمين اجتماعي مماثل وتأمين مسؤولية صاحب العمل كما قد يكون ضروريًا وكافيًا لتغطية جميع موظفي المقاول عند القيام بتنفيذ العمل بموجب هذا العقد.
- تأمين المسؤولية العامة الشامل بحيث يكون الحد الأدنى للبوليصة (1,000,000) دولار مقابل الإصابات الشخصية والوفاة أو تلف الممتلكات الناشئ عن كل حادث واحد وأن يغطي ذلك جميع عمليات المقاول بموجب هذا العقد ".

وبناءً عليه فإن مصاريف التأمين التي تحملها المكلف تُعد مصاريف لازمة مرتبطة بنشاط المكلف وقدرته على تحقيق الإيراد، كما أنها موثقة بالتزام تعاقدي، مما ترى معه اللجنة أن بند تأمين تعويض العاملين

يُعد من المصروفات جائزة الحسم، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2003م حتى 2006م ببند تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: القرض للأعوام من 2003م حتى 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على القرض البنكي للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة بإضافة حصة الشريك السعودي في القرض البنكي البالغ (150،000،000) ريال إلى الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ والفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ، ويرى المكلف أن إضافة القرض إلى الوعاء الزكوي تكون في حدود ما تم استخدامه في تمويل الأصول الثابتة وقطع الغيار على النحو التالي:

الأعوام	2003م	2004م	2005م	2006م
مبلغ القرض	150،000،000	150،000،000	150،000،000	150،000،000
استخدام القرض:	--	--	--	--
رأس المال العامل (باستثناء قطع الغيار)	47،622،506	71،143،443	79،409،363	101،898،617
محتجزات طويلة الأجل مستحقة القبض	7،835،569	11،470،282	15،142،803	22،547،709
قطع الغيار	14،797،666	13،859،675	12،874،929	11،915،480
الرصيد المتبقي للموجودات الثابتة	79،744،259	53،526،600	42،572،905	13،638،194
المجموع ـ كما أعلاه	150،000،000	150،000،000	150،000،000	150،000،000
نسبة الـ 49% التي يجب أن تضاف إلى وعاء الزكاة (أي القرض المنفق على الموجودات الثابتة وقطع الغيار)	46،325،543	33،019،275	27،169،439	12،521،300

وأضاف المكلف أن الفتوى رقم (22665) تنص على أن (ما تأخذه الشركة من المال اقتراضا من صناديق الاستثمارات أو غيرها لا يخلو من إحدى الحالات التالية:

1. أن يحول الحول على كله أو بعضه قبل إنفاقه فما حال عليه الحول منه وجب 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 التجاري والذي يعتبر من عروض التجارة فيجب فيه الزكاة باعتبار ما آل اليه ويزكي بتقييمه نهاية الحول).

ويتضح من هذه الفتوى أن الزكاة تجب على الأموال المستخدمة في النشاطات التجارية (رأس المال العامل) وذلك بتقييم نتائج النشاطات التجارية في نهاية الحول وبعبارة أخرى تجب الزكاة على الأرباح المتحققة من النشاطات التجارية التي يتم تمويلها من القرض ، وأن فرض الزكاة على القرض المستخدم لأغراض تمويل رأس المال العامل (النشاطات التجارية) وعلى الأرباح المتحققة من النشاطات التجارية يؤدي إلى تثنية الزكاة علما بأنه تم دفع الزكاة على أرباح الأعوام محل الاستئناف، كما تنص الفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ على (أن 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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته)، ويتضح من هذه الفتوى أن الزكاة متوجبة فقط على الأموال المملوكة للمكلف سواءً كانت الأموال في حوزته أم لا، وبعبارة أخرى فإن المدين أو المقترض ليس ملزمًا بدفع الزكاة على أي أموال ليست مملوكة له.

وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (1103/3) لعام 1407هـ و تعاميم المصلحة رقم (6/147) لعام 1408هـ ورقم (1/60) لعام 1410هـ ورقم (1/1017) لعام 1411هـ تضمنت أن القرض الذي يتم الحصول عليه لشراء أصول ثابتة يضاف إلى الوعاء الزكوي، بينما يحسم من وعاء الزكاة مبلغ القرض المقابل المنفق على شراء أصول ثابتة على شكل تكلفة أصول ثابتة وقطع غيار وهذه المعالجة تضمن عدم فرض الزكاة على مبلغ القرض لأنه أنفق فعلا على شراء أصول ثابتة، وأن القرض الذي يتم الحصول عليه لشراء أصول متداولة أو لتمويل متطلبات رأس المال العامل لا يضاف إلى وعاء الزكاة لأن الموجودات المتداولة لا تحسم من وعاء الزكاة، بمعنى أنه لا يتم أيضا فرض زكاة على هذا القرض، وحيث إن جزء من مبلغ القرض استخدم لأغراض رأس المال العامل أي لتمويل المخزون والحسابات المدينة والمبالغ المدفوعة مقدما والمحتجزات طويلة الأجل، لذا ينبغي ألا يضاف إلى وعاء الزكاة ما استخدم منه في تمويل رأس المال العامل.

بناء على ما تقدم وما تم الاستناد إليه من فتاوى وقرارات وزارية وتعاميم المصلحة يطلب المكلف عدم إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2003م إلى 2006م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه منذ نشأة هذا القرض من عام 1993م والمصلحة تقوم بإخضاع كامل القرض للزكاة، وقد صدر قراري اللجنة الاستئنافية رقم (546) لعام 1426هـ في استئناف المكلف لل عام1999م ورقم (889) لعام 1430هـ في استئناف المكلف للأعوام من 2000م حتى 2002م القاضيان بإضافة القرض إلى الوعاء الزكوي للمكلف باعتباره أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول، وبناء عليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها استنادًا إلى الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ

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 إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2003م إلى 2006م بحجة أن فرض الزكاة على القرض المستخدم لأغراض تمويل رأس المال العامل (النشاطات التجارية) وعلى الأرباح المتحققة يؤدي إلى تثنية الزكاة ، كما أن القرار الوزاري رقم (1103/3) لعام 1407هـ و تعاميم المصلحة رقم (6/147) لعام 1408هـ ورقم (1/60) لعام 1410هـ ورقم (1/1017) بتاريخ 1411/2/2هـ تضمنت عدم إضافة القرض الذي يتم الحصول عليه لتمويل رأس المال العامل إلى الوعاء الزكوي، في حين ترى المصلحة إضافة كامل القرض إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه «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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته».

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (11) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على (لدى الشركة تسهيلات مالية متجددة بمبلغ (150،000،000) ريال من أحد البنوك في البحرين بموجب كمبيالة ، ويحمل القرض عمولة ذات نسبة متغيرة) ، كما اتضح من قائمة المركز المالي أن رصيد بند القرض البنكي ظهر في نهاية الأعوام المالية من 2002م إلى 2006م بمبلغ (150،000،000) ريال مما يعني أن رصيد هذا البند ثابت خلال أعوام الاستئناف، وبناءً عليه ووفقًا للقاعدة أعلاه فإن كامل مبلغ القرض يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض للأعوام من 2003م حتى 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) برفض اعتراض الشركة على حسم المحتجزات غير المتداولة المستحقة القبض للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة لم تحسم بند المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي، ويرى المكلف أن هذا البند يعد في طبيعته تدفقات نقدية خارجة طويلة الأجل، ولذا صنف كموجودات طويلة الأجل في القوائم المالية على اعتبار أنه يمثل محتجزات إلزامية حسب الشروط التعاقدية مع (ج) وبنسبة 10% من فواتير الشركة غير المدفوعة سوف يتم دفعها من قبل (ج) خلال الأعوام من 2004م إلى 2007م على التوالي عند تقديم شهادات سداد الضريبة للأعوام من 2003م إلى 2006م على التوالي ، وبما أن الأموال لم تمكث في ذمة الشركة لمدة حول كامل فإنه لا يجوز حساب الزكاة عليها استنادًا للفتوى رقم (23408) لعام 1426هـ التي تنص على أن "المبالغ المستحقة لشخص لدى أي جهة حكومية إذا تأخر سدادها لأي سبب من تلك الجهة المطلوبة ولو علم به صاحب الحق لا تجب عليه الزكاة حتى يستلمها ويحول عليها الحول بعد قبضها"، لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المحتجزات لدى شركة (ج) المحتسبة بنسبة 10% من الفواتير التي لم تدفع تعد ديون على شركة (ج) لا يجب حسمها، وقد صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (889) لعام 1430 للأعوام من 2000م حتى 2002م مؤيدًا وجهة نظر المصلحة بعدم حسم الديون من الوعاء الزكوي للمكلف لأنها على مليء.

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 المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م إلى 2006م بحجة أنه يمثل محتجزات إلزامية حسب الشروط التعاقدية مع (ج)، كما أن الأموال لم تمكث في ذمة الشركة لمدة حول كامل ومن ثم لا يجوز حساب الزكاة عليها استنادًا للفتوى رقم (23408) لعام 1426هـ، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه عبارة عن ديون على مليء.

وبعد دراسة الموضوع يتضح أن هذه المبالغ المحتجزة لدى (ج) تمثل نسبة الـ10% التي يتم احتجازها من فواتير العمل والتي ستدفعها ... للمكلف حال تقديم شهادة الزكاة والدخل كأحد المسوغات النظامية لدفع هذه المحتجزات، كما أن الجهة المتعاقد معها من الجهات الموثوق بها وبقدرتها المالية على السداد ، ومن ثم فإن المبالغ المحتجزة تمثل ديونًا على مليء وقابلة للتحصيل في أي وقت متى قُدمت المسوغات اللازمة، وكيفت محاسبيًا كعنصر من عناصر الأصول لتعكس طبيعة نشاط المكلف، لذلك لا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند المحتجزات غير المتداولة

مستحقة القبض من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م إلى 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية رقم (6) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من 2003م حتى 2006م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
2. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2003م حتى 2006م ببند تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
4. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي للأعوام من 2003م إلى 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1323
سنة القرار: 1434

المفتاح
تذاكر / تعويض /ديون / قروض – الزكاة.

الموضوع
تذاكر سفر عاملين / تعويض اجازات / ديون مستحقة للمكلف / قروض قصيرة الاجل.

المبدأ
تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منها، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

الذمة المالية للمقرض مستقلة عن ذمة المقترض ويترتب على ذلك احتساب الزكاة على القرض متى حال عليه الحول ضمن الوعاء الزكوي لكل من المقرض والمقترض.

نص القرار

في يوم الأحد الموافق 1434/12/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (8) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/7/3هـ 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 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/40/ص ج) بتاريخ 1431/3/13هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (544) بتاريخ 1431/4/12هـ ، كما قدم خطابي ضمان صادرين من البنك (ب) برقم ... بتاريخ

1427/3/7هـ بمبلغ (1،354،221) ريالًا ورقم (704200002) بتاريخ 1428/1/23هـ بمبلغ (1،162،233) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: تسهيلات التمويل التجاري.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد التسهيلات بعد تعديلها لعامي الاعتراض وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه التسهيلات تمثل أوراق دفع في طبيعتها أي تم الحصول عليها لسداد مبالغ مستحقة للموردين على حساب شراء بضاعة ، كما تؤكد صور كشوف الحساب البنكي وخطابات البنوك أن تسهيلات التمويل التجاري قد تم الحصول عليها لفترة تتراوح مابين (3) إلى (6) أشهر أي أنها لم تبق في ذمة الشركة حولًا كاملًا، وذكر المكلف أنه طلب من اللجنة الابتدائية تقديم الأساس الذي تم الاعتماد عليه في حساب رصيد هذا البند في القرار الابتدائي بمبلغ (4،663،865) ريالًا للعام المنتهي في 2005/1/31م ومبلغ (12،729،197) ريالًا للعام المنتهي في 2006/1/31م ولم يتم الرد على طلبه.

وأضاف المكلف أن القروض المستخدمة لأغراض رأس المال العامل يجب ألا تضاف إلى الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ التي تتضمن أن الأموال التي تم إنفاقها على رأس المال العامل أي لشراء مواد خام أو بضاعة أو تمويل الأرصدة المدينة...الخ تخضع للزكاة الشرعية من خلال تقييم نتائج العمليات أي الربح المحقق خلال العام ، كما أكد القرار الوزاري رقم (1103/3) بتاريخ 1407/2/11هـ والتعميم رقم (6/147) بتاريخ 1408/12/18هـ والتعميم رقم (1/60) بتاريخ 1410/3/22هـ والتعميم رقم (1/1017) بتاريخ 1411/2/2هـ على أن القروض التي يتم الحصول عليها لتمويل رأس المال العامل لا تخضع للزكاة لعدم توفر شرط تمام الملك.

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم إضافة مبالغ هذا البند إلى وعائه الزكوي لأنها استخدمت في تمويل رأس المال العامل ولم تبق في ذمة الشركة حولًا كاملًا.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إضافة تسهيلات التمويل التجاري إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا للفتاوى رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ ورقم (18497) بتاريخ 1408/11/8هـ ورقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ ورقم (2/3077) بتاريخ /1426/11هـ، وهو ما استقر عليه قضاء اللجنة الاستئنافية ومن ذلك القرار رقم (293) لعام 1421هـ والمصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (1/7445) بتاريخ 1421/6/8هـ والقرار رقم (745) لعام 1428هـ والمصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (4483/1) بتاريخ 1428/5/6هـ والقرار رقم (863) لعام 1429هـ والمصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (4483/1) بتاريخ 1428/5/6هـ والقرار رقم (863) لعام 1429هـ والمصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (833/1) بتاريخ 1429/10/26هـ حيث يتم إضافة القروض سواء لدى المقرض أو المقترض وأيًا كان مصدرها سواء من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض من شركاء وأيًا كان وجه استخدامها سواءً

لتمويل أصول ثابتة أو متداولة وسواء كان القرض في صورة نقدية أو عروض تجارة.

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 إضافة بند تسهيلات التمويل التجاري إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م بمبلغ (4،663،865) ريالًا ومبلغ (12،729،197) ريالًا على التوالي بحجة أنه يمثل أوراق دفع تم الحصول عليها لسداد مبالغ مستحقة للموردين على حساب شراء بضاعة (رأس المال العامل) لفترة تتراوح ما بين (3) إلى (6) أشهر ، ومن ثم لم يحل الحول على هذا البند ولم يتوفر شرط تمام الملك مما يعني عدم خضوعه للزكاة استناداً إلى الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ والقرار الوزاري رقم (1103/3) لعام 1407هـ والتعميم رقم (6/147) لعام 1408هـ والتعميم رقم (1/60) لعام 1410هـ والتعميم رقم (1/1017) لعام 1411هـ، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتاوى المذكورة عند عرض وجهة نظر المصلحة.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه «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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته».

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها أتضح أن الإيضاح رقم (10) ينص على أنه (وفقًا لشروط اتفاقيات التمويل التجاري حصلت الشركة على تمويل طبقًا للمعدلات التجارية لسداد مبالغ مستحقة للموردين، وتم ضمان تسهيلات التمويل التجاري بكفالة شخصية من أحد الشركاء) ، كما اتضح أن رصيد هذا البند ظهر ضمن المطلوبات المتداولة في قائمة المركز المالي للأعوام المنتهية في 2004/1/31م و 2005/1/31م و 2006/1/31م بمبلغ (30،278،000) ريال ومبلغ (23،721،000) ريال ومبلغ (23،931،000) ريال على التوالي، وبناء عليه ووفقا لقاعدة القروض المذكورة أعلاه فإن بند تسهيلات التمويل التجاري

يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لقاعدة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل، وتطبيقًا لذلك فإن الرصيد الذي حال عليه الحول وينبغي أن يضاف للوعاء الزكوي للمكلف للعام المالي المنتهي في 2005/1/31م مبلغ (23،721،000) ريال، وللعام المالي المنتهي في 2006/1/31م مبلغ (23،721،000) ريال وحيث إن اللجنة الابتدائية قضت في قرارها بإضافة مبلغ (4،663،865) ريالًا ومبلغ (12،729،197) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م على التوالي باعتباره أدنى مبلغ وصل إليه رصيد هذا البند خلال العامين، وحيث إن المكلف هو المستأنف على هذا البند وحتى لا يضار المكلف من استئنافه، لذا فإن اللجنة ترى الأخذ بما قضى به قرار اللجنة الابتدائية من إضافة بند تسهيلات التمويل التجاري إلى الوعاء الزكوي للمكلف بمبلغ (4،663،865) ريالًا ومبلغ (12،729،197) ريالًا للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م على التوالي

.

البند الثاني: رواتب الشركاء.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وأثناء جلسة مناقشة الاستئناف طلب سحب استئنافه على هذا البند طبقًا لمحضر ضبط القضية، وبناءً عليه يُعد الخلاف بين الطرفين منتهيًا لسحب المكلف استئنافه على هذا البند.

البند الثالث: الأرصدة المدينة طويلة الأجل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في عدم حسم الذمم المدينة طويلة الأجل لعامي الاعتراض من الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية بشأن هذا البند ، وذكر المكلف أن الأقساط غير المسددة يتم تصنيفها في القوائم المالية كأرصدة مدينة طويلة الأجل ، وتظهر هذه المبالغ في دفاتر العملاء كأرصدة دائنة وتخضع للزكاة في إقراراتهم الزكوية ، لذا فإن عدم السماح بحسمها من الوعاء الزكوي سيؤدي إلى تثنية الزكاة، كما أن بند الأرصدة المدينة طويلة الأجل مماثل في طبيعته للاستثمار طويل الأجل وعليه يجب السماح به كحسم من الوعاء الزكوي، إضافة إلى أن الأرصدة المدينة قد تم تمويلها من رأسمال الشركة ونظرًا لأن رأس المال يضاف إلى الوعاء الزكوي فإن المبالغ المستخدمة في تمويل الأرصدة المدينة طويلة الأجل المذكرة أعلاه يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي حيث إن عدم حسم مبلغ هذا البند يعني خضوعه للزكاة مرتين.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن أرصدة مدينين تجاريين طويلة الأجل (العملاء) وهو دين جيد تجب فيه الزكاة استنادًا للمنشور الدوري رقم (2) لعام 1394هـ الصادر بناءً على قرار الهيئة القضائية العليا رقم (155) بتاريخ 1394/4/9هـ الذي نص على وجوب الزكاة في الديون التي للمكلف لدى الغير وهو المطبق على جميع المكلفين والمستقر عليه العمل بالمصلحة.

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 الأرصدة المدينة طويلة الأجل من وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م بحجة أنه مماثل في طبيعته للاستثمار ومن ثم فإن عدم حسمه سيؤدي إلى تثنية الزكاة، كما أن الأقساط غير المسددة يتم تصنيفها في القوائم المالية كأرصدة مدينة طويلة الأجل و تظهر هذه المبالغ في دفاتر العملاء كأرصدة دائنة وتخضع للزكاة في إقراراتهم الزكوية، لذا فإن عدم السماح بحسمها من الوعاء الزكوي سيؤدي إلى تثنية الزكاة، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى المنشور الدوري رقم (2) لعام 1394هـ. وبعد الدراسة وحيث إن الذمم المدينة طويلة الأجل محل الاستئناف عبارة عن مبالغ مستحقة للمكلف لدى الغير ناتجة عن تعاملات تجارية تتمثل في البيع بالأجل ومضمونة وليست على مماطل أو معسر وإنما هي ديون قابلة للتحصيل، لذا فإن اللجنة تطبيقًا لقاعدة القروض وما في حكمها المشار إليها في البند الأول من هذا القرار ترى رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الأرصدة المدينة طويلة الأجل من وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: مبالغ مستحقة لجهات ذات علاقة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وأثناء جلسة مناقشة الاستئناف طلب سحب استئنافه على هذا البند طبقًا لمحضر ضبط القضية، وبناءً عليه يُعد الخلاف بين الطرفين منتهيًا لسحب المكلف استئنافه على هذا البند.

البند الخامس: الإجازات وتذاكر السفر المستحقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد مبالغ السفر والتذاكر مستحقة الدفع إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي الاعتراض البالغة على التوالي (367،000،000) ريال و (402،000،000) ريال وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن متطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ووزارة التجارة والصناعة ومصلحة الزكاة والدخل هي أن يتم إعداد الحسابات على أساس مبدأ الاستحقاق والذي بموجبه يتم إثبات التكلفة عند تكبدها وليس عند دفعها، هذا مع العلم بأن التكاليف المستحقة لم تبق في ذمة الشركة حولًا كاملًا، وبناء عليه يطلب المكلف عدم إضافة بندي الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى وعائه الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي إضافة بند مصاريف السفر وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف والبالغ (367،000) ريال للعام المنتهي في 2005/1/31م ومبلغ (402،000) ريال للعام المنتهي في 2006/1/31م، وترى المصلحة أن بندي الإجازات وتذاكر السفر المستحقة يمثلان المبالغ المحجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية، إلا أن الموظف لا يمكنه المطالبة بتذاكر السفر وراتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية ولذلك يعدان مصروفين معلقين على شرط

وهو تمتع الموظف بإجازته السنوية ، ومن ثم فهما في حكم المخصصات التي يتم إضافتها إلى الوعاء الزكوي، وقد تأيد إجراء المصلحة بموجب قرار اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية رقم (623) لعام 1426هـ، وبذلك تتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

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 إضافة بندي الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م بحجة أنه يتم إعداد الحسابات وفقًا لمبدأ الاستحقاق، كما أن مبالغ هذا البند لم تبق في ذمة الشركة حولًا كاملًا، في حين ترى المصلحة إضافة بندي الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنهما يمثلان المبالغ المحجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية ، ومن ثم فهما في حكم المخصصات التي يتم إضافتها إلى الوعاء الزكوي.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقق شرطا الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره يتم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له، عليه فإن بند تعويض الإجازات 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 تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرطًا الاستحقاق والتقدير حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعلًا 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 ومن ثم يتوجب إضافته للوعاء الزكوي، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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 إضافة بندي الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م بحجة أنه يتم إعداد الحسابات وفقًا لمبدأ الاستحقاق ، كما أن مبالغ هذا البند لم تبق في ذمة الشركة حولًا كاملًا، في حين ترى المصلحة إضافة بندي الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنهما يمثلان المبالغ المحجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية ، ومن ثم فهما في حكم المخصصات التي يتم إضافتها إلى الوعاء الزكوي.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقق شرطا الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره يتم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له، عليه فإن بند تعويض الإجازات 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 تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرطًا الاستحقاق والتقدير حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعلًا 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 ومن ثم يتوجب إضافته للوعاء الزكوي، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (8) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف والأخذ بما قضى به قرار اللجنة الابتدائية من إضافة بند تسهيلات التمويل التجاري إلى الوعاء الزكوي للمكلف بمبلغ (4،663،865) ريالًا ومبلغ (12،729،197) ريالًا للعامين المنتهيين في2005/1/31م و 2006/1/31م على التوالي وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.
2. إنتهاء الخلاف حول بند رواتب الشركاء لسحب المكلف استئنافه.
3. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الأرصدة المدينة طويلة الأجل من وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
4. إنتهاء الخلاف حول بند مبالغ مستحقة لجهات ذات علاقة لسحب المكلف استئنافه.
5. أ) ـ تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في 2005/1/31م و 2006/1/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

   ب) ـ رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند تذاكر السفر إلى وعائه الزكوي للعامين المنتهيين في2005/1/31م و2006/1/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1328
سنة القرار: 1434

المفتاح تكاليف - ضريبة الدخل.

الموضوع تكاليف تقديرية.

المبدأ عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قامت به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.

نص القرار

في يوم الأحد الموافق 1434/12/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (29) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته (المصلحة) على شركة (أ) (المكلف) لعامي 2006م و2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1433/5/5هـ كل من: ...، كما مثل المكلف ...وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (29) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/84) بتاريخ 1431/12/30هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (878) بتاريخ 1432/1/9هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاما، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند: حساب الإيرادات وفقًا لنسبة الإنجاز.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المكلف في عدم وجود فرق إيرادات يتوجب حساب ضريبة عليه لعامي 2006م و2007م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار وهو ما اعتبرته اللجنة سندًا لتأييد المكلف أن المصلحة لا تعترض على التكاليف الفعلية للعامين محل الاعتراض مما يعني (وهذا كلام اللجنة) أن الخلاف لا يسري على مجمل الضريبة المستحقة على العقد وإنما على توقيت الاعتراف بإيرادات العقد لكل عام مالي ومن ثم الأرباح الصافية التي يتم ربط الضريبة عليها لكل عام مالي، والمصلحة لا تختلف مع اللجنة ولا المكلف في التكاليف الفعلية لكل عام وإنما الخلاف ولب الموضوع هو الإيرادات التقديرية الناتجة عن عناصر معادلة نسبة الإنجاز وأهمها بالتحديد هو عنصر التكاليف التقديرية الإجمالية للعقد والتي تمثل مقام المعادلة المقسوم عليه، والذي يؤثر تحديدًا في قيمة الإيرادات المقدرة الناتجة عن تطبيق هذه المعادلة بعناصرها الثلاثة وهي (إجمالي إيرادات العقد، والتكاليف الفعلية للعام، والتكاليف التقديرية الإجمالية المتغيرة بمعرفة الشركة) ومن ثم فإن هذه القيمة الإجمالية التقديرية لتكاليف العقد تؤثر سلبًا على الإيرادات الناتجة من هذه المعادلة ومن ثم في صافي الربح الخاضع للضريبة عن الفترة المالية، فكلما زادت هذه التكاليف التقديرية وتم تضخيمها وتعديلها باستمرار تحت أي مبرر قلت الإيرادات الناتجة ومن ثم صافي الربح الخاضع للضريبة، لذلك تؤكد المصلحة بأن هناك تأثير سلبي على صافي الأرباح المتحققة من الإيرادات والناتجة عن تطبيق هذه المعادلة وأهمها عنصر إجمالي التكاليف التقديرية للعقد الذي تعترض عليها المصلحة وليس ما جاء في حيثيات القرار من أن التأثير فقط على توقيت الاعتراف بإيرادات العقد لكل عام حيث أن هذا التوقيت في رأي المصلحة هو موضوع شكلي، وأما قيمة الإيرادات الناتجة عن المعادلة المعنية هي جوهر الموضوع وقد أوضحت المصلحة وجهة نظرها في هذا الموضوع مؤيدًا بالأسانيد من الفحص الميداني والتي أوجزتها المصلحة فيما يلي:

1. احتسبت الشركة إيراداتها عن عقدها طويل الأجل على أساس نسبة الإنجاز وذلك بضرب تكلفة ما تم إنجازه خلال الفترة المالية في قيمة العقد مقسومًا على التكلفة الإجمالية المقدرة للعقد، والطريقة التي استخدمتها الشركة في تقدير إيراداتها تتفق مع معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومع مقتضى المادة (26) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والمادة (20) من لائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ من حيث تطبيق معادلة نسبة الإنجاز، إلا أن عدالة نتيجة هذه المعادلة تعتمد على قيم العناصر المكونة لها وهو ما تم الإشارة إليه آنفًا من أن هذا يعد تأثيرًا سلبيًا على الإيرادات الناتجة من هذه المعادلة ومن ثم على صافي الربح الخاضع للضريبة.

2. أن المادة (62) فقرة (أ) من النظام الضريبي أعطت المصلحة الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في إقرارات المكلفين بما يجعلها متوافقة مع أحكام النظام الضريبي، كما أكدت المادة (23) فقرة (أ) و (ب) أنه "يجب أن تبين طريقة المحاسبة التي يتبعها المكلف دخله بوضوح"، وأن "تحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيمة ولأي مكلف يحتفظ أو ملزم نظامًا بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقًا لتلك الدفاتر بعد تعديل الحسابات لتتلاءم وقواعد هذا النظام.

3. أجرت المصلحة فحصًا ميدانيًا لدفاتر المكلف وسجلاته والمستندات وحسابات الشركة لتدقيق عناصر تلك المعادلة حيث كان تدقيق المصلحة لكل عنصر وفقًا للآلية التالية:

التكاليف الفعلية المتكبدة:

فحص المستندات التي تثبت نشأة وطبيعة التكلفة وطريقة قيدها وإثباتها في الدفاتر المحاسبية.

قيمة العقد: فحص مستندات العقد وأوامر التغيير التي تثبت إجمالي قيمة العقد في نهاية الفترة المالية.

التكاليف المقدرة:

لقد قامت المصلحة بفحص الدراسات التي توضح بنود العقد ومفرداته عند تقديم العطاء للجهة صاحبة العقد، والدراسات التي على أساسها تم تقدير تكلفة كل بند من بنود العقد، وقد وافقت الشركة على هذه الآلية حيث جاء في محضر أعمال الفحص (صفحة 1) أنه عند سؤال فريق الفحص الميداني لممثلي الشركة عن كيفية تحديد عناصر معادلة نسبة الإنجاز، أفادوا أنه يتم تحديد قيمة العقد (وهو العنصر الأول في المعادلة) بناءًا على إتفاقية العقد وأوامر التعديل، والتكاليف الفعلية (وهي العنصر الثاني في المعادلة) فتحدد بناءً على المستندات الفعلية التي تثبت تلك التكاليف، أما التكاليف التقديرية الإجمالية (وهي العنصر الثالث والأهم في هذه العناصر لما له من تأثير في ناتج المعادلة من إيرادات تمثل الفترة التي ينتج عنها صافي الربح الخاضع للضريبة) فإن هذا العنصر الهام يقدر بناءً على تقديرات مدير المشروع (وهذا وفقًا لما أفاد به ممثلو الشركة في محضر الفحص).

4. لذلك فقد كان الخلاف بين المصلحة والشركة يتمحور حول قيمة عنصر إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، فالشركة لم تقدم المستندات الكافية لصحة حساب هذه التكاليف حيث أنها في بادئ الأمر قدمت لفريق الفحص الميداني كشفًا موقعًا من مدير المشروع تدعي بأنه يمثل الدراسة لإجمالي التكاليف التقديرية للعقد، وهذا الكشف لا يمثل إلا إجماليات للتكاليف دون أن يربطها ببنود ومفردات العقد ودون أن يربطها بالأسس التي تم على أساسها تسعير تلك البنود أي أن الشركة لم تقدم تفاصيل وتحليلات هذه الإجماليات للوقوف على طبيعتها ومدى احتياج المشروع إليها، وكما يتضح فهذا الكشف متفق مع الكشوفات في المرفق رقم (1) من لائحة اعتراض الشركة.

ثم قدمت للمرة الثانية عند حضور ممثلها من مكتب محاسبها القانوني (مكتب ب) ملفًا مكونًا من (1000) صفحة تقريبًا انظر صفحة (2) من محضر أعمال الفحص، وتبين أن هذا الملف يشتمل على تفاصيل مفردات العقد، وعند اختيار عينة من مفردات العقد لفحصها ومطالبة الشركة بالأسس التي على أساسها تم تسعير تلك التكاليف قدمت الشركة صورًا لعقود مقاولة الباطن لبعض الأعمال التي تثبت تكاليف بعض مفردات العينة حتى نهاية العقد وهي تخص بعض الأعمال المحلية للعقد، أما باقي مفردات العينة فلم تقدم الشركة أي أساس للتسعيرة التي قدرتها لتلك العينة بما في ذلك باقي أجزاء ومفردات العقد للأعمال الخارجية، ورغم عدم وجود دراسة للتكاليف التقديرية التي تتفق من حيث مفرداتها مع الدراسة المعدة عند تقديم العطاء للجنة التعاقد ومدعمة بمستندات التسعير لمفردات كافة أجزاء العقد، فقد احتسبت الشركة لعقدها الذي تبلغ قيمته (3,591,686,250) ريالًا والتي تتغير من عام لآخر حسب أوامر التعديل، تكاليف تقديرية منذ بداية العقد بما نسبته 98% تقريبًا من قيمة العقد لكافة الأعوام محل الفحص، وحيث أن أحكام النظام

الضريبي المشار إليها أعلاه، تلزم الشركة بتقديم مستندات دقيقة وواضحة لتحديد التكاليف التقديرية، كما أنه وفقًا لمعايير المحاسبة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فإنه عند استخدام نسبة الإنجاز لا بد من إعداد تقديرات يمكن الاعتماد عليها بدرجة معقولة بخصوص التكاليف اللازمة لإنجاز العقد، لذلك فإن تقدير الشركة للتكاليف التقديرية بما نسبته 98% من قيمة العقد في ظل المعطيات الموضحة أعلاه، لا يتفق مع متطلبات وأحكام النظام الضريبي وكذلك المعقولية التي نصت عليها معايير المحاسبة (معيار الإيرادات) وبناءً على ذلك رأت المصلحة تعديل حساب تلك التكاليف بحسابها تكاليف تقديرية بما نسبته 90% من قيمة العقد للأعوام محل العقد استئناسًا بحالات المثل للمكلفين الآخرين، وبمقتضى المادة (16) فقرة (4-4) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تحدد أرباح المقاولين في مجال الأعمال الإنشائية بما لا يقل عن 10% من قيمة العقد، وتسترشد المصلحة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (912) لعام 1430هـ الذي جاء فيه أن من الشروط الأساسية لاستخدام أسلوب نسبة الإنجاز توافر عدة عوامل تستطيع من خلالها الشركة استقراء الإيرادات وكذلك المصاريف التقديرية بأدلة قاطعة ومستندات ثابتة.

بعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم ممثلها مذكرة برقم (31/310) بتاريخ 1434/4/14هـ تضمنت الإفادة بالآتي:

- أن شركة (أ) تعمل في نشاط المقاولات بالمملكة منذ أكثر من خمسة وعشرين عامًا دون توقف، وعلى مدى هذه السنوات قامت بتنفيذ مشاريع عديدة كشركة ذات مسئولية محدودة أجنبية بترخيص مؤقت في البداية ثم بترخيص من الهيئة (ج) برقم (1/776) بتاريخ 1426/8/15هـ وقيدت بالسجل التجاري رقم... بتاريخ 1426/10/26هـ.
- تعاقدت الشركة مع شركة (د) لتنفيذ مشروع (هـ) لتصميم وتوريد وتركيب واختبار التشغيل لمحطة ...، وتمتد فترة العقد لـ 34 شهرًا بدأ من 2005/8/7م وبقيمة إجمالية قدرها:

البيان	السنة المالية المنتهية في2006/4/30م	السنة المالية المنتهية في2007/4/30م	السنة المالية المنتهية في2008/4/30م
القيمة عند بداية الفترة	3,515,805,000 ريالًا	3,591,686,250 ريالًا	3,631,215,810 ريالًا
أوامر تغيير	75,881,250 ريالًا	39,529,560 ريالًا	101,949,187 ريالًا
المجموع	3,591,686,250 ريالًا	3,631,215,810 ريالًا	3,733,164,997 ريالًا

- قدمت الشركة إقراراها الضريبي وقوائمها المالية المدققة لعامي 2006م و2007م وسددت التزاماتها الضريبية البالغة (21,977) ريالًا و (7,448,958) ريالًا على التوالي.
- تم إجراء فحص ميداني لحسابات الشركة عن عامي 2006م و2007م خلال الفترة من 2008/5/24م إلى 2008/5/29م. وذلك بعد انقضاء ثلاثين شهرًا من بداية التعاقد الساري المفعول اعتبارًا من 2005/8/7م وانقضاء السنة المالية الثالثة للمشروع وأكثر من 97% من العمر التعاقدي للمشروع المقدر بـ 34 شهرًا.

- تم إصدار الربط الضريبي النهائي على الشركة لعامي 2006م و2007م بخطاب المصلحة رقم (12/1238) بتاريخ 1430/3/6هـ الموافق (2009/3/2م) أظهر فرقًا في الإيرادات وضريبة الدخل نتيجة لحساب المصلحة تكاليف تقديرية بواقع 90% من قيمة العقد الكلي وذلك على النحو الآتي:

العام	فرق الإيرادات المقدرة	الربح المعدل	الضريبة المقدرة	المسدد	فرق الضريبة المقدرة
2006م	4،650،046	4،796،558	959،313	(21،977)	937،335
2007م	220،618،798	270،412،771	54،082،554	(7،448،958)	46،633،596
الإجمالي	225،268،844	275،209،329	55،041،867	(7،470،935)	47،570،931

وقد بلغت ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي (47،931) ريالًا لعام 2006م و(551،758) ريالًا لعام 2007م وتم سداده بأمر التحصيل رقم (2/223427) بتاريخ 2009/4/27م.

- اعترضت الشركة على الربط الضريبي النهائي لعامي 2006م و2007م بخطابها المؤرخ في 1430/4/23هـ (الموافق 2009/4/19م) والمسجل بوارد المصلحة بتاريخ 1430/5/2هـ، وصدر بشأنه قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (29) لعام 1431هـ بتأييد الشركة في البند ثانيًا فقره رقم (1) في عدم وجود فرق إيرادات يتوجب حساب ضريبة عليه لعامي 2006م و2007م، واستأنفته المصلحة بخطابها رقم (1432/16/139هـ) بتاريخ 1432/1/9هـ.

وقد تضمنت مذكرة استئنافها أنها لا تختلف مع اللجنة ولا المكلف في التكاليف الفعلية لكل عام وإنما الخلاف على الإيرادات التقديرية الناتجة عن عناصر معادلة نسبة الإنجاز وأهمها بالتحديد هو عنصر التكاليف التقديرات الإجمالية للعقد والتي تمثل مقام المعادلة المقسومة عليه وهو ما يؤثر سلبًا على الإيرادات الناتجة من هذه المعادلة ومن ثم صافي الربح الخاضع للضريبة عن الفترة المالية، وقد رد المكلف على ما ذكرته المصلحة بالآتي:

1. تقر المصلحة بالتكاليف الفعلية حتى نهاية السنة المالية الثالثة والأخيرة للعقد بتاريخ 2008/4/30م حسب الحسابات المدققة البالغة (3،530،190،046) ريالًا، كما تقر بالإيرادات الفعلية للعقد التي تمثل القيمة الكلية للعقد زائدًا/ناقصًا أوامر التعديل حتى نهاية السنة المالية الثالثة والأخيرة للعقد حسب الحسابات المدققة البالغة (3،733،164،997) ريالًا، والنتيجة الحتمية أنها تقر أيضًا بأن صافي الربح الخاضع للضريبة من العقد حتى نهاية السنة الثالثة والأخيرة للعقد هو ناتج خصم التكاليف الفعلية من إجمالي الإيرادات الفعلية وقد بلغت للسنوات 2006م و2007م و2008م مبلغ (202،974،951) ريالًا وبيانها كالتالي:

الإيرادات الفعلية حتى 30/4/2008م	3،733،164،997
التكلفة الفعلية حتى نهاية 30/4/2008م	(3،530،190،046)
صافي الربح الخاضع للضريبة	202،974،951

وبذلك و ما دام أن المصلحة تقر بالتكاليف الفعلية والإيرادات الفعلية وفي الوقت نفسه لم تعترض على ما جاء في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية الثالثة رقم (29) لعام 1431هـ من أن الخلاف لا يسري على مجمل الضريبة المستحقة على العقد حسب الإيرادات والتكاليف الفعلية، وإنما على توقيت الاعتراف بإيرادات العقد لكل عام مالي ومن ثم الأرباح الصافية التي يتم ربط الضريبة عليها لكل عام مالي، بل إن هذا التوقيت في رأي المصلحة هو موضوع شكلي، وهو ما يعني بالضرورة قبولًا ضمنيًا للتكاليف الإجمالية للعقد، فلا وجه للتشكيك في صحة التكاليف الإجمالية للعقد لأنه لا أثر لها على الضريبة، ومن ثم فلا وجه لاستئناف المصلحة على هذا العنصر.

2. تقر المصلحة أن الطريقة التي استخدمتها الشركة في تقدير إيراداتها تتفق مع معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومع مقتضى المادة (26) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1/15/ 1425هـ والمادة (20) من لائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ من حيث تطبيق نسبة الإنجاز، ومعلوم أن وظيفة نسبة الإنجاز هي توزيع الإيرادات على عمر العقد طويل الأجل ومن ثم توزيع الأرباح الإجمالية للعقد على سنوات عمره، والتمكن من جباية الضريبة في نهاية كل سنة بدلًا من الانتظار حتى الانتهاء من كل الأعمال المنصوص عليها في العقد.

3. إن قيام المصلحة بحساب عنصر التكاليف الإجمالية للعقد جزافيًا بواقع 90% من القيمة الكلية للعقد دون أي مبرر نظامي أو مسوغ شرعي قد نشأ عنه إيرادات وهمية لن تتحقق مطلقًا وذلك بأن إجمالي الإيرادات للسنوات الثلاث تزيد عن 100% من القيمة الكلية للعقد بمبلغ (189،250،983) ريالًا (كما هو موضح في الجدول أدناه) وهو ما يؤكد على عدم واقعية افتراض المصلحة لتجاوزها الحدود القصوى لتلك الإيرادات المتمثلة في القيمة الكلية للعقد، ولا يمكن أن تكون هذه هي الإيرادات العادلة المبنية على واقعية كافة عناصر معادلة نسبة الانجاز على النحو الذي أشارت إليه المصلحة، الأمر الذي يوضح أن ما قامت به المصلحة من تعديل لإيرادات الشركة لعامي 2006م و2007م لا تعطي الصورة العادلة لنتيجة أعمال الشركة ولا يمثل الصورة الحقيقية للإيرادات المتحققة لمراحل إنجاز العمل، والجدول هو على النحو التالي:

البيان	2006م	2007م	2008م
القيمة الكلية للعقد	3,591,686,250	3,631,215,810	3,733,164,997
التكلفة الفعلية	100×41,744,017	100×2,458,163,137	100×1,030,282,892
التكلفة المقدرة 90% من القيمة الكلية	3,232,517,625	3,268,094,228	3,359,848,497
نسبة الانجاز	1,291%	75,217%	30,664%
الإيرادات السنوية حسب حساب المصلحة	46,386,669	2,731,291,596	1,144,737,715
مجموع الإيرادات للثلاث سنوات الأولى	-	-	3,922,415,980
القيمة الكلية للعقد في نهاية السنة الثالثة	-	-	3,733,164,997
الإيرادات الوهمية المضافة	-	-	189,250,983

1. أن التكاليف التقديرية التي قام بحسابها فرع الشركة المسئول عن تنفيذ العقد لم تتم على أساس نسبة مئوية، كما تعتقد المصلحة، بل قامت على أساس تقديرات مدروسة للمواد والعمالة وعقود المقاولين المحليين وأن مدير المشروع قد قدم لمندوبي المصلحة ملخصًا لإجمالي التكاليف المقدرة، ثم قدم تفاصيل لمفردات تلك التكاليف أشار إليها مندوبو المصلحة بأنها تحتوي على ما يقارب الألف صفحة، ويمثل ملخص إجمالي التكاليف المقدرة الموازنة التقديرية للعقد المعدة قبل بداية العمل في المشروع ويسترشد به مدير المشروع في قراءة التكلفة الفعلية مع مضى عمره، ومن المنطقي أن يحدث تطابقًا كاملًا بين التكلفة التقديرية والتكلفة الفعلية لكل البنود المتعاقد على توريدها أو إنجازها، باستثناء أوامر التعديل، مثل:

- المواد المستوردة من الخارج.
- الأعمال المدنية والميكانيكية والكهربائية.

والتكلفة التقديرية الكلية للعقد موزعة بين تكلفة المواد المستوردة المقدرة والتكلفة المقدرة بخلاف المواد المستوردة هي الآتي:

العام	قيمة المواد المستوردة المقدرة	القيمة الكلية بدون المواد المستوردة	الإجمالي
2006م	2,522,936,000	1,068,750,250	3,591,686,250 ريالًا
2007م	2,529,667,000	1,101,548,810	3,631,215,810 ريالًا
2008م	2,533,863,000	1,199,301,997	3,733,164,997 ريالًا

ويستنتج من ذلك الآتي:

أ. أن كون التكاليف التقديرية بلغت نسبتها 98% تقريبًا لا علاقة له مطلقًا بهامش الربح الفعلي، فالأرباح تتحقق من معادلة خصم التكاليف الفعلية من الإيرادات.

ب. أن التكلفة التقديرية الكلية للعقد تتضمن تكلفة المواد المستوردة المقدرة والتي تزيد مبالغها على (2,5) مليار ريالًا وتشكل 72% من التكلفة الكلية للعقد، ولا تشتمل على أي عنصر للأرباح حيث تم تضمينها في سعر العقد وفي التكلفة بنفس القيمة، ومن ثم فإن أسعار التعاقد المضمنة في القيمة الكلية للعقد هي نفس الأسعار التي تظهر في التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية، وهذه الإفادة لم تكن محل اعتراض من قبل المصلحة، وهذا يعني بالضرورة أن الإيرادات المرتبطة بالمواد المستوردة هي الأخرى لا تتضمن أي عنصر للأرباح كما أنها لا تعتبر دخلًا نشأ عن نشاط في المملكة كما قضت به الفقرة (7) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية للنظام، ومن ثم فلا وجه لتشكيك المصلحة في تقديرات الشركة للتوريدات الخارجية لأنه لا أثر لها على الضريبة.

5. إن المادة (26) من النظام الضريبي والمادة (20) من لائحته التنفيذية لم يحددا كيفية التوصل لإجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل، بينما اكتفى المعيار الدولي رقم (11) (عقود الإنشاء) والمعيار السعودي في هذا الخصوص إلى الإشارة بأن:

"المنشأة تكون بصفة عامة قادرة على وضع تقديرات بدرجة معقولة من الثقة بعد توقيعها للعقد إذا تضمن ما يلي:

أ. الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف بخصوص الأصل المراد إنشاؤه.

ب. المقابل الذي سيتم تبادله.

ج. طريقة وشروط سداد قيمة العقد".

وكل هذه الشروط متوافرة في حالة العقد موضوع الربط، وبالإضافة إلى ذلك فإن شركة (أ) تتميز بالخبرة الطويلة في مجال تنفيذ عقود الإنشاءات ولديها أعداد كبيرة من المهندسين القادرين على القيام بالتقديرات.

6. إن الفقرتين (أ ـ ب) من المادة (23) من النظام الضريبي المعنونة بطريقة المحاسبة قضتا بأنه يجب إن تبين طريقة المحاسبة، التي يتبعها المكلف دخله بوضوح، وأن يحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيمة ولأي مكلف يحتفظ أو ملزم نظامًا بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقًا لتلك الدفاتر وبعد التعديل الحسابات لتتلائم وقواعد هذا النظام وقد فعلت الشركة ذلك في الإيضاح رقم (2) من الإيضاحات المصاحبة للقوائم المالية.

7. أن ما ورد في الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية للنظام من أحقية المصلحة في تحديد إيرادات المكلف من العقود طويلة الأجل وفقًا لما تراه على ضوء ما توفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن لا ينطبق على حالة الشركة ما دام أن الشركة قدرت إيراداتها وفقًا لطريقة نسبة العمل المنجز، وما دام أن خطاب المصلحة رقم (12/1238) بتاريخ 1430/3/6هـ المرفق به الربط الضريبي لعامي 2006م و 2007م ومحضر الفحص الميداني لم يذكرا في أي جزء منهما أن شركة (أ) لم تتقيد باستخدام طريقة نسبة العمل المنجز لحساب إيراداتها عن العامين المذكورين، فإن جوهر الخلاف بين الشركة والمصلحة ليس في كيفية تطبيق المعادلة المتعلقة بطريقة نسبة العمل المنجز وإنما في عنصر التكاليف التقديرية للعقد التي تحتوي على مبلغ يزيد عن (2,5) مليار ريالًا يمثل تكاليف المعدات والمواد المستوردة ويشكل نسبة 72% من الإيرادات، أي أن التكاليف التقديرية للعقد تحتوي على كل فواتير الاستيراد التي تثبت التكلفة الفعلية والتي سُددت الرسوم الجمركية على أساسها لأن الفواتير المبدئية مطابقة تمامًا لفواتير الاستيراد التي تحدد التكلفة الفعلية للشركة وأسعار المواد الخارجية التي تظهر كجزء من القيمة الكلية للعقد هي نفس الأسعار التي تظهر كجزء من إجمالي التكاليف المقدرة وهي نفس الأسعار التي تظهر في التكلفة الفعلية للمواد التي تم استيرادها.

8. إن فرع شركة (أ) الذي يقوم بتنفيذ هذا المشروع لا ينتج المعدات المستوردة بل تقوم بإنتاجها شركة (أ) (اليابان) والشركات الأخرى وهي تحدد أسعارها وتتفاوض شركة (أ) مع صاحب المشروع على هذه الأسعار التي تثبت أخيرًا في العقد ويضمنها الفرع في تكلفته التقديرية ولا يملك أن يضيف أي هامش أرباح لها.

لقد تم تصنيع المواد الخارجية بالاتفاق مع شركة (د) و (هـ) خارج المملكة العربية السعودية وتم توريدها بموجب العقد موضوع الربط والعائد من هذا التوريد لا يعتبر دخلًا نشأ عن نشاط في المملكة، حيث قضت الفقرة (7) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية للنظام (لا تعتبر عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالًا مصاحبة كأعمال النقل، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة)، ومن ثم فإن أسعار التعاقد المضمنة في القيمة الكلية للعقد هي نفس الأسعار التي تظهر في التكلفة الفعلية والتقديرية، وهذا يعني بالضرورة أن أجمالي التكاليف المقدرة التي تحتوي على أكثر من (2,5) مليار ريالًا لا تتضمن على أي عنصر للأرباح.

9. إن حجة المصلحة بما ورد في الفقرة (4) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة الشركة حيث إن المادة تختص بصافي الربح التقديري وليس بتقدير التكاليف التقديرية ثم إن هذه الفقرة لا تنطبق في حالة تطبيق نسبة العمل المنجز.

10. إن حجة المصلحة بانطباق الفقرة (6) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة الشركة فالأعمال المصاحبة لعقد (هـ) محددة القيمة ومنفصلة عن أعمال التوريد وهي أيضًا لا تنطبق في حالة تطبيق نسبة العمل المنجز.

11. إن حجة المصلحة بما ورد في الفقرة (أ) من المادة (62) من نظام ضريبة الدخل بحقها في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام نظام ضريبة الدخل لا ينطبق على حالة الشركة حيث أن المصلحة لجأت إلى طريقة التقدير الجزافي على الرغم من توفر الحسابات وتقديم الإقرارات.

12. إن حجة المصلحة بما ورد في الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل بحقها في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري لا تنطبق على حالة الشركة حيث أن هذا الحق مقرونًا بعدم تقديم الإقرار في المواعيد النظامية، ومن المعلوم أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة المستحقة بموجبة بما يتفق مع المادة (69) المتعلقة بتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجب إقراره خلال مئة وعشرون يومًا من نهاية سنته الضريبية.

13. إن احتجاج المصلحة بما ورد بقرار اللجنة الإستئنافية الضريبية رقم (912) لعام 1430هـ هو احتجاج في غير محله حيث أن جوهر الخلاف الوارد في هذا القرار بين المكلف والمصلحة هو أن المصلحة تطالب بأخذ التكاليف التقديرية قبل التعديل، في حين يتمسك المكلف بأخذ التكاليف التقديرية المعدلة، أما جوهر الخلاف في اعتراض شركة (أ) فيتمثل في أن المصلحة أظهرت فرقًا في الإيرادات وضريبة الدخل لحسابها تكاليف تقديرية بواقع 90% من قيمة العقد.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة حساب التكاليف التقديرية بنسبة 90% من إجمالي إيرادات العقد لغرض تطبيق المعادلة عند حساب الإيرادات وفقًا لنسبة الانجاز، في حين يرى المكلف حساب الإيرادات وفقًا لنسبة الانجاز التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية والإقرارات المقدمة وذلك للأسباب الموضحة تفصيلًا عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة يتضح أن الطرفين متفقان على حساب الإيرادات لكل سنة مالية وفقًا لطريقة نسبة الانجاز كما أنهما متفقان على تطبيق المعادلة المحددة لذلك، إلا أنهما يختلفان على مبلغ التكاليف التقديرية التي هي أحد عناصر المعادلة لحساب الإيرادات وفقًا لطريقة نسبة الانجاز حيث ترى المصلحة أن المكلف لم يقدم المستندات الثبوتية التي على أساسها تم حساب التكاليف التقديرية بما يجعلها تقدر هذه التكاليف بنسبة 90% من قيمة إيرادات العقد، في حين يؤكد المكلف بأن التكاليف التقديرية التي قام بحسابها لم تحدد بنسبة مئوية وإنما تم حسابها استنادًا إلى تقديرات مدروسة للمواد والعمالة وعقود المقاولين قدم للمصلحة ملخصًا بها وتفاصيل لمفرداتها.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (26) من النظام المعنونة بالعقود طويلة الأجل تنص على الآتي:

أ. يحتسب الدخل والمصاريف المتعلقة بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية.

ب. تحديد نسبة العمل المنجز بمقارنة تكاليف العقد المتكبدة خلال السنة الضريبية مع إجمالي التكلفة المقدرة للعقد.

ج. لأغراض هذه المادة يعني مصطلح "عقد طويل الأجل " عقد تصنيع أو تركيب أو إنشاء أو أداء خدمات متعلقة بها والذي لم يكتمل تنفيذه خلال السنة التي بدأ فيها التنفيذ، باستثناء العقد المتوقع اكتماله خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي للعمل الوارد في العقد.

كما أن المادة (20) من اللائحة التنفيذية تنص على الآتي:

1. تتم المحاسبة من العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق (سواءً إيرادًا للمقاول، أو مصروفًا لصاحب العقد أو المقاول الرئيس) على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية وفقًا للمعادلة الآتية:

التكاليف الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبة × القيمة الكلية للعقد طويل الأجل ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل.

2. يقصد بالعقد طويل الأجل، أي عقد تصنيع، أو تركيب، أو إنشاء، أو تسليم مفتاح، أو أداء خدمات متعلقة بها (مثل عقد المهندس المشرف على إنشاء المشروع) الذي بدأ تنفيذه خلال السنة المالية ولم يكتمل التنفيذ حتى تاريخ اقفال الحسابات، وذلك باستثناء العقد المتوقع تنفيذه بالكامل خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي في تنفيذه.

3. في حالة عدم تقيد المكلف بما ورد في الفقرة (1) من هذه المادة في تحديد إيراداته من العقود طويلة الأجل، للمصلحة الحق في تحديدها وفقًا لما تراه على ضوء ما يتوفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للشركة الأم "شركة (أ)" للأعوام المالية من 2005م إلى 2009م والقوائم المالية للمكلف لعامي 2006م و2007م تبين أن الإيضاح رقم (1) من إيضاحات القوائم المالية يفيد بأن النشاط الرئيسي للشركة هو القيام بتنفيذ عقود مقاولات إنشاء وتركيب وصيانة واختبار محطات ...، كما أن الإيضاح رقم (2) من إيضاحات القوائم المالية المعنون بأهم السياسات المحاسبية المتبعة يفيد بالآتي:

1/1/2- تثبت الإيرادات على أساس طريقة نسبة الانجاز التي تحددها باستخدام نسبة التكلفة المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي تكلفة إكمال العقد المقدرة من قبل الإدارة.

2/1/2- تمثل الإيرادات المثبتة بالزيادة عن قيمة المستخلصات إيرادات العقد المحققة والمكتسبة بزيادة عن الأعمال المنجزة التي صدرت عنها مستخلصات حتى تاريخ المركز المالي.

3/1/2- تمثل قيمة المستخلصات الزائدة عن الإيرادات المثبتة البالغ التي صدر عنها مستخلصات بزيادة عن أعمال العقد المنجزة والمكتسبة حتى تاريخ المركز المالي.

وباطلاع اللجنة على محاضر الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة خلال عام 1429هـ الذي ورد بها ما يلي:

"أفاد الحاضرون أن الشركة بدء من عامي 2006م و 2007م بدأت استخدام طريقة نسبة الانجاز في الاعتراف بالإيرادات طبقًا لأحكام النظام الضريبي الجديد وبسؤال الحاضرين عن كيفية تحديد عناصر معادلة نسبة الانجاز، قدموا كشوفًا بحساب الإيرادات وفقًا لطريقة نسبة الانجاز، كما أشاروا إلى أنه يتم تحديد قيمة العقد بناءً على اتفاقية العقد وأوامر التعديل، أما التكاليف الفعلية فتحدد بناءً على المستندات التي تثبت تلك التكاليف، أما التكاليف التقديرية فتحتسب بناءً على تقديرات مدير المشروع لما له من خبرة في تحديد التكاليف المتوقعة وقدموا كشفًا موقعًا من مدير المشروع يوضح التكاليف التقديرية، وعند حضور مندوب المحاسب القانوني أشار إلى أنه يوجد دراسة للتكاليف التقديرية وعند الإطلاع عليها تبين أنها مكونة من ملف يحتوي على ما يقارب (1000) صفحة، وعند شرح الشركة لعناصر محتويات الملف تبين أن كل ورقة تحتوي على عناصر لتكاليف حقيقة ومن واقع المستندات الفعلية التي تحدد تكاليف كامل البند حتى نهاية العقد مما تكون معه التكاليف التقديرية مرتبطة بشكل كبير بالتكاليف الفعلية مما يوضح أن محتويات الملف هو سجل إحصائي للتكاليف المتوقعة حتى نهاية العقد هذا فيما يختص بالمواد المحلية أما فيما يختص بالمواد الخارجية فلم نجد مستندات تؤكد الدارسة التي تقدر تلك التكاليف بل تبين أن مفردات التوريد في 2007م تفوق تكاليفها التقديرية تكاليفها الفعلية بكثير كما أن الحاضرين أشاروا إلى أن التوريد

في 2008م قليل، وقد تم اختيار ثلاث صفحات بشكل عشوائي للمواد المحلية وتم اختيار بند من كل صفحة واخذ صورة من المستندات التي تؤيد هذا البند للإثبات فقط، هذا مع العلم أن العقد وحدة واحدة لم تحدد قيمة الأعمال الخارجية والأعمال المحلية بشكل مستقل، كما أن معادلة نسبة الانجاز احتسبت للأعمال المحلية والخارجية في معادلة واحدة، وقد تم سؤال الحاضرين عن أسباب رفع قيمة التكاليف التقديرية للمشروع بما يقارب 98% من قيمة العقد وهو في بداية التنفيذ؟ فأفادوا بأنه تم تقدير هذه التكاليف من قبل القسم الهندسي قبل تنفيذ العقد وأخذًا في الاعتبار جميع متطلبات تنفيذ هذا العقد طبقًا للأسعار التي كانت سائدة في تلك الفترة".

وباطلاع اللجنة على معايير المحاسبة السعودية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التي تلزم المنشأة التي تقوم بتنفيذ عقود الإنشاء الطويلة الأجل باستخدام طريقة نسبة الانجاز حيث نصت على "يجب إثبات إيرادات عقود الإنشاء والخدمات طويلة الأجل وفقًا لطريقة نسبة الإنجاز إذا توافرت الشروط التالية:

1. إمكانية الوصول إلى تقديرات للإيرادات يمكن الاعتماد عليها.
2. توافر درجة معقولة من التأكد من إمكانية تحصيل الإيرادات المترتبة على العقد.
3. إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد حتى تاريخ قائمة المركز المالي.
4. إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف اللازمة لاستكمال العقد.

وبناءً على ما سبق فإن اللجنة ترى أن أسلوب تقدير الإيرادات باستخدام نسبة الإنجاز تعد وسيلة لغرض مضاهاة الإيرادات بالمصروفات وتوزيع إيرادات العقود طويلة الأجل على السنوات المالية المتوقع انجازها خلالها وهي طريقة محاسبية متعارف عليها في المملكة كأساس لقياس واثبات إيرادات هذا النوع من العقود وذلك من خلال استخدام نسبة الانجاز بقسمة التكاليف المرتبطة بالعقد المحملة خلال العام (الفعلية) على إجمالي التكاليف التقديرية الكلية للعقد ومن ثم ضرب هذه النسبة في الإيرادات الكلية للعقد، ومن الشروط الأساسية لاستخدام هذا الأسلوب توافر عوامل محددة تستطيع من خلالها الشركة استقراء الإيرادات وكذلك المصاريف التقديرية المرتبطة بالعقد ليكّون هذان العنصران أساس معادلة نسبة الإنجاز، وأن أي تعديل في أي منهما دون أن يكون هناك إثباتات قاطعة يلغى بسببها أسلوب نسبة الإنجاز برمته فتبقى تقديرات هذين العنصرين طول مدة تنفيذ العقد، وإلا فإن تعديلهما دون مستندات ثابتة قد يكون لها تأثير على الوعاء الضريبي ومن ثم على التدفقات النقدية سواءً بالتأجيل أو بالتقديم، ومع إدراك اللجنة أنه يجوز من الناحية المحاسبية المالية تعديل التقديرات المحاسبية عند حدوث معلومات لم تكن قد أُخذت في الحسبان في عملية التقدير، إلا أنه من الناحية الضريبية لا يمكن السماح بمثل هذا التعديل، أما إذا كانت المعلومات متاحة عند التقدير ولم يؤخذ بها فإن هذا يُعد خطًا محاسبيًا تتم معالجته بأسلوب مختلف ومما ذكر يتضح أن المصلحة لم تطعن في صحة وسلامة استخدام المكلف لطريقة نسبة الإنجاز من حيث مدى توافر أي من الشروط المشار إليها أعلاه، وإنما تطالب بأن تكون القيمة التقديرية للعقد (مقام المعادلة) مدعومة بمستندات يتم الاعتماد عليها لغرض تطبيق تلك المعادلة ومن ثم الوصول إلى مقدار الإيرادات التي ينبغي التصريح عنها، وقد اتضح للجنة أن المعيار السعودي الذي يستشهد به المكلف يقضي

بأنه (يجب إثبات إيرادات عقود الإنشاء والخدمات طويلة الأجل وفقًا لطريقة نسبة الإنجاز إذا توافرت شروطًا محددة ومن ضمنها أن تكون المنشأة قادرة على وضع تقديرات ـ للإيرادات والتكاليف ـ بدرجة معقولة ويمكن الاعتماد عليها) كما أن النشاط التجاري بعمومه وبطبيعته يهدف إلى الربح بل يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من الربح وتجنب الخسارة أو الأرباح الضئيلة، ويفهم من ذلك أن المعقولية ووجود تقديرات يمكن الاعتماد عليها في حساب التكاليف تُعد مطلبًا مهمًا لقبول هذه التكاليف، كما أنه من غير المعقول أن تتقدم منشأة سعودية أو أجنبية ذات خبرة كبيرة في مجال نشاطها وتدخل في مشروع أو مشاريع ما لم يكن لديها دراسة على ضوئها تحدد وتعرف مسبقًا مقدار الأرباح المتوقع تحقيقها آخذة في الاعتبار المتغيرات المستقبلية المحتملة للتكاليف المتوقع تكبدها في سبيل تنفيذ أعمال المشروع بما في ذلك الرسوم والضرائب، وبناء عليه وحيث أن التكاليف التقديرية (أحد أطراف معادلة نسبة الانجاز) التي اعتمدها المكلف لغرض حساب الإيرادات بطريقة نسبة الانجاز تعد تكاليف مبالغ فيها من حيث القيمة، وبما أن هذه التكاليف لم يتم تأييدها بالمستندات الثبوتية المقنعة، فقد توصلت اللجنة إلى قناعة بعدم معقولية التكاليف التقديرية التي احتسبها المكلف على الرغم من تحليل اللجنة للقوائم المالية للشركة الأم، ومن ثم عدم الاعتماد عليها في حساب الإيرادات بطريقة نسبة الانجاز، وفي ضوء ذلك وحيث أن المصلحة بنت التكاليف التقديرية لغرض حساب الإيرادات بطريقة نسبة الانجاز بنسبة 90% اعتماد على أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية الذي حدد نسبة الربح التقديري لنشاط المقاولات بما لا يقل عن نسبة 10% من قيمة العقد النهائية، طبقًا لما هو منصوص عليه في المادة (16) فقرة (4-4) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تحدد أرباح المقاولين في مجال الأعمال الإنشائية بما لا يقل عن 10% من قيمة العقد، وحيث أن المصلحة احتسبت نسبة الـ90% كتكاليف باعتبار أن الإيرادات لنشاط المقاولات والأعمال الإنشائية تقدر نظامًا بما لا يقل عن 10%، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها حساب التكاليف التقديرية بنسبة 90% على أن لا تزيد الإيرادات التي يتم محاسبة المكلف عنها للسنوات الثلاث المحددة لتنفيذ العقد عن القيمة النهائية وفق آخر تعديل تم عليه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (29) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المصلحة في طلبها حساب التكاليف التقديرية بنسبة 90% من إجمالي إيرادات العقد لغرض تطبيق المعادلة عند حساب الإيرادات وفقًا لنسبة الانجاز للعامين 2006م و2007م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء 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.

رقم القرار: 1329
سنة القرار: 1434

المفتاح
أرباح.

الموضوع
أرباح رأسمالية.

المبدأ
يتم تقدير الأرباح الرأسمالية بمقارنة أساس التكلفة المثبت بالقوائم المالية وقت البيع بالقيمة البيعية للحصص التي تنازل عنها الشركاء.

تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المهلة المحددة نظاما، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

نص القرار

في يوم الأحد الموافق 1434/12/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (3) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف بخصوص الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تخارج الشركاء الأجانب بتاريخ 2007/5/23م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/4هـ كل من: ...، كما مثل المكلف ...وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولي بالرياض كل من المصلحة والمكلف بنسخة من قرار اللجنة رقم (3) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (1432/1/11) بتاريخ 1432/2/5هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (911) بتاريخ 1432/2/26هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدي اللجنة برقم (981) بتاريخ 1432/5/20هـ وذكر المكلف أنه استلم هذا القرار بتاريخ 1432/3/23هـ، وقد طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم المستندات التي تثبت أن الشركة قد استلمت قرار اللجنة الابتدائية بتاريخ 1432/3/23هـ،كما طلبت منه تقديم ما يفيد سداد الضريبة المستحقة

بموجب ربط المصلحة عن الأرباح الرأسمالية أو ما يفيد تقديم ضمان بنكي بالمبلغ المستحق خلال المدة النظامية، وكانت إجابة ممثل المكلف أنه ليس لديه أي مستندات بهذا الخصوص، كما أنه نفا قيامه بتسديد الالتزام الضريبي المستحق للمصلحة بموجب القرار الابتدائي أو تقديم ضمان بنكي به.

وبرجوع اللجنة لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (د) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجوز للمصلحة وللمكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية خلال "ستين يومًا" من تاريخ استلام القرار) وتنص الفقرة (هـ) من تلك المادة أنه (على المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحدودة، وتسديد الضريبة المستحقة وفقًا للقرار المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ) كما نصت الفقرة (4) من المادة (60) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه (يجوز للمصلحة أو المكلف استئناف القرار الابتدائي أمام اللجنة الاستئنافية خلال "ستين يومًا" من تاريخ الإبلاغ بالقرار، وعند انتهاء مدة الاستئناف خلال الإجازة الرسمية يكون الاستئناف مقبولًا إذا سلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة... الخ).

ونصت الفقرة (11) من المادة (61) من اللائحة التنفيذية 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 قابلًا للتجديد تلقائيًا وقابلًا للمصادرة بعد صدور القرار النهائي بناء على طلب المصلحة دون حاجة لموافقة أي طرف آخر، وأن يكون وفقًا للصيغة المعتمدة من مؤسسة النقد العربي السعودي وذلك كشرط لقبول استئنافه من الناحية الشكلية.

ب. تقديم عريضة استئناف مسببة مع أي مستندات إضافية فضلًا عن إيصال التسديد أو صورة الضمان البنكي إلى اللجنة الاستئنافية لقيد الاستئناف في سجل اللجنة خلال الموعد المحدد للاستئناف.

وحيث إن المكلف لم يقدم ما يفيد تقديم استئنافه قرار اللجنة الابتدائية خلال المدة النظامية المحددة بستين يومًا من تاريخ استلام القرار ولم يقدم ما يفيد السداد أو تقديم ضمان بنكي بالمبلغ المستحق، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية تطبيقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

الناحية الموضوعية:

بند: حساب القيمة الشرائية أساسًا للتكلفة.

قضي قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المكلف في حساب القيمة الشرائية أساسًا للتكلفة لتقدير حصة الشريك الأجنبي.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة لما سبق بيانه للجنة الابتدائية، تفيد المصلحة بأن ما جاء في حيثيات القرار الابتدائي (من أن المصلحة لتقدير حصة الشريك الأجنبي قد استخدمت أساسًا

واحدا في حساب التكلفة في تاريخ الشراء الأول للحصص مع أن الشريك الأجنبي قام بشراء حصصه بتواريخ مختلفة وهو ما يشير إلى عدم صحة إجراء المصلحة الأمر الذي انتهت معه اللجنة إلى تأييد وجهة نظر المكلف حول هذا البند) ليس هو محل الخلاف بين المصلحة والشركة وإنما الخلاف ينحصر في الآتي:

1. أن الشركة لم تقدم ما يثبت ما أوضحته اللجنة الابتدائية في حيثياتها وبنت عليه رأيها من أن شراء الحصص كان في تواريخ مختلفة، كما أن ملحق عقد التأسيس المعدل لم يوضح ذلك، كما أن ملحق قرار الشركاء لم يتم المصادقة عليه من وزارة التجارة والصناعة وهو بذلك يعد ملحقًا داخليًا لم يتم اعتماده من الجهات الرسمية المخولة بذلك ومن ثم لا يعتد به.
2. أن المسدد من الشركاء الأجانب عند شرائهم (30%) من الأسهم بمبلغ (9،000،000) ريالًا قد تمت خارج الحسابات، وهو ما يثبت أن هذا الإجراء غير سليم حيث لم تثبت حسابات الشركة وجود إعادة تقييم للحصص أو للشهرة.

وبخصوص ما ذكره المكلف في استئنافه أن المصلحة استخدمت أساسًا واحدًا لحساب التكلفة بتاريخ الشراء الأول مع أن الشريك الأجنبي قام بشراء حصصه بتواريخ مختلفة، فإن المصلحة تطلب من المكلف تقديم المستندات المتعلقة بشراء الحصص ولجميع الفترات على أن يوضح ما تم دفعه مقابل شراء تلك الحصص. وبعد اطلاع المكلف على الاستئناف المقدم من المصلحة قدم مذكرة برقم (2013/211) بتاريخ 1434/5/26هـ تضمنت الإفادة بأنه فيما يخص رفض المصلحة الاعتماد على ملحق قرار الشركاء فيرى المكلف أنه من المتعارف عليه أن الاعتماد على القيمة الاسمية أو القيمة البيعية وإثباته لدى وزارة التجارة هو أمر راجع للشركاء فعادة ما تكون العقود بالقيمة الاسمية، حيث تنص على:

(حيث آلت ملكية الحصص المتنازل عنها بما لها من حقوق وما عليها من التزامات للأطراف المتنازل لهم وقد استوفي جميع الأطراف حقوقهم قبل بعضهم البعض ويعتبر توقيعهم على هذا القرار بمثابة مخالصة تامة ونهائية فيما بينهم).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة قبول الإجراء الذي اتخذته لتقدير حصة الشريك الأجنبي وذلك باعتماد تاريخ الشراء الأول للحصص كأساس للتكلفة على اعتبار أن المكلف لم يقدم ما يثبت أن شراء الحصص كان بتواريخ مختلفة، لأن ملحق عقد التأسيس المعدل لم يوضح ذلك وملحق قرار الشركاء لم يصادق عليه من وزارة التجارة، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي من تأييد وجهة نظره في حساب القيمة الشرائية أساسًا للتكلفة لتقدير حصة الشريك الأجنبي.

وبعد الدراسة يتضح أن الخلاف ينحصر في تحديد وحساب أساس تكلفة الأصل أو الحصة المباعة، وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ يتبين أن الفقرة (د) من المادة (9) من النظام تنص على أن (أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ

الذي يسدده المكلف عن الأصل أو يتكبده نقدًا أو عينًا في عملية الحصول عليه)، كما تبين أن المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنظم حساب الأرباح الرأسمالية تنص على (يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة عدم وجود حسابات نظامية لدى المكلف (البائع) على النحو الآتي:

أ. إذا كان الأصل المباع عبارة عن ورقة مالية كأسهم أو سندات لا يتم تداولها في سوق الأوراق المالية، فتحدد القيمة البيعية بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

ب. إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال يتم تحديد القيمة البيعية على أساس القيمة التعاقدية أو القيمة السوقية لهذه الحصة أو القيمة الدفترية لها في حسابات الشركة أيها أكبر ويتم مقارنتها بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي.

ج. إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أشخاص فيتم تحديد القيمة البيعية أما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

د. في الحالات الأخرى يتم تحديد القيمة البيعية أما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر ويقارن ذلك بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي على إلا تقل الأرباح الرأسمالية عن (15%) من أساس التكلفة.

ومما سبق بيانه ترى اللجنة أن أساس التكلفة يعد عنصرًا مهمًا في حساب الربح الرأسمالي حيث يتم مقارنته بالقيمة البيعية أو القيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر لغرض الوصول إلى الربح الرأسمالي، وحيث إن المكلف البائع "الشركاء الأجانب ـ وهم المهندس ... ويملك (594) حصة، والمهندس ... ويملك (594) حصة، والسيد ... ويملك (594) حصة، والمهندس ... ويملك (594) حصة" طبقًا للقوائم المالية المقدمة عن عامي 2006م و 2007م يمتلكون حصصًا قدرها (1،800) حصة في رأس مال الشركة بشرائها من شركاء آخرين، وحيث إن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة المستندات النظامية التي يمكن الركون إليها والتي تثبت مقدار المبالغ التي دفعها الشركاء الأجانب لقاء تملكهم لهذه الحصص، ولكون ما قدمه من مستندات لا يعدو كونها بيانات داخلية موقعة مع أطراف ذوي علاقة وحيث إن المصلحة عند حسابها أساس التكلفة اعتبرت مبلغ (5،831،110) ريالًا والذي يمثل نسبة 30% من "رأس المال والاحتياطيات والأرباح المرحلة البالغة (19،437،004) ريالًا" هو أساس التكلفة وهو المبلغ الذي تمت مقارنته بالقيمة البيعة للحصص التي تنازل عنها الشركاء الأجانب ومقدارها (25،522،931) ريالًا، فإن اللجنة ترى حساب أساس التكلفة اعتمادًا على المبالغ التي أظهرتها القوائم المالية كحقوق ملكية للشركاء الأجانب وقت البيع لكونها المستند الوحيد الذي يمكن الركون إليه لتحديد كلفة هذه الحصص في ظل غياب مستندات نظامية أخرى يمكن الاعتداد بها، ومن ثم ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في حساب أساس التكلفة بمبلغ (5،831،101) ريالًا وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا:

1. رفض الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (3) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.
2. قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (3) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع: تأييد استئناف المصلحة في طلبها حساب أساس التكلفة لغرض حساب الأرباح الرأسمالية بمبلغ (5،831،101) ريال وإلغاء 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.