

الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees



مدونة القرارات والمبادئ الزكوية والضريبية
الصادرة عن اللجنة الاستئنافية الضريبية لعام 1435 هـ



مدخل

قامت الأمانة العامة للجان الضريبية بإعداد هذه المدونة، بعد تحليل أكثر من 1600 قرار قضائي أصدرتها اللجان الزكوية والضريبية خلال المدة الزمنية من العام 1435هـ إلى العام 1439هـ، وذلك بتحرير قرارات اللجان النهائية ومن ثم فهرستها موضوعياً. وتضمنت المدونة مبادئ استقر عليها قضاء اللجان. حيث أن (المبدأ) كما هو معلوم يستخدم للدلالة على القاعدة الكلية التي تكونت من عدد من الأحكام المتناظرة التي قاد مجموعها إلى تشكيل هذا (المبدأ). كما يطلق (المبدأ) أيضاً على مجرد الحكم القانوني، ولو لم يكن كلياً.

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

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



فهرس القرارات لعام 1435هـ





الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
11-1	1331	ديون معدومة.	ديون - زكاة.
18-12	1332	غرامة عدم سداد ضريبة/ ديون معدومة.	غرامة / ديون - ضريبة الدخل.
32-19	1333	مكافأة عاملين/ مكافأة نهاية خدمة / تأمين عاملين.	مكافأة / تأمين - ضريبة الدخل.
45-33	1334	أرباح استثمار / حوافز عاملين.	أرباح/حوافز - ضريبة الدخل.
55-46	1335	مصروفات مركز رئيس/ ضريبة جهات غير مقيمة.	مصروفات / ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.
61-56	1338	مصاريف صيانة / أصول مستهلكة.	مصاريف / أصول - ضريبة الدخل
66-62	1339	بدلات	بدلات - ضريبة دخل.
93-67	1340	ضريبة جهات غير مقيمة / تعديل حسابات إيجار / غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق إيجارات / مصروفات مركز رئيس	ضريبة استقطاع / تعديل حسابات / غرامة /فروق / مصروفات - ضريبة الدخل.
104-94	1341	تبرعات جمعيات خيرية.	تبرعات - ضريبة الدخل.
111-105	1342	عمولة وكيل/ دفعات مقدم إيجار / غرامة عدم سداد ضريبة.	عمولة / دفعات / غرامة - ضريبة الدخل.
130-112	1343	غرامة عدم تقديم إقرار/ غرامة عدم سداد ضريبة / عمولة وكيل / ديون معدومة	غرامة/ عمولة / ديون - ضريبة الدخل.
138-131	1344	ضريبة جهات غير مقيمة.	ضريبة استقطاع- ضريبة دخل.
175-139	1346	استثمار طويل الأجل.	استثمار - الزكاة.
179-176	1348	غرامة عدم تقديم إقرار.	غرامة - ضريبة الدخل.
187-180	1350	ضريبة أرباح تقديرية / تعويض حرب.	ضريبة استقطاع / تعويض - ضريبة الدخل.
191-188	1351	غرامة عدم تقديم إقرار.	غرامة - ضريبة الدخل.
199-192	1352	أصول ثابتة صافية.	أصول - زكاة.
203-200	1353	غرامة عدم تقديم إقرار.	غرامة - ضريبة الدخل.
218-204	1354	ديون مستحقة للمكلف.	ديون - زكاة.



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
236-219	1355	غرامة عدم سداد ضريبية / تعديل حسابات المكلف.	غرامة / تعديل حسابات - ضريبية الدخل.
243-237	1361	أصول ثابتة صافية.	أصول - ضريبة دخل.
250-244	1364	ديون أطراف ذات علاقة/ مخزون قطع غيار.	ديون/ مخزون - زكاة.
260-251	1366	رأس مال.	رأس مال - زكاة.
265-261	1367	ديون مستحقة للغير	ديون - زكاة.
269-266	1369	غرامة عدم تقديم إقرار.	غرامة - ضريبة الدخل.
279-270	1370	غرامة عدم سداد ضريبية.	غرامة - ضريبة الدخل.
291-280	1372	هدر حسابات/ أجور شريك/ أرباح استثمار/ أرباح موزعة/ استثمار أوراق مالية/ ربط معدل مطلوب.	هدر/ أجور/ أرباح/ استثمار/ ربط - ضريبية دخل.
299-292	1375	الحسم من الوعاء الزكوي.	المصاريف - زكاة.
310-300	1379	هدر حسابات / ربط معدل مقبول.	هدر / ربط - ضريبة الدخل.
316-311	1381	ديون أطراف ذات علاقة.	ديون - زكاة.
323-317	1385	استثمار مشروعات تحت التأسيس.	استثمار - الزكاة.
327-324	1386	مصروفات زكاة / ديون مستحقة للغير.	مصروفات/ ديون - الزكاة.
332-328	1387	ضريبة جهات غير مقيمة.	ضريبة استقطاع - ضريبة دخل.
339-333	1390	غرامة عدم سداد ضريبية/ ربط معدل مقبول / ضريبية جهات غير مقيمة / هدر حسابات.	غرامة / ربط / ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة الدخل.
350-340	1391	ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / ضريبة جهات غير مقيمة / هدر حسابات.	ربط / غرامة / ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة الدخل.
355-351	1394	ضريبة جهات غير مقيمة/ تعديل حسابات المكلف.	ضريبة استقطاع/ تعديل حسابات - ضريبة الدخل.
365-356	1395	ضريبة جهات غير مقيمة/ ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة دخل منشأة دائمة.	ضريبة استقطاع/ تعديل حسابات - ضريبة دخل.
379-366	1396	أرباح تقديرية/ أصول مستهلكة.	أرباح / أصول - ضريبة الدخل.



المفتاح	الموضوع	القرار	الصفحة
ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة دخل.	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	1398	392-390
أرباح - زكاة.	أرباح تقديرية.	1404	399-393
ربط - ضريبة الدخل.	ربط معدل مقبول.	1405	404-400
ديون - زكاة.	ديون أطراف ذات علاقة.	1410	410-405
استثمار - الزكاة.	استثمار مُرصد.	1413	420-411
أرباح - ضريبة الدخل.	أرباح رأسمالية.	1415	426-421
أجور - زكاة.	أجور أقارب.	1417	429-427
أجور - ضريبة الدخل.	أجور أقارب.	1418	433-430
غرامة / مصروفات - ضريبة الدخل.	غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة.	1420	441-434
دائنون/ أصول - زكاة.	دائنو أصول ثابتة/ أصول مستهلكة.	1423	-442 448
رأس المال - الزكاة.	رأس مال	1424	-449 456
مكافأة / أرباح- الزكاة.	مكافأة مجلس إدارة / أرباح غير محققة.	1425	463-457
ضريبة استقطاع - ضريبة دخل.	ضريبة جهات غير مقيمة.	1426	468-464
غرامة / خسائر - ضريبة الدخل.	غرامة عدم سداد ضريبة / خسائر مدورة (مراحلته متراكمة)	1430	478-469
غرامة - ضريبة الدخل.	غرامة عدم سداد ضريبة.	1432	489-479
أصول/ غرامة / فروق - ضريبة الدخل.	أصول ثابتة صافية / غرامة عدم تقديم إقرار / فروق استيراد.	1433	501-490
غرامة / ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.	غرامة عدم تقديم إقرار / ضريبة جهات غير مقيمة.	1434	-502 508
الربط الضريبي - ضريبة الدخل.	ربط ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة.	1435	-509 530



رقم القرار: 1331

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

ديون - زكاة.

الموضوع

ديون معدومة.

المبدأ

- 1- يشترط لإعدام الدين وحسمه من الوعاء الزكوي بذل الجهد اللازم واتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر السداد.
- 2- قيام المنشأة بقيد الحدث المالي في جانبي الأصول والخصوم وبذات قيمته يعني أن هذا الحدث لم يكن له أي تأثير على أرباح العام، ويترتب على ذلك عدم أحقية الهيئة في إضافة مخصص الهبوط في الأصول الثابتة إلى الوعاء الزكوي للمنشأة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/1/8هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للعام 2007م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/18هـ كل من: ...و...و... 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:

صدر قرار اللجنة الابتدائية الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/23) بتاريخ 1432/3/20هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (968) بتاريخ 1432/5/7هـ ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا من بنك (ي) برقم ... بتاريخ 1430/6/22هـ بمبلغ (6,420,197) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وتبين للجنة أن القرار الابتدائي في خاتمه نص على: "يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يومًا من تاريخ استلام القرار ، وعلى المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية سداد الضريبة المستحقة أو تقديم ضمان بنكي طبقاً للمادة (66) الفقرة (ج) والفقرتين (د، هـ) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ) وحيث إن تاريخ صدور قرار اللجنة الابتدائية هو 1432/3/20هـ وأن تاريخ تقديم المكلف استئنافه هو 1432/5/7هـ ، وحيث إن قرار اللجنة الابتدائية حدد مدة الاستئناف (بستين يوم) من تاريخ استلام القرار دون أن يفرق بين الاستئناف الضريبي والضروي وحيث إن المكلف اعتبر المدة النظامية للاستئناف الضروي ستين يومًا اعتمادًا على ما جاء في خاتمة قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف وقدم المكلف استئنافه على هذا الأساس، فإنه يكون مقدمًا خلال المدة المحددة بموجب القرار الابتدائي (60) يومًا وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظامًا، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الديون المعدومة البالغة (9,697,904) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على الديون المعدومة بمبلغ (9,697,904) ريال للحيثيات الواردة في القرار وانتهاء الخلاف على مبلغ (1,542,871) ريال لقبول المصلحة وجهة نظر الشركة. استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً الجزء المتعلق برفض اعتراض الشركة على الديون المعدومة البالغة (9,697,904) ريال فذكر أن الشركة لا تتفق مع المصلحة في عدم السماح بحسم الديون المعدومة المشطوبة خلال سنة



2007م للأسباب المبينة تفصيلاً في مذكرة الاعتراض المقدمة برقم (9/366/2) بتاريخ 1430/3/27هـ، ومذكرة الاعتراض رقم (04-5517-15) بتاريخ 1430/11/1هـ، والخطاب رقم (09-0366-02) بتاريخ 1430/3/27هـ، التي تتضمن الإفادة بأن الشركة تعتقد بأن لها الحق في تخفيض الربح الخاضع للضريبة بمقدار المبلغ الذي تم شطبه خلال السنة لأن مجلس الإدارة اتخذ قرارات شطب الديون المعدومة بناءً على توصية الإدارة بشأن الديون التي لم تتمكن الشركة من استردادها منذ عام 1996م، مع اتخاذ كل الإجراءات الممكنة بما في ذلك زيارات قام بها مسئولون في الإدارة العليا وموظفو إدارة التحصيل لاسترداد الديون التي تجاوزت موعد استحقاقها لفترة طويلة وبسبب أمور تجارية عديدة علاوة على اعتبارات الوقت والتكلفة التي تنطوي عليها اتخاذ إجراءات قضائية ضد المدينين والمتخلفين عن السداد، الأمر الذي معه قرر مجلس الإدارة شطب هذه المبالغ وإعدامها، وقدمت الشركة قائمة بالديون المعدومة التي تم شطبها مقابل المخصصات المكونة في السنوات السابقة والتي لم يسمح بخصمها، كما قدمت صورة من قرارات مجلس الإدارة بالموافقة على شطب المبالغ المستحقة على بعض العملاء منذ فترة طويلة، وكذلك توصيات الإدارة مع بيان أسباب الشطب وصور من إشعارات القيد الدائن (سندات قيد اليومية المتعلقة بالديون المعدومة)

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تتضمن الإفادة بأن المصلحة لم تعتمد الديون المعدومة المشطوبة بمبلغ (9,697,904) ريال ضمن المصاريف جائر الحسم وذلك تمثيلاً مع نص المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث جاء في المادة (3/9) عدة ضوابط لجواز حسم الديون المعدومة منها:

ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسب القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.
د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع كصدور حكم قضائي أو ثبوت إفلاس المدين.

وحيث إن الشركة لم تقدم الشهادة المطلوبة ولم تقدم ما يمكن الاعتماد عليه نظاماً في عدم إمكانية تحصيلها كحكم قضائي أو إثبات إفلاس المدين فإن المصلحة لا تزال متمسكة بصحة إجراءاتها المتفق مع 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 حسم الديون المعدومة البالغة (9,697,904) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2007م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الديون للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه من الناحية المحاسبية يمكن إعدام الدين واعتباره مصروفًا لإظهار عدالة القوائم المالية، إلا أنه عند حساب الوعاء الزكوي 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. وبرجوع اللجنة للمستندات التي قدمها المكلف مع خطابه المؤرخ في 1432/3/29هـ وخطابه المؤرخ في 1434/7/8هـ تبين أن المكلف قدم لتأييد وجهة نظره صورة من قرار مجلس الإدارة رقم (8341) بتاريخ 1429/1/27هـ الموافق 2008/2/5م الذي ينص على أن الإدارة أوصت بشطب مبلغ (7,863,147) ريال مستحقة على بعض العملاء الحكوميين باعتبارها مبالغ لا يمكن استردادها حيث ظلت معلقة منذ عام 1996م وما قبله، وأن المجلس وافق على شطب هذا المبلغ كما قدم صورة من قرار مجلس الإدارة رقم (8322) بتاريخ 1428/8/30هـ الموافق 2007/9/12م الذي ينص على توصية الإدارة بشطب مبلغ (642,122) ريال مستحقة على شركة (ز) باعتباره مبلغ لا يمكن استرداده حيث ظل معلقًا لفترة طويلة وأن المجلس وافق على شطب هذا المبلغ، كما قدم صورة من قرار مجلس الإدارة رقم (8325) بتاريخ 1428/8/20هـ الموافق 2007/9/12م الذي ينص على موافقة مجلس الإدارة على شطب مبلغ (150,590) ريال مستحق على ممثل مبيعات التجزئة، كما قدم صورة من مستندات ومذكرات وإشعارات داخلية تتعلق بالديون المشطوبة لمبيعات التجزئة كما قدم المكلف شهادة من المحاسب القانوني مؤرخة في 2013/5/18م وتتضمن تلك الشهادة النص على أن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأييد حول كفاية الإجراءات المبينة سواء كان ذلك للغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله أو لأي غرض آخر، ولم يقدم المكلف ضمن ما قدمه من مستندات ما يفيد قيام الشركة باتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل تلك الديون أو ما يفيد إفلاس المدنين أو صدور حكم بحق أي منهم، كما تبين أن الديون التي قررت الشركة إعدامها مستحقة على جهات حكومية بمبلغ (7,863,147) ريال وعلى شركة (ز) بمبلغ (642,122) ريال وعلى مندوب مبيعات التجزئة بمبلغ (150,590) ريال وأخرى بالمبلغ المتبقي ولم يتضح للجنة أن المكلف سعى وبشكل جدي واتخذ الإجراءات القانونية لتحصيل مستحقاته لدى المدنين، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: مخصص الانخفاض في الموجودات (أصول غير صالحة للاستخدام)



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على مخصص الانخفاض في قيمة الموجودات (أصول غير صالحة للاستخدام) للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا تتفق مع المصلحة في تشيئة الزكاة على مخصص الانخفاض في قيمة الموجودات (أصول غير صالحة للاستخدام) وذلك للأسباب المبينة تفصيلا في مذكرة الاعتراض المقدمة برقم (9/366/2) بتاريخ 1430/3/27هـ ومذكرة الاعتراض رقم (04-5517-15) بتاريخ 1430/11/1هـ والخطاب رقم (09-0366-02) بتاريخ 1430/3/27هـ التي تتضمن المطالبة بعكس قيد مخصص الانخفاض في قيمة الموجودات الذي لم يعد مطلوبًا خلال السنة ، وتتضمن الإفادة بأن الإيضاح رقم (7) من إيضاحات القوائم المالية يفيد بأن الشركة قامت بعكس قيد مبلغ (798,875) ريال باعتباره مخصص انخفاض في قيمة الموجودات وقيدت نفس المبلغ لحساب إيرادات أخرى لأن الإدارة توصلت إلى أنه لم يعد مطلوبًا وأن المخصص عند تكوينه لم يسمح به لأغراض الضريبة والزكاة وعملاً بنفس المبدأ وفي حالة عكس القيد فإن المبلغ الذي تم عكس قيده المقيد لحساب الربح يجب السماح به كمطالبة ويجب حسمه من الربح الخاضع للضريبة والزكاة للسنة وإلا فإن عدم حسمه يعني تشيئة الزكاة.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص بند مخصص الانخفاض في قيمة الموجودات (أصول غير صالحة للاستخدام) بمبلغ (798,875) ريال تفيد المصلحة بأنها لم تقم بإضافة مخصص الأصول غير الصالحة للاستخدام للوعاء الزكوي في سنة تكوينه وفي المقابل تم حسم صافي الأصول الثابتة طبقًا للقوائم المالية والتي تتضمن عكس المخصص طبقًا للإيضاح رقم (7) الذي تطالب به الشركة ومن ثم فلا ثني في الزكاة ويعتبر إجراء المصلحة سليمًا فيما تطالب به الشركة، وأضافت بأن ممثل الشركة في جلسة الاستماع والمناقشة أمام اللجنة الابتدائية أفاد بأن هذا المبلغ تم إضافته إلى المصاريف عند تكوينه في عام 1997م، وهذا يتفق مع وجهة نظر المصلحة بعدم إضافة هذا المخصص إلى الوعاء الزكوي في سنة تكوينه.

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 السماح بحسم مخصص الانخفاض في الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي لعام



2007م في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذا المخصص من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية للمكلف لعام 2007م، تبين أن المكلف كما هو مبين في الإيضاح رقم (7/ب) من إيضاحات القوائم المالية، قام بعكس قيد مخصص الهبوط في قيمة الأصول الثابتة (تخفيض رصيد المخصص الظاهر في القوائم المالية) بمبلغ (798,875) ريال، وفي نفس الوقت قام المكلف بقيد نفس المبلغ لحساب الإيرادات الأخرى، مما يعني أن هذا الحدث المالي لم يكن له أي تأثير على أرباح العام 2007م، وبناءً عليه فإن قيام المصلحة بإضافة مبلغ (798,875) ريال لأرباح العام المالي 2007م يترتب عليه ازدواجية في الأثر الزكوي، ولذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مخصص الهبوط في الأصول الثابتة البالغ (798,875) ريال إلى أرباح عام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الزكاة على حصة المساهم المتخارج

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على الزكاة على مساهم متخارج للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا تتفق مع المصلحة في حساب الزكاة على المساهم المتخارج وذلك للأسباب المبينة تفصيلاً في النقطة (3) من مذكرة الاعتراض المقدمة برقم (2/9/366) بتاريخ 1430/3/27هـ ومذكرة الاعتراض رقم (15-04-5517) بتاريخ 1430/11/1هـ والخطاب رقم (09-0366-02) بتاريخ 1430/3/27هـ التي تتضمن الإفادة بأن مساهمين سعوديين في الشركة باعوا أسهمهم لمساهمين جدد (غير سعوديين) في 2007/11/12م، وأن الأموال التي لا تبقى في العمل لحول كامل لا تجب فيها الزكاة، حيث كانت الملكية قبل البيع بنسبة 71% لمساهم سعودي و 29% لمساهم غير سعودي وبعد البيع أصبحت 51% لمساهم سعودي و 49% لمساهم غير سعودي، وقد احتسبت الشركة الزكاة على المساهم السعودي كالتالي أضافت 71% من حصة الربح العائدة للمساهم السعودي إلى الوعاء الزكوي، وأضافت 51% من أموال المساهمين وصافي المخصصات بعد حسم الاستثمارات طويلة الأجل إلى الوعاء الزكوي لأن 71% من أموال المساهمين لم تبقى في العمل لعام 2007م كاملة، في حين احتسبت المصلحة الزكاة على أساس وعاء زكوي نسبي بنسبة 71% من الوعاء الزكوي موزع نسبيًا على أساس (315) يوم وبنسبة 51% من الوعاء الزكوي موزع نسبيًا على أساس (50) يوم، ونظرًا لأن المساهم السعودي المتخارج الذي يمتلك حصصًا بنسبة 71% قد حول حصته في 2007/11/12م فإن الأموال المتعلقة به لم تبق في العمل لحول كامل.



بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص حساب الزكاة على المساهم المتخارج أفادت بأنها قامت بإخضاع كامل حصص الشركاء السعوديين في الشركة للزكاة لأن الذمة المالية والشخصية الاعتبارية للشركة مستقلة عن الشركاء فيها شرعاً ونظاماً ومحاسبياً بالنسبة للزكاة: ويدل على ذلك من الناحية الشرعية فتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ في إجابة السؤال الأول لأحد المستفتين بما نصه: "تحسب الزكاة في أموال الشركة المساهمة القابضة الأم

والشركات التابعة لها كل شركة على حدة لأن لكل شريك شخصية مستقلة وذمة مالية مستقلة " وأما من الناحية النظامية فقد أكدت المادة (13) من نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22هـ على "أن الشركة تعتبر من وقت تأسيسها شخصاً اعتبارياً ويحتج بهذه الشخصية في مواجهة الغير بعد استيفاء إجراءات الشهر" ومن الناحية المحاسبية فإن الانسحاب والانضمام حدث غير مالي لا يمكن إثباته محاسبياً وإنما ينصرف أثره على سجل الحصص فقط وعليه فإن حقوق الملكية ما زالت مدورة بالحساب التي هي الممول لعروض القنية المستغلة في النشاط وكذلك هي الممول لعروض التجارة التي تحقق الإيراد نظراً لاستمرار النشاط وعدم توقفه بسبب الانسحاب أو الانضمام وقد أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل وأقرت ما أقره النظام من الأخذ بمبدأ الخلطة والإلزام وقد توصلت لجنة معايير المحاسبة إلى أن الأخذ بمبدأ الخلطة هو المتبع في المملكة نظاماً ويفتضى بأن تكون الزكاة من حيث الأداء منوطة بالشركة، وفي هذه الحالة محل البحث وحيث إن نسبة 20% من حصص الشركاء القدامى السعوديين قد تحولت بمالها من حقوق وما عليها من التزامات في هذه الشركة لشركاء أجنب جدد بما في ذلك الالتزامات الزكوية والضريبية، فإن هذه الحصة الـ (20%) المبيعة من صافي ربح العام تضاف إلى حصص الشركاء الأجانب القدامى البالغة (29%) لتصبح الحصة الجديدة الخاضعة للضريبة (49%) والحصة الجديدة للشركاء السعوديين الخاضعة للزكاة (51%) ومن ثم تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حساب الوعاء الزكوي بنسبة 51% من أموال المساهمين وصافي المخصصات بعد حسم الاستثمارات طويلة الأجل مضاعفاً إليه 71% من حصة الجانب السعودي في الأرباح، بحجة أن الأموال التي لا تبقى في العمل حوَّلاً كاملاً لا تجب فيها الزكاة وأن جزء من حصص المساهمين السعوديين البالغة (20%) انتقلت ملكيتها بتاريخ 2003/11/12م إلى مساهمين غير سعوديين، في حين ترى المصلحة حساب الوعاء الزكوي بنسبة 51% من حقوق الملكية والمخصصات والأرباح باعتبار أن حصة الجانب السعودي بعد البيع أصبحت (51%) وأن الحصة المبيعة (20%) تحولت بما لها من حقوق وما عليها من التزامات



للشركاء الأجنب بما في ذلك الالتزامات الزكوية والضريبية وأن الذمة المالية والشخصية الاعتبارية للشركة مستقلة عن الشركاء فيها شرعًا ونظامًا ومحاسبيًا.

ومما سبق يتضح أن الطرفين متفقان حول عملية البيع وانتقال ملكية الحصص البالغة (20%) كما أنهما متفقان على أن الحصص الخاضعة للزكاة تمثل 51% من رأس المال وحقوق الملكية والمخصصات بعد استبعاد الأصول غير الخاضعة للزكاة (الموجودات الثابتة

وما في حكمها من عروض القنية) ومن ثم فإن خلافهما يكون منحصرًا في حساب الزكاة على (أرباح العام) المتعلقة بالحصص المتنازل عنها التي انتقلت من ملاك سعوديين إلى ملاك غير سعوديين البالغة 20% حيث يرى المكلف أن الحصص البالغة 20% من رأس المال وحقوق الملكية والمخصصات لا تخضع للزكاة لانقطاع الحول عنها كون عملية البيع تمت قبل تمام الحول وأن الجزء الخاضع للزكاة من الـ 20% هو حصة الجانب السعودي من أرباح العام فقط، في حين ترى المصلحة خضوع نسبة الـ 51% من رأس المال وحقوق الملكية الأخرى وأرباح العام للزكاة على اعتبار أن تلك الحصص انتقلت بما لها من حقوق وما عليها من التزامات إلى الملاك غير السعوديين، وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية لعام 2007م تبين أن الشركة (أ) شركة مساهمة مغلقة وقد كانت مملوكة لكل من شركة (س) بنسبة 71% ولشركة (د) بنسبة 29% وأنه بتاريخ 2007/11/13م تغيرت الملكية في الحصص وأصبحت حصة الجانب السعودي 51% والجانب غير السعودي 49% .

وترى اللجنة أن الذمة المالية والشخصية الاعتبارية للشركة مستقلة عن الشركاء فيها وأن الانسحاب والانضمام (خروج ودخول شركاء جدد) لا يعد حدثًا ماليًا ومن ثم لا يتم إثباته محاسبيًا وإنما ينصرف أثره في سجل الحصص فقط، ولذلك ولغرض حساب الزكاة على حصة الجانب السعودي فإن الأمر يتطلب معرفة وتحديد من آلت إليه أرباح الفترة المالية السابقة لعملية بيع الحصص للشركاء غير السعوديين (من 2007/1/1م حتى 2007/11/12م) وهل تلك الأرباح تضم للوعاء الزكوي ضمن عناصره الموجبة ومن ثم تكون خاضعة للزكاة أم أنها تضم للوعاء الضريبي ومن ثم تكون خاضعة للضريبة.

ومن خلال المراجعة السابق ذكرها ترى اللجنة أنه بالنسبة للحصص التي كانت مملوكة لشركاء سعوديين بنسبة 20% في رأس المال وحقوق الملكية الأخرى والتي تم التنازل عنها بتاريخ 2007/11/12م بالبيع لشركاء غير سعوديين ونظرًا لانقطاع الحول عنها كون عملية البيع وانتقال ملكية الحصص تمت قبل تمام العام (بتاريخ 2007/11/12م) فإن اللجنة ترى أن تلك الحصص غير خاضعة للزكاة لأن ملكيتها انتقلت قبل تمام الحول إلى شركاء غير سعوديين لا تنطبق عليهم تعليمات جباية الزكاة وهذا الأمر اتفق عليه المكلف والمصلحة ولا خلاف بشأنه.



أما بالنسبة لأرباح الفترة من 2007/1/1م حتى 2007/11/12م العائدة للحصص المباعة بتاريخ 2007/11/12م وفي ظل غياب المستندات النظامية التي تثبت من آلت إليه تلك الأرباح ، فإن اللجنة ترى أن القوائم المالية تعد وحدة واحدة لا يمكن فصلها عن بعضها وأخذ عنصر من عناصرها وحساب الزكاة عليه بشكل منفرد دون العناصر الأخرى ، ولذلك ترى اللجنة الأخذ بما أظهرته القوائم المالية للمكلف كنتيجة نهائية لتملك الحصص بعد بيع الشركاء السعوديين حصصهم وانتقالها للشركاء الجدد التي أصبحت نسبتها 51% للشركاء السعوديين و49% للشركاء غير السعوديين ، وبناء عليه ترى اللجنة حساب الوعاء الزكوي على حصة الجانب السعودي المتنازل عنها تأسيساً على أن الوعاء الزكوي 51% من رأس المال وحقوق الملكية الأخرى وأرباح العام بعد استبعاد الأصول غير

الخاضعة للزكاة، ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب الوعاء الزكوي على حصة الجانب السعودي بنسبة 51% بما في ذلك أرباح العام.

البند الرابع: الموجودات الثابتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) برفض اعتراض الشركة على حسم الموجودات الثابتة، مع قيام المصلحة بحسم فروق الاستهلاك البالغة (5,375,250) ريال المضافة للربح ضمن الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا تتفق مع المصلحة في حسم مبلغ الموجودات الثابتة وذلك للأسباب المبينة تفصيلاً في مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية ومذكرة الاعتراض رقم (04-5517-15) بتاريخ 1430/11/1هـ والخطاب رقم (09-0366-02) بتاريخ 1430/3/27هـ التي تتضمن اعتراض الشركة على قيام المصلحة بحسم مبلغ (23,520,524) ريال كصافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة بدلاً من حسم مبلغ (36,661,836) ريال. بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص بند الموجودات الثابتة أفادت المصلحة بأنها قامت بحسم الموجودات الثابتة بما يتفق مع أنظمة الضريبة والزكاة وتعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ على ما يلي:

ريال 29,776,177	رصيد المجموعة كما في 2007/12/31م - كشف رقم (4)
ريال 2,212,749	يضاف إليه 50% من الإضافات خلال السنة
ريال (8,468,402)	يحسم منه 50% من التعويضات خلال السنة
ريال 23,520,544	صافي الأصول الثابتة التي تم حسمها من الوعاء الزكوي

وعلى هذا تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها والمتفقة مع 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 حسم رصيد الموجودات الثابتة البالغة (36,661,836) ريال من وعائه الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظره، في حين أفادت المصلحة بأنها حسمت الموجودات الثابتة بما يتفق مع أنظمة الضريبة والزكاة المعمول بها بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد والتعاميم الصادرة بشأن معالجة هذا البند.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه فيما يخص الموجودات الثابتة التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي فإنه ينبغي حسم صافي الأصول الثابتة (الدفترية) المملوكة للمكلف من الوعاء الزكوي ما دام أن المصلحة لم تطعن في طبيعتها، كما ترى اللجنة أن ما جاء في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل وما جاء في تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ وتعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ إنما هو خاص بحساب استهلاك الأصول الثابتة وليس له علاقة بحساب الأصول التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي كما أن تعميم المصلحة رقم (434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ ينص على الآتي: أولاً: لأغراض حساب قسط الاستهلاك وتحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي يجوز للمكلفين الزكويين بما في ذلك الشركات المختلطة ممن يمسكون دفاتر وسجلات نظامية إتباع قواعد الاستهلاك التي كانت مطبقة قبل صدور التعميم رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ والمستندة على طريقة القسط الثابت، مع مراعاة استخدام المجموعات ونسب الاستهلاك المحددة في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل.

ثانياً: إذا ما رغب المكلف الزكوي استخدام طريقة الاستهلاك المقررة في المادة (17) من النظام الضريبي عند تحديد وعائه الزكوي فإنه ليس هناك ما يمنع من ذلك، على أن يتم في هذه الحالة تحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من وعائه الزكوي وفق ما نصت عليها الفقرة (2) من تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ.

ثالثاً: يتم تطبيق ما أشير إليه بعالية بدءاً من تاريخه على كل ربط لم يصبح نهائياً بعد بما في ذلك الحالات المعترض عليها أمام اللجان المختصة.

وبناءً عليه ترى اللجنة أحقية المكلف في حسم صافي قيمة موجوداته الثابتة الظاهرة في القوائم المالية في نهاية العام المالي 2007م ومقدارها (31,286,586) ريال من وعائه الزكوي لعام 2007م، مادام أن المصلحة لم تعترض ولم تطعن في طبيعة هذه الموجودات، بالإضافة إلى فروق الاستهلاك البالغة (5,375,250) ريال التي أيدت اللجنة الابتدائية المكلف في حسمها



من الوعاء الزكوي لعام 2007م، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم القيمة الدفترية للموجودات الثابتة طبقاً للقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها ومقدارها (36,661,836) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1_ رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2_ تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة مخصص الهبوط في الأصول الثابتة البالغ (798,875) ريال إلى أرباح عام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3_ رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب الوعاء الزكوي على حصة الجانب السعودي بنسبة 51% بما في ذلك أرباح العام.

4_ تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم القيمة الدفترية للموجودات الثابتة طبقاً للقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها ومقدارها (36,661,836) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1332

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

غرامة / ديون - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم سداد ضريبة/ ديون معدومة.

المبدأ

- 1- عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.
- 2- 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.
- 3- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

نص القرار

في يوم الاثنين الموافق 1435/1/8هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة 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 بالرياض رقم (5) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/18هـ كل من: و... و...، 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:

صدر قرار اللجنة الابتدائية الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/23) بتاريخ 1432/3/20 هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (968) بتاريخ 1432/5/7هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (د) رقم بتاريخ 1430/6/22هـ بمبلغ (6,420,197) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي 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: الديون المعدومة البالغة (9,697,904) ريال:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على الديون المعدومة بمبلغ (9,697,904) للحيثيات الواردة في القرار وانتهاء الخلاف على مبلغ (1,542,871) ريال لقبول المصلحة وجهة نظر الشركة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديدًا الجزء المتعلق بالديون المعدومة البالغة (9,697,904) ريال فذكر أن الشركة لا تتفق مع المصلحة في عدم السماح بحسم الديون المعدومة المشطوبة خلال سنة 2007م للأسباب المبينة تفصيلًا في مذكرة الاعتراض المقدمة رقم (9/366/2) بتاريخ 1430/3/27هـ، ومذكرة الاعتراض رقم (04-5517-15) بتاريخ 1430/11/1هـ، والخطاب رقم (09-0366-02) بتاريخ 1430/3/27هـ التي تتضمن الإفادة بأن الشركة تعتقد بأن لها الحق في تخفيض الربح الخاضع للضريبة بمقدار المبلغ الذي تم شطبه خلال السنة لأن مجلس الإدارة اتخذ قرارات شطب الديون المعدومة بناءً على توصية الإدارة بشأن الديون التي لم تتمكن الشركة من استردادها منذ عام 1996م، مع اتخاذ كل الإجراءات الممكنة بما في ذلك زيارات قام بها مسؤولون في الإدارة العليا وموظفو إدارة التحصيل لاسترداد الديون التي تجاوزت موعد استحقاقها لفترة طويلة وبسبب أمور تجارية عديدة علاوة على اعتبارات الوقت والتكلفة التي تنطوي عليها اتخاذ إجراءات قضائية ضد المدينين والمتخلفين عن السداد، الأمر الذي معه قرر مجلس الإدارة شطب هذه المبالغ وإعدامها، وقدمت الشركة قائمة بالديون المعدومة التي تم شطبها مقابل المخصصات المكونة في السنوات السابقة والتي لم يسمح بخصمها، كما قدمت صورة من قرارات مجلس الإدارة بالموافقة على شطب المبالغ المستحقة على بعض العملاء منذ فترة طويلة، وكذلك توصيات الإدارة مع بيان أسباب الشطب وصور من إشعارات القيد الدائن (سندات قيد اليومية المتعلقة بالديون المعدومة)



وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تتضمن الإفادة بأن المصلحة لم تعتمد الديون المعدومة المشطوبة بمبلغ (9,697,904) ريال ضمن المصاريف جائر الحسم وذلك تمشيًا مع نص المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث جاء في المادة (3/9) عدة ضوابط لجواز حسم الديون المعدومة منها:

ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.

د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع كصدور حكم قضائي أو ثبوت إفلاس المدين.

وحيث إن الشركة لم تقدم الشهادة المطلوبة ولم تقدم ما يمكن الاعتماد عليه نظامًا في عدم إمكانية تحصيلها كحكم قضائي أو إثبات إفلاس المدين فإن المصلحة لا تزال متمسكة بصحة إجراءاتها المتفق مع 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 حسم الديون المعدومة البالغة (9,697,904) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2007م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الديون للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه من الناحية المحاسبية يمكن إعدام الدين واعتباره مصروفًا لإظهار عدالة القوائم المالية، إلا أنه عند حساب الوعاء الضريبي 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 وتعدّر عليه ذلك.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بكتاب وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (14) من نظام ضريبة الدخل تنص على (أ- يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيرادًا في دخل المكلف الخاضع للضريبة، ب- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقًا لما تحدده اللائحة) وحددت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في البند (3) من المادة (9) الضوابط التالية:



أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.
أ) أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات، ج - أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية، د - أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحويل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحويلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.

د) ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف، والتزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحويلها).
وبرجوع اللجنة للمستندات التي قدمها المكلف مع خطابه المؤرخ في 1432/3/29هـ وخطابه المؤرخ في 1434/7/8هـ تبين أن المكلف قدم لتأييد وجهة نظره صورة من قرار مجلس الإدارة رقم (8341) بتاريخ 1429/1/27هـ الموافق 2008/2/5م الذي ينص على أن الإدارة أوصت بشطب مبلغ (7,863,147) ريال مستحقة على بعض العملاء الحكوميين باعتبارها مبالغ لا يمكن استردادها حيث ظلت معلقة منذ عام 1996م وما قبله، وأن المجلس وافق على شطب هذا المبلغ كما قدم صورة من قرار مجلس الإدارة رقم (8322) بتاريخ 1428/8/30هـ الموافق 2007/9/12م الذي ينص على توصية الإدارة بشطب مبلغ (642,122) ريال مستحقة على شركة (ز) باعتباره مبلغ لا يمكن استرداده حيث ظل معلقاً لفترة طويلة وأن المجلس وافق على شطب هذا المبلغ، كما قدم صورة من قرار مجلس الإدارة رقم (8325) بتاريخ 1428/8/20هـ الموافق 2007/9/12م الذي ينص على موافقة مجلس الإدارة على شطب مبلغ (150,590) ريال مستحق على ممثل مبيعات التجزئة، كما قدم صورة من مستندات ومذكرات وإشعارات داخلية تتعلق بالديون المشطوبة لمبيعات التجزئة كما قدم المكلف شهادة من المحاسب القانوني مؤرخة في 2013/5/18م وتتضمن تلك الشهادة النص على أن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأييد حول كفاية الإجراءات المبينة سواء كان ذلك للغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله أو لأي غرض آخر، ولم يقدم المكلف ضمن ما قدمه من مستندات ما يفيد قيام الشركة باتخاذ الإجراءات النظامية والقانونية لتحويل تلك الديون أو ما يفيد إفلاس المدينين أو صدور حكم بحق أي منهم، كما تبين أن الديون التي قررت الشركة إعدامها مستحقة على جهات حكومية بمبلغ (7,863,147) ريال وعلى شركة (ز) بمبلغ (642,122) ريال وعلى مندوب مبيعات التجزئة بمبلغ (150,590) ريال وأخرى بالمبلغ المتبقي ولم يتضح للجنة أن المكلف سعى وبشكل جدي واتخذ الإجراءات النظامية لتحويل مستحقاته لدى المدينين، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) برفض اعتراض الشركة على غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا تتفق مع المصلحة في فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية وذلك للأسباب المبينة تفصيلاً في النقطة (5) من مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية و مذكرة الاعتراض رقم (04-5517-15) بتاريخ 1430/11/1هـ والخطاب رقم (09-0366-02) بتاريخ 1430/3/27هـ التي تتضمن الإفادة بأن الشركة قد دأبت على سداد الضرائب بحسن نية وفقاً للأنظمة الضريبية، و لتعزيز وجهة نظرها استشهدت الشركة بقراري لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (6) ورقم (48) لعام 1401هـ اللذين تضمناً الحكم بعدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي ينشأ فيها خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف " وقد أكد هذا الموقف في العديد من القرارات الابتدائية و منها القرارات رقم(12) و(43) و(112) لعام 1408هـ .

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص غرامة التأخير أفادت المصلحة بأنه تم مطالبة الشركة بغرامة تأخير بنسبة (1%) على التزامات ضريبة الشركات وذلك وفقاً للمادة (77) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (68) من اللائحة التنفيذية حيث أن فرق ضريبة الدخل على الشركة يخضع للغرامة بواقع (1%) عن كل (30) يوم تأخير وتتمسك المصلحة بصحة إجراءات المتفق مع 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 عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الذي احتسبته المصلحة بموجب ربط عام 2007م في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة التأخير على فرق الضريبة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (76) من النظام فقرة (ج) تنص على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (60) من هذا النظام) ونصت المادة (67) من اللائحة فقرة (3) على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها



المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة (71) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة على (تعد المستحقات نهائية في حالة صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم). ونصت المادة (77) من النظام في الفقرة (أ) على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير ... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ونصت المادة (68) الفقرة (1/ب) من اللائحة (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (67) 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في حالات من بينها التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة) ويتضح مما سبق بيانه أن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية أوضحت المقصود بالضريبة غير المسددة أنها الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وحيث إن فرق الضريبة الذي احتسبته المصلحة وفرضت عليه غرامة التأخير ناتج عن تعديل نتيجة حسابات المكلف (صافي الربح) ببند الديون المعدومة البالغ (9,697,904) ريال، وحيث إن الديون المعدومة ينظم قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم من عدمه 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 حيث نصت المادة (14) من نظام ضريبة الدخل على (أ- يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إبراداً في دخل المكلف الخاضع للضريبة ب- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقاً لما تحدده اللائحة) وحددت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في البند (3) من المادة (9) الضوابط التالية (أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين .

د- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف، والتزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها)، وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة البالغة (9,697,904) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2007م كونه لم يقدم المستندات التي تؤيد وجهة نظره في استحالة تحصيل تلك الديون، لذا فإن اللجنة ترى أن الضريبة التي تم حسابها على الفرق الناتج عن تعديل نتيجة حسابات المكلف بالديون المعدومة ليست من المسائل



التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر وإنما تحكمها نصوص نظامية واضحة تتمثل في المادة (14) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية مما ترى معه اللجنة توجب غرامة التأخير على الفرق الناتج عنها، ويتم حسابها بواقع 1% عن كل ثلاثين يوم تأخر اعتبارًا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات بالديون المعدومة 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 الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة ضمن المصروفات جائزة الحسم من الوعاء الضريبي لعام 2007م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات بالديون المعدومة وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1333)

سنة القرار : 1435هـ

المفتاح

مكافأة / تأمين - ضريبة الدخل.

الموضوع

مكافأة عاملين/ مكافأة نهاية خدمة / تأمين عاملين.

المبدأ

- 1- يشترط لحسم مكافآت العاملين أن يكون لدى المنشأة لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسم هذه المصروفات من الوعاء.
- 2- يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/1/8هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة 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 (6) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/13هـ 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/36) بتاريخ 1432/3/26هـ ، وقدم المكلف استئنائه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (958) بتاريخ 1432/4/25هـ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا من البنك (د) رقم ... بتاريخ 1430/11/14هـ بمبلغ (4,934,146) 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:

البند الأول: مكافآت السلامة لعامي 2005م و2006م:

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 بالتشغيل ... وأن العاملين يعملون في ظروف بالغة القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم ، كما أن صاحب المشروع (ب) يشترط الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنباً لأي حوادث طبقاً للعقد رقم (41242) الموقع مع (ب) 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 الصناعة ... لاسيما فيما يتعلق بالسلامة والوقاية من ... " كما ينص العقد في الجدول (د) على أنه : "يتعين على المقاول وكافة موظفيه ووكلائه ومقاوليه من الباطن التقيد بجميع الأنظمة المعمول بها في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالسلامة والبيئة وكافة التعليمات العامة بخصوص السلامة والصحة والبيئة ويتعين على المقاول أن يتقيد على وجه التحديد بدليل السلامة الإنشائية " ويتضح مما تقدم أنه يجب على الشركة وموظفيها التقيد بمعايير السلامة المطلوبة من قبل 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 (أ) قد يسفر عن نتائج خطيرة تشمل إنهاء العقد ، وبناءً على ذلك قامت الشركة بإعداد خطة لمكافآت السلامة لتعزيز الوعي بمتطلبات السلامة على كافة مستويات عمالي الشركة و موجوداتها و ممتلكاتها و عملياتها ...الخ، وذلك لتقليل 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 القسم خلال فترة (6) أشهر ماضية، كما يتم منح العاملين مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على ... أو في القسم 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، وبياناتًا 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 إليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تتقرر للعامل مقابل جهده 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 تحصيله.
- 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 أساسيًا له، وفي ضوء ما تقدم أعلاه فإن مكافآت السلامة المدفوعة للعامل وفقًا لسياسة الشركة المكتوبة تشكل جزءًا 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 أيضا للطرفين، وعليه فإن عقد العمل و سياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث إن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمان 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 (12) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن: "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 تلك المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (13) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل" كما أن المواد من (13) إلى (20) من نظام ضريبة الدخل والمادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تحدد بوضوح المصاريف غير جائزة الحسم للأغراض الضريبية وهذه المواد لم تنص على رفض اعتماد أي مكافآت أو حوافز إذا لم يتم النص عليها في عقود العمل ولوائح العمل المعتمدة من وزير العمل.

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة باعتبارها مصروفًا عاديًا وضروريًا للحفاظ على بيئة عمل سليمة وأمونة.



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، وإدراك المصلحة بطبيعة ونوعية نشاط الشركة وحاجة الموظفين للمكافآت فقد تم قبولها، واقتصر الرفض على مكافأة السلامة استرشادًا بقرار اللجنة الاستثنائية 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 لعامي 2005م و2006م ببند مكافآت السلامة بحجة أن الشركة تقوم بتشغيل ... وأن العاملين يعملون في ظروف بالغة القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم، و يشترط صاحب المشروع (ب) الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنباً لأي حوادث، كما قدمت الشركة للمصلحة شهادة مراجعي الحسابات بشأن الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية ومنها مكافآت السلامة وبياناتاً تحليلية بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة، ونسخة من سياسة مكافآت السلامة، إضافة إلى أن عقد العمل و سياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث إن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمان لكلا الطرفين حسبما نص عليه نظام العمل، ويرى المكلف أنه لم يرد في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية 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 والعمال 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) عاملاً فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، 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 صوراً 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 لعامي 2005م و2006م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تأمين تعويض العاملين لعامي 2005م و2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً /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 طبقاً للمادة (28) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/33) بتاريخ 1421/9/3هـ، علماً 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 نظراً لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم في الصحراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي كافة 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 وفقاً للشروط التي حددتها (ب) 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 (ب) رقم المحافظة على غطاء تأمين لا يقل عن (1,000,000) دولار أمريكي للحادثة الواحدة 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 كافة عمليات المقاول بموجب هذا العقد.
- يتفق المقاول وعلى 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 (ب).

وفي ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م ببند تأمين تعويض العاملين. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها رفضت هذا النوع من التأمين لأنه مُعطى 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 الاستثنائية رقم (889) لعام 1430هـ قد أيد وجهة نظر الشركة باعتباره مصروفًا ضروريًا بسبب الالتزام التعاقدى مع شركة (ب) فيرد على ذلك بأن (أ) شركة سعودية يطبق عليها ما يطبق على عموم المكلفين، والأصل هو نظام التأمينات الاجتماعية وليس ما تشترطه (ب).

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 ببند تأمين تعويض العاملين بحجة أنه ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم في الصحراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي كافة 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 (ب) 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 (ب) 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 كافة 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 لعامي 2005م و2006م ببند تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير لعامي 2005 و2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة احتسبت بموجب الربط فروقات ضريبية بمبلغ (172ر804) ريال و مبلغ (773ر793) ريال عن العامين 2005م و 2006م على التوالي ، وقد طلبت المصلحة سداد غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير استنادًا إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية، وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد : "تاريخ الاستحقاق" لأغراض حساب غرامة التأخير بنسبة 1% في خطاب ربطها رقم (12/2575) المؤرخ في 1430/5/9هـ، فإن المفهوم أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد بمثابة تاريخ الاستحقاق، وقد تم تقديم إقرار عام 2005م بتاريخ 30 / 7 / 2006م أي بعد (91) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار ، كما أن إقرار عام 2006م تم تقديمه بتاريخ 30 / 4 / 2007م أي في الموعد النظامي.

وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و 77) كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاثة موادٍ تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67 و 68 و 69) وذلك على النحو التالي:

أولاً: تفرض المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية غرامة التأخير بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام، وتورد المادة (1/67) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار وهي:



أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرين يومًا من تاريخ نهاية السنة المالية.
ب- عدم تقديم الإقرار طبقًا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي.
ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقًا للنموذج المعتمد.
د- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال ستين يومًا من نهاية السنة الضريبية.
كما تقضي المادة (76/أ و ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (2/67) من اللائحة التنفيذية بحساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي على النحو التالي:

1% من إجمالي الإيرادات وبحد أقصى قدره (20,000) عشرين ألف ريال.
أو:
5% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يومًا من الموعد النظامي.
10% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يومًا ولم يتجاوز تسعين يومًا من الموعد النظامي.
20% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يومًا ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يومًا من الموعد النظامي.
25% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يومًا من الموعد النظامي.
كما أوردت المادة (76/ج) من نظام ضريبة الدخل تعريفًا للمبلغ الذي تطبق عليه غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة : "ب" من المادة الستين من هذا النظام) ، ونصت المادة (3/67) من اللائحة التنفيذية على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي ، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة : "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) .

وبموجب هاتين المادتين لو تم تقديم إقرار عام 2005م وتسديد الضريبة المستحقة في أو قبل 29 / 4 / 2006م و تم إجراء الربط في 30/9/2007م مع التزام ضريبي إضافي قدره (100,000) ريال فلن تنشأ أي غرامة تأخير، ولكن لو تم تقديم الإقرار في 30/9/2006م أي بعد (154) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار فعندئذ تنشأ غرامة تأخير بنسبة 20% على الالتزام



الضريبي الإضافي البالغ (100,000) ريال ، وحيث تم تقديم الإقرار لعام 2005 بتاريخ 30 / 7 / 2006م أي بعد (91) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار ، كما تم تقديم إقرار عام 2006م بتاريخ 4/30/2007م أي في الموعد النظامي، لذا فإن الغرامة المنصوص عليها في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية تطبق على عام 2005م ولكنها لا تطبق على عام 2006م لأن الإقرار تم تقديمه في الموعد النظامي.

ثانيًا : تعالج المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة، وتنص المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما تنص المادة(68) من اللائحة التنفيذية على

" 1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين 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 بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.

هـ - التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع ."

ولو كان نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان إلى حساب الغرامة المستحقة بموجب المادة (68) من اللائحة التنفيذية على نفس الأساس الوارد في المادة (67) من اللائحة التنفيذية لأضيفت إلى المادة (68) من اللائحة التنفيذية أيضا جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (67) أي : "وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ونظرًا لأن المادة (68) من اللائحة التنفيذية لم تتضمن هذه الجملة فإنه يتضح أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة ، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ صدور قرار نهائي، ولم يرد في هذه المادة أن تحتسب غرامة التأخير بنسبة 1% من الضريبة غير المسددة ابتداء من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد .



ثالثاً: أن غرامة التأخير التي تحتسب بموجب المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يجب أن تكون مستحقة الدفع من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً استناداً إلى المادة (2/71) من اللائحة التنفيذية والتي تتضمن أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج - انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.

د - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

وبما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية في حال التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض، لذا فإن

غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب النظام، ولا يقصد من هاتين المادتين معاقبة المكلف على أي تأخير نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

رابعاً: تعالج المادة (77/ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (69) من اللائحة التنفيذية موضوع غرامة التهرب ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذا الاستئناف.

وبناءً على ما تقدم وحيث إن تم سداد كافة الضرائب المستحقة بموجب الإقرارات الضريبية لعامي 2005م و2006م عند تقديم الإقرار، وحيث إن هناك خللاً فنياً مع المصلحة على تعديل نتيجة الحسابات ببندى مكافآت السلامة وتأمين تعويض العاملين، لذا يطلب المكلف أن تحتسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن ما ورد في وجهة نظر المكلف من أن المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية تقتصران على فرض الغرامة عند عدم تقديم الإقرار فإن ذلك يعد غير صحيح حيث عرفت هاتان المادتان الضريبة غير المسددة، كما أن المادة (68) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (تضاف على الغرامات الواردة في المادة السابقة من اللائحة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات التالية : ... ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة) وعليه فإن الغرامة تستحق من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار حتى تاريخ السداد، أما ما ذكره المكلف من أن غرامة التأخير تبدأ من تاريخ صدور قرار نهائي، فإن هذا القول مردود عليه بأن الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية عرفت الضريبة غير المسددة بأنها الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة (71) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث



تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وقد أوضحت الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

وبناء عليه فإن تاريخ استحقاق غرامة التأخير على فرق الضريبة يبدأ من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد استنادًا إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادتين (67 و68) 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 أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي بحجة أن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية لم تتضمننا نصوصا تقضي أن تحتسب غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، كما أن هناك خلافا فنيا مع المصلحة على تعديل نتيجة الحسابات بيندي مكافآت السلامة و تأمين تعويض العاملين، ويرى المكلف أن غرامة التأخير يجب أن تكون مستحقة الدفع من التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية استنادًا إلى الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية، في حين ترى المصلحة أن تاريخ استحقاق غرامة التأخير على فرق الضريبة يبدأ من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد استنادًا إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادتين (67 و68) من اللائحة التنفيذية، كما أن الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية عرفت الضريبة غير المسددة بأنها الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة (71) من هذه اللائحة.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل 30 يوم تأخير ... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من



هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم)

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما

هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة)

وحيث إن بند مكافآت السلامة لم يرد ضمن المصاريف الجائر حسمها وكذلك المصاريف غير الجائر حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، ومن ثم فلا تحكمه نصوص نظامية واضحة، وحيث إن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لعدم تقديم البيانات والمستندات المطلوبة، لذا فإن اللجنة ترى أن يتم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببند تأمين تعويض العاملين، وحيث إن اللجنة انتهت في البند (ثانياً) من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، لذا فإن غرامة التأخير تسقط لسقوط أصلها.



منطوق القرار

قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية رقم (6) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م ببند تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- (أ) تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

(ب) عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند تأمين تعويض العاملين لسقوط أصلها.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1334

سنة القرار: 1435هـ

أرباح/حوافز - ضريبة الدخل.

المفتاح

أرباح استثمار / حوافز عاملين.

الموضوع

- 1- عدم تصريح المنشأة عن أرباح استثماراتها في القوائم المالية المحلية لفرع الشركة بالمملكة يترتب عليه أحقية الهيئة في إضافة حصة فرع الشركة بالمملكة من إيرادات الاستثمار إلى صافي وعائها الضريبي.
- 2- تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/1/15هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 الاستئنافيين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (21) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعام 2004م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/27هـ كل من:و.....، كما لم يحضر المكلف أو من يمثله، وعقدت اللجنة جلسة أخرى بتاريخ 1434/5/5هـ وحضر من المصلحة كل من:و.....و.....، وحضر عن المكلفو.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (31/1/62) بتاريخ 1431/10/25هـ، وقدمت المصلحة استئنافها بموجب الخطاب رقم (31/16/5872) بتاريخ 1431/11/23هـ وقيده لدى هذه اللجنة برقم (734) بتاريخ 1431/11/23هـ، كما قدم المكلف استئنافه بموجب الخطاب رقم (ي/8610) بتاريخ 1431/11/11هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ل) برقم بتاريخ 1428/5/25هـ بمبلغ (3,995,575) ريال، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

البند الأول: أتعاب خدمات الإنتاج.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (1) منه بتأييد وجهة نظر المكلف فيما يتعلق ببند أتعاب خدمات الإنتاج.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بناءً على نتيجة الفحص الميداني لعام 2003م الذي تبين من خلالها أن الشركة تدفع مكافآت لموظفيها وتدرجها في الحسابات كمصروفات تحت بندين:

الأول: بند حوافز تسويقية الذي بموجب تدفع الشركة على كل بوليصة يستقطبها الموظف للشركة، وهذا مقبول في نشاط التأمين لأنها تمثل (سمسرة) وقد قبلت المصلحة ذلك المصروف.

الثاني: بند أتعاب خدمات الإنتاج و قد أوضحت الشركة أنه وفقاً للسياسة التي تتبعها فإن أتعاب خدمات الإنتاج تدفع للموظفين الذين استقطبوا بوالص للشركة وحققوا حدّاً معيناً من الإيرادات، أي أن الموظفين الذين تدفع لهم هذه الأتعاب هم من دفعت لهم الحوافز التسويقية المحملة ضمن مصاريف الشركة وحققوا إيرادات في حدود معينة، وقد رفضت المصلحة كامل هذه المبالغ لعام 2004م تأسيساً على ما تم إيضاحه بخصوص عام 2003م، وذكرت المصلحة أنها قامت بمناقشة الشركة حول هذا البند بخطابها المؤرخ في 1427/4/12هـ، وطلبت بياناً تفصيلياً بأسماء المستفيدين من الأتعاب وتبين لها أن مبلغ (177,669) ريال مدفوع



لـ والمذكور حسب ما جاء في محاضر الفحص ليس موظفًا بالشركة، كما تبين للمصلحة من الهيكل الإداري للشركة أن مدير الشركة هو السيد، وتبين للمصلحة أنه لا يوجد عقد توظيف موقع مع، وأن (ب) هي وكيل الشركة وتبين أيضًا أنه تم تحميل حسابات الشركة بعمولة الوكيل المدفوعة لـ (ب) كما تبين أن ليس من الموظفين الذين دفعت لهم حوافز الإنتاج أي أنه لم يحقق إيرادات للشركة، هذا من جانب ومن جانب آخر وبغض النظر عن كون هذه الأتعاب دفع جزء منها لـ بطريقة غير نظامية فإن هذه الأتعاب لا تتضمنها ولا تنص عليها عقود الموظفين، كما أنه لا توجد لدى الشركة لائحة بالمكافآت موثقة ومعتمدة من وزير العمل يتم على أساسها دفع تلك المكافآت لموظفي الشركة وفقًا للمادة (125) من نظام العمل والعمال التي تلزم المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن تضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيها أو منحها بعد اعتمادها من وزير العمل، وذكرت المصلحة بأن اللجنة الابتدائية استندت في قرارها إلى نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ مع أن هذا النظام لا يطبق على السنة المالية محل الاستئناف .

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة رد مؤرخة في 1434/5/1هـ بدأها بسؤال لماذا قامت المصلحة برفض كامل المبلغ المدفوع لقاء خدمات الإنتاج مع أن معظمه مدفوع لموظفي الشركة وبغض النظر عن تسميته (حوافز تسويقية أو خدمات إنتاج) وما دام أن الشركة قد تكبدته ودفعته فعليًا نتيجة ممارستها نشاطها الطبيعي فإنه يعد مصروفًا جائز الحسم، كما أن المبلغ المدفوع لـ الذي استقطب أعمالًا للشركة، قد تكبدته ودفعته الشركة فعليًا، وذكر المكلف أن هذا هو ما جاء في رأي لجنة الاعتراض الابتدائية الذي تضمن أنه (يجب قبوله كمصروف ما دام أنه لا يوجد خلاف على هذا المبلغ مستندًا وتم دفعه بالفعل لتسيير أعمال الشركة داخل المملكة فإنه بذلك يعد من المصروفات القابلة للحسم وفقًا لمتطلبات نظام الضريبة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، لذلك يطالب المكلف بقبول مصاريف خدمات الإنتاج بما في ذلك المبالغ المدفوعة لـ ضمن مصروفات الشركة لعام 2004م، وفقًا للحثيات الواردة بقرار لجنة الاعتراض الابتدائية وما ورد سابقًا.

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 مصروفات خدمات الإنتاج بما في ذلك المبالغ المدفوعة لـ ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2004م بحجة أن عقود التوظيف لا تنص على دفع تلك الحوافز، وأن الشركة لا يوجد لديها لائحة معتمدة من وزير العمل تنظم صرفها وذلك وفقًا للمادة (125) من نظام العمل والعمال، بالإضافة إلى أن ليس من موظفي الشركة وإنما هو وكيلًا لها، في حين يتمسك المكلف بقبول مصاريف خدمات الإنتاج ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2004م كونها مصروفات فعلية تكبدتها الشركة ودفعتها نتيجة نشاطها الذي تمارسه داخل المملكة.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع اتضح لها أن المصلحة اعتمدت لرفض مصاريف الإنتاج على ما أظهره محضر أعمال الفحص الميداني لعام 2003م الذي اطلعت عليه اللجنة عند دراسة استئناف المكلف بخصوص عام 2003م، الذي يفيد بأن بند



خدمات الإنتاج يشتمل على المبالغ المدفوعة كحوافز ومكافآت للموظفين ول..... بصفته مديرًا للشركة بالرياض وذلك لحثهم وتشجيعهم على الحصول على بوالص تأمين جديدة والوصول إلى الحد المطلوب من الأقساط المحددة من قبل المركز الرئيس وأيضًا تشجيعهم على تجديد البوالص القديمة، وتبين أن المصروف أعلاه يتكون من مبالغ مدفوعة للموظفين الموجودين في فروع المملكة كاملة مقابل أعمال جديدة للشركة، ومبالغ مدفوعة ل.....، ولم يتضح للجنة وجود اتفاقية توظيف مكتوبة بين الطرفين (..... والشركة).

وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية لشركة (و) المملكة العربية السعودية لعام 2004م وإلى الإقرار الضريبي والكشوف المرفقة معه، تبين أن الإيضاح رقم (1/7) المرفق بالقوائم المالية وكذلك الكشف رقم (4) المرفق بالإقرار يفيد بأن البند الظاهر بمسمى مصاريف السنة الأولى المباشرة البالغ (4,317,322) ريالٍ يتضمن بند بمسمى أتعاب خدمات الإنتاج بمبلغ (481,124) ريالٍ ولم يقدم المكلف بيان بأسماء وعقود العاملين الذين صرفت لهم تلك الحوافز ومبالغها لعام 2004م على الرغم من أن اللجنة طلبت من ممثلي المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديمها .

وترى اللجنة أنه من الناحية المحاسبية يحق للمكلف أن يضيف إلى مصروفاته أي مكافآت ومنافع يدفعها للعاملين إلا أنه لأغراض احتساب الوعاء الضريبي فإنه يشترط لقبول مثل هذه المكافآت أن تكون منظمة بموجب سياسة ولائحة العمل الموجودة لدى الشركة المعتمدة من وزير العمل أو منصوص عليها في عقود العمل وحيث أنه لا يوجد لدى المكلف سياسة مكتوبة معتمدة من قبل وزير العمل بخصوص هذه المكافآت وبما أن عقود عمل الموظفين لم تنص على دفع مثل هذه المكافآت، وحيث إنه لا يوجد اتفاقية توظيف مكتوبة بين والشركة فإن اللجنة ترى عدم قبول مصروفات خدمات الإنتاج بما في ذلك المبالغ المدفوعة ل..... ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2004م للأغراض الضريبية، وبالتالي تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول أتعاب خدمات الإنتاج المدفوعة للموظفين وكذلك المبالغ المدفوعة ل..... ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: إيرادات الاستثمار.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (2) منه بتأييد وجهة نظر المصلحة في بند إيرادات الاستثمار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (و) هي شركة هندية بحرينية مسجلة في مملكة البحرين كشركة مغلقة معفاة وتقوم بإبرام اتفاقيات تأمين على الحياة مع مواطنين من الجنسية الهندية يعملون داخل المملكة العربية السعودية وتستعين الشركة بالخبراء الاكتواريين لتحديد أقساط التأمين المستحقة ليتم تحويل جزء منها إلى صندوق التأمين على الحياة وذلك لدفع



المبالغ المستحقة لهؤلاء المؤمنين إما في حالة الوفاة أو في تاريخ استحقاق البوليصه، كما أن الفروع في داخل وخارج البحرين تقوم بتجميع هذه الأموال وتحويلها سنويًا إلى المركز الرئيس بالبحرين ويقوم المركز الرئيس بالبحرين بتجميع أموال صندوق

التأمين على الحياة العائدة للمؤمنين ومن ثم يقوم باستثمارها وإظهار الأرباح المتحققة من هذا الاستثمار ضمن القوائم المالية العالمية، وبالتالي فإن أرباح الاستثمارات العالمية تظهر ضمن المعادلة التي يحدد بموجبها حصة فرع المملكة من الأرباح العالمية، وذكر أن الشركة كما ذكر أعلاه ليست شركة استثمارية بل تأمين على الحياة تقوم باستثمار أموال صندوق التأمين على الحياة لصالح حاملي بوالص التأمين (المؤمنين) لدفع الالتزامات المستحقة لهؤلاء المؤمنين مستقبلاً، وأضاف المكلف موضحاً الاتي:

أ - قامت المصلحة باحتساب حصة فرع المملكة العربية السعودية من إيرادات الاستثمارات وإضافتها لصافي أرباح الشركة، أن إيرادات الاستثمار الناتجة عن المحفظة الاستثمارية في المركز الرئيس لم تعتبر كإيرادات بالكامل بل يتم إعادة تدويرها ثانية لمستحقيها حاملي بوالص التأمين عن طريق التحويل إلى صندوق التأمين على الحياة الظاهر في قائمة الدخل، لأن صندوق التأمين على الحياة هو التزام طويل الأجل على المركز الرئيس للشركة وأن الأموال محفوظة تحت وصاية (عناية) الشركة لصالح حاملي بوالص التأمين، أي أنه يتم تجميع الإيرادات في حساب واحد ثم يتم توزيعه على صندوق التأمين على الحياة وذلك باعتبار هذا الجزء كإيراد ومصروف .

ب - تم الأخذ بعين الاعتبار إيرادات الاستثمار عند احتساب أرباح أعمال المملكة العربية السعودية وذلك عن طريق حرص الشركة على تسجيل التزاماتها طويلة الأجل تجاه عملائها (حاملي بوالص التأمين) والمصاريف المختلفة التي تتكبدها مستقبلاً وذلك للحفاظ على أعمالها وسمعتها بالمملكة العربية السعودية ومقابلة التزاماتها المستقبلية طويلة الأجل تجاه عملائها (حاملي بوالص التأمين) حيث إن إيرادات الاستثمارات في المركز الرئيس لم ترحل وتسجل إلى الشركاء بالشركة وإنما رحلت وسجلت لتعزيز وتحسين وضع الشركة عن طريق تدعيم صندوق التأمين على الحياة وبالتالي كان حرص الشركة الشديد على مقابلة التزاماتها المستقبلية لجميع عملائها، وحيث إن هذه الإيرادات تخص حاملي بوالص التأمين، فإنها لا تخضع للضريبة .

ج - قامت الشركة بإعداد بياناتها الحسابية المدققة والإقرارات الزكوية والضريبية المقدمة للمصلحة وذلك وفقاً للممارسات المحاسبية المتعلقة بإنشاء صندوق التأمين على الحياة والمعمول به من قبل شركات التأمين على الحياة.

د - إن الخلاف مع مصلحة الزكاة والدخل يكمن أساساً في سوء فهم مصلحة الزكاة والدخل للموقف، حيث تعتقد المصلحة أن إيرادات الاستثمار يتم توزيعها من قبل الشركة على الشركاء كأرباح أو يتم ترحيلها لحسابات الشركاء وهذا المفهوم غير صحيح، وقد قامت الشركة بتوضيح موقفها هذا لمفتشي المصلحة.



هـ- تعتقد الشركة بأنه في جميع الأحوال لا يجوز اعتبار هذه الإيرادات بأنها تخص الشركاء بالشركة ومن ثم إخضاعها للضريبة من قبل المصلحة، وفي حالة عدم اقتناع اللجنة بما جاء في خطاب الاستئناف هذا، فإن الشركة تود أن توضح بأنه وفقا لسياسة الشركة فإنه أيضًا يتم توزيع 95% من الأرباح المتراكمة على حاملي بوالص التأمين وبالتالي فإن ما يعادل فقط 5%

من الأرباح المتراكمة للشركة يتم توزيعها على الشركاء، حيث إن مجلس إدارة الشركة باجتماعه المنعقد بتاريخ 12/2/1997م (مرفق ملخص عن ما جاء بقرار الشركاء) قد قرر بأن 95% أيضا من الأرباح المتراكمة للشركة يتم توزيعها على حاملي بوالص التأمين، وبناء عليه يمكن القول بأن 95% أيضا من إيرادات الاستثمار المتحققة يتم تحديدها بالتأكد إلى صندوق التأمين على الحياة لحاملي بوالص التأمين، وبناء عليه فإن الشركة وبحد أقصى وفي حالة عدم اقتناع اللجنة بما جاء أعلاه يمكنها فقط قبول ما يعادل 5% من إيرادات الاستثمار لإخضاعها للضرائب.

و- تفيد الشركة بأنه بالمنطق ولغرض احتساب إيرادات الاستثمار المتولدة بواسطة الشركة والمتعلقة بالشركاء فإن المبلغ الصحيح هو فقط 5% من إجمالي مبلغ (8,474,459) ريالًا والظاهر ضمن إيرادات الاستثمار، بمعنى آخر فإن الشركة تقبل وبحد أقصى أن يتم فقط إضافة مبلغ (423,723) ريال إلى إيرادات فرع المملكة العربية السعودية وذلك لأغراض الضريبة.

ز- أن نتائج أعمال الشركة (أ) والتي اعتمدت عليها المصلحة في تحديد قيمة إيرادات الاستثمارات لعام 2003م بلغت (380,829) دينارًا بحريني بما يعادل (3,789,248) ريالًا ما نسبته 1,4% من إيرادات الشركة البالغة (27,642,064) دينار بحريني ما يعادل (275,038,538) ريالًا، بينما وفيما لو افترضنا جدلا بأن إجراء المصلحة صحيح فإن إيرادات فرع الشركة بالسعودية وفقا لوجهة نظر المصلحة هو (6,916,921) ريالًا من أصل إيرادات بمبلغ (41,241,198) ريالًا أي ما نسبته 17% من إيرادات الشركة، وهذا مستحيل أولًا في صناعة التأمين على الحياة وثانيًا أن تكون نسبة ربح الفرع بالمملكة أعلى بكثير من نسبة الربح العالمي، كما أن نسبة المحول إلى صندوق التأمين على الحياة من إجمالي إيرادات المركز الرئيس قد بلغت 95% لعام 2003م و 87,5% لعام 2002م بينما بلغت النسبة وفقا للقوائم المالية لفرع الشركة بالسعودية 65,7% لعام 2003م و 49% لعام 2002م وهذا دليل بأن الفرق عبارة عن إيرادات الاستثمار في المركز الرئيس المحولة لصندوق التأمين على الحياة، بمعنى آخر فإن أي إيراد استثمار تقوم المصلحة بإضافته إلى الإيرادات يقابله الفرق أعلاه 29,3% لعام 2003م يتم تحويله إلى صندوق التأمين على الحياة، وأخيرًا تود الشركة تذكير اللجنة بأنه وفقا لنظام الضريبة المعمول به حاليا ولتلافي اختلاف وجهة النظر بين المصلحة والمكلف فإن اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة في مادتها (الخامسة عشرة - 3 ب) التي تغطي التطبيقات العملية لمحاسبة شركات التأمين ضريبيا والتي تطالب الشركة من اللجنة الموافقة على تطبيقها على شركة (و) قد أفادت بالاتي:



الوعاء الضريبي للشركة غير المقيمة التي تمارس نشاط التأمين الادخاري بواسطة منشأة دائمة بالمملكة يحدد كما يلي:
الدخل المحلي من الاستثمارات = إجمالي الدخل العالمي من الاستثمار × إجمالي الأقساط المحلية ÷ إجمالي الأقساط العالمية.

وأضاف المكلف بأن لجنة الاعتراض الابتدائية قامت بالاجتهاد وتعديل الربح الصافي المحلي بحصة فرع المملكة العربية السعودية من إيرادات الاستثمارات المصرح عنها بالقوائم المالية العالمية وإضافتها لصافي أرباح الشركة المحلية بناءً على اجتهاد المصلحة بوجود قاعدة محاسبية أساسية تقول بأن ما يتم التصريح عنه عالميًا يجب التصريح عنه محليًا، وتفيد الشركة

بأنه لا يوجد قاعدة محاسبية تفيد بذلك، وإنما اجتهدت لجنة الاعتراض الابتدائية وأصدرت هذه القاعدة من تلقاء نفسها، كما أن نظام ضريبة الدخل الجديد وكذلك القديم قد أوضا كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة لشركات التأمين وهو على أساس الربح المحلي أو الربح العالمي وفقًا للمعادلة أيهما أكبر، كما أن الوعاء الضريبي للشركة غير المقيمة التي تمارس نشاط التأمين الادخاري بواسطة منشأة دائمة بالمملكة وفقًا للنظام الجديد يحدد على النحو التالي:

الدخل المحلي من الاستثمارات = إجمالي الدخل العالمي من الاستثمار × إجمالي الأقساط المحلية ÷ إجمالي الأقساط العالمية، وي طرح من ذلك ما يلي: حصة الفرع المحلي من مصاريف الإدارة العالمية المتعلقة بدخل الاستثمار وجزء من المصاريف الإدارية والعمومية للمركز الرئيسي للشركة.

وحيث إن النظام الضريبي الجديد أوضح كيفية احتساب الضريبة على شركات التأمين الادخاري فإن الشركة ترى ضرورة تطبيق النظام الجديد على حسابات عام 2004م فلا اجتهاد مع وجود نص صريح وواضح في النظام.

وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1434/5/1هـ مؤكداً بأن جميع المبالغ النقدية التي يتحصل عليها فرع الشركة بالرياض والفروع الأخرى خارج المملكة يتم تحويلها إلى المركز الرئيسي وبالتالي تخرج هذه الأموال من ذمة الفروع وتذهب إلى المركز الرئيسي ويتم استثمارها من قبل المركز الرئيسي وتسجل ضمن إيرادات المركز الرئيسي وليس للفروع علاقة بهذه الاستثمارات كما أن لهذه الإيرادات مصاريف متعلقة بها كتعويضات مدفوعة لحاملي البوالص وكذلك مصاريف الإدارة والتي قد تزيد في بعض الأحيان عن إيرادات الاستثمار الأمر الذي لا يجوز للمصلحة معه أن تجتهد باختيار بند من بنود الإيرادات الظاهرة ضمن القوائم المالية للحسابات العالمية وتُعدل فيه الربح الصافي للفرع وإضافته بالكامل دون دليل مع عدم أخذ المصاريف المتعلقة بهذا البند في الاعتبار .



وانتهى المكلف إلى المطالبة بعدم تعديل الربح الصافي بإيرادات الاستثمار وإن كان لا بد من ذلك فينبغي تعديل الربح الصافي أيضًا بالمصاريف المتعلقة بهذا البند أو تطبيق النظام الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/5هـ بأخذ صافي الدخل العالمي إجمالي الأقساط العالمية ومقارنته مع النتائج المحلية واحتساب الضريبة على الربح الأعلى.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفادت بأنه من واقع نتائج الفحص الميداني لعام 2003م اتضح أن صندوق التأمين هو لمقابلة التزامات مستقبلية وفقاً للتعاقدات المبرمة مع المؤمنين وهذا يحتم على الشركة استثمار رصيد الصندوق وقد ورد في تقرير الفحص لعام 2003م الإشارة إلى أن ممثلي الشركة أوضحوا بأن رصيد هذا الاستثمار يدار بواسطة مختصين في المركز الرئيس وأن الإيراد المحقق من تلك الاستثمارات يتم التصريح عنه في القوائم المالية العالمية والقاعدة المحاسبية تقول أن الذي لم يتم التصريح عنه عالمياً يجب التصريح عنه محلياً ومما يؤيد وجهة نظر المصلحة القرار الاستئنافي رقم (1010) لعام 1431هـ الصادر لذات الشركة ونفس البند وحيثياته أن : المكلف أفاد بأن استثماراته لرصيد صندوق التأمين على الحياة التي تدار بواسطة المركز

الرئيس في البحرين قد حققت إيراداً تم التصريح عنه ضمن إيرادات الاستثمار في القوائم المالية العالمية ولم يتم التصريح عنه في القوائم المالية لفرع المملكة (المحلية) وحيث إن المكلف لم يقدم أي مبررات أو أسباب نظامية تدعم وجهة نظره في عدم التصريح عن هذه الإيرادات في القوائم المالية المحلية فإن اللجنة تطبيقاً للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته ترى سلامة الإجراء الذي اتخذته المصلحة في إضافة حصة فرع الشركة بالمملكة من إيرادات الاستثمار الناتجة عن استثمار أموال صندوق التأمين على الحياة إلى صافي أرباح فرع الشركة بالمملكة الخاضعة 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 إضافة حصة فرع المملكة من إيرادات الاستثمار الناتجة عن استثمار أموال صندوق التأمين على الحياة لصافي أرباح فرع الشركة بالمملكة بحجة أنها لا تخص الشركاء بالشركة وإنما هي خاصة بحاملي بوالص التأمين، والشركة في حال إصرار المصلحة على موقفها تقبل وبعد أقصى إخضاع ما يعادل 5% من إيرادات الاستثمار للضريبة أي مبلغ (423,723) ريالاً، في حين تتمسك المصلحة بإضافة جميع الإيرادات الخاصة بالفرع المحققة من استثمارات أموال صندوق التأمين على الحياة بالمركز الرئيس لإيرادات الفرع وبالتالي خضوعها للضريبة .

وبعد دراسة اللجنة للموضوع اتضح لها أن المصلحة اعتمدت في إضافة هذه الإيرادات إلى صافي أرباح الفرع بالمملكة على ما أظهرته نتائج الفحص الميداني لحسابات عام 2003م وطبقت ذلك على عام 2004م، وقد سبق للجنة الاطلاع على محاضر



الفحص الميداني الموقعة من قبل ممثلي الشركة بتاريخ 1425/11/10هـ عند دراسة استئناف المكلف بخصوص عام 2003م وتبين لها أن المصلحة سألت المكلف كما في الصفحة رقم (14) من تقرير الفحص عن أرصدة صندوق التأمين على الحياة وأين يتم استثماره وأين يتم تسجيل إيرادات تلك الاستثمارات وكيف يتم تصنيفها في القوائم المالية وهل تم التصريح عن إيرادات استثمارات صندوق التأمين على الحياة الخاص بفرع السعودية في القوائم المالية للفرع وما هي قيمة تلك الإيرادات؟ وكانت إجابة المكلف نصًا (أن جميع استثمارات الشركة يتم إدارتها من قبل المركز الرئيس بالبحرين لجميع فروع الشركة في منطقة الخليج العربي حيث يوجد الموظفون المؤهلون للقيام باستثمار أموال صناديق التأمين على الحياة بأفضل وأكفأ الطرق، ويتم تسجيل إيرادات الاستثمار في القوائم المالية العالمية كبنء استثمارات ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي وإيرادات الاستثمار ضمن الإيرادات الظاهرة في قائمة الدخل، ولم يتم التصريح عن أي إيرادات في القوائم المالية للفرع تعود إلى صندوق الاستثمارات في الفرع وأن تحديد نصيب الفرع من إيرادات تلك الاستثمارات يحتاج إلى عملية احتساب يقوم بها متخصصون في ذلك) ورجوع اللجنة إلى المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته تبين أنها تنص على "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 أيضًا عن معاملات واستثمارات موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة 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 محليًا من أي مصدر كان في المملكة"، وحيث إن المكلف أفاد بأن استثماراته لرصيد صندوق التأمين على الحياة التي تدار بواسطة المركز الرئيس في البحرين قد حققت إيرادًا تم التصريح عنه ضمن إيرادات الاستثمار في القوائم المالية العالمية ولم يتم التصريح عنه في القوائم المالية لفرع المملكة (المحلية) وحيث إن المكلف لم يقدم أي مبررات أو أسباب نظامية تدعم وجهة نظره في عدم التصريح عن هذه الإيرادات في القوائم المالية المحلية فإن اللجنة تطبيقًا للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته ترى سلامة الإءراء الذي اتخذته المصلحة في إضافة حصة فرع الشركة بالمملكة من إيرادات الاستثمار الناتجة عن استثمار أموال صندوق التأمين على الحياة إلى صافي أرباح فرع الشركة بالمملكة الخاضعة للضريبة وبالتالي رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث: الضريبة على جهات غير مقيمة.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (3) منه بتأييد وجهة نظر المصلحة في بند الضريبة على جهات غير مقيمة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت باحتساب ضريبة على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ج) وشركة (و) وأن المصلحة سبق وأن قامت بمناقشة هذه المصاريف لأعوام سابقة واقتنعت بوجهة نظر الشركة باعتبار أن هذه المصاريف عبارة عن مصاريف فنية بحتة مؤداه خارج المملكة ومن ثم لا تخضع للضريبة على جهات غير مقيمة في ظل نظام الضريبة القديم، وذكر أن الشركة زودت المصلحة بشهادة مراجعي الحسابات الخارجيين والاتفاقيات المبرمة وفواتير المستفيدين من هذه المصاريف بالإضافة إلى أن هذه المصاريف لم تخضع في السنوات السابقة للضرائب، ومن ثم وفي حال تغيير المصلحة سياستها فكان لزاماً عليها أولاً إبلاغ الشركة عن أسباب التغيير وثانياً عدم إخضاع الضرائب لغرامات التأخير، وأكدت الشركة بأن شركة (ج) هي شركة بحرينية مملوكة بالكامل من قبل مواطنين بحرينيين ومن ثم فإنها تخضع للزكاة وليس للضريبة وفقاً لنظام الضريبة القديم، وذكر أن الشركة قامت سابقاً بتزويد المصلحة بصورة عن السجل التجاري لهذه الشركة بالبحرين، وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1434/5/1هـ، أن مصلحة الزكاة والدخل قامت باحتساب ضريبة على المصاريف الفنية المدفوعة بالخارج لشركة (ج) البحرينية، مع أن النظام السابق يعفي المصاريف الفنية من الضريبة، لذلك تطالب الشركة بإعفاء هذه المصاريف الفنية

الضريبة تمشياً مع النظام المطبق على جميع الشركات في تلك الفترة، وبناءً عليه تطالب الشركة الأخذ بعين الاعتبار ما ورد أعلاه ومن ثم عدم إخضاعها لغرامات التأخير.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد بأنه فيما يخص الضريبة على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) البحرينية وتفصيلها كما يلي:

أ-خدمات فنية بمبلغ (827,465) ريالٍ فقد سبق وأن أوضح ممثلو الشركة في محضر أعمال الفحص لعام 2003م بأن طبيعة تلك الخدمات الفنية تتمثل في إدارة صندوق التأمين على الحياة وتحضير قاعدة معلومات لإرسالها إلى الهند للتقييم من قبل الخبير الاكتواري، حيث تتمثل قاعدة البيانات في معلومات عن حاملي البوالص مثل (أسم حامل البوليصة، تاريخ سريان البوليصة، نوع البوليصة، فترة البوليصة وشروطها، مبلغ القسط، شروط استرداد المبلغ، الأقساط المحصلة، وضع البوليصة فيما إذا استحققت أو سارية أو تم الإلغاء، معلومات أخرى) كل هذه البيانات يتم إعدادها وفقاً لمتطلبات الدراسة الاكتوارية المطلوبة حتى يتم إرسالها للخبير الاكتواري بشركة (و)، وبما يتضح معه أن هذه الأعمال تمثل ممارسة لإدارة نشاط قائم بالمملكة وبالتالي فإن المبالغ المدفوعة نظير تلك الإدارة تخضع للضريبة .

ب-الخدمات الإدارية بمبلغ (1,235,843) ريالٍ فقد سبق وأن أوضح ممثلو الشركة في محضر أعمال الفحص الميداني لعام 2003م أن طبيعة تلك الخدمات الإدارية تتمثل في الإدارة والإشراف على أعمال إعداد الكشوفات السابقة (المشار إليها أعلاه) من حيث تجميع المستندات وترتيبها وتبويبها لتكون ملائمة للبند في إدخالها بواسطة الحاسب الآلي، ويتضح من ذلك أن هذا البند مرتبط بالبند السابق والمتمثل في إدارة نشاط قائم بالمملكة وعليه فإن المبالغ المدفوعة نظير تلك الإدارة تخضع للضريبة، ومما يؤيد



وجهة نظر المصلحة قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1010) لعام 1431هـ حيث تضمن أنه بعد الدراسة واطلاع اللجنة على تقرير الفحص الميداني وحيث إن طبيعة الخدمات المقدمة من قبل شركة (د) وشركة (ج) تتمثل في تقديم خدمات وأعمال فنية وإدارية للمكلف يتم ممارستها داخل المملكة وخارجها في آن واحد بناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع المبالغ التي دفعها المكلف لكل من شركة (د) وشركة (ج) للضريبة .

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 احتساب ضريبة وغرامة على المبالغ المدفوعة لكل من شركة (د) وشركة (ج) بحجة أن المصلحة سبق لها أن ناقشت هذه المصاريف في أعوام سابقة واقتنعت بأنها مصاريف عن خدمات مؤداة بالخارج لا تخضع للضريبة، في حين تتمسك المصلحة بإخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (د) وشركة (ج) للضريبة بحجة أن هاتين الشركتين مارسنا العمل بالمملكة وحققنا دخلًا خاضعًا للضريبة.

وبعد الدراسة يتضح أن المصلحة اعتمدت في إخضاع الجهات غير المقيمة للضريبة على نتائج الفحص الميداني لعام 2003م وطبقت ذلك على عام 2004م وقد اطّلعَت اللجنة سابقًا على محاضر أعمال الفحص الميداني عند دراسة استئناف المكلف لعام 2003م وتبين لها أن طبيعة الخدمات المقدمة من قبل شركة (د) وشركة (ج) تتمثل في تقديم خدمات وأعمال فنية وإدارية للمكلف يتم ممارستها داخل المملكة وخارجها في آن واحد وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع المبالغ التي دفعها المكلف لكل من شركة (د) وشركة (ج) للضريبة .

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (4) منه بتأييد المصلحة في احتساب غرامة التأخير.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة ترى عدم توجب أي غرامات تأخير وذلك أن غرامات التأخير تحتسب عادة على فروقات ضريبية متعلقة بالبنود الاعتيادية التي يفترض من المكلف أن يكون على علم بخضوعها للضريبة، وفي هذه الحالة فإن المكلف احتسب الضريبة على جميع البنود الخاضعة للضريبة وفقًا للربوط الصادرة عن المصلحة، والغرامة نتجت عن بند جديد إضافته المصلحة وهو إيرادات الاستثمار، كما أن فروقات الضريبة نتجت عن تغيير أساسي في طريقة واحتساب الربح الخاضع للضريبة بناءً على اجتهاد المصلحة واللجنة الابتدائية، وللأسباب المشار إليها بعالية تؤكد الشركة أنه لا يستحق عليها أي غرامات تأخير .

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفادت بأن البندين أعلاه (إيرادات الاستثمار والمبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة) أخضعت للضريبة و لغرامة التأخير وذلك استنادًا إلى أن المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي



رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته قضت بخضوع كافة الواردات العمومية التي تحصلها الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة وكذا الواردات التي تعود إلى مصادر محلية للضريبة و كان على الشركة أن تصرح عن كافة وارداتها في إقرارها الضريبي وتسدد الضريبة المستحقة على صافي النتيجة في الموعد النظامي وهو ما لم تلتزم به الشركة عند تقديم إقرارها، وبناء عليه فإن فرق الضريبة الناتج من تعديل نتيجة الحسابات ببند إيرادات استثمار صندوق التأمين على الحياة يخضع لغرامة التأخير، كما أن خضوع الضريبة التي تم احتسابها على الجهات غير المقيمة لغرامة التأخير يستند إلى أن الإيرادات التي حققتها تلك الجهات تعود إلى ممارسة أعمال محلية ومحققة من مصادر محلية وقد سبق فحص الشركة ميدانياً للأعوام المالية من 1998م حتى 2003م وتم إخضاع هذه المبالغ للضريبة الأمر الذي يحتم على الشركة تسديد الضريبة في الموعد النظامي ولو حتى تم الاعتراض لتجنب الغرامة وهو ما لم تلتزم به 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 احتساب غرامات التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديلات المصلحة وكذلك الناتجة عن إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للضريبة بحجة أن فروقات الضريبة ناتجة عن الاختلاف في وجهات النظر بين الشركة والمصلحة بخصوص معالجة هذه البنود لأغراض الضريبة، في حين تتمسك المصلحة باحتساب غرامات التأخير على فروقات الضريبة التي أظهرها ربط عام 2004م بحجة أن فروقات الضريبة التي تم احتسابها لم تنتج عن الاختلاف في وجهات النظر وإنما هي من الأمور المحسومة والتي كان ينبغي على المكلف الالتزام بها عند تقديم إقراره الضريبي وسداد المستحق عليه عنها في الموعد النظامي .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن فروقات الضريبة التي تم احتسابها بموجب ربط المصلحة لعام 2004م ناتجة عن تعديل المصلحة نتيجة حسابات المكلف بإيرادات الاستثمار وناتجة عن احتساب ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وهذين البندين كما هو موضح في (البند ثانيًا والبند ثالثًا) من هذا القرار يُعد أمر معالجتهما ضريبياً من المسائل التي هي محل اختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة وبالتالي ترى اللجنة عدم توجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عنهما وذلك تطبيقاً للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته، والمنشورين الدوريتين رقم (3) لعام 1379هـ و (5) لعام 1393هـ .



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (21) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول أتعاب خدمات الإنتاج المدفوعة للموظفين وكذلك المبالغ المدفوعة ل..... ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي في فيما قضى به بإضافة حصة فرع الشركة بالمملكة من إيرادات الاستثمار الناتجة عن استثمار أموال صندوق التأمين على الحياة إلى صافي أرباح فرع الشركة بالمملكة الخاضعة للضريبة لعام 2004م.

3- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع المبالغ التي دفعها المكلف لكل من شركة (د) وشركة (ج) خلال عام 2004م للضريبة.

4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بإيرادات الاستثمار وكذلك الفروقات الناتجة عن إخضاع المبالغ المدفوعة لكل من شركة (د) وشركة (ج) للضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1335

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

مصروفات / ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع

مصروفات مركز رئيس / ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ

1- عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قام به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.
2- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/1/22هـ 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 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 فرع شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (20) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2003 م و 2004 م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/20هـ 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 الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/67) بتاريخ 1431/10/18هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (726) بتاريخ 1431/11/18هـ كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ل) برقم ... بتاريخ 2009/8/2م لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبول من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مصاريف المركز الرئيس لعامي 2003م و2004م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/ 1) بتأييد المصلحة في عدم جواز تحميل مصروفات المركز الرئيس على فرع المملكة وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند فذكر بأنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في 1982/2/18م وتتجدد بانتظام كل (5) أعوام، لذا فإن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على عامي الاستئناف، لذا فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس نظام ضريبة الدخل.

2- استناداً إلى الفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا فإن مصاريف المركز الرئيس تعد من المصاريف جائزة الحسم، وتنص هذه المادة على أنه: "عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة، بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواء أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق



بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة، فيما عدا المؤسسات المصرفية".

وبناءً على نص هذه المادة فإن مصاريف المركز الرئيس بشكل عام تكون مقبولة الخصم في الفرع لكونها مصاريف فعلية ومتعلقة بنشاط الفرع، كما سمحت هذه المادة بخصم المصاريف الفعلية والمتعلقة بالمصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، وتمثل هذه المصاريف حصة الفرع من المصاريف الإدارية والعمومية وتكاليف العقود الإضافية الفعلية التي تكبدها المركز الرئيس، وقد قام المركز الرئيس بحساب نسبة هذه المصاريف العالمية والتمثلة في المصاريف الإدارية والعمومية وتكاليف العقود الإضافية، وقام المراجع الخارجي بالتحقق من مبلغ نفقات المركز الرئيس المتعلقة بالمصاريف الإدارية والعمومية ومن ثم التأكد من طريقة قيد تلك النفقات و تحميلها على الفرع وفق معايير المهنة من دون أي تحفظات، وهذا دليل بأن هذه النفقات فعلية ومرتبطة بنشاط الفرع في المملكة، وأن طريقة قيدها وتحميلها تُعد من الطرق المحاسبية المقبولة دوليًا وأيضًا محليًا.

3- إن طبيعة المصاريف الإدارية والعمومية في الفروع عادة ما تكون محققة من المركز الرئيس بطرق توزيع مقبولة محاسبياً حيث أنه من الصعوبة بمكان تحديد طبيعة المصاريف الإدارية والعمومية في المركز الرئيس، كما أن تلك المصاريف تمثل مصاريف إدارية وعمومية تستفيد منها كافة فروع المركز الرئيس في العالم، ومن ثم فإن المركز الرئيس يقوم عادة بتحميل أو توزيع تلك المصاريف بناءً على مفهوم المضاهة المحاسبي (مقابلة المصروفات بالإيرادات)، وعليه فإن طريقة التحميل التي استخدمها المركز الرئيس تعد مقبولة محاسبياً، كما أنها تتفق مع تفسيرات منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة اللتان طوّرتا اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وقامت بإعداد نماذج تلك الاتفاقيات وأسهمت كذلك في شرح وتوضيح مواد تلك الاتفاقيات.

4- أن ما ذهب إليه المصلحة بأن المصاريف الإدارية والعمومية يجب أن تكون فعلية ومباشرة ومرتبطة بنشاط الفرع هو مفهوم غير صحيح بدليل أن الفقرة (4) من المادة (16) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا ذكرت المصاريف الإدارية والعمومية بالتحديد، و حيث ذكرت هذه المادة بشكل صريح المصاريف الإدارية والعمومية، لذا فإن المقصود هو المصاريف الإدارية والعمومية الفعلية المتكبدة بواسطة المركز الرئيس والمحملة على الفرع بطريقة توزيع مقبولة محاسبياً وضريبياً وليس كما ذهب إليه المصلحة من أنه يجب أن تكون هذه المصاريف الإدارية والعمومية فعلية



ومباشرة ومرتبطة بنشاط الفرع، كما أن تفسيرات المصلحة تبقى اجتهادية ويجب ألا يؤخذ بها كتفسيرات تعكس مفهوم اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا.

5- قام المركز الرئيس بتخفيض مصروفاته بما تم تحميله على فرع المملكة، ومن ثم فإن المركز الرئيس دفع الضريبة في فرنسا على اعتبار أن تلك المصاريف المحملة مقبولة ضريبياً في فرع المملكة، ولو افترضنا أن مقر المركز الرئيس في المملكة وقام بتحميل تلك المصاريف على فروعه في العالم الأمر الذي يؤدي إلى زيادة وعائه الضريبي، فهل ترفض المصلحة ذلك وتعتبر هذا التحميل هو تحميل خاطئ خاصة إذا كان هذا التحميل يتوافق مع المبادئ المحاسبية والممارسات الضريبية العالمية.

8- أن استناد المصلحة إلى قرار اللجنة الاستثنائية رقم (467) لعام 1425هـ يجب ألا يؤخذ بالاعتبار حيث أنه من الممكن أن اللجنة الاستثنائية لم تقدّم لها المسببات المذكورة أعلاه، كذلك لا يمكن اعتبار قرارات اللجنة الاستثنائية أحكام نظامية يجب تطبيقها.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف بعدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف المركز الرئيس.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات بمصاريف المركز الرئيس لأنها محددة بنسبة من الإيرادات العالمية وغير مرتبطة ارتباطاً مباشراً بأرباح الفرع في المملكة ومن ثم لا تعد من المصاريف جائزة الحسم استناداً إلى المادة (14) من نظام ضريبة الدخل والمادة (13) من اللائحة التنفيذية والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1389هـ، وأما استناد المكلف إلى الفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا، فيرد عليه بأن ما يجوز تحميله على مصاريف الفرع يتمثل في المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية للفرع بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به وكذا الفوائد المصرفية الخاصة بتمويل الفرع، ومن ثم لا تجيز الاتفاقية تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع، وقد تأييد إجراء المصلحة بقرار اللجنة الاستثنائية رقم (467) لعام 1425هـ والمصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (945/1) بتاريخ 1425/1/18هـ.

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 2003م و2004م ببند مصاريف المركز الرئيس، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



ويرجع اللجنة إلى الفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة وفرنسا اتضح أنها تنص على: "عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواءً أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المفروضة للمؤسسة، فيما عدا المؤسسات المصرفية".

ويتضح من هذا النص أن ما يجوز تحميله ضمن مصاريف الفرع هي المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية للفرع بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به، وكذا الفوائد المصرفية الخاصة بتمويل الفرع، ولا تجوز الاتفاقية تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام أسلوب التوزيع على الفرع وأي مصاريف أخرى تخرج عن النطاق المحدد في الاتفاقية.

وحيث إن هذا البند عبارة عن مصاريف مركز رئيس تم تحميلها على الفرع على أساس نسبة إيرادات الفرع للإيرادات الكلية (مصاريف تقديرية) مما يُعد إجراء محاسبيا عادلا، إلا أنه للأغراض الضريبية فإن هذه المبالغ لا تمثل مصاريف فعلية للفرع ولا يمكن تحميلها عليه لغرض الضريبة تطبيقاً لنص الاتفاقية، وبناءً على ما سبق ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند مصاريف المركز الرئيس وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير لعامي 2003م و2004م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/11) بتأييد المصلحة فيما يتعلق بغرامة التأخير لعامي 2003م و2004م وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند فذكر أنه يستأنف على غرامة التأخير التي فرضتها المصلحة على فرق الضريبة استناداً إلى المنشور رقم (3) لعام 1379هـ، وقد أوضح المنشور الدوري المذكور أن غرامة التأخير لا تفرض بمجرد ظهور مستحقات ضريبية على المكلف، وإنما هناك قواعد ومعايير لا بد من أخذها بعين الاعتبار حيث نص 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" وحيث أن هناك اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر، لذا يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة لعامي 2003م و2004م في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها فرضت غرامة التأخير على فرق الضريبة استناداً إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمادة (25) من اللائحة التنفيذية والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ، وهذا الأجراء هو المطبق 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 حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م بمصاريف المركز الرئيس، في حين ترى المصلحة توجب الغرامة على فرق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة اتضح للجنة أن فرق الضريبة الذي أخضعت المصلحة لغرامة التأخير ناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بمصاريف المركز الرئيس وهي من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عنها، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م بمصاريف المركز الرئيس وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: ضريبة الجهات غير المقيمة لعام 2003م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/12) بتأييد وجهة نظر المصلحة في إخضاع قيمة الخدمات الفنية البالغة (334,519) ريال الضريبة الجهات غير المقيمة لعام 2003م وفقّ لحيثيات القرار

استأنف المكلف هذا البند وذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في 18/2/1982م وتتجدد بانتظام كل (5) أعوام، لذا فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس لمواد وأحكام نظام ضريبة الدخل.



2- أن هذه المصاريف غير خاضعة لضريبة الجهات غير المقيمة استنادًا إلى الفقرة (1) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا والتي تنص على: "أرباح مؤسسة دولة متعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم تقم المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإذا قامت هذه المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز فرض ضريبة على أرباحها في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن فقط في الحالة التي تكون فيها هذه الأرباح متعلقة بالأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسة في تلك الدولة الأخرى" كما نصت الفقرة (2) من المادة (14) من هذه الاتفاقية على أن: "الأرباح المتحققة من مثل هذه الأنشطة الصناعية أو التجارية التي تمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافيه عليها، أو الأرباح المتحققة من أداء خدمة أو تدريب أو تقديم مساعدات فنية أو إجراء دراسات لها علاقة بالتصدير، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا استمرت إقامة الموقع أو التشييد أو التجميع أو التركيب أو الأنشطة الأخرى لفترة تزيد على (3) شهور".

وبناءً على نص الفقرتين أعلاه، فإن المركز الرئيس بشكل عام يخضع للضريبة فقط عن طريق أرباح الفرع (أرباح الأعمال التجارية) حيث أن الضريبة المنصوص عليها في المادة أعلاه هي على الأرباح وليست على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس، ومن ثم فإن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن المركز الرئيس للشركة لا يخضع للضريبة في المملكة إلا في حالة وجود منشأة دائمة (فرع) وبمقدار ما تحققه المنشأة الدائمة (فرع) من أرباح، وعليه فإن الضريبة المقصودة في هاتين الفقرتين هي ضريبة الدخل على الفرع وليست ضريبة الجهات غير المقيمة على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس كما ذهبت إليه المصلحة، وعليه فإن الشركة الفرنسية إذا زاولت أعمالاً من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية فإن الأرباح المتحققة لا تخضع للضريبة (سواءً ضريبة دخل أو ضريبة جهات غير مقيمة) إذا كانت فترة الإقامة في المملكة أقل من (3) أشهر، وهذا يعني أنه في حالة وجود إقامة لمدة تزيد عن (3) أشهر ولتكن مثلاً (3) سنوات وبافتراض وجود فرع مسجل في المملكة فإن الأرباح المحققة من هذا المشروع للفرع سوف تخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الجهات غير المقيمة على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس نتيجة تحميل مصاريف المركز الرئيس على الفرع، وهذا يؤكد أن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن الضريبة تفرض على أرباح الفرع وليس على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس، كما أنه ليس من المنطق أن لا توجد ضريبة الجهات غير المقيمة أو ضريبة دخل على شركة فرنسية قامت بتنفيذ مشروع في المملكة مع فترة إقامتها بالمملكة لمدة أقل من (3) أشهر، وفي المقابل وجود ضريبة



دخل على الفرع وضريبة الجهات غير المقيمة على المركز الرئيس في حالة أن المشروع امتد لمدة (3) أعوام، ناهيك عن أن الممارسات العملية لدى المصلحة هو أنه في حالة وجود مشروع لشركة فرنسية لأكثر من (3) أشهر في المملكة ولتكن مثلًا (3) أعوام، وبافتراض عدم وجود فرع مسجل وعدم وجود حسابات نظامية فإن المصلحة تخضع فقط الأرباح الناتجة من المشروع لضريبة الدخل، وهذا يتناقض مع ما قامت به المصلحة بفرضها ضريبة دخل على أرباح الشركة وفرض ضريبة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس، إن مثل هذا التناقض غير مبرر حيث أن المشروع الذي مدته (3) أعوام يعد منشأة دائمة، فهل من المعقول أن المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة تختلف في حالة وجود فرع مسجل (وذلك بفرض ضريبة دخل على أرباح الفرع وضريبة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس) وحالة عدم وجود فرع مسجل في المملكة (وذلك بفرض ضريبة دخل فقط على الأرباح)، وعليه فإن المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس لا تخضع لضريبة الجهات غير المقيمة.

3- أن التكاليف المحملة من المركز الرئيس إلى الفرع هي تكاليف فعلية ولا تتضمن أي نسبة أرباح، حيث أن هذه التكاليف تتمثل بشكل جوهري في نصيب الفرع من تكلفة رواتب وأجور المهندسين بناءً على الوقت المبذول للعاملين على المشاريع المرتبطة في المملكة، كما أن تحميل المركز الرئيس للخدمات الفنية للفرع بالتكلفة الفعلية من غير تحقيق أرباح يؤكد أن الفرع ما هو إلا امتداد للمركز الرئيس وأن المركز الرئيس هو المكلف الضريبي، ومن ثم فإن تلك الخدمات لا تخضع للضريبة من ناحية أن هذه الخدمات تمت عن بعد ولم يكن هناك أي تواجد من قبل المركز الرئيس لتنفيذ تلك الخدمة في المملكة ولفترة تزيد عن (3) أشهر، وبناءً على ما تقدم فإن تلك التكاليف لا تخضع لضريبة الجهات غير المقيمة وذلك بناءً على تفسيرات الاتفاقيات الضريبية الصادرة من منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحساب ضريبة تقديرية بواقع 20% على الجهات غير المقيمة لعام 2003م لأنها تتعلق بخدمات استشارية فنية مقدمة من المركز الرئيس للفرع في المملكة، وهذا الإجراء هو ما يجري عليه العمل بالمصلحة ويطبق على عموم المكلفين وفقاً لتعميم المصلحة رقم (1/75) بتاريخ 1424/5/1هـ، وقد تأيد إجراء المصلحة بالخطاب الوزاري رقم (11459/1) بتاريخ 1422/9/16هـ بالموافقة على القرار الاستثنائي رقم (371) لعام 1422هـ.



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 المدفوعة للجهة غير المقيمة (المركز الرئيس) لعام 2003م لقاء خدمات الاستشارات الفنية، في حين ترى المصلحة خضوع هذه المدفوعات لضريبة جهات غير مقيمة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالرجوع إلى نص الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا اتضح أنها تتطلب توفر بعض الشروط التي من خلالها يتحدد مدى خضوع المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة للضريبة من عدمه، وحيث أن المكلف لم يقدم نسخة من الاتفاقية الموقعة بينه وبين المركز الرئيس بخصوص ما اسماه خدمات استشارات فنية على الرغم من طلب اللجنة ذلك منه، فإن اللجنة لم تتمكن من التحقق من توفر الشروط المطلوبة كمعرفة طبيعة الخدمات ومكان ومدة تنفيذها وقيمتها. وبناءً عليه لا يمكن للجنة الأخذ بنص الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا، ولذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة (المركز الرئيس) لعام 2003م 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 فرع شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (20) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند مصاريف المركز الرئيس

وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



- 2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م بمصاريف المركز الرئيس وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة (المركز الرئيس) لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.
وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1338

سنة القرار: 1435هـ

مصاريف / أصول - ضريبة الدخل.

مصاريف صيانة / أصول مستهلكة.

الموضوع

المبدأ

- 1- عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قام به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.
- 2- يتحدد نظام استهلاك الأصول وفقاً للمادة 17 من نظام ضريبة الدخل، ويترتب عليه عدم أحقية المنشأة في الاعتراض على نتيجة تحديد فروق الاستهلاك التي تمت وفقاً للنص المشار إليه.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/1/22هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) - ويطلق عليه لاحقاً (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (2) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل ويطلق عليها لاحقاً (المصلحة) على المكلف لعام 1426هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/6/16هـ 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 (2) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (5/ص/ح/1) بتاريخ 1431/1/3هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (489) بتاريخ 1431/2/30هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا عن البنك (ل) برقم بتاريخ 1431/2/23هـ 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:

البند الأول: فرق الاستهلاك.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المصلحة في تعديل صافي ربح العام للمكلف لعام 1426هـ بالاستهلاك المحمل بالزيادة البالغ (55,574) ريال.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بفرق الاستهلاك البالغ (55,574) ريال بحجة أن المصلحة التزمت بتطبيق المادة (17) من نظام ضريبة الدخل عند حساب الاستهلاك وهذا ليس صحيحاً وذلك لأن المصلحة احتسبت الاستهلاك فقط على إضافات الأصول لعام 1426هـ وتجاهلت الإضافات للعام السابق وهو عام 1425هـ بحجة أنه أول عام لتطبيق النظام، وحيث ورد في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل حساب الاستهلاك على رصيد الأصول بإضافة 50% من إضافات الأصول للعام السابق إلى 50% من إضافات الأصول للعام الحالي وهو ما طبقته الشركة ونتج عنه استهلاك قدره (97,209) ريال وليس (41,635) ريال، كما ذهبت إليه المصلحة، لذا فإن عدم إضافة المصلحة 50% من إضافات الأصول للعام السابق يعد مخالفاً للمادة (17) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق الاستهلاك البالغ (55,574) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه طبقاً للمادة (17) من نظام ضريبة الدخل فقد تم حساب قسط الاستهلاك للأصول الثابتة للمكلف بمبلغ (41,635) ريال، وهذا ما يوضحه كشف رقم (4) المقدم من المكلف مع إقراره بعد التعديل عليه من قبل المصلحة، حيث تم تعديل الخانة رقم (2) من الكشف بحيث تكون الإضافات خلال العام الحالي فقط دون العام السابق، لأن الإضافات خلال العام السابق تم حساب قسط استهلاكها بالكامل وفقاً لنظام ضريبة الدخل القديم، وحيث أن المكلف حمل قائمة الدخل بمصاريف استهلاك بمبلغ (97,209) ريال، لذا ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الاستهلاك المحمل بالزيادة البالغ (55,574) ريال.

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 بفرق الاستهلاك البالغ (55,574) ريال تنادياً إلى المادة (17) من



نظام ضريبة الدخل، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الاستهلاك البالغ (55,574) ريال استنادًا إلى المادة (17) من نظام ضريبة الدخل.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن المادة (17) منه تنص على:

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

هـ - إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة بعد حسم قسط الاستهلاك وفقًا لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمئة (50%) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصصًا من المبلغ نسبة خمسين بالمئة (50%) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة ألا يصبح الباقي سالبًا".

كما تنص المادة (81) من النظام على أنه "في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصًا أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق". عليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذين النصين أن يتم حساب قيمة المجموعة في نهاية العام المالي 1426هـ بأخذ قيمة المجموعة في نهاية العام الضريبي السابق (صافي قيمة الأصول لعام 1425هـ) بعد حسم قسط الاستهلاك للعام الضريبي السابق (1425هـ) ويضاف إليه نسبة 50% من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال العام فقط على اعتبار أن هذا العام (1426هـ) هو أول عام ضريبي بعد دخول نظام ضريبة الدخل حيز التنفيذ، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق الاستهلاك البالغ (55,574) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: مصاريف الصيانة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بمعالجة مصاريف الصيانة وفقًا للجدول النظامي الخاص بالأصول الثابتة واستهلاكاتها ضمن المجموعة الخامسة على أن يرسمل الزائد ضمن الجدول وفقًا للنظام.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بتعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف الصيانة البالغ (556,297) ريال بحجة رسمتها وأيدتها اللجنة الابتدائية في هذا الإجراء، علماً بأنه يقوم حسب النظام المحاسبي بتسجيل أي مبلغ يتم صرفه على المحلات والمكاتب (وجميعها مستأجرة) تحت بند صيانة كما هو متبع في الأعوام السابقة، ومن ثم فإن طبيعة هذه المصاريف لا ترسمل لأنها لا تخص الأصول الثابتة المملوكة للشركة ومن ثم لا ينطبق عليها حكم المادة (18) من نظام ضريبة الدخل والتي تقضي بإضافة ما يزيد عن 4% من مصاريف الصيانة إلى باقي قيمة المجموعة ليتم استهلاكه في الأعوام القادمة حيث إن ما ورد بتلك المادة مقصود به مصاريف الصيانة المتعلقة بأصول الشركة المملوكة لها ملكية كاملة وليس تلك الأصول المؤجرة من الغير كما أن المصاريف التي تم تسجيلها على بند الصيانة كانت بناء على تعليمات الدفاع المدني والشؤون الصحية والبلدية والأمانة والشرطة، وفي كل عام توجد متطلبات حسب التعليمات وما يستجد من أنظمة، إضافة إلى أن الشركة قد أخذت بعض المحلات بناءً على طلب المالك الجديد، وتم الانتقال إلى محل مؤقت مما دفع الشركة إلى شراء كوابل كهربائية وإضافة بعض التحسينات على المحل المؤقت، وبعد عدة شهور تم الانتقال إلى محل مؤجر جديد، وكل هذه الأمور كبدت الشركة مصاريف صيانة ضخمة خلال هذا العام.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف أوضح في إقراره لعام 1426هـ أن مصاريف الصيانة تبلغ (559,765) ريال، وحيث أنه طبقاً للمادة (18) من نظام ضريبة الدخل يجب أن لا تزيد مصاريف الإصلاح والصيانة عن نسبة (4%) من قيمة المجموعة في نهاية السنة، وحيث إنه لا يوجد لدى المكلف سوى مجموعة واحدة من الأصول، لذا فقد تم إضافة مصاريف الصيانة الزائدة عن (4%) من قيمة المجموعة في نهاية العام البالغة (556,297) ريال إلى باقي المجموعة في نهاية العام وتعديل صافي الربح بها، أما ما ورد في وجهة نظر المكلف أن تلك المصاريف تمت على أصول غير تابعة له فهذا يتعارض مع ما قدمه في إقراره والكشوف المرفقة، حيث لم يصرح في إقراره بأنها مصاريف صيانة على مباني مستأجرة، وإلا سوف تقوم المصلحة برسمتها بالكامل.

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 ببند مصاريف الصيانة البالغ (556,297) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن المادة (18) منه تنص على:

"أ- يجوز حسم المصاريف المتكبدة في كل مجموعة عن الإصلاحات أو التحسينات التي أجراها المكلف على الأصول المستهلكة الواقعة في تلك المجموعة.

ب- لا تزيد قيمة المصاريف المسموح بها وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة لكل سنة عن نسبة أربعة بالمئة 4% من باقي قيمة المجموعة في نهاية تلك السنة.

ج- يضاف المبلغ الزائد عن الحد المبين بالفقرة (ب) من هذه المادة إلى باقي قيمة المجموعة".

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها بيان تحليلي بمفردات هذا البند وصور المستندات المؤيدة اتضح أنه عبارة عن خليط من بنود عناصر القوائم المالية، وتشمل بعضها خسائر وبعضها مصروفات عادية وبعضها مصروفات رأسمالية ولم يتم تصنيفها حسب ما تقتضيه معايير المحاسبة المتعارف عليها، وإنما تم إجمالها تحت مسمى "مصاريف إصلاح وصيانة" على الرغم من اختلاف طبيعة بنودها.

ونظراً لأن المكلف لم يصنف مفردات هذا البند بطريقة محاسبية تمكن من معالجتها المعالجة الضريبية السليمة، وبالرجوع إلى المادة (18) من نظام ضريبة الدخل والتي تعالج مصاريف الصيانة والتحسينات، فإن هذه المصروفات بإجماليتها تُعد مصاريف رأسمالية يتم حساب الضريبة عليها طبقاً لنص هذه المادة، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بند مصاريف الصيانة البالغ (556,297) ريال 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 المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (2) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق الاستهلاك البالغ (55,574) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف الصيانة البالغ (556,297) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1339

سنة القرار: 1435هـ

بدلات - ضريبة دخل.

المفتاح

بدلات.

الموضوع

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

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/1/22هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) ويطلق عليه لاحقاً (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (2) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل ويطلق عليها لاحقاً (المصلحة) على المكلف لعام 1427هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/6/16هـ 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 بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (4/2/4 ص ج) بتاريخ 1431/1/9هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (489) بتاريخ



1431/2/30هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا عن البنك (ل) برقم ... بتاريخ 1431/2/23هـ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي،

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: المشتريات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة قيمة مشتريات لعام 2005م بمبلغ (296,484) ريال إلى الوعاء الضريبي عن العام المالي 1427هـ وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذا البند عبارة عن عمولة لشركة أجنبية في لكسمبورج (ج) لقاء قيامها بالبحث عن ... بأسعار رخيصة ومن ثم فهو مصروف مشتريات وليس مشتريات طبقًا لما هو وارد في الإيضاح رقم (11) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، و يتم تحرير الفاتورة من قبل الشركة الأجنبية ابتداءً من شهر أكتوبر من كل عام (بالتزامن مع إقامة معرض ... في المملكة) بتاريخ موعد الدفع يكون بعد مرور عام كامل أو أكثر كما هو مذكور في العقد، أما ما ورد في حثيات قرار اللجنة الابتدائية من أن تاريخ فاتورة هذا البند سابق لعام 1426هـ وتم تسديدها في عام 1429هـ ومن ثم فإن هذا المصروف لا يخص عام 1427هـ ، فيرد عليه بأن تاريخ الفاتورة هو 2005/10/20م الموافق 1426/10/20هـ، بتاريخ موعد الدفع هو 2006/10/20م الموافق 1427/10/27هـ، وتم إدراج هذا المصروف في حسابات عام 1427هـ وذلك لأن العبرة في قيد المصروف تحققه من الناحية المحاسبية .

وأضاف المكلف أن المصروف يعد جائر الحسم إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- 1- أن يكون نفقة حقيقية وليس لمواجهة مصاريف احتمالية مثل المخصصات والاحتياطيات.
- 2- أن يكون مؤيدًا بمستندات ثبوتية.
- 3- أن يكون مرتبطًا بالنشاط وتحقيق الدخل.
- 4- أن يكون ذا طبيعة رأسمالية.

وجميع هذه الشروط متوفرة في هذا البند، ويطلب المكلف في حال عدم اعتماد هذا البند ضمن مصروفات عام 1427هـ أن يتم اعتماده ضمن مصروفات عام 1426هـ.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من الفحص الميداني لدفاتر المكلف أن تاريخ قيد اليومية وكذلك تاريخ الفاتورة لا يخصان عام 1427هـ، ومن ثم 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 لعام 1427هـ بمبلغ (296,484) ريال المدفوع لشركة (ج) ويطلب المكلف في حال عدم اعتماد هذا المبلغ ضمن مصروفات عام 1427هـ أن يتم اعتماده ضمن مصروفات عام 1426هـ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا المبلغ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها العقد الموقع مع الشركة المستفيدة (ج) وقيود اليومية رقم (929) بتاريخ 1427/12/1هـ والفاكتورة الصادرة من الجهة المستفيدة في 2005/10/20م الموافق 1426/10/20هـ اتضح أن هذا البند عبارة عن أتعاب لشركة أجنبية لقاء قيامها بالبحث عن... بأسعار رخيصة، وحيث لم تطعن المصلحة في صحة ونظامية واكتمال مستندات هذا البند لذا فإن اللجنة ترى أن هذا المصروف يعد حدثاً مالياً مؤيداً بالمستندات ويخص العام المالي 1426هـ، ومن ثم يُعد ضمن المصروفات جائزة الحسم في عام 1426هـ، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 1427هـ بمبلغ (296,484) ريال المدفوع لشركة (ج) وتأَييده في طلبه اعتماد هذا المبلغ ضمن مصروفات عام 1426هـ .

البند الثاني: بدل عيادات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد المصلحة في إضافة قيمة بدلات عيادات وكشوفات بمبلغ (61,955) ريال إلى الوعاء الضريبي عن العام المالي 1427هـ وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن وجهة نظر كل من اللجنة الابتدائية والمصلحة بأن الأطباء تصرف لهم رواتب ومن ثم لا يجوز أن يصرف لهم بدلات ليس لها ما يؤيدها وخاصة أن نظام العمل أعطى الحق بصرف مثل هذه البدلات وجعلها جزء من الأجر الذي يتقاضاه العامل طالما كانت مرتبطة بالنشاط و لازمة لتحقيق الدخل، كما أنه يتم صرف بدل عيادات وبدل فحص ... وإدارة عيادات للطبيب المختص أو أخصائي ... وحساب ذلك ضمن المصروفات، وهذا عرف معمول به وإجراء متبع لدى المؤسسات الطبية بأنواعها، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند البدلات.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من الفحص الميداني أن المكلف حمل حساباته ببدل عيادات بمبلغ (61,955) ريال رغم أن الأطباء تصرف لهم رواتب مما يؤدي إلى الازدواج في التحميل على الحسابات 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 ببند بدل العيادات البالغ (61,955) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها كشف بأسماء العاملين والبدل المصروف لهم وقيود اليومية وسندات الصرف اتضح أن هذا البند عبارة عن بدل عيادات وفحص... مدفوعة لأربعة أطباء وأخصائي...، وحيث أن المصلحة لم تطعن في صحة المستندات المؤيدة لهذا البند واكتمالها، لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند من المصاريف جائزة الحسم باعتبارها جزء من الأجر، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند بدل العيادات البالغ (61,955) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث: الإيجارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/7) بحاسبة المكلف على فرق إيجارات بمبلغ (86,800) ريال وإضافته إلى الوعاء الضريبي عن العام المالي 1427هـ وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن إيجار سكن العاملين يعد من المصروفات المتعلقة مباشرة بإيرادات الشركة، و عقود الإيجار وإن كانت بين مالك العين (المؤجر) والعامل (المستأجر) إلا أن الذي يدفع الإيجار هو الشركة وليس العامل، علماً بأن عقد العمل بين العامل والشركة ينص على إعطائه بدل سكن وأن شيك الإيجار قد تم دفعه من قبل الشركة، وهل من المعقول أن الشركة لديها محلات ومكاتب ومعامل ولا يعمل لديها عمال، وهم نفس العمال الذين سبق أن اعتمدت المصلحة رواتبهم، وعليه طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الإيجارات البالغ (86,800) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من الفحص الميداني لدفاتر المكلف وجود فرق إيجارات ليس له مستندات، لذا تم تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق.



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 ببند الإيجارات البالغ (86,800) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد إطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها كشف بتفاصيل هذا البند وصور عقود الإيجار ومستندات الدفع من المكلف للمؤجر، لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند من المصاريف جائزة الحسم باعتباره ضروريا ومرتبيا بالنشاط ومبالغة معقولة، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الإيجارات البالغ (86,800) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (2) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 1427هـ بمبلغ (296,484) ريال المدفوع لشركة (ج) وتأييده في طلبه اعتماد هذا المبلغ ضمن مصروفات عام 1426هـ.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند بدل العيادات البالغ (61,955) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الإيجارات البالغ (86,800) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1340

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع / تعديل حسابات / غرامة / فروق / مصروفات - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / تعديل حسابات إيجار / غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق إيجارات / مصروفات مركز رئيس.

المبدأ

- 1- المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة تخضع للسعر العام لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إلا ما استثنى بنص خاص.
- 2- عدم تقديم المنشأة للإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
- 3- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
- 4- عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.
- 5- تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/1/29هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن فرع شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (20) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعام المالي 2005م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/11/20هـ كل من: ...و...و... , كما مثل المكلف

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة ومن المكلف 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 (20) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/67) بتاريخ 1431/10/18هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة برقم (727) بتاريخ 1431/11/19هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (726) بتاريخ 1431/11/18هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ز) برقم بتاريخ 2009/8/2م بمبلغ (10,379,180) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مصاريف المركز الرئيس:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في عدم جواز تحميل مصروفات المركز الرئيس على فرع المملكة وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند فذكر بأنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين ، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في 1982/2/18م وتتجدد بانتظام كل (5) أعوام، لذا فإن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف استناداً إلى المادة (35) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه: "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية ، باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي".

وعليه فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس نظام ضريبة الدخل.

2- استناداً إلى الفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا فإن مصاريف المركز الرئيس تعد من المصاريف جائزة الحسم، وتنص هذه المادة على أنه "عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في



الدولة المتعاقدة الأخرى تخضم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة، بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، سواء أكانت في تلك الدولة أو خارجها، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة، فيما عدا المؤسسات المصرفية"

وبناءً على نص هذه المادة فإن مصاريف المركز الرئيس بشكل عام تكون مقبولة الخصم في الفرع لكونها مصاريف فعلية ومتعلقة بنشاط الفرع، كما سمحت هذه المادة بخصم المصاريف الفعلية والمتعلقة بالمصاريف الإدارية العامة والتنفيذية، وتمثل هذه المصاريف حصة الفرع من المصاريف الإدارية والعمومية وتكاليف العقود الإضافية الفعلية التي تكبدها المركز الرئيس، وقد قام المركز الرئيس بحساب نسبة هذه المصاريف العالمية والمتمثلة في المصاريف الإدارية والعمومية وتكاليف العقود الإضافية، وقام المراجع الخارجي بالتحقق من مبلغ نفقات المركز الرئيس المتعلقة بالمصاريف الإدارية والعمومية ومن ثم التأكد من طريقة قيد تلك النفقات وتحميلها على الفرع وفق معايير المهنة من دون أي تحفظات وهذا دليل بأن هذه النفقات فعلية ومرتبطة بنشاط الفرع في المملكة، وأن طريقة قيدها وتحميلها تُعد من الطرق المحاسبية المقبولة دولياً وأيضاً محلياً.

3- إن طبيعة المصاريف الإدارية والعمومية في الفروع عادة ما تكون محملة من المركز الرئيس بطرق توزيع مقبولة محاسبياً حيث أنه من الصعوبة بمكان تحديد طبيعة المصاريف الإدارية والعمومية في المركز الرئيس، كما أن تلك المصاريف تمثل مصاريف إدارية وعمومية تستفيد منها كافة فروع المركز الرئيس في العالم، ومن ثم فإن المركز الرئيس يقوم عادة بتحميل أو توزيع تلك المصاريف بناءً على مفهوم المضاهاة المحاسبية (مقابلة المصروفات بالإيرادات) وعليه فإن طريقة التحميل التي استخدمها المركز الرئيس تعد مقبولة محاسبياً، كما أنها تتفق مع تفسيرات منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة اللتان طوّرتا اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وقامت بإعداد نماذج تلك الاتفاقيات وأسهمت كذلك في شرح وتوضيح مواد تلك الاتفاقيات.

4- أن ما ذهب إليه المصلحة بأن المصاريف الإدارية والعمومية يجب أن تكون فعلية ومباشرة ومرتبطة بنشاط الفرع هو مفهوم غير صحيح بدليل أن الفقرة (4) من المادة (16) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا ذكرت المصاريف الإدارية والعمومية بالتحديد، وحيث ذكرت هذه المادة بشكل صريح المصاريف الإدارية والعمومية، لذا فإن



المقصود هو المصاريف الإدارية والعمومية الفعلية المتكبدة بواسطة المركز الرئيس والمحملة على الفرع بطريقة توزيع مقبولة محاسبياً وضريبياً وليس كما ذهبت إليه المصلحة من أنه يجب أن تكون هذه المصاريف الإدارية والعمومية فعلية ومباشرة ومرتبطة بنشاط الفرع، كما أن تفسيرات المصلحة تبقى اجتهادية ويجب ألا يؤخذ بها كتفسيرات تعكس مفهوم اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا.

5- قام المركز الرئيس بتخفيض مصروفاته بما تم تحميله على فرع المملكة، ومن ثم فإن المركز الرئيس دفع الضريبة في فرنسا على اعتبار أن تلك المصاريف المحملة مقبولة ضريبياً في فرع المملكة، ولو افترضنا أن مقر المركز الرئيس في المملكة وقام بتحميل تلك المصاريف على فروعه في العالم الأمر الذي يؤدي إلى زيادة وعائه الضريبي، فهل ترفض المصلحة ذلك وتعتبر هذا التحميل هو تحميل خاطئ خاصة إذا كان هذا التحميل يتوافق مع المبادئ المحاسبية والممارسات الضريبية العالمية.

6- أن استناد المصلحة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (467) لعام 1425هـ يجب ألا يؤخذ بالاعتبار حيث أنه من الممكن أن اللجنة الاستئنافية لم تقدم لها المسببات المذكورة أعلاه، كذلك لا يمكن اعتبار قرارات اللجنة الاستئنافية أحكام نظامية يجب تطبيقها.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف المركز الرئيس البالغة (9,240,758) ريال. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات بمصاريف المركز الرئيس لأنها محددة بنسبة من الإيرادات العالمية وغير مرتبطة ارتباطاً مباشراً بأرباح الفرع في المملكة ومن ثم لا تعد من المصاريف جائزة الحسم، وأما استناد المكلف إلى الفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا، فيرد عليه بأن ما يجوز تحميله على مصاريف الفرع يتمثل في المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية للفرع بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به وكذا الفوائد المصرفية الخاصة بتمويل الفرع، ومن ثم لا تجوز الاتفاقية تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع، وقد تأيد إجراء المصلحة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (467) لعام 1425هـ والمصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (945/1) بتاريخ 1425/1/18هـ .

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 ببند مصاريف المركز الرئيس البالغة (9,240,758) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (6) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة وفرنسا اتضح أنها تنص على: "عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية ، سواءً أكانت في تلك الدولة أو خارجها ، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى ، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية ، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة ، فيما عدا المؤسسات المصرفية" .

ويتضح من هذا النص أن ما يجوز تحميله ضمن مصاريف الفرع هي المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية للفرع بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به، وكذا الفوائد المصرفية المدفوعة للمصارف الخارجية والخاصة بتمويل الفرع، ولا تجيز الاتفاقية تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع وأي مصاريف أخرى تخرج عن النطاق المحدد في الاتفاقية.

وحيث إن هذا البند عبارة عن مصاريف مركز رئيس تم تحميلها على الفرع على أساس نسبة إيرادات الفرع للإيرادات الكلية (مصاريف تقديرية) مما يُعد إجراء محاسبي عادلاً، إلا أنه للأغراض الضريبية فإن هذه المبالغ لا تمثل مصاريف فعلية للفرع ولا يمكن تحميلها عليه لغرض الضريبة تطبيقاً لنص الاتفاقية، وبناءً على ما سبق ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بند مصاريف المركز الرئيس وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تأجير معدات وأوناش:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد وجهة نظر المكلف فيما يتعلق بالمبلغ المدفوع لقاء تأجير معدات وأوناش لعام 2005م وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند فذكرت أن ما جاء في حثيات قرار اللجنة الابتدائية من اطلاعها على الشيك وتوقيع المستفيد عليه بما يفيد الاستلام بالإضافة إلى كشف حساب البنك الذي يوضح صرف المبلغ لا يعد دليلاً أكيداً بأن هذا المصروف قد دفع مقابل الخدمة المحددة والواردة في الحسابات وهي تأجير معدات وأوناش ، إذ يجب أن يتوفر لدى المكلف العقد أو الاتفاق المبرم بين المؤجر والشركة والفواتير الصادرة من الجهة المستفيدة (الطرف الآخر) الموضحة لساعات عمل هذه المعدات المستأجرة وقيمة كل ساعة عمل إلى آخره ، ومن ثم التأكيد من أن المصروف مقابل تأدية هذه الخدمة المحددة



بموجب مستندات ثبوتية وأنها لازمة لطبيعة النشاط، أما المستندات التي اطلعت عليها اللجنة الابتدائية فهي مستندات داخلية توضح فقط المبلغ المنصرف دون إيضاح أو بيان الجهة المستفيدة، وبناء عليه تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (35,000) ريال لأنه غير مؤيد مستندياً.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه قدم لفريق الفحص الميداني بالمصلحة صورة من الشيك الصادر للمستفيد، وتوقيع المستفيد عليه تأكيداً لاستلامه المبلغ، ومن ثم يعد هذا البند من المصاريف جائزة الحسم.

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 ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (35,000) ريال، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد اطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف لإثبات المصروف توصلت إلى قناعة بكفايتها لإثباته محاسبياً وضريبياً ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (35,000) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الرواتب والأجور:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/7) بتأييد وجهة نظر المكلف فيما يتعلق بالرواتب والأجور لعام 2005م وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند فذكرت أن هذا البند البالغ (7,266,455) ريال دفع لاستشاريين تابعين للمركز الرئيس غير مقيمين وذلك مقابل خدماتهم المؤداة للفرع داخل المملكة، وقد طلبت المصلحة من المكلف تقديم شهادة معتمدة من المركز الرئيس بالخارج كمستند لتأييد هذا المصروف إلا أن المكلف لم يقدم المطلوب، كما أن ما قدمه المكلف للجنة الابتدائية من بيانات عبارة عن مستندات داخلية أعدت لاحقاً وتتمثل في بيان تفصيلي بأسماء العاملين والمبلغ المستحق لكل عامل وعينة من عقود العاملين، وبناء عليه تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (7,266,455) ريال.



في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن رواتب وأجور مدفوعة مباشرة إلى عمالي الشركة الدائمين والمؤقتين سواء كانوا مقيمين أو غير مقيمين (القادمين بتأشيرات زيارة مؤقتة) وبدلات سفر لرحلات عمل محلية، ومن ثم فإن طبيعة هذا المصروف تندرج ضمن الرواتب والأجور المقبولة نظامًا، كما أن رفض المصلحة لهذا

المصروف بسبب عدم تقديم شهادة من المركز الرئيس ليس له ما يبرره حيث إن مبالغ هذا البند لم تدفع للمركز الرئيس، وعليه يرى المكلف أن هذا المصروف يعد ضمن المصاريف جائزة الحسم.

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 ببند الرواتب والأجور البالغ (7,266,455) ريال، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها كشف بأسماء العاملين وصور بعض عقودهم تبين أنهم مرتبطون نظاميًا بالمكلف ومدة إقامتهم في المملكة تتراوح بين (3) أشهر إلى (11) شهرًا توصلت بعد فحص تلك المستندات أن بند الرواتب والأجور مؤيد مستندًا ويُعد من المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل طبقًا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) بتاريخ 1425/1/15هـ والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (7,266,455) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة عدم تقديم الإقرار:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/10) بتأييد المصلحة فيما يتعلق بغرامة عدم تقديم الإقرار وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند وذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل فإن الحد الأقصى لغرامة عدم تقديم الإقرار هو 1% من إجمالي الإيرادات على ألا تتجاوز (20,000) ريال، وقد حددت هذه المادة الحالات التي تفرض فيها غرامة عدم تقديم الإقرار، وهذه الحالات هي (أ، ب، د، و) من المادة (60) من النظام وهي كما يلي:



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

ب- يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (مائة وعشرين) يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

د- على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاوله النشاط، وذلك خلال (ستين) يوماً من تاريخ التوقف.

و- يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقاً للمادة (السادسة والثلاثين) من هذا النظام في اليوم (الستين) من نهاية سنتها الضريبية أو قبله، وحيث إن الشركة لم تخالف أي من الحالات المذكورة أعلاه، فهي غير خاضعة لغرامة عدم تقديم الإقرار.

ولم تخالف الشركة المادة (60) من نظام ضريبة الدخل حيث تم تقديم الإقرار في الموعد النظامي وفقاً للنموذج المعتمد.

2- نصت الفقرة (هـ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل على أنه: "يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون (1,000,000) ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار"، ولم ترتب هذه المادة أي غرامات في حال عدم الالتزام بتلك الشهادة، كما أن الإقرار الذي تم تقديمه للمصلحة مصادق عليه من المحاسب القانوني، ومن ثم فإن الشركة تكون قد التزمت بنص الفقرة (هـ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل.

3- نصت الفقرة (6) من المادة (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 ريال، خصوصاً ما يلي:

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

ب- أن الإقرار أعد وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي".

وقد قام المحاسب القانوني بالمصادقة وإصدار تقرير الفحص طبقاً لمتطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي ورد فيه: "لم يصل إلى علمنا أي أمر يجعلنا نعتقد بأن المعلومات المدونة في الإقرار الضريبي عن السنة المنتهية في 2005/12/31م غير مستخرجة وغير مطابقة لدفاتر الشركة وأن الإقرار الضريبي لم يُعد وفقاً لأحكام ضريبة الدخل من جميع النواحي الهامة" ومن ثم فإن الشركة تكون قد التزمت بنص الفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية.



4- أما بالنسبة للفقرة (2) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية والتي استندت إليها المصلحة واللجنة الابتدائية في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار فهو استناد غير صحيح، حيث نصت تلك المادة على أنه: "في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، تحصل الأعلى من الغرامتين الآتيتين: ...". ومن ثم فإن هذه المادة تطبق فقط في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، وحيث إن الشركة قدمت إقرارها في الوقت المحدد فإن هذه المادة لا تنطبق.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م حيث قدم الإقرار وفقاً للفقرة (أ) والفقرة (ب) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم يُعد منتهياً بعد توقيعه واستكمال تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشأته وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظاماً وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى

المصلحة خلال الفترة المحددة نظاماً، ومن ثم لم تخالف الشركة الفقرة (أ) والفقرة (ب) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها احتسبت غرامة عدم تقديم إقرار بمبلغ (959,389) ريال بواقع 25% من الضريبة الواجبة السداد بموجب الربط والبالغة (3,837,557) ريال استناداً إلى 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، في حين ترى المصلحة توجب غرامة عدم تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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 بإحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، وتلك الفقرات لم تشمل الالتزام بصفة 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 عُدد ذلك من متطلبات الإقرارات عند إعدادها وتقديمها دون أن يترتب على ذلك غرامات جزائية بخلاف الالتزامات المشار إليها في الفقرات (أ، ب، د، و) التي نص صراحة في المادة (76) من النظام على فرض غرامة في حال عدم التقيد بأحكامها، ويؤيد ذلك أن الفقرة (5) من الإرشادات المدونة في نهاية نموذج الإقرار رقم



(ق1) قد نصت صراحة على أنه في حال عدم تقديم هذا الإقرار وفقاً للضوابط المحددة أعلاه ودفوع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية ، تحتسب 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 وفقاً للفقرة (أ) من المادة (60) من النظام يُعد منتهياً بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقفاً من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشأته وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظاماً وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبها إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظاماً، ولا يعد

الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءاً من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك ، حيث أنه وأن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظاماً إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية ، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلاً معيناً - كأن تكون جزءاً من الإقرار - بل يجوز أن ترد في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءاً منه ، كما يجوز أن ترد منفصلة عن الإقرار ، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظاماً فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار ، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار ، حيث إن هناك فرقاً بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (76) من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام .

وحيث أنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظراً لأن فرض تلك الغرامات يُعد عقوبة جزائية، وحيث إن الغرامات التي نص عليها نظام ضريبة الدخل لم تشمل عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام، فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيسي:



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/13-أ) بتأييد وجهة نظر المصلحة حول فرض ضريبة الاستقطاع على مصروفات المركز الرئيس لعام 2005م مع حسم ضريبة الدخل المحتسبة على هذا المبلغ من ضريبة الاستقطاع وفقًا لحيثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند وذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في 18/2/1982م وتتجدد بانتظام كل (5) أعوام، لذا فإن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف استناداً إلى المادة (35) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه: "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية، باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي"

وعليه فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس نظام ضريبة الدخل.

2- إن هذه المصاريف غير خاضعة لضريبة الاستقطاع استناداً إلى الفقرة (1) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا والتي تنص على أن: "أرباح مؤسسة دولة متعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم تقوم المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإذا قامت هذه المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز فرض ضريبة على أرباحها في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن فقط في الحالة التي تكون فيها هذه الأرباح متعلقة بالأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسة في تلك الدولة الأخرى" كما نصت الفقرة (2) من المادة (14) من هذه الاتفاقية على "الأرباح المتحققة من مثل هذه الأنشطة الصناعية أو التجارية التي تمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية عليها، أو الأرباح المتحققة من أداء خدمة أو تدريب أو تقديم مساعدات فنية أو إجراء دراسات لها علاقة بالتصدير، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا استمرت إقامة الموقع أو التشييد أو التجميع أو التركيب أو الأنشطة الأخرى لفترة تزيد على (3) شهور". وبناءً على نص الفقرتين أعلاه، فإن المركز الرئيس بشكل عام يخضع للضريبة فقط عن طريق أرباح الفرع (أرباح الأعمال التجارية) والتي تتضمن المصاريف المحملة من المركز الرئيس على الشركة حيث إن الضريبة المنصوص عليها في المادة أعلاه هي على الأرباح، وليست على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس، ومن ثم فإن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن المركز الرئيس لا



يخضع للضريبة في المملكة إلا في حالة وجود منشأة دائمة (فرع) وبمقدار ما تحققه المنشأة الدائمة من أرباح ، ومن ثم فإن الضريبة المقصودة في هاتين الفقرتين هي ضريبة الدخل على الفرع وليست ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس كما ذهبت إليه المصلحة ، وعليه فإن الشركة (ج) إذا زاولت أعمالاً من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافيه فإن الأرباح المتحققة لا تخضع للضريبة (سواءً ضريبة دخل أو ضريبة استقطاع) إذا كانت فترة الإقامة في المملكة أقل من (3) أشهر، وهذا يعني أنه في حالة وجود إقامة لمدة تزيد عن (3) أشهر ولتكن مثلاً (3) أعوام وبافتراض وجود فرع مسجل في المملكة فإن الأرباح المتحققة من هذا المشروع للفرع سوف تخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس نتيجة تحميل مصاريف المركز الرئيس على الفرع، وهذا يؤكد أن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن الضريبة تفرض على أرباح الفرع وليس على مصاريف المركز الرئيس المحملة على الفرع، كما أنه ليس من المنطق أن لا يوجد ضريبة (سواءً ضريبة استقطاع أو ضريبة دخل) على شركة فرنسية قامت بتنفيذ مشروع في المملكة مع فترة إقامتها بالمملكة لمدة أقل من (3) أشهر، وفي المقابل وجود ضريبة دخل على الفرع وضريبة استقطاع على المركز الرئيس في حالة

أن المشروع امتد لمدة (3) أعوام، ناهيك عن أن الممارسات العملية لدى المصلحة هو أنه في حالة وجود مشروع لشركة فرنسية لأكثر من (3) أشهر في المملكة ولتكن مثلاً (3) أعوام، وبافتراض عدم وجود فرع مسجل وعدم وجود حسابات نظامية فإن المصلحة تخضع فقط للأرباح الناتجة من المشروع لضريبة الدخل، وهذا يتناقض مع ما قامت به المصلحة بفرضها ضريبة دخل على أرباح الشركة وفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس.

3- لم يكن هناك أي تواجد من قبل المركز الرئيس لتنفيذ تلك الخدمة في المملكة ولفترة تزيد عن (3) أشهر، وبناءً على ما تقدم فإن تلك التكاليف لا تخضع لضريبة الجهات غير المقيمة وذلك بناءً على تفسيرات الاتفاقيات الضريبية الصادرة من منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة.

4- أن الشركة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم وجود مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس حيث تنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أنه: "يجب على كل مقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون

مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:

1- إيجار	5%
2- أتاوة أو ريع	15%
3- أتعاب إدارة	20%



5%	4- دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري
5%	5- دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية
15%	6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة لا تتجاوز

في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص"، وبناءً على المادة أعلاه فإن ضريبة الاستقطاع تتوجب فقط على المبالغ المدفوعة في هذا الخصوص، وحيث أنه لا توجد مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس أو حسابات تم تسويتها مع حساب المركز الرئيس، لذا لا توجد ضريبة استقطاع مستحقة على الشركة.

5 - إذا ما رأيت اللجنة الاستثنائية عدم حسم المبالغ المحملة من المركز الرئيس على الفرع ووجوب فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المحملة من المركز الرئيس، فإنه يجب حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل لأن المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (9,240,758) ريال خضعت للضريبة مرتين مرة من خلال ضريبة الدخل ومرة من خلال ضريبة الاستقطاع وقد أوضحت المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أن ضريبة الاستقطاع المسددة عن مصروف غير جائز الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة بهذا الخصوص، وتنص الفقرات (هـ، و، ز) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على ما يلي:

هـ- مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة.

و- إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.

ز- إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي

6- أكدت المصلحة في ردها على السؤال الخامس من الأسئلة الأكثر شيوعاً أن ضريبة الاستقطاع المسددة عن مصروف غير جائز الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة، وفيما يلي نص السؤال وجواب المصلحة:

السؤال الخامس:

كيف يتم معالجة المصاريف الواردة أدناه التي يتم تحميلها على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من حيث قبولها كمصروف وخضوعها لضريبة الاستقطاع؟



الجواب:

ما يتم تحميله على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من المصاريف التالية يتم معالجته على النحو التالي:
أ- حصة المنشأة الدائمة من مصروفات المركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير الجائز حسمها نظامًا، كما تخضع هذه المبالغ في حالة دفعها للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير جائز الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة.

ب- الفوائد على الرصيد المدين المستحق على المنشأة الدائمة للمركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير جائزة الحسم نظامًا ويتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير جائز الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة.

ج- المصروفات المباشرة الخاصة بالمنشأة الدائمة يجوز قبولها كمصروف متى كانت طبيعتها من ضمن المصاريف الجائز حسمها، ومتى توفرت فيها الشروط النظامية العامة لقبول المصروف الموضحة بالفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%

7- إن تفسيرات المصلحة تبقى اجتهادية ويجب ألا يؤخذ بها كتفسيرات تعكس مفهوم أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لا يوجد ازدواجية في الخضوع للضريبة لأن غير المقيم المستقطع عنه هو المركز الرئيس وليس المنشأة الدائمة التي تعمل بالمملكة وتخضع لضريبة الدخل، وقد تم حساب ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات استنادًا للمادة (68) من نظام 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 إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (9,240,758) ريال، في حين ترى المصلحة توجب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى المركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه بخصوص استناد المكلف إلى الاتفاقية الموقعة بين المملكة والجمهورية الفرنسية بتاريخ 1982/2/18م لتجنب الازدواج الضريبي، وما ذكره المكلف من أن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف



وذلك استناداً إلى المادة (35) من نظام ضريبة الدخل ، فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نص الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا اتضح أنها تتطلب توفر بعض الشروط التي من خلالها يتحدد مدى خضوع المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة للضريبة من عدمه ، وحيث إن المكلف لم يقدم أي مستندات يمكن من خلالها التحقق من توفر الشروط المطلوبة كمعرفة مكان ومدة تنفيذها ، لذا فإنه لا يمكن للجنة الأخذ بنص الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا .

وفيما يخص خضوع هذه المبالغ من عدمه لضريبة الاستقطاع فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1426/6/11هـ تبين أن المادة (الأولى) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للضريبة ومن ضمنهم ما ورد في الفقرة (ج) من تلك المادة التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة) وما ورد في الفقرة (د) التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة)

كما تبين أن الفقرة (1) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية تنص على (تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة... كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين ، سعوديين أو غير سعوديين ، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها ، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة) ، كما نصت المادة (68) من نظام ضريبة الدخل في الفقرة (أ) على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار المحددة حسب طبيعة كل نشاط) ، ونصت الفقرة (هـ) من تلك المادة على (مع عدم الإخلال بالفقرتين: " و ، ز" من هذه المادة إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية ، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة ، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة) ، ونصت الفقرة (و) على أنه (إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة ، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم) ، ونصت الفقرة (ز)



على أنه (إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي ، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي) ، ووفقاً لهذه النصوص فإن المبالغ المدفوعة من قبل الفرع لمركزه الرئيس البالغة (9,240,758) ريال تخضع لضريبة الاستقطاع .

وبخصوص ما ذكره المكلف حول حدوث واقعة الدفع من عدمه والذي يعد أحد العناصر المهمة لحساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي حصل عليها المركز الرئيس، ترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعياري واضح لاعتبار واقعة الدفع تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظراً لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة وشريكاتها الزميلة، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم

خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي ، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة ، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تُعد أسلوباً ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية ، ومن ثم فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يُعد تاريخاً للدفع ، أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يُعد بمثابة دفع للمبالغ لأن قيد إثبات الحدث المالي قد يلحقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي ، كما أن الأخذ



بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخاً للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات، ووفقاً لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدّث المالي (قيد الاستحقاق) لا يُعد بمثابة دفع للمبالغ ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية .

وتطبيقاً لما ذكر أعلاه ونظراً لأن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة أي مستندات يمكن من خلالها معرفة طريقة بتاريخ الدفع كما لم يقدم القيود المحاسبية التي يمكن من خلالها تحديد تاريخ قيد العمليات المالية أو التسويات أو المقاصة التي تمت بين الفرع ومركزه الرئيس على الرغم من طلب اللجنة منه ذلك ، وحيث إنه لا يمكن الأخذ بما يدعيه المكلف من عدم حدوث واقعة الدفع خاصة وأن العمليات المالية تتم بين أطراف ذوي علاقة، وفي ظل غياب تلك المعلومات التي يمكن من خلالها الجزم بحدوث واقعة الدفع من عدمه فإن اللجنة ترى أنه لا يمكن أن تتم هذه العمليات إلا بإحدى الوسائل المشار إليها آنفاً ، وما استند إليه المكلف لا يعدو كونه كلاماً مرسلًا دون بينة منه، مما ترى معه اللجنة أن هذه المبالغ تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً لنص المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ، إضافة إلى ذلك فإن اللجنة ترى أن ما دفع به المكلف يعد دفعًا جديدًا مقدّمًا بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاعتراض حيث لم يطرحه المكلف

في مذكرة اعتراضه المقدمة للمصلحة برقم (2007/127ر) بتاريخ 1428/12/19هـ ولم يتم مناقشته أمام اللجنة الابتدائية كما هو واضح في قرارها مع أنه كان بإمكانه ذلك حيث إنه أمر غير مستجد، ولذا فلا يمكن الاحتجاج به. لكل ما تقدم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (9,240,758) ريال، مع مراعاة حسم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل الواجبة على المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الاستشارية المقدمة من المركز الرئيس:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ج/13) بتأييد المصلحة حيال فرض ضريبة الاستقطاع على المبلغ المدفوع للمركز الرئيس مقابل الخدمات الاستشارية وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند فذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:



1- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين ، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في 18/2/1982م وتتجدد بانتظام كل (5) أعوام، لذا فإن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف استناداً إلى المادة (35) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه: "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية ، باستثناء أحكام المادة (الثالثة والستين) من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي".

وعليه فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس نظام ضريبة الدخل.

2- إن هذه المصاريف غير خاضعة لضريبة الاستقطاع استناداً إلى الفقرة (1) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا والتي تنص على أن "أرباح مؤسسة دولة متعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم تقوم المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإذا قامت هذه المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز فرض ضريبة على أرباحها في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن فقط في الحالة التي تكون فيها هذه الأرباح متعلقة بالأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسة في تلك الدولة الأخرى" كما نصت الفقرة (2) من المادة (14) من هذه الاتفاقية على "الأرباح المتحققة من مثل هذه الأنشطة الصناعية أو التجارية التي تمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية عليها ، أو الأرباح

المتحققة من أداء خدمة أو تدريب أو تقديم مساعدات فنية أو إجراء دراسات لها علاقة بالتصدير، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا استمرت إقامة الموقع أو التشييد أو التجميع أو التركيب أو الأنشطة الأخرى لفترة تزيد على (3) شهور". وبناءً على نص الفقرتين أعلاه ، فإن المركز الرئيس بشكل عام يخضع للضريبة فقط عن طريق أرباح الفرع (أرباح الأعمال التجارية) والتي تتضمن المصاريف المحملة من المركز الرئيس على الشركة حيث إن الضريبة المنصوص عليها في المادة أعلاه هي على الأرباح، وليست على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس، ومن ثم فإن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن المركز الرئيس للشركة لا يخضع للضريبة في المملكة إلا في حالة وجود منشأة دائمة (فرع) وبمقدار ما تحققه المنشأة الدائمة من أرباح ، وعليه فإن الضريبة المقصودة في هاتين الفقرتين هي ضريبة الدخل على الفرع وليست ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس كما ذهبت إليه المصلحة ، وعليه فإن الشركة الفرنسية إذا زاولت أعمالاً من



خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافيه فإن الأرباح المحققة لا تخضع للضريبة (سواءً ضريبة دخل أو ضريبة استقطاع) إذا كانت فترة الإقامة في المملكة أقل من (3) أشهر، وهذا يعني أنه في حالة وجود إقامة لمدة تزيد عن (3) أشهر ولتكن مثلاً (3) سنوات وبافتراض وجود فرع مسجل في المملكة فإن الأرباح المحققة من هذا المشروع للفرع سوف تخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس نتيجة تحميل مصاريف المركز الرئيس على الفرع ، وهذا يؤكد أن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن الضريبة تفرض على أرباح الفرع وليس على مصاريف المركز الرئيس المحملة على الفرع، كما أنه ليس من المنطق أن لا يوجد ضريبة (سواءً ضريبة استقطاع أو ضريبة دخل) على شركة فرنسية قامت بتنفيذ مشروع في المملكة مع فترة إقامتها بالمملكة لمدة أقل من (3) أشهر، وفي المقابل وجود ضريبة دخل على الفرع وضريبة الاستقطاع على المركز الرئيس في حالة أن المشروع امتد لمدة (3) أعوام، ناهيك عن أن الممارسات العملية لدى المصلحة هو أنه في حالة وجود مشروع لشركة فرنسية لأكثر من (3) أشهر في المملكة ولتكن مثلاً (3) أعوام، وبافتراض عدم وجود فرع مسجل وعدم وجود حسابات نظامية فإن المصلحة تخضع فقط الأرباح الناتجة من المشروع لضريبة الدخل، وهذا يتناقض مع ما قامت به المصلحة بفرضها ضريبة دخل على أرباح الشركة وفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس، وعليه فإن المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

3- أن التكاليف المحملة من المركز الرئيس إلى الفرع هي تكاليف فعلية ولا تتضمن أي نسبة أرباح، كما أن تحميل المركز الرئيس للخدمات الفنية للفرع بالتكلفة الفعلية من غير تحقيق أي أرباح يؤكد أن الفرع ما هو إلا امتداد للمركز الرئيس وأن المركز الرئيس هو

المكلف الضريبي، ومن ثم فإن تلك الخدمات لا تخضع للضريبة من ناحية أن هذه الخدمات تمت عن بعد ولم يكن هناك أي تواجد من قبل المركز الرئيس لتنفيذ تلك الخدمة في المملكة ولفترة تزيد عن (3) أشهر، وبناءً على ما تقدم فإن تلك التكاليف لا تخضع لضريبة الجهات غير المقيمة وذلك بناءً على تفسيرات الاتفاقيات الضريبية الصادرة من منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة.

4- أن الشركة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم وجود مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس حيث تنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أنه " يجب على كل مقيم سواءً كان مكلِّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة



في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:

5%	1- إيجار
15%	2- أتاوة أو ريع
20%	3- أتعاب إدارة
5%	4- دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري
5%	5- دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية
15%	6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة لا تتجاوز

في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص"، وبناءً على المادة أعلاه، فإن ضريبة الاستقطاع تتوجب فقط على المبالغ المدفوعة في هذا الخصوص، وحيث أنه لا توجد مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس أو حسابات تم تسويتها مع حساب المركز الرئيس، لذا لا توجد ضريبة استقطاع مستحقة على الشركة.

5- أكدت المصلحة في ردها على السؤال الخامس من الأسئلة الأكثر شيوعًا أن ضريبة الاستقطاع المسددة عن مصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة، وفيما يلي نص السؤال وجواب المصلحة:

السؤال الخامس:

كيف يتم معالجة المصاريف الواردة أدناه التي يتم تحميلها على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من حيث قبولها كمصروف وخضوعها لضريبة الاستقطاع؟

الجواب:

ما يتم تحميله على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من المصاريف التالية يتم معالجته على النحو التالي:



أ- حصة المنشأة الدائمة من مصروفات المركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير الجائر حسمها نظامًا، كما تخضع هذه المبالغ في حالة دفعها للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة.

ب- الفوائد على الرصيد المدين المستحق على المنشأة الدائمة للمركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير الجائزة الحسم نظامًا ويتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير الجائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة.

ج- المصروفات المباشرة الخاصة بالمنشأة الدائمة يجوز قبولها كمصروف متى كانت طبيعتها من ضمن المصاريف الجائر حسمها، ومتى توفرت فيها الشروط النظامية العامة لقبول المصروف الموضحة بالفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%

6- إن تفسيرات المصلحة تبقى اجتهادية ويجب ألا يؤخذ بها كتفسيرات تعكس مفهوم أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لا يوجد ازدواجية في الخضوع للضريبة لأن المكلف الأصلي المدين بضريبة الاستقطاع هو المركز الرئيس وليس المنشأة الدائمة التي تعمل بالمملكة وخاضعة لضريبة الدخل، وقد تم حساب ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات استنادًا للمادة (68) من نظام 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 إلى أو المحملة من المركز

الرئيس لقاء الخدمات الاستشارية البالغة (1,213,503) ريال، في حين ترى المصلحة توجب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى المركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه بخصوص استناد المكلف إلى الاتفاقية الموقعة بين المملكة والجمهورية الفرنسية بتاريخ 1982/2/18م لتجنب الازدواج الضريبي، وما ذكره المكلف من أن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف



وذلك استناداً إلى المادة (35) من نظام ضريبة الدخل ، فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نص الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا ، اتضح أنها تتطلب توفر بعض الشروط التي من خلالها يتحدد مدى خضوع المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة للضريبة من عدمه ، وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات اللازمة التي طلبتها اللجنة بما في ذلك نسخة من الاتفاقية الموقعة بينه وبين المركز الرئيس بخصوص ما أسماه خدمات استشارات فنية ، فإن اللجنة لم تتمكن من التحقق من توفر الشروط المطلوبة كمعرفة طبيعة الخدمات ومكان ومدة تنفيذها ، بناءً عليه فإنه لا يمكن للجنة الأخذ بنص الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (14) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا .

وفيما يخص خضوع هذه المبالغ من عدمه لضريبة الاستقطاع فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1426/6/11هـ تبين أن المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بالأشخاص الخاضعون للضريبة ومن ضمنهم ما ورد في الفقرة (ج) من تلك المادة التي تنص على (الشخص الغير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة) وما ورد في الفقرة (د) التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة) ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية تنص على (تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة... كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين ، سعوديين أو غير سعوديين ، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها ، أو يحققون دخل من مصادر في المملكة) ، كما نصت المادة (68) من نظام ضريبة الدخل في الفقرة (أ) على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلف 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 المحددة حسب طبيعة كل نشاط) ونصت الفقرة (هـ) من تلك المادة على (مع عدم الإخلال بالفقرتين "و" ، "ز" من هذه المادة إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة

تكون تلك الضريبة نهائية ، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة ، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقًا لهذه المادة) ، ونصت الفقرة (و) على أنه (إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة ، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي



تمارسه المنشأة الدائمة يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم) ، ونصت الفقرة (ز) على أنه (إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي ، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي) .

ووفقاً لهذه النصوص فإن المبالغ المدفوعة من قبل الفرع لمركزه الرئيس لقاء الخدمات الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع.

وبخصوص ما ذكره المكلف حول حدوث واقعة الدفع من عدمه والذي يعد أحد العناصر المهمة لحساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي حصل عليها المركز الرئيس ، ترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع ، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، ونظراً لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس ، الشركة القابضة وشركاتها التابعة ، الشركة وشريكاتها الزميلة ، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي ، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة ، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوباً ووسيلة من وسائل

الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية ، ومن ثم فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخاً للدفع ، أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يعد بمثابة



دفع للمبالغ لان قيد إثبات الحدث المالي قد يلحقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي ، كما أن الأخذ بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخاً للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات، ووفقاً لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) لا يُعد بمثابة دفع للمبالغ ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية .

وتطبيقاً لما ذكر أعلاه ونظراً لأن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة أي مستندات يمكن من خلالها معرفة طريقة بتاريخ الدفع كما لم يقدم القيود المحاسبية التي يمكن من خلالها تحديد تاريخ قيد العمليات المالية أو التسويات أو المقاصة التي تمت بين الفرع ومركزه الرئيس على الرغم من طلب اللجنة منه ذلك ، وحيث أنه لا يمكن الأخذ بما يدعيه المكلف من عدم حدوث واقعة الدفع خاصة وأن العمليات المالية تتم بين أطراف ذوي علاقة، وفي ظل غياب تلك المعلومات التي يمكن من خلالها الجزم بحدوث واقعة الدفع من عدمه فإن اللجنة ترى أنه لا يمكن أن تتم هذه العمليات إلا بأحد الوسائل المشار إليها آنفاً، وما استند إليه المكلف لا يعدو كونه كلاً ما مرسلًا دون بينة منه ، مما ترى معه اللجنة أن هذه المبالغ تخضع لضريبة الاستقطاع تطبيقاً لنص المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، إضافة إلى ذلك فإن اللجنة ترى أن ما دفع به المكلف يعد دفعاً جديداً مقدماً بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاعتراض حيث لم يطرحه المكلف في مذكرة اعتراضه المقدمة للمصلحة برقم (2007/127/ر) بتاريخ 1428/12/19هـ ولم يتم مناقشته أمام اللجنة الابتدائية كما هو واضح في قرارها مع أنه كان بإمكانه ذلك حيث أنه أمر غير مستجد، ولذا فلا يمكن الاحتجاج به .

لكل ما تقدم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الاستشارية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السابع: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (13/أ، ب، ج) بتأييد المصلحة حيال حساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع وفقاً لحثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بحساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير من تاريخ الموعد النظامي المحدد لسداد ضريبة الاستقطاع (وهو اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد) ويطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير وذلك للأسباب التالية:

1- ألزم نظام ضريبة الدخل المكلف أن يقدم نموذج استقطاع الضريبة الشهري خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد غير المقيم، ولم يلزم المصلحة بأن تقوم بالربط خلال فترة معينة، فلا يعني عدم وجود مادة في النظام تلزم المصلحة في إصدار الربط خلال فترة معينة، يمنح الحق للمصلحة بأن تربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة مع فرض غرامة التأخير والمتمثلة في 1% عن كل (30) يوم تأخير.

2- إن الفروقات الضريبية التي تطالب بها المصلحة ضمن ربطها تمثل فروقات غير واضحة في ظل اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا، وعليه ترى الشركة عدم فرض غرامة تأخير على فروق ضريبة الاستقطاع لأن ذلك من الموضوعات الخلافية التي تخضع للاجتهاد ولا يجب أن يترتب على تلك الفروقات الضريبية أي غرامة تأخير حيث إن المبالغ المتأخرة غير محكومة بقواعد نظامية واضحة وإنما هي محل للاجتهاد والخلاف الحقيقي في وجهات النظر.

3- أن اللجنة الابتدائية لم تأخذ بعين الاعتبار بأن المبالغ المحملة من المركز الرئيس والبالغة (9,240,758) ريال و (1,089,968) ريال مقابل مصروفات المركز الرئيس والخدمات الاستشارية على التوالي لم يتم دفعها حتى تاريخه من قبل الفرع، ومن ثم فإنه لا يتوجب دفع ضريبة استقطاع بناءً على نص المادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام.

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم حساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ التي حصل عليها المركز الرئيس أو الرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص غرامة تأخير السداد التي تم حسابها على ضريبة الاستقطاع ترى المصلحة أن حساب تلك الغرامة تم استناداً للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام 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 غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ التي حصل



عليها المركز الرئيس لقاء المصاريف غير المباشرة و لقاء الخدمات الاستشارية والرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين، في حين ترى المصلحة توجب تلك الغرامة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدارسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار زير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ب/1) من المادة (68) من النظام تنص بأنه (يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة أن يلتزم بتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) كما نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المؤجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ونصت الفقرة (هـ/1) من المادة (68) من اللائحة (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (هـ) التي نصت على (التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد... الخ)

وبناء على هذه النصوص، وحيث إن المكلف (وهو الشخص الذي تقع عليه مسئولية استقطاع و سداد الضريبة) لم يلتزم باستقطاع و سداد الضريبة التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة في الموعد النظامي، وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة والتي هي محل استئناف المكلف تحكمها نصوص نظامية واضحة و صريحة، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة تأخير السداد على هذه الضريبة بواقع (1%) عن كل يوم تأخير اعتباراً من تاريخ اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع المتعلقة بمصاريف المركز الرئيس غير المباشرة و الخدمات الاستشارية والرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثامن: غرامة التأخير على فرق الضريبة:

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف مطالبته بعدم حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بمصاريف المركز الرئيس.



وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف تبين لها أن قرار اللجنة الابتدائية في منطوقه وفي حيثياته لم يرد فيه ذكر لهذا البند، بالإضافة إلى أن مذكرة الاعتراض المقدمة لم تتضمن الاعتراض على هذا البند، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن فرع شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (20) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.
ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف المركز الرئيس وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (35,000) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (7,266,455) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (9,240,758) ريال، مع مراعاة حسم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل الواجبة على المكلف، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 6- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الاستشارية وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



- 7- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع المتعلقة بمصاريف المركز الرئيس غير المباشرة والخدمات الاستشارية والرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 8- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بشأن بند غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بمصاريف المركز الرئيس وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1341

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

تبرعات - ضريبة الدخل.

الموضوع

تبرعات جمعيات خيرية.

المبدأ

التبرعات المدفوعة إلى شخصيات اعتبارية تعد من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الزكوي، بخلاف التبرعات المدفوعة إلى الشخصيات الطبيعية، فهي لا تعد من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء.

نص القرار

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده: في يوم الإثنين الموافق 1435/2/6هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (1) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2003م حتى 2006م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/19هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف ...

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (1) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/94) بتاريخ 1432/1/13هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة رقم (893) بتاريخ 1432/1/27هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (898) بتاريخ 1432/2/6هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من البنك (و) رقم بتاريخ 1429/2/18هـ بمبلغ (4,065,055) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظامًا، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: العجز في المخزون للأعوام من 2004م حتى 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المكلف في اعتبار عجز المخزون خسارة حقيقية للأعوام من 2004م حتى 2006م وفقًا لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن المحاسبة الزكوية وكذلك المحاسبة الضريبية لا تتعامل مع أي إيرادات أو تكاليف أو مصاريف أو خسائر تقديرية، وإنما تتعامل مع الإيرادات والمصاريف والنفقات الفعلية التي وقعت بالفعل بمعنى أن يكون هناك تصرف فعلي حدث على البند، فعلى سبيل المثال لا يعتد بالخسارة أو الأرباح التقديرية لفروق العملة لأرصدة العملات الأجنبية عند إقفال القوائم المالية، وكذلك الخسارة المقدرة للمخزون فلا يعتد بها ولا تعتمد حيث لم يتم عليها أي تصرف فعلي فلم يتم بيع أرصدة العملات الأجنبية في السوق وتحقيق خسارة فعلية وكذلك بالأمر في المخزون وبناءً عليه فإن أي مصاريف أو تكاليف تقديرية لا تعتد ولا تعترف بها المحاسبة الزكوية ولا الضريبية، فهي في حكم المخصص ومن المعلوم أن المخصصات وما في حكمها كالتحفظات لا تعد من التكاليف واجبة الحسم والتحميل، لذلك فإنها تضاف للوعاء وفقًا للبند (أولاً) فقرة (4) من تعميم المصلحة رقم (1/2/8443) في 1392/8/8هـ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن ما ورد في حثيات القرار الابتدائي من أن اللجنة رأت (أن عجز المخزون يمثل نقصًا حقيقيًا في المخزون أو في قيمته وهو وإن



كان في معظم الأحوال يخضع للتقدير فإن هذا لا يمنع من اعتباره خسارة حقيقية) فترى المصلحة أن هذا القول متناقض بدايته ونهايته مع وسطه فكيف يعتبر العجز نقصاً حقيقياً في الوقت الذي فيه يتم تحديده تقديرياً وهذا لا يتمشى مع أسس ومعايير المحاسبة الزكوية التي تم الإشارة إليها بعالية حيث إن تطبيقات المحاسبة الزكوية لا تعترف إلا بالخسارة الحقيقية

الفعلية وفقاً لتعميم المصلحة رقم (8443) لعام 1392هـ البند (أولاً) فقرة (2) من الخصومات حيث نصت على أن الخسارة التي تخضع هي الخسارة الحقيقية، وأضافت المصلحة بخطابها المؤرخ في 1434/5/29هـ أنه بخصوص ما جاء بمذكرة الشركة عن بند العجز في المخزون فإن المصلحة تلتزم بوجهة نظرها في هذا الشأن طبقاً للحثيات المذكورة بالمذكرة المقدمة للجنة بالرقم (4/1884/30) بتاريخ 1432/1/26هـ، حيث إن الشركة لم تأت بجديد عما ذكر أمام اللجنة الابتدائية وعلى ذلك فإن المصلحة تلتزم بصحة إجراءاتها.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد بأن المصلحة ذهبت في استئنافها إلى انتقاد حثيات قرار اللجنة الابتدائية الذي ينص على: "إن عجز المخزون يمثل نقصاً حقيقياً في المخزون أو قيمته وهو وإن كان في معظم الأحوال يخضع للتقدير فإن هذا لا يمنع من اعتباره خسارة حقيقية..." بقولها إن هذا القول متناقض بدايته ونهايته مع وسطه ومتسائله كيف يعتبر العجز نقصاً حقيقياً في الوقت الذي يتم فيه تحديده تقديرياً، وقد تجاهلت المصلحة بذلك القول ما قدمته الشركة من دفع بأن هذا العجز عجز حقيقي وأن تحديده يتم بطريقة فعلية حقيقية غير تقديرية حيث إن لدى الشركة إدارة للجرد المستمر تقوم بأداء عملها يومياً من خلال خطة سنوية يتم وفقاً لها جرد جميع مستودعات ومعارض الشركة من خلال أجهزة جرد تقوم بقراءة الرقم المميز: "البار كود" لكل قطعة داخل كل معرض وكل مستودع ويتم تحميل تكلفة المبيعات بالعجز الفعلي المسموح به، أما أي عجوزات غير مسموح بها فيتم تحميلها مباشرة على المتسبب وبدون تحميل تكلفة المبيعات بها، وعلى هذا وكما سبق بيانه فإن جميع مبالغ عجز المخزون محل الخلاف مع المصلحة والتي تم تحميلها على تكلفة المبيعات هي عبارة عن عجز فعلي حقيقي تحملته الشركة وقد تم تحديده بطريقة فعلية آلية غير تقديرية، وأضاف المكلف ملفتاً نظر اللجنة بأن دفعه هذا لا يريد منه إلا أن يضع الحقيقة كاملة بين يدي اللجنة دون وجود أي نية لتجنب دفع أي مبالغ زكوية، خاصة وأن مبلغ الزكاة المستحق على هذا البند لا يتجاوز مبلغ (160) ألف ريال في حين أن الشركة دفعت زكاة عن سنوات الاعتراض من 2004م إلى 2006م بنحو (18,5) مليون ريال بخلاف خطاب الضمان الذي يزيد عن (4) مليون ريال لمواجهة كافة بنود ذلك الاعتراض.

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 اعتبار عجز المخزون خسارة حقيقية ومن ثم عدم قبوله ضمن (تكلفة المبيعات) المصاريف جائزة الحسم للأعوام المنتهية في 2004/3/31م و 2005/3/31م و 2006/3/31م، في حين يرى المكلف أن عجز

المخزون يمثل خسارة حقيقية ينبغي قبولها ضمن المصروفات جائزة الحسم للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدارسة واطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية والإقرارات والربوط الزكوية للأعوام المذكورة، ومعيار المخزون الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وقرارات الشركاء المؤرخة في 2004/4/7م و 2005/4/10م و 2006/5/8م المتضمنة موافقة الشركاء على تحميل قيمة العجز في المخزون على تكلفة المبيعات ومقداره للأعوام المنتهية في 2004/3/31م و 2005م و 2006م على التوالي مبلغ (2,351,566) ريال ومبلغ (2,208,797) ريال ومبلغ (1,825,878) ريال، تبين أن الإيضاح رقم (1) من إيضاحات القوائم المالية لتلك الأعوام يفيد بأن الشركة تعمل في تجارة الجملة والتجزئة للملابس الجاهزة والأثاث والمفروشات والمعدات الكهربائية والخيام والحفائب والأحذية والعلطور والأقمشة وتوريد الملابس العسكرية وإنشاء وصيانة المباني والطرق، كما أن الإيضاح (2) المتعلق بالسياسات المحاسبية - المخزون - يفيد بأن البضاعة تظهر بصافي القيمة الممكن استردادها أو الكلفة، أيهما أقل، ويتم تحديد الكلفة على أساس طريقة المتوسط المرجح، كما أن الإيضاح رقم (5) لعامي 2004م و 2005م وكذلك الإيضاح (3) لعام 2006م يظهر رصيد المخزون في قائمة المركز المالي بعد إنقاصه بمخصص بضاعة تالفة وبطيئة الحركة للأعوام المذكورة على التوالي بمبلغ (2,351,566) ريال ومبلغ (2,208,797) ريال ومبلغ (1,825,878) ريال.

ولكل ما سبق يتضح أن عجز المخزون الذي تطالب المصلحة بعدم اعتبار خسارة حقيقية وعدم قبوله ضمن المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم إضافته للوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة، يمثل مخصص بضاعة تالفة وبطيئة الحركة طبقا لما هو مبين في إيضاحات القوائم المالية المشار إليها أعلاه، ومن ثم لا ينبغي قبوله كمصروفات، مما ترى معه اللجنة الموافقة على إضافته للوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المنتهية في 2004/3/31م و 2005م و 2006م، وتأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول عجز المخزون ضمن المصاريف جائزة الحسم وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الأوراق المالية في صندوق (ط) للأعوام من 2004م حتى 2006م:



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في عدم حسم الأوراق المالية من الوعاء الزكوي للأعوام من 2004م حتى 2006م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن القوائم المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني أوضحت بأن هذه الاستثمارات متاحة للبيع ولم تصنف على أنها للمتاجرة وقد تم تزكيته في المنبع، كما أن القوائم المالية أظهرت نوعين من الاستثمارات:

الأول: استثمارات أوراق مالية متاحة للبيع وتتمثل في (ب)

الثاني: استثمارات متاحة للبيع تتمثل في (ج)

وذكر أن (ب) تقدم إقراراتها السنوية للمصلحة وتسدد الزكاة سنويًا، والشركة لازالت تحتفظ بتلك الاستثمارات في السنوات اللاحقة (استثمارات متاحة للبيع) وقد بلغت قيمة هذه الاستثمارات مبلغ (110,000,000) ريال، وردًا ما ذكرته المصلحة الذي تتساءل فيه عما يقابل تلك الاستثمارات في حقوق الملكية أفاد المكلف بأن تلك الاستثمارات كانت باسم أحد الشركاء وقد تنازل الشريك عن تلك الاستثمارات لصالح الشركة طبقًا لما ورد في تقرير المحاسب القانوني في إيضاحات القوائم المالية، وخطاب تنازل من الشريك إلى الشركة، وكما هو ظاهر في الحساب الجاري فإن المحصلة النهائية للحركة المحاسبية التي ظهرت في هذا الحساب هي رصيد دائن بمبلغ (1,184,419) ريال وكانت جملة من الحركات المدينة والدائنة وكان منها الأسهم التي ظهرت في الحسابات في نهاية عام 2003م ويلاحظ أن حساب جاري الشريك انخفض من مبلغ (112,111,671) ريال إلى (1,184,419) ريال في نهاية عام 2004م، وبخصوص ما ذكرته اللجنة الابتدائية في قرارها من أن الاستثمارات طويلة الأجل باسم صندوق (ج) فإن الشركة تبدي موافقتها على ما ذهبت إليه اللجنة فيما يتعلق بهذا الحساب، وأضاف المكلف بمذكرته المؤرخة في 1434/5/4هـ قائلاً لقد كانت وجهة نظر المصلحة في عدم حسم الأوراق المالية بأنها مسجلة باسم أحد الشركاء ولا يوجد جاري دائن للشريك يقابل هذه الاستثمارات خلال الأعوام من 2004م إلى 2006م وقد تجاهلت المصلحة بذلك نشأة أصل الأوراق المالية عام 2003م حيث كان حساب جاري الشريك دائنًا بنحو (113) مليون ريال ثم انفصلت العلاقة خلال السنوات التالية بين الاستثمار وتمويله وذلك باستمرار تلك الاستثمارات في الأوراق المالية مقيدة في دفاتر الشركة تستفيد من أصلها ومن عائدها، أما ما ذهبت إليه المصلحة وأيدتها فيه اللجنة الابتدائية بقولها: "...أن موجودات الصناديق الاستثمارية تمثل عروض تجارة ولم يقدم المكلف ما يثبت تزكيته من قبل الجهة المستثمر بها..."، فإن ذلك الأمر وإن كان في ظاهره الحق إلا أنه في باطنه وحقيقته بخلاف ذلك فإن استمرار وجود تلك الاستثمارات في الأوراق المالية في حسابات الشركة



خلال كافة سنوات الاعتراض وعدم بيعها فضلاً عن تصنيفها في دفاتر الشركة وقوائمها المالية باعتبارها أصولاً طويلة الأجل (غير متداولة) لهو أكبر دليل على أن قصد الشركة من تلك الاستثمارات هو الاحتفاظ بها كاستثمار طويل الأجل والانتفاع من ريعها ولم يقصد بها في أي وقت من الأوقات أن تكون من عروض التجارة، وقد أجمع جمهور العلماء فضلاً عن ما هو ثابت في جميع فتاوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء من أن: "الأسهم الثابتة التي يريد مالكيها استثمارها ولا يقصد طرحها في السوق للبيع، فهذه تكون الزكاة في ربحها بعد مضي حول على حصولها، ولا زكاة في أصل السهم" وهذا ما ذهبت إليه

الشركة من حيث قيامها بإدراج العائد من تلك الاستثمارات حال تحققها ضمن الإيرادات في قائمة الدخل ومن ثم إدراجها ضمن عناصر الوعاء الزكوي الذي تحسب عليه الزكاة، ومن ثم فإن ما قامت به الشركة يتفق مع فتاوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء من حيث إخضاع ربح الاستثمارات طويلة الأجل للزكاة دون أصل الاستثمار كونه لم يقصد به الاتجار، وأضاف المكلف بأن هناك نقطة مهمة غفل عنها الجميع، وربما يرجع الخطأ للشركة في عدم القيام بتوضيحها على الرغم من إدراجها ضمن القوائم المالية في جميع سنوات الخلاف وهي أن الاستثمارات في بنك (ط) ضماناً للقرض طويل الأجل الذي حصلت عليه الشركة من بنك (ط) والتي قامت مصلحة الزكاة بإضافته كاملاً إلى الوعاء الزكوي بما فيه الجزء المتداول من القرض والذي سبق للشركة الاعتراض على إضافته إلا أن قرار اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المشار إليه قضى في البند ثانياً فقرة (2) بتأييد ما قامت به مصلحة الزكاة والدخل في إضافة الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل للوعاء الزكوي لجميع سنوات الخلاف، ويسأل المكلف هل يجوز للمصلحة أن تحسب زكاة على نفس الوعاء مرتين مرة من خلال كونه قرصاً طويل الأجل بما فيه الجزء المتداول، ومرة أخرى على الاستثمار نفسه (الضمان) والمتمثل في الاستثمارات في صندوق (ج). وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد بالخطاب المؤرخ في 1434/5/29هـ وقد جاء فيها أنه بخصوص ما أشار إليه المكلف من عدم حسم الأوراق المالية من الوعاء الزكوي للأعوام 2004م و 2005م و 2006م تفيد المصلحة بأنها رفضت حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة وذلك استناداً إلى الخطاب الوزاري رقم (4/8676) بتاريخ 1410/12/24هـ والقرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ البند (ثالثاً) منه، حيث اتضح للمصلحة من خلال المستندات المقدمة أن هذه الاستثمارات عبارة عن مساهمة بصندوق استثماري (ج) وبما أن موجودات تلك الصناديق تمثل عروض تجارة ولم يتم تركيتها لدى الجهة المستثمر فيها فينبغي عدم حسمها من الوعاء الزكوي طبقاً لما جاء بالقرارات الوزارية 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 حسم قيمة الأوراق المالية في صندوق (ج) من وعائه الزكوي للأعوام المنتهية في 2004/3/31م و 2005/3/31م و 2006/3/31م، في حين ترى المصلحة عدم أحقية المكلف في حسم قيمة الأوراق المالية من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار مثل هذه الاستثمارات (الأوراق المالية) ضمن الاستثمارات طويلة الأجل، وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمارات، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، وبرجوع اللجنة إلى الربط الزكوي للأعوام المنتهية في 2004/3/31م و 2005م و 2006م تبين أن الاستثمارات التي لم تحسمها المصلحة تمثل قيمة أسهم في صندوق (ج) وقد تم تصنيفها كما هو مبين في إيضاحات القوائم المالية للأعوام المذكورة تحت بند: "أوراق مالية متاحة للبيع" بمبلغ (18,750,000) ريال ومبلغ (37,500,000) ريال ومبلغ (37,500,000) ريال، ولم يتضح من البيان المقدم من المكلف بحركة الاستثمارات في صندوق بنك (ج) وجود أي حركة على تلك الاستثمارات، كما أنه اتضح أن هذه الاستثمارات قد سجلت باسم الشريك ... ، وقد تنازل المذكور بتاريخ 2002/10/21م للشركة عن نصفها بما يعادل (18,750,000) ريال، ثم تنازل عن النصف المتبقي منها للشركة بتاريخ 2004/7/1م ليصبح إجمالي قيمة الاستثمارات المملوكة للشركة في الصندوق بمبلغ (37,500,000) ريال، كما تبين أن تلك الاستثمارات تعد ضمناً لقرض حصل عليه المكلف من بنك (ط) وفقاً لنص المادة (4/7) من الاتفاقية الموقعة مع البنك بتاريخ 2002/10/14م، وتبين أنه تم التخلص من تلك الاستثمارات بالبيع خلال العام المنتهي في 2007/3/31م، وقدم المكلف نسخة من قرارات الشركاء المؤرخة في 2002/10/21م و 2004/7/1م و 2005/4/10م و 2006/4/8م بالموافقة على قبول تنازل الشريك ... للشركة عن تلك الاستثمارات على أن يتم قيدها في دفاتر الشركة كاستثمارات طويلة الأجل لأن الغرض منها الاحتفاظ بها والاستفادة من عوائدها خلال مدة الاستثمار وعدم التنازل عنها والتصرف بالبيع تنفيذاً لنص المادة (4/7) من اتفاقية القرض الموقعة مع بنك (ط) بتاريخ 2002/10/14م، وبما يتضح معه وجود النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، مما يعني توفر شرطي القنية المشار إليهما أعلاه وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود تداول (حركة) على تلك الاستثمارات.



وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الأوراق المالية في صندوق (ج) من الوعاء الزكوي للأعوام من 2004م حتى 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص. وبالنسبة لاستثمارات المكلف في (ب) فلم يقدم المكلف أي مستندات تخص استثماراته في (ب) وقد اتضح للجنة أنها ظهرت في قائمة المركز المالي وفي الإيضاح رقم (3) من إيضاحات القوائم المالية في نهاية العام المالي المنتهي في 2004/3/31م بمبلغ (110,602,993) ريال وتم تصنيفها تحت مسمى أوراق مالية للتجارة، ولم تظهر في عامي 2005م و 2006م، كما أن القرار الابتدائي لم يتطرق لهذا البند لا في حيثياته ولا في منطوقه وإنما اقتصر على الأوراق المالية في صندوق (ج) ومن ثم ترى اللجنة أن استثمارات المكلف في (ب) ليست محلًا للاستئناف.

البند الثالث: القروض للأعوام من 2004م حتى 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل للوعاء الزكوي للأعوام من 2004م حتى 2006م وفقًا لحيثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه بعد دراسة رأي اللجنة تم تحليل القروض وتبين أن هناك قروضًا لم يحل عليها الحول كما في تاريخ نهاية السنة لذا فإن الشركة تميز القروض بين تلك التي حال عليها الحول وتلك التي لم يحل عليها الحول لأغراض حساب الزكاة الشرعية ولذلك فإن الشركة توضح هذا الأمر على النحو التالي: في عام 2004/3/31م هناك قروض قصيرة الأجل (متداولة) طبقًا لما هو موضح في القوائم بمبلغ (33,115,797) ريال وهي قروض متداولة والشركة طبقًا لسجلاتها والكشوف المرفقة وحسب التواريخ الموضحة بالكشوفات يتضح أن تواريخ استحقاق القروض المتداولة للعام المنتهي في 2004/3/31م كانت أقل من سنة ومثال ذلك : القرض رقم (453/781121) بمبلغ (65,000,000) ريال مدة القرض (359) يوم وهكذا باقي القروض التي ظهرت في القوائم المالية، مما يتضح معه أن تلك القروض لم يحل عليها الحول ومن ثم تعد من القروض المتداولة والشركة لديها الاستعداد لتقديم كافة المستندات التي تثبت ذلك .

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفادت بخطابها المؤرخ في 1434/5/29هـ أنه بخصوص ما جاء بخطاب الشركة حول إضافة الجزء المتداول من القرض طويل الأجل إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 2004م إلى 2006م تفيد المصلحة بأن هذا البند أضيف للوعاء الزكوي لتلك الأعوام بعد أن ثبت للمصلحة حولان الحول على الرصيد المضاف للوعاء بموجب



المستندات المقدمة من المكلف تطبيقاً للفتاوى الشرعية ذات الأرقام (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ بتاريخ 1408/11/18هـ، (22665) بتاريخ 1424/1/15هـ، حيث إن تلك الفتاوى أشارت إلى إضافة الأموال المستفاد منها التي تحصل عليها الشركة للوعاء الزكوي سواء كانت في صورة نقود أو عرضاً من عروض التجارة كما أن الأموال المستخدمة في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقة في الأصول المتداولة وتعالج زكويًا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه ولقد استقر قضاء اللجنة الاستثنائية على معالجة هذا البند وفقًا لما تضمنه ربط المصلحة ومنه القرار الاستثنائي رقم (720) لعام 1428هـ والقرار الاستثنائي رقم (818) لعام 1429هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (2598/1) بتاريخ 1429/3/21هـ كما أن هذا الإجراء لا يترتب عليه حساب الزكاة مرتين في المال الواحد خلال العام طبقاً لما جاء بخطاب مفتي عام المملكة رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ الموجة لوزير

المالية من أن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته.

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 المتداول من القروض طويلة الأجل إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 2004م حتى 2006م، في حين ترى المصلحة إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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 للمقرض فإن عرض القرض كرسيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على ملىء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً 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 المقرض 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 طرفاً 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 مالا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للأعوام المنتهية في 2004/3/31م و 2005/3/31م و 2006/3/31م وعلى الربوط الزكوية للأعوام نفسها، تبين أن رصيد الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل ظهر في نهاية العام المالي المنتهي في 2003/3/31م بمبلغ (61,536,673) ريال، وفي 2004/3/31م ظهر بمبلغ (33,115,797) ريال، وفي 2005/3/31م ظهر بمبلغ (13,333,333) ريال، وفي 2006/3/31م ظهر بمبلغ (6,666,667) ريال، كما تبين أن القروض التي إضافتها المصلحة للوعاء الزكوي للمكلف بموجب تلك الربوط تبلغ (33,115,797) ريال لعام 2004م و (13,333,333) ريال

لعام 2005م و (6,666,666) ريال لعام 2006م، وبما يتضح معه أن المصلحة أضافت للوعاء الرصيد الأقل وهو الرصيد الذي حال عليه الحول، كما تبين أن هذه القروض قد حصل عليها المكلف من بنك (ط) بموجب اتفاقية القرض الموقعة مع بنك (ط) بتاريخ 2002/10/14م وتبين أن البند (الأول) من تلك الاتفاقية ينص على (يمنح هذا البنك بموجب هذه الاتفاقية المقترض قرضا متوسط الأجل بمبلغ إجمالي أقصاه (40,000,000) ريال وذلك بغرض تمويل التوسعات الرأسمالية للشركة، وبناء عليه وتطبيقاً للقاعدة أعلاه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في إضافة الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2004م حتى 2006م.

البند الرابع: التبرعات للأعوام من 2004م حتى 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المصلحة في عدم حسم التبرعات من وعاء الزكاة للأعوام من 2004م حتى 2006م وفقاً لحديثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الشركة حاولت الحصول على المستندات المؤيدة للتبرعات ولم تكمل جهودها بالنجاح والشركة مقتنعة بسلامة وصحة هذه التبرعات، وإذا رأت اللجنة الاستئنافية تأييد اللجنة الابتدائية فيما ذهبت إليه من تأييد المصلحة في عدم حسم التبرعات من الوعاء الزكوي للأعوام من 2004م حتى 2006م، فإن الشركة تحتسب هذه التبرعات عند الله وتوافق على ما قرره اللجنة الابتدائية.



وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن عدم قبول هذه التبرعات ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2004م حتى 2006م بسبب عدم تقديم المستندات المؤيدة لها، بالإضافة إلى أنه يستلزم أن تكون لجهات خيرية معترف بها داخل المملكة.

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 التبرعات ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2004م حتى 2006م في حين تتمسك المصلحة بعدم قبول هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث إن الخلاف حول بند التبرعات خلاف مستندي وبما أن المكلف لم يقدم أي مستندات بخصوص هذا البند مكتفياً بقوله إن الشركة حاولت الحصول على المستندات المؤيدة للتبرعات ولم تكلل جهودها بالنجاح فإن اللجنة ترى رفض

استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في عدم حسم التبرعات من وعاء الزكاة للأعوام من 2004م حتى 2006م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافان المقدمان من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (1) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم قبول عجز المخزون ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2004م إلى 2006م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الأوراق المالية في صندوق (ج) من الوعاء الزكوي للأعوام من 2004م إلى 2006م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في إضافة الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2004م إلى 2006م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.
رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في عدم حسم التبرعات من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2004م حتى 2006م.
ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1342

سنة القرار: 1435هـ

عمولة / دفعات / غرامة - ضريبة الدخل.

المفتاح

عمولة وكيل / دفعات مقدم إيجار / غرامة عدم سداد ضريبة.

الموضوع

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

المبدأ

نص القرار



في يوم الإثنين الموافق 1435/2/6هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكّلة 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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الثانية رقم (11) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/10/29هـ 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 (11) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/53) بتاريخ 1431/6/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة رقم (760) بتاريخ 1431/7/24هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من البنك (ج) رقم ... بتاريخ 2009/8/2م 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:



بند عمولة الوكيل:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على عمولة الوكيل للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض مصاريف العمولة للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م وبالبالغة (7,201,165) ريال ومبلغ (13,088,948) ريال على التوالي, وذكر المكلف أنه تم الاتفاق مع فريق الفحص الميداني بالمصلحة خلال الفحص على تعديل نتيجة الحسابات ببند عمولة الوكيل لهذين العامين على أن تقوم المصلحة بتخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة البالغ (33,753,968) ريال, لكن المصلحة ربطت على الشركة برفض العمولة للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م وعدم تخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة, وحيث أن المصلحة لم تخفض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة, لذا فإن الشركة تستأنف على إجراء المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات ببند عمولة الوكيل للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م بمبلغ (7,201,162) ريال ومبلغ (13,088,948) ريال على التوالي, حيث أن هذا المصروف مقبول نظامًا لأنه متعلق بعمل الشركة ومؤيد مستنديًا, ولم ينص نظام ضريبة الدخل على عدم قبول هذا المصروف, ولم تقم المصلحة بإصدار أي تعميم في هذا الخصوص بعد صدور المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي, وفيما يلي تفاصيل هذا البند:

أ - عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2003/9/30م بمبلغ (7,201,165) ريال.

احتسبت المصلحة عمولة الوكيل المسموح بحسمها بمبلغ (13,575,892) ريال بواقع 5% من الإيرادات الخاصة بالعقد ...

فقط وبالبالغة (271,517,855) ريال على النحو التالي:

(271,517,855)	الإيرادات من العقد ...
(13,575,892)	العمولة المحددة نظامًا بواقع 5%
(20,777,057)	ناقصا العمولة المحملة على الحسابات
(7,201,165)	الفرق الزائد عن 5% كما ذكرت المصلحة



وحيث إن عمولة الوكيل التي تكبدها الشركة تتعلق بكافة إيراداتها وليس بإيرادات العقد ... فقط كما ذهبت إلى ذلك المصلحة، فإن الصحيح لعمولة الوكيل يجب أن يكون بواقع 5% من كافة الإيرادات البالغة (410,254,492) ريال على النحو التالي:

(410,254,488)	الإيرادات من كافة العقود بما فيها العقد ...
(20,512,725)	العمولة المحددة نظامًا بواقع 5%
(20,777,057)	ناقصًا العمولة المحملة على الحسابات
(264,332)	الفرق الزائد عن 5% والذي توافق عليه الشركة

وعليه فإن المصلحة لعمولة الوكيل بنسبة 5% من إيرادات عقد واحد فقط وهو ... وليس من كافة الإيرادات غير صحيح لأن الشركة تكبدت عمولة وكيل فعلية بنسبة 5% من كافة الإيرادات وليس من إيرادات العقد... فقط وذلك طبقاً للفقرة رقم (1-1) من عقد الوكالة التي يتضمن أن الشركة عينت ... وكيلاً لها عن كافة عقودها في المملكة مع الوزارات الحكومية وأي مشاريع أخرى مما يعني أن عمولة الوكيل المدفوعة للشركة لم تكن فقط خاصة بعقد ...، كما أن تسجيل هذا المصروف وإثباته يتفق مع المبادئ المحاسبية وهو ما أكدته القوائم المالية المدققة، أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها من موافقة ممثلي الشركة ومكتب المراجع الخارجي في محضري أعمال الفحص الميداني على تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، فإنه بالرجوع إلى محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في 1428/8/27هـ اتضح أن عمولة الوكيل المحملة بالزيادة التي تم الموافقة على عدم حسمها تبلغ (264,332) ريال وليس (7,201,165) ريال، عليه فإن مبلغ عمولة الوكيل الذي توافق الشركة على عدم حسمه هو مبلغ (264,332) ريال وليس (7,201,165) ريال.

ب- عمولة الوكيل للعام المنتهي في 30/9/2004م بمبلغ (13,088,948) ريال.

رفضت المصلحة اعتماد عمولة الوكيل ضمن المصاريف الجائزة الحسم بحجة أن العقد ... قد انتهى ومن ثم لا توجد إيرادات في هذا العام، ولقد أخطأت المصلحة عندما ربطت عمولة الوكيل بإيرادات العقد ... فقط ولم تأخذ بعين الاعتبار أن عمولة الوكيل التي تكبدها الشركة تتعلق بكافة إيراداتها، ومن ثم فإن انتهاء العقد ... لا يعني بالضرورة توقف تكبد الشركة لعمولة الوكيل نظرًا لوجود إيرادات متحققة من عقود أخرى احتسبت عليها عمولة الوكيل، وعليه فإن عمولة الوكيل المسموح بحسمها بواقع 5% من كافة الإيرادات كما يلي:



الإيرادات	عمولة الوكيل	تعديلات	العمولة المحملة
--	بواقع 5%	وتسويات	على الحسابات
270,317,719	13,515,885	13,088,94	(426,937)

وبهذا الخصوص فإن عقد الوكالة الموقع مع شركة (أ) يوضح ضمن الفقرة رقم (1-1) منه أن الشركة عينت... وكيلا لها عن كافة عقودها في المملكة مع الوزارات الحكومية وأي مشاريع أخرى مما يعني أن عمولة الوكيل المدفوعة للشركة لم تكن فقط خاصة بعقد...، كما أن تسجيل هذا المصروف وإثباته يتفق مع المبادئ المحاسبية وهو ما أكدته القوائم المالية المدققة، أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها من موافقة ممثلي الشركة ومكتب المحاسب القانوني في محضر الفحص الميداني على تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، فإنه بالرجوع إلى محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في 1428/8/27هـ اتضح أن موافقة الشركة كانت مشروطة بموافقة المصلحة على استبعاد الإيراد الناتج عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2006/9/30م، وعليه فإن العدالة تقتضي أن يقوم كل طرف (المصلحة والشركة) بالالتزامات المترتبة عليه، أما أن تقوم المصلحة وتأييدها في ذلك اللجنة الابتدائية في فرض التزاماتها على الشركة فقط دون الإقرار بالتزامات المصلحة المرتبطة بذلك والتي أقرتها المصلحة في المحضر يعني إعفاء الشركة من التزاماتها حتى وإن وافقت عليها لأن الموافقة كانت مشروطة بموافقة المصلحة، وبهذا الخصوص إذا كان ما ورد في محضر الفحص الميداني هو أساس رفض العمولة والتي بنت عليه اللجنة الابتدائية والمصلحة في رفضهما فإنه من المنطقي إتباع نفس النهج بخصوص الإيراد الناجم عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2006/9/30م وذلك بعدم إخضاعه للضريبة.

وأضاف المكلف فيما يتعلق بما ذكرته المصلحة أن سبب رفضها لعمولة الوكيل هو المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي، فيرد عليه بأن سبب إلغاء نظام العلاقة بين

المقاول الأجنبي ووكيله السعودي هو تشجيع الاستثمار الأجنبي وهذا لا يعني أن المقاول الأجنبي لا يستطيع الاستعانة بالوكيل السعودي ودفع الأتعاب بناءً على العقد المبرم بينهما.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة أثناء جلسة مناقشة الاستئناف ورد فيها أنه بتاريخ 1415/3/6هـ الموافق 1994/8/13م تم إبرام عقدين بين وزارة... وشركة (ن) والتي أصبحت لاحقاً شركة (أ)، ويختص موضوع العقد الأول بتوسعة... بمقدار (1,500,000) ... بمبلغ (3,951,000,000) دولار أمريكي وتعادل مبلغ (14,816,250,000) ريال، ويختص



العقد الثاني بمشروع إنشاء ... بمبلغ (103,600,000) دولار أمريكي وتعادل (388,500,000) ريال ليصبح إجمالي العقدین مبلغ (15,204,750,000) ريال , وتم إجراء إضافات لتصبح القيمة النهائية مبلغ (24,292,385,020) ريال وبناءً عليه فإن عمولة الوكيل المستحقة بنسبة 5% قيمة العقدین يجب أن تكون مبلغ (1,214,619,256) ريال .

وأضافت المصلحة أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2003/9/30م ببند عمولة الوكيل لأن المكلف أقر بأن هناك عمولة محملة بالزيادة تم ها على الإيرادات الإجمالية والصحيح ها على عقد ... وقدرها (7,201,165) ريال تفصيله

كالتالي:

(271,517,855)	الإيرادات من العقد ...
(13,575,892)	العمولة المحددة نظامًا بواقع 5%
(20,777,057)	ناقصًا: العمولة المحملة على الحسابات
(7,201,165)	الفرق الزائد عن 5%

كما تم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2004 /9/30م ببند عمولة الوكيل البالغ (13,088,948) ريال لأن عقد انتهى ولا يوجد أي إيرادات عن هذا العقد في هذا العام، إضافة إلى أن المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) في 1398/2/21هـ، كما أن المكلف ومحاسبه القانوني وافقوا أثناء الفحص الميداني على تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند عمولة الوكيل البالغ (13,088,948) ريال، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م



ببند عمولة الوكيل البالغ (7,201,162) ريال ومبلغ (13,088,948) ريال على التوالي، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة اتضح أن المصلحة قد اعتمدت عمولة الوكيل الخاصة بالعقد رقم ... الموقع بتاريخ 1415/3/6هـ الموافق 1994/8/13م مما يعني أن عمولة الوكيل عن هذا العقد ليست محلاً للخلاف بين الطرفين، وإنما ينحصر الخلاف حول عمولة الوكيل عن عقود المكلف الأخرى.

وباطلاع اللجنة على المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ الموافق 2001/4/20م القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) في 1398/2/21هـ، مما يعني انطباق أحكام هذا المرسوم على العقود الموقعة بعد صدوره، وحيث أن اللجنة طلبت من المكلف تقديم كافة المستندات التي تدعم وجهة نظره، وبدراسة اللجنة للمستندات المقدمة من المكلف لم يتضح لها ما يفيد أن العقود الأخرى التي تشملها عمولة الوكيل تم توقيعها قبل صدور المرسوم الملكي القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي، والتي تكون فاصلاً في مدى تحديد انطباق أحكام النظام الذي تم إلغاؤه على تلك العقود من عدمه، وبالإضافة إلى ذلك أن الوعاء الضريبي محل الخلاف متعلق بعناصر الفوائد المالية للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م وهي أعوام مالية لاحقة لصدور المرسوم الملكي عام 2001م، لذا فإن اللجنة ترى أن عمولة الوكيل عن عقود المكلف باستثناء العقد رقم ... تُعد من المصاريف غير الجائزة الحسم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م ببند عمولة الوكيل البالغ (7,201,162) ريال ومبلغ (13,088,948) ريال على التوالي 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 شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (11) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين المنتهيين في 2003/9/30م و 2004/9/30م ببند عمولة الوكيل البالغ (7,201,162) ريال ومبلغ (13,088,948) ريال على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1343

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

غرامة / عمولة / ديون - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم تقديم إقرار/ غرامة عدم سداد ضريبة / عمولة وكيل / ديون معدومة.

المبدأ

الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/2/6هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة 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 (11) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/10/29هـ 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 (11) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (2/53) بتاريخ 1431/6/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة رقم (760) بتاريخ 1431/7/24هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ح) رقم بتاريخ 2009/8/2م بمبلغ (6,076,617) 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:

البند الأول: عمولة الوكيل للعامين المنتهيين في 2005 / 9/30م و 2006 / 9/30م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على عمولة الوكيل للحثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض مصاريف العمولة البالغة (10,146,843) ريال للعام المنتهي في 2005/9/30م، ولم تقم باستبعاد الإيراد الناتج عن عكس المصروفات المستحقة عن العمولة البالغة (33,753,968) ريال للعام المنتهي في 2006/9/30م، وذكر المكلف أنه تم الاتفاق مع فريق الفحص الميداني بالمصلحة خلال الفحص على تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المنتهية في 2003 / 9/30م و 2004 / 9/30م و 2005/9/30م ببند عمولة الوكيل وفي نفس الوقت سوف تقوم المصلحة بتخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة والبالغ (33,753,968) ريال والمدرج تحت الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب إقرار الشركة عن العام المنتهي في 2006/9/30م، لكن المصلحة ربطت على الشركة برفض العمولة للعام المنتهي في 2005/9/30م وعدم تخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة، وعليه فإنه في حال إذا ما أصرت المصلحة على عدم استبعاد الإيراد الناتج عن عكس مصروفات مستحقة عن عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2006/9/30م، فإن الشركة تستأنف على إجراء المصلحة برفضها عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2005/9/30م البالغة (10,146,843) ريال حيث إن هذا المصروف مقبول نظاماً لأنه متعلق بعمل المنشأة ومؤيد مستندياً، كما لم ينص نظام ضريبية الدخل على عدم قبول هذا المصروف، ولم تقم المصلحة بإصدار أي تعميم في هذا الخصوص بعد صدور قرار مجلس الوزراء رقم (142) بتاريخ 1422/5/9هـ الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي ، وفيما يلي تفاصيل هذا البند:



أ - عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2005/9/30م.

رفضت المصلحة اعتماد عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2005/9/30م بمبلغ (10,146,843) ريال ضمن المصاريف الجائزة الحسم نظرًا لأن العقد ... قد انتهى ومن ثم لا توجد إيرادات في هذين العام، و قد أخطأت المصلحة عندما ربطت عمولة الوكيل بإيرادات العقد ... فقط ولم تأخذ بعين الاعتبار أن عمولة الوكيل التي تكبدتها الشركة تتعلق بكافة إيراداتها، ومن ثم فإن انتهاء العقد ... لا يعني بالضرورة توقف تكبد الشركة لعمولة الوكيل نظرًا لوجود إيرادات متحققة من عقود أخرى احتسبت عليها عمولة الوكيل، وعليه فإن عمولة الوكيل المسموح بحسمها بواقع 5% من كافة إيراداتها للعام المنتهي في 2005/9/30م

كما يلي:

الإيرادات	عمولة الوكيل	تعديلات	العمولة المحملة
--	بواقع 5%	وتسويات	على الحسابات
203,055,603	10,152,780	(5,937)	10,146,843

وبهذا الخصوص فإن عقد الوكالة الموقع مع شركة (أ) يوضح ضمن الفقرة رقم (1-1) منه أن الشركة (ز) قد عينت شركة (أ) وكيلًا لها عن كافة عقودها في المملكة مع الوزارات الحكومية وأي مشاريع أخرى مما يعني أن عمولة الوكيل المدفوعة للشركة لم تكن فقط خاصة بعقد , كما أن تسجيل هذا المصروف وإثباته يتفق مع المبادئ المحاسبية وهو ما أكدته القوائم المالية المدققة والتي تتضمن ضمن مصاريفها مصروف عمولة الوكيل، أما ما استندت إليه المصلحة واللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها من موافقة ممثلي الشركة ومكتب المحاسب القانوني في محضر الفحص الميداني على تعديل نتيجة حسابات للعام المنتهي في 2005/9/31م ببند عمولة الوكيل، فإنه بالرجوع إلى محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في 1428/8/27هـ اتضح أن موافقة الشركة كانت مشروطة بموافقة المصلحة على استبعاد الإيراد والناتج عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2006/9/30م، وعليه فإن العدالة تقتضي أن يقوم كل طرف (المصلحة والشركة) بالالتزامات المترتبة عليه، أما أن تقوم المصلحة وتؤديها في ذلك اللجنة الابتدائية في فرض التزاماتها على الشركة فقط دون الإقرار بالتزامات المصلحة المرتبطة بذلك والتي أقرتها المصلحة في المحضر، فإن هذا يعني إعفاء الشركة من التزاماتها حتى وإن وافقت عليها لأن الموافقة كانت مشروطة بموافقة المصلحة ولم تعترض المصلحة على ذلك، وبهذا الخصوص إذا كان ما ورد في الفحص الميداني هو أساس رفض العمولة والتي بنت عليه اللجنة الابتدائية والمصلحة في رفضهما فإنه من



المنطقي إتباع نفس النهج بخصوص الإيراد الناجم عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المنتهي 2006/9/30م وذلك بعدم إخضاعه للضريبة.

وأضاف المكلف فيما يتعلق بما ذكرته المصلحة أن سبب رفضها لعمولة الوكيل هو المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي، فيرد عليه بأن سبب إلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي هو تشجيع الاستثمار الأجنبي وهذا لا يعني أن المقاول الأجنبي لا يستطيع الاستعانة بالوكيل السعودي ودفع الأتعاب بناءً على العقد المبرم بينهما. كما تنص الفقرة (ج) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل على أنه: "يلغي هذا النظام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ، وتعديلاته، ونظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (7634) بتاريخ 1370/3/16هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة استثمار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/37) بتاريخ 1424/6/25هـ" وحيث إن قرار مجلس الوزراء رقم (142) الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي صدر بتاريخ 1422/5/9هـ الموافق 2001/7/29م وحيث إن نظام ضريبة الدخل صدر في عام 2004م فهذا يعني أن نظام ضريبة الدخل صدر بعد المرسوم الملكي ولم يأخذ بعين الاعتبار العمولة كمصروف غير جائز الحسم في مواده، مما يدل على جواز حسم العمولة نظامًا كمصروف .

وأضاف المكلف أن الأساس في الوصول إلى صافي الربح المعدل يبدأ من صافي الربح الدفترى والذي يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة ومن يتم تعديل صافي الربح الدفترى لتتلاءم وقواعد هذا النظام استنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (23) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه: "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 بعد تعديل الحسابات لتتلاءم وقواعد هذا النظام"، وبناءً عليه وحيث أن المصروفات غير قابلة الحصر لذلك لا يمكن حصرها في النظام، وحيث إن ما أشارت إليه المادة (9) من اللائحة التنفيذية يعد الأساس لقبول المصروف بشكل عام، وبما أن المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حددت المصاريف غير الجائزة الحسم ولم تذكر العمولة كمصروف غير جائز الحسم، لذا فإن عمولة الوكيل تعد مقبولة محاسبياً ولم ينص نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية على عدم قبولها



ضمن المصاريف غير الجائزة الحسم، بل على العكس فإن عمولة الوكيل تعد من المصاريف جائزة الحسم بناءً على الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التي تنص على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

أ- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

ب- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكِّن المصلحة من التأكد من صحتها.

ج- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

د- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

هـ- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية)

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف اعتماد عمولة الوكيل ضمن المصاريف جائزة الحسم للعام المنتهي في 2005/9/31م.

ب- عمولة الوكيل للعام المنتهي في 2006 / 9/30 م:

قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات للأعوام المنتهية في 2003/9/30م و2004 / 9/30 م و2005 / 9/30 م بئد عمولة الوكيل وفي نفس الوقت سوف لم تقم بتخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة والبالغ (33,753,968) ريال والمدرج تحت الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب إقرار الشركة عن العام المنتهي في 2006/9/30م، وفي الجدول التالي حركة عمولة الوكيل كالتالي:

العام	الرصيد في بداية العام	الإضافات	المدفوعات	عكس كإيرادات	الرصيد في نهاية العام
2004م	37,705,677	13,088,948	-	-	50,794,625
2005م	50,794,625	10,146,843	-	-	60,941,468
2006م	60,941,468	-	27,187,500	33,753,968	-

إن ربط المصلحة غير متمائل وغير متجانس في طريقة حساب صافي الربح المعدل فلو افترضنا أن هذا المصروف غير مقبول ضريبياً في سنوات تكوينه باعتباره مخصص، فإنه يحق للشركة تخفيض أرباحها الدفترية عند استخدام المخصص أو عكسه استناداً إلى الفقرة (6) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (يجوز للمكلف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها ومنها على سبيل



المثال لا الحصر مخصص مكافأة نهاية الخدمة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص هبوط الأسعار متى توفرت الضوابط التالية:

(أ) أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة.
(ب) أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكويبه)
وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف تخفيض أرباحه الدفترية للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة البالغ (33,753,968) ريال.
في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2005/9/30م ببند عمولة الوكيل البالغ (10,146,843) ريال لأن عقد ... انتهى ولا يوجد أي إيرادات عن هذا العقد في هذا العام، كما أن المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) في 1398/2/21هـ، إضافة إلى أن المكلف ومكتب المحاسب القانوني قد وافقوا على تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند عمولة الوكيل البالغ (10,146,843) ريال .
وأضافت المصلحة أنها لم تحسم المرتد من عمولة الوكيل من ربح العام المنتهي في 2006/9/30م لأنه عبارة عن إيرادات عرضية يجب خضوعها لضريبة الدخل استناداً إلى المادة (8) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) في 1425/1/15هـ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2005/9/30م ببند عمولة الوكيل البالغ (10,146,843) ريال، كما يطلب المكلف تخفيض الربح للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة البالغ (33,753,968) ريال في حال تأييد اللجنة للمصلحة في تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المنتهية في 2003/9/30م و 2004/9/30م و 2005/9/30م ببند عمولة الوكيل، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2005/9/30م ببند عمولة الوكيل، وعدم أحقية المكلف في تخفيض الربح للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على المرسوم الملكي رقم (م/22) بتاريخ 1422/5/16هـ الموافق 2001/4/20م القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المفاوض الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) في 1398/2/21هـ، مما يعني انطباق أحكام هذا المرسوم على العقود الموقعة بعد صدوره، وحيث إن اللجنة طلبت من المكلف تقديم كافة المستندات التي تدعم وجهة نظره، وبدراسة اللجنة للمستندات المقدمة من المكلف لم يتضح لها ما يفيد أن العقود الأخرى التي تشملها عمولة

الوكيل تم توقيعها قبل صدور المرسوم الملكي القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المفاوض الأجنبي ووكيله السعودي، والتي تكون فاصلاً في مدى تحديد انطباق أحكام النظام الذي تم إلغاؤه على تلك العقود من عدمه، وبالإضافة إلى ذلك أن الوعاء الضريبي محل الخلاف متعلق بعناصر القوائم المالية للعام المنتهي في 2005/9/30م وهو عام مالي لاحق لصدور المرسوم الملكي عام 2001م، لذا فإن اللجنة ترى أن عمولة الوكيل عن عقود المكلف تُعد من المصاريف غير الجائزة الحسم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2005/9/30م ببند عمولة الوكيل البالغ (10,146,843) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

أما بخصوص طلب المكلف تخفيض الربح للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة البالغ (33,753,968) ريال فإنه يرجوع اللجنة إلى القوائم المالية اتضح أن هذا البند ظهر في قائمة الدخل ضمن الإيرادات تحت مسمى (تسوية عقد) كما نص الإيضاح رقم (14) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على (قامت الشركة خلال عام 2006م بتوقيع اتفاقية تسوية مع مفاوض، ونتيجة لهذه الاتفاقية عكست الشركة مبلغ (41) مليون ريال متعلقة بتكاليف تم قيدها كمستحقات في السنوات السابقة)

وحيث إن عمولة الوكيل ظهرت كرصيد دائن في حسابات المكلف في بداية العام المالي 2006م على الرغم أن تلك العمولة لم يتم قبولها في السنوات السابقة كأحد عناصر المصروفات مما يدل على أنه تم إدراجها في الوعاء الضريبي للمكلف لكل سنة على حدة وأن هذا الرصيد يمثل مبالغ تراكمية لمبالغ لم يتم قبولها كمصروفات وكان حرجاً بالمكلف أن يقفل تلك الأرصدة في الأرباح المبقاة لكونها تعديلاً محاسبياً، وأن الإجراء المحاسبي الذي استخدمه المكلف لا يمكن أن يضار به لكونه دفع الضريبة عن تلك المبالغ، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض الربح للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة على أن يكون ذلك التخفيض بمقدار ما رفضته المصلحة من عمولة في السنوات السابقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: الخسائر المرحلة للعامين المنتهين في 2005/9/30م و 2006/9/30م:



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من الربط الإضافي لعامي 2005م و2006م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب الحد الأقصى المسموح بحسمه من الخسائر المرحلة بواقع 25% من صافي الربح طبقاً لإقراره للوصول إلى الوعاء الضريبي استناداً إلى المادة (11) من اللائحة التنفيذية.

وأضاف المكلف أن الربط يتطلب عادة فترة زمنية لصدوره، لذا أجاز نظام ضريبة الدخل لتحقيق العدالة الضريبية تطبيق نسبة 25% من صافي الربح طبقاً لإقرار المكلف ريثما يتم صدور الربط الضريبي، كما أن الربح السنوي يتم اعتماده من قبل المصلحة بعد مراجعة الإقرار وتعديله من قبل المصلحة ليتوافق الربط مع نظام ضريبة الدخل، الأمر الذي يؤكد أن الخسائر المرحلة التي يجب حسمها تتم بعد حساب صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي وليس كما هو مقدم من قبل المكلف استناداً إلى المادة (21) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه (أ - يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من السنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنويًا، ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزيادة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية) .

وعليه فإن رصيد الخسائر المرحلة يجب أن يحسم بواقع 25% من صافي الربح المعدل حسب الربط وليس الإقرار، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من واقع الربط الضريبي وليس من واقع إقرار المكلف.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحسم الخسائر المرحلة للعامين 2005م و 2006م بواقع 25% من الربح طبقاً لإقرار المكلف وذلك وفقاً للمادة (1/11) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ والتي تنص على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه من الخسائر المرحلة من كل سنة ضريبية لا يتجاوز 25% من الربح السنوي طبقاً لإقرار 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 حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي



للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م في حين ترى المصلحة حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من الربح طبقاً لإقرار المكلف .

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 1426/6/11هـ تبين أن المادة (21) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (أ - يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من السنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنويًا،

ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية) كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية تنص على (يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة و دون التقييد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (25%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف)

عليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذين النصين أحقية المكلف في تخفيض أرباح عامي الاستئناف بالخسائر المرحلة بحيث لا تتجاوز (25%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الديون المعدومة للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض الشركة على حسم الديون المعدومة لعامي 2005م و 2006م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض الديون المعدومة البالغة (6,100,959) ريال و (3,372,080) ريال للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م على التوالي.

وأضاف المكلف أن فريق الفحص الميداني طلب الحصول على المستندات المؤيدة للإجراءات القانونية لتحصيل الديون استناداً إلى الفقرة (3/د) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ولم تتمكن الشركة من تقديم هذه المستندات



المؤيدة للإجراءات القانونية لاستحالة إقامة دعوة قانونية ضد عملائها، مع العلم أن الشركة قدمت مخالصة مع صاحب الدين للعام المنتهي في 2006/9/30م والبالغ (3,372,080) ريال مما يثبت وبدليل مقنع أن الشركة لن تتمكن من تحصيل دينها طبقاً للفقرة (3) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه (يجوز حسم الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية:

- أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.
- ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.
- ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.
- د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.

هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.

و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.

وبناءً عليه، وحيث سبق التصريح بها إيراداً في إقرارات الشركة الضريبية في الأعوام السابقة طبقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل، ولتوفر الضوابط المذكورة في الفقرة (3) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية ما عدا الضابط رقم (د) الذي ينص على أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، ونظراً لأن الديون المعدومة مع شركة (ج) التي تعتبر العميل الوحيد والجوهري والاستراتيجي للشركة، لذا فإن الشركة ترى صعوبة بل استحالة اتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل هذا الدين، فليس من المنطق ولا من الحكمة أن تقوم الشركة باتخاذ الإجراءات القانونية ضد (ط) لتحصيل هذه الديون لأنه في حال قيام باتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل الدين، فإنه سوف يؤثر على أرباحها واستمراريتها ومن ثم على مستقبل الشركة في المملكة، وعليه فإن عدم اتخاذ الشركة للإجراءات القانونية لتحصيل الدين لا يعد سبباً كافياً لحسم الديون المعدومة، وبناءً عليه يطلب المكلف تخفيض ربح العامين المنتهيين في 2005/9/30م و2006/9/30م ببند الديون المعدومة البالغ (6,100,959) ريال ومبلغ (3,372,080) ريال على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام في العام المنتهي في 2005/9/30م طبقاً للكشف رقم (14) بالقوائم المالية بتحميل مصاريف العام بمبلغ (8,656,916) ريال مخصص ديون معدومة وفي ذات الوقت شطب ديون معدومة بمبلغ (6,100,959) ريالاً من هذا المخصص، ولم يقدم المستندات المؤيدة للديون المعدومة والإجراءات النظامية المتخذة لتحصيلها طبقاً للفقرة (ب) من المادة (14) من النظام الضريبي وكذلك الفقرة (3/د) من المادة



(9) من اللائحة التنفيذية القاضية بعدم اعتماد تلك الديون كمصاريف جائزة الحسم التي لم يتخذ أصحابها كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع كصدور حكم قضائي أو ثبوت إفلاس المدين، وينطبق ذات الشيء على عام 2006م، وعليه تتمسك المصلحة بصحة وسلامة إجراءاتها .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض ربح العامين المنتهيين في 2005/9/30م و2006/9/30م بيند الديون

المعدومة البالغ (6,100,959) ريال و (3,372,080) ريال على التوالي، في حين ترى المصلحة عدم تخفيض ربح عامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بخطاب وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (14) من نظام ضريبة الدخل تنص على (أ- يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إبراداً في دخل المكلف الخاضع للضريبة، ب- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطب من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استتالة تحصيله وفقاً لما تحدده اللائحة)، كما حددت الفقرة (3) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية الضوابط الآتية لحسم الديون وهي : (أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد، ب - أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات . ج - أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية، د - أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون ، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين، هـ - ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف، و - التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها)، ونصت الفقرة (6) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية على أنه (يجوز للمكلف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام، أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات، أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، مخصص مكافأة ترك الخدمة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص هبوط الأسعار... متى توفرت الضوابط الآتية:



أ- أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة.

ب- أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكوينه)

وبناءً عليه، وحيث إن المكلف لم يقدم ما يفيد قيام الشركة باتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل تلك الديون أو ما يفيد إفلاس المدينين أو صدور حكم بحق أي منهم، لذا ترى اللجنة تطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه عدم أحقية المكلف في تخفيض ربح عامي الاستئناف بالديون المعدومة المستخدمة من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العاميين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م ببند الديون المعدومة البالغة (6,100,959) ريال و(3,372,080) ريال على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير للعاميين المنتهيين في 30/9/2005م و 30/9/2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً 4/) برفض اعتراض الشركة على غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة للعاميين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م عن كل (30) يوم تأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، ويرى المكلف أن الغرامة يجب أن تحتسب من تاريخ الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وذلك للأسباب التالية:

1- أن الفروقات التي احتسبتها المصلحة تمثل فروقات غير واضحة في ظل نظام ضريبة الدخل حيث إن إجراء المصلحة بخصوص البنود السابقة يعد إجراء غير صحيح، ومن ناحية أخرى فإن الربط الضريبي للعاميين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م الصادر عن المصلحة يعتبر أول ربط على الشركة في ظل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وهذا يؤكد أن الفروقات محل الخلاف هي فروقات غير واضحة لعدم وجود حالات مشابهة لتلك الاختلافات في الربوط الضريبية السابقة.

2- أن الشركة عند تقديمها للإقرارات الضريبية للعاميين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م طلبت من المصلحة أن تقوم بإجراء الربوط النهائية عليها، وأن عدم مقدرة المصلحة في القيام بالربط في الوقت الذي طلبت منها الشركة قد يكون لأسباب عديدة نظراً للجهود المبذولة من قبل المصلحة تجاه المكلفين، ولكن ذلك لا يعطي للمصلحة الحق بأن تقوم



بالربط بعد عدة أعوام وتفرض الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار، كما أن عدم تفعيل النظام الآلي الذي أُسس على أن يكون هناك ربط تلقائي ذاتي من قبل المكلفين قد يكون من أهم الأسباب في تأخير المصلحة في إجراء الربوط. 3 أن غرامة التأخير المفروضة البالغة 48% من ضريبة الدخل غير المسددة أكبر من غرامة التهرب البالغة 25% التي تعد من أكبر وأشد الغرامات على المكلفين.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف حساب غرامة التأخير من تاريخ الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة تأخير على المكلف بواقع 1% من الضريبة غير المسددة للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وذلك استناداً إلى الفقرة (1/ب) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على أن تضاف على الغرامات الواردة في المادة السابقة من اللائحة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات التالية : ...ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة) أما ما أشار إليه المكلف من أن الغرامة تمثل

اختلاف وجهات نظر فإن المصلحة تؤكد على نظامية واستقرار إجراءاتها بموجب مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ولا يوجد اجتهاد أو اختلاف من الناحية النظامية بل هذا ما استقر عليه العمل ومطبق على كافة 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 حساب غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م من تاريخ الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، في حين ترى المصلحة حساب غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من



هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية : ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم) .

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة

(67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة) .

وحيث إن بند عمولة الوكيل لم يرد ضمن المصاريف الجائر حسمها وكذلك المصاريف غير الجائر حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، ومن ثم فلا تحكمه نصوص نظامية واضحة، وحيث إن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للعام المنتهي في 2005/9/30م لذا فإن اللجنة ترى أن يتم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعام المنتهي في 2005/9/30م على أن يكون ذلك الحساب من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببند الديون المعدومة، وحيث انتهت اللجنة في البند الثالث من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العاميين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م ببند الديون المعدومة،



وحيث إن تخفيض ربح عامي الاستئناف بند الديون المعدومة تحكمه نصوص نظامية واضحة تتمثل في المادة (14) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على الفرق الناتج عنها بواقع 1% عن كل (ثلاثين) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و2006/9/30م من تاريخ الربط وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في 2005/9/30م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) برفض اعتراض الشركة على غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب غرامة عدم تقديم إقرار بمبلغ (1,037,464) ريال أي بواقع 25% من الضريبة الواجبة السداد بموجب الربط والبالغة (4,149,855) ريال، وذكر المكلف بأنه لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- أن عدم مصادقة المحاسب القانوني على الإقرار لا يعد من الحالات التي تفرض فيها غرامة عدم تقديم الإقرار بدليل أن المادة (76) من نظام ضريبة الدخل التي استندت إليها المصلحة استثنت الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام من الخضوع لغرامة عدم تقديم الإقرار، وعليه فإن ما ذهبت إليه المصلحة في اعتمادها على الفقرة (أ) من المادة (76) ليس صحيحاً، أما استناد المصلحة إلى الفقرة (ب/1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية فهو غير صحيح بسبب تعارض اللائحة التنفيذية مع نظام ضريبة الدخل، واللائحة التنفيذية ليست نظاماً وإنما تهدف إلى تحديد الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ النظام، وعليه فإذا استثنى النظام حالات معينة من فرض الغرامة فلا يجوز لللائحة التنفيذية أن تخالف النظام وتفرض الغرامة حيث إن النظام قد صدر بمرسوم ملكي فهو الأولى بالإتباع في حالة تعارض اللائحة التنفيذية معه .

2- أن استناد المصلحة إلى الفقرة (ب/1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية ليس صحيحاً، حيث إن هذه الفقرة تنص على: "عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد"، فإذا لم يكن هناك نموذج معتمد أصلاً حيث إن المصلحة لم تصدر نموذج الإقرار الضريبي الجديد إلا بعد حلول الموعد النظامي لتقديم الإقرار، فكيف تفرض المصلحة غرامة لعدم تقديم الإقرار طبقاً لنموذج لم يصدر بعد حتى يعتمد؟، ومن ثم لم يكن أمام الشركة إلا أن تقدم إقرارها وفقاً للنموذج الضريبي القديم، وعليه فإنه لا



بد من التعامل مع هذه الحالة على أنها حالة استثنائية لا ذنب للشركة فيها , وإذا كان هناك من جهة تتحمل مسؤولية ذلك فهي المصلحة لعدم إصدارها للنموذج المعتمد إلا بعد انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار .

3- استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل فإن الحد الأقصى لغرامة عدم تقديم الإقرار هو 1% من إجمالي الإيرادات على ألا تتجاوز (20,000) ريال ولقد حددت هذه المادة الحالات التي تفرض فيها هذه الغرامة وبتد أقصى (20,000) ريال عندما لا يتقيد المكلف بأحكامها وهذه الحالات هي (أ، ب، د، و) من المادة (60) من النظام وهي كما يلي:

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 مائة وعشرين يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

ج- على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاوله النشاط، وذلك خلال (ستين) يومًا من تاريخ التوقف.

د- يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقًا للمادة السادسة والثلاثين من هذا النظام في اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية أو قبله.

وحيث إن الشركة لم تخالف أي من الحالات المذكورة أعلاه، فهي غير خاضعة لغرامة عدم تقديم الإقرار.

وعليه واستنادًا إلى المادتين (60 و76) من نظام ضريبة الدخل يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار كونه قدم إقراره وصادق عليه المحاسب القانوني في ورقة خارجية وسدد المستحق بموجبه في الموعد المحدد.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعدم مصادقة

المحاسب القانوني على إقرار المكلف استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل التي تقضي بفرض غرامة

على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة (60) من النظام، وكذلك الفقرة (1/ب) من المادة (67)

من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه (تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في حالة عدم تقديم الإقرار طبقًا للنموذج المعتمد

حتى لو قدم في الموعد النظامي) كما تنص الفقرة (أ) من المادة (60) من النظام على أنه (يجب على كل مكلف مطالب

بتقديم إقراره أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد)، وعليه وحيث إن المكلف لم يتقيد بما تقضي به النصوص النظامية من

تقديم إقراره طبقًا للنموذج المعتمد، لذا تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها .



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 للعام المنتهي في 2005/9/30م في حين ترى المصلحة توجب غرامة عدم تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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 بإحكام 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 نص صراحة في المادة (76) من النظام على فرض غرامة في حال عدم التقيد بأحكامها، ويؤيد ذلك أن الفقرة (5) من الإرشادات المدونة في نهاية نموذج الإقرار رقم (ق1) قد نصت صراحة على أنه في حال عدم تقديم هذا الإقرار وفقاً للضوابط المحددة أعلاه ودفع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية، تحتسب 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 وفقاً للفقرة (أ) من المادة (60) من النظام يُعد منتهياً بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقفاً من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظاماً وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظاماً، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءاً من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك، حيث أنه وإن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظاماً إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية، إلا أنه لم



يُشترط لتلك الشهادة شكلاً معيناً - كأن تكون جزء من الإقرار - بل يجوز أن ترد في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءاً منه، كما يجوز أن ترد منفصلة عن الإقرار، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظاماً فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار، حيث إن هناك فرقاً بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (76) من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام .

وحيث إنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظراً لأن فرض تلك الغرامات يُعد عقوبة جزائية، وحيث إن الغرامات التي نص عليها نظام ضريبة الدخل لم تشمل عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في 2005/9/30م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (11) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:



- أ/1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في 2005/9/30م ببند عمولة الوكيل البالغ (10,146,843) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض الربح للعام المنتهي في 2006/9/30م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة على أن يكون ذلك التخفيض بمقدار ما رفضته المصلحة من عمولة في السنوات السابقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م ببند الديون المعدومة البالغ (6,100,959) ريال و(3,372,080) ريال على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- أ/4- تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعام المنتهي في 2005/9/30م على أن يكون ذلك الحساب من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن بند الديون المعدومة للعامين المنتهيين في 2005/9/30م و 2006/9/30م من تاريخ الربط وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 5- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في 2005/9/30م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار. وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1344

سنة القرار: 1435هـ

ضريبة استقطاع- ضريبة دخل.

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة.

الموضوع

العبرة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ويترتب على ذلك أن مجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن وجود قيود تسوية مع المركز الرئيس تتحقق به واقعة الدفع ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/2/20هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (21) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للعام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/4/30هـ كل من: ...و...و...، كما مثل المكلف ...و...و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/68) بتاريخ 1431/10/18هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (757) بتاريخ 1431/12/18هـ، كما



قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي بمبلغ (289,105) ريال، 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:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في عدم قبول حسم إجمالي مبلغ الضريبة المسددة كدفعات معجلة أو ضرائب سنوات سابقة والاقتصار على حسم مبلغ ضريبة الدخل المفروضة بنسبة 20% على الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي لأغراض تحديد مقدار ضريبة الاستقطاع وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بفرض ضريبة استقطاع علي الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك الأجنبي (شركة ط) وذلك استناداً إلى الفقرة (6/ج) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه "لا يمنع من خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع علي المبالغ الموزعة منها"، كما أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في عدم قبول حسم إجمالي مبالغ الضريبة المسددة كدفعات معجلة أو ضرائب سنوات سابقة عند حساب ضريبة الاستقطاع علي الأرباح المدفوعة للشريك غير المقيم، وذكرت اللجنة الابتدائية في قرارها أنه يجب الاقتصار علي حسم مبلغ ضريبة الدخل المفروضة بنسبة 20% على الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي لأغراض تحديد مبلغ الأرباح الموزعة الخاضعة لضريبة الاستقطاع. وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- تم في شهر (4) عام 2007م توزيع أرباح قدرها (12,600,000) ريال على النحو التالي:

الشركاء السعوديين	(6,426,000) ريال
الشريك الأجنبي (ب)	(6,174,000) ريال
الإجمالي	(12,600,000) ريال

وطبقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية يجب على الشركة استقطاع الضريبة عن الأرباح الموزعة الفعلية للشريك غير المقيم بعد حسم إجمالي ضريبة الدخل المسددة، وقد تم حسم إجمالي ضريبة الدخل المسددة لعام 2006م وقدرها (5,842,393) ريال من إجمالي توزيعات الأرباح الموزعة البالغة (6,174,000) ريال حتى يتم فرض ضريبة



استقطاع بواقع 5% علي صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك الأجنبي (ب) وقدرها (331,607) ريال، وقد تم حساب ضريبة الاستقطاع على النحو التالي:

إجمالي الأرباح الموزعة المستحقة	ريال (6,174,000)
الضرائب المسددة	(5,842,393) ريال
صافي الأرباح الموزعة فعليًا	ريال (331,607)
ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة بواقع 5%	ريال (16,580)

كما تم حساب الضرائب المسددة في عام 2006م على النحو التالي:

ضريبة الدخل المسددة لعام 2006م	ريال (5,883,272)
ضرائب الدخل الإضافية لعام 2005م والمسددة خلال عام 2006م	ريال (79,121)
الإجمالي	ريال (5,962,393)
ناقصا الضرائب المدفوعة بشأن مكافأة مجلس الإدارة	ريال (120,000)
إجمالي الضرائب المسددة لعام 2006م	ريال (5,842,393)

2- أنه التزم التزامًا كاملًا بالفقرة (6/ج) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وسدد ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك غير المقيم (شركة ب) وقدرها (331,607) ريال بموجب أمر التحصيل الصادر من بنك (ل) بمبلغ (16,580) ريال، ولا يوجد أي خلاف بينه وبين المصلحة فيما يتعلق بفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك الأجنبي، وإنما ينحصر الخلاف بينه وبين المصلحة بشأن مبلغ ضريبة الدخل الواجبة الحسم من إجمالي الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي، حيث يجب أن تفرض ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك الأجنبي غير المقيم، أي بعد حسم إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المسدد (أرباح العام التي تم منه دفع الأرباح الموزعة) بغض النظر عن الطريقة التي تم بها سداد ضريبة الدخل وبغض النظر عن وقت السداد، وإن عدم حسم إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المسدد عن أرباح العام يمثل مخالفة واضحة من جانب المصلحة التي أصدرت العديد من الإيضاحات التي تؤكد حساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة على صافي الأرباح الموزعة فعليًا، وبما أن الأرباح الموزعة دفعت من أرباح عام 2006م، لذا فإن كافة مدفوعات ضريبة الدخل التي تمت بشأن عام 2006م يجب أن تحسم من إجمالي الأرباح الموزعة والتي تتكون من:



- دفعات الضريبة المعجلة التي تمت خلال عام 2006م.

- الضرائب المسددة تحت الحساب للحصول على خطاب إفراج عن إيرادات مصرح عنها لعام 2006م.

- مبلغ الضريبة المسدد عند تقديم الإقرار لعام 2006م.

3- لا يوجد ما يسند وجهة نظر المصلحة من النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية أو الإيضاحات الصادرة من قبل المصلحة في هذا الصدد، حيث أن ضريبة الدخل المعجلة مسددة بموجب المادة (70) من نظام ضريبة الدخل التي أوجبت على المكلف أن يسدد تحت حساب الضريبة ثلاثة دفعات معجلة في أو قبل اليوم الأخير من الشهر السادس والشهر التاسع والشهر الثاني عشر من السنة الضريبية، ويتم معاملة الضرائب المعجلة المسددة كضريبة مسددة للسنة ويسمح بحسمها من إجمالي الضريبة المستحقة للسنة، وتأييداً لذلك المادة (70/د) التي نصت على "تعد الدفعة المسددة بمقتضى هذه المادة دفعة على الحساب من إجمالي ضريبة المكلف عن السنة الضريبية المسدد عنها الدفعة"، كما أن الضريبة المسددة تحت الحساب لغرض الحصول على خطاب عدم ممانعة تمثل مدفوعات ضريبة دخل لعام 2006م وأن حقيقة دفعها مقدما (ليس عند تقديم الإقرار الضريبي) يجب ألا يكون سبباً لعدم حسمها من إجمالي الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي وحيث إنه طبقاً للأنظمة يتعين على المقاول حجز 10% من قيمة العقد لحين تقديم شهادة نهائية صادرة من المصلحة، وحيث إن الشهادة النهائية تصدر فقط بعد إجراء الربط وإنهاء وضع المكلف، وحيث إن إجراءات المصلحة تتمثل في أنه بإمكان المكلفين الحصول على خطاب إفراج عن عقد عند سداد الضريبة المستحقة على العقد، ونظراً لأن الشركة في حاجة خلال عام 2006م للإفراج عن بعض المبالغ المحتجزة لدى المقاولين، لذا قامت الشركة بسداد الضريبة المقطرة المستحقة على هذه العقود، وبما أن هذه المدفوعات تمت خلال السنة على حساب الضريبة المستحقة، فإنه يجب معاملتها كضريبة دخل مسددة عن عام 2006م ومن ثم يتوجب حسمها من الأرباح الموزعة المستحقة للشريك الأجنبي غير المقيم لحساب ضريبة الاستقطاع .

4- أجرت المصلحة الربط على الشركة لعام 2006م، وقد حسمت المصلحة كافة المدفوعات الضريبية المذكورة سابقاً من ضريبة دخل عام 2006م وتسويتها مقابل الضريبة المستحقة لعام 2006م، ولم يرد في أي من الإيضاحات الصادرة من قبل المصلحة بأن الضرائب المتعلقة بالأعوام السابقة لا يمكن حسمها عند حساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة لأن الضريبة المسددة بشأن العام السابق تتعلق بضريبة الدخل وتم سدادها فعلياً للمصلحة خلال العام وتم حسمها فعلياً من الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك غير المقيم.



5- أن إجمالي ضريبة الدخل وقدرها (5,842,393) ريال تتعلق بالربح المحاسبي وقدره (56,631,380) ريال لعام 2006م وأن إجمالي الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك الأجنبي وقدرها (6,174,000) ريال تم دفعها من الأرباح المحاسبية لعام 2006م، ولم تقم الشركة مطلقاً بتوزيع الأرباح المتبقية لسنة 2006م للشريك الأجنبي (ب) لأن الشريك باع في شهر (4) عام 2007م حصته للشركاء السعوديين في الشركة، وطبقاً لاتفاقية بيع الأسهم المبرمة بين الشركاء السعوديين في الشركة وشركة (ط) تم تحويل الأرباح غير الموزعة لعام 2006م لحقوق المساهمين السعوديين، ويتضح من قائمة التغيرات في حقوق المساهمين ضمن القوائم المالية المدققة للعام المالي المنتهي في 2007/12/31م وهو العام التي تم فيه بيع الأسهم من قبل شركة (ط) أن إجمالي مبلغ الأرباح المبقة الخاص بشركة (ط) (76,273,292) ريال قد تم تحويله للشركاء السعوديين في الشركة، وأن صافي الأرباح الموزعة وقدرها (331,608) ريال تم دفعها لشركة (ط) بعد حسم ضريبة الدخل المدفوعة لعام 2006م وقدرها (5,842,392) ريال، كما أن الترتيبات التجارية بين الأطراف (من خلال التوقيع علي اتفاقية بيع الأسهم) لم تؤدي إلى وضع أعاق الخزانة السعودية عن استلام المستحق لها من مبالغ من خلال ضريبة الاستقطاع حيث تم توزيع الأرباح إلى شركة (ط) قبل عملية بيع الأسهم، وقد قامت الشركة بسداد ضريبة الدخل في عام 2007م (علي الأرباح الخاصة بشركة (ب) حتى تاريخ بيع أسهمها في الشركة وقدرها (3,597,331) ريال، وكذلك ضريبة أرباح رأسمالية قدرها (18,895,698) ريال، كما أن الأخذ بالقيمة الدفترية للأسهم المباعة لحساب ضريبة الأرباح الرأسمالية عند بيع الأسهم (باعتبارها الأعلى وذلك لأن الأرباح المرحلة لم يكن قد تم توزيعها) أدى إلى أرباح رأسمالية أكبر خاضعة لضريبة الدخل بواقع 20% لأنه لو كانت هذه الأرباح قد وزعت من قبل الشركة ولم تحول للشركاء السعوديين لكانت تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع 5% ولكانت القيمة الدفترية للأسهم أقل مما سينتج عنه أرباح رأسمالية أقل تخضع لضريبة الدخل بواقع 20% .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام بإخطارها عن بيع الشريك الأجنبي (ب) حصته في الشركة بدءاً من 2007/7/19م وبناء على ذلك تم دراسة البيانات المقدمة وطلب من المكلف بموجب خطاب المصلحة رقم (12/5296) بتاريخ 1428/10/17هـ بيان ما إذا تم توزيع أرباح خلال العام حيث ورد للمصلحة خطاب المكلف رقم (2008/3054م) بتاريخ 1429/1/13هـ يفيد بوجود أرباح موزعة بمبلغ (12,600,000) ريال يخص الشريك الأجنبي (ب) منها مبلغ (6,174,000) ريال، وأفاد المكلف بأن الأرباح الموزعة فعلياً للشريك غير المقيم تبلغ (331,607) ريال وهو ما يخضع لضريبة



الاستقطاع حيث حسم إجمالي ضريبة الدخل المسددة لعام 2006م وقدرها (5,842,393) ريال من إجمالي توزيعات الأرباح الموزعة كما يلي:

تاريخ أمر التحصيل	المبلغ	الحساب المسدد عنه
2006/6/26م	1,039,146 ريال	ضريبة دخل
2006/9/27م	1,039,146 ريال	ضريبة معجلة
2006/10/27م	5,034 ريال	خطاب إفراج
2006/11/28م	11,812 ريال	خطاب إفراج
2006/12/13م	1,039,146 ريال	ضريبة معجلة
2006/12/25م	950,000 ريال	ضريبة معجلة
2007/2/10م	79,121 ريال	ضريبة لعام 2005م
2007/4/16م	1,798,987 ريال	ضريبة دخل
المجموع	5,962,392 ريال	=
يحسم ضريبة دخل على مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	120,000 ريال	=
الإجمالي	5,842,392 ريال	=

وأضافت المصلحة أنه بدراسة بيان الضرائب المذكورة بالجدول بعالية تلاحظ أنها عبارة عن ضرائب عام سابق ودفعات معجلة ودفعات ضريبة تحت الحساب للإفراج عن عقود، ومن ثم لا تحسم من الأرباح الموزعة للشريك غير المقيم، وإنما الذي يجب حسمه هو ضريبة الدخل عن الأرباح الموزعة فقط، حيث إن نظام ضريبة الدخل فرض على شركات الأموال المقيمة ضريبة دخل بواقع 20% طبقاً للفقرة (أ) من المادة (7) من النظام. بالإضافة إلى ضريبة استقطاع بواقع 5% في حالة توزيع الأرباح طبقاً للفقرة (أ) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعلياً للشريك غير المقيم خلال عام 2007م بعد حسم كامل مبلغ الضريبة المسددة عن عام 2006م، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة بعد حسم ضريبة الدخل عن الأرباح الموزعة فقط، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة وإطلاع 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 لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى

المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الخدمات، كما عرفت الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المقصود بالأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي:

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

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

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

وبناء عليه ترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع يتم حسابها على الربح القابل للتوزيع أي: على حصة الشريك غير المقيم في الأرباح الموزعة بعد حسم ضريبة الدخل المسددة عن هذه الأرباح، أو بمعنى آخر فإنه يسمح بحسم مبلغ كضريبة دخل من ضريبة الاستقطاع بما يعادل ضريبة الدخل المتعلقة بالأرباح الموزعة. ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك غير المقيم خلال عام 2007م بعد حسم كامل مبلغ الضريبة المسددة عن عام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير:

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف مطالبته بعدم حساب غرامة تأخير بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير عن تسديد ضريبة الاستقطاع.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف تبين لها أن قرار اللجنة الابتدائية في منطوقه وفي حيثياته لم يرد فيه ذكر لهذا البند، بالإضافة إلى أن مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف لم تتضمن الاعتراض على هذا البند، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (21) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع علي صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعلياً للشريك غير المقيم خلال عام 2007م بعد حسم كامل مبلغ الضريبة المسدد عن عام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بشأن بند غرامة التأخير وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

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



رقم القرار : (1346)

سنة القرار : 1435هـ

استثمار - الزكاة.

المفتاح

استثمار طويل الأجل.

الموضوع

عدم تقديم المنشأة للمستندات أو القوائم المالية لاستثماراتها الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في احتساب أرباح تقديرية على تلك الاستثمارات وضمها للوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/5هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (2/5) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/4هـ كل من: ...و... كما مثل المكلف.... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة ومن المكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (2/5) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (52/ص/ج/1) بتاريخ 1432/2/24هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (927) بتاريخ 1432/3/16هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (930) بتاريخ 1432/3/25هـ، كما قدم المكلف ضماناً بنكياً صادراً من البنك (ل) برقم... بتاريخ 1432/3/26هـ بمبلغ (35,879,229) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فتح الربط للأعوام من 1995م حتى 1997م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوية للأعوام من 1995م حتى 1997م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن هناك حقيقة أغفلها القرار الابتدائي وهي إن الشركة المستأنفة خلال الفترة من 1995م وحتى 1999م كانت مملوكة لكُلٍّ من ... و ... وكانت تقوم بسداد المُتوجب عليها من الزكاة وتقوم بتوزيع الأرباح إن وجدت فيما بين الشريكين كل بحسب حصته، وإنه بتاريخ 1999/1/1م قرر الشريكان فصل الشراكة وتوزيع وقسمة أصول وموجودات الشركة فيما بينهما أحياناً في الاعتبار عدم وجود متعلقات لمصلحة الزكاة والدخل باعتبار إن الشركة قد سددت الزكاة المتوجبة عليها للأعوام السابقة حتى عام 1997م وحصلت على شهادة زكاة نهائية، وقدمت إقراراتها الزكوية لعامي 1998م و 1999م، وسددت الزكاة المستحقة من واقعها، ولما كان الحال كذلك وحيث إن نظام المُرافعات يقضي بأن للخصم إن يطلب من المحكمة إن تُدخل في الدعوى من كان يصح اختصامه فيها عند رفعها وتتبع في اختصاصه الأوضاع المعتادة في التكليف بالحضور وإدخال من يكون في إدخاله مصلحة وإظهاراً للحقيقة، ولكون القرار موضوع الاستئناف خاص بالفترة الزمنية التي كان الشريكان يمارسان نشاطهما مُجتمعين، وحيث إن في إلزام شريك دون الآخر، بالفرض الجدلي بصحة تلك المبالغ المُحددة في القرار محل الاستئناف فيه إضراراً بالشريك/... خاصةً وإنه قد تنازل عن كثير من أصول الشركة وموجوداتها لصالح الشريك الآخر، مما لا يستقيم معه شرعاً ولا نظاماً إلزامه مع باقي الشركاء الجُدد بتحمل الزكاة عن تلك الفترة على



فرض صحتها دون الشريك الآخر، ومن حيث إن الزكاة واجب شرعي، على المُكلفين لا يمكن معه إلزام شخص بسداد حصة الشخص الآخر خاصةً وإن القرار موضوع الاستئناف قد صدر بعد مُضي مُدَّة لا تقل عن (7) سنوات من تاريخ قرار فصل الشراكة بين الشريكين، وحيث إن الشريك السابق/... أصبح مالكاً للأصول والموجودات السابق بيانها، وتمّ تسليمه المُستندات الخاصة بها، مما يتعين أيضاً إدخاله لتقديم دفاعه ودفعه في الدَعْوَى، لذا واستناداً إلى ما سبق ذكره من أسباب ومُبررات، ولما قد تراه اللجنة من أسباب أخرى، فإن الشركة المستأنفة تلتزم من هذه اللجنة إدخال/... في الدَعْوَى موضوع الاستئناف إحقاقاً للحق وإبراءً للذمة.

وفيما يخص فتح الربط أشار المكلف إلى خطاب فرع المصلحة بجدة رقم (2/10665/33) بتاريخ 1427/11/1هـ المتضمن إعادة فتح الربط الزكوي للأعوام من 1995م وحتى 1999م، والذي استحق بموجبه فروقات زكوية قدرها (70,939,918/25) ريال، وأشار إلى الخطاب رقم (2/326/33) بتاريخ 1426/1/7هـ المتضمن إعادة فتح الربط على الأعوام من 1995م حتى 1997م والذي تم الاعتراض عليه ضمن المهلة النظامية وكذلك أشار إلى الخطاب رقم (1/8926/7) بتاريخ 1424/9/1هـ المتضمن الربط الزكوي لعامي 1998م و1999م والذي تم الاعتراض عليه ضمن المهلة النظامية، ومع عدم الإخلال بما ورد في الاعتراضات السابقة المذكورة، ولأهمية هذه الخطابات يطالب المكلف إن تقوم اللجنة بالاطلاع عليها وأخذ الملاحظات الآتية في الاعتبار .

1- إن ملف المكلف انتقل خلال فترات الربط بين عدد من الفاحصين وكل منهم قام بفتح الربط وتعديل التزام الزكاة وإصدار ربط زكوي يختلف عن سابقه الأمر الذي أدى إلى إرباك المكلف وعدم استقرار أوضاعه وهو الأمر الذي صدر القرار الوزاري رقم (2555) من أجل معالجته بعدم جواز فتح الربط الزكوي بهذه الصورة المتكررة إلا في حال توفر شروط معينة.

2- إن الربط الثاني الصادر بالخطاب رقم (2/326/33) بتاريخ 1426/1/7هـ للأعوام من 1995م إلى 1997م هو الذي اعتمدت عليه اللجنة الابتدائية في تأييد فتح الربط الأول باعتبار وجود خطأ في تطبيق النظام تمثل في عدم حسم الموجودات المحجوزة للبيع، وظهور بيانات جديدة للمصلحة تمثلت في مخصص البضاعة،

3- وهذا الربط يكون قد مضى عليه (5) سنوات و(11) يوم من صدور الربط الأول، كما إن هذا الربط يكون قد مضى عليه (5) سنوات و(2) يوم من تاريخ قبول الشركة للربط الأول وتسديد الزكاة المستحقة البالغة (166,647/75) ريال.



4- إنه ورد بحثيات قرار اللجنة الابتدائية إن هذا الربط صدر بعد (4) سنوات و(11) شهر و (18) يوم من صدور شهادة الزكاة - ويتسأل المكلف هل صدرت شهادة الزكاة ضمن المدة المعتادة لصدورها في مثل هذه الظروف - ويجيب بلا، مبيناً إن الشهادة صدرت بعد (15) يوم من تسديد الزكاة وهي في العادة تصدر خلال يوم إلى ثلاثة أيام من سداد المكلف للزكاة المستحقة عليه، ويرى إن هذا التأخير من جانب المصلحة في إصدار الشهادة يجب إن لا يضر به المكلف - لأنه إذا صدرت الشهادة خلال الثلاثة أيام المعتادة من سداد الزكاة يكون قد تم فتح الربط بعد مضي (5) سنوات ويومين، وبناء عليه وإذا أخذت اللجنة مدة التأخير غير العادي في إصدار الشهادة للأعوام من 1995م إلى 1997م في الاعتبار فإن الربط الأول لهذه الأعوام لا يجوز فتحه وفقاً للقرار رقم (2555) لمضي (5) سنوات و (2) يوم من صدوره وسداد المكلف للمستحق عليه حتى في وجود بيانات جديدة لم تكن معلومة للمصلحة .

5- إن الربط الذي ناقشته اللجنة موضوعياً هو الربط الثالث للأعوام من 1995م إلى 1997م وربط عامي 1998م و 1999م، وهذا الربط مضى عليه (6) سنوات و(300) يوم من تاريخ صدور الربط الأول وأيضاً يكون قد مضى عليه (6) سنوات و(277) يوم من تاريخ صدور شهادة الزكاة للأعوام من 1995م إلى 1997م، وهذا أيضاً يؤيد وجهة نظر الشركة في عدم فتح الربط الأول - مع ملاحظة إن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في فتحها للربط الثاني ولكنها ناقشت من ناحية الموضوع الربط الثالث مع إن المستحقات الزكوية بموجب الربطين كانت مختلفة، ويرى المكلف إن في هذا تناقض غير مفهوم من الناحية الإجرائية كان يجب إن تناقش اللجنة الابتدائية الناحية الموضوعية للربط الذي وافقت على فتحه (الربط الثاني) وليس ربط آخر صدر بعد عام و(279) يوم من صدور ما سمته اللجنة بربط الأساس .

6- إن ببند الموجودات المحجوزة للبيع والذي كونت اللجنة رأياً مسبقاً بان خاضع للزكاة ثم استخدمته مبرراً لفتح الربط الأول بوجود خطأ في تطبيق النظام فيرى المكلف إن رأي اللجنة الابتدائية هذا فيه تضارب مع ما قامت به المصلحة حيث إن الربط الأول الذي صدر لعامي 1998م و1999م وأضاف فيه المصلحة

7- هذا البند إلى وعاء الزكاة كان قد صدر قبل فتح الربط الأول للأعوام 1995م إلى 1997م بعام كامل و(4) شهور و(16) يوم ثم عدل هذا الربط بالربط

8- الثاني لعامي 1998م و 1999م وتم قبول بند الموجودات المحجوزة بالبنك وذلك بالربط الثاني الذي صدر لهذين العامين وكان ذلك قبل (9) شهور من فتح الربط الأول للأعوام من 1995م إلى 1999م، وكذلك يتسأل المكلف أين هو الخطأ في تطبيق النظام فيما يتعلق بهذا البند - لأن موقف المصلحة من هذا البند كان واضح حيث قبلت خصمه في الربط الأول للأعوام من 1995م إلى 1997م ثم عادت ورفضته فقط في الربط الأول للعامين 1998م و 1999م.



9- ثم عادت ثانياً وقبلته لنفس العامين بالربط الثاني وكان ذلك قبل (9) شهور من فتح الربط الأول للأعوام من 1995م إلى 1997م ومن ثم لا يوجد خطأ في تطبيق النظام وإنما هو اختلاف الفاحصين الذين عهد إليهم بفحص ملف المكلف وبناء عليه يرى المكلف إنه لا يجوز فتح الربط الزكوي للأعوام من 1995م إلى 1997م ذلك إنه مضى خمس سنوات على الربط من تاريخ سداد المكلف للزكاة المستحقة عليه وإما تأخير المصلحة في إصدار الشهادة النهائية لهذه الأعوام فيجب إن لا يضار به المكلف ومن ثم لا يعتد بالمدة التي وردت بقرار اللجنة بإن الربط فتح بعد (5) سنوات إلا (12) يوم وذلك لإن مدة التأخير البالغة (12) يوم هي تقصير من جانب المصلحة وليس من مسؤولية المكلف، كما إنه لا يوجد خطأ في تطبيق النظام بخصوص بند الموجودات المحجوزة للبيع حيث قبلت المصلحة هذا البند للأعوام من 1995م إلى 1997م وبعد ذلك بعدة سنوات رجعت ورفضت هذا البند للعامين 1998م و 1999م فقط ثم عادت بعد (9) شهور وقبلته لنفس العامين - أي قبول - ثم رفض - ثم قبول مما يعني بما لا يدع مجال للشك إن المصلحة تأكدت من عدم وجود خطأ في تطبيق النظام فيما يتعلق بهذا البند ومن ثم لا يوجد مبرر نظامي لفتح الربط .

ولكل ما سبق واستناداً للقرار الوزاري رقم (2555) الصادر بتاريخ 1417/10/19هـ فإنه لا يوجد مبرر نظامي لفتح الربط الزكوية للأعوام المذكورة، وفيما يتعلق بحجة المصلحة إن فتح الربط قد تم بناء على توفر معلومات جديدة حول مخصص البضاعة وكذلك الربط بخلاف المستحقة نتيجة خطأ مادي في تطبيق النصوص النظامية فإن المكلف لا يوافق على ما ذكرته المصلحة للأسباب الموضحة تفصيلاً في مذكرة الاستئناف.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفادت بالآتي:

- 1- إن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ في البند (أولاً) ينص على أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط دون التقيد بمدة محددة في حالات منها: ما ورد في الفقرة رقم (2) التي تنص على "ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي"، كما ينص البند (ثانياً) على أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط خلال (5) سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية في حالات منها: ما جاء في الفقرة رقم (1) ونصها "الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.
- 2- من المستندات المقدمة يتضح إن المكلف قد حصل على آخر شهادة نهائية عن عام 1997م برقم (31663) بتاريخ 1421/1/20هـ، وتم فتح الربط بتاريخ 1426/1/7هـ؛ وذلك بموجب خطاب المصلحة رقم (2/326/33) بتاريخ 1426/1/7هـ .



3- المرفق به بيان بإعادة الربوط الزكوية عن الأعوام من 1995م إلى 1997م، ومن ذلك يتضح إن المدة بين تاريخ آخر شهادة نهائية حصل عليها المكلف بتاريخ إعادة فتح الربط الزكوي، هي أربع سنوات وأحد عشر شهرًا وثمانية عشر يومًا، مما يعني إن المصلحة قامت بإعادة فتح الربط خلال (5) سنوات من تاريخ حصول المكلف على الشهادة النهائية وفقًا لما نص عليه القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ .

4- سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة رقم (2) من البند (أولاً) وهي ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وكذا الفقرة رقم (1) من البند (ثانياً) التي تنص على أحقية المصلحة في فتح الربط خلال (خمس) سنوات من تاريخ الربط في حال تم الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات، وحيث إن الموضوع الذي تم بناءً عليه إعادة فتح الربط يتعلق ببند الموجودات والاستثمارات المدجوزة لغرض البيع، حيث قامت المصلحة بحسم هذه الموجودات والاستثمارات من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م إلى 1997م على الرغم من انتفاء نية القنية في هذه الأصول، كونها معدة للبيع، ومدرجة تحت بند الأصول المتداولة في القوائم المالية المعدة للأعوام 1995/12/31م/ و 1996/12/31م و 1997/12/31م، وذلك بهدف تحسين موقف السيولة بالشركة، حيث رأت التخلص من بعض الأراضي والاستثمارات العقارية، ولذا تم تصنيفها تحت بند موجودات واستثمارات مدجوزة للبيع، مما يُعد خطأ في تطبيق النصوص النظامية وفقًا لنص الفقرة (1) من البند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ، هذا بالإضافة إلى إن الإيضاح رقم (4) المرفق بالقوائم المالية لعام 1995م نص على: "وتعتقد إنه قد تم وضع مخصص كافٍ لإظهار البضاعة بصافي قيمتها التقديرية القابلة للتحقق".

5- من خطابات المصلحة رقم (2/7646) بتاريخ 1419/10/15هـ، ورقم (2/7427/33) بتاريخ 1426/5/14هـ، ورقم (1/2/8926/7) بتاريخ 1424/9/1هـ، يتضح إنها تضمنت مطالبة المكلف بتقديم بيان حركة المخصص، وقد رد المكلف بخطابه الوارد للمصلحة برقم (1894) بتاريخ 1419/11/19هـ الجوابي لخطاب المصلحة رقم (2/7646) بتاريخ 1419/10/15هـ، ولم يتضمن الرد على البند الخاص بحركة مخصص البضاعة التالفة، كما رد المكلف بخطاب المؤرخ في 1425/4/11هـ من الخطاب بما نصه "ما تم ذكره في الإيضاح رقم (5) حول المخزون يوضح السياسة المحاسبية التي تتبعها الشركة عادة، وعليه فإنه لا توجد مخصصات تم حسمها من المخزون"، ثم قدم المحاسب القانوني بعد ذلك حركة المخصص مصادقًا عليها مما يتضح معه ظهور معلومات وبيانات لم تكن معلومة لدى المصلحة عند إجراء الربط



الزكوي الأمر الذي يعطيها الحق في فتح تلك الربوط، وتصحيحها بما يتفق مع الأنظمة والتعليمات الصادرة في هذا الخصوص .

وبما ترى معه المصلحة إن اعتراض المكلف على إعادة فتح الربوط الزكوية للأعوام من 1995م إلى 1997م، غير مقبول موضوعاً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تأييد المصلحة في فتح ربوط السنوات من 1995م حتى 1997م، في حين تتمسك المصلحة بأحقيتها في فتح ربوط السنوات المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة إن 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 إن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي و في مذكرة الرد على الاستئناف قد استندت في فتح الربوط للأعوام من 1995م حتى 1997م إلى نص الفقرة (2) من البند (أولاً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي أعطى المصلحة أحقية إعادة فتح الربوط النهائي دون التقييد بمدة محددة في حالات منها: " ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربوط من شأنها التأثير على الربوط الزكوي أو الضريبي"،

واستندت إلى الفقرة (1) من البند (ثانياً) من نفس القرار الذي قيد فتح الربوط بمدة (5) سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية في حالات منها: "الربوط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات".

وترى اللجنة إن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (2) من البند (أولاً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كان هناك بيانات أو معلومات ظهرت ولم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربوط من شأنها التأثير على الربوط، وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف والإيضاحات رقم (5) ورقم (7) المتممة لها تبين إن بند الموجودات المعدة للبيع تم الإفصاح عنه ضمن



الموجودات غير المتداولة بمبلغ (104,361,170) ريال ا في نهاية العام المالي 2005م, وبمبلغ (67,713,170) ريال في نهاية العام المالي 2006م, وبمبلغ (412,739,924) ريال في نهاية العام المالي 2007م, وبمبلغ (249,203,674) ريال في نهاية العام المالي 2008م, وبمبلغ (239,096,594) ريال في نهاية العام المالي 2009م, كما تبين إن الإيضاح رقم (5) المرفق بالقوائم المالية لعام

2005م ينص على إن الاستثمارات المدجوزة للبيع تشتمل على استثمارات في عقار بمبلغ (103,957,206) ريال وعلى استثمارات أخرى بمبلغ (403,964) ريال وإن الإدارة تتوقع إن تتخلص من تلك الاستثمارات خلال عام 1996م, ولذلك قامت بتصنيفها تحت بند الموجودات المتداولة), وتبين إن الإيضاح رقم (5) المرفق بالقوائم المالية لعام 2006م ينص على إن الاستثمارات المدجوزة للبيع تشتمل على استثمارات في عقار بمبلغ (67,309,206) ريال وعلى استثمارات أخرى بمبلغ (403,964) ريال , وتبين إن الإيضاح رقم (5) المرفق بالقوائم المالية لعام 1997م المعنون بموجودات معدة للبيع ينص على (إلحاقاً لاتفاقية إعادة الجدولة الرئيسة ولتحسين موقف السيولة فقد التزمت الشركة بالتخلص من بعض الأراضي والاستثمارات العقارية, وبناء عليه فقدتم إعادة تصنيف تلك الموجودات من الموجودات الثابتة والاستثمارات إلى موجودات معدة للبيع وتقوم الإدارة باتخاذ الخطوات المناسبة للتخلص منها إلا إنه يبدو إن التخلص من بعض الموجودات سوف يستغرق أكثر من سنة) وتبين إن الإيضاح رقم (7) المرفق بالقوائم المالية لعام 1998م بالإضافة إلى ما سبق بيانه ينص على إن الإدارة خلال عام 1998م قررت تصنيف الاستثمار في ... إلى موجودات ثابتة وكذلك الأمر تكرر في الإيضاح (6) لعام 1999م, كما اتضح إن المصلحة بخطابها رقم (2/7646) بتاريخ 1419/10/15هـ, وخطابها رقم (2/7427/33) بتاريخ 1426/5/14هـ وخطابها رقم (1/2/8926/7) بتاريخ 1424/9/1هـ ناقشت حسابات المكلف للأعوام المذكورة وطلبت منه بعض البيانات والمعلومات حول المخزون و حركة مخصص البضاعة التالفة ووردت إجابة المكلف بخطابه رقم (1894) بتاريخ 1419/3/15هـ دون تقديم أي إفادة, كما وردت إجابة المكلف بخطابه المؤرخ في 1425/4/11هـ متضمنة الإفادة بأن ما تم ذكره في الإيضاح رقم (5) حول المخزون يوضح السياسة المحاسبية التي تبعتها الشركة ولا يوجد مخصصات تم حسمها من المخزون, وقد اعتبرت المصلحة ما قدمه المكلف من إيضاحات وبيانات بهذا الخصوص معلومات جديدة وغير معلومة بتاريخ الربط ومن ثم تعطيها الحق في فتح الربوط ولذلك قامت بإجراء الربط المعدل للأعوام المذكورة, وحيث إن الموضوع الذي بناءً عليه أُعيد فتح الربط يتعلق بالاستثمارات والموجودات المدجوزة للمعد للبيع, ونظراً لإن المعلومات والبيانات المتعلقة بهذا البند كانت واضحة في القوائم المالية ومتاحة للمصلحة قبل إجراء الربط ولم يكن هناك إخفاء من جانب المكلف لأي معلومات عن المصلحة تتعلق بهذا البند, وحيث إن المعلومات والبيانات المتعلقة بهذا البند ليست معلومات جديدة وإنما



هي معلومات مستبقة من القوائم المالية للمكلف المقدمة للمصلحة، لذا فإن اللجنة ترى عدم سلامة استناد المصلحة للفقرة (أولاً/1) من القرار الوزاري المذكور.

كما ترى اللجنة إن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (ثانياً/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، وإن تعديل هذه الربوط تم خلال

الفترة المحددة (بمخمس) سنوات، وبرجوع اللجنة إلى الربوط التي أجرتها المصلحة على المكلف للأعوام 1995م حتى 1997م اتضح إن المصلحة أجرت الربط الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1997م بموجب خطابها رقم (8709/5) بتاريخ 1420/12/26هـ ولم تحسم المصلحة بموجبه من الوعاء الزكوي مبلغ الموجودات المعدة للبيع، و قد سدد المكلف المبلغ المستحق عليه بموجب ذلك الربط بالإيصال رقم (5/979072) بتاريخ 1421/1/5هـ، وصدرت الشهادة النهائية للفترة المالية المنتهية في 1997/12/31م بتاريخ 1421/1/20هـ ولم يوضح المكلف ولم يقدم أي بيانات بخصوص تاريخ صدور الشهادات لعامي 1995م و 1996م على الرغم من مطالبة اللجنة له بذلك وإعطائه المهلة الكافية، وقد قامت المصلحة بفتح الربط للسنوات من 1995م حتى 1997م بموجب خطابها رقم (626/33) بتاريخ 1426/1/7هـ وحسمت بموجبه من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة مبلغ الموجودات المحجوزة للبيع، كما اتضح إن المصلحة قامت بالربط على عامي 1998م و1999م بالخطاب رقم (8926/7) بتاريخ 1424/9/1هـ وحسمت بموجبه مبلغ الموجودات المحجوزة للبيع ثم عادت وفتحت ذلك الربط بالخطاب رقم (2425/14) بتاريخ 1425/3/13هـ ولم تحسم تلك الموجودات ثم أعادت المصلحة فتح الربوط للأعوام الزكوية من 1995م حتى 1999م بالخطاب رقم (10665/33) بتاريخ 1427/11/1هـ وبما يتضح معه إن فتح الربط للسنوات من 1995م حتى 1997م بالخطاب رقم (626/33) بتاريخ 1426/1/7هـ والذي بموجبه تم حسم الموجودات المحجوزة للبيع تم خلال (خمسة) سنوات من تاريخ صدور الربط الأساس بتاريخ الشهادة النهائية لعام 1997م، كما إن الربط المعدل لعامي 1998م و 1999م المبلغ للمكلف بالخطاب رقم (10665/33) بتاريخ 1427/11/1هـ والذي بموجبه تم حسم مبلغ الموجودات المحجوزة للبيع تم خلال (خمسة) سنوات من تاريخ الربط الأساسي، 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 بالاستثمارات والموجودات المحجوزة للبيع وحيث اتضح للجنة من خلال مراجعتها للقوائم المالية وإيضاحاتها إن هذه الموجودات (الموجودات المعدة للبيع) تعد من عروض التجارة التي لا ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي وبما إن المصلحة في ربوطها



الأساسية للأعوام 1995م و 1996م و 1997م حسمت هذه الموجودات من الوعاء الزكوي بما يتضح معه إن الربوط الزكوية لهذه السنوات تمت بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية والتعليمات المتعلقة بجباية الزكاة، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فتح ربوط السنوات من 1995م حتى 1997م.

أما ما ذكره المكلف في طلبه إن يدخل في الدعوى من في إدخاله مصلحة فهذا مردود عليه بأن الدعوى تخص الشركة وهي ذات شخصية اعتبارية مستقلة عن الشركاء فيها وهذه المسألة تخص الشركاء فيما بينهم ولذا ترى اللجنة صرف النظر عن بحث هذا الموضوع خاصة وإن اللجنة الابتدائية لم تصدر قراراً بهذا الخصوص.

البند الثاني: الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في حسم فرق الاستثمارات حسب البيانات والمستندات التي قدمت للجنة والتي لم يسبق حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م وتبلغ على التوالي مبلغ (70,628,630) ريال ومبلغ (55,760,811) ريال ومبلغ (63,225,697) ريال ومبلغ (63,433,161) ريال ومبلغ (25,400,630) ريال.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة قامت باستبعاد بعض الاستثمارات طويلة الأجل بالربط المعاد للأعوام مدار الاعتراض وأبدتها اللجنة في ذلك، ويطالب المكلف بأن تقوم المصلحة بحسم كامل قيمة الاستثمارات طويلة الأجل، وفقاً للإقرارات الزكوي المقدمة للمصلحة للأعوام من 1995م حتى 1999م على التوالي ومقدارها مبلغ (352,093,418) ريال ومبلغ (495,390,280) ريال ومبلغ (295,420,017) ريال ومبلغ (313,507,022) ريال ومبلغ (228,236,359) ريال، وذلك استناداً إلى إن حكم الشرع في تزكية الاستثمارات طويلة الأجل إنها أصول قنية تحسم من وعاء الزكاة طبقاً لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي ينص على إن "الاستثمارات في منشآت أخرى تخصم من وعاء الزكاة : سواء كانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن، وكذلك سواء تمت هذه الاستثمارات في داخل المملكة أو في خارجها" وذكر المكلف إنه صدر تعميم المصلحة رقم (1/3) بتاريخ 1411/1/6هـ المبني على خطاب وزير المالية



رقم (8676/4) بتاريخ 1413/12/24هـ ليفرق بين كون الاستثمار من عروض القنية أو من عروض التجارة فإذا كان من عروض القنية مثل الأسهم والحصص في رؤوس أموال شركات فيعد من أدوات الإنتاج ومن ثم يحسم من وعاء الزكاة شريطة إدراج الإيرادات العائدة إلى الاستثمار ضمن قائمة الدخل، وإن العبرة في مسائل الزكاة بواقع الحال طبقاً لتعميم المصلحة رقم (1/18) لعام 1410هـ القاضي بأن المحاسبة الزكوية أو الضريبية على واقع الحال مهما كان تصنيف الاستثمار في القوائم المالية، وذكر إنه في هذا الخصوص صدر المعيار السعودي رقم (9) من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والملزم لكافة الشركات بموجب المرسوم الملكي رقم (5/2/5) بتاريخ 1426/9/11هـ والذي صنف الاستثمارات إلى قسمين:

الأول: خاص بالالتجار وهو الذي يحدد مسبقاً إنه للمضاربة ومن ثم يعتبر عرضاً من عروض التجارة الخاضعة للزكاة، والثاني طويل الأجل حيث يقرر المستثمر مسبقاً بأن الغرض منه هو الحصول على عوائد مستقبلية ويصنف دائماً كأصل غير متداول ومن ثم يعتبر من عروض القنية التي لا تخضع للزكاة، والاستثمارات الخاصة بالشركة والتي استبعدتها المصلحة من وعاء الزكاة تدرج تحت البند الثاني حيث إنها استثمارات طويلة الأجل، ويبدو ذلك واضحاً من الإيضاحات الواردة بالقوائم المالية والتي حددت طبيعة هذه الاستثمارات، ويرى المكلف إن استبعاد المصلحة لبعض الاستثمارات طويلة الأجل من وعاء الزكاة للأعوام مدار الاعتراض وتأييد اللجنة لها في ذلك لا يتفق مع التعليمات الصادرة حول كيفية تركيز الاستثمارات وعليه لا يجوز للمصلحة عدم خصم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة .

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفادت بأن عدم حسم كامل الاستثمارات من وعائه الزكوي يرجع للآتي:

1- إن ملكية تلك الاستثمارات تعود للشركاء، ولم يتم إفراؤها ونقل ملكيتها إلى الشركة، ولا يخفى على اللجنة اختلاف الذمة المالية للشركة عن الشركاء، وهذا ما تضمنه تعميم المصلحة رقم (2/18) بتاريخ 1410/2/6هـ، حيث نص على: "إن أحد شروط حسم عروض القنية إن تكون مسجلة رسمياً باسم الشركة لوجوب تحقق شروط تمام الملك فيها وفقاً للخطاب الوزاري رقم (2752/17) بتاريخ 1401/7/29هـ القاضي بعدم حسم الأراضي (كأحد عروض القنية) ما لم تكن مسجلة رسمياً باسم الشركة، وأكد ذلك الخطاب الوزاري رقم (3617/17) بتاريخ 1412/5/13هـ، والخطاب الوزاري رقم (8342/3) بتاريخ 1415/11/24هـ، وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (287) لعام 1421هـ المصادق عليه



بالخطاب الوزاري رقم (7392/1) بتاريخ 1421/6/15هـ، وقرار اللجنة الاستثنائية رقم (409) لعام 1423هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (2143/1) القاضي بعدم جواز الحسم إلا منذ التسجيل باسم الشركة نظامًا، وهو الأمر الذي أخذت به المصلحة بالخطاب رقم (1/1413) بتاريخ 1416/2/21هـ البند رقم (2)، وتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ البند رقم (18) وجميعها تؤكد على عدم حسم عروض القنية من الوعاء الزكوي ما لم تكن موثقة لدى جهات الاختصاص حسب الأصول النظامية، ومسجلة باسم الشركة حتى ولو قيدت هذه الأصول ضمن أصول الشركة دفترًا، وقد تمت مطالبة الشركة بتقديم المستندات المؤيدة لملكية الاستثمارات وتم اعتمادها، أما التي لم تُقدّم مستنداتها، أو التي ليست مسجلة باسم الشركة فلم يتم اعتمادها.

2- أما فيما يخص المساهمات الأخرى تحت التأسيس والمشاريع تحت التنفيذ التي لم تباشر أعمالها بعد، فترى المصلحة إن الاستثمارات تحت التأسيس لا تحسم إلا عند اكتمال تأسيس الشركة إذ إنه كما ظهر من خلال استعراض الاستثمارات إن تلك المشاريع تحت التأسيس عرضة لعدم قيامها لسبب أو لآخر، وعليه فإنها لا تكتسب صفة عروض القنية إلا بعد قيام الشركة، واكمال تأسيسها ليتم معرفة نوع الاستثمار، وتحديد الشركاء، وجنسية الشركة، وحصص الشركاء، والإيضاح رقم (10) لعام 1998م ينص على إن الشركة استثمرت في مشاريع مختلفة مملوكة بالكامل والتي هي تحت التطوير، وأيضًا في 1998/12/31م فإن مبلغ (8,596,515) ريال يمثل أرصدة مضمنة سابقًا تحت قرض لشركات منتسبة وحسابات مدينة لشركات منتسبة تم اعتبارها ذات طبيعة استثمارية، ومن ثم فقد تم إعادة تصنيفها تحت بند الاستثمارات .

3- أما بالنسبة لبند استثمارات في صندوق موجودات فقد ورد ضمن رد المكلف إنها عبارة عن أسهم في محفظة ...، وتدير هذه المحفظة المؤسسة (م) (البحرين)، ومدة المحفظة (7) سنوات بدأت في عام 1993م، كما ورد في خطاب آخر ما نصه "هو عبارة عن استثمارات لدى المؤسسة (ك) في لندن، وباسم محفظة المؤسسة (م)، التي بدأت في 1994/1/1م، ومدتها (7) سنوات"، وهي على النحو التالي:

الأعوام	عدد الأسهم	قيمة السهم (جنيه استرليني)	القيمة بالريال	الإيرادات
---------	------------	----------------------------	----------------	-----------



00	31,498,676	1,000	5,000	1995م
00	31,700,003	1,000	5,000	1996م
1,980,701/91	31,046,450	1,000	5,000	1997م

هذا ولم يتم توزيع أي أرباح عن الاستثمارات في هذه المحفظة خلال عامي 1995م، 1996م، وتم استلام مبلغ (1,980,701/91) ريال، وأدرجت ضمن الإيرادات المتنوعة، مما يعني إنها متداولة، بالإضافة إلى إنها ليست باسم الشركة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم كامل قيمة الاستثمارات طويلة الأجل من وعائه الزكوي، في حين ترى المصلحة عدم حسم الاستثمارات قصيرة الأجل (متداولة) والتي ليست باسم الشركة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة إنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار مثل هذه الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمارات وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، ويرجع اللجنة إلى الربط الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م تبين إن الاستثمارات التي يطالب المكلف بحسمها بموجب إقراره من وعائه الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م على التوالي هي مبلغ (352,093,418) ريال ، ومبلغ (495,390,280) ريال ومبلغ (295,420,017) ريال، ومبلغ (313,507,022) ريال ومبلغ (228,236,359) ريال، وإن الاستثمارات التي قامت المصلحة بحسمها من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة أعلاه على التوالي هي مبلغ (48,738,816) ريال، ومبلغ (39,780,625) ريال، ومبلغ (67,202,566) ريال ومبلغ (110,661,410) ريال، ومبلغ (110,661,410) ريال، ومبلغ (66,636,225) ريال، كما تبين إن الاستثمارات التي قدم بها المكلف مستندات ووافقت اللجنة الابتدائية على حسمها بالإضافة إلى ما وافقت المصلحة على حسمه بموجب ريوطها محل الاستئناف للأعوام المذكورة أعلاه



على التوالي هي مبلغ (70,628,630) ريال، ومبلغ (55,760,811) ريال، ومبلغ (63,225,697) ريال، ومبلغ (63,433,161) ريال، ومبلغ (25,400,630) ريال، ومن ثم فإن الاستثمارات التي لم تقبل المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية بحسبها ولا يزال المكلف يطالب بحسبها من وعائه الزكوي للأعوام المذكورة أعلاه على التوالي هي مبلغ (232,726,165) ريال، ومبلغ (399,848,844) ريال، ومبلغ (164,991,754) ريال، ومبلغ (139,412,451) ريال، ومبلغ (136,199,504) ريال، وبرجوع اللجنة إلى القرار الابتدائي تبين إن الاستثمارات التي لم يُقبل حسبها تتمثل في (فرع التصنيع القسم التجاري) التي رأت اللجنة الابتدائية عدم حسبه لكونه فرعاً من فروع الشركة ولا يعد استثماراً، والاستثمار في صندوق الموجودات الذي لم يُقبل حسبه لعدم كفاية المستندات، ومصنع (ز) الذي لم يُقبل حسبه كونه باسم الشريك...، ومصنع (غ) تحت التطوير الذي لم يُقبل لكونه فرعاً للشركة و. الذي لم يقبل كونه باسم الشريك ... وحيث إن هذه اللجنة قد طلبت أثناء جلسة الاستماع

والمناقشة بتاريخ 1434/6/4هـ من ممثل المكلف المستندات المؤيدة لتلك الاستثمارات وأعطته المهلة الكافية لذلك وحيث إن المكلف حتى تاريخ هذا القرار لم يقدم للجنة المستندات المطلوبة، مما يتعذر معه على اللجنة التحقق من توفر شرطي القنية المشار إليهما أعلاه وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية، وعدم وجود حركة خلال العام على تلك الاستثمارات، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم الاستثمارات البالغة (232,726,165) ريال و (399,848,844) ريال و (164,991,754) ريال و (139,412,451) ريال ومبلغ (136,199,504) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م .

البند الثالث: أرباح الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد المصلحة في إضافة أرباح جزافية عن الاستثمارات الخارجية بواقع 15% من تكلفتها للأعوام من 1995م حتى 1999م.

استئناف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة قامت بإضافة أرباح جزافية بواقع 15% عن الاستثمارات الخارجية حيث بلغت الأرباح الجزافية المضافة عن الأعوام من 1995م إلى 1997م على التوالي مبلغ (454,066) ريال ومبلغ (454,066) ريال ومبلغ (454,066) ريال، ومبلغ (631,215) ريال ومبلغ (631,215) ريال لعامي 1998م و 1999م على التوالي وأيدتها اللجنة الابتدائية في ذلك، والشركة لا توافق إجراء المصلحة بإضافة هذه الأرباح الجزافية لوعاء الزكاة للأعوام المذكورة تمشياً مع



إن تعميم المصلحة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي حدد كيفية المعالجة الزكوية للاستثمارات وإيراداتها ضمن مواضيع أخرى حيث ورد تحديداً فيما يتعلق بالمعالجة الزكوية للاستثمارات وإيراداتها في البند (3) من التعميم المذكور الذي نص على الآتي :

(إن الاستثمارات في منشآت أخرى تخضع من وعاء الزكاة: سواء كانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن، وكذلك سواء تمت هذه الاستثمارات في داخل المملكة أو في خارجها، وفي الحالة الأخيرة يجب التحقق من إضافة الربح الحقيقي من الأعمال التي تمت في الخارج إلى الوعاء وذلك بالتحقق من الدفاتر والحسابات والأوراق، فإذا امتنع المكلف عن تقديمها يقدر صافي الربح بواقع 15% على الأقل من الواردات العامة التي تحدد على أساس عدد دورات رأس المال أسوة بما هو مقرر نظاماً في ضريبة الدخل) وبما يتضح معه إن تقدير ربح جزافي للاستثمارات بواقع 15% يتم فقط في حالة امتناع المكلف عن التصريح عن الربح الحقيقي للاستثمارات وتقديم الدفاتر والأوراق التي تثبت ذلك وبناءً عليه فإن شرط الامتناع المذكور بالتعميم لا ينطبق على هذه الشركة حيث إنها قد صرحت عن الاستثمارات وأرباحها لجميع الأعوام

مدار الاعتراض ضمن الإيضاحات الواردة بقوائمهما المالية المقدمة للمصلحة عن هذه الأعوام حيث بلغت أرباح الاستثمارات المصرح عنها لتلك الأعوام مبلغ (44,525,722) ريال و (42,094,057) ريال و (31,013,004) ريال و (19,267,304) ريال و (141,224,405) ريال على التوالي، وذكر إنه قدم كشوف تفصيلية للمصلحة توضح الاستثمار والإيراد المحقق عنه لجميع الأعوام المذكورة وبناءً عليه يرى المكلف إن تقدير المصلحة لأرباح جزافية عن الاستثمارات الخارجية للأعوام المذكورة لا يتفق مع التعليمات الصادرة بهذا الخصوص.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص إضافة أرباح جزافية بواقع (15%) عن الاستثمارات الخارجية أفادت بأنه تم إضافة الأرباح الجزافية بخطاب الربط رقم (2/8926) بتاريخ 1424/9/1هـ، واعترض عليها المكلف بموجب خطابه الوارد بالقيود رقم (166) بتاريخ 1424/10/22هـ، وتم إعادة الربط برقم (2425) بتاريخ 1425/3/13هـ، ولم يعترض المكلف، وذكرت إن التعليمات قضت بأنه يشترط لحسم الاستثمارات الخارجية إضافة إيراداتها، وإذا لم تحقق إيرادات فيتم تقدير أرباح جزافية بواقع (15%) من تكلفتها، وهذا الأمر مستقر العمل عليه في المصلحة ومطبق على كافة المكلفين، وهو إجراء متطابق مع النظام والتعليمات ممثلة في تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ البند رقم (4)، والخطاب رقم (1/7815) بتاريخ 1418/12/3هـ البند (ثانياً) (1/1)، والخطاب رقم (9/589/44) بتاريخ 1419/1/33هـ البند رقم (1)، والخطاب رقم (1/3394)



بتاريخ 1419/5/22هـ (ثالثاً) وفقاً لمقتضى البند (3) من التعميم رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ حول ما يتم حسمه كاستثمارات في منشآت أخرى من إنه يجب التحقق من إضافة الربح الحقيقي من الأعمال التي تمت في الخارج، وفي حالة عدم تقديم المكلف ما يثبت ذلك، يقدر صافي ربح بواقع (15%) على الأقل من الإيرادات العامة .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة أرباح جزافية عن الاستثمارات الخارجية بواقع 15% من تكلفتها للأعوام من 1995م حتى 1999م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه الأرباح إلى الوعاء الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع وإطلاع اللجنة على القوائم المالية للفترة المالية المنتهية 1995/12/31م و1996م و1997م و1998م و1999م وما تضمنه قرار اللجنة الابتدائية بخصوص بند الاستثمارات وأرباحها الذي اعتمدت فيه اللجنة على خطاب المحاسب القانوني المؤرخ في 1420/11/25هـ، تبين إن الاستثمارات الخارجية كانت في شركة (ت) - القاهرة للأعوام من 1995م حتى

1999م وظهرت بمبلغ (2,895,665) ريال ، وفي المؤسسة (س) - البحرين وظهرت بمبلغ (131,440) ريال ولم يقدم المكلف لهذه اللجنة ما يفيد إن الشركة قد صرحت عن أي أرباح من استثماراتها الخارجية المذكورة أعلاه خلال الفترة المشار إليها بعالية، كما إن المكلف لم يقدم ما يفيد إن نتائج القوائم المالية للشركات المستثمر فيها أظهرت خسائر أو أرباح، كما إنه لم يقدم للجنة نسخة من القوائم المالية للشركات المستثمر فيها على الرغم من مطالبة اللجنة له بذلك ومنحه المهلة الكافية، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد الإجراء الذي اتخذته المصلحة في حساب أرباح تقديرية بواقع 15% على هذه الاستثمارات.

البند الرابع: الموجودات المحجوزة للبيع للأعوام من 1995م حتى 1999م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المصلحة في عدم حسم قيمة الموجودات المحجوزة للبيع من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م.



استئناف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة لم تقم بحسم الموجودات المحتجزة للبنوك وفقاً لاتفاقية إعادة الجدولة وأيدتها اللجنة في ذلك والشركة لا توافق المصلحة على عدم حسم هذه الموجودات من وعاء الزكاة للأسباب التالية:

كما تم شرحه بالإيضاحات حول القوائم المالية للأعوام مدار الاعتراض إنه وفقاً لاتفاقية إعادة الجدولة الرئيسة للقروض "سبق إرفاق صورة الاتفاقية للمصلحة" تم حجز بعض الموجودات الثابتة والاستثمارات بطلب من البنوك مقابل القروض بحيث تم إعادة تصنيفها إلى موجودات متداولة وذلك لتحسين نسبة السيولة بالميزانيات للوفاء بتعهدات الشركة تجاه البنوك وهذه الموجودات والاستثمارات بالرغم من حجزها وإعادة تصنيفها إلا إن ذلك لا يغير من طبيعتها من حيث إنها عروض قنية لا تخضع للزكاة ومن ثم إذا ما تم إضافة القروض إلى وعاء الزكاة مقابل تمويل تلك الموجودات والاستثمارات يجب إن يتم حسم الموجودات والاستثمارات المحجوزة التي تقابلها بسبب إنها قد مولت من تلك القروض سابقاً وعدم حسمها يعني إخضاعها للزكاة وهو ما يتعارض مع التعليمات الزكوية الخاصة بعروض القنية حيث إنها لا تخضع للزكاة، وبهذا الخصوص أشار إلى الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء التي تضمنت إن ما يستخدم من القروض في تمويل أصول ثابتة "عروض قنية" لا تجب فيه الزكاة بمعنى إن لا يضاف إلى وعاء الزكاة فإذا ما أضيف القرض وجب إن يتم حسم ما يقابله من موجودات واستثمارات حتى لا يخضع للزكاة وحيث إن المصلحة قد أضافت القروض إلى وعاء الزكاة كان يجب إن يتم حسم الموجودات الثابتة والاستثمارات المحجوزة مقابل تلك القروض

من وعاء الزكاة أيضاً بسبب إن هذه الموجودات والاستثمارات قد تم تمويلها من تلك القروض وعدم حسمها يعني إخضاع جزء من تلك القروض للزكاة الأمر الذي يتعارض مع الفتوى وذكر إنه زود المصلحة بكشوف بتلك الموجودات والاستثمارات المحجوزة، وبناءً عليه كان يجب إن تقوم المصلحة إما بحسم قيمة الموجودات والاستثمارات المحجوزة مقابل القروض التي أضافتها إلى وعاء الزكاة، أو استبعاد نفس القيمة من القروض المقابلة لتلك الموجودات والاستثمارات من وعاء الزكاة وذكر إن المصلحة قد طبقت هذا الإجراء بالربوط الزكوية النهائية السابقة.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص موجودات محجوزة للبنوك للأعوام من 1995م إلى 1999م أفادت بأن المسمى الصحيح طبقاً للقوائم المالية لهذا البند هو استثمارات محجوزة للبيع، وظهر ضمن إيضاحات القوائم المالية حيث



نص الإيضاح رقم (5) على "تتوقع الإدارة إن تتخلص من الاستثمارات المذكورة أعلاه خلال عام 1996م"، وعليه قامت بتصنيفها تحت بند الموجودات المتداولة، وهي على النحو التالي:

البيان	1995م	1996م	1997م
أراضي سوريا	7,456,363	7,456,363	7,850,274
أراضي وعقارات بلبنان	59,852,843	59,852,843	86,892,258
أرض بالمغرب	00	00	67,860,469
أراضي بمدينة جدة	00	00	83,613,061
أسهم (ش)	403,964	403,964	00
مركز (و)	00	00	166,523,862
أراضي...	36,648,000	00	00
الإجمالي	104,361,170	67,713,171	412,739,924

كما ورد في الإيضاح رقم (7) لعام 1998م ما نصه: "قررت الإدارة خلال عام 1998م تصنيف الاستثمار في... من موجودات معروضة للبيع إلى موجودات ثابتة بافتراض إن ... لا يتم بيعها، وتستخدم بعد استكمالها بغرض الإيجار"، كما ورد في رد المكلف على استفسارات المصلحة إنه لتحسين موقف السيولة وإن الشركة التزمت بالتخلص من بعض الأراضي والاستثمارات العقارية كموجودات للبيع، ومن ثم ترى المصلحة إن الموجودات المعدة للبيع التي ترغب الشركة في حسمها هي موجودات متداولة، وذلك لكونها عروض تجارة معدة للبيع أو الاتجار فيها، وهذه الاستثمارات تخضع قيمتها السوقية للزكاة، كما إنها مدرجة ضمن الأصول المتداولة، والأصل الشرعي في زكاة العروض هو نية المكلف وهدفه من اقتنائها، فإن كان الهدف استخدامها في الإنتاج وعدم بيعها فهي عروض قنية، وإن كانت معدة للبيع فهي عروض تجارة ينطبق عليها ما ينطبق على

عروض التجارة، وكونها لم تبغ لا يعد مبرراً كافياً لاعتبارها عروض قنية، إذ إن نية البيع كافية لاعتبار العرض للتجارة ولو لم تبغ خلال العام، والخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ ينص بكل وضوح على وجوب التفرقة بين نوعين من العروض هما: عروض التجارة التي تتمثل في الأصول المعدة للبيع، أو الاتجار فيها، وهذه العروض تخضع قيمتها السوقية للزكاة، وعروض القنية التي تتمثل في الأصول غير المعدة للبيع أو الاتجار فيها والتي يتم اقتنائها أو الإبقاء عليها فترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها أو أرباحها، وهذه العروض لا تخضع قيمتها للزكاة وإنما يُركى فقط العائد أو الربح الناتج منها.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم قيمة الموجودات المحجوزة للبيع من وعائه الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الموجودات من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م والإيضاحين رقم (5) ورقم (7) المتممة لها تبين إن بند الموجودات المعدة للبيع تم الإفصاح عنه ضمن الموجودات غير المتداولة بمبلغ (104,361,170) ريال في نهاية العام المالي 2005م، وبمبلغ (67,713,170) ريال في نهاية العام المالي 2006م، وبمبلغ (412,739,924) ريال في نهاية العام المالي 2007م، وبمبلغ (249,203,674) ريال في نهاية العام المالي 2008م، وبمبلغ (239,096,594) ريال في نهاية العام المالي 2009م، كما تبين إن الإيضاح رقم (5) المرفق بالقوائم المالية لعام 2005م ينص على إن الاستثمارات المحجوزة للبيع تشتمل على استثمارات في عقار بمبلغ (103,957,206) ريال وعلى استثمارات أخرى بمبلغ (403,964) ريال وإن الإدارة تتوقع إن تتخلص من الاستثمارات المذكورة أعلاه خلال عام 1996م، وإن الشركة قامت بتصنيفها تحت بند الموجودات المتداولة)، ونص الإيضاح رقم (5) المرفق بالقوائم المالية لعام 2006م على إن الاستثمارات المحجوزة للبيع تشتمل على استثمارات في عقار بمبلغ (67,309,206) ريال وعلى استثمارات أخرى بمبلغ (403,964) ريال، ونص الإيضاح رقم (5) المرفق بالقوائم المالية لعام 1997م المعنون بموجودات معدة للبيع على (إلحاقاً لاتفاقية إعادة الجدولة الرئيسية ولتحسين موقف السيولة فقد التزمت الشركة بالتخلص من بعض الأراضي والاستثمارات العقارية وإنه تم إعادة تصنيف تلك الموجودات من الموجودات الثابتة والاستثمارات إلى موجودات معدة للبيع وإن الإدارة تقوم باتخاذ الخطوات المناسبة للتخلص منها إلا إنه يبدو إن التخلص من بعض الموجودات سوف يستغرق أكثر من سنة) وبالإضافة إلى ما سبق ذكره تضمن

الإيضاح رقم (7) المرفق بالقوائم المالية لعامي 1998م و1999م إن الإدارة خلال عامي 1998م و1999م قررت تصنيف الاستثمار في ... إلى موجودات ثابتة، وقد طلبت اللجنة من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم المستندات المؤيدة لبند الموجودات المحجوزة للبيع ومنحته المهلة الكافية، ولم يقدم المكلف حتى تاريخ صدور هذا القرار أي بيانات أو مستندات تؤيد وجهة نظره، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في عدم حسم قيمة الموجودات المحجوزة للبيع من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م.



البند الخامس: المباني للأعوام من 1995م حتى 1999م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في عدم حسم بند المباني المستخدمة بواسطة الشركاء من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م.

استثناف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة استبعدت تكلفة بعض الموجودات الثابتة وتكلفة المباني الخاصة بسكن ... من وعاء الزكاة بحجة إنها غير مستغلة في النشاط وأيدتها اللجنة الابتدائية في ذلك، وفي هذا الخصوص ذكر المكلف إن المصلحة أضافت كل مصادر التمويل الخاصة بالموجودات الثابتة إلى وعاء الزكاة، ومن ثم كان يجب إن يتم خصم جميع الموجودات الثابتة، وذكر إن المباني الخاصة بسكن ... قد مولت من الأرباح المدورة ومن ثم فإنها تأخذ حكم الحساب الجاري المدين الذي يتم حسمه من وعاء الزكاة في حدود الأرباح المدورة، والفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ تقضى بأن ما يُصرف لصاحب المنشأة من راتب وبدل ومواصلات وبدل سكن (وحكمه مثل السكن المملوك إذا حازة قبل نهاية الحول فلا يحسب في الوعاء الزكوي للمنشأة، بناءً عليه يرى المكلف إنه كان يجب على المصلحة ألا تستبعد هذه الموجودات من وعاء الزكاة وفي حال استبعادها ينبغي إن يتم استبعاد ما يقابلها من الأرباح المدورة تطبيقًا للتعليمات الزكوية المعمول بها في هذا الخصوص.

بعد إطلاع المصلحة على استثناف المكلف فيما يخص استبعاد تكلفة بعض الموجودات الثابتة والمباني الخاصة بسكن الشريك/... (المباني المستخدمة بواسطة الشركاء) أفادت بأن هذا البند عبارة عن مباني... بمبلغ (22,800,960) ريال، ومجمع إهلاك بمبلغ (3,664,436) ريال، والصافي بمبلغ (19,136,524) ريال، ومنزل... بمبلغ (7,500,000) ريال، ومجمع الإهلاك بمبلغ (343,750) ريال، والصافي بمبلغ (7,156,250) ريال، وقد نص الخطاب الوزاري رقم (2752/17) بتاريخ 1401/7/29هـ على عدم حسم قيمة الأراضي والعقارات من الوعاء الزكوي إلا إذا كانت باسم الشركة، ومن ثم تؤكد المصلحة

على وجوب تسجيلها باسم الشركة حتى يتم حسمها من الوعاء الزكوي، أما ما ذكره المكلف بخصوص الفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ فهو لا يؤيد وجهة نظره، ذلك إن الفتوى جاءت مؤكدة على وجوب تملك الشركة للأصول بموجب عقود نظامية، وإن تستخدم هذه الأصول في أغراض الشركة، وفي الحالة محل الاعتراض فإنها مملوكة لأحد الشركاء، وليس للشركة، كما إن منطوق الفتوى يُشير إلى كون هذه الأصول مملوكة في الأصل بوثائق شرعية نظامية، ويتم بيعها إلى



الشركة، بموجب عقود نظامية، لكن المباني في هذه الحالة لم يتم نقل ملكيتها بعد، وهو أمر مختلف عن الحالة محل الاعتراض، وقد أكد الخطاب الوزاري رقم (7392/1) بتاريخ 15/6/1421هـ المصادق على القرار الاستثنائي رقم (287) لعام 1421هـ، والخطاب الوزاري رقم (2134/1) بتاريخ 14/2/1423هـ المصادق على القرار الاستثنائي رقم (409) لعام 1423هـ، على عدم حسم قيمة الأراضي والعقارات المسجلة باسم أحد الشركاء من الوعاء الزكوي للشركة، ولو قُيدت ضمن أصولها دفترياً، كما إن تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 2/3/1413هـ البند رقم (18)، وكذلك خطاب المصلحة رقم (1413) بتاريخ 21/2/1416هـ، البند رقم (3) يؤكد عدم حسم قيمة الأراضي والعقارات من الوعاء الزكوي ما لم تكن مملوكة للشركة ومسجلة باسمها لاختلاف الذمة المالية للشركة عن الشركاء، وهذا أمر مستقر عليه العمل في المصلحة، ومطبق على جميع المكلفين.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم المباني المستخدمة بواسطة الشركاء من الوعاء الزكوي للشركة للأعوام من 1995م حتى 1999م وفي حال عدم الموافقة على حسم المباني من الوعاء الزكوي استبعاد ما يقابلها من الأرباح المدورة، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه المباني من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة إن أحد شروط حسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي إثبات ملكيتها وتمويلها من أموال الشركة واستخدامها في النشاط التجاري للشركة، وحيث إن المباني محل الخلاف "مباني ... البالغة (22,800,960) ريال، ومنزل ... البالغ (7,500,000) ريال"، لم تكن مسجلة باسم الشركة وإن التمويل من أموال الشركة كما إنها لم تكن مستخدمة في النشاط التجاري للشركة وإنما هي مستخدمة من قبل أحد الشركاء... كسكن خاص، وحيث إن اللجنة قد طلبت من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تزويدها بالمستندات التي تؤيد نقل هذه الممتلكات للشركة ومنحته المهلة الكافية، وبما إن المكلف لم يقدم حتى

تاريخ صدور هذا القرار المستندات المطلوبة، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه حسم رصيد المباني من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: الحوافز التشجيعية من 1995م حتى 1997م.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد المصلحة في عدم حسم الحوافز التشجيعية من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1997م.

استئناف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة أضافت الحوافز التي دفعت لموظفي الشركة للأعوام من 1995م إلى 1997م إلى وعاء الزكاة وأيدتها اللجنة الابتدائية في ذلك وذكر إن هذه الحوافز تعد من المصاريف جائزة الحسم نظامًا كونها نفقة حقيقية مرتبطة بتحقيق دخل النشاط وليست مصاريف شخصية أو متصلة بأنشطة أخرى ومنصوص عليها بلائحة الجزاءات والمكافآت المصادق عليها من مكتب العمل، لذلك كان يتحتم على المصلحة ألا تقوم بإضافة هذه الحوافز إلى وعاء الزكاة لعدم جواز ذلك من الناحية النظامية.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص الحوافز التشجيعية للأعوام من 1995م إلى 1997م أفادت المصلحة بأنها قبلت عمولات البيع المحمّلة على قائمة الدخل كمصروفات بمبلغ (5,455,499) ريال لعام 1995م، ومبلغ (5,260,286) ريال لعام 1996م ومبلغ (5,844,776) ريال لعام 1997م، أما الحوافز التشجيعية ومقدارها للأعوام من 1995م حتى 1997م على التوالي مبلغ (5,711,976) ريال ومبلغ (6,072,373) ريال ومبلغ (6,747,097) ريال فلم يتم قبولها، على اعتبار إن الشركة تحقق خسائر، ولم تقدم لائحة تنظيم الجزاءات والمكافآت المعتمدة من قبل وزير العمل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الحوافز التشجيعية من وعائه الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1997م كمصروفات جائزة الحسم، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الحوافز للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع وإطلاع 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 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 إنه 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 إن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على إن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وإن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، وقد طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم لائحة بالجزاءات والمكافآت معتمدة من وزير العمل، و عقود العاملين التي تنص على أحقيتهم في الحصول على المكافآت التشجيعية ولم يقدم المكلف حتى تاريخ صدور هذا القرار أي بيانات بهذا الخصوص.

وحيث إن المكلف لم يقدم للجنة بناء على طلبها لائحة مكتوبة معتمدة من قبل وزير العمل بخصوص هذه الحوافز، ولم يقدم عقود العاملين التي تنص على منح هذه الحوافز للعاملين فإنه يتعذر على اللجنة التحقق من اكتمال الأركان القانونية لصرف تلك المبالغ حسب نص المادة (125) من نظام العمل والعمال، وعليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الحوافز التشجيعية ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 1995م حتى 1997م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السابع: الهدايا والتبرعات لعامي 1996م و1997م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) بتأييد المصلحة في إضافة بند الهدايا والتبرعات إلى الوعاء الزكوي لعامي 1996م و1997م.

استئناف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة أضافت بند الهدايا والتبرعات للعامين 1996م و1997م إلى وعائه الزكوي وأيدتها اللجنة الابتدائية في ذلك، ويرى المكلف إن الهدايا والتبرعات العينية هي مصاريف دعاية وإعلان حيث تعمل الشركة في إنتاج وتجارة العطور وتقدم مثل هذه الهدايا للعملاء بغرض الترويج، ويرى إن مصاريف الدعاية والإعلان والترويج

تعد من المصاريف جائزة الحسم نظامًا لكونها نفقة حقيقية مرتبطة بالنشاط، ويرى إنه لا يوجد مبرر نظامي لقيام المصلحة بإضافة هذه المصاريف إلى وعائه الزكوي.



بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص بند الهدايا والتبرعات العينية أفادت المصلحة بأنه يوجد لدى المكلف حساب لمصروفات الدعاية والإعلان، وقد قبلت المصلحة حسم هذا البند كمصروف في عام 1995م بمبلغ (19,928,373) ريال، وفي عام 1996م بمبلغ (23,195,302) ريال، وفي عام 1997م بمبلغ (25,759,833) ريال، أما البند محل الاستئناف فإنه عبارة عن هدايا وتبرعات وليس دعاية وإعلان، كما ذكر المكلف في استئنافه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الهدايا والتبرعات إلى وعائه الزكوي لعامي 1996م و1997م، وتبلغ على التوالي مبلغ (3,896,048) ريال و (4,238,952) ريال في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعامين المذكورين للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى المادة (11) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ التي تنص على حسم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها في المملكة العربية السعودية وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة عن طريق الحكومة، وحيث طلبت اللجنة من المكلف المستندات التي توضح تلك الهدايا والتبرعات والجهات المدفوعة لها وحيث لم يقدم المكلف المستندات المطلوبة خلال المهلة المحددة، فإنه يتعذر على اللجنة التحقق من كون هذه الهدايا والتبرعات محل الاستئناف تم دفعها لجهات خيرية ومؤسسات اجتماعية معترف بها، وحيث أفاد المكلف في استئنافه بأنها مصروفات دعاية وإعلان وبما إن المصلحة قبلت مصاريف الدعاية والإعلان البالغة لعامي 1996م و1997م على التوالي بمبلغ (23,195,302) ريال ومبلغ (25,759,833) ريال، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثامن: تذاكر السفر والإجازات للأعوام من 1995م حتى 1999م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/10) بتأييد المصلحة في إضافة بند تذاكر السفر والإجازات المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م.



استثناف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة أخضعت مصروفات الإجازات وتذاكر السفر المستحقة لجميع الأعوام مدار الاعتراض للزكاة الشرعية وأيدتها اللجنة في ذلك على اعتبار إنها مخصصات وذكر إن المصلحة استندت في إضافتها للبيود أعلاه للزكاة على قرار اللجنة الاستثنافية رقم (588) لعام 1426هـ وفي هذا الشأن يرى المكلف إن قرار اللجنة الاستثنافية المذكور يظل حبيس الحالة التي صدر بشأنها ومرتبطة بها مباشرة، ولا يجوز إن يمتد أثره إلى أي حالة أخرى، وليس له أي صفة تشريعية إلا فيما صدر بصدده، وإنه من خلال قراءته لهذا القرار وبعد الاطلاع على حثياته يتضح إنه قد جعل من واقعة الدفع (السداد) للمصروف هي الأساس في قيده على حسابات العام، حيث ورد في الحثيات إنه يمكن اعتبار رصيد إجازات مستحقة مصروفًا معلقًا على شرط وهو تمتع الموظف بإجازته السنوية، وبناءً عليه فإنه يكون من الناحية النظامية غير مستوفٍ لكامل الضوابط التي حددتها المادة (14) من النظام لاعتبار المصروف جائر الحسم ومنها إن يكون فعليًا، وهذا المبلغ المستحق هو مصروف محتمل فهو أقرب إلى المخصصات "انتهى كلام اللجنة"، وإذا ما عدنا إلى ماهية المخصص فقد اتفق فقهاء المحاسبة على تعريفه بأنه غير محدد القيمة ومحتمل أي غير مؤكد الحدوث، أما مصروف الإجازة أو تذاكر السفر فهو معلوم القيمة ومؤكد حدوثه في نفس الوقت مثل فاتورة الكهرباء التي ترد بعد الإقفال وتخص شهر ديسمبر من السنة المنقضية. ومن ثم فإن ما ورد بحثيات قرار اللجنة أعلاه يفترق إلى الموضوعية والدقة العلمية ولا يمكن الأخذ به، لذلك يؤكد المكلف، إذا ما تم تطبيق هذا المفهوم أي اعتبار واقعة الدفع هي المعيار لاعتبار المصروف يخص العام من عدمه، فينبغي إن يلغى مبدأ وأساس هام في المحاسبة وهو أساس أو مبدأ الاستحقاق، كما إن المصروف الفعلي والمصروف المستحق هما وجهان لعملة واحدة فكلاهما مرتبط بالسنة المالية التي يستحق القيد عليها، وتطبيقًا لمبدأ آخر وهو مقابلة التكلفة بالإيراد، والفرق الوحيد هو واقعة سداد هذا المصروف ومن ثم إلغاء الإيرادات المستحقة التي تخص العام ولم يتم قبضها والتي قيدت كإيرادات فعلية، أما قول اللجنة إن المصروف محتمل فهذا قول غير دقيق إذ إن العامل قد استحق إجازة عن العام الذي انقضى وراتبه معلوم وتم حساب استحقاق الإجازة بموجبه وسوف يتمتع العامل بالإجازة خلال العام التالي مباشرة طبقًا للنظام، حيث إن لائحة تنظيم العمل الصادرة طبقًا للمادة (9) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي (م/21) بتاريخ 1389/9/6هـ حددت هذه اللائحة في الفصل (الثامن) المواد من (53) حتى (68) متى، وكيف وما هو مفهوم الإجازة وأنواعها، حيث قضت في المادة (56) بعدم تنازل العامل عن إجازته السنوية بمقابل أو بدون مقابل، وحيث إن العامل سوف يتمتع بالإجازة في كل الأحوال على أقصى تقدير حسب اللائحة وسوف يحصل بالتبعية على بطاقة السفر فإن هذه المصروفات لا يمكن بأي حال اعتبارها مخصص حتى وإن وردت تحت هذا المسمى، وتجدر الإشارة إلى إنه إذا كان العامل لن يتمتع بإجازته أبدًا أو يتنازل عنها وسيقوم بالعمل على إن يتقاضى البديل النقدي لهذه الإجازة في هذه



الحالة يكون ذلك البديل مخصصًا لأنه أصبح غير مؤكد الحدوث، وقد تأيد ذلك تحديدًا بخطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (9081/3) بتاريخ 1425/12/28هـ المرسل إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل في معرض تعليق وزير المالية على قرار لجنة الاعتراضات الزكوية رقم (31) لعام 1415هـ. حيث أوضح إن ما يعتبر مخصصًا هو بدل الإجازة أو بدل التذاكر الذي يستحقه العامل حال عدم تمتعه بالإجازة، وعليه كإن يجب على المصلحة عدم إضافة مصروفات الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى وعاء الزكاة للأعوام مدار الاعتراض لكونها مصروفات مستحقة فعليًا وليست مخصصًا.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص بند الإجازات وتذاكر السفر المستحقة أفادت المصلحة بأن هذه المصروفات عبارة عن مبالغ تمثل قيمة التذاكر السنوية للموظفين المنصوص عليها وفقًا لعقود العمل والتي لم يحن موعد استحقاقها حتى نهاية العام المالي، ومن ثم فإنها في حكم المخصصات المجنية، وتظل معلقة على شرط تمتع الموظف بإجازته السنوية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنها لا تُدفع إلا إذا تحقق سفر الموظف فعليًا، وعليه فإن هذه المبالغ لم تخرج من ذمة الشركة حتى نهاية العام المالي، ولا تُقاس على الذمم الدائنة، ذلك إن الذمم الدائنة حق ثابت على الشركة لدائنيها، وليست معلقة على شرط كما هو الحال بالنسبة لقيمة مبالغ التذاكر.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند تذاكر السفر والإجازات إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م وتبلغ للأعوام المذكورة على التوالي مبلغ (3,543,711) ريال ومبلغ (4,068,110) ريال ومبلغ (5,424,889) ريال ومبلغ (3,489,363) ريال ومبلغ (3,934,922) ريال، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة إن بند (تعويض الإجازات) سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يمثل المبالغ المدجوزة لمقابلة ما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتتحقق شرطًا الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما إن تقديره تم بنسبة 100% فلا يمكن إن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له، عليه فإن



بند تعويض الإجازات يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، وبهذا فإنه يعد من المصروفات جائزة الحسم ولا يدخل في حساب الوعاء الزكوي للمكلف، أما فيما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرطاً

الاستحقاق والتقدير حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعلياً بإجازته السنوية وقد يدفع له تعويض يقل عن المبلغ المقدر في القوائم المالية مما ترى معه اللجنة إن هذا البند يُعد مصروفًا تقديرياً في حكم المخصص ومن ثم إضافته للوعاء الزكوي، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف فيما يتعلق ببند تعويض الإجازات وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، ورفض استئنائه فيما يتعلق ببند تذاكر السفر وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند التاسع: الذمم الدائنة لأحد الشركاء لعام 1999م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/11) بتأييد المصلحة في إضافة بند القروض طويلة الأجل والبنوك الدائنة التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 1998م و1999م.

أورد المكلف هذا البند ضمن استئنائه بند الذمم الدائنة لأحد الشركاء لعام 1999م فذكر إنه بالنسبة للذمة الدائنة للشريك والبالغ رصيدها (136,047,557) ريال، فقد أضافتها المصلحة إلى وعاء الزكاة لعام 1999م دون النظر إلى طبيعة ونشأت تلك الذمة، وقدم تعريضاً لوجهة نظره بيانا يوضح كيفية نشوء هذه الذمة، وذكر إن الذمة أعلاه نشأت في 1/1/1999م عندما قامت الشركة بتحويل استثمارها في (ب) إلى ... بقيمتها الدفترية البالغة (85,022,814) ريال كما التزم ... بتحمل الذمم الدائنة التجارية المطلوبة من الشركة لـ (ب) عند شراء العلب من هذه الشركة، والفرق الناتج عن المعاملة المذكورة والبالغ (136,047,557) ريال ظهر تحت بند المطلوبات المتداولة كذمة دائنة للشريك، وقد تم تزويد المصلحة بالاتفاقية الخاصة بتحويل هذه الذمة وكذلك قيود اليومية الخاصة بذلك، وبناءً عليه يرى إن هذه الذمة عبارة عن دين تجاري تحول من طرف لطرف وكون الطرف الذي تحول له هذا الدين شريك ليس مبرراً كافياً لإخضاع الدين للزكاة بسبب إن هذه الذمة غير خاضعة للزكاة أصلاً كونها ديناً تجارياً وليس التزاماً ناشئاً عن تمويل أصول أو قرض من الشريك وعليه كإن يجب إن لا تقوم المصلحة بإضافة هذه الذمة الدائنة إلى الوعاء الزكوي لعام 1999م.



بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص بند ذمة دائنة للشريك أفادت المصلحة بأنها تترك برفض استئناف المكلف حيال هذا البند شكلاً ومن ثم عدم مناقشته موضوعاً على اعتبار إن هذا البند (الذمة الدائنة) لم يكن محل اعتراض أصلاً، ولكن من قبيل الاحتياط أوردت المصلحة ردّاً على استئناف المكلف بخصوص هذا البند وأفادت بالآتي:

1- إن الربط الأساس الذي أجرته المصلحة على حسابات المكلف لعامي 1998م، 1999م بخطابها رقم (1/2/8926/7) بتاريخ 1424/9/1هـ، يفيد بأن المصلحة قد أضافت إلى الوعاء الزكوي بند الذمم الدائنة لأحد الشركاء لعام 1999م بمبلغ (136,047,557) ريال.

2- إن اعتراض المكلف الوارد إلى المصلحة بالقيود رقم (166) بتاريخ 1424/10/22هـ ردّاً على خطاب الربط الذي أجرته المصلحة لعامي 1998م، 1999م، تضمن الاعتراض على عدد من البنود ليس من بينها بند الذمم الدائنة لأحد الشركاء.

3- إن إقرار المكلف الخاص لعام 1999م قد تضمن إضافة بند حساب جاري الشركاء الدائن بمبلغ (136,047,557) ريال.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الذمم الدائنة لأحد الشركاء البالغ (136,047,557) ريال إلى الوعاء الزكوي لعام 1999م، في حين تترك المصلحة بإضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى القوائم المالية وإلى الإقرار الزكوي وإلى الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة لعامي 1998م و 1999م وإلى مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف للمصلحة لعامي 1998م و 1999م المقيدة برقم (166) بتاريخ 1424/10/22هـ اتضح للجنة إن هذا البند (الذمم الدائنة لأحد الشركاء) لم يكن محللاً للاعتراض، كما إن إقرار المكلف تضمن إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي لعام 1999م ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة، كما إن قرار اللجنة الابتدائية قضى برفض الاعتراض على هذا البند من الناحية الشكلية ومن ثم عدم مناقشته من الناحية الموضوعية، لذا ترى اللجنة صرف النظر عن بحث هذا البند كونه ليس محل اعتراض أصلاً.



البند العاشر: الاستثمار للأعوام من 1995م حتى 1999م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في حسم فرق الاستثمارات حسب البيانات والمستندات التي قدمت اللجنة والتي لم يسبق حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995 حتى 1999م بمبلغ (70,628,630) ريال و (55,760,811) ريال و (63,225,697) ريال و (63,433,161) ريال، ومبلغ (25,400,630) ريال.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديداً الجزء الذي أيدت فيه اللجنة الابتدائية اعتراض المكلف وأوضحت وجهة نظرها على النحو الآتي:

أ- إن عدم حسم الاستثمارات يعود إلى ملكيتها للشركاء، وعدم إفراغها إلى ملكية الشركة، ولا يخفى اختلاف الذمة المالية للشركة عن الشركاء، وهذا ما تضمنه ونص عليه تعميم المصلحة رقم (2/18) بتاريخ 1410/2/6هـ، وإن أحد شروط حسم عروض القنية إن تكون مسجلة رسمياً باسم الشركة لوجوب تحقق شروط تمام الملك فيها وفقاً للخطاب الوزاري رقم (2752/17) بتاريخ 1401/7/29هـ القاضي بعدم حسم الأراضي (كأحد عروض القنية) ما لم تكن مسجلة رسمياً باسم الشركة، والمؤكد عليه بالخطاب الوزاري رقم (3617/17) بتاريخ 1412/5/13هـ، والخطاب الوزاري رقم (8342/3) بتاريخ 1415/11/24هـ، وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (287) لعام 1421هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (7392/1) بتاريخ 1421/6/15هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (409) لعام 1423هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (2143/1) القاضي بعدم جواز الحسم إلا منذ التسجيل باسم الشركة نظاماً، وهو الأمر الذي أخذت به المصلحة بالخطاب رقم (1/1413) بتاريخ 1416/2/21هـ البند رقم (2) وتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ البند رقم (18) وجميعها تؤكد على عدم حسم عروض القنية من الوعاء الزكوي ما لم تكن موثقة لدى جهات الاختصاص حسب الأصول النظامية، ومسجلة باسم الشركة حتى ولو قيدت هذه الأصول ضمن أصول الشركة دفترياً، وتمت مطالبة الشركة بتقديم المستندات المؤيدة لملكية الاستثمارات، وتم اعتمادها فيما عدا التي لم تقدم مستنداتها أو التي ليست مسجلة باسم الشركة، أما فيما يخص المساهمات الأخرى تحت التأسيس والمشاريع تحت التنفيذ التي لم تباشر أعمالها بعد فقد تبين إن الاستثمارات تحت التأسيس لا تحسم إلا عند اكتمال تأسيس الشركة إذ إنه كما ظهر من خلال استعراض الاستثمارات إن تلك المشاريع تحت التأسيس عرضة .



ب- لعدم قيامها لسبب أو لآخر، وعليه فلا تكتسب صفة عروض القنية إلا بعد قيام الشركة، واكتمال تأسيسها ليتم معرفة نوع الاستثمار وتحديد الشركاء، وجنسية الشركة وحصص الشركاء، ووفقاً للإيضاح رقم (10) لعام 1998م استثمرت الشركة في مشاريع مختلفة مملوكة بالكامل والتي هي تحت التطوير، وأيضاً في 31/12/1998م فإن مبلغ (8,596,515) ريال يمثل أرصدة مضمنة سابقاً تحت قرض لشركات منتسبة وحسابات مدينة لشركات منتسبة تم اعتبارها ذات طبيعة استثمارية، ومن ثم فقد تم إعادة تصنيفها تحت بند الاستثمارات، أما بالنسبة لبند استثمارات في صندوق موجودات فقد ورد ضمن رد المكلف إنها عبارة عن أسهم في محفظة (ح) بلندن، وتدير هذه المحفظة المؤسسة (ك)(البحرين)، ومدة المحفظة (7) سنوات بدأت في عام 1993م، وورد في

خطاب أخر ما نصه: "هو عبارة عن استثمارات لدى المؤسسة (ح) في لندن" وباسم محفظة المؤسسة (ك) التي بدأت في 1/1/1994م، ومدتها (7) سنوات"، وهي على النحو التالي:

الأعوام	عدد الأسهم	قيمة السهم (جنيه استرليني)	القيمة بالريال	الإيرادات
1995	5,000	1,000	31,498,676	00
1996	5,000	1,000	31,700,003	00
1997	5,000	1,000	31,046,450	1,980,701/91

هذا ولم يتم توزيع أي أرباح عن الاستثمارات في هذه المحفظة خلال عامي 1995م، 1996م وتم استلام مبلغ (1,980,701/91) ريال، وأدرجت ضمن الإيرادات المتنوعة، مما يعني إنها متداولة، بالإضافة إلى إنها ليست باسم الشركة وأضافت المصلحة إن اللجنة الابتدائية لم تمكن المصلحة من الاطلاع والتأكد من البيانات المقدمة لها والتي على أساسها قررت اللجنة حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م إلى 1999م.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة رد بخطابه المؤرخ في 3/6/1434هـ وذكر إنه بخصوص الاستثمارات التي أيد القرار الابتدائي حسمها من الوعاء الزكوي ومقدارها للأعوام من 1995م إلى 1999م على التوالي: مبلغ (70,628,437) ريال، ومبلغ (55,760,811) ريال، ومبلغ (63,225,697) ريال، ومبلغ (63,433,161) ريال، ومبلغ (25,400,630) ريال.



تفيد الشركة إنه ورد بمذكرة المصلحة (الإدارة القانونية) إن هذه الاستثمارات باسم الشركاء وليست باسم الشركة, و هذا الادعاء غير صحيح ومخالف لواقع الحال حيث إن جميع هذه الاستثمارات باسم الشركة وقد تم تقديم جميع المستندات المؤيدة لذلك من شهادات استثمار وعقود تأسيس... الخ وقد أطلعت عليها اللجنة الابتدائية بالكامل وقد جاء قرار اللجنة حول هذه الاستثمارات مفصلاً حيث ذكر فيه اسم الشركة المستثمر فيها ومبلغ الاستثمار لكل منشأة على حدة, و قامت اللجنة بمطابقة مبلغ الاستثمار بالمستندات المؤيدة التي قدمت لها وتأكدت من إن الاستثمار مسجل باسم الشركة وليس باسم الشركاء وذلك تفادياً لأي طعن قد يصدر من مصلحة الزكاة والدخل حول هذا الأمر .

كما إنه ورد باستئناف المصلحة البند (الأول), الفقرة (ب) إن اللجنة لم تمكن المصلحة من الاطلاع على البيانات التي قدمها المكلف حول بند الاستثمارات وهذا القول أيضاً غير صحيح ومخالف للواقع وذلك إن ملف المستندات المؤيدة لملكية الشركة للاستثمارات التي أيدتها اللجنة قد تم تقديمه أولاً لفرع المصلحة وسلم لمدير المراجعة الداخلية والذي هو أيضاً كان سكرتيراً

للجنة الابتدائية الأولى في ذلك الوقت وقامت المصلحة بدراسة الملف بدقة كاملة قبل تسليمه لرئيس اللجنة الابتدائية ومع ذلك فبوسع هذه اللجنة طلب الملف من رئيس اللجنة الابتدائية للتأكد مما ورد فيه من مستندات مؤيدة لملكية الشركة للاستثمارات كما تم ذكره أعلاه.

أما فيما يتعلق بالفروع تحت التطوير والإنشاء, فإن قول المصلحة بأنها لا تكتسب صفة عروض القنية إلا بعد اكتمالها يخالف التعليمات التي تطبقها المصلحة بهذا الخصوص حيث ورد بتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ, البند (6) إن المدفوع تحت حساب إقامة المباني والإنشاءات وشراء الآلات أي ما يسمى اصطلاحاً بإنشاءات تحت التنفيذ تعتبر من أصول القنية التي تحسم من وعاء الزكاة ومن ثم فإن الإنشاءات في مصنع ... (فرع مملوك للشركة) و ... (فرع مملوك للشركة) ومصنع ... (فرع مملوك للشركة) وفرع ... (فرع مملوك للشركة) يجب إن تحسم من وعاء الزكاة لأنها في واقع الحال أصول

ثابتة وكونها تحت الإنشاء وتم تصفيتها تحت بند الاستثمارات فهذه المعالجة مقبولة محاسبياً ولا يغير ذلك من جوهرها كونها عروض قنية تحسم من وعاء الزكاة, وأما ما جاء بوجهة نظر الإدارة القانونية بأن الاستثمارات تحت التأسيس لا تحسم إلا إذا اكتمل إنشاؤها لا ينطبق على هذه الاستثمارات كونها أصول ثابتة مكائن تحت التركيب ومباني تحت التشييد ومن ثم ينبغي إن تحسم من وعاء الزكاة.



أما الاستثمار في صندوق ... فإنه استثمار طويل الأجل مدته (7) سنوات وتم تقديم عقد الاستثمار إلى المصلحة واللجنة الابتدائية والذي يوضح إن مدة المحفظة (7) سنوات تبدأ في عام 1993م كما سبق ذكره، وعليه فإن هذا الاستثمار مستوف لشروط القنية التي حددتها اللجنة بنفسها وهي كونه باسم الشركة وكون النية باعتبارها طويل الأجل موثقة من أصحاب الشأن بالعقد الذي يوضح ذلك ومن ثم لا يوجد أي مبرر لرفض حسمه من وعاء الزكاة، وبقية الاستثمارات الأخرى التي لم يتم حسمها جميعها باسم الشركة وتم تقديم مستنداتها لكل من المصلحة واللجنة وهي شركة (ج) والشركة (د) أيضًا وهذه لم يتم حسمها من الوعاء للأعوام من 1995 إلى 1997م، والشركة (ج)، لم يتم حسمها بالكامل وإنما تم حسم (6) مليون فقط، بينما قيمة الاستثمار هو (7,158,004) ريال لعام 1995م و(8,193,750) ريال للأعوام من 1996م إلى 1999م . كما إن شركة (ط) (باسم الشركة) الشركة (ك) (مملوكة للشركة) وتم حسم (15) مليون لعام 1995م بينما قيمة الاستثمار (16) مليون، وشركة (ل) (باسم الشركة) لم يتم حسم مبلغ (158,004) ريال لعامي 1996م و1997م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم استثمارات المكلف التي انتهى قرار اللجنة الابتدائية بتأييد حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م ومقدارها على التوالي (70,628,437) ريال و (55,760,811) ريال و (63,225,697) ريال و (63,433,161) ريال و (25,400,630) ريال، في حين يتمسك المكلف بطلبه حسم هذه الاستثمارات من وعائه الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة إنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار مثل هذه الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمارات، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، وبرجوع اللجنة إلى الربط الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م وإلى القوائم المالية للمكلف وإلى قرار اللجنة الابتدائية الذي انتهت فيه إلى إن الاستثمارات التي يتوجب حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م إلى 1999م هي على التوالي مبلغ (119,367,253) ريال ومبلغ (95,541,436) ريال ومبلغ (130,428,263) ريال



ومبلغ (174,094,571) ريال ومبلغ (92,036,855) ريال ، وحيث إن المصلحة بموجب ربطها الزكوي للسنوات المذكورة حسمت من الوعاء بعضًا من استثمارات المكلف ومقدارها على التوالي مبلغ (48,738,816) ريال ومبلغ (39,780,625) ريال ومبلغ (67,202,566) ريال ومبلغ (110,661,410) ريال ومبلغ (66,636,225) ريال، ورأت اللجنة الابتدائية تأييد المكلف في حسم فرق الاستثمارات حسب البيانات والمستندات التي قدمت للجنة الابتدائية والتي لم يسبق حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م إلى 1999م وتبلغ على التوالي : مبلغ (70,628,437) ريال ومبلغ (55,760,811) ريال ومبلغ (63,225,697) ريال ومبلغ (63,433,161) ريال ومبلغ (25,400,630) ريال، ولقد طلبت هذه اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم البيانات والمستندات المتعلقة بهذه الاستثمارات لأهميتها في تحديد ملكية وطبيعة الاستثمارات لتحديد ما إذا كانت مملوكة للشركة أو للشركاء فيها، ولمعرفة ما إذا كانت استثمارات للقرابة أم من عروض التجارة . وقد انتهت المهلة المطلوبة دون تقديم أي بيانات أو مستندات بالرغم من تأكيد اللجنة عليه مرات عدة مما تعذر معه على اللجنة التحقق من توفر الشروط المطلوبة لاعتبارها استثمارات قنية لتكون أساسا لحسمها من الوعاء الزكوي، مما

ترى معه اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم الاستثمارات ومقدارها على التوالي: مبلغ (70,628,437) ريال ومبلغ (55,760,811) ريال ومبلغ (63,225,697) ريال ومبلغ (63,433,161) ريال ومبلغ (25,400,630) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الحادي عشر: المسحوبات للأعوام من 1995م حتى 1999م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المكلف في اعتماد مسحوبات الشركة ومن ثم حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت إن وجهة نظرها تتمثل بما يلي:

أ- طلبت المصلحة من المكلف تقديم مستخرج من واقع النظام المحاسبي للشركة يوضح هذه المسحوبات، غير إن المكلف لم يقدم ذلك، كما إن تعليمات المصلحة تنص على قبول الأرباح الموزعة بعد تقديم المستندات المؤيدة لها، ومنها (قيود اليومية، وصور الشيكات، وكشف حساب البنك)، وهو ما لم يقدمه المكلف.



ب- إن اللجنة الابتدائية اقتنعت فقط بخطاب قدمه ممثل المكلف للمحاسب القانوني المتضمن، مصادقته على إن تلك المسحوبات صحيحة في حين ترى المصلحة من وجهة نظرها وجوب الاطلاع على المستندات الثبوتية المؤيدة لها وفق التواريخ المحددة لها ولا يكتفي بمصادقة المحاسب القانوني وبخاصة إن المصادقة لم تتم إلا بعد انعقاد اللجنة إذ لا بد من الاطلاع على المستندات الثبوتية المؤيدة لها وهو ما لم تطلع عليه اللجنة وفق ما جاء في قرارها.

بعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة فيما يخص بند مسحوبات الشركاء أفاد قائلاً إن الشركة قدمت شهادة من المحاسب القانوني تثبت صحة المسحوبات وشملت الشهادة ملخصاً سنوياً للمسحوبات كما شملت ملخصاً شهرياً لذلك، وكذلك تتم المسحوبات من جميع فروع الشركة بشكل دوري وكون الشركة تضامنية فإن الشركاء لا يوزعون أرباح كما يتم في الشركات ذات المسؤولية المحدودة حيث يصدر قرار شركاء بالتوزيع ويتم التوزيع عادة في نهاية العام و هذا الأمر لا ينطبق على الشركة كونها تضامنية، ويرى المكلف إن قرار اللجنة الابتدائية جاء سليماً ذلك إن هذه المسحوبات قد تمت فعلاً وشهد بذلك طرفاً مهنيّاً محايد وبذلك تكون قد خرجت من ذمة الشركة إلى ذمة الشركاء مما يؤيد حسمها من وعاء الزكاة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد مسحوبات الشركاء البالغة للأعوام من 1995م حتى 1999م على التوالي مبلغ (842,231/17) ريال ومبلغ (23,522,619) ريال ومبلغ (21,385,712) ريال ومبلغ (25,139,816) ريال ومبلغ (495,506,339) ريال ومن ثم عدم حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 1995م حتى 1999م، في حين يتمسك المكلف بحسمها من وعائه الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن الخلاف حول بند المسحوبات خلاف مستندي وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم المستندات المؤيدة لمسحوبات الشركاء وانتهت المهلة المطلوبة دون تقديم أي مستندات فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند مسحوبات الشركاء وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني عشر: الهدايا والتبرعات لعام 1995م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) بتأييد المكلف في عدم إضافة بند الهدايا والتبرعات إلى الوعاء الزكوي لعام 1995م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت إن قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا-8) تضمن تأييد طلب المكلف عدم إضافة بند الهدايا والتبرعات إلى الوعاء الزكوي لعام 1995م والمصلحة لا تتفق مع اللجنة الابتدائية في قرارها للأسباب التالية:

- أ- المكلف لديه تكاليف ومصروفات دعاية وإعلان محملة ضمن مصروفات عام 1995م والمصلحة قبلت حسم هذا البند كمصروف لعام 1995م بمقدار (19,928,373) ريال، أما بند الهدايا فلم يقيد أو ينص عليه في أي عقد من التعاقدات مع الموزعين أو غيرهم ولم يثبت للمصلحة ذلك فمن ثم لم تقبل المصلحة حسمه.
- ب- اللجنة الابتدائية ذاتها لم تقبل للمكلف حسم بند الهدايا للأعوام 1996م و1997م وقبلت بند الهدايا لعام 1995م وهنا المصلحة لا تفرق بين كبر حجم مبالغ الهدايا من عدمه إذ هو مبدأ غير معتمد إذ لا يعد مصروفًا وإنما هو توزيع للربح مستقر عليه بين عموم المكلفين، أما التبرعات فإن المصلحة لا تمنع بقبول حسم هذا البند في حال قدم المكلف ما يثبت بأن هذه التبرعات قدمت لجهات خيرية معتمدة ومؤيدة بمستندات تؤكد صحتها.

بعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة فيما يخص بند الهدايا والتبرعات العينية أفاد بأن وجهة نظره حول هذا البند مضمونه بمذكرة الاستئناف بالصفحة رقم (16) ونود هنا إن نرد فقط على ما جاء بمذكرة المصلحة (الإدارة القانونية) حول هذا البند حيث ذكروا إنه يمثل توزيعًا للربح وهذا قول غريب وشاذ لأن هذا البند كما هو متعارف عليه في جميع الأعمال التجارية هو بند دعاية وإعلان وترويج لمنتجات الشركة ويرتبط مباشرة بحجم مبيعاتها وبذلك فهو مصروف لازم للنشاط ومتعلق بالإيرادات ولا يمكن بأي حال من الأحوال إن يتم اعتباره كتوزيع للربح ومن ثم فإن قرار اللجنة الابتدائية باعتباره مصروفًا جائز الحسم كان قرارًا صحيحًا ومنصقًا وعادلاً.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إضافة بند الهدايا والتبرعات إلى الوعاء الزكوي لعام 1995م، في حين يتمسك المكلف بعدم إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي لعام 1995م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث طلبت اللجنة من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم المستندات التي توضح الهدايا والتبرعات والجهات المدفوعة لها وحيث لم يقدم المكلف المستندات المطلوبة فإنه يتعذر على اللجنة التحقق من كون هذه الهدايا والتبرعات تم دفعها لجهات خيرية ومؤسسات اجتماعية معترف بها، وحيث أفاد المكلف في استئنافه بأنها مصروفات دعابة وإعلان وبما إن المصلحة قبلت مصاريف الدعابة والإعلان لعام 1995م البالغة (19,928,373) ريال، وحيث انتهت المهلة المطلوبة دون تقديم أي مستندات فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم إضافة التبرعات والهدايا إلى الوعاء الزكوي لعام 1995م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث عشر: خسائر بيع الاستثمارات لعام 1996م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/9) بتأييد المكلف عدم تعديل صافي الأرباح لعام 1996م بخسائر بيع الاستثمارات. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت إن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لهذه الخسارة والتي توضح طبيعتها، كما إن اللجنة الابتدائية لم تطلب من المكلف إثبات تحقق الخسارة التي أشار إليها المكلف، كما إنه لا يمكن قياس ذلك

بالأرباح إذ أقر بها المكلف وأفصح عنها في حساباته بعكس الخسارة فهي تقلل صافي الربح ولا بد من التأكد من تكلفة الاستثمار ومبلغ بيعه والفيود اليومية الخاصة بذلك والتي تؤكد حدوث الخسارة من عدمه وهو ما تطالب به المصلحة لقبول هذا البند.

بعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة فيما يخص بند خسارة بيع الاستثمارات أفاد قائلاً إنه سبق إن قدم للمصلحة المستندات المؤيدة لهذه الخسائر وقامت المصلحة بفحصها ودراستها، وإنه يتضح إن المصلحة تقبل أرباح بيع الاستثمارات وترفض الخسائر دون مبرر نظامي، والهدف هو زيادة الجباية بكافة الطرق سواء كانت شرعية أو غير شرعية وهو مبدأ غير



مقبول في جميع الأحوال وهذا ما فطنت إليه اللجنة الابتدائية وورد في حيثيات قرارها بأنه إذا كانت المصلحة تقبل أرباح بيع الاستثمارات فعليها أيضًا إن تقبل خسائر بيع الاستثمارات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين للجنة إن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة حسابات عام 1996م بخسائر بيع الاستثمارات البالغة (8,398,000) ريال، في حين يتمسك المكلف بعدم تعديل نتيجة حساباته بهذه الخسائر للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وحيث إن الخلاف حول بند خسائر الاستثمارات خلاف مستندي وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم المستندات المؤيدة لخسائر بيع الاستثمارات لعام 1996م وانتهت المهلة المطلوبة دون تقديم أي مستندات، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل صافي الأرباح لعام 1996م بخسائر بيع الاستثمارات وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من المصلحة ومن (ا) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (2/5) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فتح ربوط السنوات من 1995م حتى 1997م.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم الاستثمارات البالغة (232,726,165) ريال و (399,848,844) ريال و (164,991,754) ريال و (139,412,451) ريال ومبلغ (136,199,504) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م.



- 3- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في حساب أرباح تقديرية بواقع 15% على الاستثمارات الخارجية.
 - 4- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في عدم حسم قيمة الموجودات المحجوزة للبيع من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م.
 - 5- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم المباني المستخدمة بواسطة الشركاء من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1995م حتى 1999م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 6- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الحوافز التشجيعية ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 1995م حتى 1997م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 7- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في إضافة بند الهدايا والتبرعات للوعاء الزكوي لعامي 1996م و1997م.
 - 8أ- تأييد استئناف المكلف فيما يتعلق ببند تعويض الإجازات وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 8ب- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق ببند تذاكر السفر وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 9- صرف النظر عن بحث بند الذمم الدائنة كونه ليس محل للاعتراض.
 - 10- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم الاستثمارات ومقدارها على التوالي: مبلغ (70,628,437) ريال ومبلغ (55,760,811) ريال ومبلغ (63,225,697) ريال ومبلغ (63,433,161) ريال ومبلغ (25,400,630) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 11- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم اعتماد بند مسحوبات الشركاء وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 12- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم إضافة التبرعات والهدايا إلى الوعاء الزكوي لعام 1995م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 13- تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل صافي الأرباح لعام 1996م بخسائر بيع الاستثمارات وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.



وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1348

سنة القرار: 1435هـ

غرامة - ضريبة الدخل.

المفتاح

غرامة عدم تقديم إقرار.

الموضوع

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

المبدأ

نص القرار



في يوم الإثنين الموافق 1435/3/5هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (18) لعام 1432هـ الصادر بشأن الاعتراض على الربط الضريبي لعام 2006م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/15هـ كل من: ... و.....و...، كما مثل المكلف ... بصفته صاحب المؤسسة.

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 الضريبة الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/68) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة رقم (25) بتاريخ 1432/7/17هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي ومقدارها (20,000) ريال، 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: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض اعتراض مؤسسة...على فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعدم تقديم الكشوف اللازمة مع الإقرار لعام 2006م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في خطاب لجنة الاعتراض الابتدائية الصادر رقم (2/68) بتاريخ 1432/6/6هـ والمرفق معه صورة من القرار الابتدائي الإشارة إلى خطاب الاعتراض المقدم من المؤسسة على الربط الضريبي لعام 2006م، وبهذا الخصوص تفيد المؤسسة بأنها لم تعترض على الربط الضريبي لعام 2006م، وتفيد بأنه تم تقديم الإقرار مع الكشوفات المتوفرة في المصلحة و المتعارف عليها في ذلك الوقت وتم إرفاق الكشوفات اللازمة مع إيصال بسداد الضريبة الخاصة بعام



2006م وتم استلامها ومراجعتها من قبل موظفي المصلحة وتم إصدار شهادة الزكاة لعام 2006م وتم إجراء الربط الضريبي لعام 2006م والذي أظهر فرق مقداره (1,301) ريال ولم يتم الاعتراض عليه كما جاء في خطاب لجنة الاعتراض الابتدائية حيث قامت المؤسسة بسداد فرق الضريبة أعلاه، وبعدها قامت المؤسسة بتقديم إقرارها لعام 2007م وتم إصدار شهادة الزكاة، وفي عام 2009م قامت المؤسسة بتقديم إقرارها لعام 2008م فتم إبلاغنا بوجود غرامة لعام 2006م لعدم تقديم الإقرارات، بناء عليه يطالب المكلف بالنظر في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وإلغاء الغرامة للأسباب التالية:

1. أن تلك النماذج لم تكن موجودة في ذلك الوقت.
2. أنه تم استلام الإقرار الضريبي والكشوفات المطلوبة لعام 2006م من قبل موظفي المصلحة دون اعتراض على وجود نواقص ومن المتعارف عليه أنه لا يتم استلام الإقرار في حال وجود أي نقص في المرفقات أو البيانات المطلوبة.
3. أنه تم إصدار شهادة الزكاة وإجراء الربط الضريبي لعام 2006م من قبل المصلحة ولم يتم الإشارة إلى وجود غرامة بسبب عدم وجود مرفقات الإقرار.
4. أنه تم تقديم وقبول وإصدار شهادة الزكاة لعام 2007م دون الإشارة إلى وجود غرامة لعدم تقديم مرفقات 2006م.
5. أنه تم الإفادة بوجود الغرامة عند تقديم إقرار عام 2008م أي بعد حوالي (ثلاث) سنوات.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 1427هـ نظرًا لعدم تقديم الكشوفات اللازمة رفق الإقرار طبقًا للمادة (60) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) فقرة (ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فضلًا عن أن الإرشادات المطبوعة بالإقرار نصت في البند رقم (9) على أن لا يعتد بهذا الإقرار ما لم تكن حقله مكتملة ومتضمنة للكشوفات والمرفقات المطلوبة نظامًا، كما أن استلام الإقرار من قبل المصلحة لا يعني عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار إذا لم تكن حقله معبأة بالشكل الصحيح ومرفقا به كافة الكشوفات اللازمة، وقدم ممثلو المصلحة مذكرة رد مؤرخة 1435/2/21هـ تضمنت الإفادة بأن المكلف من الخاضعين لنظام ضريبة الدخل الجديد بصفته شخص طبيعي غير سعودي مقيم يتوجب عليه طبقًا للنظام تقديم الإقرار الضريبي على النموذج رقم (ق 3) وأنه بمراجعة الإقرار المقدم من المكلف لعام 2006م والتحليلات المرفقة معه تبين عدم تقديم كافة الكشوف الواجب تقديمها ومنها .



1-الكشف رقم (3) الخاص ببيانات مقاولي الباطن الذين تم التعامل معهم خلال العام خاصة وأن طبيعة نشاط الشركة هو المقاولات مما يشير إلى تعاملها مع مقاولي الباطن.

2-الكشف رقم (5) الخاص بتحديد أقساط التأمين المدفوعة خلال العام وبيانات شركات التأمين المتعامل معها خاصة وأن الشركة أدرجت ضمن المصروفات والتكاليف مصاريف بوالص تأمين على الموقع.

3-الكشف رقم (6) الخاص بالأتعاب الاستشارية والمهنية خلال العام وبيان الجهات المسدد لها هذه الإتعاب خاصة وأنه ضمن المصاريف استشارات هندسية ومصاريف دراسة مشاريع وأجور عمالة فنية.

4-الكشف رقم (7) الخاص بالإيجارات المدفوعة خلال العام وبيان المؤجرين خاصة وأنه ضمن المصاريف يوجد مصاريف إيجارات.

5-الكشف رقم (9) الخاص باستئجار المعدات وبيانات المؤجرين ونوع المعدة المستأجرة خاصة وأنه ضمن التكاليف يوجد مصاريف استئجار معدات وآلات وكذلك أعمال حفر وخلافة ونشاط الشركة يستلزم تأجير معدات وآلات.

6-الكشف رقم (12) الخاص بالإتاوات أو الخدمات المساندة الفنية خاصة وأنه ضمن التكاليف يوجد أجور فنية للجهاز الفني وأجور عمالة فنية متخصصة وكذلك يوجد تكاليف تصاميم معمارية وخلافه لم توضح الشركة طبيعتها أو لمن تم سدادها بالإقرار المقدم منها لعدم استكمال الكشف الخاص 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 فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2006م، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث أن المصلحة لم تقدم للجنة ما يفيد وجود آلية محددة يثبت من خلالها تحديد مدى اكتمال المستندات والكشوف المطلوبة وتعبئتها بطريقة سليمة وما قدم منها وما لم يُقدم ومن ثم يقع إثبات العكس على من تُقدم له تلك



المستندات والكشوف (وهي في هذه الحالة المصلحة) على أن يكون ذلك في مرحلة التقديم وليس في مراحل لاحقة قد تكون عرضة للفقد أو التصرف فيها أثناء الفحص، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2006م وإلغاء 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 الضريبية الثانية بالرياض رقم (18) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2006م - وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1350

سنة القرار: 1435هـ

ضريبة استقطاع / تعويض - ضريبة الدخل.

المفتاح

ضريبة أرباح تقديرية / تعويض حرب.

الموضوع

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

2- عدم تقديم المنشأة للقوائم المالية عن الأعوام التي حدثت فيها الأضرار، لتقييم الخسائر، يترتب عليه اعتبار ما حصل عليه من تعويضات من هيئة الأمم المتحدة مكاسب سنوية لا يقابلها مصروف محدد وتدخل ضمن الوعاء الضريبي.

3- العبرة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية حدوث توزيع فعلي أو حكمي لتلك الأرباح، وإخفاق الهيئة في إثبات ذلك يبني عليه إلغاء قرار فرض ضريبة الاستقطاع.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/12هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة 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 رقم (9) لعام 1431هـ بشأن ربط ضريبة الدخل الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م، وكذلك ربط ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2004م حتى 2007م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/5/29هـ كل من: ... و...، كما مثل المكلف ...9...

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 (9) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (31/1/25) بتاريخ 1431/4/5هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (610) بتاريخ 1431/6/4هـ كما قدم نسخة من المستند الذي يثبت سداد مبلغ (4,352,274) ريال بموجب أمر التحصيل رقم (2/26153) بتاريخ 2010/5/18م لقاء المستحق بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2007م:

ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أنه (فيما يتعلق بالخلاف حول إهدار الحسابات فقد وافق ممثل المكلف بجلسة المناقشة على إجراء المصلحة).

استأنف المكلف ما ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية، وأثناء جلسة مناقشة الاستئناف طلب سحب استئنافه على هذا البند طبقاً لمحضر ضبط القضية، وبناءً عليه يُعد الخلاف منتهياً لسحب المكلف استئنافه.

البند الثاني: إيرادات التعويضات المستلمة للأعوام من 2005م حتى 2007م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إضافة كامل المبالغ التي حصلت عليها الشركة كتعويضات بعد حرب الخليج.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه نتيجة لحرب الخليج عام 1990م قامت الشركة بإخلاء العاملين وأفراد عوائلهم تطبيقاً لسياسة الشركة التي تؤكد على مسؤوليتها عن إخلاء العاملين في الخارج وأفراد عوائلهم في حالات معينة ومنها حالة الحروب، وإن عدم التزام إدارة الشركة بذلك سيعرضها إلى مسؤولية قانونية أمام القضاء الأمريكي مما قد يلحق بها أضراراً كبيرة منها دفع مبالغ طائلة كتعويضات مالية وغرامات إذا لم تلتزم بإخلاء موظفيها.

وأضاف المكلف أن المصروفات التي تكبدتها الشركة كانت مصروفات ضرورية لأغراض أعمالها، وأن طبيعة المصروفات المتكبدة هي تكاليف إخلاء وبدلات معيشية مؤقتة لأفراد عوائل العاملين ومصاريف خطة الإخلاء الطارئ ومصاريف الإيواء ومصاريف بدل الأخطار وإعانات مالية صرفت خلال رحلة عودة العاملين وعوائلهم إلى بلدانهم، وقد رفضت شركة (ب) تعويض



تلك المصاريف وبدلاً من الدخول في نزاعات قانونية سواء في داخل المملكة أو خارجها تقدمت الشركة بمطالبة إلى لجنة التعويضات في الأمم المتحدة التي وافقت عليها.

وأضاف المكلف أن المصلحة قامت بإهدار حساباته للأعوام من 2005م حتى 2007م وإخضاع كامل إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة باعتبارها إيرادات لا يقابلها أي مصروف، وهذا غير صحيح حيث أن المبلغ المستلم يمثل تعويضاً عن تكاليف حقيقية، ولا يمثل إيراداً عن تقديم خدمات أو نشاط تجاري ولا يتضمن أي ربح، ومن ثم لا يخضع للضريبة، وفي حال عدم موافقة اللجنة على ذلك فإنه يوافق على إخضاع نسبة 20% من إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة.

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1432/6/19هـ ورد فيها أن التعويضات المستلمة كانت نتيجة لمطالبة المكلف في عام 1993م من هيئة الأمم المتحدة تعويضاً للأضرار والخسائر نتيجة حرب الخليج وأهمها تذاكر السفر وإقامة وترحيل عائلات العاملين مما يؤكد أن هذه الأضرار كانت قبل أعوام الاستئناف، ومن ثم فإن التكاليف سبق تحميلها على حسابات المكلف للأعوام ما قبل عام 1993م وتأثرت بها أرباح المكلف في تلك الأعوام، ومن ثم تخضع كامل إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة باعتبارها إيرادات لا يقابلها مصروف .

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 إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة عن الأعوام من 2005م حتى 2007م، وفي حال عدم موافقة اللجنة على ذلك يطلب إخضاع نسبة 20% من إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة، في حين ترى المصلحة إخضاع كامل إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف تبين أن الشركة استلمت تعويضاً من هيئة الأمم المتحدة خلال الأعوام 2005م و2006م و2007م بمبلغ (3,177,970) ريال ومبلغ (2,639,242) ريال ومبلغ (63,635) ريال على التوالي عن المطالبة المقدمة في عام 1993م للأضرار والخسائر نتيجة حرب الخليج. كما أنه تبين أن إيرادات التعويضات المستلمة تمثل تعويضات عن خسائر تم تكبدها خلال أعوام مالية سابقة، ويفترض محاسبياً أنه تم تحميلها كعنصر من عناصر قائمة الدخل وتأثر الوعاء الضريبي بها لتلك الأعوام، وحيث لم يقدم المكلف القوائم المالية للأعوام التي حدثت فيها الأضرار والخسائر لغرض معرفة مدى تحميلها كخسائر من عدمه، لذا فإن اللجنة ترى تصنيف تلك المبالغ كمكاسب سنوية لا يقابلها مصروفًا محدد، وحيث أن المكاسب وفقاً للفقرة (308) من مفاهيم المحاسبة المالية السعودية هي تلك التي: "تمثل أي زيادة في صافي الوحدة



المحاسبية بخلاف الزيادة الناتجة عن عملياتها الرئيسية". عليه فإن ما حصل عليه المكلف من تعويضات في فترة لاحقة لا يقابله أي مصروف ويعد هذا التعويض مكسبًا يمثل ربًا صافيًا يخضع بالكامل للضريبة، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في

طلبه عدم إخضاع كامل إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة عن الأعوام من 2005م حتى 2007م أو إخضاع نسبة 20% منها للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2004م حتى 2007م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة بشأن حساب ضرائب الاستقطاع بموجب ربط المصلحة. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تأسيس الفرع للقيام بأعمال متابعة وتطوير وتنفيذ وتنسيق وإدارة عقود شركة (ن) (المركز الرئيس) مع شركة (ب) بما في ذلك تقديم الخدمات الفنية والإدارية وإعداد دراسات، وقد قام الفرع بقيد إيرادات وتكاليف العقود في سجلاته، ومن ثم فإن التكاليف المقيدة في سجلات الفرع هي إيرادات للمركز الرئيس، كما قدم الفرع إقراراته الضريبية وسدد ضريبة الدخل المستحقة عليه.

وأضاف المكلف أن المصلحة قامت بإهدار حساباته، وفرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية باعتبارها محولة للمركز الرئيس رغم أنه لم يتم أي تحويل فعلي، كما أن نظام ضريبة الدخل لم يشر إلى حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية، إضافة إلى أن الفرع ما هو إلا ممثل للمركز الرئيس يقوم بتقديم الإقرارات الضريبية نيابة عنه، وبناء عليه فإن المركز الرئيس هو الذي يخضع لضريبة الدخل ومن ثم لا يتوجب عليه ضريبة استقطاع استنادًا إلى الفقرتين (هـ، و) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه (هـ- مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقًا لهذه المادة، و- إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم). وفي هذه الحالة فإن المبالغ دفعت عن نشاط المركز الرئيس في المملكة الخاضع لضريبة الدخل.

وأضاف المكلف في حال حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية فلا بد من حسمها من ضريبة الدخل على الفرع وذلك لكون إيرادات المركز الرئيس قد تم إدراجها ضمن إجمالي إيرادات الفرع، ووفقًا للنظام الضريبي فإن أي ضريبة استقطاع مدفوعة على نفس الإيراد تعتبر كدفعة يجب أن تحسم من ضريبة الدخل على الفرع استنادًا إلى الفقرة (ز) من المادة (68)



من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه (إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي ، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي) وخلاف ذلك سيكون هناك ازدواج في الضريبة عن نفس الإيرادات المصرح عنها.

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1432/6/19هـ ورد فيها أنه في ضوء موافقة المكلف على محاسبته طبقاً للأسلوب التقديري فإنه أقر بوجود أرباح، كما أنه في ظل عدم وجود حسابات توضح حركة تلك الأرباح فإن المصلحة ترى أن هذه الأرباح تم توزيعها ومن ثم تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، أما ما أشار إليه المكلف من حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل فإن هذا الطلب غير نظامي ولا تنطبق عليه الفقرة (ز) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل كونه لم يتم إخضاع أي عقود لضريبة الاستقطاع قام بتنفيذها المركز الرئيس لدى جهات أخرى .

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 الأرباح التقديرية للأعوام من 2004م حتى 2007م، كما يطلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل في حال حساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية، وعدم حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم(1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلِّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية...) كما نص البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية ... أرباح موزعة 5%...).

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات، وبما أن



المصلحة قامت بفحص حسابات المكلف وإهدارها وحساب ربح تقديري للأعوام من 2004م حتى 2007م، ولم تثبت المصلحة مستندياً حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها، لذا فإن اللجنة ترى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تخضع لضريبة الاستقطاع، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2004م حتى 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الرابع: غرامة التأخير للأعوام من 2004م حتى 2007م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد المصلحة بشأن حساب الغرامات المترتبة على الضريبة بموجب ربوط المصلحة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يحق للمصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة حيث سدد الضريبة المستحقة بموجب إقراراته، كما أن فرق الضريبة ناتج عن تغيير أساسي في طريقة حساب الربح الخاضع للضريبة، بالإضافة إلى أن غرامة التأخير تم حسابها بسبب تأخر المصلحة في إجراء الربط، ومن ثم فإن غرامة التأخير تتوجب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1432/6/19هـ ورد فيها أن غرامة التأخير على فرق الضريبة تستحق من تاريخ تقديم الإقرار والسداد استناداً إلى 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 حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة للأعوام من 2004م حتى 2007م من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ تقديم الإقرار والسداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة



إلى تاريخ السداد) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها

المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم)

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة) .

وحيث أن إهدار الحسابات تحكمه نصوص نظامية واضحة تتمثل في الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك الإهدار والمتمثل في حساب ربح تقديري بواقع 20% من إيرادات النشاط و ربح تقديري بواقع 100% من إيرادات التعويضات الواردة في البند الثاني من هذا القرار وذلك بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، ومن ثم رفض استئناف



المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة للأعوام من 2005م حتى 2007م من تاريخ صدور قرار نهائي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
أما ما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2004م حتى 2007م، وحيث إن اللجنة قضت في البند الثالث بتأييد استئناف المكلف، لذا فإن غرامة التأخير على ضريبة هذا البند تسقط لسقوط أصلها.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

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

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- انتهاء الخلاف حول بند إهدار الحسابات لسحب المكلف استئنافه.
 - 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع كامل إيرادات التعويضات المستلمة للضريبة عن الأعوام من 2005م حتى 2007م أو إخضاع نسبة 20% منها للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2004م حتى 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 4- أ) رفض استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة الناتجة عن إهدار الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2007م من تاريخ صدور قرار نهائي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
ب) عدم توجب غرامة التأخير على الضريبة الناتجة عن حساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2004م حتى 2007م لسقوط أصلها.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1351

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم تقديم إقرار.

المبدأ

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/12هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 الثانية بجدة رقم (23) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على مؤسسة (أ) (المكلف) للأعوام من 2007م حتى 2010م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/14هـ كل من: ...، ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور.

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/101/ص ج) بتاريخ 1433/9/6هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (225) بتاريخ



1433/10/14هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند غرامة عدم تقديم الإقرار:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم إقرار للأعوام 2005م و2006م فقط وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن من أهم الإجراءات الموثقة والمحددة من النظام الضريبي ولائحته التنفيذية المواد النظامية التي تلزم المكلفين بالزكاة والضريبة على السواء بالتقيد بها وهي الإجراءات المتعلقة بتقديم الإقرارات والفحص والربط... إلى آخر المواد النظامية المطبقة زكويًا وضريبيًا توحيداً للإجراءات، وقد تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2007م حتى 2010م نظراً لعدم إرفاقه الكشوف اللازمة الموضحة في بيانات الإقرار أمام كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات حسب حاجة المصلحة إلى تحليلات هذه البنود لمساعدتها في الفحص والربط وذلك استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (60) من النظام الضريبي التي تنص على (أنه يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد...)، وكذلك الفقرة (ب/1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام التي تنص على (أنه تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في حالة عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى ولو قدم في الموعد النظامي) بالإضافة إلى أن إرشادات الإقرار المطبوعة في الإقرار تنص في البند رقم (9) على أنه (لا يعتد بهذا الإقرار ما لم تكن حقله مكتملة ومتضمنة للكشوفات والمرفقات المطلوبة نظاماً).

أما بخصوص ما جاء في حثيات قرار اللجنة الابتدائية (من أن المكلف كان يقدم الإقرارات على النموذج المعتمد ويرفق به كشوف الإيرادات والاستهلاكات، وكانت المصلحة تقبل منه هذا الإقرار وتمنحه شهادة نهائية كل سنة دون أن تنبهه إلى عدم قيامه بإرفاق الكشوف الأخرى...) فتؤكد المصلحة على أن التعليمات واضحة تماماً وقد حدد في الإقرار الكشف المطلوب أمام كل بند يلزم تقديمه بكتابة كلمة (كشف) وبالتالي فإن المصلحة ليس عليها أن تقوم بتنبيه كل مكلف عن باقي الكشوف



التي لم يرفقها طبقاً لهذا الوضوح في المواد والتعليمات النظامية بل وفي صلب الإقرار نفسه، وعلى ذلك فإن استلام الإقرار من قبل المصلحة لا يعني عدم فرض غرامة تقديم الإقرار إذا لم تكن حقوله معبأة بالشكل الصحيح ومرفق بطيه كافة الكشوفات اللازمة المنصوص عليها في الإقرار، وأن الإجراءات المتبعة في المصلحة هي أن الكشوفات التي تقدم مع الإقرار يختلف عددها حسب نوع الإقرار إذا كان إقراراً زكويّاً أو ضريبياً أو زكويّاً ضريبياً، ويتم حفظها مع الإقرار في ملف المكلف إلى

حين الرجوع إليها حال الفحص أو الربط من قبل المصلحة، مما يعني أن عدم وجود وتقديم هذه الكشوفات والمرفقات يربك ويعطل عمل المصلحة في إجراءات الفحص والربط.

لكل ما تقدم تطلب المصلحة فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2007م حتى 2010م. في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه كان يقدم كشوف الإيرادات والاستهلاكات كل عام وكانت المصلحة تقبل إقراراته وتمنحه شهادات نهائية ولم يحصل أن اعترضت على ذلك، لذا يرى عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2007م حتى 2010م.

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 عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2007م حتى 2010م، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة وحيث أن المصلحة لم تقدم للجنة ما يفيد وجود آلية محددة يثبت من خلالها تحديد مدى اكتمال المستندات والكشوف المطلوبة وتعبئتها بطريقة سليمة وما قدم منها وما لم يُقدم وبالتالي يقع إثبات العكس على من تُقدم له تلك المستندات والكشوف (وهي في هذه الحالة المصلحة) على أن يكون ذلك في مرحلة التقديم وليس في مراحل لاحقة قد تكون عرضة للفقد أو التصرف فيها أثناء الفحص، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2007م حتى 2010م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (23) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 2007م حتى 2010م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1352)

سنة القرار : 1435هـ

أصول - زكاة.

المفتاح

أصول ثابتة صافية.

الموضوع

المكافآت التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة نظير ما يبذلونه من جهد تعد من المصروفات الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط وليست توزيعاً للأرباح، وتحسم لأجل ذلك من الوعاء الزكوي للمنشأة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/12هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من شركة (أ) ومن مصلحة الزكاة والدخل ضد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (4/14) لعام 1432هـ الصادر بشأن الاعتراض على الربط الزكوي لعام 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/8هـ كل من: ...و...و... ولم يحضر المكلف أو من يمثله، وقدم المكلف لاحقاً مذكرة مؤرخه في 1435/2/25هـ متضمنة وجهة نظره في البند محل الاستئناف وردة على استئناف المصلحة.

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المكلف ومن 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 كل من المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (4/14) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (101/ص/ج/1) بتاريخ 1432/4/15هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (972) بتاريخ 1432/5/13هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (979) بتاريخ 1432/5/15هـ كما قدم المكلف



نسخة من المستند الذي يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المكلف ومن المصلحة مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: أتعاب الإدارة (360,000 ريال).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إضافة أتعاب الإدارة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أبدت المصلحة في إضافة أتعاب الإدارة إلى الوعاء الزكوي لعام 2008م، ولم تعترف المصلحة بمصروف أتعاب الإدارة البالغة (360,000) ريال من ضمن المصروفات الواجبة الحسم، وذكر أن الشركة تصرف مبلغ (30,000) ريال شهرياً بواقع (10,000) ريال لكل شريك من الشركاء، وأن هذا الأمر صدرت بشأنه فتوى من الأمانة العامة لهيئة كبار العلماء اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ التي تقضى "بأن ما يأخذه صاحب المنشأة مقابل راتب أو بدل سكن أو مواصلات إذا حازة قبل نهاية الحول فلا يحسب في الوعاء الزكوي للمنشأة شأنه شأن رواتب سائر الموظفين وما يصرف لهم من بدلات..."، وذكر أن المصلحة فسرت تلك الفتوى بأن المستفتي سأل عن رواتب وبدلات صاحب المنشأة التي يصرفها على احتياجاته الأسرية وافترضت أن الحالة المستفتي عنها منشأة فردية ليس لصاحبها دخل آخر إلا من منشأته وأن الفتوى المذكورة لا ينطبق على الشركة المستأنفة كونها شركة أشخاص، وقد رد المكلف على ما ذكرته المصلحة بعدة أسئلة هل الشريك في الشركة أيًا كان نوعها لا يعتبر صاحباً ومالكاً للشركة بحكم ملكيته لحصص من رأسمالها، وما الفرق بين مالك المؤسسة الفردية والشريك بالشركة و من أين علمت المصلحة بأن صاحب المؤسسة الفردية ليس له دخل آخر بخلاف راتبه في المؤسسة الفردية؟ وهل يحظر على صاحب المنشأة الفردية ممارسة أي أعمال أخرى؟ ومن أين نعلم ما إذا كان للشريك بالشركة دخل آخر أم لا؟ وأضاف المكلف بأن المصلحة ترى أن الفتوى قيدت الحد المسموح به من الرواتب والبدلات براتب ومزايا المثل ولم تحدها وأنه لا يوجد نص نظامي يحدد ذلك، ويرى



المكلف أنه كان من الأجدى أن تضع المصلحة تنظيمًا لمثل هذه المسائل وأن تحدد الحد الأعلى لرواتب ملاك الشركات أو أصحاب المؤسسات الفردية بناء على دراسة تأخذ في اعتبارها الشكل القانوني وحجم وطبيعة النشاط بدلًا من أن تحمل الفتاوى ما لا تحتمل.

وذكر أنه من واقع خبرته فقد صدرت قرارات من اللجان الابتدائية تستند فيه لتمديد الحد الأعلى للرواتب إلى نظام التأمينات الاجتماعية الذي يحدد الحد الأعلى الذي يتم التأمين عليه بمبلغ (45,000) ريال شهريًا (540,000) ريال سنويًا، وذكر أن ما أخذه الشركاء جميعًا في هذه الشركة خلال العام 2008م هو مبلغ (360,000) ريال وهو أقل من المبلغ أعلاه، وأضاف المكلف بمذكرته المؤرخة في 1435/2/25هـ قائلًا أن رواتب الشركاء البالغة (360,000) ريال تعد مبالغ خارجة من ذمة الشركة ولم يحل عليها الحول، وبالرجوع إلى الفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ وإلى تعميم المصلحة رقم (9/6017) بتاريخ 1426/12/30هـ القاضي بقبول حسم راتب الشريك من الوعاء الزكوي على أن يكون في حدود راتب المثل، وإلى خطاب المصلحة رقم (9/4097) بتاريخ 1428/7/16هـ الذي ينص على: "أن ما يحصل عليه صاحب المنشأة من رواتب أو بدلات أو مكافآت إذا حازها قبل نهاية الحول تعتبر من المصاريف الجائزة الحسم من الوعاء الزكوي وذلك طبقًا للفتوى الشرعية الصادرة من هيئة كبار العلماء رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ" كما أن خطاب المصلحة رقم (18/509) بتاريخ 1431/2/1هـ الجوابي على استفسار أحد المكلفين بشأن مدى خضوع ما يحصل عليه الشريك السعودي القائم بالإدارة من رواتب ومخصصات بالشركات ذات المسؤولية المحدودة للزكاة الشرعية في ضوء الفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ ورد به نصًا: "أن الراتب الذي يحصل عليه صاحب المنشأة وكذلك بدل المواصلات مقابل إدارته لمنشأته للصرف منه على حاجاته الأسرية ومستلزماته يعتبر من المصاريف الجائر حسمها من الوعاء الزكوي إذا حصل عليها قبل نهاية الحول وكانت في حدود ما يحصل عليه نظرائه في المنشآت المماثلة، وهذا ينطبق على الشريك في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مع ملاحظة أن هذا الحسم لا ينطبق في حالات الضريبة" ولما سبق بيانه يرى المكلف بأن هذا ينطبق على الشركاء في الشركات أيًا كان شكلها القانوني، ويرى أن هذا هو ما استقر عليه الرأي في المصلحة نفسها وعند لجان الاعتراض الابتدائية أنه وبسبب صعوبة تحديد راتب المثل يتم الاستئناس باللوائح التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية وتحديدًا المادة (16) التي تنص على "يخضع لحسم الاشتراك المنصوص عليه في المادة (18) من النظام، وما يتقاضاه العامل المشترك نظير عمله، وبما لا يتجاوز عن (45,000) ريال" وفي حال تمسك المصلحة باعتبار الرواتب والمكافآت المدفوعة للشركاء كتوزيعات أرباح فإنه ينبغي على المصلحة السماح بتوزيعات الأرباح المدفوعة كحسم من الوعاء الزكوي لأن المبالغ صرفت ولم تبق في العمل لحول كامل.



وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفادت بأنه تم إضافة رواتب الشركاء إلى الوعاء الزكوي باعتبارها توزيع للربح وليست عبئاً على الإيراد، وذلك استناداً إلى تعميم المصلحة رقم (4795/3) بتاريخ 14/7/1409هـ الذي قضى بخضوع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وبأن هذه

الرواتب في حقيقتها توزيعاً للربح وليست تكليفاً عليه، الأمر الذي يجب معه إضافتها إلى الوعاء الزكوي، وترى المصلحة أن ما ورد في الفتوى رقم (22644) بتاريخ 9/3/1424هـ من أن الرواتب، والبدلات المعتمدة في الفتوى التي ذكرها المكلف لها عدة قيود منها:

- أن المستفتي سأل عن رواتب وبدلات صاحب المنشأة التي يصرفها على احتياجاته الأسرية، مما يعني أن الحالة المستفتي عنها هي حالة منشأة فردية ليس لصاحبها دخل آخر إلا من منشأته، وهذا غير منطبق على وضع المكلف، كونها شركة أشخاص (شركة مهنية).

- قيدت الفتوى الحد المسموح به من الرواتب والبدلات براتب ومزايا المثل، ولم تحدها، وهذا يعني ضمناً عدم قبول الزائد عن رواتب ومزايا المثل، ولا يوجد ذلك، وبناءً عليه تم التعديل براتب الشريك وفقاً لما سبق بيانه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة أتعاب الإدارة - رواتب الشركاء - البالغة (360,000) ريال إلى صافي الربح ومن ثم إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة أتعاب الإدارة للوعاء الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة اتضح للجنة أن القرار الابتدائي أيد المصلحة في إضافة أتعاب الإدارة إلى صافي الربح باعتبارها توزيعاً للربح مستنداً إلى تعاميم وخطابات وزارية صدرت بهذا الخصوص، ويرجع اللجنة إلى الفتوى الشرعية رقم (22644) لعام 1424هـ، تبين أنها تنص في الإجابة على السؤال الأول بأن "ما يأخذه صاحب المنشأة مقابل راتب أو بدل سكن أو مواصلات إذا حازه قبل نهاية الحول فلا يحسب في الوعاء الزكوي للمنشأة شأنه شأن رواتب سائر الموظفين، وما يصرف لهم من بدلات ويراعى في تحديد ما يأخذه صاحب المنشأة كراتب له ما يأخذه نظراًؤه في المنشآت المماثلة" كما اطلعت اللجنة على خطاب



المصلحة رقم (9/4097) بتاريخ 1428/7/16هـ الموجه لأحد مكاتب المحاسبة ردًا على استفساره بخصوص راتب صاحب المنشأة وتبين أنه ينص على: "أن ما يحصل عليه صاحب المنشأة من رواتب أو بدلات أو مكافآت إذا حازها قبل نهاية الحول تعتبر من المصاريف الجائزة الحسم من الوعاء الزكوي وذلك طبقًا للفتوى الشرعية الصادرة من هيئة كبار العلماء رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ، وحيث إن المبالغ التي تصرفها الشركة كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة مبالغ خرجت من ذمة

الشركة ولا تستطيع الشركة استخدامها، والزكاة الشرعية تجب في المبالغ المملوكة للشركة، ولكون مكافأة مجلس الإدارة تدفع للأعضاء مقابل جهودهم في الشركة، لهذا فإن مكافأة أعضاء مجلس الإدارة تعتبر من المصاريف الجائزة الحسم ولا تخضع للزكاة الشرعية بشرط أن تكون في حدود المثل" كما أطلعت اللجنة على خطاب المصلحة رقم (18/509) بتاريخ 1431/2/1هـ الجوابي لاستفسار أحد المكلفين بشأن مدى خضوع ما يحصل عليه الشريك السعودي القائم بالإدارة من رواتب ومخصصات بالشركات ذات المسؤولية المحدودة للزكاة الشرعية في ضوء الفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ وتبين لها أنه ينص على "أن الراتب الذي يحصل عليه صاحب المنشأة وكذلك بدل المواصلاات مقابل إدارته لمنشأته للصرف منه على حاجاته الأسرية ومستلزماته يعتبر من المصاريف الجائر حسمها من الوعاء الزكوي إذا حصل عليها قبل نهاية الحول وكانت في حدود ما يحصل عليه نظراؤه في المنشآت المماثلة، وهذا ينطبق على الشريك في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مع ملاحظة أن هذا الحسم لا ينطبق في حالات الضريبة".

ومما سبق يتضح للجنة أن المصلحة بعد صدور الفتوى رقم (22644) لعام 1424هـ تراجعت كما هو واضح في إجابتها على استفسارات بعض المكلفين عما كانت تطبقه بموجب الخطاب الوزاري رقم (4795/3) لعام 1409هـ والخطاب الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ، وحيث إن الفتوى التي أصدرتها اللجنة الدائمة للإفتاء برقم (22644) لعام 1424هـ بخصوص ما يحصل عليه صاحب المنشأة من رواتب تعد من الأسانيد الشرعية التي يمكن الاستناد إليها، لذا ترى اللجنة تطبيق ما نصت عليه هذه الفتوى على الحالة محل الاستئناف بقبول راتب المثل ضمن المصاريف وعدم إضافته للوعاء الزكوي للمكلف، وحيث إن تحديد وقبول راتب المثل يخضع لعوامل متعددة تختلف باختلاف الزمان والمكان ونموذج أعمال المنشأة وطبيعتها وحجمها، ونظرًا لمعقولية الراتب الذي حمله المكلف ضمن مصروفاته في هذه الحالة كأتعاب إدارة للشركة فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول إتعاب الإدارة البالغة (360,000) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وعدم إضافتها للوعاء الزكوي للعام المذكور وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: الموجودات الثابتة لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في حسم الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي لعام 2008م. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية تفيد المصلحة بأنها قامت بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، وذلك تطبيقاً لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي

يوضح كيفية تحديد وعاء فريضة الزكاة والذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي بشرطين أولهما : أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها وثنانها : أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرطلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة، وهذا يعني من وجهة نظر المصلحة أنه لا مساس لقيمة صافي ربح العام دفترياً أو معدلاً في الخضوع للزكاة وقد أكد ذلك تعميم المصلحة رقم (1/73) في 1409/7/12هـ، وأن المتبع في المصلحة في حال كان الوعاء أقل من صافي أرباح العام فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء، وأن ما استدلت به اللجنة الابتدائية لا ينطبق على حال المكلف لأنها خاصة بحالة المصنع المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين :

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

الجانب الثاني : أن الأخذ بصافي الربح المعدل لأغراض الزكاة كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات وبه صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، والفتوى الشرعية المشار إليها بعالية في السؤال الرابع



تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في أصول ثابتة أو عروض قنية وأن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح، كما أن الربح المتوقع خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء، وزيادة رأس المال، وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة

مستحقة عن مصارفها بمجرد أن العناصر السالبة للوعاء كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى ولو كانت الشركة محققة أرباح وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة، واسترشدت المصلحة لتأييد وجهة نظرها ببعض قرارات اللجنة الاستئنافية ومن ذلك القرار رقم (13) لعام 1417هـ والمصادق عليه من قبل وزير المالية بالخطاب رقم (8974/3) بتاريخ 1417/8/6هـ، والقرار رقم (152) لعام 1420هـ والمصادق عليه من قبل وزير المالية بالخطاب رقم (3305/1) بتاريخ 1420/3/27هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أكد بأن 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 أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، وأن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية الفتوى الشرعية الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ ونصها (بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها)

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 كامل رصيد الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م



والاكتفاء بحسم موجودات في حدود حقوق الملكية، في حين يتمسك المكلف بحسم كامل قيمة الموجودات الثابتة الظاهرة في قوائمه المالية من وعائه الزكوي للعام المذكور للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى 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 أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، لذا فإن حددها 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 أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول

عليها) مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم صافي الأصول الثابتة الظاهرة في قائمة المركز المالي من وعائه الزكوي لعام 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدمين من شركة (أ) ومن مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (4/14) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول أتعاب الإدارة - رواتب الشركاء - البالغة (360,000) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وعدم إضافتها للوعاء الزكوي للعام المذكور وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم كامل رصيد صافي الموجودات الثابتة الظاهرة في قائمة المركز

المالي من وعائه الزكوي لعام 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1353

سنة القرار: 1435هـ

غرامة - ضريبة الدخل.

المفتاح

غرامة عدم تقديم إقرار.

الموضوع

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

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/19هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصنع (أ) (المكلف) ضد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (8/32) لعام 1432هـ الصادر بشأن الاعتراض على الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/7هـ كل من: و..... ومثل المكلف صاحب المصنع.

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 الضريبة الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (8/32) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (199/ص/ج/1) بتاريخ 1432/8/22هـ، وتم استلامه بتاريخ 1432/9/6هـ وفقاً للمستند المقدم، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (79) بتاريخ 1432/11/4هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ل) برقم (...) بتاريخ 1432/10/23هـ بمبلغ (50,562) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور وبذلك يكون الاستئناف

المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

البند الأول: غرامة عدم تقديم الإقرار:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم الكشوف المرفقة بالإقرار المنصوص عليها نظاماً على المكلف للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراراته الضريبة للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ مرفقاً معها الكشوف المطلوبة إلا أن المصلحة استلمت الإقرارات ولم تستلم منه تلك الكشوف على اعتبار أنها غير مختومة، كما تبين أن وجهة نظر المكلف المبينة في القرار الابتدائي تتضمن الإفادة بأن المكلف قدم إقراراته الضريبة للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ خلال المهلة المحددة وسدد المستحق بموجبها، وعدم معرفته بوجود كشوفات يلزم تقديمها مع تلك الإقرارات لجهله بذلك، وطلبه إعفائه من تلك الغرامات وتعهدته بتقديم تلك الكشوفات النظامية مع الإقرارات في السنوات القادمة .



بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ بسبب عدم تقديم الكشوفات اللازمة الواجب تقديمها مع الإقرارات طبقاً للفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (ب) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وكذلك الضوابط والشروط الموضحة في الإقرار، ومنها الفقرة (9) من الإرشادات التي تنص على : لا يعتد بهذا الإقرار ما لم تكن حقله مكتملة، ومتضمنة للكشوفات والمرفقات المطلوبة نظاماً، وترى المصلحة أن استلام الإقرار من قبل المصلحة لا يعني عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، وأكد ممثلو المصلحة بموجب مذكرتهم المقدمة للجنة بأن المكلف قدم الإقرارات مع الميزانيات ولم يرفق بها الكشوفات المطلوبة وذكروا أن المكلف نفسه أكد أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأنه لم يقدم للمصلحة إلا الإقرارات، وقدموا للجنة بناءً على طلبها صورة من الإقرارات المقدمة للمصلحة من قبل المكلف للأعوام من 1427هـ حتى 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 فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 6/11/1425هـ، تبين أن الفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدم وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة)، كما أن الفقرة (2) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يجب على المكلف تقديم الإقرار ومرفقاته بعد تعبئة كافة حقله خلال الفترة المحددة نظاماً...)، ونصت الفقرة (أ)



من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل على (تفرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار على المكلف الذي لا يتقيد بإحكام الفقرات (أ،ب،د،و) من المادة (60) من هذا النظام، مقدارها (1%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز (20,000 ريال)، ونصت الفقرة (1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية على (تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية : ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (ب) التي نصت على - عدم تقديم الإقرار طبقًا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي...) وحيث ثبت للجنة أن المكلف لم يلتزم بتقديم الكشوف المطلوبة مع إقراراته الضريبية المقدمة للمصلحة للسنوات من 1427هـ حتى 1429هـ مخالفًا بذلك النصوص النظامية المشار إليها أعلاه، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار لعدم تقديم الكشوف المطلوبة مع الإقرار للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ .

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (8/32) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار لعدم تقديم الكشوف المطلوبة مع الإقرار للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ، وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1354)

سنة القرار : 1435هـ

ديون - زكاة.

المفتاح

ديون مستحقة للمكلف.

الموضوع

يحتسب رصيد الحساب الجاري الدائن ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة، إذا حال عليه الحول، ويعتد برصيد أول العام أو آخره أيهما أقل.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/19هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (16) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للعام 2007م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/21هـ كل من: ... و... كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (3/140) بتاريخ 1432/6/29هـ ، وقدم المكلف استئنائه و قيد لدى هذه اللجنة برقم (36) بتاريخ 1432/7/27هـ كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ل) برقم ... بتاريخ 1430/11/4هـ بمبلغ (4,476,221) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، 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: مكافآت السلامة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصروف مكافآت السلامة ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض اعتماد هذا البند على أساس أنه عند اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف لم تجد ما يوجب لها بأن هذا البند من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل، ولم يقدم المكلف للمصلحة أو للجنة المستند الذي تستكمل به النواحي النظامية لهذا المصروف مثل عقد العمل الذي ينص على استحقاق الموظف لمثل هذه المكافآت.

وأضاف المكلف أن الشركة تقوم بتشغيل ... وأن العاملين 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 تجنبًا 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 " كما ينص العقد في الجدول (د) على أنه : "يتعين على المقاول وكافة موظفيه ووكلائه ومقاوليه من الباطن التقيد بجميع الأنظمة المعمول بها في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالسلامة والبيئة وكافة التعليمات العامة بخصوص السلامة والصحة والبيئة ويتعين على المقاول أن يتقيد على وجه التحديد بدليل السلامة الإنشائية " 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 ومكافآت 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 كافة مستويات عملي الشركة و موجوداتها و ممتلكاتها و عملياتها ... الخ وذلك لتقليل 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 منصة الحفر أو في القسم خلال فترة (6) أشهر ماضية , كما يتم منح العاملين مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على منصة الحفر أو في القسم خلال فترة (12) شهرًا ماضية , وتكون المكافآت السنوية على شكل سندات منحة, ويتم دفعها للعاملين بغض النظر عن نتائج الشركة, ولقد أدى إتباع هذه السياسة من قبل الشركة إلى التقليل من عدد الحوادث خلال العام ولولا ذلك لتكبّدت 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 , وبياناتًا تحليليًا بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة, ونسخة من سياسة مكافآت السلامة ونسخة من شهادة مراجع الحسابات تؤكد أن المصروف مطابق لدفاتر الشركة وسجلاتها, علمًا بأن نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) بتاريخ 1426/8/23 هـ 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 إليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تتقرر للعامل مقابل جهده 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 تحصيله.
- 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 أساسيًا له ، وعليه فإن مكافآت السلامة المدفوعة للعامل وفقًا لسياسة الشركة المكتوبة تشكل جزءًا 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 أيضا للطرفين، وعليه فإن عقد العمل وسياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث إن كلاً منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمان 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.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببنء مكافآت السلامة البالغة (4,678,285) ريال باعتباره مصروفًا عاديًا وضروريًا للحفاظ على بيئة عمل سليمة ومأمونة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه اتضح من خلال مراجعة شهادة المحاسب القانوني بالرواتب والأجور الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية المحملة على المصاريف أن من ضمنها مكافآت السلامة البالغة (4,678,285) ريال، وقد تم رفض هذه المكافآت من قبل المصلحة للأسباب التالية:

أ- عدم تقديم المكلف ما يثبت أن عقود الموظفين المستفيدين من تلك المكافآت تنص على ذلك.

ب- عدم تقديم لائحة خاصة بالجزاءات والمكافآت مصادق عليها من وزير العمل التي توضح دفع مثل تلك المكافآت.

ج- أن ما ورد في اعتراض المكلف من أن شركة (ج) السعودية تشترط عليه دفع تلك المكافآت فإن هذا القول مردود عليه بأن عقود (ج) مع المكلف تنص على التقيد بمتطلبات السلامة والصحة والبيئة ولم يرد بها أي نص على دفع مكافآت السلامة للعاملين.



د- سبق أن تم رفض هذه المكافآت من قبل المصلحة في الأعوام من 2000م حتى 2002م وصدر قرار اللجنة الاستثنائية رقم (889) لعام 1430هـ مؤيدًا لوجهة نظر المصلحة في رفض تلك المكافآت.

وفي ضوء ما ذكر أعلاه فإن مكافآت السلامة لا تعد من المصاريف جائزة الحسم.

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 2007م ببند مكافآت السلامة البالغ (4,678,285) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الاطلاع على 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 (12) من نظام العمل صاحب العمل الذي يُشغّل (10) عمال فأكثر أن يقدم للوزارة لائحة لتنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما في ذلك صور بعض عقود العاملين، وبيان تفصيلي يوضح أسماء العاملين الحاصلين على المكافآت والمبالغ المدفوعة لهم، وصورة من لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل بتاريخ 1433/6/26هـ اتضح أن لائحة تنظيم العمل معتمدة من وزير العمل في عام لاحق لعام الاستئناف، كما أن عقود العاملين لا تتضمن أحقية العاملين في الحصول على تلك المكافآت، وبناء عليه ترى اللجنة 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 لعام 2007م ببند مكافآت السلامة البالغ (4,678,285) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تأمين تعويض العاملين.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصروف تأمين تعويض العاملين ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقًا لحثيثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة في عدم قبول مصروف تأمين تعويض العاملين ضمن المصروفات جائزة الحسم على أساس أن هذا مبلغ هذا البند لم يظهر في شهادة التأمينات الاجتماعية ومن ثم فإن المكلف يحقق باعتراضه مصلحتين:

- 1- التهرب من جزء من مصروف التأمينات، حيث لم يرد هذا المبلغ في شهادة التأمينات الاجتماعية،
- 2- التهرب من الضريبة، حيث يعتبره المكلف مصروفًا ضروريًا وعادياً لتحقيق الدخل، إذ لو كان هذا المصروف ضرورياً لتحقيق الدخل فليس هناك ما يمنع المكلف من تضمين هذا المصروف في نظامه، والحصول على موافقة وزارة العمل عليه وفقاً للنظام، بحيث يصرح عنه ضمن اشتراكات التأمينات الاجتماعية ويكون مصروفًا جائز الحسم.

وأضاف المكلف أن تأمين تعويض العاملين لم يدفع للعاملين، كما أنه ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظراً لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم في الصحراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي كافة أنواع الأضرار 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 وفقاً للشروط التي حددها (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) السعودية رقم (41242) المحافظة على غطاء تأمين لا يقل عن (1,000,000) دولار أمريكي للحدث 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 ضرورياً وكافياً 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 كافة 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 الشروط المذكورة في كل العقود المبرمة بين الشركة و (ج) السعودية.
- وأضاف المكلف أن عدم التصريح عن مبلغ هذا البند للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية لا يعد تهرباً من التأمينات الاجتماعية لأنه لا يشكل جزءاً من الراتب الأساسي أو بدل السكن ولذلك لا يخضع لاشتراكات التأمينات الاجتماعية طبقاً



للمادة (16) من الباب الثالث (قواعد تحديد الاشتراكات) في لائحة التسجيل والاشتراكات التي تنص على أنه "يخضع لحسم الاشتراك المنصوص عليه في المادة (18) من النظام ، ما يتقاضاه العامل المشترك نظير عمله مما يندرج تحت أي من العناصر التالية ، وبما لا يتجاوز مبلغ (45,000) خمسة وأربعين ألف ريال شهرياً :

أ - الأجر الأساسي المنصوص عليه في الفقرة (9) من المادة (1) من هذه اللائحة، سواء كان يصرف بالشهر، أو بالأسبوع، أو باليوم أو بالقطعة، أو بالنسبة لساعات العمل أو لمقدار الإنتاج.

ب - بدل السكن النقدي وفق القيمة المتفق عليها بين صاحب العمل والمشارك.

ج - بدل السكن العيني وتقدر قيمته التي تخضع لحسم الاشتراك بما يساوي الراتب الأساس عن شهرين، واستثناء من هذا الحكم يعفى السكن العيني في الحالات التي يقدرها المحافظ".

كما أن المادة (9) من الباب الأول (أحكام تمهيدية) من لائحة التسجيل والاشتراكات والتي تنص على أن: " الأجر الأساس : هو ما يحصل عليه المشارك الذي يخضع للنظام بصفة إلزامية مقابل عمله بموجب عقد مكتوب أو غير مكتوب مهما كانت طريقة أدائه أو حسابه ، بعد استبعاد البدلات التي قد تمنح حسب نوع العمل أو درجة خطورته أو مكان أدائه ، أو مقابل ساعات عمل إضافية ، أو لأسباب أخرى أيا كان مسمى ما يمنح مقابل ذلك ، وكذلك بعد استبعاد المنح والمكافآت السنوية والمنافع العينية ، ويعتبر في حكم الأجر الأساس : العمولة والنسبة المئوية من المبيعات ، والنسبة المئوية من الأرباح ، سواء اقتصر الأجر عليها ، أو كانت مضافة إلى أجر ثابت " .

وفي ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند تأمين تعويض العاملين حيث سبق للجنة الاستئنافية أن قضت في قرارها رقم (889) لعام 1430هـ بتأييد الشركة في عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2000م إلى 2002م بهذا البند.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بمراجعة بند التأمين اتضح أن هناك مبلغ (2,264,663) ريال تأمين تعويض عاملين، علماً بأن نظام التأمينات الاجتماعية يغطي مثل تلك الأخطار ، وحيث أن هذه التعويضات مغطاة بالتأمينات الاجتماعية طبقاً للمادة (28) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (199) بتاريخ 1421/8/17هـ، لذا لا يحق للشركة تحميل مصاريفها بتلك التعويضات، وأما ما استرشد به المكلف من أن قرار اللجنة الاستئنافية رقم (889) لعام 1430هـ قد أيد وجهة نظره باعتبار هذا البند مصروحاً ضرورياً بسبب الالتزام التعاقدى مع شركة (ج) السعودية، فيرد على ذلك بأن شركة (ج) شركة سعودية يطبق عليها ما يطبق على عموم المكلفين، والأصل هو نظام التأمينات الاجتماعية وليس ما تشترطه



شركة (ج) علمًا بأنه سبق أن صدر قرار للجنة الاستئنافية رقم (452) لعام 1424هـ الذي أيد المصلحة بعدم حسم هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها بشأن هذا البند.

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 2007م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (2,264,663) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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) السعودية وقدم تعريضاً 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 (41049) 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 ضرورياً وكافياً 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 كافة 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 تعاقدية، 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 لعام 2007م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (2,264,663) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: مصاريف الشحن والتخليص الجمركي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول تكاليف الشحن والجمارك ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقاً لحججيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أبدت إجراء المصلحة برفض مصاريف الشحن والتخليص الجمركي على أساس أن الفواتير الصادرة من شركتي (هـ) و (د) مقابل تكاليف الشحن لم توجه مباشرة إلى الشركة، وأن المكلف لم يقدم المستندات الجمركية التي تثبت دخول البضائع المشحونة إلى المملكة.

وأضاف المكلف أن الشركة تزاوّل أعمال تشغيل ... ، وبالنظر إلى طبيعة أعمالها فإنها تقوم باستيراد المعدات وقطع الغيار بشكل منتظم، وقد تم تكبد التكاليف المذكورة بشكل رئيسي على نقل المعدات وقطع الغيار من الخارج إلى المملكة وعلى التخليص الجمركي في المملكة، ويتم شراء قطع الغيار/المعدات على النحو التالي :

- يتم إصدار أمر الشراء إلى شركة (د) لتوريد معدات وقطع غيار من الخارج.

- تقوم (د) (بشراء قطع الغيار/المعدات المطلوبة من موردين (طرف ثالث) في الخارج.

- تطلب (د) من (هـ) (طرف ثالث) نقل قطع الغيار/المعدات إلى المملكة.

- تقوم (هـ) بنقل قطع الغيار - المعدات، وتطلب من وكيلهما في المملكة (شركة ب) القيام بالتخليص الجمركي على البضاعة في المملكة.

-تقوم شركة (ب) بالتخليص الجمركي على البضاعة في المملكة وتسليم المعدات إلى الشركة مع مستندات الفسخ الجمركي.

- تقوم (د) بإصدار فاتورة إلى الشركة على أساس شهري بشأن قطع الغيار/ المعدات الموردة.

- يتم الدفع إلى (د) وليس إلى (هـ) بشأن الخدمات المذكورة أعلاه.

وفي هذا الخصوص قامت الشركة بتقديم المستندات إلى اللجنة الابتدائية والتي تتمثل في بيان تحليلي بإجمالي فواتير الشحن الصادرة من قبل شركة (د) (يظهر توزيعا محاسبيا لتكاليف الشحن المتعلقة بشركة (هـ) والجهات الأخرى مع نسخة من فواتير (د)... (د) إلى الشركة ، وكذلك بيان تحليلي للفواتير الصادرة من (هـ) إلى (د) مقابل تكاليف الشحن البالغة (8,405,391) ريال والتي على أساسها قامت (د) ... (د) بإصدار الفواتير إلى الشركة، مع نسخة من الفواتير الصادرة من (هـ) على أساس العينة، وقد تجاهلت المصلحة واللجنة الابتدائية هيكل المعاملة كما تم توضيحه أعلاه، حيث إن شركتي (هـ) و... لهما علاقة مع (د) التي تعد مسؤولة عن توريد المعدات وقطع الغيار من الخارج إلى الشركة، وبناءً على ذلك دفعت المبالغ إلى (د) بشأن الخدمات أعلاه ، ونظرا إلى عدم وجود أي علاقة بين الشركة وبين شركتي (هـ) لذا فإن موضوع إصدار الفواتير من قبل شركتي (هـ) باسم الشركة هو أمر غير وارد أصلا، ذلك أن الشركة غير مرتبطة بأي علاقة عمل مع الشركتين، حيث أن الشركة اشترت المواد من (د) وقامت (هـ) و ... باتخاذ ترتيبات شحن البضائع إلى الشركة بالنيابة عن (د) وتؤكد المستندات التالية أن مصاريف



التخليص الجمركي المدفوعة إلى (هـ) كانت تخص البضاعة المستوردة إلى المملكة لصالح الشركة، وأن البضاعة المشحونة دخلت المملكة وهي:

- نسخة من الفواتير الصادرة من (هـ) مقابل نقل البضاعة باسم (د).
- نسخة من بوليصة الشحن التي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة للمملكة.
- شهادة منشأ تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة.
- الفواتير الصادرة من وكيل التخليص الجمركي المحلي، شركة (ن) والتي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة.

- نسخة من مستندات التخليص الجمركي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة، وهي مطابقة لفواتير (هـ) إلى (د) وبوليصة الشحن وشهادة المنشأ وفواتير وكيل التخليص الجمركي المحلي. وأضاف المكلف أن مصاريف الشحن والتخليص الجمركي تعد مصاريف عمل ضرورية تم تكبدها في سياق الأعمال العادية ويجب اعتمادها كمصروف فعلي وفقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل التي تتضمن حسم جميع المصاريف الضرورية

باستثناء المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية وتلك المصاريف غير المسموح بحسمها بموجب المادة (13) والأحكام الأخرى المنصوص عليها في الباب الرابع من النظام الضريبي الجديد.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (8,820,496) ريال استناداً إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنه عند فحص بند مصاريف شحن ورسوم جمركية اتضح أن من ضمنها مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة وهي:

- شركة (هـ) مبلغ (8,405,391) ريال.

- شركة (و) مبلغ (415,105) ريال.

وبطلب العقد المبرم بين المكلف وبين كل من شركة (هـ) وشركة (و) أفاد المكلف بأنه لا يوجد عقد بينه وبين الشركتين المذكورتين وإنما العلاقة بين شركة (د) و (هـ) الأمريكية وكذلك الحال بالنسبة لشركة (و).

وبالاطلاع على الفواتير المقدمة والخاصة بشركة (هـ) اتضح أنها تصدر من شركة (هـ) إلى شركة (د) وهي مقابل شحن ونقل معدات من أمريكا إلى المملكة.



أما بالنسبة لفواتير شركة (و) فلم يتضح منها أنها موجهة إلى أي جهة وهي عبارة عن شحن ونقل معدات، لذلك تم رد المبلغين للوعاء لعدم وجود عقد بين المكلف وبين كل من شركة (ب) وشركة (ج) أو فواتير موجهة للمكلف، ومن ثم تعد مصاريف غير جائزة الحسم باعتبارها مصاريف غير مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للمادتين (12،13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) في 1425/1/25هـ.

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 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (8,820,496) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف تبين أن هذا البند عبارة عن مصاريف شحن وتخليص جمركي تكبدتها جهة ذات علاقة نيابة عن المكلف وتتعلق بمعدات تم شراؤها خلال العام ظهرت ضمن الأصول الثابتة في القوائم المالية للمكلف، وبمراجعة اللجنة للمستندات اتضح أنها تخص المواد الموردة إلى المملكة لصالح المكلف ومن ثم وصلت إلى قناة

باعتبار بند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي ضمن المصروفات جائزة الحسم، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (8,820,496) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: القرض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في إضافة القرض البنكي لعناصر الوعاء الزكوي وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة بإضافة حصة الشريك السعودي في القرض البالغ (150,000,000) ريال إلى الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ الفتوى رقم (3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والفتوى رقم (2/2384) في 1406/10/30هـ والفتوى رقم (18497) في 1408/11/18هـ، ويرى المكلف أن إضافة القرض إلى الوعاء الزكوي تكون في حدود ما تم استخدامه في تمويل الأصول الثابتة وقطع الغيار على النحو التالي:

تمويل الأصول الثابتة	ريال
----------------------	------



156,920,085	صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة
4,706,297	قيمة قطع الغيار
161,626,382	(أ)

ممولة من :

162,582,753	الرصيد الختامي لحقوق الشركاء والمخصصات (ب)
956,372	الرصيد المستخدم في تمويل رأس المال العامل كما أدناه ج = (أ - ب)
150,000,000	أوراق دفع (د)
440,349,929	أصول متداولة (غير قطع الغيار) (هـ)
309,690,926	مطلوبات متداولة (و)
130,659,003	رأس المال العامل (غير قطع الغيار) ز = (هـ - و)
20,297,368	منتجات مستحقة القبض غير متداولة (ح)
956,371	المبلغ الممول من حقوق الشركاء والمخصصات كما أعلاه (د - ز - ح)

وأضاف المكلف أن الفتوى رقم (22665) تنص على أن (ما تأخذه الشركة من المال اقتراضاً 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 علماً 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 يخصم 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) ويتضح من هذه الفتوى أن الزكاة متوجبة فقط على الأموال المملوكة للمكلف سواء كانت الأموال في حوزته أم لا، وبعبارة أخرى فإن المدين أو المقترض ليس ملزماً 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 و رقم (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 فعلاً 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 أيضاً فرض زكاة على هذا القرض، وحيث إن مبلغ القرض استخدم لأغراض رأس المال العامل أي لتمويل المخزون والحسابات المدينة والمبالغ المدفوعة مقدماً والمحتجزات طويلة الأجل، لذا ينبغي ألا يضاف إلى الوعاء الزكوي.

بناءً على ما تقدم وما تم الاستناد إليه من فتاوى وقرارات وزارية وتعاميم المصلحة يطلب المكلف عدم إضافة القرض إلى وعائه الزكوي لعام 2007م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه منذ نشأة هذا القرض من عام 1993م والمصلحة تقوم بإخضاعه للزكاة تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، وقد صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (546) لعام 1426هـ وقرارها رقم (889) لعام 1430هـ للأعوام من 2000م حتى 2002م حيث قضى بخضوعه للزكاة باعتباره أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها بشأن 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 إضافة القرض البالغ (150,000,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2007م، في حين ترى المصلحة إضافة القرض إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. 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 للمُقترض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على ملىء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً 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 طرفاً 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 بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية 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 حسب الأسعار التجارية) كما اتضح من قائمة المركز المالي أن رصيد بند القرض البنكي ظهر في بداية ونهاية العام

بمبلغ (150,000,000) ريال، مما يعني وفقاً للقاعدة أعلاه أن 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 القرض إلى وعائه الزكوي لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد المصلحة في عدم حسم المحتجزات غير المتداولة المستحقة القبض من وعاء الزكاة وفقاً لحثيات 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) السعودية وبنسبة 10% من فواتير الشركة غير المدفوعة سوف يتم دفعها من قبل (ج) السعودية خلال الأعوام من 2008م إلى 2010م عند تقديم شهادة



سداد الضريبة لعام 2007م، وبما أن الأموال لم تمكث في ذمة الشركة لمدة 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 تعد طبيعة هذا البند كمحتجزات لدى شركة (ج) المحتسبة بنسبة 10% من الفواتير التي لم تدفع تعتبر ديونا على شركة (ج) للمكلف لا يجب حسمها باعتبارها عملاء أو مدينين (أي أصول متداولة)

وقد صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (889) لعام 1430هـ للأعوام من 2000م حتى 2002م مؤيدًا لوجهة نظر المصلحة بعدم حسم الديون 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 لعام 2007م، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع يتضح أن هذه المبالغ المحتجزة لدى (ج) السعودية تمثل نسبة الـ 10% التي يتم احتجازها من فواتير العمل والتي ستدفعها (ج) 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 ديوناً على مليء وقابلة للتحويل في أي وقت متى قُدمت المسوغات اللازمة، بالإضافة إلى أنها كلفت محاسبياً 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 لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (16) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مكافآت السلامة البالغ (4,678,285) ريال لغرض حساب الوعاء الزكوي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (2,264,663) ريال لغرض حساب الوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (8,820,496) ريال للغرض حساب الوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض إلى وعائه الزكوي لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1355

سنة القرار: 1435هـ

غرامة / تعديل حسابات - ضريبة الدخل.

المفتاح

غرامة عدم سداد ضريبة / تعديل حسابات المكلف.

الموضوع

1- الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

المبدأ

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/19هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة 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 الثالثة رقم (16) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/21هـ كل من: ...و...، كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (3/140) بتاريخ 1432/6/29هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة رقم (36) بتاريخ 1432/7/27هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادرًا من البنك (ي) رقم ... بتاريخ 1430/11/4هـ بمبلغ (4,476,221) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة دلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مكافآت السلامة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصروف مكافآت السلامة ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض اعتماد هذا البند على أساس أنه عند اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف لم تجد ما يوجي لها بأن هذا البند من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل، ولم يقدم المكلف للمصلحة أو للجنة المستند الذي تستكمل به النواحي النظامية لهذا المصروف مثل عقد العمل الذي ينص على استحقاق الموظف لمثل هذه المكافآت.

وأضاف المكلف أن الشركة تقوم بتشغيل... وأن العاملين على... يعملون في ظروف بالغة الفسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم، كما أن صاحب المشروع (هـ) يشترط الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنباً لأي حوادث طبقاً للعقد رقم (41242) الموقع مع (هـ) 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 الآبار" كما ينص العقد في الجدول (د) على أنه "يتعين على المقاول وكافة موظفيه ووكلائه ومقاوليه من الباطن التقيد بجميع الأنظمة المعمول بها في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالسلامة والبيئة وكافة التعليمات العامة لـ (هـ) بخصوص السلامة والصحة والبيئة ويتعين على المقاول أن يتقيد على وجه التحديد بدليل السلامة الإنشائية لـ (هـ) ويتضح مما تقدم أنه يجب على الشركة وموظفيها التقيد بمعايير السلامة المطلوبة من قبل (هـ) وإشاعة الوعي بالسلامة بين الموظفين لتقليل الحوادث، ومن أجل ذلك يتعين على الشركة أن تشجع موظفيها على



التقيد بمعايير السلامة وذلك بمنحهم حوافز ومكافآت مالية، وأن عدم التقيد بمعايير السلامة المحددة من قبل (هـ) قد يسفر عن نتائج خطيرة تشمل إنهاء العقد، وبناء على ذلك قامت الشركة بإعداد خطة لمكافآت السلامة لتعزيز الوعي بمتطلبات السلامة على كافة مستويات عملي الشركة و موجوداتها 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 منصة الحفر أو في القسم خلال فترة (6) أشهر ماضية، كما يتم منح العاملين مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على منصة الحفر أو في القسم خلال فترة (12) شهرًا ماضية، وتكون المكافآت السنوية على شكل سندات منحة، ويتم دفعها للعاملين بغض النظر عن نتائج الشركة، ولقد أدى إتباع هذه السياسة من قبل الشركة إلى التقليل من عدد الحوادث خلال العام ولولا ذلك لتكبّدت 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، وبياناتًا تحليليًا بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة، ونسخة من سياسة مكافآت السلامة ونسخة من شهادة مراجع الحسابات تؤكد أن المصروف مطابق لدفاتر الشركة وسجلاتها، 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 إليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تتقرر للعامل مقابل جهده 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 تحصيله.
- 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 أساسيًا له، وعليه فإن مكافآت السلامة المدفوعة للعامل وفقًا لسياسة الشركة المكتوبة تشكل جزءًا 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 السلامة تعطي أيضا بعض الحقوق وتنشئ بعض الالتزامات على كلا الطرفين، وبما أن عقد العمل ملزم للطرفين، كذلك فإن سياسة مكافآت السلامة ملزمة أيضا للطرفين، وعليه فإن عقد العمل و سياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث أن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمان 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 في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية ما يفيد أنه إذا دفع المكلف أي مزايا للعاملين 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 تكبدها الشركة في سياق أعمالها العادية، ولذا ينبغي اعتمادها كمصاريف فعلية بموجب المادة (12) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن "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 تلك المصاريف ذات الطبيعة الرأس مالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (13) من هذا النظام والأحكام الأخرى في هذا الفصل" كما أن المواد من (13) إلى (20) من نظام ضريبة الدخل والمادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تحدد بوضوح المصاريف غير جائزة الحسم للأغراض الضريبية، وهذه المواد لم تنص على رفض اعتماد أي مكافآت أو حوافز إذا لم يتم النص عليها في عقود العمل ولوائحه المعتمدة من وزير العمل.

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة البالغ (4,678,285) ريال باعتباره مصروفًا عاديًا وضروريًا للحفاظ على بيئة عمل سليمة ومأمونة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه اتضح من خلال مراجعة شهادة المحاسب القانوني بالرواتب والأجور الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية المحملة على المصاريف أن من ضمنها مكافآت السلامة البالغة (4,678,285) ريال، وقد تم رفض هذه المكافآت من قبل المصلحة للأسباب التالية:

أ- عدم تقديم المكلف ما يثبت أن عقود الموظفين المستفيدين من تلك المكافآت تنص على ذلك.
ب- عدم تقديم لائحة خاصة بالجزاءات والمكافآت مصادق عليها من وزير العمل التي توضح دفع مثل تلك المكافآت.
ج- أن ما ورد في اعتراض المكلف من أن شركة (هـ) تشترط عليه دفع تلك المكافآت فإن هذا القول مردود عليه بأن عقود أرامكو مع المكلف تنص على التقيد بمتطلبات السلامة والصحة والبيئة ولم يرد بها أي نص على دفع مكافآت السلامة للعاملين.

د- سبق أن تم رفض هذه المكافآت من قبل المصلحة في الأعوام من 2000م حتى 2002م وصدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (889) لعام 1430هـ مؤيدًا لوجهة نظر المصلحة في رفض تلك المكافآت.

وفي ضوء ما ذكر أعلاه وما نصت عليه المادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) في 1425/1/25هـ فإن مكافآت السلامة لا تعد من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم لا يجوز قبولها كمصرف.



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 2007م ببند مكافآت السلامة البالغ (4,678,285) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الاطلاع على 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 (12) من نظام العمل صاحب العمل الذي يُشغل (10) عمال فأكثر أن يقدم للوزارة لائحة لتنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات .

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما في ذلك صور بعض عقود العاملين، وبيان تفصيلي يوضح أسماء العاملين الحاصلين على المكافآت والمبالغ المدفوعة لهم، وصورة من لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل بتاريخ 1433/6/26هـ اتضح أن لائحة تنظيم العمل معتمدة من وزير العمل في عام للاحق لعام الاستئناف، كما أن عقود العاملين لا تتضمن أحقية العاملين في الحصول على تلك المكافآت، وبناء عليه ترى اللجنة 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 لعام 2007م ببند مكافآت السلامة البالغ (4,678,285) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تأمين تعويض العاملين:



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصروف تأمين تعويض العاملين ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة في عدم قبول مصروف تأمين تعويض العاملين ضمن المصروفات جائزة الحسم على أساس أن هذا مبلغ هذا البند لم يظهر في شهادة التأمينات الاجتماعية ومن ثم فإن المكلف يحقق باعتراضه مصلحتين : 1- التهرب من جزء من مصروف التأمينات، حيث لم يرد هذا المبلغ في شهادة التأمينات الاجتماعية، 2- التهرب من الضريبة، حيث يعتبره المكلف مصروفًا ضروريًا وعاديًا لتحقيق الدخل، إذ لو كان هذا المصروف ضروريًا لتحقيق الدخل فليس هناك ما يمنع المكلف من تضمين هذا المصروف في نظامه، والحصول على موافقة وزارة العمل عليه وفقًا للنظام، بحيث يصرح عنه ضمن اشتراكات التأمينات الاجتماعية ويكون مصروفًا جائز الحسم.

وأضاف المكلف أن تأمين تعويض العاملين لم يدفع للعاملين، كما أنه ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم على منصات الحفر في الصدراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي كافة 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 وفقًا للشروط التي حددتها (هـ) لأن نظام التأمينات الاجتماعية لا يغطي متطلبات العمل التأمينية، وعلى سبيل المثال فإن المبلغ الأقصى الذي يغطيه نظام التأمينات الاجتماعية هو (165,000) ريال ويعادل (44,000) دولار أمريكي بينما يشترط عقد (هـ) رقم ... المحافظة على غطاء تأمين لا يقل عن (1,000,000) دولار أمريكي للحدث 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 كافة عمليات المقاول بموجب هذا العقد.



- يتفق المفاول و (هـ) على أن التأمينات المدرجة في الفقرة أعلاه هي الحد الأدنى من غطاء التأمين الذي يتعين على

المفاول الحصول عليه بموجب هذا العقد) وهذا الشروط المذكورة في كل العقود المبرمة بين الشركة و (هـ) وأضاف المكلف أن عدم التصريح عن مبلغ هذا البند للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية لا يعد تهرباً من التأمينات الاجتماعية لأنه لا يشكل جزءاً من الراتب الأساسي أو بدل السكن ولذلك لا يخضع لاشتراكات التأمينات الاجتماعية طبقاً للمادة (16) من الباب الثالث (قواعد تحديد الاشتراكات) في لائحة التسجيل والاشتراكات التي تنص على أنه: "يخضع لحسم الاشتراك المنصوص عليه في المادة (18) من النظام، ما يتقاضاه العامل المشترك نظير عمله مما يندرج تحت أي من العناصر التالية، وبما لا يتجاوز مبلغ (45,000) خمسة وأربعين ألف ريال شهرياً:

أ - الأجر الأساسي المنصوص عليه في الفقرة (9) من المادة (1) من هذه اللائحة، سواء كان يصرف بالشهر، أو بالأسبوع، أو باليوم أو بالقطعة، أو بالنسبة لساعات العمل أو لمقدار الإنتاج.

ب - بدل السكن النقدي وفق القيمة المتفق عليها بين صاحب العمل والمشارك.

ج - بدل السكن العيني وتقدر قيمته التي تخضع لحسم الاشتراك بما يساوي الراتب الأساس عن شهرين، واستثناء من هذا الحكم يعفى السكن العيني في الحالات التي يقرها المحافظ".
كما أن المادة (9) من الباب الأول (أحكام تمهيدية) من لائحة التسجيل والاشتراكات والتي تنص على أن: "الأجر الأساس : هو ما يحصل عليه المشارك الذي يخضع للنظام بصفة إلزامية مقابل عمله بموجب عقد مكتوب أو غير مكتوب مهما كانت طريقة أدائه أو حسابه، بعد استبعاد البدلات التي قد تمنح حسب نوع العمل أو درجة خطورته أو مكان أدائه، أو مقابل ساعات عمل إضافية، أو لأسباب أخرى أيا كان مسمى ما يمنح مقابل ذلك، وكذلك بعد استبعاد المنح والمكافآت السنوية والمنافع العينية، ويعتبر في حكم الأجر الأساس : العمولة والنسبة المئوية من المبيعات، والنسبة المئوية من الأرباح، سواء اقتصر الأجر عليها، أو كانت مضافة إلى أجر ثابت".

وأضاف المكلف أن المصلحة رفضت اعتماد هذا البند دون إبداء أي أسباب لذلك الرفض، علماً بأنه مصروف عمل ضروري تم تكبده في سياق الأعمال العادية ولذا ينبغي اعتماده كمصروف عمل فعلي استناداً إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل



والتي تتضمن حسم جميع المصاريف الضرورية باستثناء المصاريف ذات الطبيعة الرأس مالية التي لا يحق حسمها بموجب المادة (13) والأحكام الأخرى المنصوص عليها في الفصل الخامس من نظام ضريبة الدخل.

وفي ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند تأمين تعويض العاملين باعتباره مصروفًا ضروريًا بموجب المادة (12) من نظام ضريبة الدخل، وسبق للجنة الاستثنائية أن قضت في قرارها رقم (889) لعام 1430هـ بتأييد الشركة في عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2000م إلى 2002م بهذا البند.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بمراجعة بند التأمين اتضح أن هناك مبلغ (2,264,663) ريال تأمين تعويض عاملين، علمًا بأن نظام التأمينات الاجتماعية يغطي مثل تلك الأخطار، وحيث أن هذه التعويضات مغطاة بالتأمينات الاجتماعية طبقًا للمادة (28) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (199) بتاريخ 1421/8/17هـ، لذا لا يحق للشركة تحميل مصاريفها بتلك التعويضات، وأما ما استرشد به المكلف من أن قرار اللجنة الاستثنائية رقم (889) لعام 1430هـ قد أيد وجهة نظره باعتبار هذا البند مصروفًا ضروريًا بسبب الالتزام التعاقدية مع شركة (هـ) فيرد على ذلك بأن شركة أرامكو شركة سعودية يطبق عليها ما يطبق على عموم المكلفين، والأصل هو نظام التأمينات الاجتماعية وليس ما تشترطه شركة (هـ)

علمًا بأنه سبق أن صدر قرار للجنة الاستثنائية رقم (452) لعام 1424هـ الذي أيد المصلحة بعدم حسم هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها بشأن 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 الحسابات لعام 2007م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (2,264,663) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. 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 (هـ) وقدم تعزيزاً 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 (41049) 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 كافة 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 لعام 2007م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (2,264,663) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: مصاريف الشحن والتخليص الجمركي:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول تكاليف الشحن والجمارك ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أبدت إجراء المصلحة برفض مصاريف الشحن والتخليص الجمركي على أساس أن الفواتير الصادرة من شركتي (ط) و (ج) مقابل تكاليف الشحن لم توجه مباشرة إلى الشركة، وأن المكلف لم يقدم المستندات الجمركية التي تثبت دخول البضائع المشحونة إلى المملكة.

وأضاف المكلف أن الشركة تزاوّل أعمال تشغيل منصات حفر وصيانة الآبار، وبالنظر إلى طبيعة أعمالها فإنها تقوم باستيراد المعدات وقطع الغيار بشكل منتظم، وقد تم تكبد التكاليف المذكورة بشكل رئيسي على نقل المعدات وقطع الغيار من الخارج إلى المملكة وعلى التخليص الجمركي في المملكة، ويتم شراء قطع الغيار/المعدات على النحو التالي:

- يتم إصدار أمر الشراء إلى شركة (أ) لتوريد معدات وقطع غيار من الخارج.

- تقوم (ج) بشراء قطع الغيار/المعدات المطلوبة من موردين (طرف ثالث) في الخارج.

- تطلب (ج) من بأن البائنا/ايجل (طرف ثالث) نقل قطع الغيار/المعدات إلى المملكة.



- تقوم (ب) بنقل قطع الغيار - المعدات، وتطلب من وكيلهما في المملكة (شركة ج) القيام بالتخليص الجمركي على البضاعة في المملكة.

- تقوم شركة (ج) بالتخليص الجمركي على البضاعة في المملكة وتسليم المعدات إلى الشركة مع مستندات الفسخ الجمركي.

- تقوم (ج) بإصدار فاتورة إلى الشركة على أساس شهري بشأن قطع الغيار/ المعدات الموردة.

- يتم الدفع إلى (ج) وليس إلى بأن الباينا/ايجل بشأن الخدمات المذكورة أعلاه.

وفي هذا الخصوص قامت الشركة بتقديم المستندات إلى اللجنة الابتدائية والتي تتمثل في بيان تحليلي بإجمالي فواتير الشحن الصادرة من قبل شركة (ج) يظهر توزيعاً محاسبياً لتكاليف الشحن المتعلقة بشركة (ط) والجهات الأخرى مع نسخة من فواتير (ج) إلى الشركة، وكذلك بيان تحليلي للفواتير الصادرة من (ط) إلى (ج) مقابل تكاليف الشحن البالغة (8,405,391) ريال والتي على أساسها قامت (ج) بإصدار الفواتير إلى الشركة، مع نسخة من الفواتير الصادرة من (ط) على أساس العينة، وقد تجاهلت المصلحة واللجنة الابتدائية هيكل المعاملة كما تم توضيحه أعلاه، حيث أن شركتي (ب،ج) لهما علاقة مع (ج) التي تعد مسئولة عن توريد المعدات وقطع الغيار من الخارج إلى الشركة، وبناءً على ذلك دفعت المبالغ إلى (ج) بشأن الخدمات أعلاه، ونظراً إلى عدم وجود أي علاقة بين الشركة وبين شركتي (ب،ج)، لذا فإن موضوع إصدار الفواتير من قبل شركتي (ب،ج) باسم الشركة هو أمر غير وارد أصلاً، ذلك أن الشركة غير مرتبطة بأي علاقة عمل مع الشركتين، حيث أن الشركة اشترت المواد من (ج) وقامت (ط) وايجل باتخاذ

ترتيبات شحن البضائع إلى الشركة بالنيابة عن (ج) وتؤكد المستندات التالية أن مصاريف التخليص الجمركي المدفوعة إلى (ط) كانت تخص البضاعة المستوردة إلى المملكة لصالح الشركة، وأن البضاعة المشحونة دخلت المملكة وهي :

- نسخة من الفواتير الصادرة من (ط) مقابل نقل البضاعة باسم (ج)

- نسخة من بوليصة الشحن التي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة للمملكة.

- شهادة منشأ تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة.

- الفواتير الصادرة من وكيل التخليص الجمركي المحلي، شركة غسان والتي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة

المستوردة إلى المملكة.

- نسخة من مستندات التخليص الجمركي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة، وهي مطابقة

لفواتير (ط) إلى (ج) وبوليصة الشحن وشهادة المنشأ وفواتير وكيل التخليص الجمركي المحلي.



وأضاف المكلف أن مصاريف الشحن والتخليص الجمركي تعد مصاريف عمل ضرورية تم تكبدها في سياق الأعمال العادية ويجب اعتمادها كمصروف فعلي وفقا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل التي تتضمن حسم جميع المصاريف الضرورية باستثناء المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية وتلك المصاريف غير المسموح بحسمها بموجب المادة (13) والأحكام الأخرى المنصوص عليها في الباب الرابع من النظام الضريبي الجديد.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (8,820,496) ريال استنادًا إلى المادة (12) من نظام ضريبة الدخل.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه عند فحص بند مصاريف شحن ورسوم جمركية اتضح أن من ضمنها مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة وهي:

- شركة (ط) مبلغ (8,405,391) ريال.

- شركة (ن) مبلغ (415,105) ريال.

وبطلب العقد المبرم بين المكلف وبين كل من شركة (ط) وشركة (ن) أفاد المكلف بأنه لا يوجد عقد بينه وبين الشركتين المذكورتين وإنما العلاقة بين شركة (ج) و (ط) وكذلك الحال بالنسبة لشركة (ن).

وبالاطلاع على الفواتير المقدمة والخاصة بشركة (ط) اتضح أنها تصدر من شركة (ب) إلى شركة (ج) وهي مقابل شحن ونقل معدات من أمريكا إلى المملكة.

أما بالنسبة لفواتير شركة (ج) فلم يتضح منها أنها موجهة إلى أي جهة وهي عبارة عن شحن ونقل معدات، لذلك تم رد المبلغين للوعاء لعدم وجود عقد بين المكلف وبين كل من شركة (ب,ج) أو فواتير موجهة للمكلف، ومن ثم تعد مصاريف غير جائزة الحسم باعتبارها مصاريف غير مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة طبقًا للمادتين (12,13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) في 1425/1/25هـ.

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 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي



البالغ (8,820,496) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف تبين أن هذا البند عبارة عن مصاريف شحن وتخليص جمركي تكبدتها جهة ذات علاقة نيابة عن المكلف وتتعلق بمعدات تم شراؤها خلال العام ظهرت ضمن الأصول الثابتة في القوائم المالية للمكلف، وبمراجعة اللجنة للمستندات اتضح أنها تخص المواد الموردة إلى المملكة لصالح المكلف ومن ثم وصلت إلى قناة باعتبار بند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي ضمن المصروفات جائزة الحسم، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (8,820,496) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الرابع: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عن البنود المعترض عليها وذلك من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة طلبت سداد غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير، وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد: "تاريخ الاستحقاق" لأغراض حساب غرامة التأخير بنسبة 1% في خطاب ربطها رقم (12/4241) بتاريخ 1430/8/3هـ، فإن المفهوم أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد بمثابة تاريخ الاستحقاق، وقد تم تقديم الإقرار و السداد بتاريخ 3 / 6 / 2008م أي بعد مرور (44) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار .

وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و 77) كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاثة مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67 و 68 و 69) وذلك على النحو التالي:
أولاً: تفرض المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية غرامة التأخير بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام، وتورد المادة (1/67) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار وهي:

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرون يومًا من تاريخ نهاية السنة المالية.



ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي.
ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقاً للنموذج المعتمد
د- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال (ستين) يوماً من نهاية السنة الضريبية.
كما تقضي المادة (76/أ و ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (2/67) من اللائحة التنفيذية بحساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي على النحو التالي:
1% من إجمالي الإيرادات وبعده أقصى قدره (20,000) ريال.
أو:

5% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير (ثلاثين) يوماً من الموعد النظامي.
10% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثين) يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.
20% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

25% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثمائة وخمسة وستين) يوماً من الموعد النظامي.
كما أوردت المادة (76/ج) من نظام ضريبة الدخل تعريفاً للمبلغ الذي تطبق عليه غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا

النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة: "ب" من المادة (60) من هذا النظام)، ونصت المادة (3/67) من اللائحة التنفيذية على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد)



وبموجب هاتين المادتين لو تم تقديم الإقرار وتسديد الضريبة المستحقة في أو قبل 29 / 4 / 2008م و تم إجراء الربط في 30/9/2009م مع التزام ضريبي إضافي قدره (100,000) ريال فلن تنشأ أي غرامة تأخير، ولكن لو تم تقديم الإقرار في 30/9/2008م أي بعد (154) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار فعندئذ تنشأ غرامة تأخير بنسبة 20% على الالتزام الضريبي الإضافي البالغ (100,000) ريال، وحيث تم تقديم الإقرار بتاريخ 3/6/2008م أي بعد (44) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار لذا فإن الغرامة المنصوص عليها في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية تنطبق على هذا العام .

ثانيًا : تعالج المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة، وتنص المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما تنص المادة(68) من اللائحة التنفيذية على :

"1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) 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 بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيتها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.

هـ - التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع

للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع" ولو كان نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان إلى حساب الغرامة المستحقة بموجب المادة (68) من اللائحة التنفيذية على نفس الأساس الوارد في المادة (67) من اللائحة التنفيذية لأضيفت إلى المادة (68) من اللائحة التنفيذية أيضا



جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (67) أي: "وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ونظرًا لأن المادة (68) من اللائحة التنفيذية لم تتضمن هذه الجملة فإنه يتضح أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ صدور قرار نهائي، ولم يرد في هذه المادة أن تحتسب غرامة التأخير بنسبة 1% من الضريبة غير المسددة ابتداء من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد .

ثالثًا: أن غرامة التأخير التي تحتسب بموجب المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يجب أن تكون مستحقة الدفع من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا استنادًا إلى المادة (2/71) من اللائحة التنفيذية والتي تتضمن أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج - انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.

د - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم"

وبما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية في حال التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض، لذا فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا بموجب النظام، ولا يقصد من هاتين المادتين معاقبة المكلف على أي تأخير نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

رابعًا: تعالج المادة (77/ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (69) من اللائحة التنفيذية موضوع غرامة التهرب ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذا الاستئناف.

وبناءً على ما تقدم وحيث تم سداد كافة الضرائب المستحقة بموجب الإقرار الضريبي لعام 2007م عند تقديمه، وحيث أن هناك خللاً فنياً مع المصلحة على تعديل نتيجة الحسابات بنود مكافآت السلامة و تأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي، لذا يطلب المكلف أن تحتسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم مطالبة المكلف بسداد غرامة تأخير بنسبة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير من تاريخ تقديم الإقرار والسداد حتى تاريخ السداد وذلك استنادًا إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية، أما ما ذكره المكلف من أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي فإن هذا القول مردود عليه بأن غرامة التأخير ينطبق عليها ما ورد في المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والتي تتضمن تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها، وتحتسب الغرامة من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (68) من اللائحة التنفيذية، وعليه فإن المصلحة ترى توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة غير المسددة بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ تقديم الإقرار والسداد وحتى تاريخ السداد طبقًا لما نص عليه نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية بهذا 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 أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بنود مكافآت السلامة وتأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة أن تاريخ استحقاق غرامة التأخير على فرق الضريبة يبدأ من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل 30 يوم تأخير ... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة

إلى تاريخ السداد) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من



هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم)

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة).

وحيث إن بند مكافآت السلامة لم يرد ضمن المصاريف الجائز حسمها وكذلك المصاريف غير الجائز حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، ومن ثم فلا تحكمه نصوص نظامية واضحة، وحيث أن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لعدم تقديم البيانات والمستندات المطلوبة، لذا فإن اللجنة ترى أن يتم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



أما ما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببندي تأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي، وحيث أن اللجنة انتهت في البندين (الثاني والثالث) من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذين البندين، لذا فإن غرامة التأخير تسقط لسقوط أصلها.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (16) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.
ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مكافآت السلامة البالغ (4,678,285) ريال لغرض حساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (2,264,663) ريال لغرض حساب الوعاء الضريبي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (8,820,496) ريال لغرض حساب الوعاء الضريبي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4/ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندي تأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي لسقوط أصلها.

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



رقم القرار: 1361

سنة القرار: 1435هـ

أصول - ضريبة دخل.

المفتاح

أصول ثابتة صافية.

الموضوع

تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المهلة المحددة نظامياً، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/3/26هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة 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 الاستئنافات المقدمة من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (21) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 1998م حتى 2006م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/6هـ كل من:و.....، 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 (21) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (3/154) بتاريخ 1432/9/17هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة برقم (71) بتاريخ 1432/10/21هـ، كما قدمت مستندًا يفيد استلامها القرار الابتدائي بتاريخ 1432/10/16هـ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية.

كما أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (3/154) بتاريخ 1432/9/17هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيدها لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (122) بتاريخ 1432/12/26هـ، وورد في خطاب استئناف المكلف أنه تم استلام القرار الابتدائي بتاريخ 1432/10/27هـ الموافق 2011/9/25م، وقدم مستندًا من بريد منطقة الرياض يفيد باستلام القرار الابتدائي بتاريخ 1432/10/27هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي.

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" وبالرجوع إلى القرار الوزاري رقم (1413) بتاريخ 1416/6/12هـ وتحديدًا الفقرة (خامسًا) منه التي تنص على أنه: "يطبق على الاعتراضات التي يتقدم بها مكلفو الزكاة الشرعية ما يطبق على الاعتراضات التي يتقدم بها مكلفو الضريبة من إجراءات التي حددها القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ وما طرأ عليه من تعديلات".

وحيث إن تعليمات الزكاة الصادرة المشار إليها أعلاه اشترطت أن يتم استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في ميعاد لا يتجاوز (ثلاثين) يومًا من تاريخ استلام القرار وأن يقوم بدفع الزكاة المستحقة عليه بموجب قرار اللجنة الابتدائية أو يقدم عنها ضمانًا بنكيًا ساري المفعول قبل تقديم استئنافه، وحيث إن تاريخ استلام المكلف قرار اللجنة الابتدائية الثالثة رقم (21) لعام 1432هـ هو 1432/10/27هـ بتاريخ قيده الاستئناف لدى هذه اللجنة هو 1432/12/26هـ، لذا فإن استئناف المكلف لم يقدم خلال المدة النظامية المحددة للاستئناف بثلاثين يومًا من تاريخ استلام القرار الابتدائي ومن ثم فإن اللجنة بالأغلبية ترى رفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية.



الناحية الموضوعية:

بند الوعاء الزكوي للأعوام من 1998م إلى 2000م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بتأييد المكلف في اعتراضه على الربط الزكوي على الربح المعدل بدلاً من صافي الوعاء الزكوي للأعوام من 1998م إلى 2000م وفقاً لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أنه (يتمثل الخلاف في اعتقاد المكلف أن الزكاة تربط على الوعاء الزكوي، في حين أن المصلحة تربط الزكاة على الوعاء الزكوي أو الربح المعدل أياً كان، واطلعت اللجنة على فتوى اللجنة الدائمة للإفتاء رقم (32408) بتاريخ 1426/11/18هـ والتي كانت إجابة على عدد من الأسئلة وجهها وزير المالية، وكان من ضمنها سؤال يتعلق بموضوع الخلاف مباشرة وهو السؤال الرابع، حيث أجابت اللجنة الدائمة للإفتاء بأن ما جعل من إيرادات المصنع - الواجب زكاتها - في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول (فلا زكاة فيها) وعليه رأت اللجنة الابتدائية تأييد وجهة نظر المكلف دون التعليق على ما ورد في وجهتي نظر المكلف والمصلحة، كما لم تعلق على مدى انطباق الفتوى الشرعية المشار إليها على المكلف، علماً بأن الفتوى هي في الحقيقة مؤيدة لإجراء المصلحة حيث إن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تحقق ولا يتم تحديدها فعلاً إلا نهاية العام، حيث إن واقع حال الشركات أنها تقوم بشراء الأصول وأي مشتريات من الإيرادات المتحققة خلال العام وليس من صافي الربح الذي يتحقق في نهاية العام بعد إقفال الحسابات وهو ما نصت عليه الفتوى الشرعية من أن (ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها) وتؤكد المصلحة هنا أن نص الفتوى هو ما جعل من إيرادات وليس من صافي الربح، حيث إن هناك فرقاً بين الإيرادات وصافي الربح، وعليه فإن ما يتبقى من الإيرادات بعد حسم المشتريات والمصاريف والتكاليف يمثل صافي الربح وهو الذي يتم تزكيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين ويتفق والقواعد الشرعية والمحاسبية والتعليمات النظامية، كما أن الأخذ بصافي الربح المعدل لأغراض الزكاة كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات و به صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، كما أن الفتوى الشرعية المشار إليها بعالية تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله



في أصول ثابتة أو عروض قنية وأن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تُعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة، أي

زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح، كما أن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء وزيادة رأس المال وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة وهو ما يتفق مع القواعد المحاسبية وواقع الحال، ومن ناحية أخرى فإن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد أن العناصر السالبة للوعاء أكبر من العناصر الموجبة حتى ولو كانت الشركة محققة لأرباح وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة.

وأضافت المصلحة أنها قامت بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، وذلك تطبيقاً للتعميم رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي يوضح كيفية تحديد الوعاء الزكوي والذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين أولهما أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها، وثانيهما أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة، وهذا يعني أنه لا مساس بصافي ربح العام دفترياً أو معدلاً في الخضوع للزكاة، وقد أكد ذلك التعميم رقم (1/73) في 1409/7/12هـ، حيث إن المتبع في المصلحة في حالة كون الوعاء الزكوي أقل من صافي أرباح العام في حال حسم كامل صافي الأصول الثابتة فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استثنائية منها القرار الاستثنائي رقم (13) لعام 1417هـ والمصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (8974/3) بتاريخ 1417/8/6هـ، وكذلك القرار الاستثنائي رقم (152) لعام 1420هـ والمصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (3305/1) بتاريخ 1420/3/27هـ، لذا تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها المتفق والقواعد الشرعية والمحاسبية والتعليمات النظامية .

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1435/3/6هـ ورد فيها أن المرسوم الملكي المنظم لجباية الزكاة يقضي باستيفاء الزكاة وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية وليس على أساس التعاميم الصادرة عن المصلحة التي تعد جهة تنفيذية وليست تشريعية ولا يجوز لها الاختيار في التطبيق بمعنى أنه إذا صدرت الفتوى لصالحها طبقتها بأثر رجعي وإذا صدرت لصالح المكلف رفضت تطبيقها وتمسكت بتعاميم قديمة، كما أن الفتوى أقوى من التعميم من حيث التطبيق فلا يجوز تطبيق تعميم وإهمال



فتوى شرعية حيث يعد التعميم الذي تتمسك به المصلحة في حكم الملغي وذلك بصدور فتوى تتعارض معه، إضافة إلى أن التعميم صدر بدون تفويض للمصلحة من مجلس الوزراء بصفته الجهة المسؤولة عن إصدار القوانين بالمملكة ومن ثم لا يعتد به لصدوره بدون تفويض من صاحب الصلاحية.

وأضاف المكلف أن الربح الذي هو النماء لا يحصل فجأة في لحظة واحدة بل ينمو بشكل مستمر طوال العام مثله في ذلك مثل الماء في النهر يتدفق طوال العام، كما أن الإيرادات ما هي إلا أرباح بعد حسم المصاريف منها أي أن الإيرادات هي أرباح ومن ثم فإن التفريق بين الإيرادات والأرباح هو في غير محله، وتستطيع برامج الحاسب الآلي المتطورة أن تحسب الإيرادات والربح في نهاية كل يوم وليس في نهاية العام أي أن ما تدعيه المصلحة بعدم إمكانية تحديد الربح إلا في نهاية العام غير صحيح، و يجب أن نفرق بين رصيد الربح وبين إمكانية استخدام رصيد الربح خلال العام التي يتحدد بما يتوفر من السيولة، وأنه بالرجوع إلى القوائم المالية للمصرف للأعوام من 1998م حتى 2000م والربط الزكوي الصادر من المصلحة بموجب خطابها رقم (12/1622) بتاريخ 1430/3/25هـ يتضح التالي :

العام	1998م	1999م	2000م
مجموع التدفقات النقدية والواردة	1,925,028,000	3,367,396,000	3,297,863,000
ربح العام المعدل طبقاً لربط المصلحة	1,474,735,000	1,593,089,691	1,947,213,482
الوعاء الزكوي طبقاً لربط المصلحة	1,118,810,000	1,276,181,005	1,248,664,695
المستخدم من الربح في شراء الأصول الثابتة	355,925,000	316,908,686	698,548,787

وأضاف المكلف أنه يتم إضافة الأرباح للوعاء الزكوي ضمن حقوق الملكية أي أنها تزكي وهذا ما تطبقه المصلحة، ولكن هل يتم محاسبة المكلف على صافي الوعاء الزكوي إذا كان أقل من الربح المعدل أم لا؟ وترى المصلحة أن أقل وعاء زكوي يحاسب عليه المكلف هو صافي الربح المعدل، ولا يوجد لدى المصلحة رأي شرعي يؤكد هذا الرأي، وترى الفتوى رقم (32408) بتاريخ 1426/11/18هـ أنه إذا تم استخدام الأموال التي تخضع للزكاة وهي (حقوق الملكية وربح العام) في شراء أصول ثابتة أو استثمارات فإن ما تبقى منها يزكي لأن أصول القنية لا زكاة عليها، ومن ثم فإن الأساس هو الفتوى وليس التعاريف المحاسبية للربح أو حركة حساب الأرباح، كما أن أهداف الزكاة هو زيادة النمو الاقتصادي وذلك بتحفيز استخدام الأموال في أصول القنية، ومن المتعارف عليه أن استخدام الأموال في زيادة أصول القنية يؤدي إلى خلق فرص عمل، ولهذا فإن زيادة أصول القنية مقصد من



مقاصد الزكاة، ولا يوجد أي دراسات أو براهين قدمتها المصلحة تؤكد صحة ما تقوله من حيث حجب الزكاة على المكلفين بسبب تطبيق الفتوى. لكل ما تقدم يرى المكلف حسم رصيد الأصول الثابتة وما في حكمها الظاهرة في القوائم المالية من وعائه 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 حسم رصيد صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي عن الربح المعدل للأعوام من 1998م إلى 2000م، في حين يرى المكلف حسم رصيد صافي الأصول الثابتة وما في حكمها الظاهر في القوائم المالية من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يتمثل أحد أركانه في أن يتم حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، لذا فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية 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 أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الدور فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الدور عليها) مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها حسم رصيد صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي عن الربح المعدل للأعوام من 1998م إلى 2000م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً أ- قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (21) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ب- رفض الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (21) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة في طلبها حسم رصيد صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي عن الربح المعدل للأعوام من 1998م إلى 2000م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1364)

سنة القرار : 1435هـ

ديون / مخزون - زكاة.

المفتاح

ديون أطراف ذات علاقة / مخزون قطع غيار.

الموضوع

1- يشترط لحسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي إثبات ملكيتها، وتقديم المنشأة للأسباب المقنعة التي حالت دون نقل ملكية تلك الأصول يجيز حسم قيمة تلك الأصول من الوعاء الزكوي.
2- قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع في جميع الأنشطة تعتبر مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها، وتحسم من الوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/4/3هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (10/36) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام المالي 2005م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/14هـ كل من: ...و...و...، كما مثل المكلف

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (10/36) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (214/ص ج/1) بتاريخ 1432/10/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (92) بتاريخ 1432/11/18هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ل) برقم ... بتاريخ 1432/1/7هـ بمبلغ (785,580/32) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي لعام 2005م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

البند الأول: رصيد أطراف ذات علاقة دائنة لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد أطراف ذات علاقة دائنة_ الذي حال عليه الحول - إلى الوعاء الزكوي لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على ما قامت به المصلحة من إضافة رصيد شركة (أ) لوعاء الزكاة بمبلغ (28,270,035) ريال، وذكر أن هذا الرصيد ناتج عن تعاملات تجارية، ولا يمثل قروضاً، كما أن هذا الرصيد قد خضع للزكاة الشرعية ضمن وعاء الشركة الشقيقة، ويرى أن ما قامت به المصلحة يعد ازدواجاً في حساب الزكاة الشرعية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وأضافوا بمذكرتهم المقدمة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأن هذا الرصيد عبارة عن دين في ذمة الشركة لم تسدده وأنه يأخذ حكم القروض وتطبق عليه الفتاوى الشرعية المتعلقة بالقروض ومنها الفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ التي تنص على إضافة الأموال المستفاد التي تستخدمها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط التجاري،



وأن مطلب المكلف بإسقاط مال من وعاء الزكاة دون مبرر شرعي أو نظامي وذلك من خلال حسم الأصول الثابتة وما يأخذ حكمها دون إضافة مصدرها، وترى المصلحة أنه لا صحة لما ذكره المكلف من أن ذلك يعد ازدواجًا في حساب الزكاة حيث لم يثبت للمصلحة أن ذات المبلغ قد خضع للزكاة لدى الشركة الدائنة، كما أن خضوع المبلغ للزكاة لدى المقرض والمقترض لا يعد ثنيًا للزكاة وفقًا للفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والتي تنص على: "ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يوجد بيده، ويتمكن من التصرف فيه، وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

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 أطراف ذات علاقة (شركة ب) الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي لعام 2005م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذا الرصيد إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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 للمقرض فإن عرض القرض كصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على ملىء 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 المقرض 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 بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب



الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2005م تبين أن هذا البند ظهر في بداية العام بمبلغ (28,270,035) ريال وفي نهاية العام ظهر بمبلغ (32,091,746) ريال وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف باسم رصيد أطراف ذات علاقة ومن ثم فإنه يُعد أحد مصادر التمويل ويدخل ضمن الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد عناصر حقوق الملكية، وحيث إن هذا الرصيد قد حال عليه الحول وهو في ذمة الشركة فإن اللجنة تطبيقاً لقاعدة القروض المشار إليها أعلاه ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في إضافة رصيد أطراف ذات علاقة دائنة - الذي حال عليه الحول - ومقداره (28,270,035) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م .

البند الثاني: الأصول الثابتة لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في عدم حسم الأصول الثابتة - غير المملوكة للشركة - من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لم يتم حسم رصيد الأراضي والمباني الظاهرة ضمن الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي، مع أنها تستخدم لأغراض الشركة، ومقام عليها كراج للسيارات، ومحطات وقود خاصة بسيارات الشركة، وذكر أن فتوى الأمانة العامة لهيئة كبار العلماء رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ نصت على: "أن ما تشتريه الشركة من العقارات والسيارات وما في حكمها لغرض استخدامها وليس لغرض الاتجار فيها، لا تجب فيه الزكاة ويستوي في ذلك ما نقلت ملكيته وما لم تنقل، إذ لا أثر لذلك في ثبوت الملك" وأنه يفهم من تلك الفتوى بأنه إذا كان الغرض من الأراضي والعقارات الاستخدام وليس الاتجار فلا تجب فيه الزكاة ويستوي في ذلك ما نقلت ملكيته وما لم تنقل، كما أن تعليمات المصلحة تنص على الأخذ بواقع الحال عند حساب الزكاة الشرعية، وواقع الحال أنه لا يمكن نقل ملكية الأراضي والمباني التي باسم الشريك المتضامن (المتوفى) باسم الشركة، علماً بأن الشريك المتضامن ... متوفى عام 1996م، وقد دخلت الشركة في طور التصفية منذ ذلك الحين، ومن ثم فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال نقل ملكية الأراضي والمباني التي باسمه حتى يتم تصفية كافة التركة وتوزيعها على الورثة الشرعيين، وإذا كانت المصلحة ترى وفقاً لتعليماتها بأن يتم حسم الأصول الثابتة المسجلة باسم الشريك في حدود حسابه الجاري، فإنه وفقاً للقوائم المالية المدققة للسنة محل الاعتراض يوجد احتياطي عام بمبلغ (16,000,000)



ريال، وكما تعلمون بأن الشركة هي من شركات الأشخاص ومن ثم لا يلزمها النظام بتكوين احتياطي، كما أنه يوجد في القوائم المالية أرباح مدورة بمبلغ (118,020,797) ريال وهي تزيد عن قيمة الأراضي والمباني، ولا فرق بين هذين البندين والحساب الجاري للشريك وخصوصًا إذا ما علمًا بأن الشريك ... شريك متضامن.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وأضافوا بمذكرتهم المقدمة للجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأنه لم يتم حسم قيمة الأراضي والمباني من الوعاء الزكوي للمكلف وذلك لكونها مسجلة باسم أحد الشركاء، وأن التعليمات قضت بأنه يشترط لحسم قيمة الأراضي أن تكون مسجلة رسميًا باسم الشركة وأن الأرض المسجلة باسم الشركاء لا تعد من أصول الشركة ولا تحسم من وعاء زكاتها ولو قيدت ضمن أصولها دفترًا وذلك لأن ذمة الشركة مستقلة عن ذمم الشركاء فيها، وهو ما أيده القرار الوزاري رقم (3617/17) بتاريخ 1412/5/13هـ وقرار لجنة الاستئناف رقم (409) لعام 1423هـ، والتعميم رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ البند رقم (18).

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 الأراضي والمباني الظاهرة ضمن الأصول الثابتة المستخدمة في أغراض الشركة، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الأصول من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الأصول الثابتة إن كان غرضها للقيمة ولم يكن غرضها للتجار فيها فلا تجب فيها الزكاة، ويشترط لحسمها من الوعاء الزكوي إثبات ملكيتها وحيث إنها تستخدم لأغراض الشركة وأن المكلف قدم للجنة الأسباب المقنعة التي حالت دون نقل ملكية الأراضي المتمثلة في وفاة الشريك المالك لها، وأخذًا بعين الاعتبار جوهر العملية المحاسبية وليس شكلها وحيث إن المكلف لا يعترض على إضافة مصادر تمويل أصوله الثابتة الظاهرة في قوائمه المالية إلى وعائه الزكوي، لذا فإن اللجنة ترى حسم الأصول الثابتة بما في ذلك المباني والأراضي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م ومن ثم تأييد استئناف المكلف وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: مخزون قطع الغيار لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في حسم (80%) من المخزون قطع الغيار للمكلف لعام 2005م.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم حسم (80%) فقط من مخزون قطع الغيار، علمًا بأنه وفقًا لتعميم المصلحة رقم (1/122) بتاريخ 1414/8/19هـ فقد قررت المصلحة أن قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع في جميع الأنشطة تعتبر مكملًا للأصول الثابتة وتعامل معاملتها، أي يتم خصمها من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وأضافوا بمذكرتهم المقدمة للجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأن المصلحة قامت بحسم مخزون قطع الغيار استنادًا إلى التعميم رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ فقرة رقم (7/4) التي تقضي "بحسم (80%) من الأصول الثابتة لشركات الكهرباء، وكذلك الشأن بالنسبة لشركات نقل الحجاج وهذه الأصول الثابتة عبارة عن الكابلات وقطع الغيار والمهمات وما يماثلها فقط" إضافة إلى أن الإقرار الزكوي المقدم من قبل المكلف قد تضمن حسم (80%) فقط .

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 كامل رصيد مخزون قطع الغيار، من الوعاء الزكوي لعام 2005م وألا يقتصر الحسم على (80%) فقط من قطع الغيار في حين تتمسك المصلحة بحسم (80%) من قطع الغيار من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على تعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/18هـ الذي قضى بتحديد وعاء فريضة الزكاة تبين أنه ينص في الفقرة (4) على أن: "يخصم من وعاء الزكاة بعض العناصر ومنها 80% من الأصول الثابتة لشركات الكهرباء وكذلك الشأن بالنسبة لشركات نقل الحجاج وهذه الأصول الثابتة عبارة عن الكابلات وقطع الغيار والمهمات وما يماثلها فقط" وكذلك اطلاعها على تعميم المصلحة رقم (1/122) بتاريخ 1414/8/19هـ وتحديدًا الفقرة رقم (4) المعنون بقطع الغيار وكيفية معاملتها زكويًا تبين أنه ينص على (تقرر المصلحة أن قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع في جميع الأنشطة تعتبر مكملًا



للأصول الثابتة وتعامل معاملتها، أي يتم خصمها من الوعاء الزكوي) وبعد الرجوع إلى معايير المحاسبة السعودية ترى اللجنة أن جزء من قطع غيار بعض الأصول الثابتة تضيف للعمر الإنتاجي لتلك الأصول ولذا فإن اقتنائها أساساً يرتبط بذلك الغرض وينطبق ذلك على محطات توليد الكهرباء ووسائل النقل وأبراج الاتصالات وما يماثلها، لذا فإن هذا الجزء يُعد بطبيعته أصلاً ثابتاً مرتبطاً بالأصل ذاته متى ما كان غير معد للبيع وحيث إن طبيعة نشاط المكلف في نفس هذا السياق، فإن اللجنة تطبيقاً لتلك المعايير ترى أن يتم تصنيف جزء من قطع الغيار كأصول ثابتة ينطبق عليها قواعد الأصل ذاته عند حساب الوعاء الزكوي وبما أن المصلحة في الفقرة (4) من تعميمها رقم (1/122) لعام 1414هـ قررت "أن قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير

المعدة للبيع في جميع الأنشطة تعتبر مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها، أي يتم خصمها من الوعاء الزكوي" ولم تحدد نسبة من قطع الغيار بعينها لا يتم إضافتها للأصول الثابتة. وحيث إن الفقرة (4) من هذا التعميم تُعد ناسخة لما قبلها، عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم كامل مبلغ قطع الغيار من الوعاء الزكوي لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (10/36) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1 - رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في إضافة رصيد أطراف ذات علاقة دائنة - الذي حال عليه الحول - ومقداره (28,270,035) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.



2 - تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الأصول الثابتة بما في ذلك المباني والأراضي من وعائه الزكوي لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3 - تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم كامل مبلغ قطع الغيار من وعائه الزكوي لعام 2005م للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار : (1366)

سنة القرار : 1435هـ

رأس مال - زكاة.

المفتاح

رأس مال.

الموضوع

العبرة في حساب حولان الحول بالتاريخ الفعلي لإيداع رأس المال شريطة أن يسبق ذلك توثيق عقد التأسيس.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/4/10هـ 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.



وتعدلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (17) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للفترة المالية من 2008/3/16م حتى 2008/12/31م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/22هـ كل من: ...و.....و.....، كما مثل المكلف ...و.....و.....

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 الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (3/146) بتاريخ 1432/8/10هـ وتم استلامه طبقاً للمستند المقدم بتاريخ 1432/8/30هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (61) بتاريخ 1432/9/24هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من بنك (ك) برقم ... بتاريخ 1432/9/17هـ بمبلغ (53,092,939) ريال، لقاء الفروقات الزكوية 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:

الزكاة على رأس المال والأرباح للفترة من 2008/3/16م حتى 2008/12/31م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة في فرض الزكاة على رأس المال المكلف وفقاً لحثيات القرار استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة (أ) تأسست كشركة مساهمة سعودية (مفغلة) لغرض تنمية وتطوير وإقامة وتشغيل وإدارة وصيانة المصانع البتروكيماوية والغاز والبتترول والصناعات الأخرى، وتجارة الجملة والتجزئة في المواد



والمنتجات البتروكيمياوية ومشتقاتها، وتملك الأراضي والعقارات والمباني لصالح الشركة، وذكر أن المادة (2) من عقد تأسيس الشركة والمتعلقة بغرض الشركة تنص على "تزاول الشركة هذه الأنشطة بعد الحصول على التراخيص اللازمة من الجهات المختصة" وقد أصدرت وزارة التجارة والصناعة السعودية قرارًا وزياريًا برقم ... بتاريخ 1429/2/16هـ الموافق (2008/2/24م) بالموافقة على الترخيص بتأسيس الشركة (أ) وصدر السجل التجاري للشركة رقم بتاريخ 1429/3/8هـ الموافق (2008/3/16م) وهو الذي يسمح للشركة بممارسة نشاطها بتاريخ 2008/2/2م، وتم إيداع رأس مال الشركة وقيمتها (2,200,000,000) ألفان ومائتين مليون ريال، وذلك في حساب الشركة ب (ج) وطلبت المصلحة تقديم أصل قسيمة إيداع رأس المال لدى البنك وكذلك شهادة أصلية صادرة من البنك موضح بها تاريخ الإيداع والمبلغ المودع ومقداره (2,200,000,000) ريال وذلك بموجب خطابها رقم (12/5436) بتاريخ 1430/10/28هـ وتم إجابة طلبها بموجب خطاب الشركة بتاريخ 1430/12/7هـ الموافق (2009/11/24م) وتم تقديم المستندات المطلوبة، وعلى الرغم من الحقائق المثبتة أعلاه، فاجأت المصلحة المكلف بخطابها رقم (12/2652) بتاريخ 1431/5/12هـ والمرفق بطيه الربط الزكوي للسنة المالية المنتهية في 2008/12/31م والذي أظهر زكاة إضافية قدرها (53,092,939) ريال دون الأخذ بالاعتبار الأمور المشار إليها

أعلاه، وكذلك عدم الرجوع إلى المستندات المقدمة من قبل الشركة، والشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة والمستند فقط على المادة رقم (7) من عقد تأسيس الشركة وعدم الأخذ بالمستندات المشار إليها أعلاه وذلك للأسباب التالية : أن تاريخ الإيداع الفعلي لرأس مال الشركة كان في 2008/2/2م كما هو ظاهر في كشف الحساب وكذلك الشهادة الصادرة من (ج) علما بأن الأساس الذي تطبقه المصلحة وتعتمده وتأخذ به عند التحقق من حولان الحول على رأس المال الخاضع للزكاة الشرعية هو التاريخ الفعلي لإيداع رأس المال ، ويرى المكلف أن إخضاع رأس مال الشركة للفترة المالية المنتهية في 2008/12/31م للزكاة الشرعية في الربط الصادر عن المصلحة والمؤيد من اللجنة مبني على افتراض أن رأس المال تم إيداعه بتاريخ عقد تأسيس الشركة استنادًا لما ورد في المادة (7) منه، وهذا افتراض ينافي الحقيقة والواقع وذكر المكلف أن الإشارة إلى عبارة إيداع رأس المال في أحد البنوك المحلية هي عبارة تفتضيها عقود التأسيس وهي واردة في جميع عقود التأسيس ولا يمكن الأخذ بها كأساس لتحديد خضوع رأس المال للزكاة الشرعية حيث إنه في العادة يتم إيداع رأس المال في تاريخ لاحق لتاريخ عقد التأسيس ومن ثم فإن هذه المادة تمثل ناحية شكلية في العقد وتختلف عن واقع حال الشركة والذي ثبت من المستندات الموضحة أعلاه.



وتأكيدًا لضرورة إثبات التاريخ الفعلي لإيداع رأس مال الشركة قامت المصلحة قبل قيامها بالربط على الشركة بموجب خطابها رقم (12/5436) بتاريخ 1430/10/28هـ بطلب تقديم أصل قسيمة إيداع رأس المال لدى البنك وكذلك شهادة أصلية صادرة من البنك موضح بها تاريخ الإيداع والمبلغ المودع ومقداره (2,200,000,000) ريال، وذكر المكلف بأن المصلحة أشارت في الخطاب الذي طلبت فيه بضرورة تزويدهم بالمطلوب أعلاه، أنه في حالة عدم موافاة المصلحة بالمطلوب سيتم الربط زكويًا على الشركة طبقا لعقد التأسيس مما يدل على أن شهادة البنك والتي تثبت إيداع رأس المال هي المستند الحقيقي الذي يثبت واقعة الإيداع بالبنك والدليل على ذلك أن المصلحة لم تكتف بعقد التأسيس للتحقق من حولان الحول على رأس المال وإنما طلبت الشهادة البنكية كما هو متبع في الحالات المشابهة وذلك لأن الشهادة تدل على واقع حال الشركة الفعلي بالنسبة لإيداع رأس المال في البنك، ولا يخفى على اللجنة أن الزكاة فريضة شرعية تجب من واقع الحال وفقا لتعميم المصلحة رقم (2/18) بتاريخ 1410/2/6هـ والذي يفيد بأن العبرة في مسائل الزكاة هي بواقع الحال بينما يكون الوضع القانوني والنظامي مجرد قرينة تقبل أثبات العكس، وأضاف المكلف أن الزكاة شعيرة من شعائر الإسلام وتفرض على الوقائع الثابتة ولا تفرض على استنتاجات وافتراضات وطالما ثبت أن رأس مال الشركة أودع بتاريخ 2008/2/2م فيجب على المصلحة الأخذ به وعدم اللجوء إلى استنتاجات أخرى، وذكر أن الشركة قامت بتزويد المصلحة بما طلبت وقبل إصدار الربط وكانت الشهادة

واضحة جلية لا تقبل الشك أو التأويل أو الاجتهاد صادرة من البنك المودع فيه رأس مال الشركة مجموعة (ج) المالية موضح بها تاريخ الإيداع والمبلغ المودع ومقداره (2,200,000,000) ريال بموجب خطاب الشركة بتاريخ 1430/12/7هـ الموافق 2009/11/24م، إلا أن المصلحة تجاهلت الشهادة الخاصة بإيداع رأس المال والموضح بها فعليًا تاريخ الإيداع والمبلغ المودع وربطت على الشركة استنادًا إلى تاريخ عقد التأسيس.

وذكر أنه بعد اطلاع اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة على عقد تأسيس الشركة وشهادة إيداع رأس مال الشركة الصادرة من (ج) خلال جلسة مناقشة الاعتراض طلبت من الشركة تزويدها بإقرار من المؤسسين بأن رأس المال المذكور في المادة رقم (7) من عقد التأسيس والذي نص على "أودعت هذه المبالغ في أحد البنوك المحلية باسم الشركة تحت عقد التأسيس بموجب الشهادة الصادرة من البنك" لم يتم إيداعه في تاريخ عقد التأسيس، وعلى الرغم من غرابة طلب اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة نوعًا



ما، حيث إن طلبها يعتبر سابقة في الفصل في إخضاع رأس المال من عدمه للزكاة الشرعية، حيث لا يوجد في الأنظمة الزكوية ضرورة تقديم إقرار من المؤسسين وكان من الأولى الاكتفاء بشهادة إيداع رأس المال الصادرة من البنك، إلا أن الشركة قامت بموجب الخطاب رقم (2011/3738) بتاريخ 1432/5/15 هـ الموافق (2011/4/19 م) بتزويد اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بإقرار من المؤسسين موضحاً به أنه لم يتم إيداع رأس المال المذكور في المادة رقم (7) من عقد التأسيس في تاريخ عقد التأسيس وإنما تم إيداع رأس المال بتاريخ 2008/2/2 م بحساب الشركة في مجموعة سامبا المالية، ومع ذلك لم تنظر اللجنة في الشهادة الصادرة من (ج) ولا في الإقرار الموقع من المؤسسين الذي طلبته خلال جلسة المناقشة والذي تم تزويدها به وأصدرت قرارها مؤيداً لوجهة نظر المصلحة، علماً بأن المصلحة واللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة لم يستطيعوا إثبات وجود شهادة أخرى بإيداع رأس مال الشركة خلاف التي تم تقديمها إلى المصلحة واللجنة، وذكر المكلف أن قرار اللجنة الابتدائية أفاد بأن شهادة البنك لم تنف واقعة الإيداع قبل ذلك التاريخ على الرغم من أن الشهادة البنكية تفيد بإيداع رأس المال بتاريخ 2008/2/2 م مما يعني الإفادة ضمناً بأن الإيداع لم يتم قبل ذلك التاريخ، كما ورد في حيثيات رفض اللجنة الابتدائية لاعتراض الشركة أن المكلف لم يثبت عدم صحة ما ورد في عقد التأسيس خلال المهلة التي طلبها من اللجنة على الرغم من تزويد اللجنة بشهادة إيداع رأس المال في البنك، وتأكيداً على أن ما ورد بعقد التأسيس يخالف الواقع قدم ما يلي:

نسخة من الحسابات النظامية المدققة لـ (ع) (المؤسس الرئيس للشركة بنسبة 95%) عن السنتين 2007 م و 2008 م وصورة عن كشوف الحسابات البنكية الرئيسية لـ (ع) عن سنة 2007 م، وصورة عن كشف الحساب البنكي للمجموعة (د) والذي يوضح تاريخ تحويل رأس المال من المؤسس الرئيسي، وصورة عن كشف الحساب البنكي للشركة (أ) والذي يوضح تاريخ إيداع رأس المال، وصورة عن شهادة البنك بإيداع رأس المال والذي سبق تقديمها للجنة الابتدائية، ومما سبق وبعد مراجعة الوثائق الموضحة أعلاه يتضح من القوائم المالية المدققة للمجموعة (د) عن السنة المنتهية في 2007/12/31 م وتحديثاً قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية عدم وجود حساب استثمارات في الشركة (أ) وعدم وجود حساب مبالغ مدفوعة مقدماً عن استثمارات في الشركة (أ) كما يتضح من الكشوفات البنكية للمجموعة (د) عن عام 2007 م عدم وجود مبالغ تم تحويلها للشركة (أ) (تحت التأسيس).



ويتضح من القوائم المالية المدققة للمجموعة (ج) عن السنة المنتهية في 31/12/2008م وجود حساب استثمارات في الشركة (أ) بمبلغ (2,106,912,299) ريالٍ مقابل تلك الاستثمارات، كما يتضح من كشف الحساب البنكي عن شهر 2/2008م لـ (ع) أنه في 2/2/2008م تم فعلاً تحويل مبلغ (2,200,000,000) ريالٍ إلى الحساب البنكي باسم شركة تحت التأسيس وهي الشركة (أ) والذي يمثل رأس مالها، ويتضح من كشف الحساب البنكي عن شهر 2/2008م للشركة (أ) (تحت التأسيس) إيداع مبلغ (2,200,000,000) ريالٍ في 2/2/2008م، وبموجب شهادة البنك (ج) فإنه يتضح أن تاريخ الإيداع هو 2/2/2008م .

وبناءً على ما تقدم يتضح بأن تلك الحسابات والمستندات البنكية المتعلقة بها تثبت عدم وجود تحويلات بنكية من المؤسس الرئيس قبل 2/2/2008م، كذلك يتبين من الحسابات عدم إدراج الشركة المستثمرة لاستثمارات تتعلق بالشركة محل الاستئناف عن عام 2007م مما يؤكد أن ما ورد بعقد التأسيس يخالف الواقع وأنه مجرد بند مدرج بصفة شكلية لجميع عقود تأسيس الشركات المساهمة المقفلة (كما ذكر سلفاً) وانتهى المكلف إلى القول أنه بناء على ما ذكر أعلاه، وحيث إن السبب الذي ذكرته اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثلاثة أساساً لحساب الزكاة على الشركة هو حولان الحول على رأس المال وحيث إن هذا الشرط لم يتحقق في هذه الحالة، فإن المصلحة واللجنة ليس لهما الحق في إخضاع رأس المال وصافي الربح الناتج عن هذا المال للزكاة الشرعية وذلك لعدم حولان الحول وبالتالي تطالب الشركة بإلغاء القرار الابتدائي وتعديل الربط على هذا الأساس، ولما كان صافي ربح الفترة قد نتج عن رأس المال الذي ثبت من المستندات الموضحة أعلاه عدم حولان الحول عليه، فمن البديهي والمتعارف عليه أن الربح

الناتج عن هذا المال لا يجب تزكيته، حيث إنه من غير المعقول أن يزكى الفرع (صافي الربح) مع عدم حولان الحول على الأصل (رأس المال)، وأشار المكلف في هذا الخصوص إلى ما جاء في مذكرة المصلحة المرفوعة إلى اللجنة الابتدائية من أن حولان الغلة هو حولان أصلها وطالما أن الحول لم يحل على الأصل فلا تجب الزكاة على الغلة (صافي الربح)، وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1435/3/1هـ في رده على استفسارات اللجنة مؤكداً أن الشركة مستمرة في استئنافها على الأرباح، فذكر أن الشركة تؤكد على استئنافها بعدم وجوب الزكاة على أرباح الفترة المالية المنتهية في 31/12/2008م وفق ما جاء في مذكرة الاستئناف المقدمة للجنة برقم (2011/4944) بتاريخ 1432/9/23هـ الموافق 2011/8/23م والتي نصت على : "ويستأنف عملاً بنا القرار الابتدائي بشأن إخضاع رأس مال الشركة والأرباح إلى الزكاة الشرعية بالرغم من عدم حولان الحول" وما جاء أيضاً في خطاب الاعتراض المقدم من



المكلف للمصلحة بخطابه رقم (2010/4152) بتاريخ 1431/7/9هـ الموافق 2010/6/21م الذي نص على "لا يوافق عملاًؤنا على إجراء المصلحة بشأن إخضاع رأسمال الشركة البالغ (2,200,000,000) ريالٍ وأرباح الفترة البالغة (17,802,419) ريالٍ للزكاة لعدم حولان الحول".

أما ما ذكرته المصلحة في خطابها المقدم للجنة خلال جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/2هـ، من أنه تم إيداع رأس المال في 2007/9/8م بموجب المادة (السابعة) الواردة في عقد التأسيس، وبالتالي فإن رأس المال حال عليه الحول وعليه يخضع للزكاة الشرعية بالإضافة إلى صافي الربح، فإن الشركة بهذا الخصوص تود التأكيد على أنها قدمت جميع المستندات المؤيدة الممكن تقديمها التي تؤكد على أنه لم يتم إيداع رأس المال في عام 2007م وبالتالي عدم حولان الحول على رأس المال ويتضح ذلك جلياً من القوائم المالية والكشوف البنكية لـ (ع) (الشريك المستثمر) وشهادة إيداع رأس المال الصادرة للشركة من (ح) والقوائم المالية للشركة (أ) للفترة المالية المنتهية في 2008/12/31م، والجدير بالذكر أنه لا يتوجب على الشركة أي زكاة على الأرباح في السنة الأولى لعدم حولان الحول عليها بموجب الفتوى رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/3هـ، وفقاً لخطاب المفتي العام للمملكة العربية السعودية ورئيس هيئة كبار العلماء وإدارة البحوث العلمية والإفتاء سماحة الشيخ/عبدالعزیز بن عبدالله بن محمد آل الشيخ والموجة إلى أمين مدينة الرياض فيما يتعلق بوجوب الزكاة حيث ذكر أنه "بمجرد إيداع المساهمين لأموالهم في حساب الشركة، فإن هذه الأموال وما ينتج عنها من أرباح تجب فيها الزكاة على الشركة عند مضي الحول...". وهذا ما أيده خطاب المصلحة رقم (1/993) بتاريخ 1414/2/5هـ، الموجة إلى مدير عام فرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة بأنه لا يتوجب زكاة على الشركة في السنة الأولى إذا لم يحل الحول على رأس المال، وبناءً على ما تقدم وسعيًا وراء تحقيق العدالة لكل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف

وتنفيذًا للسياسات العامة للدولة، تطالب الشركة بدراسة وجهة نظرها بعناية للوصول إلى قرار عادل وأبدت الشركة الاستعداد لتقديم ما يلزم من مستندات أو بيانات إضافية للوصول إلى القرار العادل بهذا الخصوص.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد بخطابهم رقم (7/ع/ت) بتاريخ 1435/2/22هـ تضمنت الإفادة بأن ما ذكرته الشركة يتعارض مع ما جاء في عقد تأسيسها والمصادق عليه من قبل وزارة التجارة ووزارة العدل ذلك أن المادة (7) منه تنص على أن المؤسسين دفعوا قيمة الأسهم كاملة وأودعت في البنوك المحلية باسم الشركة تحت التأسيس بموجب الشهادة الصادرة من البنك، وبما أن تاريخ عقد التأسيس يوافق 2007/9/8م، فهذا يعني أن رأس المال قد حال عليه الحول وبالتالي



فإنه يخضع للزكاة الشرعية بالإضافة إلى صافي الربح (الغلة) وفقاً للقواعد الشرعية بأن حول الغلة حول أصلها كما في الفتوى رقم (19643) لعام 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 عدم إخضاع رأسمال الشركة وكذلك الأرباح المحققة للفترة المالية المنتهية في 2008/12/31م للزكاة، في حين تتمسك المصلحة بإخضاع رأس المال وأرباح الفترة المنتهية في 2008/12/31م للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على الإقرار الزكوي وعلى القوائم المالية للفترة المالية المنتهية في 2008/12/31م والإيضاحات المتممة لها وعلى الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة للفترة المذكورة، وكذلك اطلاعها على عقد تأسيس الشركة المؤرخ في 1428/8/26هـ الموافق 2007/9/8م الموثق لدى كاتب العدل بتاريخ 1428/11/30هـ، تبين أن قائمة المركز المالي للفترة المذكورة تحت بند حقوق المساهمين أظهرت رأس المال بمبلغ (2,200,000,000) ريال، وتضمن الإيضاح رقم (7) من إيضاحات القوائم المالية تحديد مبلغ رأس المال وعدد الأسهم وقيمة كل سهم وأسماء وحصص الشركات المساهمة، وتبين أن قائمة الدخل لم تظهر أي إيرادات من النشاط وإنما أظهرت إيرادات أخرى بمبلغ (46,637,220) ريال وصافي أرباح الفترة المنتهية في 2008/12/31م بمبلغ (17,802,419) ريال، وتضمن الإيضاح رقم (13) أن الإيرادات الأخرى تتكون من إيرادات الودائع لأجل.

ومما سبق يتضح أن مكمن الخلاف ينحصر في تحديد التاريخ الذي يمكن اتخاذه تاريخاً لإيداع رأس المال وبالتالي تحديد ما إذا كان رأس المال البالغ (2,200,000,000) ريال قد حال عليه الحول من عدمه، وكذلك تحديد ما إذا كان يشترط حولان الحول لخضوع الأرباح المحققة خلال العام للزكاة، أم أنه لا يعد شرطاً لخضوع الأرباح للزكاة، حيث ترى المصلحة أن رأس المال قد حال عليه الحول استناداً إلى أن عقد التأسيس المؤرخ في 1428/8/26هـ الموافق 2007/9/8م في المادة (7) منه نص على



أن رأس المال مودع في البنك بموجب شهادة البنك، في حين يرى المكلف أن العبارة الواردة في المادة (7) من عقد التأسيس لا تمثل الواقع لأن رأس المال لم يودع فعلياً في البنك إلا بتاريخ 2008/2/2م طبقاً لكشف الحساب البنكي وشهادة مجموعة، وأن هذه العبارة موجودة في جميع نماذج عقود التأسيس ولا يعتد بها لغرض حساب الزكاة.

وبرجع اللجنة إلى عقد التأسيس المؤرخ في 1428/8/26هـ الموثق لدى كاتب العدل بتاريخ 1428/11/30هـ تبين أنه ينص في المادة (7) منه على (اكتتب المؤسسون بجميع أسهم الشركة البالغة (220,000,000) سهم، ودفعوا قيمتها كاملة وتم توزيعها على المؤسسين كما يلي : مبلغ (2,090,000,000) ريالٍ لشركة (ع) ومبلغ (27,500,000) ريالٍ للشركة (د) ومبلغ (27,500,000) ريالٍ للشركة (هـ) ومبلغ (27,500,000) ريالٍ للشركة (و)، ومبلغ (27,500,000) ريالٍ للشركة (ي) بإجمالي قدره (2,200,000,000) ريالٍ أودعت في أحد البنوك المحلية باسم الشركة تحت التأسيس بموجب الشهادة الصادرة من البنك .

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية المدققة للمجموعة (ع) (المؤسس الرئيس للشركة المالك لنسبة 95% من الحصص في رأس المال) للأعوام 2006م و 2007م و 2008م ، وعلى كشوف الحسابات البنكية الرئيسية للمجموعة (ع) عن عام 2007م ، وعلى كشف الحساب البنكي للمجموعة أ الذي يوضح تاريخ تحويل رأس المال من المؤسس الرئيس ، وعلى كشف الحساب البنكي للشركة ب الذي يوضح تاريخ إيداع رأس المال ، وعلى شهادة البنك (ج) بإيداع رأس المال التي سبق وأن تم تقديم نسخة منها للجنة الابتدائية ، وبعد مراجعة اللجنة للمستندات المشار إليها أعلاه بما في ذلك القوائم المالية المدققة للمجموعة أ للسنة المنتهية في 2007/12/31م وتحديداً قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية لم يتضح للجنة وجود حساب استثمارات في الشركة ب كما أنه لم يتضح وجود حساب لمبالغ مدفوعة مقدماً عن استثمارات في الشركة (أ) كما أنه لم يتضح من الكشوفات البنكية للمجموعة (ع) عن عام 2007م وجود مبالغ تم تحويلها للشركة (أ) (تحت التأسيس) وأظهرت القوائم المالية المدققة لـ (ع) للسنة المنتهية في 2008 /12/31م وجود حساب استثمارات في الشركة (أ) بمبلغ (2,106,912,299) ريالٍ مقابل تلك

الاستثمارات، كما أظهر كشف الحساب البنكي عن شهر 2008/2م للمجموعة أ أنه في 2008/2/2م تم فعلياً تحويل مبلغ (2,200,000,000) ريالٍ إلى الحساب البنكي باسم شركة تحت التأسيس وهي الشركة (أ) والذي يمثل رأس مالها، كما أظهر كشف الحساب البنكي للشركة (أ) (تحت التأسيس) عن شهر 2008/2م إيداع مبلغ (2,200,000,000) ريالٍ في 2008/2/2م، كما أن شهادة البنك (ج) تفيد بأن تاريخ الإيداع هو 2008/2/2م، وبناء عليه وحيث إن تعميم المصلحة رقم (2/18) بتاريخ 1410/2/6هـ



يفيد بأن العبرة في مسائل الزكاة هي بواقع الحال بينما يكون الوضع القانوني والنظامي مجرد قرينة تقبل أثبات العكس , وحيث إن المكلف نفى أن يكون إيداع رأس المال تم بتاريخ 2007/9/8م وقدم المستندات التي تفيد بأن تاريخ الإيداع الفعلي هو 2008/2/2م وحيث إن الحدث المالي وقياسه في السجلات المحاسبية يعتمد بالدرجة الأولى على جوهر العملية وليس على شكلها، ووفقاً لما ذكر أعلاه وصلت اللجنة إلى قناعة بأن التاريخ الفعلي لإيداع رأس المال البالغ (2,200,000,000) ريال هو 2008/2/2م مما يعني عدم حولان الحول عليه، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع رأس المال للزكاة للفترة المنتهية في 2008/12/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

وفيما يتعلق بصافي أرباح الفترة المالية المنتهية 2008/12/31م البالغة (17,802,419) ريال فقد اتضح للجنة أن الأرباح المحققة خلال تلك الفترة تمثل مكاسب عرضية - إيرادات ودائع - ولم تنتج عن ممارسة الشركة لنشاطها الرئيسي، وترى اللجنة أن الأرباح والمكاسب مهما كان نوعها وفي جميع الأنشطة على اختلاف أنواعها ليس لنشأتها وقت محدد تتحقق في بداية العام وقد تكون في وسطه أو في آخره أو في أي وقت من العام، وطبقاً لتعليمات جباية الزكاة الصادرة بالمرسوم الملكي رقم (8634/28/2/17) بتاريخ 1370/6/29هـ، وبالقرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ وما طرأ عليها من تعديلات، ترى اللجنة أن حولان الحول لا يعد شرطاً لخضوع الأرباح أو المكاسب للزكاة لكون تلك المكاسب مرتبطة بأصول حققت مكاسب خلال الفترة المالية محل الخلاف والتي انعكست في شكل عناصر لقائمة الدخل للشركة مما أنتج ربناً فترياً يخضع للزكاة بغض النظر عن تدفقاته خلال العام، كما أن عدم تزكية هذه المكاسب قد يحول دون خضوعها للزكاة مستقبلاً، وبالتالي ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخضوع الأرباح المحققة خلال الفترة المنتهية في 2008/12/31م للزكاة



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (17) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع رأس المال البالغ (2,200,000,000) ريالاً للزكاة للفترة المنتهية في 2008/12/31م للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخضوع الأرباح المحققة خلال الفترة المنتهية في 2008/12/31م للزكاة.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1367)

سنة القرار : 1435هـ

ديون - زكاة.

المفتاح

ديون مستحقة للغير.

الموضوع

يحتسب رصيد الحساب الجاري الدائن ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة، إذا حال عليه الحول، ويعتد برصيد أول العام أو آخره أيهما أقل.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/4/17هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (27) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) للأعوام من 1421هـ حتى 1423هـ .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/20هـ كل من: ... و... ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور.



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 (27) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (3/169) بتاريخ 1432/11/27هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة برقم (111) بتاريخ 1432/12/16هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الدائنين للأعوام من 1421هـ حتى 1423هـ:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في عدم إضافة رصيد الدائنين إلى وعاء الزكاة للسنوات المالية السابقة للسنة المالية 1424هـ وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في رأي اللجنة الابتدائية (تبين للجنة أن المصلحة لم تكن تضيف الخصوم المتداولة ضمن الوعاء الزكوي على عموم المكلفين قبل صدور فتوى اللجنة الدائمة للإفتاء رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، وعليه ترى اللجنة عدم إضافة رصيد الذمم الدائنة للسنوات السابقة على تاريخ الفتوى المشار إليها...، وترى تطبيق مقتضى الفتوى على السنوات المالية اللاحقة لتاريخ صدورها أي اعتباراً من السنة المالية 1424هـ وذلك تطبيقاً لمبدأ المساواة بين عموم المكلفين).

وأضافت المصلحة أنه تم إضافة أرصدة الدائنين باعتبارها أموالاً مستفاداً من الغير سواء استخدمت في تمويل النشاط الجاري (رأس المال العامل) أو تمويل الأصول الثابتة وذلك وفقاً للفتوى الشرعية رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ البند (خامساً) منها الذي نص على: "أما ما تستفيده الشركة من النقود بقرض أو هبة أو إرث أو نحو ذلك فهذا يعتبر له حول



مستقل متى أكمله وجبت فيه الزكاة إذا كان نقودًا أو عروض تجارة أو من أي منها"، والفتوى رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ التي نصت على: "وأما المقترض وهو أخذ المال لحاجته فلا تجب عليه الزكاة في ذلك الدين إلا إذا حال الحول

وهو نصاب والمال في يده لم ينفقه ولم يسدد عن ذمته فإن الزكاة تجب عليه حينئذ لأن المال في حوزته"، وكذلك الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ وهي الفتوى الكاشفة لتلك الفتاوى السابقة وغيرها في إجابة السؤال الثاني منها المتضمن إضافة كافة الأموال المستفاد من الغير في أي صورة كانت قروض أو هبة أو تسهيلات بنكية أو من جهات ذات علاقة أو أموال للدائنين، فجميعها أموال مستفاد تستخدم في تمويل نشاط الشركة الجاري (رأس المال العامل) أو رأس المال الثابت من أصول وموجودات ثابتة فيتم إضافة جميع هذه الأموال إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه، فإذا آلت إلى أصول ثابتة حسمت من الوعاء الزكوي ولا زكاة فيها، وإذا آلت إلى نقدية أو عروض تجارية فلا تحسم من الوعاء الزكوي ومن ثم يتم تركيتها .

أما بخصوص ما ورد في حيثيات القرار الابتدائي المستأنف عليه من أنه يجب عدم تطبيق الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ بشأن هذه الأرصدة على الأعوام التي قبل عام 1424هـ، ومن ثم عدم إضافة أرصدة الدائنين إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 1421هـ حتى 1423هـ وهو ما بنت عليه اللجنة رأبها في تأييد المكلف، فمردود عليه بأن الفتوى المذكورة هي فتوى كاشفة لقاعدة شرعية وليست منشئة لها ذلك لأنها كشفت عن القاعدة الشرعية واجبة التطبيق ومؤكدة لذات القاعدة الشرعية الواردة في الفتاوى العديدة السابقة لها ومنها الفتوى رقم (2/2384) لعام 1406هـ، والفتوى رقم (18497) لعام 1408هـ واللذان تعالجان موضوع أرصدة الحسابات الدائنة وغيرها من الأموال المستفاد سواء كانت قروضًا أو بنوكًا دائنة أو أرصدة لجهات ذات علاقة أو أرصدة دائنة أخرى مولت أصول ثابتة أو متداولة، وعليه فلا يمكن القول في إطار ذلك بتطبيق الفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ. بأثر رجعي وبما يتضح معه أن مقتضى الفتاوى المشار إليها فيما قضت به من إضافة الأموال المستفاد إلى الوعاء الزكوي تطبق على المكلفين ولا يوجد أي أعمال لأثر رجعي في ذلك، وقد تأيد إجراء المصلحة في هذا الموضوع بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (884) لعام 1429هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (10122/1) بتاريخ 1429/12/29هـ القاضي بأن الفتوى المشار إليها كاشفة وليست منشئة لقاعدة جديدة، وكذلك القرار رقم (845) لعام 1429هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (5692/1) بتاريخ 1429/7/3هـ، بناء على ما تقدم تطلب المصلحة إضافة بند الدائنين إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1421هـ حتى 1423هـ .



في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن بند الدائنين عبارة عن مبالغ مستحقة على الشركة، ومن ثم ينبغي عدم إضافة هذا البند إلى وعائه 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 الدائنين إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1421هـ حتى 1423هـ، في حين يرى المكلف عدم إضافة هذا البند إلى وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن هناك رصيداً دائماً تم الإفصاح عنه في القوائم المالية للعام المالي 1421هـ كأحد عناصر مجموعة الدائنين واستمر الإفصاح عنه للعامين الماليين 1422هـ و1423هـ دون أن تظهر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية طبيعة ونوعية هذا الرصيد، وبالرجوع إلى قائمة الدخل تبين عدم تحقيق المكلف أي إيرادات خلال الأعوام محل الاستئناف، وفي ضوء غياب المعلومات المحددة لطبيعة هذا الرصيد وثباته خلال سنوات الاستئناف وعدم تحقيق المكلف إيرادات تشغيلية، فإن هذا يعطي دليلاً على أنه أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول شأنه شأن معالجة الحساب الجاري للمكلف، ومن ثم يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند الدائنين إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1421هـ حتى 1423هـ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (27) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند الدائنين إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 1421هـ حتى 1423هـ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1369

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم تقديم إقرار.

المبدأ

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/4/17هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (34) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2006م و2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/4/12هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (34) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/135) بتاريخ 1432/12/18هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (39) بتاريخ 1433/2/2هـ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا من البنك (ل) رقم (...). بتاريخ 1433/1/26هـ بمبلغ (40,000) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، 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:

غرامة عدم تقديم الإقرار:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) برفض اعتراض المصنع على فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعامي 2006م و2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم القيام بتقديم الإقرار الضريبي لعامي 2006م و2007م في الموعد المحدد وتم تقديم الإقرارات مع باقي المستندات, إلا أن كشوفات الإقرارات رُفضت من قبل موظفي المصلحة أنفسهم وقالوا أنها غير ملزمة كذلك عدم وضوح متطلبات المصلحة آنذاك بالشكل الذي تم فيه استلام إقرارات عام 2008م, وبالإضافة لذلك تم استلام الميزانيات والإقرارات الضريبية وتم الربط عليها بل أن المصلحة أصدرت الشهادات النهائية دون أي ملاحظات أو مطالبات وذكر أنه فوجئ بخطاب المصلحة المؤرخ في 1430/4/18هـ والذي تم استلامه في تاريخ 1430/5/16هـ الموافق 2009/5/11م (أي بعد مدة ما يقارب العامين) متضمنًا مطالبته بالغرامة أعلاه, ويتسأل المكلف لماذا رفض المسؤولين في المصلحة إستلام الكشوف وكيف تم استلام الميزانيات والإقرارات الضريبية والربط عليها وكيف صدرت الشهادات النهائية؟ كل ذلك يعطي دلالة واضحة على عدم أحقية المصلحة في مطالبته بغرامة عدم تقديم الإقرار, وما يؤكد ذلك صدور حكم مماثل من اللجنة الاستئنافية الضريبية برقم (1099) لعام 1432هـ بنفس الموضوع ونفس الظروف والذي ورد به نصًا (وقد سألت هذه اللجنة ممثلي المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة إن كان لدى المصلحة ضوابط وإجراءات وآلية محددة يتم من خلالها إثبات ما إذا كان المكلف قد قدم إقراره الضريبي مع الكشوف التفصيلية أو بدونها وهل تقوم المصلحة بإبلاغ المكلف لحظة تقديم الإقرار بأن هناك بيانات ناقصة ولم يتم تقديمها, ولم يقدم ممثلو المصلحة لهذه اللجنة ما يفيد بوجود آلية محددة ثبت من خلالها تحديد ما قدم من مستندات وكشوف) وعليه فقد حكمت اللجنة برفض استئناف المصلحة وتأييد القرار فيما قضى به بعدم توجب غرامة عدم تقديم الإقرار, كما أن هذه الكشوف موجودة لدى الشركة, كما هي ويمكن تقديمها للمصلحة والمطابقة مع بعضها دون وجود أي فروقات مستحقة على المؤسسة ومن ثم فإنه لا يتوجب فرض أي غرامة.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعامي 2006م و2007م بسبب عدم تقديم الكشوفات اللازمة الواجب تقديمها مع الإقرارات طبقًا للفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (ب) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل, وكذلك الضوابط والشروط الموضحة في الإقرار, ومنها الفقرة (9) من الإرشادات التي تنص على: لا يعتد بهذا الإقرار ما لم تكن حقوله مكتملة, ومتضمنة للكشوفات والمرفقات المطلوبة نظامًا, وترى المصلحة أن



استلام الإقرار من قبل المصلحة لا يعني عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار إذا لم تكن حقوله معبأة بالشكل الصحيح ومرفق به كافة الكشوف اللازمة، وأكد ممثلو المصلحة بأن المكلف قدم الإقرارات مع القوائم المالية ولم يرفق بها الكشوفات المطلوبة، وقدموا للجنة بناءً على طلبها صورة من خطاب المكلف رقم (ط/2457) بتاريخ 1428/3/12هـ ورقم (ط/2635) بتاريخ 1429/1/20هـ والقوائم المالية الإقرارات المقدمة للمصلحة من قبل المكلف لعامي 2006م و2007م ويتضح منها أن ما قدمه المكلف هي القوائم المالية والإقرارات لعامي 2006م و2007م وصور إيصالات السداد فقط .

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 عن عدم تقديم الإقرار لعامي 2006م و2007م، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/11/6هـ، تبين أن الفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدم وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة)، كما أن الفقرة (2) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يجب على المكلف تقديم الإقرار ومرفقاته بعد تعبئة كافة حقوله خلال الفترة المحددة نظاماً...)، ونصت الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل على (تفرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار على المكلف الذي لا يتقيد بإحكام الفقرات (أ،ب،د،و) من المادة (60) من هذا النظام، مقدارها (1%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز (20,000) ريال، ونصت الفقرة (1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية على (تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية : ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (ب) التي نصت على عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي...)، وحيث ثبت للجنة من واقع المستندات المقدمة من المصلحة ومن المكلف أن المكلف لم يلتزم بتقديم الكشوف المطلوبة مع إقراراته الضريبية المقدمة للمصلحة لعامي 2006م و2007م مخالفاً بذلك النصوص النظامية المشار إليها أعلاه وحيث أنه لا يمكن الأخذ بالأقوال المرسلة دون إثباتها مستندياً، ونظراً لأن المكلف لم يثبت مستندياً ادعائه بأنه قدم الكشوف المطلوبة مع الإقرارات وتم رفضها من قبل المصلحة، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار لعدم تقديم الكشوف المطلوبة مع الإقرار لعامي 2006م و2007م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (34) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المصلحة في فرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار لعدم تقديم الكشوف المطلوبة مع الإقرار لعامي 2006م و2007م، وفقاً للحثبات الواردة في القرار.

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



رقم القرار: 1370

سنة القرار: 1435هـ

غرامة - ضريبة الدخل.	المفتاح
غرامة عدم سداد ضريبة.	الموضوع
عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.	المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/4/24هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) وبتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (12) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي - ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على مؤسسة (أ) للأعوام من 2004م حتى 2006م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/15هـ 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 الثانية بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (12) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/70/ص ج) وبتاريخ 1432/5/12هـ وتم استلامه وقيده لدى وارد المصلحة رقم (15593) وبتاريخ 1432/5/27هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة رقم (24) وبتاريخ 1432/7/17هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.



الناحية الموضوعية:

ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد المكلف في مطالبته بعدم فرض الضريبة والغرامة التي تطالب بها المصلحة طبقًا لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية توضح المصلحة وجهة نظرها كما يلي:

1- تم فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة خارج المملكة والمحولة لشركة (ج) والغرامة المترتبة عليها وذلك استنادًا إلى الفقرتين (8و7) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل والتي نصت على (خضوع غير المقيم لضريبة الاستقطاع عن أي مبالغ يحصل عليها من أي مصدر في المملكة)، ومؤسسة (أ) لم توافق على هذا الإجراء لأسباب تم الرد عليها وفقًا لما يلي:

- أن هذا المبلغ محول خارج المملكة لحساب شركة (ج) وهي شركة غير مقيمة ساعة توقيع هذا العقد بتاريخ 1425/6/16هـ الموافق 2004/8/2م وأن فترة العقد لا تتجاوز ستة أشهر نظرًا لشرط الوزارة بضرورة الانتهاء من حفر النفق قبل حلول موسم الحج لعام 1425هـ.

- تم إلزام مؤسسة (أ) بدفع ضريبة الاستقطاع والغرامة المترتبة عليها لأنها ملزمة باستقطاع الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقًا للفقرة (9) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (إذا لم يستقطع الشخص الملزم باستقطاع الضريبة كما هو محدد في النظام أو إذا استقطعها ولم يوردها للمصلحة أو إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة يعد مسؤولًا مسؤولية شخصية عن تسديد قيمة الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي إضافة إلى الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام ومقدارها (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير تحسب من بتاريخ استحقاق الضريبة إلى بتاريخ السداد).

- إن شركة (ج) لم تسجل لدى المصلحة وحصولها على الترخيص الاستثماري كان بتاريخ 1426/2/9هـ أي بعد الانتهاء من تنفيذ أعمال العقد حيث تم توقيعه بتاريخ 1425/6/16هـ الموافق 2004/8/2م.

- أن شركة (د) أبلغت فرع المصلحة بجدة بموجب خطابها رقم (بدون) بتاريخ 1428/9/12هـ بأنها لم تدرج قيمة هذا العقد بحساباتها لأن مؤسسة (أ) رفضت التعامل معها وطلبت أن يكون التعامل مباشرة مع شركة (ج) في جميع المعاملات



الإدارية والفنية والمالية وذلك لوجود تفويض صادر من شركة (د) باستلام جميع الدفعات النقدية والتوقيع نيابة عن الطرف الثاني في جميع المعاملات، وشركة (د) لم تستلم أي مبالغ مالية من مؤسسة (أ) داخل المملكة أو خارجها عن هذا العقد، كما أنها لم تستلم أي بيانات حسابية تخص هذا المشروع سواء من مؤسسة (أ) أو من شركة (ج) وهذا من وجهة نظر المصلحة دليل على أن العقد بين مؤسسة (أ) وشركة (ج) ودليل على انتهاء التضامن بين شركة (د) وشركة (ج) مما يعني أن

مؤسسة (أ) وملزمة باستقطاع ضريبة الاستقطاع من المبالغ المدفوعة لشركة (ج) وتوريدها للمصلحة بموجب المواد النظامية المشار إليها آنفًا، كما ذكرت المصلحة أنه يوجد عقد بين مؤسسة (أ) وشركة (ج) موقع بتاريخ 2005/8/28م الموافق 1426/7/23هـ ولم توقع عليه شركة (د) وهذا أيضًا دليل آخر على انتهاء التضامن بين شركة (د) وشركة (ج) ومن الدلائل الأخرى على أن شركة (ج) هي من نفذ أعمال العقد المذكور اعتراض شركة (د) المقدم لفرع المصلحة بجدة المقيد لديها رقم (547) وبتاريخ 1428/12/22هـ والذي تضمن اعتراضها على الربط الضريبي لعام 2005م وتحديداً ما يخص ضريبة الاستقطاع والغرامة المترتبة عليها بحجة أن مؤسسة (أ) جعلت التعامل فيما يخص هذا العقد من جميع النواحي المالية والفنية بينها وبين شركة (ج)

2- أن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بجدة استندت في حيثيات قرارها على أن شركة (ج) شركة مقيمة وذلك تطبيقاً للفقرة (د) من المادة (17) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الجديد لان العقد كان موقعاً مع اتحاد (كونسورتيوم) مؤلف من شركتين هما شركة (د) وشركة (ج) وترى المصلحة أن هذا التضامن قد تم رفضه من قبل مؤسسة (ب) كونها رفضت التعامل مع شركة (د) وجعلت تعاملها فيما يخص هذا العقد من جميع النواحي مع شركة (ج) وفق الدلائل المذكورة سابقاً.

3- أن اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها استندت إلى أن شركة (ج) تعد مالكة لمنشأة دائمة كونها عضو في المشروع المشترك وبالتالي تخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع، وبهذا الخصوص ترى المصلحة أن شركة (ج) شركة غير مقيمة في الوقت الذي وقعت ونفذت فيه أعمال هذا العقد بتاريخ 1425/6/1هـ ولم تتمتع بالإقامة المشار إليها في المادة (3) من النظام والمادة (3) من اللائحة التنفيذية إلا بعد حصولها على الترخيص الاستثماري بتاريخ 1426/2/9هـ أي بعد الانتهاء من تنفيذ أعمال ذلك العقد، كما أن شركة (ج) لم تقم بالتسجيل لدى المصلحة مخالفة بذلك الفقرة (أ) من المادة (57) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه (يجب على كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا النظام أن يقوم بتسجيل نشاطه لدى المصلحة قبل نهاية سنته المالية الأولى).

4- أن اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها استندت على أن فرع المصلحة بجدة قام بإجراء الربط على شركة (د) عن كامل قيمة أعمال هذا العقد بناءً على خطاب فرع المصلحة بمكة المكرمة رقم ... بتاريخ 1427/11/4هـ والذي اعتبرته اللجنة قبولاً من المصلحة بأن الشركتين (هـ) تمثلان كياناً واحداً، وبهذا الخصوص تفيد المصلحة بأن فرع المصلحة بجدة تلقى خطاباً من فرع المصلحة بمكة المكرمة رقم ... وبتاريخ 1427/11/4هـ وقد تضمن هذا الخطاب الإشارة إلى أن العقد مبرم بين مؤسسة (أ) (طرف أول) وتضامن شركة (د) وشركة (ج) (طرف ثاني)، وقام فرع المصلحة بجدة بالرد على فرع



المصلحة بمكة بموجب الخطاب رقم (2/10019/5) وبتاريخ 1430/10/16هـ منضمًا الإفادة بأنه تم إجراء الربط على شركة (د) وأن هذه الشركة اعترضت على هذا الربط وتضمن اعتراضها الإفادة بأنها لم تنفذ هذا المشروع.

5- أن خطاب فرع المصلحة بمكة رقم (1/5/5886) وبتاريخ 1427/11/4هـ لا يعني قبول المصلحة بالربط على (د) إلا إذا وافقت تلك الشركة على ذلك الربط والواقع أن شركة (د) بعد أن تلقت ربط المصلحة اعترضت عليه وبالتالي قام فرع المصلحة بمكة بإجراء الفحص الميداني لمؤسسة (أ)، وتبين من الفحص أن التعامل فيما يخص هذا العقد تم بين مؤسسة

(أ) وشركة (ج) مباشرة وأن شركة (ج) هي التي استلمت المبالغ المتعلقة بإعمال العقد من قبل مؤسسة (أ) وقدمت المصلحة مع خطابها المؤرخ في 1435/2/28هـ نسخة من الإقرارات الخاصة بمؤسسة (أ) للأعوام من 2004م حتى 2006م، ونسخة من الربوط ونسخة من محاضر الفحص الميداني ونسخة من الاتفاقية الموقعة بين شركة (د) وشركة (ج).

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة رد بخطابه رقم (12/5006) وبتاريخ 1413/12/18هـ تضمنت الإفادة بالآتي: أولاً- أن هذا العقد موقع بين طرفين (الطرف الأول) مؤسسة (أ)... ومقرها مكة المكرمة، و (الطرف الثاني) شركة (د) تضامن (ج) وعنوانه مدينة جدة ص. ب ... الرمز البريدي ...، (س.ت....ولها ملف بفرع المصلحة بجدة رقم ... مما يعني أن العقد مكون من طرفين وليس (ثلاثة) أطراف ولكن الطرف الثاني مكون من طرفين متضامين هما:

1- شركة (د) وهي شركة دائمة ومقرها مدينة جدة.

2- شركة (ج) وهي شركة مقيمة بموجب ترخيص استثمار رقم ... بتاريخ 1426/2/9هـ ومقرها جدة أيضا ص.ب ... الرمز البريدي ... أي نفس عنوان شركة (د) وبما يتضح معه أن شركة (ج) تعد شركة مقيمة تعمل من خلال منشأة دائمة ولها ملف بالمصلحة، وينطبق عليها نص الفقرة (2/ب) من المادة (الثالثة) من النظام الضريبي التي تنص على أنه (تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر أحد الشرطين: أن تكون منشأة وفقا لنظام الشركات السعودي، أن تقع إدارتها الرئيسية في المملكة).

وحيث أن الشركتين شركة (د) وشركة (ج) متضامنتين لتنفيذ أعمال العقد الموقع مع مؤسسة (أ) وأنهما في العقد طرف واحد، وبما أن جميع الأنظمة والقوانين لا تشترط في التضامن نسب أو حصص حتى يبني عليها الالتزامات المترتبة على التضامن أمام الغير وهنا يتبين أن التضامن ينشئ الالتزام على كلا الطرفين معًا أمام الغير، وحتى لو أن إمكانيات الشركة لا تكفي للوفاء بالتزاماتها فإنه يتم الرجوع إلى الشركاء حسب إمكانيات كل منهما وليس حسب حصته، ويؤكد ذلك عقد المقاوله حيث أنه لا يشترط حصص أو نسب أو بنود عمل أو صرف أتعاب لكل منهما على حده .

ثانيًا- أن شركة (د) فوضت شركة (ج) تفويضًا غير قابل للرجوع فيه للقيام بجميع الأعمال الفنية والمالية واستلام الدفعات المالية وهذا التفويض مترجم للغة العربية ومصادق عليه من القنصلية...بجدة ويؤكد على هذا التضامن، وقدم المكلف صورة من العقد، والسجل التجاري، والترخيص والتفويض.



أما بالنسبة إلى ما جاء في مذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة فقد رد عليها المكلف بالآتي:

بخصوص ما ذكرته المصلحة في البند رقم (1) من مذكرة الاستئناف من أنه تم فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحولة لشركة (ج) وما ترتب عليها من غرامات استنادًا إلى أن شركة (ج) وقت توقيع ذلك العقد كانت غير مقيمة، فيرى المكلف أنه من الممكن أن يكون ما ذكرته المصلحة صحيحًا فيما لو أن التعاقد قد تم مع شركة (ج) على أنها شركة مستقلة بذاتها ولكن هذا لم يحدث لأن أطراف التعاقد حسب ما سبق بيانه هو اتحاد مؤلف من شركتين (و) أحدهما وهو الضامن للأخر هو شركة (د) وهي شركة دائمة ولها ملف بالمصلحة بفرع جدة، ويؤكد ذلك التضامن تفويض شركة (د) شركة (ج) للقيام بالمباحثات الفنية والمالية ومطابقة

الحسابات واستلام قوائم المصروفات والمطالبات واستلام المبالغ المالية فإذا كانت المصلحة قد تجاهلت تطبيق نص الفقرة (2/ب) من المادة (3) من نظام ضريبة الدخل، فماذا عن تطبيق الفقرة (ج/2) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل الخاصة بتقديم القرارات، التي تنص على أنه (على غير المقيم وله منشأة دائمة في المملكة تقديم الإقرار الضريبي وفقًا للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة)، وبخصوص ما ذكرت المصلحة في استئنافها من أنه تم إلزام مؤسسة (ب) بدفع ضريبة الاستقطاع والغرامة المترتبة عليها تطبيقًا للمادة (63) الفقرة (9) فإن المكلف هنا يتسأل متى تم إلزام مؤسسة (أ) بسداد تلك الضريبة؟ ويذكر أنه تم إلزام تلك المؤسسة بالسداد في 1430/4/15هـ، ويتسأل أيضًا لماذا تم إلزام المؤسسة في هذا بتاريخ مع أن فريق الفحص الميداني قام بزيارة المؤسسة عام 1427هـ وأطلع على العقد وانتهى إلى قيام فرع المصلحة بمكة المكرمة بإشعار فرع المصلحة بجدة بموجب الخطاب رقم (1/5/5886) بتاريخ 1427/11/4هـ بأن نتائج الفحص الميداني لمؤسسة (أ) أظهرت تعاقدًا مع عدد من مقاولي الباطن التابعين لاختصاص فرع المصلحة بجدة ومن ضمنهم شركة (د) تضامن (ج) وسجلها التجاري رقم (...)، ورقم ملفها بالمصلحة (2518/5/3)، وتم أيضًا تأكيد ذلك بموجب الربط النهائي للأعوام من 2003م حتى 2005م الصادر من قبل المصلحة بموجب الخطاب رقم (1/5/3740) في 1428/5/11هـ أي بعد حوالي (5) أشهر من إشعار فرع المصلحة بجدة بضرورة تحصيل الضريبة المستحقة على هذا العقد من شركة (د) تضامن (ج) والذي جاء خاليًا من أي التزامات ضريبية على المؤسسة وهذا تأكيد على قبول المصلحة بأن الشركتين المتضامنتين شركة (د) وشركة (ج) تمثلان كيان واحد، وبخصوص ما ذكرته المصلحة في استئنافها من أن شركة (د) تقدمت بخطاب لفرع المصلحة بجدة تفيد فيه بأنها لم تدرج قيمة العقد بحساباتها لأن مؤسسة (أ) رفضت التعامل معها وطلبت أن يكون التعامل فقط مع شركة (ج) مباشرة فيرى المكلف أن هذا القول غير صحيح لأن كلا الشركتين أمام مؤسسة (أ) يُعدان كيانًا واحدًا ويضمن كل منهما الأخر فيما يخص هذا العقد وأن عنوان شركة (ج) بترخيص الاستثمار هو نفس عنوان شركة (د) كما أنه لا يوجد بالعقد بند ينص على أحقية أحدهما بفسخ العقد أو الانسحاب أو إلغاء التضامن، وإذا كانت أقوال شركة (د) صحيحة فلماذا تقدمت بخطاب لمؤسسة (أ) في 1430/3/6هـ تخبرها وحسب قولها بأنها في مأزق وضيق مع مصلحة الزكاة والدخل في تحديد كمية الأعمال المنفذة على الطبيعة حيث أن ما ذكر بالعقد هو (1260م) والمنفذ على الطبيعة هو (1198م) كما ينبغي الملاحظة بأن خطاب الربط رقم (1/5/2498) بتاريخ 1430/4/15هـ المتضمن احتساب ضريبة الاستقطاع على شركة (ج) عن المبالغ المدفوعة من مؤسسة (ب) صدر بعد مطالبة فرع المصلحة بجدة لشركة (د)



بدفع الضريبة على كامل قيمة العقد واستغاثت شركة (د) بمؤسسة (أ) بضرورة إيضاح كمية الأعمال المنفذة على الطبيعة وبما يرى معه المكلف عدم مصداقية شركة (د) في ادعائها بالانسحاب من العقد .

وبخصوص ما ذكرته المصلحة في مذكرة الاستئناف أنه من الدلائل على أن شركة (ج) هي من نفذ العقد، هو اعتراض شركة (د) المقدم لفرع جدة رقم (547) بتاريخ 1428/12/22هـ على الربط الضريبي لعام 2005م، وبهذا الخصوص أفاد المكلف بقوله نعم اعترضت الشركة المذكورة على الربط ولكن هذا لا يعني إعفائها تمامًا من دفع الضريبة المستحقة لأن اعتراضها تم رفضه من قبل فرع المصلحة بجدة بموجب الخطاب رقم (2/2782/5) بتاريخ 1431/3/28هـ، وفرضت المصلحة عليه غرامات عدة وهي غرامة عن عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير وإخفاء معلومات، وذكر المكلف أنه قام بتسليم شركة (د) كشف حساب الأعمال حتى 2009/5/16م الموافق 1430/5/21هـ وتم التصديق عليه من قبلهم في 1430/5/22هـ ثم تقدمت الشركة المذكورة في

1430/3/7هـ بطلب صرف مبلغ (2,900,000) ريالٍ من مستحقاتهم لسداد الضريبة المستحقة على كامل العقد وقيمته (76,322,775) ريالٍ ، وبخصوص ما ذكرته المصلحة في مذكرة الاستئناف تحت البند رقم (2) من أن لجنة الاعتراض الزكوية الابتدائية بجدة استندت على أن العقد كان مبرمًا مع اتحاد مؤلف من شركتين وأن هذا التضامن تم رفضه من قبل مؤسسة (أ) فيرى المكلف أن هذا الادعاء غير صحيح ولا يوجد بند في العقد يعطي لمؤسسة (أ) هذا الحق، وبخصوص ما ذكرته المصلحة في البند رقم (3) من مذكرة الاستئناف من أن اللجنة الابتدائية استندت في قرارها إلى أن شركة (ج) تعد شركة مقيمة وتخضع لضريبة الدخل وأن المصلحة اعترضت على هذا الأمر في استئنافها وذكرت أنها تمتعت بالإقامة بعد انتهاء العقد، وبهذا الخصوص أكد المكلف بأن شركة (ج) شركة مقيمة وتعمل من خلال منشأة دائمة كونها عضو في التضامن حسب ما سبقه بيانه، أما بخصوص ما ذكرته المصلحة من أن الانتهاء من تنفيذ العقد كان في شهر 1426/5هـ فيرى المكلف أن هذا غير صحيح لأن العبرة بانتهاء التنفيذ بموجب محضر التسليم النهائي للمشروع وهذا تم في 1430/11/26هـ، وبخصوص ما ذكرته المصلحة تحت البند رقم (4) من مذكرة الاستئناف من أنه لا يعد الربط على الشركة مقبولًا من المصلحة إلا إذا وافقت الشركة عليه، وفي هذا الخصوص أفاد المكلف أنه تم حسم الأمر في هذا الموضوع من قبل المصلحة حيث تقدمت شركة (د) بخطابها لفرع مصلحة الزكاة والدخل بجدة بتاريخ 1431/3/10هـ متضمنًا الإفادة بقبول شركة (د) ما جاء بخطاب فرع المصلحة بجدة رقم (2/9820/5) بتاريخ 1428/10/24هـ والذي يتضمن الربط عن الأعوام 2005م و2006م بقبول سداد الضريبة المستحقة عليهم عن كامل قيمة عقد مشروع مؤسسة (ب) البالغ (76,322,775) ريالٍ وأنهم يرغبون السداد جزائيا وبالفعل تم الربط من قبل فرع المصلحة بجدة بموجب الخطاب رقم (2/3439/5) في 1431/4/13هـ بمبلغ (3,088,738,33) ريالٍ شاملًا الضريبة وغرامات الإخفاء والتأخير وقبلت شركة (د) ذلك الربط ثم طلبت من فرع المصلحة بجدة السماح لها بالسداد على أقساط شهرية ووافقت المصلحة على ذلك وتم سداد دفعة بمبلغ (304,738,33) ريالٍ بموجب الشيك رقم (521276) بتاريخ 2010/5/12م مسحوب على البنك (ل) ثم تقدمت شركة (د) تضامن (ج) لمؤسسة (ب) بخطابهم رقم (225) بتاريخ 2010/6/5م بطلب صرف دفعة من مستحقاتهم وهي مبلغ (232,000) ريالٍ لسداد القسط الأول، ورغم كل ذلك وفي حال أصر فرع مصلحة الزكاة بجدة على المطالبة بتحويل ضريبة الاستقطاع فنود أن نلفت انتباه المصلحة إلى أن ذلك سيترتب عليه ازدواج ضريبي وهذا مرفوض في جميع الأنظمة والقوانين، وبهذا تكون المؤسسة قد أوضحت وأثبتت بالحجة والبراهين أن اعتراضها



على ربط المصلحة المتضمن مطالبها بسداد ضريبة الاستقطاع كان صحيحًا، وأن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بعد دراسة ما قُدم لها من أدلة إثبات معززة بالحجة والبراهين داحضة لكل ما قدمته شركة (د) من محاولة التهرب من سداد الضريبة وهو ما كون لدى اللجنة الابتدائية الفناعة الكافية لإصدار قرارها بعدم إلزام (ب) بسداد ضريبة الاستقطاع وبناء عليه تأمل المؤسسة من هذه اللجنة إصدار قرار عادلاً لا يقل عن قرار اللجنة الابتدائية .

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إلزام مؤسسة.... بسداد ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة - شركة (ج) - في حين يرى المكلف عدم أحقية المصلحة إلزامه بسداد ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير المترتبة عليها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباستعراض وجهة نظر الطرفين يتضح أن الموضوع محل الاستئناف يتعلق بضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على المبالغ التي حصلت عليها شركة (ج) من مؤسسة (أ) بموجب العقد الموقع بتاريخ 1425/6/16هـ الموافق 2004/8/2م، وتحديد الشخص المسؤول عن سدادها، حيث ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (ج) لضريبة الاستقطاع كونها مدفوعة لجهة غير مقيمة وأن مؤسسة (أ) هي المسؤولة عن سدادها، في حين يرى المكلف عدم خضوعه لضريبة الاستقطاع لأنها لم تدفع لشركة (ج) بصفتها المستقلة، وإنما دفعت لها بصفتها عضوًا وممثلًا لاتحاد الشراكة (...). المكون من شركة (د) وشركة (ج) بشأن أعمال نفذتها الشركتان المذكورتان بصفتهم شريكين متضامين، وأن مؤسسة (أ) غير مسؤولة عن سداد ضريبة الاستقطاع لكون الجهة التي دفعت لها المؤسسة هذه المبالغ تعد شركة غير مقيمة تعمل من خلال منشأة دائمة وتخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع .

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وبتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وبتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومن ضمنهم ما ورد في الفقرة (ج) التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة)، والفقرة (د) التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة)، وما ورد في الفقرة (1) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواءً كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة)، والفقرة (2) التي تنص على (يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي : أ - إذا كان من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة).



وقد عرفت الفقرة (أ) من المادة (3) من نظام ضريبة الدخل مفهوم الإقامة فنصت على أنه (تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين :

1- أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات.

2- أن تقع إدارتها الرئيسية في المملكة)

كما نصت الفقرة (3) في المادة (3) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه (لا يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص، طبيعي أو اعتباري، غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام وهذه اللائحة بغض النظر عن جنسيته)

كما أن المادة (4) من نظام ضريبة الدخل عرفت المنشأة الدائمة بما نصه (أ- تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً ويدخل

في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له، ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة: 1- مواقع الإنشاء ومرافق التجميع وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها، 2- التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية ومعدات الحفر والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها، 3- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه، 4- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة، ج- لا يعد المكان منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة إذا استخدم في المملكة للأغراض الآتية فقط، 1- تخزين أو عرض أو توريد بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم، 2- الإبقاء على مخزون من بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم لغرض المعالجة من قبل شخص آخر، 3- شراء بضاعة أو منتجات لغرض تجميع المعلومات فقط لغير المقيم، 4- أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مساعدة لمصلحة غير المقيم، 5- إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض أو توريد بضائع أو أعمال خدمات فنية، 6- تنفيذ أي مجموعة من النشاطات المشار إليها في الفقرات الفرعية الأولى وحتى الخامسة من هذه الفقرة، د- يعد الشريك غير المقيم في شركة أشخاص مقيمة مالغاً لمنشأة دائمة في المملكة على شكل حصة في شركة الأشخاص).

كما أن المادة (17) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بقواعد الضرائب على شركات الأشخاص نصت على:

1- في حال عدم تقديم شركة الأشخاص إقرار المعلومات المطلوب في الموعد النظامي، أو في حالة عدم التقيد بالنماذج المعتمدة لهذا الإقرار، تخضع الشركة لغرامة عدم تقديم الإقرار ...، 2- لا يتم إخضاع شركة الأشخاص للضريبة، ويوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية، ويجب على كل منهم تقديم إقراراته الضريبية سنوياً في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة، 3-، 4-، 5- تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (...) شاملاً ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى المصلحة وتقديم إقرار المعلومات وما يترتب على عدم التقيد بذلك من غرامات .



ونصت الفقرة (1) من المادة (55) من اللائحة على أنه باستثناء المكلفين الخاضعين لضريبة الاستقطاع، فإنه يلزم التسجيل في المصلحة للأغراض الضريبية... وأن عدم التسجيل في المواعيد المحددة يترتب عليه فرض غرامات...، كما نصت الفقرة (1) من المادة (56) من اللائحة بأنه يجب على كل مكلف باستثناء غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة في المملكة... الاحتفاظ بالدفاتر التجارية إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة... مع الاحتفاظ بالمستندات والبيانات... التي تثبت صحتها...)

وبدراسة اللجنة للنصوص أعلاه والحالة محل الاستئناف وحتى تتمكن اللجنة من تحديد ما إذا كانت شركة (ج) خاضعة لضريبة الاستقطاع من عدمه فإن الأمر يقتضي تحديد الجهة التي تعاقدت معها مؤسسة (أ) لتنفيذ أعمال العقد الموقع بتاريخ 1425/6/16 هـ الموافق 2004/8/20م، وتحديد الجهة المنفذة، وهل هي شركة (ج) بصفتها المستقلة؟، أم أنه اتحاد الشراكة (...). - المكون من شركة (د) وشركة (ج)؟، وكذلك تحديد الصفة والوضع القانوني لشركة (ج) في المملكة خلال الفترة التي تم فيها توقيع وتنفيذ أعمال العقد المذكور، وهل تخضع لضريبة الدخل أم ضريبة الاستقطاع.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما في ذلك القرارات المقدمة من المكلف عن عامي 2005م و2006م، والربوط التي أجرتها المصلحة على المكلف للأعوام من 2003م حتى 2006م بخطابها رقم (1/5/3740)

وبتاريخ 1428/5/11 هـ، ورقم (1/5/2498) وتاريخ 1430/4/15 هـ، ومحاضر أعمال الفحص الميداني، والاتفاقية الموقعة بتاريخ 1425/6/16 هـ بين مؤسسة (ب) وشركة (د) بالتضامن مع شركة (ج) اتضح أن هذه الاتفاقية تنص في البند (1) تحت عنوان المقدمة على (لما كانت وزارة... قد عهدت إلى مؤسسة (أ) القيام بأعمال مشروع... بموجب الخطاب المؤرخ في 1425/6/6 هـ، ولما كانت الوزارة ترغب في الاستفادة من المشروع قبل نهاية شهر ذو القعدة 1425 هـ، ولما كان الطرف الثاني - شركة (د) بالتضامن مع شركة (ج) شركة متخصصة لديها الخبرة والقدرة للقيام بتنفيذ أعمال الحفر و... بأعلى المواصفات الفنية... فقد تم الاتفاق والتراضي بين الطرفين على الآتي...: المادة (3) أن الغرض من هذا العقد أن يقوم الطرف الثاني كمقاول من الباطن بتنفيذ الأعمال المحددة والموصوفة بنطاق العمل والمواصفات... المادة (4) ينفذ العقد على مرحلتين، المرحلة الأولى تبدأ من تاريخ التوقيع على هذا العقد وتنتهي في 1425/11/15 هـ الموافق 2004/12/27م، بشرط عدم تجاوز تاريخ 1425/11/15 هـ الموافق 2004/12/27م المحدد لتسليم أعمال المرحلة الأولى والتي تشمل حفر... والتدعيم... أما المرحلة الثانية وهي إكمال كامل الأعمال فتبدأ في 1426/1/1 هـ إلى نهاية شهر 5 من عام 1426 هـ) وددت المادة (5) قيمة العقد كما حددت المادة (10) طريقة الدفع...).

ومما ذكر ووفقاً للمادة (4) من نظام ضريبة الدخل فإن شركة (ج) والحال كذلك تعد شركة غير مقيمة تعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة تتمثل في الاتحاد (...). - المكون من شركة (د) وشركة (ج) ولديها مكان دائم تمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً، أي أنها تمارس النشاط من خلال هذه المنشأة الدائمة.

وحيث أن الاتحاد المكون من شركة (د) وشركة (ج) من واقع المستندات المقدمة هو الذي وقع ونفذ العقد المبرم مع مؤسسة (ب) ولم يكن توقيع وتنفيذ هذا العقد من قبل شركة (ج) منفردة، وحيث أن مقر وإدارة هذا الاتحاد في المملكة فإن شركة (ج) وفقاً للمادة (3) والمادة (4) من نظام ضريبة الدخل والمادة (3) والمادة (4) من اللائحة التنفيذية لنظام



ضريبة الدخل تعد شركة غير مقيمة تعمل من خلال منشأة دائمة تتمثل في (...) وبالتالي تخضع لضريبة الدخل لا لضريبة الاستقطاع، مما يعني أنها تعد من الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل وذلك تطبيقاً للفقرة (ج) من المادة (2) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (1) من اللائحة التنفيذية، وبالتالي عدم أحقية المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) وكذلك عدم أحقيتها في فرض غرامة التأخير على تلك الضريبة .
وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المكلف في مطالبته بعدم فرض الضريبة والغرامة التي تطالب بها المصلحة.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (12) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المكلف في مطالبته بعدم فرض ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير المترتبة عليها التي تطالب بها المصلحة.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1372

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

هدر/ أجور/ أرباح/ استثمار/ ربط - ضريبة دخل.

الموضوع

هدر حسابات/ أجور شريك/ أرباح استثمار/ أرباح موزعة/ استثمار أوراق مالية/ ربط معدل مطلوب.

المبدأ

- 1- 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.
- 2- المكافآت التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة نظير ما يبذلونه من جهد تعد من المصروفات الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط وليست توزيعاً للأرباح، وتحسم لأجل ذلك من الوعاء الزكوي للمنشأة.
- 3- تتوقف أحقية الهيئة في فتح الربوط الزكوية للمنشأة على توافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم 2555 المؤرخ في 1417/10/19.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/4/24هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة



الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/28) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/22هـ كل من : ...و...و...., كما مثل المكلف

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (7/28) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (156/ص/ج/1) بتاريخ 1432/7/9هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (43) بتاريخ 1432/8/9هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من بنك (ل) رقم ... بتاريخ 1432/8/1هـ بمبلغ (456,721) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور 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:

البند الأول: فتح الربط الزكوي لعام 2005م

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوي لعام 2005م، وعدم حسم بند الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2005م إلى 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً الجزء المتعلق بفتح ربط عام 2005م فذكر أن القرار الابتدائي أيد المصلحة بفتح الربط الزكوي لعام 2005م وتعديله بعدم حسم بند الاستثمارات مستنداً على الفقرة (الأولى) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ بإعتبار أن ربط المصلحة الصادر بخطابها رقم (2/1825/28) بتاريخ 1429/2/30هـ تضمن خطأ في تطبيق النظام من حيث المعالجة الزكوية للاستثمارات البالغة (39,164,400) ريال والأرباح غير المحققة عنها والبالغة (36,319,353) ريال وأرباح بيع الاستثمارات البالغة (6,029,285) ريال، وذكر أنه لا يوافق على هذا القرار وعلى هذا الإجراء مستنداً إلى القرار الوزاري (2555) لعام 1417هـ الفقرة (الأولى) باعتبار أن الربط الأول الذي أجرته المصلحة صحيح فيما يتعلق بالمعالجة الزكوية النظامية للبنود المذكورة أعلاه، وأنه لا يوجد خطأ في تطبيق النظام ولا النصوص والتعليمات المتعلقة بالاستثمارات، وفي ضوء ما تقدم يرى المكلف أن ما احتجت به المصلحة وما أوردته اللجنة الابتدائية في قرارها من أن الفقرة (1) من المادة (الثانية) من القرار الوزاري رقم (2555) تجيز لها إعادة فتح الربط ليس لها مبرر سيما وأن الأمر يتعلق بتفسير المصلحة واللجنة



معًا للمعيار المحاسبي للاستثمار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي صنف الاستثمارات إلى (ثلاثة) أصناف، استثمارات تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق، واستثمارات للإتجار، واستثمارات متاحة للبيع وهي موضوع الخلاف ذلك أنها أي الاستثمارات المتاحة للبيع هي تلك التي لا تستوفي شروط التصنيف التي تترتب على الاستثمارات للإتجار أو تلك التي تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق الفقرة (109) من المعيار، ويرى المكلف أن الموضوع ليس فيه خطأ في تطبيق النظام بل لبس حول تفسير التصنيف المحاسبي للمعيار وقد درجت المصلحة على ذلك ومن ثم لا يحق لها إعادة فتح الربط المذكور، وذكر أنه سبق وأن أصدرت اللجان المتخصصة بعض القرارات في حالات مماثلة والمؤيدة لوجهة نظر الشركة في عدم جواز فتح الربط، ومنها على سبيل المثال قرار اللجنة الابتدائية الثانية بالرياض رقم (22) لعام 1432هـ، وذكر أنه مع عدم الإخلال بوجهة نظره الموضحة أعلاه، فإن هذه الاستثمارات عبارة عن أسهم تأسيسية في شركة (ب) ونشأتها تعود لفترة طويلة ينطبق عليها شرط القنية، ذلك أنها مقتناه للاستفادة من عائداتها وليست للمضاربة ومن ثم تعد من عروض القنية التي لا تخضع للزكاة، ويرى أن إخضاعها للزكاة يخالف طبيعتها، وذكر المكلف أن إعادة تقييم الأسهم بعد أن تحولت شركة (ب) إلى شركة مساهمة عامة وأصبحت أسهمها متداولة في السوق يتفق مع معايير المحاسبة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كما ذكر آنفًا، ولا يغير من طبيعة تلك الاستثمارات كونها عروض قنية وليست عروض تجارة، ومعلوم أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي الجهة المنوط بها تنظيم الأداء المحاسبي داخل المملكة ومن ثم فالمعايير التي تصدر عنها محل تطبيق من الجهات المالية وعرض القوائم المالية، يتم بناءً على معايير المحاسبة الصادرة عن هذه الهيئة ولذلك فإن عملية تصنيف الاستثمارات التي وردت في القوائم المالية للشركة بأنها استثمارات متاحة للبيع صحيح لكن هذا التصنيف لا يقدر في قنيتها علمًا بأن هذا التصنيف تم على ضوء المعيار المذكور أعلاه ولا يؤثر في كونها استثمارات طويلة الأجل وجائزة الحسم، وفيما يتعلق بأرباح الاستثمارات فإن معالجة المصلحة لها بعدم إخضاعها للزكاة كانت صحيحة ذلك أن هذه الأرباح دفعت للشركاء قبل حوّلان الحول ومن ثم لا تجب فيها الزكاة، وبناء عليه فإن توجيهات القرار الوزاري رقم (2555) بإعادة فتح الربط في حال وجود خطأ في تطبيق النظام لا تنطبق على هذه الحالة ومن ثم لا يوجد مبرر نظامي للمصلحة لفتح وإعادة الربط الزكوي لعام 2005م .

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص فتح الربط الزكوي لعام 2005م بعدم حسم بند الاستثمارات أكد ممثلو المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وقدموا مذكرة مؤرخة في 1435/2/22هـ تضمنت الإفادة بأنه تم إعادة فتح الربط الزكوي لعام 2005م وتعديله بناءً على القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ الفقرة (1) من البند (ثانيًا) التي قضت بأحقية المصلحة في إعادة فتح الربط النهائي خلال (5) سنوات من تاريخ حصول المكلف على الشهادة النهائية نتيجة لقبول المكلف أو باستنفاد كافة طرق الاعتراض أيهما أبعد وذلك في حالة الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات، وبما أن المكلف قد



حصل على آخر شهادة نهائية عن عام 2004م رقم (21463) بتاريخ 1426/4/24هـ، بتاريخ إعادة فتح الربط في 1429/12/2هـ رقم (2/10321/37) مما يعني أن المصلحة قامت بإعادة فتح الربط خلال المهلة النظامية المحددة (بخمسة) سنوات، وحيث

اتضح للمصلحة أن الاستثمارات التي تطالب الشركة بحسمها من الوعاء الزكوي هي استثمارات متداولة (عروض تجارة) معدة للبيع وفقاً لما ورد في الإيضاح رقم (2) المتمم للقوائم المالية والذي يتضح منه أن هذه الاستثمارات متاحة للبيع، وهذا يظهر من خلال أرباح بيع الاستثمارات لعامي 2005م و2006م وهي ناتجة عن الفرق بين سعر الأسهم عند اقتنائها وسعر البيع، وبما ترى معه المصلحة إخضاعها للزكاة في الشركة المستثمرة، وذلك وفقاً للبند (ثامناً) من القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الذي ينص على "لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار - داخلي أو خارجي - في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديوناً أو سندات بغض النظر عن المصدر لها، ومهما كانت مدة ذلك الاستثمار" ومعلوم أن الاستثمارات أصول متداولة خاضعة للزكاة ولا تحسم من الوعاء إلا في حالتين الأولى : إذ ثبت أنها خضعت للزكاة في وعاء الشركة المستثمر فيها، والثانية : إذا كانت في أصول ثابتة (عروض قنية) غير متداولة فلا زكاة فيها وذلك وفقاً للخطاب الوزاري رقم (8676/4) لعام 1410هـ .

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 فتح الربط الزكوي لعام 2005م، في حين تتمسك المصلحة بأحقيتها في فتح الربط الزكوي لعام 2005م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربط الزكوي والضريبة، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربط الزكوي والضريبة هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي و في مذكرة الرد على الاستئناف قد استندت في فتح الربط الزكوي لعام 2005م إلى نص الفقرة (1) من البند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي أعطى المصلحة أحقية إعادة فتح الربط النهائي وقيده ذلك بمدة (5) سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية في حالات منها : "الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات" .

وترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (1) من البند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط التي أعيد فتحها، وأن تعديل هذه الربط تم خلال الفترة المحددة (5) سنوات، وبرجوع اللجنة إلى الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2005م بموجب خطابها رقم (2/1825/28) بتاريخ 1429/2/30هـ أتضح أن المصلحة حسمت بموجبه من الوعاء الزكوي مبلغ (39,164,400) ريالاً تحت مسمى استثمارات وأصول مالية، وإضافات ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة مبلغ (36,319,353) ريالاً تحت مسمى أرباح



استثمارات غير محققة، وعدلت نتيجة حسابات العام بحسم مبلغ (6,029,185) ريالٍ تحت مسمى إيرادات استثمارات مزكاة، بما ترى معه المصلحة وجود خطأ في هذا الربط من حيث المعالجة الزكوية للاستثمارات البالغة (39,164,400) ريالٍ والأرباح غير المحققة عنها البالغة (36,319,353) ريالٍ وأرباح بيع الاستثمارات البالغة (6,029,285) ريالٍ، كما تبين أن المصلحة قامت بفتح الربط الزكوي

لعام 2005م بموجب خطابها رقم (2/10321/37) بتاريخ 1429/12/2هـ ولم تحسم المصلحة بموجبه من الوعاء الزكوي الاستثمارات البالغة (39,164,400) ريالٍ، كما أنها لم تضيف إلى الوعاء الزكوي أرباح الاستثمارات غير المحققة البالغة (36,319,353) ريالٍ، ولم تخفض صافي ربح العام بمبلغ (6,029,185) ريالٍ وإنما خفضته بإيرادات استثمار مزكاة بمبلغ (99,792) ريالٍ، وبما يتضح معه أن الاستثمارات التي تطالب الشركة بحسمها من الوعاء الزكوي لعام 2005م هو مبلغ (2,845,047) ريالٍ وهو محل الخلاف، كما اتضح أن المصلحة قامت بإجراء الربط الزكوي لعامي 2006م و2007م بالخطاب رقم (2/10321/37) بتاريخ 1429/12/2هـ ولم تحسم المصلحة بموجبه رصيد الاستثمارات البالغة (2,845,047) ريالٍ لعام 2006م و (2,845,047) ريالٍ لعام 2007م، ومن ذلك يتضح أن فتح الربط الزكوي لعام 2005م وإجراء الربط المعدل بالخطاب رقم (2/10321/37) بتاريخ 1429/12/2هـ والذي بموجبه لم يتم حسم الاستثمارات البالغة (2,845,047) ريالٍ تم خلال (5) سنوات من تاريخ صدور الربط الأساس في 1429/2/30هـ، وهنا يتعين النظر فيما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجرائها الربط الأساس على المكلف أم لا، وترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين للاعتبار مثل هذه الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمارات، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) بالنقص تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، وحيث أن الموضوع الذي بناه عليه أعيد فتح الربط يتعلق بالاستثمارات البالغة (2,845,047) ريالٍ والتي هي عبارة عن تكلفة أسهم في شركة (ب) اتضح للجنة من خلال مراجعتها للقوائم المالية وإيضاداتها والمستندات التي قدمها المكلف أن الاستثمارات التي يطالب المكلف بحسمها من وعائه الزكوي لعام 2005م تعد أسهمًا تأسيسية في شركة (ب) تم بيع جزء منها في سنة 2005م، حيث تم بيع عدد (3725) سهم من إجمالي عدد الأسهم المملوكة البالغة (26,725) سهم، وبناء عليه ونظرًا لوجود حركة على هذه الاستثمارات (بالنقص) لذلك العام فإن هذا يعني عدم توفر أحد شرطي الغنية المتمثل في عدم وجود حركة على هذه الاستثمارات بالنقص خلال العام، لذا فإن اللجنة ترى عدم أحقية المكلف في حسم قيمة هذه الاستثمارات من وعائه الزكوي لعام 2005م لكونها لا تعد استثمارات قنية ومن ثم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوي لعام 2005م لوجود خطأ في تطبيق الأنظمة والتعليمات المتعلقة بجباية الزكاة عند معالجة بند الاستثمارات، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربط الزكوي لعام 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بأحقية المصلحة في فتح الربط الزكوي لعام 2005م .

البند الثاني: الاستثمارات للأعوام من 2005م حتى 2007م.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في عدم حسم بند الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالباً بحسم رصيد استثماراته البالغة (2,845,047) ريال من الوعاء الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م ذلك أن الغرض من اقتنائها هو الحصول على عائد منها وأنها ليست للمضاربة، وذكر أن هذه الاستثمارات

قد احتفظت بها الشركة لفترة طويلة وصلت تقريباً (21) سنة ولم يتم بيع أي جزء منها إلا في سنة 2005م حيث تم بيع عدد (3725) سهم من إجمالي عدد الأسهم المملوكة البالغة (26,725) سهم مما يعني أنها استثمارات قنية ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م، وأنه مع عدم الإخلال بما ذكر أعلاه من عدم جواز فتح الربط لعام 2005م، فإن هذه الأرباح وزعت للشركاء خلال العام ولم يحل عليها الحول حتى تخضع للزكاة، وذلك بناءً على المستندات التي تؤيد توزيع هذه الأرباح والتي سبق تقديمها إلى مصلحة الزكاة والدخل والتي تؤكد عدم حولان حول على هذه الأرباح، ولذلك يطلب المكلف من اللجنة توجيه المصلحة بتعديل الربط بعدم إضافة هذه الأرباح إلى وعاء الزكاة لعام 2005م وإلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية، وذكر أن المصلحة استبعدت الاستثمارات والأرباح غير المحققة عنها للأعوام من 2005م حتى 2007م على النحو التالي :

البيان	2005م	2006م	2007م
الاستثمارات	39,164,400	13,440,625	13,728,125
الأرباح غير المحققة	36,319,353	10,595,578	10,883,078
صافي التكلفة	2,845,047	2,845,047	2,845,047

ومع عدم الإخلال بوجهة نظر الشركة حول عدم جواز فتح الربط لعام 2005م فإن الشركة لا توافق على قرار اللجنة القاضي بتأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمارات والأرباح غير المحققة عنها من وعاء الزكاة للأعوام المذكورة وذلك للأسباب التالية:

(أ) أن هذه الاستثمارات تمثل أسهم تأسيسية بشركة (ب) تم إقناؤها منذ فترة طويلة وهي بذلك تعد من عروض القنية وليست من عروض التجارة ويؤيد ذلك النية الموثقة بالعقد حيث ظلت الشركة تستفيد من إيرادات هذه الاستثمارات طول فترة اقتنائها مما يبعد عنها شبهة أن تكون عروض تجارة.

(ب) أن إعادة تقييم الاستثمارات بالقيمة السوقية العادلة بعد تحول شركة (ب) إلى شركة مساهمة عامة يتمشى مع معايير المحاسبة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ولا يغير من طبيعة تلك الاستثمارات كونها عروض قنية وليست عروض تجارة.



ج) أن إخضاع هذه الاستثمارات للزكاة يحكمه القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ من حيث أن الاستثمارات إذا زكيت في الشركة المستثمر فيها فإنه يجب استبعادها من وعاء الزكاة للشركة المستثمرة تجنباً للثني في الزكاة وهو من الأمور المحرمة شرعاً، وبناءً عليه فإن استثمار الشركة بشركة (ب) مزكى بشركة (ب) ضمن رأسمالها ومن ثم فإن استبعاد هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة وإخضاعها للزكاة يعتبر ثني في الزكاة بإخضاع هذه الاستثمارات للزكاة مرتين، مرة ضمن رأس مال شركة (ب) ومرة باستبعادها من وعاء الزكاة للشركة وثنى الزكاة محرماً شرعاً، وبناءً عليه يطالب المكلف بأن

تقوم المصلحة بتعديل ربوطها الزكوية للأعوام محل الاستئناف بعدم استبعاد الاستثمارات والأرباح غير المحققة عنها من وعاء الزكاة ومن ثم إلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية لهذه الأعوام.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد تضمنت الإفادة بأن الاستثمارات التي تطالب الشركة بحسمها من الوعاء الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م هي استثمارات متداولة (عروض تجارة) معدة للبيع وفقاً لما ورد في الإيضاح رقم (2) المتمم للقوائم المالية والذي يتضح منه أن هذه الاستثمارات متاحة للبيع، وذكرت المصلحة أن هذا يظهر من خلال أرباح بيع الاستثمارات لعامي 2005م و2006م وأنها ناتجة عن الفرق بين سعر الأسهم عند اقتنائها وسعر البيع.

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 من وعائه الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م ومقدارها على التوالي مبلغ (2,845,047) ريال ومبلغ (2,845,047) ريال ومبلغ (2,845,047) ريال، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار مثل هذه الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمارات، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) بالنقص تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى ما قدمه المكلف من مستندات، وعلى الإقرارات والربوط الزكوية للأعوام من 2005م حتى 2007م المرفقة بالخطاب رقم (2/10321/37) بتاريخ 1429/12/2هـ، وكذلك اطلاعها على بيان حركة هذه الاستثمارات خلال الأعوام المذكورة، واطلاعها على قرارات الشركاء الصادرة بتاريخ 1412/8/12هـ الموافق 1992/2/16م بشأن هذه الاستثمارات، تبين أن هذه الاستثمارات تمثل أسهم تأسيس في شركة (ب) مقتناه طبقاً لقرار مجلس إدارة الشركة المؤرخ في 1412/8/12هـ الموافق 1992/2/16م للجنة والاستفادة من عائداتها، كما تبين أن هذه الاستثمارات بقيت في



حوزة الشركة حوالي (21) عام ولم تقم الشركة بالبيع إلا في عام 2005م حيث باعت عدد (3,725) سهم من أصل (26,725) سهم، مما يعنى أنه طرأ على هذه الاستثمارات حركة (بالنقص) في عام 2005م ومن ثم لم يتوفر الشرط (الثاني) المتمثل في عدم وجود حركة على هذه الاستثمارات خلال هذا العام (2005م) لذا ترى اللجنة عدم أحقية المكلف في طلبه حسم قيمة هذه الاستثمارات من وعائه الزكوي لعام 2005م لكونها لا تعد استثمارات قنية ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

أما بالنسبة لاستثمارات المكلف المتعلقة بعامي 2006م و2007م، وحيث قدم المكلف قرار الشركاء المؤرخ في 1426/3/22هـ الموافق 2005/5/1م المتضمن احتفاظ الشركة بهذه الاستثمارات (أسهم شركة (ب)) البالغ عددها (23,000) سهم كأسهم استثمارية طويلة الأجل، ونظرًا لأن هذه الاستثمارات طبقًا لبيان دركتها لم يطرأ عليها تغير بالنقص من حيث عددها حيث لم يتم بيع أي جزء منها في عامي 2006م و2007م، كما أن التغير بالزيادة كان ناتج عن حصول الشركة على منح أسهم مجانية، وأن التغير في القيمة (الزيادة على الكلفة) كان ناتجًا عن أرباح غير محققة ووفقًا للقيمة السوقية حيث كانت الكلفة (2,845,047) ريالًا وبلغت قيمتها في عام 2006م مبلغ (10,595,578) ريالًا، وفي عام 2007م مبلغ (10,883,078) ريالًا، كما تبين من قائمة المركز المالي للأعوام من 2004م حتى 2007م والإيضاحات المتممة لها وتحديدًا الإيضاح رقم (6) والإيضاح رقم (4) أن رصيد الاستثمارات والأصول المالية ظهرت في عام 2004م بمبلغ (15,327,160) ريالًا وفي عام 2005م بمبلغ (39,164,400) ريالًا وفي عام 2006م بمبلغ (13,440,625) ريالًا وفي عام 2007م بمبلغ (13,728,125) ريالًا، وحيث توفر شرطا القنية وهما النية الموثقة من صاحب الصلاحية وعدم وجود حركة على هذه الاستثمارات خلال عامي 2006م و2007م فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته لعامي 2006م و2007م من وعائه الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: رواتب الشركاء البالغة (1,200,000) ريال لعامي 2006م و2007م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة رواتب الشركاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أيدت مصلحة الزكاة والدخل في إضافة رواتب الشريكين ... "رئيس مجلس الإدارة" "نائب رئيس مجلس الإدارة" إلى وعاء الزكاة لعامي 2006م و2007م، ويرى المكلف أن هذا الإجراء غير سليم وذلك لأن هذين الشريكين يقومان بإدارة النشاط اليومي للشركة ومن ثم ينطبق عليهما حكم الفتوى رقم (22644) بتاريخ



1424/3/9هـ إذ يحق لهما تقاضي راتب المثل أي ما يأخذه نظرائهم في المنشآت المماثلة، وذكر أن هذه الفتوى موجهة من سماحة الشيخ/... إلى وزير المالية بالخطاب رقم (3/3404) بتاريخ 1424/3/10هـ حيث أوضح سماحة المفتي حول سؤال المستفتي السيد/... أن ما يأخذه صاحب المنشأة من راتب أو بدل سكن أو مواصلات إذا حازه قبل نهاية الحول فلا يحسب في الوعاء الزكوي للمنشأة شأنه شأن رواتب سائر الموظفين وما يصرف لهم من بدلات ويراعى في تحديد ما يأخذه صاحب المنشأة كراتب له ما يأخذه نظراؤه في المنشآت المماثلة ، كما أن مدير عام مصلحة الزكاة والدخل في معرض رده على أحد المكلفين بخطابه رقم (9/3019) بتاريخ 1427/5/30هـ أفاد (بالنسبة لأغراض المحاسبة الزكوية فإن رواتب الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص أو لأقاربهم يتم قبولها في حدود راتب المثل وهو ما يتقاضاه نظراؤهم في المنشآت المماثلة) وذكر المكلف أن الزكاة أمر شرعي وفي حال تعارض إجراءات الجباية الواردة بالنظام مع الشرع

فإنه يجب تغليب الشرع وهذا الأمر نص عليه مرسوم جباية الزكاة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (8634/28/2/17) بتاريخ 1370/6/29هـ المعدل بالمرسوم الملكي رقم (577/28/2/17) بتاريخ 1376/3/14هـ، وبناءً عليه يطالب المكلف بعدم إضافة رواتب الشركاء لوعاء الزكاة للعامين مدار الاعتراض ومن ثم إلغاء ما ترتب على إضافة هذا البند من زكاة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد تضمنت الإفادة بأنه استنادًا للقرار الوزاري رقم (4795/3) بتاريخ 1409/7/14هـ قامت المصلحة بإضافة بند رواتب الشركاء إلى الوعاء الزكوي باعتبار إن تلك المرتبات تعد توزيعًا للربح وليست تكليفًا عليه، وحسب ما ورد في الفتوى رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ والمستشهد بها من قبل المكلف في استئنافه ترى المصلحة أنها لا تنطبق على وضعه حيث أن المستفتي صاحب منشأة فردية والمكلف شركة ذات مسؤولية محدودة وذكرت المصلحة أن هذا الإجراء تأييد بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (799) 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 الشركاء إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه المرتبات إلى الوعاء الزكوي لعامي 2006م و2007م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الربوط الزكوية للأعوام من 2005م حتى 2007م المرفقة بالخطاب رقم (2/10321/37) بتاريخ 1429/12/2هـ تبين أن ربط المصلحة لعامي 2006م و2007م على التوالي يفيد بأن المصلحة عدلت نتيجة الحسابات للعامين المذكورين بمبلغ (1,200,000) ريال ومبلغ (1,200,000) ريال تحت مسمى رواتب الشركاء، 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، وكذلك اطلاعها على القرار الوزاري رقم (4795/3) لعام 1409هـ، وعلى الفتوى رقم (22644) لعام 1424هـ، كما اطلعت اللجنة على خطاب المصلحة رقم (9/4097) بتاريخ 1428/7/16هـ الذي استشهد به المكلف في استئنافه الموجه لأحد مكاتب المحاسبة ردًا على استفساره بخصوص راتب صاحب المنشأة وتبين أنه ينص على (بأن ما يحصل عليه صاحب المنشأة من رواتب أو بدلات أو مكافآت إذا حازها قبل نهاية الحول تعتبر من المصاريف الجائزة الحسم من الوعاء الزكوي وذلك طبقًا للفتوى الشرعية الصادرة من هيئة كبار العلماء رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ، وحيث إن المبالغ التي تصرفها الشركة كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة مبالغ خرجت من ذمة الشركة ولا تستطيع الشركة استخدامها، والزكاة الشرعية تجب في المبالغ المملوكة للشركة، ولكون مكافأة مجلس الإدارة تدفع للأعضاء مقابل جهدهم في الشركة، لهذا فإن مكافأة أعضاء مجلس الإدارة تعتبر من المصاريف الجائزة الحسم ولا تخضع للزكاة الشرعية بشرط أن تكون في حدود المثل) كما أطلعت اللجنة على خطاب المصلحة رقم (18/509) بتاريخ 1431/2/1هـ.

الجوابي على استفسار أحد المكلفين بشأن مدى خضوع ما يحصل عليه الشريك السعودي القائم بالإدارة من رواتب ومخصصات بالشركات ذات المسؤولية المحدودة للزكاة الشرعية في ضوء الفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ وتبين أنه ينص على "أن الراتب الذي يحصل عليه صاحب المنشأة وكذلك بدل المواصلات مقابل إدارته لمنشأته للصرف منه على حاجاته الأسرية ومستلزماته يعتبر من المصاريف الجائزة حسمها من الوعاء الزكوي إذا حصل عليها قبل نهاية الحول وكانت في حدود ما يحصل عليه نظراؤه في المنشآت المماثلة، وهذا ينطبق على الشريك في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مع ملاحظة أن هذا الحسم لا ينطبق في حالات الضريبة"، واطلعت اللجنة أيضًا على خطاب المصلحة رقم (9/3019) بتاريخ 1427/5/30هـ وتبين أنه يتضمن الإفادة أنه (بالنسبة لأغراض المحاسبة الزكوية فإن رواتب الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص أو لأقاربهم يتم قبولها في حدود راتب المثل وهو ما يتقاضاه نظراؤهم في المنشآت المماثلة)

ومما سبق يتضح للجنة أن المصلحة بعد صدور الفتوى رقم (22644) لعام 1424هـ تراجعت حسب إجاباتها على استفسارات بعض المكلفين عما كانت تطبقه بموجب الخطاب الوزاري رقم (4795/3) لعام 1409هـ والخطاب الوزاري رقم (4800/3) لعام 1412هـ، لذا ووفقًا لما سبق بيانه ترى اللجنة قبول راتب المثل ضمن المصاريف جائزة الحسم وعدم إضافته للوعاء الزكوي للمكلف، وحيث إن تحديد وقبول راتب المثل يخضع لعوامل متعددة تختلف باختلاف الزمان والمكان ونموذج أعمال المنشأة وطبيعتها وحجمها، وحيث أن إيرادات الشركة لعامي 2006م و2007م على التوالي تبلغ (47,826,812) ريال و (61,977,188) ريال وأرباحها الدفترية تبلغ (3,142,966) ريال و (6,452,647) ريال وحيث أن الرواتب البالغة (1,200,000) ريال



لكل عام والتي رفضتها المصلحة بموجب ربطها وأضافتها إلى وعاء الزكاة لعامي 2006م و2007م على التوالي تمثل رواتب الشريكين ... "رئيس مجلس الإدارة" ... "نائب رئيس مجلس الإدارة" بما يعادل تقريباً (50,000) ريالاً شهرياً لكل منهما، ونظراً لمعقولية الرواتب التي دفعتها الشركة للشريكين خلال عامي 2006م و2007م ولكون مثل تلك الرواتب تماثل ما يتقاضاه نظراًؤهم في المنشأة المماثلة فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد هذه المبالغ ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2006م و2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الربع: الأرباح الموزعة لعام 2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4ب) بتأييد المصلحة في إضافة الأرباح الموزعة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م بما مقداره (1,363,175) ريالاً لتوزيعها بعد حوّلان الحول القمري عليها وهي ملكية الشركة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه بخصوص مبلغ الأرباح الموزعة والبالغ (1,363,175) ريالاً والموضح أدناه:

البيان	المبلغ	تاريخ السداد وفقاً لكشف البنك	عدد الأيام من بداية السنة حتى تاريخ التوزيع	ملاحظات
أرباح موزعة	1,363,175	2006/12/23م	357	لم يحل عليها الحول

فإن الشركة لا توافق على قرار اللجنة في تأييدها مصلحة الزكاة والدخل في عدم خصم الأرباح الموزعة البالغة (1,363,175) ريالاً من وعاء الزكاة لعام 2006م، ويفيد المكلف بأنه لا يوجد حوّلان هجري وآخر ميلادي للشركة بل حول المال هو السنة المالية التي تتخذها المنشأة أساساً لحساباتها فإذا كانت سنةً ميلادية فإن حول زكاتها يكون السنة الميلادية والعكس كما هو الحال في هذه الأرباح وذلك لأن حول هذه الأرباح هو الحول الميلادي وهو التقويم الذي تتخذه الشركة أساساً لها وتتبعه لقياس حساباتها ولا يجوز أن يطبق عليها الحول الهجري وفقاً لوجهة نظر اللجنة والمصلحة لأن ذلك يعني خلط الحول الميلادي والحول الهجري لقياس عناصر الزكاة لنفس الشركة للعام الواحد وهو أمر لا يجوز من الناحية النظامية لأن حول زكاة الشركة هو حول حساباتها كما ذكرنا، ومن ناحية أخرى ترى الشركة أن عناصر القوائم المالية تؤخذ بإجماليها ولا يعتد أساساً بالأحداث المالية التي تم على أساسها قياس تلك العناصر، فالقوائم المالية تعكس كُّل الأحداث التي تمت خلال العام المالي سواءً كان شمسياً أو قمرياً ولا يمكن أن يتم إبراز أو إفراد حدث ما بعينه وحساب الزكاة عليه مفرداً فإما أن يؤخذ بالسنة القمرية لجميع عناصر الوعاء أو الشمسية لتلك العناصر مجتمعة عند حساب الوعاء الزكوي وهذا ما أخذت به اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (1051) لعام 1432هـ .



وبناءً عليه يطلب المكلف أن توافق اللجنة على ما ورد أعلاه وإلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية لعام 2006م. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن المصلحة أضافت مبلغ (1,363,175) ريالاً من توزيعات الأرباح إلى الوعاء الزكوي لعام 2006م لأن الشركة قامت بتوزيع هذه الأرباح في تاريخ 2006/12/23م، أي بعد حولان الحول الهجري البالغ (354) يومًا، وقد تأييد إجراء المصلحة بالقرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية برقم (169) لعام 1417هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (9586/3) بتاريخ 1417/8/25هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع الأرباح الموزعة خلال عام 2006م البالغة (1,363,175) ريالاً للزكاة في حين تتمسك المصلحة بخضوع هذه الأرباح للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبدراسة اللجنة للموضوع فإنها ترى أن عناصر القوائم المالية تؤخذ بإجماليتها ولا يعتد أساسًا بالأحداث المالية التي تم على أساسها قياس تلك العناصر، فالقوائم المالية تعكس كل الأحداث التي تمت خلال العام المالي سواء كان قمرًا أم شمسيًا، ولا يمكن أن يتم إبراز أو إفراد حدث مالي بعينه وحساب الزكاة عليه مفردًا، فإما أن يؤخذ بالسنة القمرية لجميع العناصر أو السنة الشمسية لتلك العناصر مجتمعة عند وحساب الوعاء الزكوي، فلو سلمنا جدلاً 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؟ لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الأرباح الموزعة إلى وعائه الزكوي لعام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) ضد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/28) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بأحقية المصلحة في فتح الربط الزكوي لعام 2005م.



أ/2 - رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

ب/2 - تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات لعامي 2006م و2007م من وعائه الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

6- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد رواتب الشركاء ضمن المطاريف جائزة الحسم لعامي 2006م و2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الأرباح الموزعة إلى الوعاء الزكوي لعام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار : (1375)

سنة القرار : 1435هـ

المصاريف.

المفتاح

الزكاة/ الحسم من الوعاء الزكوي.

الموضوع

الذمة المالية للشريك مستقلة عن الذمة المالية للشركة، وعدم قيام المنشأة بتقديم الأسباب المقنعة التي منعتها من تسجيل الاستثمارات باسمها، يترتب عليه اعتبار ما دفعه الشريك حساباً جارياً دائماً له وليس استثمارات طويلة الأجل ومن ثم لا يحسم من الوعاء الزكوي.

المبدأ



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/5/2هـ 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 وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ،

وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (24) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2002م و2003م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/4/4هـ كل من:و..... و.....، كما مثل المكلفو.....

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 (24) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (32/1/82) بتاريخ 1432/12/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (30) بتاريخ 1433/1/22هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ل) برقم بتاريخ 1433/1/18هـ بمبلغ (24,416,738) ريالٍ 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:

البند الأول: أرباح الاستثمارات في شركة زميلة لعامي 2002م و2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم إيرادات الاستثمارات في الشركة الزميلة من الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أوردت في وجهة نظرها حول اعتراض الشركة على هذا البند أنه لا يوجد تأثير للطريقة التي اتبعتها في معالجة الاستثمارات في شركة زميلة على الالتزامات الزكوية المترتبة على الشركة بموجب الربط حيث تم حسم رصيد آخر العام للاستثمارات متضمنًا الأرباح الناتجة من هذه الاستثمارات، وبالتالي تم حسم الأرباح ضمن رصيد الاستثمارات آخر العام من الوعاء الزكوي، مع العلم أن صافي الوعاء الزكوي أكبر من صافي الربح المعدل.

وأضاف المكلف أنه عند قبول استئناف الشركة على البنود الثاني والرابع والخامس تصبح أرباح العام المعدلة أعلى من صافي الوعاء الزكوي، وبالتالي عند إخضاعها للزكاة يترتب على ذلك إخضاع حصة الشركة في أرباح شركة زميلة للزكاة مرتين في نفس العام، مرة في وعاء الشركة المستثمر فيها ومرة أخرى بعدم استبعادها من أرباح الشركة.

ولما كانت الأرباح المذكورة تمثل حصة الشركة في أرباح الشركة المستثمر فيها ((ب)) وحيث أن أرباح الاستثمارات قد زكيت في الشركة الزميلة، وحيث أن الشركة تتبع طريقة حقوق الملكية في تقويم استثماراتها، عليه فإن الإجراء الصحيح الذي يجب إتباعه في هذه الحالة هو استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (82,461,000) ريال ومبلغ (210,215,500) ريال على التوالي من أرباح عامي 2002م و2003م تفاديًا لثني الزكاة، وعدم إتباع أي طريقة أخرى ولو كانت تؤدي لنفس النتيجة حسابيًا، حيث أن الزكاة الشرعية يجب أن تحسب على أساس شرعي سليم و ليس باعتبار صحة الطريقة الحسابية .

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/4/4هـ ورد فيها أن الشركة تتبع طريقة حقوق الملكية في تقويم استثماراتها، وبالتالي فإن رصيد آخر العام للاستثمارات التي تم حسمها من الوعاء الزكوي يتضمن الأرباح الناتجة من هذه الاستثمارات، مع العلم أن صافي الوعاء الزكوي أكبر من صافي الربح المعدل، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (82,461,000) ريال ومبلغ (210,215,500) ريال على التوالي من أرباح عامي 2002م و2003م، في حين ترى المصلحة أنها حسمت رصيد بند الاستثمارات آخر العام - والذي يتضمن أرباح الاستثمارات في شركة زميلة - من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (4) ينص على (تحسب الاستثمارات في الشركة الزميلة على أساس طريقة حقوق الملكية وبموجبها تشتمل القوائم المالية على حصة مناسبة من النتائج والأرباح المبقاة للشركة الزميلة بناء على آخر قوائم مالية متوفرة لها "والشركة الزميلة هي التي تمتلك فيها الشركة استثماراً طويل الأجل يتراوح ما بين 20% إلى 50% من رأس المال الذي يحق له التصويت وتمارس عليها تأثيراً هاماً" كما تبين من الإيضاح رقم (18) أن المكلف يملك 50% من رأسمال شركة (ب) كما يبلغ رصيد الاستثمارات في هذه الشركة (399,144,000) ريال ومبلغ (572,058,333) ريال في نهاية عامي 2002م و2003م على التوالي، وتبين أن هذه الاستثمارات قيدت في القوائم المالية للمكلف وفق طريقة حقوق الملكية أي أنها تشتمل على حصة الشركة في أرباح شركة زميلة عامي 2002م و2003م البالغة (82,461,100) ريال ومبلغ (210,215,500) ريال على التوالي، وبالاطلاع على

ربطي المصلحة رقم (4/3248) بتاريخ 1428/8/28هـ ورقم (4/3490) بتاريخ 1428/9/19هـ تبين أن المصلحة حسمت رصيد بند الاستثمارات آخر العام من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2002م و2003م البالغ (399,144,000) ريال ومبلغ (647,058,595) ريال، كما تبين أن المصلحة لم تستبعد حصة المكلف في أرباح شركة زميلة من أرباح المكلف عامي 2002م و2003م.

وبرجوع اللجنة إلى معايير المحاسبة السعودية وعلى الأخص معيار محاسبة الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية تبين أن الفقرة رقم (130) تُلزم استخدام طريقة حقوق الملكية في حالة امتلاك المنشأة المستثمرة 20% إلى 50% من إجمالي حقوق الملكية التي يحق لها التصويت، وبما أن ملكية المكلف في شركة زميلة (شركة ب) تبلغ نسبة 50% لذا ترى اللجنة ملائمة المعالجة المحاسبية التي اتبعتها المكلف في إعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.



وحيث أن القوائم المالية تؤخذ كوحدة واحدة عند احتساب الوعاء الزكوي وليس بندًا بندًا، وبما أنه تم قياس عنصر الاستثمارات في شركة زميلة في القوائم المالية للمكلف باستخدام طريقة حقوق الملكية وأن رصيد الاستثمارات في نهاية العام يجب أن يشمل رصيد الاستثمارات أول المدة مضافا إليه نصيب الشركة في أرباح الشركة الزميلة خلال العام مطروحا منه ما تم توزيعه من تلك الأرباح خلال ذلك العام، عليه فإن رصيد الاستثمارات في الشركة الزميلة يمثل وحدة واحدة ويعالج كاستثمار قنية يتم حسمه كاملاً من الوعاء الزكوي للمكلف ولا يمكن تجزئته إلى عناصر تفصيلية تخضع لمعالجات مختلفة. لذا فإن اللجنة ترى سلامة إجراء المصلحة في معالجة بند الاستثمارات في شركة زميلة لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف بغض النظر عما تؤول إليه نتيجة احتساب الوعاء سواء كان سالبا أو موجبا. مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (82,461,000) ريال ومبلغ (210,215,500) ريال من أرباح عامي 2002م و2003م على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: قروض إلى شركة زميلة لعامي 2002م و2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم مبلغ (168,439,961) ريال للعامين 2002م و2003م وتمثل القروض المدفوعة إلى شركة زميلة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه القروض منحت لشركة زميلة ولها ملف زكوي وتقدم إقراراتها الزكوية، وقد قامت الشركة الزميلة بإخضاع هذه القروض للزكاة في إقراراتها لعامي 2002م و2003م، بناء

عليه يطلب المكلف حسم بند قروض إلى شركة زميلة البالغ (168,439,961) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م، تفادياً لخضوعها للزكاة الشرعية مرتين، مرة في وعاء الشركة المقترضة ومرة أخرى لعدم حسمها من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/4/4هـ ورد فيها أنه تم إضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ والفتوى رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ والفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/1/15هـ، بما يعتد به فقهيًا في إضافة الأموال المستفادة بالكامل التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي سواءً كانت هذه الأموال 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، حيث أن مضمون الفتاوى الشرعية هو إضافة هذه الأموال التي تحصل عليها الشركة سواء كانت في صورة نفود أو



عرضاً من عروض التجارة، كما أن الجزء المستخدم في التمويل رأس المال العامل يكون مستغرفاً في الأصول المتداولة بما آلت إليه من نقدية وعروض تجارية وبالتالي فإن الزكاة تجب في هذا الجزء من الأموال، ولقد استقر قضاء اللجنة الاستثنائية على معالجة البند وفقاً لما تضمنه ربط المصلحة ومنه القرار الاستثنائي رقم (720) لعام 1428هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (811/1) بتاريخ 1428/1/22هـ، والقرار الاستثنائي رقم (818) لعام 1429هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (2598/1) بتاريخ 1429/3/21هـ والقرار الاستثنائي رقم (911) لعام 1430هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3805/1) بتاريخ 1430/4/26هـ، وبما يتضح معه شرعية ونظامية إضافة هذا البند ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة ولا يترتب على ذلك تزكية هذا المبلغ وجوب الزكاة مرتين في مال واحد وفقاً للفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه، وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته، وحيث إن لكل شركة ذمة مالية مستقلة عن الأخرى، لذا تؤكد المصلحة صحة وسلامة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند قروض إلى شركة زميلة البالغ (168,439,961) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب 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 للمقرض فإن عرض القرض كرسيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على ملىء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً 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 الفروض طويلة الأجل الفروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه الفروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8 هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته"

وبعد إطلاع اللجنة على الفوائض المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (5) المعنون (قروض إلى شركة زميلة) ينص على أنه (قدمت الشركة قروضاً بدون عمولة إلى الشركة الزميلة - شركة (ب) - لدعم مشروعها ويتوقع أن يتم البدء في سداد هذه القروض في عام 2005م) كما تبين من قائمة المركز المالي لعامي الاستئناف أن رصيد بند قروض إلى شركة زميلة ظهر كأحد عناصر الموجودات بمبلغ (168,439,961) ريالاً.

وترى اللجنة أن هذا المبلغ يمثل من حيث الجوهر ذمماً مدنية لا يغير من طبيعتها تحويلها شكلاً إلى قرض لشركة زميلة، عليه فإن الأساس هو جوهر العملية المحاسبية، بناء عليه ووفقاً للقاعدة المذكورة أعلاه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند قروض إلى شركة زميلة البالغ (168,439,961) ريالاً من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: السندات لعامي 2002م و2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بانتهاء الخلاف حول هذا البند بتأييد المكلف وجهة نظر المصلحة في حسم مبلغ (100,000,000) ريالاً عام 2002م ومبلغ (382,254,189) ريالاً عام 2003م من الوعاء الزكوي والتي تمثل سندات حكومية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وأثناء جلسة مناقشة الاستئناف طلب سحب استئنافه على هذا البند طبقاً لمحضر ضبط القضية، وبناءً عليه يُعد الخلاف منتهياً لسحب المكلف استئنافه.



البند الرابع: إخضاع الزيادة في رأس المال لعام 2003م للزكاة.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه عدم إخضاع الزيادة في رأس المال خلال العام والبالغة (650,000,000) ريال للزكاة.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف بموجب الخطاب رقم (م.س/07/005) بتاريخ 1428/9/20هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محللاً للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

البند الخامس: مصاريف التأسيس لعامي 2002م و2003م.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه حسم بند مصاريف التأسيس من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م. وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف بموجب الخطاب رقم (م.س/07/005) بتاريخ 1428/9/20هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محللاً للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى رقم (24) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (82,461,000) ريال ومبلغ (210,215,500) ريال من أرباح عامي 2002م و2003م على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند قروض إلى شركة زميلة البالغ (168,439,961) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- انتهاء الخلاف حول بند السندات لسحب المكلف استئنافه.
- 4- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص بند إخضاع الزيادة في رأس المال خلال عام 2003م للزكاة وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.
- 5- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص بند مصاريف التأسيس لعامي 2002م و2003م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1379

سنة القرار: 1435هـ

هدر / ربط - ضريبة الدخل.

المفتاح

هدر حسابات / ربط معدل مقبول.

الموضوع

1- حسم المصروفات من الوعاء الزكوي يتوقف قبولاً ورفضاً على تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة.
2- تتوقف أحقية الهيئة في فتح الربوط الزكوية للمنشأة على توافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم 2555 المؤرخ في 1417/10/19.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/5/9هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكّلة 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 استثناءات 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 الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (1) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2003م حتى 2005م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/4/11هـ 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 الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (1) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/1) بتاريخ 1433/1/3هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (38) بتاريخ 1433/2/1هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من البنك (ل) برقم ... بتاريخ 1432/4/28هـ بمبلغ (13,625,696) 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:

البند الأول: فتح الربط للأعوام من 2003م حتى 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على أحقية المصلحة في فتح الربط للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي نظم إعادة فتح الربط أوضح أهمية مراعاة مصالح المكلفين واستقرار مراكزهم المالية ومعاملاتهم وما قد يؤثر على مناخ الاستثمار، ولذلك حددت الفقرة (أولاً) منه الحالات التي يحق للمصلحة إعادة فتح الربط دون التقييد بمدة محددة وهي:

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.

7- وجود أخطاء مادية أو حسابية في الربط النهائي وتقوم المصلحة بتصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناءً على طلب من المكلف

أو نتيجة ملاحظة وردتها من ديوان المراقبة العامة نظراً لأن هذا الإجراء لا يغير من المفهوم الذي تم الربط على

أساسه، كما أنه لا يضيف أي عناصر موضوعية جديدة غير واردة في الربط الأصلي.



وحيث لم يظهر للمصلحة أي بيانات أو معلومات جديدة، وبما أن الشركة لم تحجب عن قصد أي معلومات عن المصلحة كما أن المعلومات المستخرجة من الإقرارات ومرفقاتها والقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها كانت تحت يد المصلحة وتناولتها بالبحث والفحص والتدقيق، كما لا يوجد أي أخطاء مادية أو حسابية أو ملاحظة من ديوان المراقبة العامة تغير المفهوم الذي تم على أساسه الربط، لذا لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربط حيث تغير المفهوم الذي تم الربط على أساسه بإضافة عناصر جديدة للوعاء الزكوي غير واردة في الربط الأساسية وهي إخضاع بند سحب على المكشوف للزكاة .

أما ما يتعلق بالفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ التي استندت إليها اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها، فقد صدرت هذه الفتوى بتاريخ 1424/4/15هـ الموافق 2003/6/15م وتم تبليغها بتعميم المصلحة رقم (9/3003) بتاريخ 1424/6/29هـ، وقامت المصلحة بإعادة فتح الربط الزكوية لمعظم المكلفين الذين استقر وضعهم باستلام الربط النهائية ووافقوا عليها بقبولها والسداد بموجبها، ثم صدر تعميم المصلحة رقم (9/1205) في 1425/3/2هـ ليحدد تاريخ ونطاق السريان حيث ورد فيه أن الفتوى غير منسئة لأحكام جديدة وإنما تؤكد حكماً شرعياً قائماً، لذا يتم تطبيقها من تاريخ إبلاغها على الحالات التي لم تصبح الربط فيها نهائية، وحيث أن الفتوى كانت تحت يد المصلحة عند إجراء الربط الأساس والذي يعتبر نهائياً بقبول الشركة له وعدم الاعتراض عليه، لذا فإن المصلحة تولد لديها قناعة بعدم خضوع بند سحب على المكشوف للزكاة ومن ثم عدم تطبيق الفتوى، وبناء عليه يطلب المكلف عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوية للأعوام من 2003م حتى 2005م .

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/4/11هـ ورد فيها أن المصلحة قامت بفتح الربط الزكوية استناداً إلى الفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ والتي تنص على أنه (يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التالية خلال (خمس) سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية نتيجة لقبول المكلف أو باستنفاذه كافة طرق الاعتراض أيهما أبعد : 1-الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات...) وليس كما ذكر المكلف في استئنافه من أن الفقرة المعنية بالتطبيق هنا هي ما ورد في الفقرة (أولاً) من القرار الوزاري المذكور، كما أن ما ذكره المكلف في لائحته الاستئنافية يؤيد إجراء المصلحة في إعادة فتح الربط حيث أوضح أن الفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ كانت تحت يد المصلحة عند إجراء الربط الأساس ولم تقم



المصلحة بتطبيقها مما يؤكد أن إعادة فتح الربط يستند إلى وجود خطأ في تطبيق النصوص النظامية والتعليمات، وقد تأيد إجراء المصلحة بالعديد من القرارات الاستثنائية ومنها القرار رقم (1066) لعام 1432هـ والقرار رقم (1115) لعام 1433هـ والقرار

رقم (1255) لعام 1434هـ والقرار رقم (1255) لعام 1434هـ والقرار رقم (1346) لعام 1435هـ وجميعها انتهت إلى أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط تطبيقاً للفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 19/10/1417هـ، ومن الأحكام المؤيدة لإجراء المصلحة في هذا البند الحكم رقم (17/د/1) لعام 1431هـ الصادر من الدائرة الإدارية الأولى بالمحكمة الإدارية بالرياض والمؤيد من الدائرة الثانية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرياض بحكمها رقم (2/812) لعام 1432هـ.

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 إعادة فتح الربط الزكوية للأعوام من 2003م حتى 2005م، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح ربط الأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 19/10/1417هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربط الزكوية والضريبية النهائية، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربط 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 للربط الزكوية للأعوام محل الاستئناف إلى نص الفقرة (ثانياً/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 (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط الزكوية التي أعيد فتحها، وأن تعديل هذه الربط تم خلال الفترة المحددة (بخمس) سنوات .

وبرجوع اللجنة إلى الربط الزكوية التي أجرتها المصلحة على المكلف للأعوام 2003م و2004م و2005م تبين لها أن المصلحة أجرت ربطاً زكويًا لعام 2003م بموجب خطابها رقم (4/5209/908) بتاريخ 27/4/1426هـ، وأجرت ربطاً زكويًا لعام 2004م بموجب خطابها رقم (4/10477/1452) بتاريخ 18/10/1426هـ، وأجرت ربطاً زكويًا لعام 2005م بموجب خطابها رقم



(4/7062/2018) بتاريخ 1427/10/22هـ، كما قامت المصلحة بإعادة فتح ربوط الأعوام المذكورة بموجب خطابها رقم (4/325/51/25) بتاريخ 1431/1/23هـ، مما يتبين منه أن فتح الربوط تم خلال (خمس) سنوات من تاريخ صدور الربوط الأساسية. وحيث إن الربوط الأساسية تضمنت عدم إضافة بند سحب على المكشوف إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2003م حتى 2005م بالمخالفة للتعليمات الموجودة لدى المصلحة والتي تتمثل في التعميم رقم (9/3003) بتاريخ 1424/6/29هـ.

الذي تضمن تبليغ الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ والالتزام بمضمونها بما نصه (نرفق لكم بطيه نسخة من خطاب مفتي عام المملكة رقم 2/4999 و تاريخ 1424/4/17هـ بخصوص الفتوى العلمية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ المتعلقة ببعض المسائل الزكوية، نأمل الاطلاع ومراعاة ما ورد بالفتوى من أحكام وضوابط عند التطبيق)، لذا فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في إعادة فتح تلك الربوط تطبيقاً للفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري المذكور، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط الزكوية للأعوام من 2003م حتى 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: سحب على المكشوف للأعوام من 2003م حتى 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض الشركة على إضافة رصيد حساب البنوك الدائنة - سحب على المكشوف - للحيثيات الواردة في القرار.

كما قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض الشركة على تصحيح الخطأ المادي لعام 2004م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذين البندين من القرار فذكر أن الولاية تنعقد بنصوص نظامية صادرة ممن يملكها وعلى نحو صريح وقد صدر المرسوم الملكي رقم (577/28/2/17) لعام 1376هـ والذي نص في مادته الأولى على استيفاء الزكاة كاملة وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية، وأنط المرسوم الملكي رقم (م/76) لعام 1396هـ بوزير المالية إصدار القرارات اللازمة، أما ما يحدث في المصلحة من استخدام فتاوى تصدر من هنا أو هناك في حالات خاصة وطبقاً لمعطيات مختلفة، ويتم خلط الأمور ما بين الفتاوى والقرارات الوزارية فمن شأنه أحداث بلبلة في الأوساط المعنية بالزكاة، ناهيك عن تطبيق المصلحة لفتاوى بعينها لأنها في صالحها و عدم تطبيقها الفتاوى التي في غير صالحها .



ومنذ صدور المرسوم الملكي المذكور باستيفاء الزكاة لم ينقطع الجدل حول ما يخضع من القرض هل يخضع الجزء المتداول أو غير المتداول؟ طويل الأجل أم قصير الأجل؟ وفيما استخدم القرض في عروض فنية أم عروض تجارة، حال الحول أو لم يحل، بالذمة أو في يده، وبناء على قرار الهيئة القضائية رقم (155) بتاريخ 1394/4/9هـ أخضعت المصلحة القرض المستخدم في تمويل أصول ثابتة للزكاة، وتم تعميم ذلك بمنشور المصلحة رقم (2) لعام 1394هـ، كما أن تعليمات المصلحة قبل صدور الفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ تقضي بعدم خضوع القروض المستخدمة في تمويل رأس المال العامل للزكاة.

وقد قامت المصلحة بإضافة الأرصدة الدائنة للبنوك أو ما يعرف بالسحب على المكشوف إلى الوعاء الزكوي دون سند نظامي أو شرعي بما في ذلك أهم شروط الخضوع للزكاة وهو حولان الحول وتمام الملك، وقد خضعت هذه الأرصدة للزكاة لدى المقرض، لذا فإن إخضاعها مرة أخرى لدى المقرض يعد بمثابة الثني في الصدقة، وقد اتفق الفقهاء بأنه لا يجوز إخضاع المال للزكاة مرتين في نفس الحول لحديث الرسول صلى الله عليه وسلم (لا ثني في الصدقة) كما أن هناك حركة دائنة ومدينة على الحسابات الأمر الذي يؤكد عدم حولان الحول على مبالغ هذا البند، وقد صدر عن ديوان المظالم الحكم رقم (1432/1/6/67هـ) في القضية رقم (1/7252/ق) لعام 1429هـ الذي قضى بإلغاء قرار اللجنة الاستثنائية رقم (845) لعام 1429هـ فيما قضى به من تأييد القرار الابتدائي بإضافة رصيد البنك سحب على المكشوف، كما صدر الحكم رقم (1432/7/2/48هـ) في القضية رقم (7/406/ق) لعام 1430هـ المتضمن أن التسهيلات عبارة عن مبالغ مالية في ذمة المؤسسة وعندئذ تكون المؤسسة مدينة للبنك في حين أن البنك دائن لها، كما صدر الحكم رقم (5/أ/د/162) لعام 1430هـ القاضي بإلغاء القرار الاستثنائي رقم (685) لعام 1427هـ المتضمن تأييد استئناف المصلحة في إضافة القروض محل الاستئناف إلى الوعاء الزكوي للمكلف .

وأضاف المكلف مع عدم الموافقة على إخضاع هذا البند للزكاة، فإن ما يخضع للزكاة عام 2004م هو ما حال عليه الحول وهو رصيد أول العام البالغ (166,704,919) ريال وليس كما ورد في ربط المصلحة من إضافة مبلغ (268,404,901) ريال والذي لم توضح المصلحة كيفية التوصل إلى هذا المبلغ، وقد ذكرت المصلحة في وجهة نظرها أنها أخضعت رصيد آخر العام لحولان الحول الهجري عليه، ويرد على ذلك أن الحول الذي يعتد به هو حول الشركة المذكور بداية في عقد التأسيس والذي يتم إعداد القوائم المالية والتقارير المالية على أساسه، وقد اعتمدت الشركة على الحول الشمسي في كل تعاملاتها وتسجيل



الأحداث المالية وقد تم محاسبتها من جانب المصلحة طبقاً لهذا الحول، ومن ثم لا يجوز أن تعدل المصلحة الحول وتسير بشكل انتقائي، وقد تأييد ذلك بقرار اللجنة الاستثنائية رقم (622) لعام 1426هـ .

بناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند سحب على المكشوف إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2005م، كما يطلب المكلف في حال عدم قبول استئنافه أن يتم إضافة رصيد هذا البند الذي حال عليه الحول - رصيد أول العام - إلى وعائه الزكوي لعام 2004م.

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/4/11هـ ورد فيها أنه تم إضافة أرصدة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف لحولان الحول على هذه الأرصدة حسب البيانات التفصيلية التي قدمها المكلف للمصلحة

وذلك تطبيقاً لفتاوى شرعية صادرة من جهات رسمية، وليس كما وصفها المكلف بأنها فتاوى من هنا وهناك، ومن هذه الفتاوى الفتوى الصادرة من المفتي العام للمملكة رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، والفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ، وهذه الفتاوى قضت بأنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، وقد تأيد إجراء المصلحة بالعديد من القرارات الاستثنائية ومنها القرار الاستثنائي رقم (990) لعام 1431هـ ورقم (1127) لعام 1433هـ ورقم (1306) لعام 1434هـ بشأن إضافة أرصدة السحب على المكشوف، ومن الأحكام المؤيدة الحكم الصادر من الدائرة الأولى بالمحكمة الإدارية بالرياض برقم (17/د/1) لعام 1431هـ والمؤيد من الدائرة الثانية بمحكمة الاستئناف بحكمها رقم (2/812) لعام 1432هـ، والحكم الصادر من الدائرة الخامسة بالمحكمة الإدارية بالرياض برقم (5/د/116) لعام 1433هـ والمؤيد من الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف بالرياض بحكمها رقم (6/365) لعام 1434هـ، والحكم الصادر من الدائرة الإدارية السابعة والعشرين بالمحكمة الإدارية بالرياض برقم (8/د/27) لعام 1430هـ والمؤيد بالحكم رقم (8/إس/248) لعام 1431هـ، والحكم النهائي الواجب النفاذ الصادر من الدائرة الخامسة بالمحكمة الإدارية بالرياض برقم (5/د/122) لعام 1433هـ .

أما بالنسبة لاستشهاد المكلف بالحكم رقم (67/6/1432هـ) الصادر من الدائرة الإدارية السابعة بالمحكمة الإدارية بالرياض فتوضح المصلحة أن الحكم ابتدائي وليس نهائياً ما لم يثبت المكلف عكس ذلك، علماً بأن هذا الحكم صدر بحق أحد مكلفي المصلحة والذي صدر في حالته حكم آخر صادر من الدائرة الإدارية (السابعة والعشرين) بالمحكمة الإدارية بالرياض برقم



(8/د/إ/27) لعام 1430هـ والمؤيد من الدائرة الثامنة بمحكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة الرياض بحكمها رقم (248/إس/8) لعام 1431هـ وانتهى الحكم إلى رفض الدعوى المقامة من الشركة وتأييد المصلحة في إضافة القروض للوعاء الزكوي للشركة تطبيقاً للفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ، أما استشهاد المكلف بالحكم رقم (1432/7/2/48هـ) الصادر من الدائرة الثانية بالمحكمة الإدارية والمؤيد من الدائرة الإدارية الثانية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرياض بحكمها رقم (2/89) لعام 1433هـ، فتوضح المصلحة أن الدائرة بنت حكمها على أن التسهيلات البنكية لم يحل عليها الحول بدليل وجودها في قائمة الخصوم المتداولة للميزانية العمومية للمؤسسة، وللمصلحة ملاحظة على ذلك إذ أن ظهور التسهيلات في قائمة الخصوم المتداولة ليس معناه أنه لم يحل عليها الحول، وربما اعتقدت الدائرة أن إنفاق القرض يعني عدم ظهوره ضمن الأرصدة الدائنة حيث أفادت أن المصلحة لم تقدم ما يثبت أنه سيولة نقدية في حساب المؤسسة وذلك يتعارض مع إجابة السؤال الثاني

من الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، وفيما يتعلق باستشهاد المكلف بالحكم رقم (5/أ/د/162) لعام 1430هـ الصادر من الدائرة الإدارية الخامسة بالمحكمة الإدارية بالرياض، فإن المصلحة تظلمت من هذا الحكم أمام المحكمة الاستئنافية فأصدرت حكماً استئنافية رقم (6/إس/1023) لعام 1431هـ قضى بنقض حكم الدائرة رقم (5/أ/د/162) لعام 1430هـ، وأصدرت الدائرة حكماً جديداً برقم (5/أ/د/116) لعام 1433هـ ومؤيداً من الدائرة الإدارية السادسة بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرياض بحكمها رقم (6/365) لعام 1434هـ يؤيد إجراء المصلحة .

وأضافت المصلحة أن ما تم إضافته للوعاء الزكوي لعام 2004م بمبلغ (268,404,901) ريال يمثل أرصدة القروض البنكية في 2004/12/29م حيث يوجد تسهيلات بنكية استلمها المكلف بتاريخ 2004/1/1م وتم سدادها بتاريخ 2004/12/29م مما يعني حوّلان الحول القمري عليها، ومن ثم تخضع للزكاة على أساس أن الحول القمري هو المعبر في سائر العبادات ومنها الزكاة الشرعية وذلك طبقاً لقرار هيئة كبار العلماء رقم (222) بتاريخ 1426/7/29هـ الذي أوضح (أن الشرع قد علق الزكاة على حوّلان الحول القمري والشرع يفسر الحول باثني عشر شهراً قمرياً والأحكام الشرعية نعلم أنها قد رُبّطت بالأشهر القمرية كما في الصيام والحج والعدد والإيلاء والكفارات وغيرها فيعمل بذلك في الزكاة جرياً على عادة الشرع في ذلك وأن الاعتماد على التاريخ الشمسي بإخراج الزكاة يترتب عليه الإخلال بهذا الواجب لأن السنة الشمسية أكثر من السنة القمرية بأحد عشر يوماً وفي ذلك تفويت لمصلحة أصحاب الزكاة)، وكذلك طبقاً لخطاب مفتي عام المملكة رقم (2/1043) بتاريخ 1428/8/20هـ الموجه لوزير المالية والذي أوضح فيه أن الزكاة يعتمد في حسابها بالأشهر القمرية الهجرية والواجب على الشركات



الالتزام بإصدار ميزانية للزكاة وفقاً للسنة الهجرية , وقد نص النظام الأساسي للحكم بأن التاريخ المعتمد عليه في المملكة هو التاريخ الهجري, وبناء عليه ترى المصلحة صحة إجراءاتها .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي, وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات, تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند سحب على المكشوف إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2005م, كما يطلب المكلف في حال عدم قبول استئنافه أن يتم إضافة رصيد هذا البند الذي حال عليه الحول - رصيد أول العام - إلى وعائه الزكوي لعام 2004م, في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2003م حتى 2005م, كما ترى إضافة رصيد هذا البند الذي حال عليه الحول القمري إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2004م, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. 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 للمقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً 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 طرفاً 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 بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته" .



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 البنوك وصور الربوط الزكوية اتضح أن رصيد بند سحب على المكشوف ظهر في قائمة المركز المالي للأعوام 2002م و2003م و2004م و2005م بمبلغ (109,847,510) ريال ومبلغ (166,704,919) ريال ومبلغ (166,776,563) ريال ومبلغ (151,004,054) ريال على التوالي , كما اتضح من ربوط المصلحة أنها أضافت رصيد بند سحب على المكشوف إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام 2003م و2004م و2005م بمبلغ (109,847,510) ريال ومبلغ (268,404,901) ريال ومبلغ (166,776,563) ريال على التوالي .

وبناءً على ما تقدم ووفقاً لقاعدة القروض المذكورة أعلاه فإن بند سحب على المكشوف يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لقاعدة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل لغرض إضافة الأرصدة التي حال عليها الحول، وهو ما التزمت به المصلحة في ربطها لعام 2003م ولم تلتزم به في ربطها لعامي 2004م و2005م.

وحيث أن المصلحة أضافت إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2003م رصيد أول العام البالغ (109,847,510) ريال وهو الرصيد الأقل، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند سحب على المكشوف إلى وعائه الزكوي لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وحيث إن اللجنة ترى أن عناصر القوائم المالية تؤخذ بإجمالياتها ولا يمكن أن يتم إبراز أو أفراد حدث مالي بعينه وحساب الزكاة عليه مفرداً، فإما أن يؤخذ بالسنة القمرية لجميع العناصر أو السنة الشمسية لتلك العناصر مجتمعة عند حساب الوعاء الزكوي. وتطبيقاً لذلك فيما يتعلق بعام 2004م و2005م، 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 سحب على المكشوف الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2004م و2005م بمبلغ (166,704,919) ريال ومبلغ (151,004,054) ريال على التوالي لكونهما الرصيد الأقل بين رصيدي الحساب أول العام وآخره لكل عام مالي على حدة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (1) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط الزكوية للأعوام من 2003م حتى 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أ/2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند سحب على المكشوف البالغ (109,847,510) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2003م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند سحب على المكشوف إلى وعائه الزكوي لعامي 2004م و2005م على أن تتم إضافة الرصيد الذي حال عليه الحول بمبلغ (166,704,919) ريال ومبلغ (151,004,054) ريال على التوالي وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المال

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1381)

سنة القرار : 1435هـ

ديون - زكاة.

المفتاح

ديون أطراف ذات علاقة.

الموضوع

الذمم الدائنة الناتجة عن التعاملات التجارية بين الأطراف ذات العلاقة لا تمثل قروضاً، ولا تدخل في الوعاء الزكوي للمنشأة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/5/16هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 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 مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (22) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على (أ) (المكلف) لعام 2008م . وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/20هـ 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 الأولى المصلحة بنسخة من قرارها رقم (22) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (32/1/76) بتاريخ 1432/11/18هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة برقم (106) بتاريخ 1432/12/3هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الذمم الدائنة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم فرض الزكاة على الأرصدة الدائنة وقدرها (26,784,836) ريال الناتجة عن التعاملات مع الشركات الشقيقة.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بعد الاطلاع على القوائم المالية للمكلف لعام 2008م والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (11) يتضمن أنه يوجد ضمن الأرصدة الدائنة عن عام 2008م مبلغ (18,066,747) ريال يمثل تمويلاً من شركة (ب) ومبلغ (8,718,089) ريال يمثل تمويلاً من الشركة (د) وهذه المبالغ تعد مصدرًا من مصادر تمويل النشاط ويجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي لدى الدائن والمدين لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمم مالية مستقلة حتى ولو كانت هذه الشركات شقيقة وتوجد بينها علاقات مباشرة أو غير مباشرة، إذ أن هذا الدين يعد دينًا على ملء إذا لم يظهر ما يفيد إعدامه في دفاتر الدائن، أما في دفاتر المدين فيعد أحد مصادر التمويل شأنه في ذلك شأن رأس المال وجميع مصادر التمويل الأخرى كالقروض والجاري الدائن وغيرها، وبالتالي يجب أن يضاف ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمقترض (المدين) سواء استخدم في تمويل أصول ثابتة أو متداولة حيث يعالج زكويًا بالخضوع من عدمه حسبما آل إليه، وذلك طبقاً للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ. إجابة السؤال الثاني المتضمنة إضافة جميع الأموال المملوكة والمستفادة من (أصول ثابتة) ومصرفات حسمت من الوعاء الزكوي ولا زكاة فيها، وإذا آلت إلى عروض تجارية (أرصدة بالبنوك، بضاعة،



مدينين... الخ) وجبت فيها الزكاة، وكذلك الفتوى رقم (2/2384) لعام 1406هـ والتي نصت على: "أما ما تستفيد به الشركة من النقود بقرض أو هبة أو إرث أو نحو ذلك فهذا يعتبر له حول مستقل متى أكمله وجبت فيه الزكاة إذا كان نقوداً أو عروض تجارة أو أي من منهما"، وكذلك الفتوى رقم (18497) لعام 1408هـ والتي نصت على أن: "الزكاة واجبة في الدين على

المقرض إذا كان مدينه مليئاً وحال الحول على الدين وكان المبلغ نصائباً بنفسه أو بضمه إلى غيره مما يزكى، وأما المقترض وهو من أخذ المال لحاجته فلا تجب عليه الزكاة في ذلك الدين إلا إذا حال الحول وهو نصاب والمال في يده ولم ينفقه ولم يسدده عن ذمته فإن الزكاة تجب عليه حينئذ لأن المال في حوزته".

أما بخصوص ما ذكرته اللجنة الابتدائية من أن خضوع هذه المبالغ للزكاة يؤدي إلى فرض الزكاة على تلك الشركات مرتين أي أن ذلك يؤدي إلى وجود ثني في الزكاة، فتوضح المصلحة أن الفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ قضت بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بحسم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته، ويتضح أن الفتوى قضت بعدم وجود ثني في إخضاع المبالغ لدى المدين والدائن، وهذه الفتوى تعد آخر ما صدر بشأن زكاة الدين وهي تأكيد للفتاوى المشار إليها بعالية، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استثنائية منها القرار رقم (660) لعام 1426هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3851/1) بتاريخ 1427/4/18هـ، والقرار رقم (911) لعام 1430هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3805/1) بتاريخ 1430/4/26هـ، وكذلك عدة أحكام صادرة من ديوان المظالم منها الحكم رقم (17/د/1) لعام 1431هـ الصادر من الدائرة الأولى بالرياض والمؤيد من الدائرة الثانية بمحكمة الاستئناف بالرياض بحكمها رقم (2/812) في القضية رقم (1/1529/ق) لعام 1428هـ، بناءً على ما تقدم تطلب المصلحة إضافة بند الذمم الدائنة بمبلغ (26,784,836) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م .

وبعد اطلاع ممثل المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1435/3/20هـ ورد فيها أن إلزام المدين بدفع الزكاة يخالف الفتاوى التي استقرت على عدم جواز قيام المدين بسداد الزكاة عن الدائن لأنه من القرض الذي جر نفعاً وهو محرم، ومن ذلك على سبيل المثال الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (19065)، أما ما استندت إليه المصلحة في وجهة نظرها من فتاوى فهي مخالفة لجماهير أهل العلم وأشهرها قول عثمان رضي الله "هذا شهر زكاتكم،



فمن كان عليه دين فليؤده، حتى تخرجوا زكاة أموالكم" وفي رواية: "فمن كان عليه دين فليقض دينه وليترك بقية ماله". وقد اشترط الفقهاء في وجوب الزكاة تمام الملك، والمدين ليس ملكه تاما على ما في يده كما صرح بذلك عدد من الفقهاء، وإذا كانت الزكاة تصرف وتدفق لسداد دين الميت، فكيف تجب الزكاة في الدين؟ وإذا كانت الزكاة تصرف وتدفق للغارم، فكيف يجب على الغارم دفع الزكاة؟

أما ما ذكرته المصلحة أنه لا يترتب على وجوب الزكاة دفع 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... الخ، فيرد على ذلك بعدم صحة هذا التفريق والصحيح أنه يترتب على دفع الزكاة من المدين وجوب الزكاة مرتين في مال واحد، والتفريق الذي أوردته المصلحة غير منضبط لأنهم بنوه على طريقة مضطربة وغير صحيحة في النظر إلى أموال الدائن والمدين، فقد جعلوا أموال الدائن ما في يده وما ملكه في ذمة غيره، وجعلوا أموال المدين ما في يده فقط دون أدنى اعتبار لما ملكه غيره في ذمته، فاعتدوا بما في ذمة المدين في حسابهم لأموال الدائن ولم يعتدوا بها في حسابهم لأموال المدين، ولو اعتدوا بما في ذمة المدين في الموضوعين لما حصل هذا الثني البين حيث إن ما في ذمة المدين يطرح هنا ما قابله مما في يد المدين كما أضيف هناك إلى ما في يد الدائن، كما أن التفريق غير مسلم به لأن ما في الذمة ليس له وجود إلا في الأذهان وليس له وجود في الخارج إلا من جهة متعلقة، وهو المال المحسوس الذي تعلق به الذمة، وهو الذي أوجب الشارع الزكاة فيه، أما ما ثبت في الذمة فشيء معنوي لا زكاة فيه بمجرد، ولذلك وجبت زكاة الدين الذي على ملىء ولم تجب زكاة الدين الذي على معسر، لأن متعلق ذمة الملىء موجود أما متعلق ذمة المعسر فمعدوم ولا زكاة في المعدوم، مع أن الدائن يملك ما في ذمة المعسر لكن ذلك غير مؤثر، فالمدار والعبارة على متعلق الذمة لا على ما ثبت في الذمة ذاته، ومتعلق الذمة جزء مشاع في ما في يد المدين الملىء، ويزكيه الدائن إذا كان تحت يده وتصرفه إما بكون المدين بادلاً له أو بقبضه للمال، فتبين أن ذلك التفريق المبرر لأخذ الزكاة من الدائن لكونه ملك المال في ذمة المدين ومن المدين لكون المال في يده وتحت تصرفه غير سديد.

وأضاف المكلف أن الدائنية مع شركة (ب) (شركة شقيقة) تعود إلى علاقة تجارية بحتة حيث إن الشركة هي صاحبة الامتياز في تسويق منتجات شركة (ع) ويتخلل هذه العملية التجارية كامل العمليات الأخرى والتي يتم سدادها نيابة عن شركة (ب) بحكم أن كامل مبيعاتهم للشركة، أما فيما يتعلق بالشركة (د) فإن أسباب الدائنية ناتج عن الخدمات التي تقوم بها نيابة عن الشركة والتي



تتمثل في سداد قيم الإيجارات لمكاتب الشركات الشقيقة، علماً بأن العلاقة مع الشركات الشقيقة ممتدة لسنوات عديدة، بناءً عليه يرى المكلف عدم إضافة بند الذمم الدائنة إلى وعائه 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 الذمم الدائنة البالغ (26,784,836) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م، في حين يرى المكلف عدم إضافة بند الذمم الدائنة إلى وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة للقوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (11) يتضمن أنه يوجد ضمن الذمم الدائنة ذمم لشركات شقيقة عن عام 2008م بمبلغ (18,066,747) ريال يخص شركة (ب) ومبلغ (8,718,089) ريال يخص (د) كما تبين أن رصيد بند الذمم الدائنة لشركات شقيقة ظهر في أول العام بمبلغ (26,784,836) ريال وآخر العام بمبلغ (45,299,295) ريال، وباطلاع اللجنة على عينة من كشف حساب هاتين الشركتين طبقاً لسجلات المكلف تبين أن أفراديات هذا البند ناتج عن تعاملات تجارية مثل مسحوبات من مخازن، وشراء قطع غيار، وقيمة وقود ودفوع رواتب متفرقة وما شابهها، ولا يمثل أموالاً حصل عليها المكلف للاستفادة منها في تمويل نشاطه .

وترى اللجنة أن بند الذمم الدائنة في هذه الحالة لا يمثل قروضاً ولا يعد مصدرًا من مصادر التمويل المالي الصرفة التي ينبغي إضافتها ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، وبالتالي رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند الذمم الدائنة البالغ (26,784,836) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (22) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند الذمم الدائنة البالغ (26,784,836) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1385)

سنة القرار : 1435هـ

استثمار - الزكاة.

المفتاح

استثمار مشروعات تحت التأسيس.

الموضوع

الاستثمار الخارجي في تأسيس شركات وفق قواعد مالية معتمدة محاسبياً يعد استثماراً جازئ الحسم من الوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/5/30هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) ضد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (44) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للعام المالي 2005م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/4/5هـ 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 الندو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (44) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/217/ص ج) بتاريخ 1432/12/25هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (32) بتاريخ 1433/1/24هـ، كما قدم المكلف مستنداً بما يفيد سداد المبلغ المستحق بموجب القرار الابتدائي ومقداره (206,006) ريال، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

مشروعات تحت التنفيذ لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ (استثمارات تحت التأسيس) من وعاء المكلف الزكوي لعام 2005م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على القرار الابتدائي الذي قضى بعدم السماح بحسم قيمة الاستثمار في الشركة (ب) من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م، وذكر أن اللجنة الابتدائية لم تقبل حسم هذا الاستثمار بسبب عدم قبولها القوائم المالية للشركة (ب) لأن القوائم المالية حسب وجهة نظر المصلحة لم تتم المصادقة عليها من قبل الغرفة التجارية والقنصلية السعودية، ولم يذكر فيها أسماء الشركاء، ولم يتم تدقيقها من قبل محاسب قانوني معتمد.

وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بأنه قدم مع خطابه رقم (08.1295.02) بتاريخ 1430/12/20هـ نسخة من القوائم المالية المراجعة للشركة (ب) لسنة 2005م، وذكر أن هذه القوائم المالية مراجعة من قبل محاسب قانوني معتمد في مصر كما هو ثابت من تقرير المراجعة، ومن ثم فإنه لا يتفق مع ما ذكرته اللجنة الابتدائية من أن القوائم المالية لم تتم مراجعتها من قبل مراجع حسابات، كما قدم نسخة من عقد تأسيس الشركة (ب) الذي يبين أسماء الشركاء بما فيهم (أ) وقدم مع خطابه رقم (08.1295.02) بتاريخ 1430/12/20هـ المستندات المؤيدة لسداد رأس المال والتي تؤكد أن شركة (أ) قد استثمرت في رأس مال (أ) وبما يتضح معه أن (أ) قد استوفت الأسس المحددة في القرار الوزاري رقم (1005) الذي ينص على ما يلي:



(يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين - بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة عن هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة, أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار...) وأضاف المكلف بأن القرار الوزاري رقم (1005) لم ينص على أن يقدم المكلف القوائم المالية المراجعة للشركة المستثمر فيها مصادق عليها من الغرفة التجارية أو القنصلية السعودية في بلد الشركة المستثمر فيها, بل أن القرار الوزاري المذكور نص صراحة على وجوب استيفاء أي من الشرطين التاليين حتى يتم السماح بحسم الاستثمارات في المنشآت الأجنبية وهما :

أ- أن يقدم المكلف القوائم المالية للشركة المستثمر فيها لكي تقوم المصلحة بحساب الزكاة المستحقة على الاستثمار.

ب- أن يقدم المكلف ما يثبت سداد الزكاة في بلد الاستثمار.

وقد قدمت (أ) القوائم المالية للشركة المستثمر فيها (المراجعة من محاسب قانوني) ويرى إن كان هناك تعديلات في القرار الوزاري رقم (1005) (لم يتم الإعلان عنها) بأن يتم تقديم القوائم المالية مصادق عليها من الغرفة التجارية في مصر أو القنصلية السعودية فإنه يتعين على المصلحة و على لجنة الاعتراض الابتدائية تقديم طلب رسمي في هذا الشأن لكي تستجيب الشركة لهذه التوجهات الجديدة وتأخذها في الاعتبار, ويرى المكلف أنه أمر مخالف للعدالة أن ترفض لجنة الاعتراض الابتدائية والمصلحة وجهة نظره مع أنها لم تقم بإشعاره بالتوجهات الجديدة أو منح مهلة ليتمكن من الاستجابة لها, وأضاف المكلف أنه بناءً على القوائم المالية للشركة السعودية المصرية فإن الوعاء الزكوي بالسالب ومن ثم لا تستحق عليه زكاة وقدم المكلف تحليلاً للوعاء الزكوي للشركة (أ) بناءً على قوائمها المالية, وذكر أن هذا التحليل يثبت أن الشركة (أ) لا تخضع للزكاة لأن الوعاء الزكوي بالسالب, وذكر بأن الزكاة وفقاً للشريعة إنما تجب في صافي أموال الشركاء أي رأس المال وحسابات الشركاء الجارية والاحتياطيات بعد حسم المبالغ المستثمرة على أساس طويل الأجل مثل الموجودات الثابتة والمصرفيات المؤجلة والاستثمارات طويلة الأجل, وحيث تم تمويل هذه الاستثمارات من الأموال المتاحة للشركة مثل رأس المال وحساب جاري الشركاء والتي خضعت للزكاة فإن الاستثمارات طويلة الأجل يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي بناءً على تعميم المصلحة رقم (1/2/8443/2) وتعميم المصلحة رقم (1/35) النقطة (4) - الاستثمار في منشأة أجنبية) بتاريخ 1392/8/8هـ, وذكر المكلف أن (أ) اشترت أسهمًا في الشركة (ب) خلال سنة 2000م وسجلت الاستثمار في (أ) باعتباره "مشاريع تحت التنفيذ" لأن (أ) في ذلك الوقت وحتى عام 2005م لم تكن قد بدأت عملياتها التجارية, وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن الشركة (ب) لم تبدأ عملياتها التجارية, وبناءً عليه فإنه لا تستحق عليها



زكاة لعام 2005م بناءً على القوائم المالية المراجعة المقدمة إلى المصلحة، وقدم فيما يلي تحليلاً للوعاء الزكوي للشركة
(ب) بناءً على القوائم المالية المراجعة:

المبلغ دولار أمريكي	حصة بنسبة 38,37% (أ)	المبلغ دولار أمريكي	
15,653,147	4,174,173		رأس المال المدفوع كما في 2005/1/1م
(39,427,682)	(10,514,048)	10,878,740	يخصم: الموجودات الثابتة كما في 2005/12/31م
(7,473,091)	(1,992,824)	(27,401,742)	يخصم: الخسائر المتراكمة كما في 2005/1/1م
(4,658,008)	(1,242,136)	(5,193,704)	يخصم: الخسارة للسنة
(51,558,781)	(13,749,008)	(3,237,257)	الوعاء الزكوي
		(35,832,703)	

وذكر أن هذا التحليل يثبت دون أدنى شك أنه لا تجب زكاة في الاستثمار في الشركة (ب).

وذكر أن القرار الوزاري رقم (1005) قد وضع دون أدنى شك مبدأ السماح بحسم الاستثمارات في المنشآت الأجنبية ألا وهو استيفاء أحد الشرطين التاليين:

(أ) أن يقدم المكلف القوائم المالية المراجعة للشركة المستثمر فيها لتقوم المصلحة بحساب الزكاة المستحقة على الاستثمار.

(ب) تقديم ما يثبت سداد الزكاة في بلد الاستثمار.

وذكر أن (أ) بخطابها رقم (2007/00026) بتاريخ 1428/1/11هـ قدمت صورة من عقد تأسيس الشركة (ب) وتأكيداً من مراجعي الحسابات بأن (أ) لم تبدأ أعمالها التجارية، وقدم للجنة نسخة منه مع المستندات المؤيدة، وذكر أن اللجنة ستقدر أن (أ) قد استوفت الشرط (الأول) المنصوص عليه في القرار الوزاري رقم (1005) بتقديمها نسخة من القوائم المالية المراجعة للشركة (ب) وستقدر اللجنة أيضاً أنه لا تفرض زكاة في مصر، وبناءً عليه فإن الشرط (الثاني) لا يمكن استيفائه، وحيث إن



الوعاء الزكوي للشركة المستثمر فيها بالسالب فلا تجب زكاة في الاستثمار، ومن ثم ووفقاً للقرار الوزاري رقم (1005) فإن الاستثمار في الشركة (ب) ينبغي السماح به كحسم من الوعاء الزكوي.

وأضاف أن الشركة تود أن تلفت انتباه اللجنة إلى التعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ، الذي ينص على ما يلي:
(...) على أن يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها آنفاً قيمة العناصر الآتية لنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة:

الاستثمارات في منشآت أخرى سواء أكانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطات أو من الحساب الجاري الدائن وكذلك سواء تمت هذه الاستثمارات في داخل المملكة أو خارجها).

وإضافة إلى ما تقدم وإلى الحقائق المذكورة في خطاب الاعتراض السابق تود الشركة لفت الانتباه إلى القرارات التالية الصادرة عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية:

قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثالثة رقم (9) لسنة 1424هـ، والذي ينص على: "وحيث إن الشركة أفصحت عن نيتها عند شراء تلك الأسهم حسب قرارات التفويض لإضافتها للاستثمارات طويلة الأجل، وحيث إن الاستثمارات عبارة عن مساهمة في رؤوس أموال شركات متعددة ومتنوعة، وحيث إن غالبية هذه الاستثمارات مضى عليها أكثر من سنة، فإن اللجنة ترى تأييد المكلف في حسم الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم سعودية ودولية بتكلفتها التاريخية".

وذكر أن اللجان الزكوية الضريبية الابتدائية أيدت المبدأ أعلاه المتمثل في عدم جواز إضافة المبالغ إلى الوعاء الزكوي للشركة متى ما خرجت المبالغ من ذمة الشركة، ومن ذلك قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (10) لسنة 1420هـ، حيث قضى (وحيث إن الأموال دفعت فإنه تكون بذلك قد خرجت من ذمة الشركة ولا يجب تزكيتها)، وذكر أن هذا القرار قد قبلته المصلحة.

وخلص المكلف إلى القول وعلى ضوء ما تقدم من توضيحات والمستندات المؤيدة التي تؤكد أن (أ)... قد استثمرت في (أ) واستوفت الشروط المحددة في القرار الوزاري رقم (1005) ونظراً لخروج الأموال من العمل فإن الشركة على ثقة تامة بأن اللجنة ستقوم بتوجيه المصلحة للسماح بحسم قيمة الاستثمارات (المشاريع تحت التنفيذ - (أ) ... من الوعاء الزكوي لعام 2005م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تضمنت الإفادة أنه بخصوص مشروعات تحت التنفيذ تفيد المصلحة بأن هذه المشروعات عبارة عن استثمارات في شركة خارجية وبناء على القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ البند (ثانياً) الذي ينص (يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت



خارج المملكة بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في البلد المستثمر فيه وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنباً لثني الزكاة في هذه الاستثمارات فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي) وبمطالبة المكلف بتقديم حسابات الشركة الأجنبية المستثمر فيها أكثر من مرة قبل الربط، وبعد إجراء الربط وبعد فترة قدم حسابات غير واضحة ولا يوجد بها أسماء الشركاء كما أن المكلف لم يسدد أي مبالغ زكوية تخص هذا الاستثمار، ومن ثم رأت المصلحة عدم قبول هذه الحسابات وكذلك أيدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة وجهة نظر المصلحة بالقرار رقم (44) لعام 1433هـ وقدمت المصلحة نسخة من حسابات الشركة المستثمر 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 حسم قيمة استثماراته الخارجية في (ب) من وعائه الزكوي لعام 2005م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية للمكلف والقوائم المالية للشركة المستثمر فيها وعقد تأسيس الشركة (ب) وكذلك الربط الزكوي للمكلف لعام 2005م، تبين أن قائمة المركز المالي لـ (أ) أظهرت قيمة الاستثمارات في الشركة (ب) المالية بمبلغ (13,314,600) ريال تحت بند المشاريع تحت التنفيذ.

كما تبين أن عقد تأسيس الشركة (ب) ينص في المادة (7) منه على (أن حصة (أ) تملك عدد (3,383,000) سهم بمبلغ (16,915,000) جنيه مصري وقد تم سداد رأس المال المصدر بالكامل قبل الزيادة كما تم سداد 10% من قيمة الزيادة في رأس المال المصدر، على أن تزداد إلى 25% خلال مدة (ثلاثة) أشهر من تاريخ التأشير في السجل التجاري بالزيادة وأن تلتزم الشركة بتقديم شهادة بنكية دالة على ذلك)، وتبين أن القوائم المالية للشركة المستثمر فيها الشركة (ب) تظهر استثمارات المكلف تحت بند رأس المال المصدر والمدفوع، كما أن خطابات رئيس مجلس إدارة الشركة (ب) والعضو المنتدب الموجهة لـ (أ) رقم (1020038) بتاريخ 2001/2/28م ورقم (106008) بتاريخ 2001/3/27م ورقم (106007) بتاريخ 2001/6/10م تفيد بأن الشركة (ب) استلمت من (أ) مبلغ (175,000) دولار ومبلغ (704,450) دولار ومبلغ (554,000) دولار كدفعة من المساهمة في



رأس مال الشركة (ب) كما تبين أن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لم يتضمن حسم الاستثمارات في الشركة (ب) من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن القوائم المالية للشركة المستثمر فيها غير مراجعة ولم يذكر فيها أسماء الشركاء وغير مصادق عليها من الغرفة التجارية والقنصلية السعودية في مصر .

وبناء عليه وحيث إن المكلف قدم القوائم المالية للشركة المستثمر فيها مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار وحيث إن استثمار المكلف في (ب) يُعد استثمارًا في تأسيس الشركة المذكورة فإن هذه الاستثمارات تُعد بطبيعتها استثمارات قنية ينبغي أن يتم حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف بغض النظر عن تصنيفها في القوائم المالية للمكلف لان العبرة بجوهر العملية وليس شكلها، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته الخارجية في الشركة (ب) والمصنفة في القوائم المالية للمكلف تحت مسمى "مشروعات تحت التنفيذ" من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (44) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته الخارجية في الشركة (ب) والمصنفة في القوائم المالية تحت مسمى "مشروعات تحت التنفيذ" من وعائه الزكوي لعام 2005م وفقاً للحجج والبراهين الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1386)

سنة القرار : 1435هـ

مصروفات / ديون - الزكاة.

المفتاح

مصروفات زكاة / ديون مستحقة للغير.

الموضوع

طلب المنشأة رسمة مصروفات الزكاة يعد إجراءً مخالفاً لمعايير المحاسبة المالية، فلا تحسم الزكاة المدفوعة من الوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/5/30هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (20) 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 1435/4/4هـ كل من:و.....و.... كما مثل المكلف كل من: ... و... و...



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (32/1/74) بتاريخ 1432/11/11هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة رقم (20) بتاريخ 1433/1/8هـ. كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وحيث تضمن القرار الابتدائي أنه يمكن استئنافه خلال (ستين) يومًا من تاريخ استلامه، لذا 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 الزكاة المدفوعة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم مبالغ الزكاة المدفوعة واعتبارها من المصاريف غير جائزة الحسم نظامًا.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن فهم كل من المصلحة واللجنة الابتدائية لطبيعة هذا البند هو فهم خاطئ، حيث إن اعتراض الشركة لا يتمثل في عدم حسم الزكاة المدفوعة من الزكاة المستحقة على الشركة طبقًا لربط المصلحة، وإنما يتمثل في عدم حسم الزكاة المدفوعة من الوعاء الزكوي وصولًا للوعاء الخاضع للزكاة، وطبقًا للقوائم المالية المدققة لعام 2006م فإن الزكاة المدفوعة البالغة (3,301,295) ريال تم قيدها على بند مصروفات مشروع قيد التنفيذ والتي ظهرت ضمن الموجودات غير المتداولة نظرًا لأن مصنع الشركة في مرحلة الإنشاء، علمًا بأن هذه الزكاة تم دفعها عن الأعوام من 1999م حتى 2003م بمبلغ (3,121,617) ريال و عام 2004م بمبلغ (179,678) ريال، وعند قيام المصلحة بحسم بند مصروفات مشروع قيد التنفيذ استبعدت من الرصيد المحسوم مبلغ الزكاة المدفوعة، وهذه المعالجة أدت إلى فرض زكاة على أموال غير موجودة في حيازة الشركة، وحيث أن الزكاة تفرض على الأموال الموجودة في حيازة أو تصرف الشركة، وطالما أن مخصص الزكاة الذي يتم إضافته إلى وعاء الزكاة تم



سداده للمصلحة، لذا يجب استبعاد هذه الأموال من الوعاء الزكوي، وهذه المعالجة تماثل معالجة المخصصات والأرباح المدورة طبقاً لنظام الزكاة حيث أن المخصصات والأرباح المدورة تضاف إلى الوعاء الزكوي إلا في حال استخدامها أو سدادها فتستبعد من الوعاء الزكوي نظراً لخروج الأموال من ذمة الشركة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تقم بحسم الزكاة المدفوعة التي تم تحميلها كمصروفات مشروع قيد التنفيذ نظراً لأن الزكاة لا تعد من المصاريف الجائزة الحسم، ومن ثم تتمسك المصلحة بصحة وسلامة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند الزكاة المدفوعة البالغ (3,301,295) ريال من وعائه الزكوي لعام 2006م، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين من الإيضاح رقم (3) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن هذا البند مدرج ضمن رصيد مصروفات مشروع قيد التنفيذ الذي ظهر في قائمة المركز المالي ضمن الموجودات غير المتداولة، وباطلاع اللجنة على الربط الزكوي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (12/6234) بتاريخ 1430/12/22هـ تبين أن المصلحة حسمت من الوعاء الزكوي للمكلف رصيد صافي مصروفات مشروع قيد التنفيذ قبل الزكاة.

وبرجوع اللجنة إلى معيار المحاسبة المالية للزكاة الصادر من قبل مجلس إدارة هيئة المحاسبين القانونيين بموجب القرار رقم (1/2/13) بتاريخ 1420/9/13هـ الموافق 1999/12/21م تبين أن الفقرة (1/1/3) تنص على أنه (يجب قياس وإثبات مخصص الزكاة لكل فترة مالية على حدة وفقاً لأحكام وقواعد فريضة الزكاة في المملكة)، كما تنص الفقرة (2/1/3) على أن (تتم تسوية مخصص الزكاة في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي، ويتم إثبات أي فروقات بين مخصص الزكاة والربط النهائي وفق متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالتغيرات المحاسبية)، كما تنص الفقرة (1/2/3) على أنه (يجب عرض مخصص الزكاة في بند مستقل في قائمة الدخل بعد بنود المكاسب أو الخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل) ومن هذه النصوص يتضح أنه لا يمكن رسملة مصاريف الزكاة وفقاً لما يطالب به المكلف .



وترى اللجنة أن طلب المكلف رسملة مصروفات الزكاة يعد إجراءً مخالفًا لمعايير المحاسبة المالية، وكان ينبغي أن تظهر قيمة الزكاة المسددة كبنء مستقل في قائمة الدخل للوصول إلى صافي الدخل الذي يعد أهم مدخلات عناصر الوعاء الزكوي، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الزكاة المدفوعة البالغ (3,301,295) ريال من وعائه الزكوي لعام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما حضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (20) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الزكاة المدفوعة البالغ (3,301,295) ريال من وعائه الزكوي لعام 2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما حضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1387

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع - ضريبة دخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ

المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

نص القرار

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده: في يوم الإثنين الموافق 1435/5/30هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة 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 رقم (20) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/4/4هـ كل من: ...و...و...، كما مثل المكلف كل من: ...و...و...

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (32/1/74) بتاريخ 1432/11/11هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (20) بتاريخ 1433/1/8هـ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2006م حتى 2008م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة في الأعوام محل الاعتراض.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يستأنف على حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م مقابل أعمال تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة، وقد نصت المادة (5/أ) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بتحديد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة على أنه "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

- 1- إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة ...
- 2- إذا كانت مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة" وبناء على هذه المادة فإن الدخل الذي يخضع للضريبة هو فقط ما ينفذ بالكامل أو جزئياً داخل المملكة، وهذا يعني أن الأعمال التي تنفذ بالكامل خارج المملكة لا تخضع لضريبة الدخل.

وقد استندت المصلحة في حساب الضريبة على الأعمال المنفذة بالكامل خارج المملكة على المادة (2/5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وفي هذا الخصوص فإن هذه الفقرة تتعارض مع ما جاء في المادة (5) من نظام ضريبة الدخل حيث إنه من المفترض أن تكون اللائحة التنفيذية تفسيرية لنظام ضريبة الدخل ولا يمكن أن يتم استحداث أنظمة جديدة بها تتعارض مع ما جاء في نظام ضريبة الدخل.



وحيث إن نظام ضريبة الدخل كما تم بيانه أعلاه نص صراحة على أن ما يخضع للضريبة هو فقط الأعمال التي تنفذ بالكامل أو جزئيًا داخل المملكة، لذا يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م لضريبة الاستقطاع.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها أخضعت المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع استنادًا إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) في 1425/1/15هـ والمادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 1425/6/11هـ.

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 خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م لضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة 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 مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال 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 منها 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 صورة الربط الضريبي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (12/6234) بتاريخ 1430/12/22هـ وصور بعض الاتفاقيات الموقعة من المكلف مع بعض الجهات تبين أن المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع مدفوعة إلى جهات غير مقيمة هي... تتعلق بتقديم خدمات استشارية وتصاميم هندسية وأتعاب قانونية.

وبعد رجوع اللجنة لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة: "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا 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 وفقاً 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 الإشرافين، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها" كما تنص المادة (5) من اللائحة التنفيذية على أنه: "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

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

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

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

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

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



وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلياً متحققاً 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 لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م لضريبة الاستقطاع 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 الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (20) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1390

سنة القرار: 1435هـ

غرامة / ربط / ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة الدخل.

المفتاح

غرامة عدم سداد ضريبة / ربط معدل مقبول / ضريبة جهات غير مقيمة / هدر حسابات.

الموضوع

1- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
2- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 14/6/1435هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) وبتاريخ 6/6/1432هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) وبتاريخ 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) وبتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وبتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (14) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/14هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف كل من: ... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (14) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/76/ص ج) وبتاريخ 1432/5/21هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة رقم (15) وبتاريخ 1432/7/6هـ، وقدم مستنداً يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1432/6/8هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد المستحقات 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:

البند الأول: فتح الربط:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط على المكلف وفقاً لحججيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراراه وفقاً لنظام ضريبة الدخل، وقامت المصلحة بإصدار الربط بعد دراسة وافية و مراجعة شاملة للإقرار والبيانات ذات العلاقة، ومن ثم فإن إعادة فتح الربط وفرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة ليس له ما يبرره، فضلاً عن أنه غير منصف ذلك أن نظام ضريبة الدخل ينص على إعادة فتح الربط في حالة إخفاء بيانات أو تقديم بيانات خاطئة وكلا الأمرين غير متوفر في هذه الحالة، ومن ثم لا يحق للمصلحة فتح الربط استناداً إلى



الفقرة (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ التي 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" وعليه يطلب المكلف إلغاء الربط الضريبي الإضافي على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين لها أن هناك مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة عبارة عن تكاليف الإعلان وتصوير الأفلام، لذا قامت بفتح الربط وإجراء ربط إضافي استناداً إلى الفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي أعطى المصلحة الحق في فتح الربط خلال خمس سنوات في حالة الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية والتعليمات.

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 إعادة فتح الربط الضريبي للفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح ربط الفترة المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) وتاريخ 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 للربط الضريبي للفترة محل الاستئناف إلى نص الفقرة (ثانياً/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 (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط الضريبي التي أعيد فتحه، وأن تعديل هذه الربوط تم خلال الفترة المحددة (بخمس) سنوات.



وبرجوع اللجنة إلى الربوط الضريبية التي أجرتها المصلحة على المكلف تبين لها أن المصلحة أجرت ربطاً ضريبياً لعام 2004م بموجب خطابها رقم (2/7760/9) وبتاريخ 1426/5/20هـ، كما قامت المصلحة بإعادة فتح ربط الفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م بموجب خطابها رقم (2/1233/9) وبتاريخ 1431/2/11هـ، مما يتبين منه أن فتح الربط تم خلال (خمس) سنوات من بتاريخ صدور الربط الأساس.

وحيث أن الربط الأساس تضمن عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة بالمخالفة للتعليمات الموجودة لدى المصلحة والتي تتمثل في الخطاب الوزاري رقم (9976/4) وبتاريخ 1394/5/20هـ الذي اعتمد الأساس التي تضمنها محضر اللجنة المشكلة لدراسة الحالات التي يكون فيها المشروع الأجنبي ممارساً لأعماله في المملكة ويعد بسببها خاضعاً للضريبة تطبيقاً للمادتين (10 و13) من نظام ضريبة الدخل حيث نصت المادة العاشرة على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي: 1- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد ...) كما نصت المادة الثالثة عشرة على (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 أيضاً عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة 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 محلياً من أي مصدر كان في المملكة ...) لذا فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط تطبيقاً للفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري المذكور، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط الضريبي للفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: ضريبة جهات غير مقيمة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة جهات غير مقيمة للفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م على تكاليف الإعلان وتصوير الأفلام وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه فرع لـ (أ) (المكتب الرئيس) وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في جمهورية... ويمارس فرع الشركة أنشطة دعائية وإعلان بموجب الترخيص رقم ... بتاريخ 1424/4/22هـ الموافق 23/7/2003م الصادر من وزارة الثقافة والإعلام، وتقدم شركات الإعلان المحلية كافة أنواع الخدمات الإعلانية إلى عملائها مثل الإعلانات في



التلفزيون والإذاعة والصحف والمجلات وخدمات إعلانات الطرق, ولتقديم جميع هذه الخدمات فإن لدى الشركات المحلية موظفين فنيين أكفاء لديهم خبرة وتأهيل مهني عالي لوضع الإعلان حسب متطلبات عملائهم, ويعمل الموظفون الفنيون في أنشطة إبداعية تتعلق بخدمات الإعلان بما في ذلك الحوارات ولكنها لا تقتصر على تقييم احتياجات العملاء للإعلان والتسويق وتخطيط الإعلان وحملات ترويج مبيعات الإنتاج وتصميم الإعلانات ووضع موضوع الإعلان والأفكار الإبداعية التي يشار إليها باسم (موضوع الفيلم) وفي حين أن شركات الإعلان تستخدم المرافق والمواهب المحلية قدر الإمكان لتلبية احتياجات عملائها إلا أنها تستخدم أيضًا مرافق خارجية لتصوير الأفلام فقط, وعليه فإن موضوع الفيلم يتم إرساله إلى الخارج لتصوير الفيلم بناء على الأفكار التي تم وضعها وتطويرها من قبل موظفين محليين في المملكة, ولفهم الأمر بشكل أفضل يمكن تعريف تصوير الفيلم على أنه عملية تصنيع وذلك نظرًا لتوفر مرافق التصوير والممثلين بسهولة والتنفيذ السليم للتعليمات الواردة في موضوع الفيلم, ولتفصيل الفيلم حسب طلب العميل فإن المصمم الفني في الشركة وواضع العمل الفني للإعلان وكتاب موضوع الفيلم... الخ يقومون بزيارة موقع تصوير الفيلم في الخارج, وعليه فإن تصوير الفيلم يتم تحت إشراف ومراقبة الموظفين الفنيين والتنفيذيين المقيمين التابعين لفرع المملكة

أما دور الجهات غير المقيمة فيقتصر على تقديم المرافق والمعدات والممثلين من أجل تصوير الفيلم وهم غير مشاركين في وضع العمل الفني للإعلان أو أي نوع من الخدمات داخل المملكة قد يجعلها خاضعة للضريبة وفقًا لنظام ضريبة الدخل. وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل يقوم على مفهوم الإقليم, ويتضمن القرار الوزاري رقم (1/4/906) وبتاريخ 1389/1/15هـ أن عقود التوريد فقط وعقود التوريد والتسليم في المملكة لا تخضع للضريبة سواء تم التوقيع على هذه العقود في المملكة أو خارجها لعدم ممارسة الشركة أو المؤسسة المتعاقد معها أي عمل داخل المملكة, بناءً على ما تقدم وحيث أن الخدمات التي نفذتها الجهات غير المقيمة تمت خارج المملكة, لذا يطلب المكلف عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لتلك الجهات خلال الفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن طبيعة الأعمال المنفذة تمثل أعمالاً فنية وتقنية مثل تصوير الأفلام الإعلانية وإنتاجها وذلك حسب البيانات التطليلية التي قدمها المكلف لتفاصيل المبالغ المدفوعة وهي أعمال ترتبط بإعلانات منفذة لعملاء المكلف داخل المملكة, ومن ثم تخضع هذه المبالغ للضريبة استنادًا إلى الخطاب الوزاري رقم (9976/4) وبتاريخ 1394/5/20هـ الذي اعتمد الأسس التي تضمنها محضر اللجنة المشكلة لدراسة الحالات التي يكون فيها المشروع الأجنبي ممارسًا لأعماله في المملكة ويعد بسببها خاضعًا للضريبة تطبيقًا للمادتين (10 و13) من نظام ضريبة الدخل, وبناءً على ما تقدم فإن المصلحة تتمسك بصحة إجراءاتها في إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للضريبة .



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 المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لتلك الجهات للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة تقديم صور من العقود مع العملاء وكذلك مع الجهات غير المقيمة والتي تثبت انجاز كامل العمل خارج المملكة، وحيث أنه حتى بتاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص باستثناء بعض فواتير الخدمات المقدمة إلى العملاء، لذا تعذر على اللجنة الوصول إلى قناعة بأن كامل الخدمات المقدمة قد أُديت خارج المملكة فقط، ومن ثم تخضع كامل المبالغ للضريبة استناداً إلى المادتين (10 و13) من نظام ضريبة الدخل حيث نصت المادة (العاشرة) على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي : 1- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد ...). كما نصت المادة

(الثالثة عشرة) على (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 أيضاً عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة 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 محلياً من أي مصدر كان في المملكة...). مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير وفقاً لحيثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه سدد الضرائب المستحقة بحسن نية وفقاً لنظام ضريبة الدخل ضمن المهلة النظامية المحددة، كما أن فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة محل خلاف من عدة أوجه بينه وبين المصلحة



وأى ضريبة إضافية ناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة 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 فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة المبالغ المدفوعة لتلك الجهات لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة وحيث إن فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة يعد من المسائل التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة الناتجة عنها، لذا فإن

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

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (14) لعام 1432هـ.

من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:



- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط الضريبي للفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/1/1م إلى 2004/7/29م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.
وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1391

سنة القرار: 1435هـ

ربط / غرامة / ضريبة استقطاع / هدر - ضريبة الدخل.

المفتاح

ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / ضريبة جهات غير مقيمة / هدر حسابات.

الموضوع

1- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.
2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

المبدأ



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 14/6/1435هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 6/6/1432هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (14) لعام 1432هـ بشأن ربط ضريبة الاستقطاع الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المبالغ التي دفعها المكلف لجهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 14/2/1435هـ كل من: ... و...و... ، كما مثل المكلف كل من: ...و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (14) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/76/ص ج) بتاريخ 21/5/1432هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (15) بتاريخ 6/7/1432هـ، كما قدم مستنداً يفيد بسداد المستحقات 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:

البند الأول: فتح الربط للفترة من 2004/7/1م إلى 2004/12/31م وعام 2005م:



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط على المكلف لعامي 2004م و2005م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراراته عن العامين 2004م و 2005م تمشياً مع نظام ضريبة الدخل، وقامت المصلحة بإصدار الربط بعد دراسة وافية و مراجعة شاملة للإقرار والبيانات ذات العلاقة، ومن ثم فإن إعادة فتح الربط لغرض حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة ليس له ما يبرره، فضلاً عن أنه غير منصف ذلك أن نظام ضريبة الدخل ينص على إعادة فتح الربط في حالة إخفاء بيانات أو تقديم بيانات خاطئة، وكلا الشرطين غير متوفر في هذه الحالة، ومن ثم لا يحق للمصلحة فتح الربط استناداً إلى الفقرة (ب) من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال (عشر) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي) وعليه يطلب المكلف إلغاء الربط المعدل للفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعام 2005م .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين لها من مناقشة حسابات عام 2006م أن هناك مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة خلال العام والأعوام السابقة عبارة عن تكاليف الإعلان وتصوير الأفلام لم يحتسب عليها المكلف ضريبة استقطاع، لذا قامت بفتح الربط للأعوام السابقة وإجراء ربط إضافي استناداً إلى المادة (65) من نظام 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 أحقية المصلحة في إعادة فتح ربط ضريبة الاستقطاع للفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعام 2005م، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح الربط، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين لها أن المادة (65) من نظام ضريبة الدخل تنص على (أ- يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال (خمس) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك.



ب- يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال (عشر) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي، كما تبين أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على: "أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:

ب- يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يأتي:

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

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

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

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

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

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

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

3- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة

د- إضافة إلى ما ورد في الفقرة (ب) من هذه المادة فإنه إذا لم تستقطع الضريبة وفقًا لأحكام هذه المادة يبقى المستفيد مدينًا للمصلحة بقيمة الضريبة ويحق لها أن تحصلها منه أو من وكيله أو كفيله.

ويتضح من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل التي تم الاستناد إليها من قبل الطرفين أنها مرتبطة بشكل مباشر بالربط التي تجريها المصلحة على الإقرارات الضريبية التي تقدم من المكلفين عن السنة الضريبية، بينما ينحصر الخلاف بين الطرفين



في حقيقته في حساب المصلحة لضريبة الاستقطاع على المبالغ التي دفعها المكلف لجهات غير مقيمة و هي غير مرتبطة بالربوط الضريبية حيث تحكمها المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والتي بموجبها يعد الشخص المقيم وهو هنا المكلف ملزماً ومسئولاً عن استقطاع الضريبة من المبلغ الذي قام بدفعه لغير المقيم، وملزماً بأن يوردها للمصلحة في الأوقات المحددة نظاماً وذلك بموجب بيانات الاستقطاع الشهرية، وإذا لم تستقطع الضريبة كما هو مطلوب فإنها تبقى دينا ثابتاً في ذمة المستفيد ويحق للمصلحة المطالبة بتحصيله منه أو من وكيله أو كفيله دون التقيد بمدة محددة أو بفتح ربط من عدمه، وفي ضوء ذلك ترى اللجنة أحقية المصلحة في تحصيل ضريبة الاستقطاع دون التقيد بمدة محددة تطبيقاً لأحكام المادة (68) من النظام، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح ربط ضريبة الاستقطاع للفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعام 2005م .

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع للفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعامي 2005م و2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع للفترة من 2004/7/30م إلى 2006/12/31م على تكاليف الإعلان وتصوير الأفلام وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه فرع لـ (أ) (المكتب الرئيسي) وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في جمهورية (...) ويمارس فرع الشركة أنشطة دعاية وإعلان بموجب الترخيص رقم (31572) بتاريخ 1424/4/22هـ الموافق 23 /7/ 2003م الصادر من وزارة الثقافة والإعلام، وتقدم شركات الإعلان المحلية كافة أنواع الخدمات الإعلانية إلى عملائها مثل الإعلانات في التلفزيون والإذاعة والصحف والمجلات وخدمات إعلانات الطرق، ولتقديم جميع هذه الخدمات فإن لدى الشركات المحلية موظفين فنيين

أكفاء لديهم خبرة وتأهيل مهني عالي لوضع الإعلان حسب متطلبات عملائهم، ويعمل الموظفون الفنيون في أنشطة إبداعية تتعلق بخدمات الإعلان بما في ذلك الحوارات ولكنها لا تقتصر على تقييم احتياجات العملاء للإعلان والتسويق وتخطيط الإعلان وخدمات ترويج مبيعات الإنتاج وتصميم الإعلانات ووضع موضوع الإعلان والأفكار الإبداعية التي يشار إليها باسم (موضوع الفيلم) وفي حين أن شركات الإعلان تستخدم المرافق والمواهب المحلية قدر الإمكان لتلبية احتياجات عملائها إلا أنها تستخدم أيضاً مرافق خارجية لتصوير الأفلام فقط، وعليه فإن موضوع الفيلم يتم إرساله إلى الخارج لتصوير الفيلم بناء على الأفكار التي تم وضعها وتطويرها من قبل موظفين محليين في المملكة، ولغهم الأمر بشكل أفضل يمكن تعريف تصوير الفيلم على أنه عملية تصنيع وذلك



نظرًا لتوفر مرافق التصوير والممثلين بسهولة والتنفيذ السليم للتعليمات الواردة في موضوع الفيلم، وتفصيل الفيلم حسب طلب العميل فإن المصمم الفني في الشركة وواضع العمل الفني للإعلان وكتاب موضوع الفيلم... الخ يقومون بزيارة موقع تصوير الفيلم في الخارج، وعليه فإن تصوير الفيلم يتم تحت إشراف ومراقبة الموظفين الفنيين والتنفيذيين المقيمين التابعين لفرع المملكة، أما دور المنشأة غير المقيمة فيقتصر على تقديم المرافق والمعدات والممثلين من أجل تصوير الفيلم وهم غير مشاركون في وضع العمل الفني للإعلان أو أي نوع من الخدمات الاستشارية الفنية قد يجعلها خاضعة للضريبة وفقًا لنظام ضريبة الدخل، وقد افترضت المصلحة خطأ أن أنشطة الإنتاج المنفذة خارج المملكة هي خدمات فنية، وبناءً على ذلك فقد أصدرت المصلحة الربط لعام 2006م وأعدت فتح الربط لعامي 2004م و2005م واحتسبت ضريبة استقطاع على تصوير أفلام في الخارج، علمًا بأن خدمات إنتاج الأفلام أو تصوير الأفلام والتي تقدم بواسطة غير مقيمين لا يمكن اعتبارها كخدمات فنية احترافية، كما أن الأعمال الفنية المتعلقة بتطوير أفلام الإعلان يتم إعدادها محليًا، في حين تستخدم المرافق خارج المملكة لتصوير الأفلام، ويمكن تصنيفها في استئجار المعدات مثل الكاميرات والإضاءة وظلافه واستئجار الاستديو والمواقع واستئجار مصورين وفنانين والدوبلاج والتعديل.

وأضاف المكلف أن المادة (5) من نظام ضريبة الدخل التي تقدم قائمة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة في المملكة تتضمن أن الدخل يعد متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية:

- (1) إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة.
- (2) إذا نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة بما في ذلك الأرباح الناتجة عن التخلص من حصة في هذه الممتلكات غير المنقولة ومن التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة تتألف ممتلكاتها بشكل رئيس - مباشر أو غير مباشر - من حصص في ممتلكات غير منقولة في المملكة.
- (3) إذا نشأ عن التخلص من الحصص أو الشراكة في شركة مقيمة.
- (4) إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة.
- (5) إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة.
- (6) أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.
- (7) مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.



8) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة.

9) مبالغ مقابل استغلال مورد طبيعي في المملكة.

10) 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.

ويتضح من هذه المادة أن استئجار ممتلكات أو معدات خارج المملكة لا يعد متحققًا من مصدر في المملكة، حيث أن نظام ضريبة الدخل في المملكة مثله مثل أي أنظمة ضريبية في الدول الأخرى يفرض ضرائب على الدخل المتحقق من مصدر ناتج عن الخدمات التي تم تقديمها داخل المملكة طبقًا لمبدأ إقليمية الضرائب، علاوة على ذلك فإن المادة (6) من نظام ضريبة الدخل تعرف الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة الحسم بمقتضى هذا النظام .

وقد حددت المادتان المذكورتان بعالية من نظام ضريبة الدخل بوضوح مفهوم الولاية المكانية لوجوب الضريبة المعتمد في المملكة أي أن الدخل المتحقق في المملكة يخضع للضريبة في حين أن الدخل المتحقق في الخارج لا يخضع للضريبة، ولو كان قصد نظام ضريبة الدخل إخضاع المبالغ المدفوعة إلى جميع الجهات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع أو ضريبة الدخل لشركة أموال مقيمة من أنشطة منفذة خارج المملكة لكان النظام قد أضافها إلى مصادر الدخل في هاتين المادتين.

أما استناد المصلحة في وجهة نظرها إلى المادتين (3 و63) من اللائحة التنفيذية لفرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة، فيرد عليه أن اللائحة التنفيذية صدرت بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ بموجب

المادة (79) من نظام ضريبة الدخل الذي خول وزير المالية صلاحيات إصدار اللائحة التنفيذية لتنفيذ نظام ضريبة الدخل وليس لإجراء تعديلات جوهرية في مبادئ الضريبة الأساس التي أرساها نظام الضريبة مثل إخضاع مصادر دخل جديدة للضريبة بما يتعارض من نظام ضريبة الدخل الصادر بمرسوم ملكي، كما أنه وفقًا للمادة (63) من اللائحة التنفيذية فإن الخدمات الفنية والاستشارية تعني (الخدمات الفنية، والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، العلمية والجيولوجية ذات الطبيعة الصناعية والخدمات الاستشارية والاشرفية، والخدمات الهندسية من كل



الأنواع وتشمل الرسوم المتصلة بها) ومن خلال هذا التعريف لا يمكن اعتبار تكاليف تصوير الأفلام خدمات فنية استشارية لأن خدمات إعداد الإعلان تتم بواسطة موظفي الشركة في المملكة وحالما يتم ابتكار موضوع الفيلم تقوم الشركة باستئجار معدات واستوديوهات ومصورين وفنانين ومصنعين لتصوير الفيلم خارج المملكة، وعليه فإن موضوع الخدمات المنفذة بواسطة أطراف غير مقيمة غير وارد، حيث أن الخدمات الفنية والاستشارية تعني في المقام الأول أن جهة غير مقيمة تقوم بتقديم دراسات معينة أو بعمل أبحاث أو تقديم خدمات استشارية، ومن ثم فإن تكاليف تصوير الأفلام لا تقع ضمن تعريف الخدمات الفنية والاستشارية، وبناء عليه يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعامي 2005م و2006م لضريبة الاستقطاع .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها أخضعت المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل خدمات فنية لضريبة الاستقطاع استناداً إلى الفقرة (3) من المادة (3) من اللائحة التنفيذية وكذلك ما تضمنته المادة (63) من اللائحة التنفيذية والتي أشارت فقرة (3) إلى خضوع الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها، وحيث أن طبيعة الأعمال المنفذة تمثل أعمالاً فنية وتقنية مثل تصوير الأفلام الإعلانية وإنتاجها وذلك حسب البيانات التحليلية التي قدمها المكلف لتفاصيل المبالغ المدفوعة وهي أعمال ترتبط بإعلانات منفذة لعملاء المكلف داخل المملكة ومن ثم فإن خضوع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع أمر يتفق مع النظام، كما أن خطاب المصلحة رقم (9/4438) بتاريخ 1426/9/23هـ قد نص بشكل صريح على أن المبالغ التي تدفع إلى مصممي ومنتجي الإعلانات غير المقيمين تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (5%) باعتبارها خدمات فنية واستشارية بغض النظر عن مكان تأدية الخدمة، علماً بأن اللجنة الاستئنافية أصدرت قرارها رقم (1142) لعام 1433هـ في حالة مشابهة مؤيداً للمصلحة في خضوع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع، وبناء على ما تقدم تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للفترة من 2004/7/30م إلى



2004/12/31م وعامي 2005م و2006م لضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لتلك الجهات لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة والتي يرى المكلف أنها منفذة بالكامل خارج المملكة وأنها لا تدخل ضمن تعريف الخدمات الفنية والاستشارية، 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 مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية : وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية 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 منها 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؟

وحيث طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة تقديم صور من العقود مع العملاء وكذلك مع الجهات غير المقيمة، وحيث أنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص باستثناء بعض فواتير الخدمات المقدمة إلى العملاء والتي يتبين منها أنها تمثل تكاليف تصوير وإنتاج أفلام إعلانية.

وبعد رجوع اللجنة لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية : 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية



على أن لا 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 وفقاً 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) كما تنص المادة (5) من اللائحة التنفيذية على أنه: "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة :

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

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة)

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

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا

يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة)

2- وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية

والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتوقع للجهات غير المقيمة مقابل

الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلياً متحققاً 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 لجهات غير

مقيمة خلال الفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعامي 2005م و2006م لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار

الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير:



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على المكلف للأعوام محل الاعتراض وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و77) كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاث مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67 و68 و69) وتعالج المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن المهلة النظامية، في حين تعالج المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية الغرامة المستحقة الدفع عن تأخير سداد الضريبة المستحقة، وتعالج المادة (69) من اللائحة التنفيذية غرامة التهرب من الضريبة، لذا فإن الغرامات المنصوص عليها في هذه تنطبق على حالات مختلفة تمام الاختلاف لا علاقة لها بهذا الاستئناف، علاوة على ذلك فإنه لا يجوز للمصلحة فرض غرامة تأخير بموجب نظام ضريبة الدخل ما لم تصبح الفروق الضريبية مستحقة الدفع بعد استنفاد الإجراءات المنصوص عليها في النظام .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه استنادًا إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل فإن المكلف ملزم بتوريد الضريبة المستقطعة خلال (العشرة) الأيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، وحيث أن المكلف لم يقوم بتوريد الضريبة خلال المهلة المذكورة فإنه يخضع لغرامة التأخير استنادًا لأحكام 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 فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد رجوع اللجنة لنص الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها 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 يسدها للمصلحة كما هو مطلوب (...)



وحيث أن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة 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 (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (14) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.
ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح ربط ضريبة الاستقطاع للفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.
 - 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/7/30م إلى 2004/12/31م وعامي 2005م و2006م لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنائه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.
وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1394

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع / تعديل حسابات - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / تعديل حسابات المكلف.

المبدأ

1- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.
2- عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قام به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/6/21هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (33) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2003م و2004م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/21هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (33) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/133) بتاريخ 1432/12/4هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (8) بتاريخ 1433/1/4هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ل) برقم ... بتاريخ 1432/12/26هـ بمبلغ (4,639,106) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، 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:

البند الأول: تعديل نتيجة حسابات عامي 2003م و2004م ببعض المصاريف:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة رفضت مصاريف تخص مكتب البحرين وتعويزات لم تقدم مستنداتها وعدلت بها نتيجة الحسابات للعامين 2003 و2004م، واللجنة الابتدائية أيدتها في ذلك.

وذكر المكلف بأن جميع العمليات التجارية للشركة وجميع إيراداتها تحققت في المملكة، وليس للشركة أي عمليات خارج المملكة، وبموجب نظام الشركات في المملكة قبل صدور المرسوم الملكي المتعلق بتسجيل شركات التأمين التعاوني،

فإن شركات التأمين كانت لا يسمح لها بالتسجيل في المملكة، ونتيجة لذلك لم تكن قادرة على مزاولة أعمالها داخل

المملكة، إلا من خلال وكيل سعودي للشركة المسجلة خارج المملكة، وعليه فإن المصاريف المتكبدة في البحرين مثل مصاريف التسجيل وخلافه تعد جزءاً لا يتجزأ من مصاريف الشركة ككل وهي خاصة بعمليات المملكة العربية السعودية وضرورية ولازمة للشركة لممارسة نشاطها ولتحقيق الإيرادات في المملكة.



بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1435/3/21هـ تضمنت الإفادة بأنه طبقاً لما ورد بمحضر أعمال الفحص الميداني للشركة في الصفحة رقم (2) من المحضر الثاني فإن الشركة لم تتمكن من تقديم بعض المستندات لبعض العينات من التعويضات وهي على النحو التالي:

- عام 2003م مبلغ (46,000) ريال لم تقدم عنه فاتورة، ومبلغ (30,477) ريال اسم المستفيد غير مطابق مع مستخرج النظام بالشركة.

- عام 2004م مبلغ (43,338) ريال، ومبلغ (39,800) ريال لم يقدم عنهما المكلف أصل الفاتورتين.

ولقد طلبت اللجنة الابتدائية من ممثل المكلف تزويدها بالمستندات المؤيدة لهذا البند وأفاد المكلف بخطاب محاسبه القانوني رقم (د.أ/8224) بتاريخ 1432/10/23هـ بأن الشركة لم تتمكن من الحصول على المستندات المؤيدة لبند التعويضات، ولذلك أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها بتأييد وجهة نظر المصلحة وفقاً للحثيات الواردة بالقرار.

أما ما يخص مصاريف مكتب البحرين: فهي تخص مكتب البحرين ولا تخص عمليات المملكة وتم تحميلها على عمليات المملكة ولذلك فإنها تعد مصاريف غير مقبولة نظاماً وتم ردها إلى الوعاء الضريبي لعامي 2003م و2004م.

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 المصاريف المتعلقة بمكتب البحرين وكذلك التعويضات ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2003م و2004م وعدم تعديل نتيجة الحسابات بها، في حين تتمسك المصلحة بعدم قبول هذه المصاريف ضمن المصاريف جائزة الحسم للعامين المذكورين للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة تبين أن الخلاف حول هذا البند خلاف مستندي وقد طلبت اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة من ممثل المكلف تقديم المستندات المؤيدة، وقد طلب عدة مهل لتقديم ذلك وانتهت المهل المطلوبة دون أن يقدم للجنة أي بيانات أو مستندات بهذا الخصوص، لذا وفي ظل غياب المستندات المؤيدة لوجهة نظر المكلف حول هذا البند فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: ضرائب الجهات غير المقيمة لعام 2004م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على ضرائب الجهات غير المقيمة لعام 2004م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مصلحة الزكاة والدخل أخضعت المبالغ المدفوعة للجهات التالية، وهي (شركة (د) وشركة (ب) وشركة (ج)) لضريبة جهات غير مقيمة لعام 2004م وأيدتها اللجنة الابتدائية في ذلك. وذكر أن الشركة لم تقم بسداد ضريبة الجهات غير المقيمة على المبالغ المدفوعة لشركة (د) ولذلك فإنها تقبل بوجهة نظر المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (د) للضريبة، أما فيما يخص المبالغ المدفوعة لكل من شركة (ج) وشركة (ب) فقد ذكر المكلف أن هذه المبالغ قد تم سدادها بالكامل بعد شهر 7 من عام 2004م، ومن ثم فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع وليس لضريبة جهات غير مقيمة وقدم المكلف نسخة لنموذج ضريبة الاستقطاعات السنوية لعام 2004م المؤيد لتسديد الشركة ضريبة الاستقطاع عن شركة (ب) وشركة (ج).

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه لم يثبت للمصلحة من واقع ملف المكلف أن الشركة قد سددت عن المبالغ المدفوعة لكل من شركة (د) وشركة (ج) وشركة (ب) لضريبة الجهات غير المقيمة، ولقد طلبت اللجنة الابتدائية من ممثل المكلف تقديم المستندات المؤيدة فوردت إجابة المكلف بخطاب محاسبه القانوني رقم (د.أ/8224) بتاريخ 1432/10/23هـ متضمنة تقديم نماذج الاستقطاع فقط لعام 2004م ولم تتضمن أي مستندات تفيد بسداد ضريبة الجهات غير المقيمة مما رأت معه اللجنة الابتدائية تأييد وجهة نظر المصلحة وفقاً للحيثيات الواردة بالقرار .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن المكلف قد وافق على وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بضريبة الجهات غير المقيمة التي تم حسابها على شركة (د) ومن ثم أصبح محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ضريبة جهات غير مقيمة على المبالغ المستحقة والمدفوعة لشركة (ج) وشركة (ب) على اعتبار أن المبالغ المدفوعة لتلك الجهات خضعت لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك المصلحة بخضوع المبالغ المستحقة لكل من شركة (د) وشركة (ب) وشركة (ج) لضريبة الجهات غير المقيمة لعدم تقديم المكلف ما يفيد سداد الضريبة عنها (ضريبة جهات غير مقيمة أو ضريبة الاستقطاع) .



وبعد الدراسة وحيث وافق المكلف على خضوع المبالغ المستحقة لشركة... لضريبة جهات غير مقيمة فإن الخلاف بخصوص هذه المبالغ يكون منتهيًا لموافقة المكلف على وجهة نظر المصلحة، ومن ثم يبقى الخلاف منحصرًا في المبالغ المستحقة والمدفوعة

لشركة (ج)) وشركة (أ) وبناءً على ما ذكره المكلف في مذكرة استئنافه من أن المبالغ المستحقة لهاتين الشركتين دفعت بعد شهر يوليو من عام 2004م وأنها خضعت لضريبة الاستقطاع، مما ترى معه اللجنة أن الخلاف حول هذا البند خلاف مستندي، وحيث طلبت اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة من ممثل المكلف تقديم المستندات المؤيدة لعملية الدفع، وقد طلب عدة مهل لتقديم ذلك وانتهت المهل المطلوبة دون أن يقدم للجنة أي بيانات أو مستندات بهذا الخصوص، لذا وفي ظل غياب المستندات المؤيدة لوجهة نظر المكلف حول هذا البند فإن اللجنة ترى 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 (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (33) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة حساباته لعامي 2003م و2004م ببعض المصاريف وفقاً للحيثيات

الواردة في هذا القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على الجهات غير المقيمة لعام 2004م وفقاً للحيثيات الواردة في

القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1395

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع / تعديل حسابات - ضريبة دخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة دخل منشأة دائمة.

المبدأ

المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/6/21هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (33) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/21هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (33) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/133) بتاريخ 1432/12/4هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (8) بتاريخ 1433/1/4هـ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا من البنك (ط) برقم ... بتاريخ 1432/12/26هـ بمبلغ (4,639,106) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، 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:

البند الأول: الوضع النظامي للشركة فيما يخص الإقامة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على وضع الإقامة بالنسبة لعمليات المملكة للأعوام من 2005م حتى 2008م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه بالإضافة إلى ما ورد في خطاب الاعتراض المؤرخ في 2010/4/4م، فإن الشركة تود أن تضيف أن مصلحة الزكاة والدخل أخضعت الشركة للضريبة على أساس 100% كشركة مملوكة لشركاء أجنبي عن الأعوام من 2005م حتى 2008م، مع أن نسبة 70% من حصص الشركة مملوكة لجهة سعودية هي شركة (ك)، وقد أيدت اللجنة الابتدائية إجراء المصلحة وذلك استنادا إلى القرار الوزاري رقم (2194) بتاريخ 1432/7/12هـ التفسيري للمادة (3/ب) من النظام الضريبي (مفهوم الإقامة)، وذكر المكلف أن القرار الوزاري رقم (2194) تاريخ 1432/7/12هـ ينص على: "إن مكان الإدارة الرئيسة يعتبر في المملكة عندما يتحقق اثنان على الأقل من الشروط التالية :

1- عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة التي تتم بشكل منتظم ويتم خلالها اتخاذ السياسات والقرارات الرئيسة المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير أعمالها في المملكة.

2- اتخاذ القرارات التنفيذية العليا المتعلقة بإدارة وظائف الشركة مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه في المملكة.

3- أن تكون معظم أعمال الشركة والتي يتحقق منها معظم إيراداتها في المملكة.

وكما ورد في خطاب الشركة المؤرخ في 1432/11/11هـ الموافق 2011/10/9م والذي لم تأخذه اللجنة الابتدائية بعين الاعتبار يرى المكلف بأن الشركة قد استوفت شرطين من الشروط أعلاه وهما (الثاني و الثالث) وقدم المكلف تعزيزاً لوجهة نظره بعض محاضر اجتماعات مجلس إدارة الشركة التي تمت في المركز الرئيس في مدينة الخبر بالمملكة العربية السعودية حيث تقع مكاتبها الرئيسة وتدار منها جميع عملياتها، أما بشأن إقامة (سكن) المدير التنفيذي في البحرين، فإن هذا ليس له أي دلالة على اتخاذ القرارات، حيث إن المدير التنفيذي أيضا مقيم في المملكة، ولديه رخصة إقامة في المملكة، ويأتي يومياً إلى المملكة للعمل في المركز الرئيس في المملكة نظرا لعدم وجود مكتب في البحرين وقدم المكلف صورة من رخصة الإقامة للمدير العام في المملكة، وذكر أن كافة منسوبي الشركة من مدراء وموظفين مقيمون في المملكة، وعليه فإنه كان لزاما على المصلحة ومن ثم لجنة الاعتراض الابتدائية النظر في موضوع الإقامة بصورة شاملة تتضمن بنود القرار الوزاري رقم (2194) بتاريخ 1432/7/12هـ، وليس بشكل سطحي يأخذ بوجود مكان إقامة المدير العام (السكن) في البحرين ويتجاهل جميع الأمور الأخرى الدالة على أن إدارة الشركة ومكتبها الرئيس يقع في المملكة ولذلك والأهم أن جميع الإيرادات متحققة من المملكة، ولم



يأخذ القرار في الاعتبار أنه ليس لدى الشركة أي مكتب آخر غير مكاتبها في المملكة حيث يتم تنفيذ جميع أعمالها من خلاله ولا يوجد للشركة مكاتب في البحرين، وإضافة إلى ذلك فإن جميع إيرادات الشركة تحققت من المملكة وهذا يعني أنها مستوفية الشرط الثالث، فإذا كانت جميع إيرادات الشركة قد تحققت في المملكة، فكيف يمكن أن يزاول المدير العام ونوابه نشاطهم من خارج المملكة؟ وبناء عليه يرى المكلف إن الموقف الذي اتخذته المصلحة أمر لا يتفق مع المنطق.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه تطبيقاً للمادة (3) من نظام ضريبة الدخل فإن شركة (ج) تعد غير مقيمة من خلال ما تم إثباته بمحضر أعمال الفحص الميداني للشركة في الصفحة رقم (5) حيث أكد مدير عام الشركة أن اجتماعات مجلس الإدارة للشركة تعقد بالبحرين وأن مدير عام الشركة مقيم بالبحرين، وعليه فإن الشركة لم تستوف ما يثبت إقامتها بالمملكة مما جعل المصلحة تحاسبها للأعوام من 2005م إلى 2008م كجهة غير مقيمة ومن ثم فرض الضريبة على جميع الأرباح بما في ذلك نصيب السعوديين للأعوام المذكورة بدلاً من حساب الزكاة على حصصهم كما في السنوات السابقة وذلك تطبيقاً لما يقتضي به النظام الضريبي الجديد، ومما يؤكد صحة إجراء المصلحة تعميم المصلحة رقم (1432/16/4529) بتاريخ 1432/7/27هـ المبني على موافقة معالي وزير المالية بالخطاب رقم (6932) بتاريخ 1432/7/13هـ الذي نوه إلى تحديد المقصود بعبارة (الإدارة الرئيسية) المنصوص عليها في الفقرة (ب/2) من المادة (3) من نظام ضريبة الدخل، واستناداً على القرار الوزاري رقم (2194) بتاريخ 1432/7/12هـ، ولقد أيدت اللجنة الابتدائية وجهة نظر المصلحة في هذا البند وفقاً للحثيات 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 التعامل مع (أ) على أنها شركة مقيمة وذلك لتوفر شرطين من الشروط التي حددها قرار وزير المالية رقم (2194) بتاريخ 1432/7/12هـ، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها باعتبار شركة (ج) شركة غير مقيمة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (2) من نظام ضريبة الدخل التي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة نصت على: "أ- شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين،

ب- ... ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة"، ونصت المادة (1) من اللائحة التنفيذية في الفقرة (1) على: "تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، ولا تعد حصص غير السعوديين في الشركات السعودية المختلطة التي



تشارك في شركة أموال مقيمة حصصًا سعودية لأغراض هذا النظام، كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواءً كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخل من مصدر في المملكة"، كما تبين أن الفقرة (ب) من المادة (3) من نظام ضريبة الدخل التي عرفت مفهوم الإقامة تنص على أنه (تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين : 1- أن تكون منشأة وفقًا لنظام الشركات، 2- أن تقع إدارتها الرئيسة في المملكة، كما أن الفقرة (3) من المادة (3) من اللائحة التنفيذية تنص على: "لا يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص طبيعي أو اعتباري غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام وهذه اللائحة بغض النظر عن جنسيته"، كما نصت الفقرة (أ) من المادة (4) من النظام على: "أ - تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كليًا أو جزئيًا ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له)، ونصت الفقرة (ب/4) من المادة (4) من النظام على: "تعد الحالات الآتية منشأة دائمة (4 - فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة)، ونصت الفقرة (2) من المادة (4) من اللائحة على: "يعد المكان الذي يمارس فيه غير المقيم نشاط التأمين أو إعادة التأمين من خلال وكيل له بمثابة منشأة دائمة لغير المقيم حتى لو لم يصرح للوكيل بالتفاوض وانجاز العقود نيابة عن غير المقيم". كما قامت اللجنة بالاطلاع على قرار وزير المالية رقم (2194) بتاريخ 1432/7/12هـ المبلغ بالخطاب الوزاري رقم (6932) بتاريخ 1432/7/13هـ وتبين أنه حدد المقصود بعبارة الإدارة الرئيسة ووضع شروطا يلزم توفر (اثنتين) منها على الأقل لاعتبار الشركة مقيمة في المملكة وقد نصت الفقرة (أولاً) من ذلك القرار على - يقصد بعبارة الإدارة الرئيسة المكان الذي يتم فيه بشكل رئيسي رسم السياسات العليا واتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الرئيسة الضرورية لتنفيذ أعمال الشركة بشكل عام، ويعد مكان الإدارة الرئيسة في المملكة عندما يتحقق (اثنتان) على الأقل من الشروط التالية:

1- عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة التي تتم بشكل منتظم ويتم خلالها اتخاذ السياسات والقرارات الرئيسة المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير إعمالها في المملكة.

2- اتخاذ القرارات التنفيذية العليا المتعلقة بإدارة وظائف الشركة مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه في المملكة.

3- أن تكون معظم أعمال الشركة والتي يتحقق منها معظم إيراداتها في المملكة.



ثانيًا: إذا أصبحت شركة الأموال وفقا لما تم تعريفه بالفقرة السابقة مقيمة في المملكة فإنها تخضع لجميع الأحكام والمتطلبات النظامية المطبقة على كافة شركات الأموال المقيمة ويتعين عليها التصريح بإقراراتها السنوية عن الدخل المتوقع لها عن عملياتها وعمليات فروعها داخل المملكة وخارجها.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لـ (أ) - عمليات المملكة - للعام المنتهي في 2003/12/31م وتحديداً الإيضاح رقم (1) تبين أنه ينص على (تأسست (أ) - البحرين - ش.م.ب معفاة, بموجب القانون التجاري البحريني رقم (1975/28م وتعديلاته) , ووفقاً للنظام الأساسي الصادر في 1998/8/2م , وهي مسجلة كشركة مساهمة مغلقة في 1998/8/11م, وأن الشركة مملوكة بنسبة 70% من قبل شركة سعودية, و20% من قبل شركة مسجلة في قبرص, 10% من قبل مواطن بريطاني, وتمارس الشركة بشكل رئيس نشاط التأمين الطبي وتأمين الحوادث العامة في المملكة من خلال كفيل سعودي) كما أن الإيضاح رقم (1) من إيضاحات القوائم المالية لعامي 2004م و 2005م أضاف لما ذكر في الإيضاح أعلاه أنه (قامت الشركة الأم بتقديم طلب تأسيس شركة تأمين تعاوني جديدة في المملكة تحت نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الجديد سوف يسمح للشركات المرخصة فقط بالقيام بعمليات التأمين التعاوني دخل المملكة, بعد تسجيل الشركة الجديدة سوف تقوم بالاستحواذ على محفظة (أ) على أساس الانتهااء والتي سوف ينبغي عليها أن تصفى وذلك حسب نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الجديد) كما أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات القوائم المالية لعام 2007م أضاف لما ذكر أعلاه أنه (... مع الأخذ بعين الاعتبار الحساب وفقاً لـ "الفحص النافي للجهالة" وتقرير التقييم لأعمال شركات التأمين الصادر من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي والذي سيوقف عمليات المملكة وفقاً للمرسوم الصادر للقانون الجديد للإشراف على شركات التأمين التعاوني, وبما أن "الفحص النافي للجهالة" وتقرير التقييم قد أُعد من قبل مدققين مستقلين بالإضافة إلى أن الترخيص للشركة الجديد - شركة (ج) - ما يزال تحت المراجعة من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي, لذا من غير الممكن تحديد تاريخ تصفية الشركة, إن وجد) .

ومما سبق ذكره يتضح عدم تحقق الشرط الأول الوارد في الفقرة (ب) من المادة (3) من نظام ضريبة الدخل, ذلك أن الشركة طبقاً لإيضاحات القوائم المالية منشأة وفق نظام الشركات البحريني.

وفيما يخص الشرط الثاني الوارد في الفقرة (ب) من المادة (3) من نظام ضريبة الدخل المتعلق بموقع الإدارة الذي حدد المقصود به قرار وزير المالية رقم (2194) ووضع (ثلاثة) شروط وألزم بتوفر شرطين منها على الأقل لاعتبار الإدارة في المملكة فقد اتضح للجنة من المستندات المقدمة توفر الشرط الثالث المتعلق بالإيرادات المذكور في البند (أولاً) من قرار وزير المالية المشار إليه, أما الشرطين الآخرين وهما (1- عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة التي تتم بشكل منتظم ويتم خلالها اتخاذ السياسات والقرارات الرئيسية المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير أعمالها في المملكة.



2- اتخاذ القرارات التنفيذية العليا المتعلقة بإدارة وظائف الشركة مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه في المملكة) ومن خلال مراجعة المستندات المقدمة المتمثلة في عقود الإيجار وعقود عمل بعض موظفي الشركة ورخص إقامتهم لم تصل اللجنة إلى قناعة بأنها كافية لإثبات أن الإدارة تتم في المملكة، هذا بالإضافة إلى أن مدير عام الشركة كما هو مذكور في محضر الفحص الميداني في الصفحة رقم (5) منه أكد أن اجتماعات مجلس الإدارة للشركة تعقد في البحرين وأن مدير عام الشركة مقيم في البحرين، ووفقاً لما

ذكر وحيث لم يثبت للجنة من المستندات المقدمة أن (أ) شركة مقيمة، وإنما تعمل في المملكة خلال السنوات محل الاستئناف ك فرع لشركة غير مقيمة "منشأة دائمة" لذا ترى اللجنة معاملة (أ) على أنها فرع لشركة غير مقيمة تخضع ارباحها في المملكة للضريبة وفقاً للنظام، وبناء عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2008م ببعض المصاريف:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) برفض اعتراض الشركة على تعديل نتيجة حسابات الأعوام 2005م و2007م و2008م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة رفضت مصاريف تخص مكتب البحرين وتعويضات لم تقدم مستنداتها للأعوام 2005م و2007م و2008م، كما رفضت المصلحة مصاريف إصلاح وصيانة لعام 2007م وأيدتها اللجنة الابتدائية في هذا القرار، وذكر أنه بالإضافة إلى ما ورد في البند المذكور أنفاً، تؤكد الشركة أن مقر المكتب الرئيس للشركة في مدينة الخبر وأن التسجيل في البحرين كان بغرض تمكين الشركة من مواولة أعمالها في المملكة، كما أن جميع أعمال الشركة وجميع إيراداتها تحققت في ومن المملكة، وعندما تم إقرار نظام التأمين التعاوني في المملكة، ونتيجة لرغبة الشركاء بالاستمرار في العمل فقد قرروا تسجيل الشركة طبقاً لنظام التأمين التعاوني في المملكة، وقد استلزم ذلك تكبد مصاريف دراسات وتجهيزات لمتطلبات تأسيس الشركة في المملكة والحصول على الترخيص اللازم من قبل الجهات الرسمية، وذكر أن الشركاء في الشركة البحرينية هم نفس الشركاء المؤسسون للشركة السعودية الجديدة في المملكة وعليه فإن المصاريف التي تكبدتها الشركة للتأسيس هي مصاريف فعلية وجزء لا يتجزأ من مصاريف وتكاليف الشركة وهي ضرورية ولازمة لتحقيق الإيراد في المملكة .

وبناء عليه يطالب المكلف بقبول هذه المصاريف كمصاريف واجبة الحسم من الوعاء الضريبي كونها مصاريف لازمة وضرورية لتحقيق إيرادات الشركة المسجلة طبقاً لنظام الشركات في المملكة العربية السعودية، وفيما يخص مصاريف الإصلاح



والصيانة فقد ذكر المكلف أن المصلحة رفضت مصاريف الإصلاح والصيانة بحجة أنه لم يتم تعيين المجموعة الخاصة بها وأيدتها في ذلك اللجنة الابتدائية، وذكر أن مصاريف الإصلاح والصيانة التي رفضت المصلحة قبولها بسبب عدم تخصيص

مجموعة لها، هي مصاريف إصلاح وصيانة مباني وسكن وسيارات مستأجرة من الغير، ولذلك لم يتم تخصيصها لمجموعة معينة ضمن مجموعات الأصول الثابتة، التي وردت في المادة (17) من النظام الضريبي، حيث إن هذه المادة تقضي بإضافة مصاريف الإصلاح والصيانة الزائدة عن (4%) إلى الأصول الثابتة، وحيث إن هذه المصاريف هي مصاريف إصلاح وصيانة مباني وسكن وسيارات مستأجرة من الغير فإنها ليست مصاريف رأسمالية طويلة الأجل، وإنما هي مصاريف إيرادية لازمة وضرورية لتحقيق الإيرادات وهي غير مرتبطة بأصول ثابتة معينة ومن ثم يجب قبولها بالكامل كمصاريف واجبة الحسم من الوعاء الضريبي .

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن وجهة نظر المصلحة حيال هذا البند تتمثل فيما يلي:

- مصاريف تخص مكتب البحرين: عام 2005م بمبلغ (62,874) ريال، وعام 2007م بمبلغ (67,700) ريال، وعام 2008م بمبلغ (83,306) ريال حيث تم تحميل تلك المصاريف على عمليات المملكة وهي مصاريف غير جائزة الخصم وقد تم ردها إلى الوعاء بناءً عليه.

- مصاريف تأسيس شركات تخص المركز الرئيس : في عام 2008م بمبلغ (5,421,423) ريال، وذلك طبقاً لما ورد بمحضر أعمال الفحص الميداني في الصفحة (7) حول هذه المصاريف فإنها مصاريف تخص المركز الرئيس وقد تم تحميلها على عمليات المملكة في حين أنها مصاريف المركز الرئيس علماً أن الشركة لم تفصل عمليات المملكة عن حسابات المركز الرئيس في البحرين لهذا العام بحجة توقف نشاطها وإنما صدر تقرير واحد من ديلايت البحرين وتم اعتماده أثناء الفحص ولذلك ترى المصلحة سلامة الإجراء الذي تم اتخاذه وفقاً لما أثبت بمحضر أعمال الفحص الميداني الثاني.

- استشارات تخص المركز الرئيس لعام 2008م بمبلغ (2,702,656) ريال فإن هذا البند يمثل استشارات خاصة بتسجيل شركة (ج) والتي لم تسجل بعد في ذلك العام وهي مدفوعة إلى مدير عام الشركة وهي أيضاً مصاريف تخص المركز الرئيس للشركة لا يجب تحميلها على عمليات المملكة كما ورد بمحضر أعمال الفحص الميداني في الصفحة (8)



- مصاريف إصلاح وصيانة: لم يتم تعيين المجموعة الخاصة بها لعام 2007م بمبلغ (82,223) ريال طبقاً للكشف رقم (13) المرفق بالإقرار اتضح أن المبلغ (82,223) ريال لم يتم تعيين المجموعة الخاصة به طبقاً للنظام وعليه تم رد هذا المبلغ، وحيث أبدت اللجنة الابتدائية وجهة نظر المصلحة بشأن وضع الإقامة بالنسبة لعمليات المملكة للأعوام من عام 2005م

إلى 2008م واعتبار أن الشركة غير مقيمة مما أدى إلى تأييد اللجنة الابتدائية إلى عدم قبول مصاريف مكتب البحرين ومصاريف تأسيس الشركات ومصاريف الاستشارات.

أما مصاريف الإصلاح والصيانة: فحيث إن الشركة لم تقدم لفريق الفحص الميداني أي جديد خلاف ما قدم مع الإقرار كما ورد في صفحة (9) من محضر أعمال الفحص، كما أن الشركة لم تقدم للجنة المستندات المؤيدة لوجهة نظرها مما رأت معه اللجنة الابتدائية تأييد وجهة نظر المصلحة وفقاً للحثيات 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 اعتماد المصاريف الخاصة بمكتب البحرين والتعويضات ومصاريف تأسيس شركات تخصص المركز الرئيس ومصاريف استشارات تخصص المركز الرئيس ومصاريف الإصلاح والصيانة ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام 2005م و2007م و2008م، في حين تتمسك المصلحة بعدم قبول هذه المصاريف ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن الخلاف حول هذا البند خلاف مستندي وقد طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة المستندات المؤيدة لهذا البند وطلب عدة مهل لتقديم ذلك وانتهت المهل المطلوبة دون أن يقدم المكلف أي بيانات أو مستندات بهذا الخصوص. لذا وفي ظل غياب المستندات المؤيدة لوجهة نظر المكلف حول هذا البند فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع لعام 2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) برفض اعتراض الشركة على ضرائب الاستقطاع للأعوام من 2005م حتى 2008م للحثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أخضعت المبالغ المدفوعة للجهات المذكورة أدناه لضريبة الاستقطاع لعام 2005م وأيدتها اللجنة الابتدائية في ذلك.

شركة (ج).

شركة (ب).

شركة (د).

شركة (هـ).

وذكر أن الشركة لم تقم بسداد ضريبة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة لشركة ...، أما الشركات الأخرى، فإن الشركة ملتزمة بسداد ضريبة الاستقطاع الشهري عند دفع المبالغ وقدم لتعزيز وجهه نظره نموذج ضريبة الاستقطاع السنوي لعام 2005م المؤيد لتسديد ضريبة الاستقطاع عنها.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه لم يثبت للمصلحة من واقع المستندات الموجودة بملف الشركة لدى المصلحة للأعوام محل الاستئناف وكذلك من خلال الفحص الميداني أن الشركة قد سددت ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لتلك الجهات، بل أن اللجنة الابتدائية طلبت من ممثل المكلف المستندات المؤيدة فوردت إجابته متضمنة فقط تقديم نماذج الاستقطاع لعام 2005م، وبتدقيق هذه النماذج من قبل اللجنة الابتدائية تبين لها أن المبالغ المسددة للمصلحة هي مقابل خدمات إعادة التأمين، بينما الوارد في ربط المصلحة مقابل خدمات إدارة البوالص واتفاقية الحد من الخسائر، أما ما يخص الأعوام من 2006م إلى 2008م فلم تقدم الشركة للجنة الابتدائية أي مستندات تثبت السداد رغم مطالبتها بذلك، مما رأت معه اللجنة الابتدائية تأييد وجهه نظر المصلحة وفقاً للحجيات الواردة بالقرار .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة، في حين تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهه نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث وافق المكلف على خضوع المبالغ المستحقة لشركة ... للضريبة فإن الخلاف يبغي منحصرًا في المبالغ المدفوعة لكل من (شركة ب، ج، د، هـ) وحيث إن الخلاف حول هذا البند خلاف مستندي يكمن في إثبات المكلف سداد الضرائب المستحقة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة من عدمه، وقد طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم



المستندات المطلوبة لهذا البند, وقد طلب المكلف عدة مهل لتقديم ذلك , وانتهت المهل المطلوبة دون أن يقدم المكلف أي بيانات أو مستندات بهذا الخصوص, لذا وفي ظل غياب المستندات المؤيدة لوجهة نظر المكلف حول هذا البند فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
أما ما يخص ضريبة الاستقطاع للمبالغ المدفوعة من المكلف لجهات غير مقيمة خلال الأعوام المالية 2006م و2007م و2008م فلم تكن جزء من استئناف المكلف المقدم للجنة ومن ثم فهي ليست محللا للاستئناف.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (33) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتبار (أ) شركة مقيمة, وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بمعاملة (أ) على أنها فرع لشركة غير مقيمة " منشأة دائمة "
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة حساباته للأعوام 2005م و2007م و2008م ببعض المصاريف وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال عام 2005م لضريبة الاستقطاع وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.
وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1396

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

أرباح / أصول - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح تقديرية/ أصول مستهلكة.

المبدأ

- 1- قيام الهيئة بحساب الأرباح بالأسلوب التقديري لا يجوز معه اتخاذ أحد عناصر القوائم المالية سبباً في إعادة حساب الوعاء الضريبي.
- 2- 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 1435/6/28هـ، اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة 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 الثالثة رقم (28) 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 1435/2/7هـ كل من : ...و...و... ، كما مثل المكلف ...و...و... .

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (3/93) بتاريخ 1432/1/13هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (926) بتاريخ 1432/3/16هـ، وقدم مستندًا يفيد باستلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1432/1/15هـ، كما قدم ضمانين بنكيين صادرين من البنك (ط) رقم (...) بتاريخ 1431/7/30هـ بمبلغ (1,358,155) ريال والثاني برقم... بتاريخ 1433/3/13هـ بمبلغ (2,085,302) ريال، 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: أرباح المكلف من المشاريع المشتركة (الكونسورتيوم) مع شركة (أ) عامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في حساب أرباح تقديرية على الكونسورتيوم مع شركة (أ) لعامي 2005م و2006م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه فرع مسجل في المملكة بموجب السجل التجاري رقم (...) ويزاول نشاط الإنشاءات والتشييد، وقد أبرم عددًا من مشاريع الكونسورتيوم مع شركة (أ) (مسجلة لدى المصلحة) لمجموعة من العملاء، وقد حددت المادة (2/3) من اتفاقية الكونسورتيوم المبرمة مع شركة (أ) نطاق ومسئولية كل عضو بموجب العقد، وقد تم



إدراج كافة الإيرادات والتكاليف المتعلقة بمشاريع الكونسورتيوم في دفاتره، كما سدد الضريبة عن الأرباح المتحققة من كافة أنواع النشاط في المملكة.

ولم يورد نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ توجيهات واضحة بشأن العقود/المشاريع المنفذة من قبل الكونسورتيوم (شخصية غير اعتبارية مكونة من مجموعة من الشركات المسجلة لدى وزارة التجارة والمصلحة)، وبما أن الكونسورتيوم لا يعد شخصية اعتبارية، لذا فإنه لا يتوجب عليه تقديم إقرار ضريبي منفصل، ولكن يتعين على أعضاء الكونسورتيوم إدراج نصيبهم من الدخل المتحقق من عقود الكونسورتيوم في الإقرارات الضريبية الخاصة بهم وسداد الضريبة على الأرباح المحققة من كافة أنواع النشاط (بما في ذلك الكونسورتيوم) في المملكة استناداً إلى الفقرة (ج) من المادة (6) من نظام ضريبة الدخل التي تقضي بأن الوعاء الضريبي للمنشأة الدائمة أو فرع الشركة الأجنبية يتمثل في دخله الخاضع للضريبة من النشاط المنفذ داخل المملكة ناقصاً المصاريف المسموح بحسبها بموجب النظام، وبناءً على ذلك أدرجت الشركة حصتها في إيرادات ومصاريف عقود الكونسورتيوم في الإقرارات الضريبية لعامي 2005م و2006م وسددت الضريبة عن حصتها في إجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها الشركة بما فيها أرباح مشاريع الكونسورتيوم

لعامي 2005م و2006م، ومن ثم فإن عدم الالتزام بشأن المتطلبات النظامية الخاصة بنشاط الكونسورتيوم يجب ألا يؤثر على الإقرار الضريبي.

وأضاف المكلف أن المصلحة أجرت فحصاً ميدانياً لدفاتره وسجلاته المحاسبية، واختارت المصلحة عينة من المعاملات المختلفة وطلبت مستنداتها المؤيدة، وقدمت الشركة المستندات المؤيدة المطلوبة من فريق الفحص الميداني ولم تُثر أي تساؤلات حول دفاتره وسجلاته كما هو واضح من محضر الفحص الميداني، ولاحقاً للفحص الميداني أجرت المصلحة الربوط الضريبية لعامي 2005م و2006م والتي أظهرت ضريبة إضافية وغرامة تأخير قدرهما (4,295,710) ريال، وقد نتج هذا الالتزام الإضافي بصفة أساسية بسبب تجاهل المصلحة للأرباح الخاضعة للضريبة المصرح عنها من قبله في إقراراته الضريبية والمتحققة من كافة أنواع النشاط في المملكة استناداً على القوائم المالية المدققة، وقد احتسبت المصلحة حصة الشركة في الأرباح الخاضعة للضريبة جزافياً بشأن كل مشروع من مشاريع الكونسورتيوم على أساس أن الكونسورتيوم لا يوجد لديه سجلات موثوق منها و لم يقدم إقرارات ضريبية منفصلة، وقدمت الشركة اعتراضاً على الربوط الضريبية، وأصدرت اللجنة الابتدائية قرارها برفض اعتراض الشركة بشأن حساب أرباح جزافية علي حصتها من إيرادات الكونسورتيوم وتأييد وجهة نظر المصلحة استناداً إلى عدم التزام الكونسورتيوم بمتطلبات التسجيل لدى المصلحة وعدم تقديم إقرار المعلومات .



وأضاف المكلف أنه لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية وذلك لأن الأسس التي اتبعتها المصلحة والتي أيدتها اللجنة الابتدائية لا يوجد لها سند نظامي وذلك للأسباب التالية:

1- إن عدم تسجيل الكونسورتيوم في المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي خلال الموعد النظامي لا يمنح المصلحة الحق في إهدار الدفاتر المحاسبية للكونسورتيوم وحساب الأرباح الخاضعة للضريبة لمشاريع الكونسورتيوم جزافيا من خلال إجراء التسويات التالية غير الصحيحة على الأرباح الخاضعة للضريبة:

أ- حسمت المصلحة من الوعاء الضريبي أرباحاً جزافية احتسبت على أساس نسبة إيرادات الكونسورتيوم إلى إجمالي إيرادات العقود وذلك بموجب المعادلة التالية:

$$\text{إجمالي إيرادات الكونسورتيوم} \times \text{صافي الربح} / \text{إجمالي إيرادات العقود}$$

ت-أضافت المصلحة جزافيا للوعاء الضريبي 10% من إيرادات حصة الشركة في عقود الكونسورتيوم .

2- لم يتطرق نظام ضريبة الدخل لمتطلبات تقديم إقرارات الكونسورتيوم، إلا أنه طبقاً للفقرة (5) من المادة (17) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنطبق المتطلبات النظامية لشركات الأشخاص على اتحاد الشركات (الكونسورتيوم) ويشمل ذلك التسجيل لدى المصلحة وتقديم إقرار المعلومات وما يترتب على عدم التقيد بذلك من غرامات، وقد نصت هذه المادة

على أنه: "لا يتم إخضاع دخل شركة الأشخاص للضريبة، ويوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية، ويجب على كل منهم تقديم إقراراته الضريبية سنويا في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة"، ولكي يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة (5) من المادة (17) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قام الكونسورتيوم بالتسجيل لدى المصلحة وسدد غرامة عدم التسجيل، كما قدم بتاريخ 1430/8/5هـ إقرارات المعلومات لعامي 2005م و2006م إلى المصلحة أي بعد إجراء الربط الضريبي على الشركة، وبما أن الكونسورتيوم التزم بمتطلبات التسجيل وتقديم الإقرارات، لذا لا يوجد مبرر للجنة الابتدائية بتأييد إجراء المصلحة في حساب حصة الشركة (عضو الكونسورتيوم) في الأرباح الخاضعة للضريبة لكل مشروع من مشاريع الكونسورتيوم جزافيا.

3- يتم بموجب الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل فرض غرامة عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص/الكونسورتيوم، وتنص الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل على أنه: "تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة (60)



من هذا النظام مقدارها 1% من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز عشرين ألف (20,000) ريال"، واستنادًا إلى المادة أعلاه سددت الشركة غرامة قدرها (20,000) ريال بسبب التأخير في تقديم الإقرار الضريبي لكل عام، وبما أن الكونسورتيوم لا يخضع للضريبة طبقًا للفقرة (5) من المادة (17) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، لذا لا يوجد غرامات إضافية تفرض على الكونسورتيوم أو أعضائه.

4- إن عدم تقديم إقرار المعلومات بالنسبة لمشاريع الكونسورتيوم لا يعطي المصلحة الحق في إجراء أي تعديلات على دفاتر الشركة جزافيًا، علاوة على ذلك فإن الأسس التي طبقتها المصلحة لم ترد في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية.

بناءً على ما سبق يطلب المكلف إلغاء إجراءات المصلحة التي أيدتها اللجنة الابتدائية وهي حسم حصته في أرباح الكونسورتيوم طبقاً لحساباته من وعائه الضريبي والتي احتسبتها المصلحة تقديرًا على أساس نسبة إيرادات الكونسورتيوم إلى إجمالي إيرادات العقود، وكذلك حساب أرباح تقديرية بواقع 10% من إيرادات حصته في الكونسورتيوم ومن ثم إضافتها إلى وعائه الضريبي لعامي 2005م و2006م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحساب أرباح تقديرية بنسبة 10% من إيرادات الكونسورتيوم، حيث إن الشركة تنفذ مشروع... من خلال كونسورتيوم مع شركة (أ) وتصرح كل شركة عن حصتها من الكونسورتيوم إيرادًا ومصروفًا في دفاترها، ولا يمسك الكونسورتيوم حسابات مستقلة.

وحيث لم يقدم الكونسورتيوم إقرارًا مستقلًا (إقرار معلومات) لذا تمت محاسبة المكلف عن حصته من إيرادات الكونسورتيوم جزافيًا بعد استبعاد حصته من أرباح مشاريع الكونسورتيوم طبقاً لحساباته، وذلك لمخالفة الكونسورتيوم أحكام المادة (17) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على: "تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركات الأشخاص على اتحاد الشركات (د) شاملًا ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى المصلحة، وتقديم إقرار المعلومات وما يترتب على عدم التقيد بذلك من غرامات" كما تمت محاسبة المكلف جزافيًا عن حصته من أرباح مشاريع الكونسورتيوم بنسبة 10% من الإيرادات طبقاً للمادة (4/16) من اللائحة التنفيذية، ولا يغير من هذا ما ذكره المكلف من أن الهدف من النظام قد تحقق بتصريح الشركة عن حصتها بدفاتها وسداد الضريبة المستحقة عن حصتها من الكونسورتيوم، وذلك لأن النظام الضريبي من الأنظمة التي لا يجوز مخالفة إجراءاتها حتى لو تحقق المقصود، مع ترتب عقوبات لمن يخالف الإجراءات المنصوص عليها، لذا تتمسك المصلحة بصحة وسلامة إجراءاتها.



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 أرباحه من المشاريع المشتركة مع شركة (د) التي صرح بها في إقراراته وقوائمه المالية لعامي 2005م و2006م، و طلبه عدم حساب حصته في أرباح المشاريع المشتركة (د) بالأسلوب الجزافي للعامين المذكورين، في حين ترى المصلحة محاسبة المكلف عن أرباحه من المشاريع المشتركة (د) جزافياً بنسبة ربح مقداره 10% بعد استبعاد حصته من أرباح المشاريع المشتركة (د) المصرح بها في إقراراته للعامين المذكورين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبرجوع اللجنة إلى الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (12/89) بتاريخ 1430/1/8هـ تبين أن المصلحة لم تعتمد الأرباح من المشاريع المشتركة التي صرح بها المكلف في إقراراته الضريبية لعامي 2005م و2006م، حيث حسمت من الوعاء الضريبي للمكلف أرباح المشاريع المشتركة (د) والتي تم حسابها على أساس جزافي وفقاً للمعادلة التالية:

حصته في إجمالي إيرادات المشاريع المشتركة (د) × صافي الربح

إجمالي إيرادات العقود

ومن ثم أضافت للوعاء الضريبي للمكلف أرباح جزافية بواقع 10% من إيرادات المشاريع المشتركة (د) .

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على محاضر أعمال الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة على حسابات المكلف أتضح عدم اكتمال الدورة المستندية والمحاسبية النظامية للكونسورتيوم، كما اتضح أن شركة (د) (العضو الآخر في الكونسورتيوم) تقوم بالصراف على المشاريع المشتركة ومن ثم تحميل المكلف بحصته منها بنسبة 75% من المصاريف المتعلقة بمشروع ... و25% من المصاريف المتعلقة بمشروع... , وتحفظ شركة (أ) بالمستندات المؤيدة طرفها، ويتم التسجيل بحسابات المكلف من واقع الإشعارات المدينة للتكاليف والإشعارات الدائنة للإيرادات التي ترد إليه من شركة (أ) ويؤكد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في 1429/7/13هـ، ردًا على سؤال ممثلي المصلحة عن وجود حسابات مستقلة للكونسورتيوم حيث أفاد ممثلي المكلف (بأن إيرادات و مصروفات المشاريع المشتركة التي يتم الحصول عليها بالتضامن مع شركة (أ) تسجل لدى كل شركة من أعضاء التضامن حسب حصة كل شركة من التضامن إيراداتاً أو مصروفاتاً، ولم يُقدم إقرار مستقل للمصلحة عن حسابات الكونسورتيوم) .



وترى اللجنة أن الكونسورتيوم يعد وحدة محاسبية مستقلة بغض النظر عن شكله القانوني ولكي تكتمل دورة إعداد الحسابات لأي وحدة محاسبية يقتضي أن يتم قياس الأحداث المالية بناء على مستندات تثبت تلك الأحداث، وأن يتم تسجيلها في السجلات لكل حدث مالي على حدة على أن يتم تحجيلها وإخراج موازين مراجعة منفصلة والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية بعد اتخاذ إجراءات الجرد الفترية لكي تكون أساساً لإعداد الربط الضريبي.

وبرجع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (36) من نظام ضريبة الدخل تنص على: "تفرض الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها، إلا أنه يجب على الشركة تقديم إقرار ضريبي لغرض المعلومات يوضح فيه مقدار الدخل والربح والخسارة والمصاريف والديون وأي بنود أخرى أو أمور مرتبطة بالضرائب على شركة الأشخاص عن السنة الضريبية، ويخضع الإقرار للقواعد الإجرائية بما فيها الجزاءات المطبقة على الإقرارات الضريبية بمقتضى هذا النظام) كما تنص الفقرة (هـ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل على: "يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون (1,000,000) ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار" وتنص الفقرة (و) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل على: "يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقاً للمادة السادسة والثلاثين من النظام في اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية أو قبله" كما تنص الفقرة (أ) من المادة (62) من نظام ضريبة الدخل على: "للمصلحة الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام هذا النظام، ولها الحق في إجراء الربط الضريبي إذا لم يقدم المكلف إقراره" كما تنص الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية على أنه: "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية :

أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي.

حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً.

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من

المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة"



وتنص الفقرة (2) من المادة (17) من اللائحة التنفيذية على: "انه لا يتم إخضاع دخل شركة الأشخاص للضريبة، ويوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية، ويجب على كل منهم تقديم إقراراته الضريبية سنويًا في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة "كما تنص الفقرة (5) من المادة (17) من اللائحة التنفيذية على: "تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (د)" شاملًا ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى المصلحة وتقديم إقرار المعلومات وما يترتب على عدم التقيد بذلك من غرامات".

وحيث إن الخلاف بين الطرفين ينحصر في حساب أرباح المكلف في مشاريع الكونسورتيوم والذي احتسبته المصلحة بطريقة جزافية بواقع 10% من حصته في إيرادات الكونسورتيوم على أساس أن الكونسورتيوم لم يلتزم بالمتطلبات النظامية التي تمثلت في التسجيل لدى المصلحة وتقديم إقرار المعلومات في الموعد النظامي، وحيث تبين أن تسجيل المصاريف الخاصة بالمشاريع المشتركة في دفاتر المكلف يتم من واقع الإشعارات المدينة التي ترد إليه من شركة (د) دون أن يكون هناك مستندات مؤيدة لتلك المصاريف خاصة بالمكلف وهو ما يؤدي إلى احتمال حدوث ازدواجية في تحميل المصاريف بين أعضاء الكونسورتيوم مما يتعذر معه التأكد من مصاريف كل طرف، وفي ظل عدم اكتمال الدورة المستندية للأحداث المالية المتعلقة بمصاريف المكلف الخاصة بالمشاريع المشتركة حيث يتم التسجيل بموجب الإشعارات المدينة التي ترد من العضو الآخر، بالإضافة إلى أن كل ما تم الاعتماد عليه في توزيع المصاريف هو اتفاق بين أطراف ذوي علاقة وهذا لا يمكن الركون إليه في تحديد أرباح المكلف، مما يعني عدم اكتمال الدورة المستندية والمحاسبية التي تؤيد قياس الأحداث المالية للمكلف فيما يخص حصته في الكونسورتيوم من الأرباح، وحيث لم يلتزم الكونسورتيوم بتقديم إقرار المعلومات في الموعد النظامي وقبل إجراء

الرب، مخالفًا بذلك الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية، فإن المعلومات التي قدمها المكلف بموجب إقراره والمتعلقة بأرباحه من الكونسورتيوم تكون وفقا للفقرة (3/ج) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية قد بنيت على معلومات غير دقيقة في ظل غياب إقرار المعلومات الخاص بالكونسورتيوم، وبناء على ما سبق ترى اللجنة أحقية المصلحة في إجراء الربط بالأسلوب الجزافي لحساب حصة المكلف من الربح في مشاريع الكونسورتيوم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد أرباح الكونسورتيوم التي صرح بها في إقراراته وقوائمه المالية، ورفض طلبه عدم حساب حصته في أرباح مشاريع الكونسورتيوم جزافيا عن عامي 2005م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: الإيرادات غير المصرح عنها لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في إضافة مبلغ (5,785,796) ريال المتعلقة بالإيرادات غير المصرح عنها لعام 2005م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت وجهة نظر المصلحة على أساس أن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة لعكس قيد الإيرادات البالغة (5,785,796) ريال، وهذا غير صحيح حيث قدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية المستندات المؤيدة لعكس قيد الإيرادات وهي صور بيانات متابعة العقود للأعوام من 1999م إلى 2004م، وشهادة الاستلام النهائي الصادرة من المؤسسة العامة ... التي تؤكد القيمة النهائية للعقد، كما أرسلت المؤسسة العامة ... للمصلحة بموجب خطابها رقم (13756) بتاريخ 1431/3/30هـ الموافق 2010/3/16م تأكيداً بالقيمة النهائية للعقد .

وأضاف المكلف أنه وقع عقداً مع المؤسسة العامة ... بتاريخ 1985/2/11م وصرح في إقراراته للأعوام من 1999م إلى 2004م عن إجمالي إيرادات العقد البالغة (113,893,043) ريال، وقد أكدت المؤسسة العامة ... للمصلحة أن إجمالي قيمة العقد تبلغ (108,976,865) ريال، وبناء على ما تقدم فإن الفرق البالغ قدره (4,916,178) ريال (113,893,043 - 108,976,865) ريال، إضافة إلى فرق آخر قدره (869,618) ريال تم عكس قيودها من قبل الشركة، مرفق أدناه تسوية مفصلة كالتالي:

113,893,043	الإيرادات المصرح عنها في الإقرارات الضريبية للأعوام من 1999م حتى 2004م طبقاً لبيانات متابعة العقود .
108,976,865	ناقصاً : الإيرادات التي أكدتها المؤسسة العامة ... مباشرة للمصلحة بموجب خطابها رقم (13756) بتاريخ 1431/11/30هـ الموافق 2010/3/16م .



4,916,178	الفرق
5,785,796	إجمالي الإيرادات التي تم عكس قيدها من قبل الشركة بموجب الإقرار الضريبي لسنة 2005 هـ .
869,618	الإيرادات الزائدة التي تم عكس قيدها من قبل الشركة بعد تقديم الإقرار الضريبي لعام 2005م والذي تم سداد الضريبة وغرامة التأخير بشأنها في مارس 2009 م .

بناءً عليه يجب السماح بإجمالي الإيرادات التي تم عكس قيدها وقدرها (4,916,178+869,618=5,785,796) ريال، ومن ثم عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها بمبلغ (5,785,796) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات بمبلغ (5,785,796) ريال لعام 2005م، حيث تبين من الفحص الميداني أن المكلف خفض إيراداته بهذا المبلغ، ولدى سؤال ممثلي المكلف عن سبب ذلك أفاد أن هذا المبلغ عبارة عن أعمال مرفوضة من الجهة المتعاقدة وهي المؤسسة العامة... وتم طلب المستند المؤيد من الجهة المتعاقدة ولم يقدم المكلف المستند المؤيد لذلك، لذا ترى المصلحة صحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها بمبلغ (5,785,796) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على بيانات متابعة العقود للأعوام من 1999م إلى 2004م تبين أن المكلف صرح عن إيراداته من عقده المبرم مع المؤسسة العامة... بمبلغ (113,893,043) ريال، وبرجوع اللجنة إلى خطاب المؤسسة العامة... رقم (13756) بتاريخ 1431/3/30هـ، تبين أنه يفيد بأن قيمة العقد النهائية تبلغ (108,976,846) ريال.

وبناءً عليه وحيث إن الجهة المتعاقدة (المؤسسة العامة...) باعتبارها طرفاً ثالثاً أكدت أن القيمة النهائية للعقد تبلغ (108,976,846) ريال، فإن هذا يؤيد أن إجمالي إيرادات المكلف عن ذلك العقد والتي ينبغي التصريح عنها تمثل هذا المبلغ، ومن ثم ترى اللجنة أحقية المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعام 2005م بالفرق البالغ (4,916,178) ريال وهو الفرق بين ما صرح به المكلف في إقراراته وبين ما أفادت به الجهة المتعاقدة، أما الفرق الآخر البالغ (896,618) ريال والذي ذكر المكلف أنه خفض به إيراداته في عام 2005م ويرى



أنه أخطأ في ذلك وقام بتصحيح خطأه بسداد الضريبة عنه في عام 2009م، وبما أن موضوع الاستئناف يتعلق بعام 2005م، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف فيما يتعلق بهذا المبلغ .

ولكل ما تقدم ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها بمبلغ (4,916,178) ريال، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها بمبلغ (869,618) ريال.

البند الثالث: فرق الاستهلاك لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد المصلحة في تعديل الأرباح بفروقات الاستهلاك لعامي 2005م و2006م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م بفروقات الاستهلاك بمبلغ (563,671) ريال ومبلغ (3,397,983) ريال على التوالي وذلك للأسباب التالية:

أ - لا يوجد ما يسند الأسس التي بنت عليها المصلحة إجراءاتها من نظام ضريبة الدخل، علماً بأن أسس حساب الضريبة المطبقة تتناقض مع ما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل.

ب - أن المصلحة لم تُر أي تساؤلات فيما يتعلق بمصاريف الاستهلاك خلال عملية الفحص الميداني، عليه فإنه ليس مبرراً من جانب المصلحة استبعاد المصاريف أعلاه دون إبداء أي أسباب لذلك.

ج - حتى ولو افترضنا أن الأرباح الجرافية احتسبت بصورة خاطئة بالنسبة لنتائج الكونسورتيوم وأن مصاريف الاستهلاك تم استبعادها، فإن المصلحة لم توضح المصلحة الطريقة التي قامت بها في حساب المبلغ المستبعد، وقد طلبت الشركة من اللجنة الابتدائية توجيه المصلحة بتقديم تفاصيل المبلغ المستبعد ولم تشر اللجنة الابتدائية في قرارها لهذا الأمر وأيدت إجراء المصلحة طبقاً للربط الضريبي.

د - مع عدم الإخلال بوجهة نظر الشركة بعدم صحة أساس إجراء الربط الضريبي، فإنه من الواجب على المصلحة السماح بمصاريف الاستهلاك لأن المصلحة قامت بحسم الأرباح الخاضعة للضريبة المتعلقة بنشاطات الكونسورتيوم من الأرباح المصرح عنها، وإضافة 10% من إجمالي إيرادات الكونسورتيوم، عليه فقد تأثرت الشركة بفرص الضريبة مرتين على نفس المبلغ، المرة الأولى باستبعاد



المصاريف الفعلية التي تكبدتها الشركة عن مشاريع الكونسورتيوم وفرض الضريبة على الأرباح الجزافية بواقع 10% والمرة الثانية عند تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستثناء بفروقات الاستهلاك. بناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م بفروقات الاستهلاك البالغة (563,671) ريال ومبلغ (3,397,983) ريال على التوالي.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/3/11هـ ورد فيها أنه تم التوصل إلى مصاريف الاستهلاك المرفوضة لعامي 2005م و2006م والبالغة (563,671) ريال ومبلغ (3,397,986) ريال على التوالي كما يلي:

1- عام 2005م:

الإهلاك طبقاً للكشف رقم (4) المرفق بالإقرار 3,550,894 يخص الجزء الرابع، ...

$$1,822,552 = 62,810,286 \div (384,427 + 31,853,942) \times 3,550,894$$

حيث مبلغ (31,853,942) ريال إيرادات مشروع... المنفذة خلال العام ومبلغ (384,427) ريال إيرادات الجزء الرابع المنفذة خلال العام ومبلغ (62,810,286) ريال الإيرادات الإجمالية خلال العام.

الإهلاك المحمل على الحسابات طبقاً لميزان المراجعة 4,649,099

يخص الجزء الرابع، ... 4,649,099 \times (384,427 + 31,853,942) \div 62,810,286 = الفرق المحمل بالزيادة 2,386,223

$$563,671 = (1,822,552 - 2,386,223)$$

2- عام 2006م:

الإهلاك طبقاً للكشف رقم (4) المرفق بالإقرار 4,303,917 يخص... 43,179,105 \times 4,303,917 \div 76,282,873 = 2,436,186

حيث مبلغ (43,179,105) ريال إيرادات مشروع... المنفذة خلال العام، ومبلغ (76,282,873) ريال الإيرادات الإجمالية خلال العام.

الإهلاك المحمل على الحسابات طبقاً لميزان المراجعة 7,462,053 يخص ما يخص... (1,624,241) + 3,664 ... (1,627,881)

$$3,397,986 = 5,834,172 - (2,436,186)$$



ويتضح أن المصلحة قامت بالطريقة الواردة أعلاه للوصول إلى حصة مشروع الكونسورتيوم من الإهلاك المحمل على الحسابات بنسبة الإهلاك طبقاً للكشف رقم (4) إلى الإيرادات، وكذلك نسبة الإهلاك المحمل على الحسابات إلى الإيرادات ثم المقارنة بينهما.

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 و2006م بفروقات الاستهلاك الخاصة بمشاريع الكونسورتيوم والبالغة (563,671) ريالاً و (3,397,983) ريالاً على التوالي، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن قيام المصلحة بحساب الأرباح المتعلقة بالكونسورتيوم على أساس أرباح تقديرية بنسبة 10% يعني أن المصروفات المسموح بها تمثل 90% من ضمنها الاستهلاك، وما قامت به المصلحة يعد خطأ بين المحاسبة بموجب القوائم المالية والمحاسبة بالأسلوب الجزافي، وترى اللجنة أنه لا يمكن إفراد عنصر من عناصر القوائم المالية بذاته ليكون حجة في إعادة حساب الوعاء الضريبي، فإما أن يحتسب الوعاء الضريبي على أساس القوائم المالية أو جزافياً ولا يمكن الخلط بينهما.

وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م بفروقات الاستهلاك الخاصة بمشاريع الكونسورتيوم والبالغة (563,671) ريالاً ومبلغ (3,397,983) ريالاً على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بند الإيرادات غير المصرح عنها.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/8) بأن تحتسب الغرامات وفقاً لقرار اللجنة المبين في حيثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت وجهة نظر المصلحة بشأن فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بند الإيرادات غير المصرح عنها.



ويرى المكلف أنه قدم كافة المستندات والإيضاحات للمصلحة وذلك فيما يتعلق بعكس قيد الإيرادات البالغ قدرها (5,785,796) ريالاً والمتعلقة بمشاريع المؤسسة العامة... لعام 2005م، عليه لا يوجد مبرر للجنة الابتدائية لتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على البند أعلاه، كما تم سداد كافة الضرائب المستحقة طبقاً للأنظمة الضريبية المعمول بها، ومن ثم فإنه ليس منطقياً فرض غرامة التأخير.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/2/7هـ ورد فيها أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لم يستثن أي حالة من تطبيق غرامة التأخير، فعند تحقق فرق الضريبة غير المسددة التي تم تعريفها في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية بأنها (الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة...)، لذا وجب فرض الغرامة ولم يتطرق النظام الضريبي إلى اعتبار مدى وجود خطأ مقصود أو غير مقصود أو سوء نية أو عدم وجودها والسند في ذلك ما نصت عليه المادة (76) والمادة (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 التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الإيرادات غير المصرح عنها في حين ترى المصلحة خضوع فرق الضريبة الناتج عن هذا البند لغرامة التأخير للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن هذه اللجنة في البند الثاني من هذا القرار أيدت المكلف في أحقيته في تخفيض إيراداته لعام 2005م بمبلغ (4,916,178) ريالاً، فإن الغرامة التي فرضتها المصلحة على الضرائب الناتجة عن التعديل بهذا البند تسقط لسقوط أصلها، أما الغرامة التي فرضتها المصلحة على الضرائب الناتجة عن التعديل بفرق الإيرادات البالغ (896,618) ريالاً والتي ذكر المكلف أنه أخطأ في تخفيض إيراداته بهذا المبلغ وقام بسداد الضريبة عنه في عام 2009م، فإنها تعد واجبة الأداء اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد وذلك وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، و من ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها البالغ (896,618) ريالاً 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 شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (28) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد أرباح الكونسورتيوم التي صرح بها في إقراراته وقوائمه المالية، ورفض طلبه عدم حساب حصته في أرباح مشاريع الكونسورتيوم جزافياً عن عامي 2005م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها بمبلغ (4,916,178) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها بمبلغ (869,618) ريال وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م بفروقات الاستهلاك الخاصة بمشاريع الكونسورتيوم والبالغة (563,671) ريال ومبلغ (3,397,983) ريال على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 4-أ/ عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها بمبلغ (4,916,178) ريال لسقوط أصلها.
 - ب - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند إيرادات لم يصرح عنها البالغ (896,618) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1398

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة دخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/7/6هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة 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 (29) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي للأعوام من 2004م حتى 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/5/10هـ كل من: و... و... ، كما مثل المكلف كل من: ... 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 (29) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (3/180) بتاريخ 1433/2/1هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى اللجنة بالقيده رقم (64) بتاريخ 1433/3/7هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى اللجنة رقم (82) بتاريخ 1433/3/30هـ، وقدم ضمناً بنكياً صادراً من البنك (ل) رقم بتاريخ 1433/3/28هـ بمبلغ (12,856,096) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

البند الأول: نسبة ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة حيال ربط ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بدلاً من 5% على المبالغ المدفوعة إلى جهات منتسبة مقابل أتعاب خدمات المساندة الفنية للأعوام من 2004م حتى 2008م وفقاً لحديثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية (أن كلمة خدمات وردت مع مسمى الدفعات التالية : خدمات فنية واستشارية، خدمات اتصالات هاتفية دولية، ولم ترد مع الإيجار مثلاً، وكأن المشرع أراد من ذلك التفريق بين الدفعات مقابل خدمات والدفعات الأخرى مثل الإيجار، مما ترى معه اللجنة أن الدفعات مقابل الخدمات الفنية والاستشارية إذا دفعت إلى المركز الرئيس أو جهة مرتبطة، فإنها يجب أن تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% استناداً للبند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، ومن ثم فإن اللجنة تؤيد وجهة نظر المصلحة حيال هذا البند).

وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع تفسير اللجنة الابتدائية الذي اعتبرت فيه أن الخدمات الفنية والاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية نشاطات يغطيها تعريف الخدمات، وأن الإيجار والتأمين والفائدة والشحن وأتعاب الإدارة... الخ نشاطات لا يشملها تعريف الخدمات، وقد عرفت الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل كلمة الخدمات لأغراض ضريبة الاستقطاع بأنها أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى، ويتضح من تعريف الخدمات في هذه المادة أنها تتضمن كافة الدفعات باستثناء المبالغ التي تدفع مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى، أي البنود الملموسة،



وبعبارة أخرى فإن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات تتضمن الإيجار والفائدة والعمولة والتأمين والسفر وكافة أنواع الخدمات، أي أن تعريف الخدمات المنصوص عليه في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل يغطي تشكيلة واسعة من

المعاملات حيث حددت نسب ضريبة استقطاع مستقلة لفئات المعاملات أو مصادر الدخل ومثال ذلك : الإيجار 5% التأمين 5%، السفر 5%، الفائدة 5% الاتصالات الهاتفية الدولية 5%، الخدمات الفنية أو الاستشارية 5%، أتعاب الإدارة 20%... الخ، بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي 15% وقد طبقت المصلحة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة منها وغير المرتبطة مقابل أتعاب خدمات الإدارة نسبة ضريبة استقطاع بواقع 20%، وعليه يجب أيضًا تطبيق إجراء مماثل في حالة المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية كالذي طبقته المصلحة على المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والشحن والفائدة وأتعاب الإدارة... الخ، أي تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وفي حال اعتبرت المصلحة أن جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل خدمات يجب أن تخضع إلى ضريبة استقطاع بنسبة 15%، فإنه يجب عليها أن تطبق ضريبة استقطاع بنسبة 15% بدلًا من 20% على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل أتعاب خدمات الإدارة .

وأضاف المكلف أن ردود المصلحة على استفسارات المكلفين يثبت قبولها لمبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة على أساس طبيعة المبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها كجهة مرتبطة أو غير مرتبطة، وفيما يلي ردود المصلحة:

سؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها عوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، هل هي 5% أم 15%؟

جواب المصلحة: تخضع عوائد القروض لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% مع ملاحظة أنه بجانب خضوع عوائد القروض إذا دفعت إلى مركز رئيسي من فرع مملوك له بالكامل لضريبة الاستقطاع حسبما تم إيضاحه فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقا لأحكام الفقرة (10/ب) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام.

سؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الإقليمي أو للمركز الرئيس إذا كانت: أ- دفعات مقابل نصيب فرع المملكة من مصروفات عمومية وإدارية.



ب- أقساط إعادة تأمين.

جواب المصلحة: تخضع حصة الفرع لضريبة الاستقطاع بواقع 15% عن المصروفات الإدارية والعمومية و5% عن أقساط إعادة التأمين.

وفي توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة وغير مرتبطة أكدت المصلحة على أن المبالغ المدفوعة مقابل إيجار معدات تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%, سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة استنادًا للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وبناء على ذلك فإن المصلحة تناقض الإجراء المتبع من قبلها بتطبيق نسبتين مختلفتين على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة بواقع 15% و 5% على التوالي في حالة المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية، كما تخالف قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1129) لعام 1433هـ الذي ألغى فرض ضريبة استقطاع بواقع 15% بدلا من 5% على المبالغ المدفوعة إلى جهة مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية.

وأضاف المكلف أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية تضمنتا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وفيما يلي قائمة نسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادتان المذكورتان أعلاه من نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية:

(1) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل.

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
إيجار	5%
أتاوة أو ريع	15%
أتعاب إدارة	20%
دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	5%
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	5%
أي دفعات أخرى يحددها النظام على أن لا يتجاوز سعر الضريبة	15%

(2) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية.

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	20%



15%	إتاوة أو ريع
15%	دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	إيجار
5%	خدمات فنية أو استشارية
5%	تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري
5%	خدمات اتصالات هاتفية دولية
5%	أرباح موزعة
5%	تكاليف قروض
5%	أقساط تأمين أو إعادة تأمين
15%	أي دفعات أخرى

ويتضح من ذلك أن نسب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة منصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وتستند نسب ضريبة الاستقطاع فقط إلى طبيعة الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة، كما يتضح أن نسب ضريبة الاستقطاع التي تطبق على كافة أنواع الدفعات الأخرى التي لا تندرج تحت فئات المدفوعات المنصوص عليها بالتحديد في المادتين المذكورتين هي بواقع 15% على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وبناء على ذلك فإن أي مبلغ مدفوع إلى جهة غير مقيمة يندرج تحت أي من فئات المدفوعات المحددة المنصوص عليها في المادتين المذكورتين أعلاه من النظام ولائحته التنفيذية (مثل أتعاب الإدارة، الإتاوة أو الريع، الإيجار، الخدمات الفنية أو الاستشارية، فوائد القروض، التأمين... الخ) فينبغي تطبيق النسبة المحددة لذلك النوع من المدفوعات بصرف النظر عن حقيقة ما إذا كانت تلك المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، أما إذا كان المبلغ المدفوع إلى جهة مرتبطة غير مندرج تحت أي من أنواع الدفعات التي حددت لها نسبة ضريبة استقطاع معينة في النظام وفي اللائحة التنفيذية فينبغي أن تطبق عليه نسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للمبالغ المدفوعة للجهات غير المرتبطة .

ويتضح أيضًا أن نظام ضريبة الدخل لا يجيز للمصلحة تطبيق نسب ضريبية مختلفة على نفس الدفعة أو الدخل على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة، حيث أن نسب ضريبة الاستقطاع التي ينبغي تطبيقها على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة على حد سواء محددة بالمادة (68) من نظام ضريبة الدخل ولا يجوز تغييرها تحت أي ظرف من الظروف إلا بمرسوم ملكي، كما أن المادة (79) من نظام ضريبة الدخل التي تحدد الصلاحيات الممنوحة لوزير المالية لم تمنح الوزير تفويضًا لتعديل أي نسب ضريبية واردة في النظام، وقد حددت المادة (68) من نظام ضريبة الدخل نسب ضريبة الاستقطاع على النحو التالي : الإيجار



5%، الإتاوة أو الريع 15%، أتعاب الإدارة 20%، تذاكر الطيران أو الشحن البحري 5%، وأي دفعات أخرى غير محددة في النظام على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15% واستنادًا إلى هذه المادة حددت اللائحة التنفيذية نسبة مختلفة لضريبة الاستقطاع على أساس نوع الدفعة أو الدخل، ولا يجوز للمصلحة تعديل أي نسبة ضريبة استقطاع منصوص عليها في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل أو المادة (63) من اللائحة التنفيذية. وبما أن النسبة المطبقة على دفعات الخدمات الفنية أو الاستشارية واردة

في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، لذا فإن النسبة المنصوص عليها وهي 5% ينبغي تطبيقها على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة وغير مرتبطة، كما تتضمن المادة (16) من اللائحة التنفيذية أساس وتفاصيل نسب الأرباح التقديرية لمختلف أنواع الأنشطة ولم يرد أي اعتبار بخصوص العلاقة بين أطراف المعاملة، مما يتضح معه أن النظام الضريبي والإجراءات المتبعة لدى المصلحة لا تميز بأي شكل من الأشكال بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة إذ يتم تحديد الالتزام الضريبي فقط على أساس طبيعة النشاط أو مصدر الدخل، وعلى سبيل المثال لو كانت مصادر الدخل إتاوات فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع 75% لحساب الوعاء الضريبي، ولو كان مصدر الدخل أتعاب إدارة فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع 80% لحساب الوعاء الضريبي دون أي اعتبار للعلاقة بين أطراف المعاملة .

ويرى المكلف أن حساب ضريبة استقطاع بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات فنية أو استشارية إلى جهات مرتبطة، بينما توجد نسبة ضريبة استقطاع محددة لهذه المدفوعات في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية بواقع 5% هو إجراء يتسم بالتمييز ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية في المملكة التي لا تشجع على التمييز في المعاملة بين المكلفين، كما يتعارض مع ما نصت عليه المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، و يتناقض مع إجراءات المصلحة بشأن المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل الخدمات (مثل الإيجار والتأمين والفائدة والأرباح الموزعة وأتعاب الإدارة والشحن... الخ)

بناء على ما تقدم يطلب المكلف حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 5% خلال الأعوام من 2004م إلى 2008م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها فرضت ضريبة استقطاع بنسبة 15% على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات مرتبطة استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والتي تنص على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلف 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 وفقاً للأسعار الآتية : ... أي دفعات تحددها اللائحة على أن لا تتجاوز سعر الضريبة 15%) مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى، فجاءت اللائحة في الفقرة (1) من المادة (63) منها وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة 15% دون أن تحدد طبيعة تلك الخدمات مما يعني أن النص جاء مطلقاً لينطبق على أي نوع من أنواع الخدمات المؤداة، وبين

تلك الخدمات التي تقدم لجهة غير مرتبطة فتخضع للضريبة بنسبة 5% إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية، وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلق فتخضع للضريبة بنسبة 15% إذا دفعت إلى المركز الرئيس أو جهة مرتبطة، وتخضع لنسبة 5% إذا دفعت لجهة غير مرتبطة، أما المبالغ التي أشار لها المكلف والتي تدفع مقابل الإيجارات وأقساط التأمين والأرباح الموزعة وعوائد القروض والتي نصت اللائحة على إخضاعها للضريبة بنسبة 5% والتي طالب المكلف بان تقاس عليها الخدمات الفنية والاستشارية فإن تلك الأعمال لا تندرج ضمن مفهوم الخدمات الذي يجب أن يفرق فيه بين ما يدفع لجهة مرتبطة وجهة غير مرتبطة .

أما ما ذكره المكلف من أن نسب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة منصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وأن نسبة ضريبة الاستقطاع تستند فقط إلى طبيعة الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرف المعاملة، فإن ذلك القول مردود عليه بأن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل أخصت الإتاوة والريع إلى نسبة ربح (15%)، وكذلك الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية نصت على أن الإتاوة والريع والدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% ويفهم من هذين النصين أن الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو جهة المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع 15% دون تحديد لنوعية الخدمات المقدمة من المركز الرئيس أو جهة المرتبطة، أي أن الخضوع لنسبة 15% تكون واجبة التطبيق على أي مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس أو جهة المرتبطة مقابل تقديم الخدمات والتي لم يرد تحديد لطبيعتها .

أما بالنسبة لما ذكره المكلف من وجود تأكيدات للمصلحة بشأن تطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على بعض الخدمات المدفوعة لجهات مرتبطة ومنها عوائد القروض - التأمين - الإيجار - الأرباح الموزعة، فيرد عليه بأن تلك البنود لا تدخل ضمن مفهوم الخدمات التي يجب أن يفرق فيه بين جهة مرتبطة وجهة غير مرتبطة.



أما ما ذكره المكلف من أن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بواقع 15% على مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية التي تدفع إلى جهات مرتبطة إجراء يتسم بالتمييز ويتناقض من الأنظمة والإجراءات الضريبية في المملكة التي لا تشجع على التمييز في المعالجة بين المكلفين، فإن ذلك القول مردود عليه بأن ما يطبق على هذا المكلف هو ما يطبق على سائر المكلفين دون تمييز بين مكلف وآخر، حيث أن ما يتم تطبيقه هو ما نص عليه نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية دون اجتهاد.

أما ما ذكره المكلف من أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تتضمن تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% على جميع أنواع الدفعات الأخرى المدفوعة إلى جهات مرتبطة والتي لم يتم النص عليها بالتحديد في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية على النحو المذكور أعلاه، فيجاب عنه بأن المادتين المذكورتين حددتا وبشكل واضح أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو جهة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع 15% وعليه لا يجوز الاجتهاد في ظل نص صريح تم بموجبه تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع .

أما ما ذكره المكلف من أن نسب ضريبة الاستقطاع المحددة بالمادة (68) من النظام لا يجوز تغييرها تحت أي ظرف من الظروف إلا بمرسوم ملكي، كما أن المادة (79) من نظام ضريبة الدخل لم تمنح وزير المالية تفويضًا لتعديل أي نسب ضريبية واردة في النظام، وأن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل حددت نسب ضريبة الاستقطاع على أساس طبيعة الدفعة أو الدخل ولا ينص على تطبيق نسب ضريبة مختلفة عن نفس الدفعة أو الدخل على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة، فيجاب عنه بأن الفقرة (أ) من المادة (79) من نظام ضريبة الدخل أعطت لوزير المالية صلاحية في إصدار اللائحة التنفيذية للنظام وإصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورة لوضع هذا النظام موضع التنفيذ، وحيث أن اللائحة التنفيذية والتي تم اعتمادها من وزير المالية نصت في المادة (63) على إخضاع المبالغ المدفوعة لغير المقيم مقابل خدمات فنية أو استشارية مدفوعة للمركز الرئيسي أو جهة مرتبطة لضريبة استقطاع بنسبة 15% عليه فإن لوزير المالية الصلاحية الكاملة في إعداد اللائحة التنفيذية للنظام واتخاذ أي إجراءات يراها ضرورة لوضع النظام موضع التنفيذ .



أما ما ذكره المكلف من أن أساس الربط الضريبي التقديري المنصوص عليه في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية لا يتضمن أي تمييز على أساس العلاقة بين الأطراف، فيجاء على ذلك بأن هناك فرق بين الضريبة الواردة في المادة (16) من اللائحة التنفيذية وبين الضريبة الواردة في المادة (63) من اللائحة التنفيذية حيث أن الأولى متعلقة بتحديد صافي الربح الخاضع لضريبة الدخل، أما الثانية فهي متعلقة بضريبة الاستقطاع ومن ثم لا يجوز الربط بين المادتين لاختلاف نوع الضريبة في كل منها.

لكل ما تقدم ترى المصلحة أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات فنية للمركز الرئيس أو جهات مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وليس 5% كما يطلب المكلف في استئنائه.

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 حساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية خلال الأعوام من 2004م إلى 2008م، في حين ترى المصلحة حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 15% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وكذلك المادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ، ترى اللجنة أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل لم تتضمن نصًا صريحًا يحدد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بالخدمات الفنية والاستشارية، إلا أن الفقرة (أ/6) من هذه المادة قد نصت على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%.

ومن هذا النص يتضح أن النظام قد أعطى وازع اللائحة صلاحية تحديد نسبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى لم يتضمنها نص المادة (68) وتطبيقًا لذلك فقد نصت المادة (63) من اللائحة في فقرتها (أ) على إدراج بعض الأعمال أو الدفعات أو الخدمات التي لم ترد في نص المادة (68) من النظام لضريبة استقطاع بنسب متفاوتة ومنها الخدمات الفنية



والاستشارية التي قررت أنها تخضع لنسبة استقطاع 5% كما نصت على خضوع دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة 15%

وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها 5% جاء صريحاً وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر، ومن ثم فإنه ينطبق على أي مكلف سواء كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو كان المقصود به مكلف محدد أو ذي صفة معينة لُنص على ذلك صراحة بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خالياً من تحديد المكلف المعني بهذه النسبة فإن اللجنة ترى أنه ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

وترى اللجنة أن النص الوارد في نفس الفقرة والمتضمن خضوع الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع 15% يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيس أو الشركة المرتبطة والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة.

ومعنى ذلك أن هذا النص نص عام يطبق على الحالات التي لا توجد لها نصوص خاصة وصريحة، وحيث أن الخدمات الفنية والاستشارية قد ورد لها نص خاص يحدد نسبة الاستقطاع بـ 5% مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها 20% سواء كانت قدمت من المركز الرئيس أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، فإن من نافلة القول أن النص الخاص يقيد النص العام، وبناء عليه وحيث أن الخدمات المؤداة هي خدمات فنية واستشارية، لذا فإن اللجنة ترى خضوعها لنسبة استقطاع 5% ومن ثم ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية خلال الأعوام من 2004م إلى 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير للأعوام من 2004م إلى 2008م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر المكلف حيال اعتراضه على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه جاء في حثيات قرار اللجنة الابتدائية أنه (بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بدلاً من 5% حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع



محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير)

وأضافت المصلحة أن رأي اللجنة الابتدائية مردود عليه بأن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية هو الذي حدد نسبة الاستقطاع المتوجبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 15% وهي النسبة المطبقة على جميع المكلفين، وعليه فإن الخلاف ليس فنيًا أو حقيقيًا وإنما هو مخالفة لمواد نظام ضريبة الدخل مما يستوجب فرض غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص (على المكلف تسديد غرامة تأخير سداد بواقع 1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، وحيث أن الفقرة (ب/1) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل نصت على إلزام الشخص الذي يستقطع الضريبة بالتسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد، عليه فإن تاريخ استحقاق الغرامة لكل دفعة يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع .

أما ما ورد في اعتراض المكلف من أن فترة الغرامة تبدأ من تاريخ صدور قرار نهائي، فهو دفع مردود عليه بأن غرامة التأخير لم يرد ذكرها في المادة (66) من نظام ضريبة الدخل، بل أن ما يخص ضريبة الاستقطاع من غرامات تأخير ينطبق عليها ما ورد

في المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على تسديد غرامة تأخير السداد بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها ... وتحسب من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، وقد تم تحديد تاريخ الاستحقاق بموجب الفقرة (ب/1) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، عليه فإن تاريخ استحقاق الغرامة يبدأ بعد انتهاء العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

لكل ما تقدم تطلب المصلحة خضوع فرق ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير على أن تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة والذي يبدأ بعد انتهاء العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1435/5/10هـ ورد فيها أنه دائما يسدد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وفقا لنسب ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، لذلك لا يوجد سوء نية من جانبه عند تطبيق نسبة أدنى لضريبة الاستقطاع.



وتنص الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة على أن الشخص المسؤول عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

- 1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.
 - 2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب.
 - 3- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة.
- وحيث أن الشركة تقيدت تماماً بجميع الشروط الثلاثة المنصوص عليها في هذه المادة، لذا لا يجوز فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية الناتجة عن حساب المصلحة ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 15% وليس 5%.
- وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و 77) كما تتضمن اللائحة التنفيذية مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير وهي (67 و 68) وتعالج المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة النظامية، في حين أن المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يعالجان موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد

الضريبة المستحقة، كما أن طبيعة ونسب وأساس حساب غرامة التأخير المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة تماماً عن بعضها.

وقد فرضت المصلحة غرامة التأخير استناداً إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية، ويلاحظ أن المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية لا ينصان على عكس المادة (67) من اللائحة التنفيذية على وجوب حساب غرامة التأخير من الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، ويرجع سبب عدم وجود هذا النص في المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية إلى أن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية لا يهدفان إلى معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال الربط النهائي وإجراءات الاعتراض والاستئناف لدى اللجان الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم، ومن ناحية أخرى فإن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان إلى معاقبة المكلف الذي لم يتقيد بالمتطلبات النظامية لتقديم



الإقرار الضريبي في موعده، ولذلك فإن الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده بموجب المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية تنص بوضوح على أنه يجب حساب الغرامة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي والسداد .

وحيث أن فرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارات المدفوعة إلى جهات مرتبطة محل خلاف فني وحقيقي مع المصلحة، حيث تم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية إلى ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% بينما ترى المصلحة أن المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وحيث قضت اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (1129) لعام 1433هـ بفرض ضريبة استقطاع بواقع 5% وليس 15% على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية، لذلك لا يوجد أي مبرر لإجراء المصلحة لفرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية، وفي حال فرض غرامة التأخير يتم ذلك من تاريخ صدور قرار نهائي.

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 فرق ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير على أن تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة والذي يبدأ بعد انتهاء العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع، وفي حال فرض غرامة التأخير يتم ذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث أن هذه اللجنة في البند الأول من هذا القرار أيدت المكلف في طلبه حساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، لذا فإن الغرامة التي فرضتها المصلحة على فرق ضريبة الاستقطاع تسقط لسقوط أصلها.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (29) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية خلال الأعوام من 2004م إلى 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- عدم توجب غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع لسقوط أصلها.

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



رقم القرار : (1404)

سنة القرار : 1435هـ

أرباح - زكاة.

المفتاح

أرباح تقديرية.

الموضوع

عدم تقديم المنشأة للمستندات أو القوائم المالية، يترتب عليه أحقية الهيئة في الربط التقديري.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/7/13هـ 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 وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (6/22) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام المالي المنتهي في 1429/12/30هـ، وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/5/4هـ 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 (6/22) لعام 1432هـ، بموجب الخطاب رقم (145/ص/ج/1) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (14) بتاريخ 1432/7/5هـ، وقد سألت اللجنة المصلحة هل سدد المبلغ المستحق عليه بموجب الربط الزكوي لعام 1429هـ، أو قدم عنه ضمان بنكي، فأفادت المصلحة بخطابها رقم (419570) في 1435/7/6هـ، بأن المكلف قام بسداد كامل المبلغ المستحق عليه 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:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة في ربطها التقديري الذي قامت بإجرائه على نشاط المكلف لعام 1429هـ. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المبررات التي بني عليها القرار الابتدائي غير صحيحة ومغلوبة للأسباب الموضحة أدناه: أولاً : بالنسبة للعقود الحكومية التي تم الإشارة إليها في الفقرة (3/أ) فهي فقط مع الأمانة ووزارة النقل وكلها تزكى أول بأول المربح منها والخسران وكثير منها الخسران، فمثلاً عقد طريق ... فإن مدة هذا العقد (36) شهراً والآن ومنذ (ست) سنوات لم يتم استلام المشروع ولا يخفى على اللجنة ارتفاع أسعار المواد خلال هذه المدة وما يتم صرفه على المعدات والعمال حيث تتجاوز إعاشة العمال الشهرية التي تقدمها المؤسسة للتحفيز (62,000) ريال، وذكر أنه لو كان لدى المؤسسة حسابات وميزانية لما تمت التزكية عنها لأن النتائج ستظهر خسارة بالملايين، ولكن تواجه المقاول اعتبارات أخرى مثل التصنيف وتسهيلات البنوك تجعله لا يكشف عن خسائره، كما أن هناك مشروع قيمته (1,600,000) ريال قامت شركة الكهرباء بتغريم المؤسسة عنه مبلغ (300,000) ريال بحجة قطع ... ويتسأل المكلف أين هو المكسب في ذلك المشروع، وكم يكسب المقاول حتى لا يخسر؟ وهذان مثلان لعدة مشاريع ومن هذا أسوء، ولا يمكن أن يمر مشروع بدون غرامات للأمانة والكهرباء وشركات الهاتف بالإضافة إلى الحوادث وهي بالملايين.



ثانيًا: وبخصوص ما أشارت إليه المصلحة في نفس الفقرة من عقود شراء ضخمة من بعض الشركات، فيتسأل المكلف أين هذه العقود؟ وذكر أن المؤسسة ليس لديها منفذ بيع وكل ما تستورده من الخارج عبارة عن قطع غيار للمعدات والخلطات التي لا تتوفر في السوق المحلي، أما ما أشير إليه من أن لدى المؤسسة مصنع ... في مكة المكرمة فإن هذا الادعاء غير

صحيح وعلى المصلحة أن تثبت ذلك، أما مصنعي المدينة وجدة فقد أوضحت المؤسسة أنها لمساندة مشاريعها وليس لغرض البيع، وذكر أن الأمانة لن تسمح للمؤسسة بالبيع، ولو كانت هذه المؤسسة منشأة للبيع لكان لها رخصة من الجهات المختصة ولكن هذه عبارة عن خلطات خرسانة ليست في مواقع ثابتة تنتقل من موقع إلى آخر حيثما وجدت المشاريع وكثير من الأحيان لا تسد الحاجة لعمل الجسور والكباري والأنفاق وتضطر المؤسسة للشراء من المؤسسات الأخرى المختصة مثل ... وغيره.

أما ما ذكرته المصلحة من أنه يوجد عقد مع أمانة المدينة المنورة لتوريد خرسانة جاهزة فهذه لم يتم تأمينها من خلطات المؤسسة بل تم شرائها وتأمينها لهم من مؤسسات أخرى وقد سبق أن أفهمنا المصلحة بذلك في حينه، وهذا الأمر قديم له عدة سنوات قبل أن يكون لدى المؤسسة خلطة للخرسانة الجاهزة، أما بخصوص الفحص الميداني فهذه مؤسسة فردية يقوم بإدارتها والإشراف عليها صاحب المؤسسة بنفسه وكما ذكرنا سابقا ليس له مكتب محاسبة مكتمل وميزانية والمالك حر في ملكه يديره بالطريقة التي يراها، وقد سبق وأن جاء إلى المؤسسة مندوبان من المصلحة وقابلوا موظف سوداني الجنسية والمدير الإداري وطلبوا أن يفتشوا في ملفات المؤسسة ورفض ذلك وأبلغهم بأنه مستعد أن يزودهم بما يطلبون لكن التفتيش في كل الملفات فليس لديه صلاحية بذلك حيث أنها تحتوي على مناقصات وكثير من الأمور الخاصة بصاحب المؤسسة الشخصية وهو ليس مخولاً من قبل صاحب المؤسسة بذلك، وأبلغهم بأنه يمكن تحديد موعد آخر والرجوع إليه ، وعملوا محضر بذلك إلا أنه ظهر عليهما عدم الاقتناع وردة فعل سلبية ولم ينقلا الواقع كما هو واعتبروه عدم تعاون من المؤسسة، كما زار المؤسسة من المصلحة مندوبان مرة أخرى وقابلوا مدير المؤسسة وكلف الموظف المختص بتزويدهم بما يطلبون وقد طلبوا كشف بالإيرادات والمصروفات وأخبرناهم أن الإيرادات تتمثل في مستخلصات العقود وكلها موجودة لدى المصلحة وتم تزويدهم بكشف بجميع العقود، أما المصروفات فتتمثل في رواتب العمال ومصروفات القطع وغيرها الكثير وكلها موجودة في المكتب والمستودع وتم اطلاعهم على آلاف الفواتير واكتفوا بذلك، وما سمعناه منهما هو ضرورة أن نعمل محاسبة وننظم أنفسنا وذلك لفائدة المؤسسة وأخبرناهم أننا بصدد تحويل المؤسسة إلى شركة باسم المالك وأولاده وقد جرى التعاقد مع مكتب مختص لعمل ذلك ولكن تأخر ذلك بسبب بعض الخلافات العائلية وما زلنا بصدد ذلك قريباً، أما ما أشير إليه من وجود عقود من الباطن مع مقاولين سعوديين ومستثمرين أجنب لم يفصح عنهم فقد سبق أن طلبوا منا أسماء المقاولين من الباطن وزودناهم بكشف بجميع المقاولين وعندما سألونا أنه



يوجد مقال أسمه/... لم يتضمنه الكشف ذكرنا لهم أن المذكور تعاقد مع المؤسسة ولم يستمر إلا أسابيع معدودة، وانتهى المكلف إلى المطالبة بإعادة النظر في القرار الابتدائي المشار إليه والرجوع إلى الحق، وذكر أن المبلغ الذي اعترض عليه ومقداره (125,000) ريال قد سدد في حينه.

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

1- نظرًا لكبر حجم النشاط وعدم تقديم حسابات نظامية فقد تم تكليف فريق الفحص الميداني بالفرع للوقوف على الطبيعة على موقع مؤسسة (أ) لفحص بياناتها المالية للسنة المنتهية في 1429/12/30هـ، والاطلاع على دفاترها والمستندات المؤيدة وكل ما يؤدي للوصول إلى إيراد المؤسسة بشكل صحيح وعادل، وقد قام فريق الفحص بزيارة المؤسسة والوقوف على الطبيعة (لأربع مرات) وتم إعطاء المؤسسة المهلة التي تحتاج إليها لتجهيز سجلاتها ومستنداتها وتمكين المحاسبين الفاحصين من الاطلاع عليها، وقد تم إعداد (أربعة محاضر) بذلك، وكان المحضر الأول بتاريخ 1430/5/7هـ والثاني بتاريخ 1430/5/14هـ والثالث بتاريخ 1430/5/17هـ والرابع بتاريخ 1430/5/28هـ، وهذه المحاضر تفيد بأن المؤسسة لم تمكن المحاسبين الفاحصين من الاطلاع على الحسابات والدفاتر والمستندات حيث يعتذر المسؤولون في المؤسسة الذين تمت مقابلتهم بأن صاحب المؤسسة لم يمنحهم الصلاحية باطلاع أي شخص على السجلات والمستندات على الرغم من أن فريق الفحص أعطاهم عدة مهل لأخذ الصلاحية من صاحب المؤسسة لذلك، وبناء على ما توفر للمصلحة من معلومات ولأن هذه المؤسسة من المؤسسات الكبيرة التي تعمل في مجال المقاولات في الطرق والجسور وتحصل على عقود بمبالغ ضخمة كما هو موضح في بيان عقود المؤسسة (مرفق صور عنه) وتزاول نشاطها في منطقة المدينة المنورة وجدة ومكة المكرمة، ولديها مصانع للخرسانة الجاهزة رغم عدم تصريحها بذلك وحيث صرحت المؤسسة في اعتراضها بوجود تلك المصانع وأن لديها مبيعات للخرسانة مع العلم بأنه مشاهد على الواقع أن هناك بيع للخرسانة الجاهزة للمواطنين، لذلك تم ربط الزكاة عليها بما يتلاءم مع وضعها بناءً على تعميم المصلحة المؤرخ في 1972/9/16م البند (ثانيًا) فقرة (1) بشأن كيفية تحديد وعاء فريضة الزكاة الذي قضى بأن يحدد رأس المال بكافة الطرق سواء السجل التجاري أو عقود الشركة، كما قدمت المصلحة نسخة من محاضر الفحص الميداني .

2- أما بخصوص ما ذكره المكلف من عدم وجود سيارات لدى المؤسسة فإن المستخرج (برنت) من مرور المدينة المنورة الذي تم طباعته في 1435/4/26هـ يفيد بأن المؤسسة لديها (120) سيارة هذا خلاف السيارات التي لا تزال باسم



شركة (ب) مما يدل على كبر حجم المؤسسة وقدم ممثلو المصلحة أصل برنت المرور وصورة الجريدة التي تدل على قيام المؤسسة بتوريد (200 سيارة).

3- أما بخصوص العمالة فقد تم طباعة مستخرج (برنت) من الجوازات بتاريخ 1435/4/26هـ، وهو يفيد بأن المؤسسة لديها (668) عامل (مرفق برنت الجوازات).

4- أما بخصوص ما ذكره المكلف من عدم حسم مبلغ (125,000) ريال فتفيد المصلحة بأنه قد تم حسم المبلغ المسدد عن الربط الذي بيانه كما يلي:

النشاط	رأس المال
مقاولات المدينة المنورة	4,000,000 ريال
مقاولات جدة	3,000,000 ريال
خرسانة المدينة	1,000,000 ريال
خرسانة جدة	1,000,000 ريال
وعاء الزكاة	9,000,000 ريال
الزكاة بمقدار 2,5%	225,000 ريال
يخصم المسدد	125,000 ريال
المبلغ المستحق	100,000 ريال

وحسب بيان الربط أعلاه (والمرفق صورة منه) فإن مبلغ (125,000) ريال المسدد قد تم حسمه من إجمالي مبلغ الزكاة البالغة (225,000) ريال.

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 إعادة النظر في القرار الابتدائي الذي أيد ربط المصلحة وذلك بإعادة حساب وعائه



الزكوي حيث يرى أن البيانات التي اعتمدت المصلحة عليها في إجراء الربط التقدير وحساب الوعاء الزكوي لعام 1429هـ غير صحيحة، وفي حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها حيال الربط التقديري لعام 1429هـ للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز 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 أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة.

وحيث إن المكلف لم يقدم للمصلحة قوائم مالية مدققة معدة حسب المعايير المحاسبية المتعارف عليها للعام المالي المنتهي في 1429/12/30هـ، وبما أن المكلف اختار أسلوب حساب وعائه الزكوي على أساس تقديري وكان أمامه خيار آخر بإثبات وعائه الزكوي من خلال قوائم مالية معتمدة إلا أنه لم يختار هذا الأسلوب، ورجوع اللجنة إلى محاضر أعمال الفحص الميداني المؤرخة في 5/4 و 5/7 و 5/17 و 1430/5/28هـ، وحيث إن الفريق المكلف من قبل المصلحة الذي قام بالزيارة الميدانية لفحص دفاتر وسجلات المكلف المالية طلب من ممثل المكلف تمكينه من الاطلاع على القوائم المالية التي ادعى أثناء الفحص بوجودها وعلى الدفاتر والسجلات وعلى بيانات إيراداته ومصروفاته للعقود التي يقوم بتنفيذها، وحيث إن المكلف لم يمكن فريق الفحص الميداني المكلف من الاطلاع على القوائم المالية وعلى الدفاتر والسجلات والمستندات المتعلقة بسنة 1429هـ ولم يزود فريق الفحص الميداني بمعلومات تفصيلية عن رأسماله الحقيقي وإيراداته ومصروفاته ولم يوضح أنواع النشاط التي يمارسها بموجب مستندات موثقة الأمر الذي دعى المصلحة إلى إجراء الربط وحساب رأسمال المكلف ووعائه الزكوي لعام 1429هـ، بالأسلوب التقديري على النحو التالي: "رأس المال لنشاط مقاولات (4,000,000) ريال، ولنشاط مقاولات (3,000,000) ريال، ولنشاط خرسانة (1,000,000) ريال، ولنشاط خرسانة (1,000,000) ريال.

وبلغ وعاء الزكاة (9,000,000) ريال "وفي ظل غياب المعلومات التي يتطلبها النظام لحساب الوعاء الزكوي، وحيث إن المكلف في استئنافه لم يقدم ما يدحض ما توصلت إليه المصلحة في تقديراتها لرأس ماله ووعائه الزكوي على الرغم من أن اللجنة منحتة مهلة كافية للاطلاع على وجهة نظر المصلحة والرد على ما ذكرته، فإن اللجنة ترى تأييد الربط التقديري الذي أجرته المصلحة لحساب



رأس مال المكلف ووعائه الزكوي لعام 1429هـ، ومن ثم 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 الأولى بجدة رقم (6/22) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد الربط التقديري الذي أجرته المصلحة لحساب رأس مال المكلف ووعائه الزكوي لعام 1429هـ وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1405

سنة القرار: 1435هـ

ربط - ضريبة الدخل.

المفتاح

ربط معدل مقبول.

الموضوع

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

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/7/20هـ 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 وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ.

وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (7) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2004م و2005م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/22هـ كل من: ... و... و...., كما مثل المكلف... و... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/28/ص ج) بتاريخ 1433/3/12هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة رقم (87) بتاريخ 1433/4/20هـ، وقدم مستندًا يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1433/3/23هـ، كما قدم المكلف ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ل) رقم (...) بتاريخ 1433/4/19هـ بمبلغ (618,641) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، 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 الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية للربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولاً) بعدم قبول الاعتراض المقدم من ممثل المكلف / (أ) على الربط الزكوي للعامين 2004م و2005م من الناحية الشكلية وفقًا لحججيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أنه شركة قائمة ومسجلة منذ عام 1978م كشركة مملوكة بالكامل لمواطنين سعوديين، وتزاول الشركة نشاطها في استيراد وتوزيع المواد الكيماوية وتعمل أيضًا كوكيل لبعض الموردين الخارجيين المعروفين، وقد عملت الشركة على الدوام للوفاء بالتزاماتها في حينها وبشكل نظامي.

وعند استلام خطاب الربط الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (2/11471/12) بتاريخ 1428/12/1هـ تم إخطار مستشارينا المهنيين بإبلاغ المصلحة عدم الموافقة على فرق الزكاة البالغ (618,641) ريال، ولكن بالنظر لمرور الوقت وتغيير الموظفين



لم يتح التأكيد ما هو السبب الصحيح لتأخر مستشارينا في ذلك الحين في تقديم الاعتراض على الربط إلى ما بعد انتهاء المهلة النظامية، وقد حددت لجنة الاعتراض الابتدائية موعدًا للاستماع بتاريخ 1433/3/7هـ ولكن اللجنة الابتدائية أصدرت قرارها بعدم إمكانية النظر في الاعتراض من الناحية الموضوعية بسبب تقديمه بعد يومين من انتهاء المهلة النظامية.

وأضاف المكلف أن الدولة تفعل ما في وسعها لمعالجة تظلمات المواطنين وأن هدف حكومتنا الرشيدة هو تقديم كل المساعدة للمواطنين لمزاولة أعمالهم بأمن وأمان لتنمية اقتصاد مملكتنا، ونحن على قناعة أن المصلحة تبذل قصارى جهدها لحل الأمور بأنجع الأساليب وبطريقة موضوعية، ولإحقاق العدالة صدر القرار الوزاري رقم (961/32) لعام 1418هـ الذي أعطى اللجنة الابتدائية إمكانية النظر موضوعًا في القضايا المماثلة لقضيتنا واتخاذ الإجراءات التصحيحية لعدم تحميل المكلفين أعباء مالية غير ضرورية خاصة وأن الزكاة تستحق ويجب سدادها وفقًا للشريعة الغراء، أما القواعد الإدارية فهي صادرة لتنظيم جباية الزكاة ولكنها لا تستطيع منع تصحيح الأخطاء لسداد الزكاة المستحقة شرعًا وعلى الوجه الصحيح، بناء على ما تقدم يطلب المكلف قبول اعتراضه على الربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م من الناحية الشكلية .

وقدم المكلف مذكرة أثناء جلسة مناقشة الاستئناف ورد فيها أن المصلحة أصدرت ربطًا معدلاً لعام 2005م بموجب خطابها رقم (3/6562) بتاريخ 1430/6/17هـ بفرق إضافي قدره (1,878,272) ريال ، وتم الاعتراض على الربط خلال المهلة النظامية إلا أن المصلحة لم تقم برفع الاعتراض للجنة الابتدائية بحجة أنه ما دام أن الشركة لم تقم بتقديم الاعتراض على الربط الأساس خلال المهلة النظامية فإن الاعتراض على الربط المعدل يعد أيضا غير مقبول من الناحية الشكلية، كما أخطرت المصلحة الشركة بموجب خطابها رقم (1435/22/5621) بتاريخ 1435/6/9هـ بأن الربط المعدل عبارة عن تصحيح لخطأ مادي في الربط الأساس حيث تم الأخذ بنسبة 10,5% من الفرق كأرباح وإضافتها إلى الوعاء الزكوي، وتم تدارك الخطأ بناء على ملاحظات ديوان المراقبة العامة، ومن ثم فإنه ليس من حق الشركة الاعتراض بعد صدور قرار اللجنة الابتدائية ويمكنها الاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية، ويرى المكلف أن كل ربط يعد مستقلاً عن الربط الآخر، ولا يمكن ربط الاعتراض على الربط المعدل بالاعتراض على الربط الأساس، وبناء عليه يطلب بحث اعتراضه على الربط المعدل لعام 2005م .

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/7/7هـ ورد فيها أن المكلف تسلم خطاب الربط لعامي 2004م و2005م مناولة ووقع في دفاتر صادر المصلحة وذلك بتاريخ 1428/12/1هـ، وقدم اعتراضه على الربط بغيره وورد رقم (682) بتاريخ 1429/2/4هـ، عليه يكون الاعتراض مرفوضًا شكلاً لتقديمه بعد المدة المحددة نظامًا بستين يومًا، وقد أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية قرارها رقم (7) لعام 1433هـ القاضي بتأييد المصلحة ورفض الاعتراض المكلف على الربط الأساس من الناحية



الشكلية، وقد أصدرت المصلحة ربحًا معدلاً لعام 2005م بموجب خطابها رقم (3/6562) بتاريخ 1430/6/17هـ بناء على ملاحظة ديوان المراقبة العامة بشأن الخطأ المادي حيث كان من المفترض حساب الزكاة على فرق الاستيرادات بمبلغ (83,945,127) ريال بدلا من (8,814,238) ريال، مما ترتب عليه مطالبة المكلف بفروقات إضافية بمبلغ (1,878,272) ريال، وقد اعترض المكلف على الربط المعدل بموجب خطابه رقم (ج/2009/76) بتاريخ 1430/7/4هـ، وبناء عليه ترى المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف على

الربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م من الناحية الشكلية، كما ترى أن الربط المعدل عبارة عن تصحيح لخطأ مادي في الربط الأساس، وكان يجب أن ينظر في اعتراض المكلف على الربط المعدل لعام 2005م بشكل مستقل عن الربط الأساس وهو ما يتفق مع طلب المكلف المقيد لدى المصلحة رقم (176) بتاريخ 1434/4/22هـ، وانتهى ممثلو المصلحة إلى المطالبة بعدم النظر في استئناف المكلف على الربط المعدل 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 قبول اعتراضه على الربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م، كما يطلب النظر في اعتراضه على الربط الزكوي المعدل لعام 2005م بشكل مستقل عن الربط الأساس، في حين ترى المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف على الربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م من الناحية الشكلية، كما ترى عدم النظر في استئناف المكلف على الربط المعدل لعام 2005م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها الربط الزكوي الأساس وخطاب الاعتراض عليه اتضح أن المصلحة أبلغت المكلف بالربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م بموجب الخطاب رقم (2/11471/12) بتاريخ 1428/12/1هـ، وقدم اعتراضه على هذا الربط بموجب خطابه المقيد لدى المصلحة رقم (628) بتاريخ 1429/2/4هـ.

وحيث ثبت للجنة أن المكلف استلم خطاب الربط بتاريخ 1428/12/1هـ ولم يعترض عليه إلا بتاريخ 1429/2/4هـ، أي أن المكلف قدم اعتراضه بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة (بستين) يوماً للاعتراض على الربط الزكوي مخالفاً بذلك الفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ التي تنص على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعة يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته خلال مدة ستين



يومًا اعتبارًا من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه...) فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
أما ما يتعلق بطلب المكلف بحث اعتراضه على الربط الزكوي المعدل لعام 2005م الذي يرى أنه قُدّم للمصلحة خلال المهلة النظامية إلا أن المصلحة لم تقم بتقديمه إلى اللجنة الابتدائية بحجة أن الربط المعدل عبارة عن تصحيح لخطأ مادي على فرق الاستيراد لعام 2005م، وبما أن هذه اللجنة تختص بالنظر في استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات اللجان الابتدائية، وحيث لم ترد الإشارة إلى هذا الاعتراض في مذكرة اعتراض المكلف على الربط الأساس ولا في حثيات أو منطوق القرار الابتدائي محل الاستئناف، وحيث أن اللجنة المختصة في نظر اعتراضات المكلفين هي اللجنة الابتدائية بموجب المادة (11) من القرار الوزاري رقم (393) لعام 1370هـ، لذا فإن هذه اللجنة ترى صرف النظر عن بحث استئناف المكلف فيما يتعلق بالربط المعدل لعام 2005م لعدم اختصاصها.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من الشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (7) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الزكوي الأساس لعامي 2004م و2005م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف فيما يتعلق بالربط الزكوي المعدل لعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1410)

سنة القرار : 1435هـ

ديون - زكاة.

المفتاح

ديون أطراف ذات علاقة.

الموضوع

الذمم الدائنة الناتجة عن التعاملات التجارية بين الأطراف ذات العلاقة لا تمثل قروضاً، ولا تدخل في الوعاء الزكوي للمنشأة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/7/27هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (23) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على الشركة (أ) (المكلف) للعام 2009م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/22هـ 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 المصلحة بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/58) بتاريخ 1433/7/9هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة برقم (166) بتاريخ 1433/7/21هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الذمم الدائنة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم فرض الزكاة على الأرصدة الدائنة وقدرها (9,060,892) ريال الناتجة عن التعاملات مع الشركات الشقيقة.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار الابتدائي أن الدائنين تعود مبالغهم الدائنة إلى حصيلة معاملات مع الشركات الشقيقة مما يؤدي إلى فرض الزكاة على تلك الشركات مرتين في الحول وعلى وعاء واحد، مما رأت معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف.

وأضافت المصلحة أنه بعد الاطلاع على الفوائم المالية للمكلف لعام 2009م والإيضاحات المتممة تبين أن الإيضاح رقم (11) يتضمن أنه يوجد ضمن الأرصدة الدائنة عن عام 2009م مبلغ (9,060,892) ريال يمثل تمويلاً من (ك) وهذه المبالغ تعد مصدرًا من مصادر تمويل النشاط ويجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي لدى الدائن والمدين لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمم مالية مستقلة حتى ولو كانت هذه الشركات شقيقة وتوجد بينها علاقات مباشرة أو غير مباشرة، إذ أن هذا الدين يعتبر ديناً على ملء إذا لم يظهر ما يفيد إعدامه في دفاتر الدائن، أما في دفاتر المدين فيعتبر أحد مصادر التمويل شأنه في ذلك شأن رأس المال وجميع مصادر التمويل الأخرى كالقروض والجاري الدائن وغيرها، ومن ثم يجب أن يضاف ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمقترض (المدين) سواء استخدم في تمويل أصول ثابتة أو متداولة حيث يعالج زكويًا بالخضوع من عدمه حسبما آل إليه، وذلك طبقاً للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ إجابة السؤال الثاني المتضمنة إضافة جميع الأموال



المملوكة والمستفاد من الغير في أي صورة كانت ومن أي مصدر كان إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه فإذا آلت إلى عروض قنية (أصول ثابتة) ومصروفات حسمت من الوعاء الزكوي ولا زكاة فيها، وإذا آلت إلى عروض تجارية

(أرصدة بالبنوك، بضاعة، مدينين... الخ) وجبت فيها الزكاة، وكذلك الفتوى رقم (2/2384) لعام 1406هـ والتي نصت على: "أما ما تستفيده الشركة من النقود بقرض أو هبة أو إرث أو نحو ذلك فهذا يعتبر له حول مستقل متى أكمله وجبت فيه الزكاة إذا كان نقودًا أو عروض تجارة أو أي من منهما"، وكذلك الفتوى رقم (18497) لعام 1408هـ والتي نصت على أن: "الزكاة واجبة في الدين على المقرض إذا كان مدينه مليئًا وحال الحول على الدين وكان المبلغ نصابًا بنفسه أو بضمه إلى غيره مما يزكي، وأما المقترض وهو من أخذ المال لحاجته فلا تجب عليه الزكاة في ذلك الدين إلا إذا حال الحول وهو نصاب والمال في يده ولم ينفقه ولم يسدده عن ذمته فإن الزكاة تجب عليه حينئذ لأن المال في حوزته".

أما بخصوص ما ذكرته اللجنة الابتدائية من أن خضوع هذه المبالغ للزكاة يؤدي إلى فرض الزكاة على تلك الشركات مرتين أي أن ذلك يؤدي إلى وجود ثني في الزكاة، فتوضح المصلحة أن الفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ قضت بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بحسم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته، ويتضح أن الفتوى قضت بعدم وجود ثني في إخضاع المبالغ لدى المدين والدائن، وهذه الفتوى تعد آخر ما صدر بشأن زكاة الدين وهي تأكيد للفتاوى المشار إليها بعالية.

وقد تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات استثنائية منها القرار رقم (660) لعام 1426هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3851/1) بتاريخ 1427/4/18هـ، والقرار رقم (911) لعام 1430هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3805/1) بتاريخ 1430/4/26هـ، وكذلك عدة أحكام صادرة من ديوان المظالم منها الحكم رقم (17/د/1) لعام 1431هـ الصادر من الدائرة الأولى بالرياض والمؤيد من الدائرة الثانية بمحكمة الاستئناف بالرياض بحكمها رقم (2/812) في القضية رقم (1/1529/ق) لعام 1428هـ، بناء على ما تقدم تطلب المصلحة إضافة بند الذمم الدائنة بمبلغ (9,060,892) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م.

وبعد اطلاع ممثل المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1435/6/22هـ ورد فيها أن إزام المدين بدفع الزكاة يخالف الفتاوى التي استقرت على عدم جواز قيام المدين بسداد الزكاة عن الدائن لأنه من القرض الذي جر نفعًا وهو محرم،



ومن ذلك على سبيل المثال الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (19065) أما ما استندت إليه المصلحة في وجهة نظرها من فتاوى فهي مخالفة لجماهير أهل العلم في اتفاقهم على أن الدين يُسقط زكاة ما قابله

من الأموال الباطنة، والأدلة على ذلك كثيرة وأشهرها قول عثمان رضي الله "هذا شهر زكاتكم، فمن كان عليه دين فليؤده، حتى تخرجوا زكاة أموالكم" وفي رواية: "فمن كان عليه دين فليقض دينه وليترك بقية ماله".

وقد اشترط الفقهاء في وجوب الزكاة تمام الملك، والمدين ليس ملكه تاما على ما في يده كما صرح بذلك عدد من الفقهاء، وإذا كانت الزكاة تصرف وتدفع لسداد دين الميت، فكيف تجب الزكاة في الدين؟ وإذا كانت الزكاة تصرف وتدفع للغارم، فكيف يجب على الغارم دفع الزكاة؟

أما ما ذكرته المصلحة أنه لا يترتب على وجوب الزكاة دفع 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... الخ، فيرد على ذلك بعدم صحة هذا التفريق والصحيح أنه يترتب على دفع الزكاة من المدين وجوب الزكاة مرتين في مال واحد، والتفريق الذي أوردته المصلحة غير منضبط لأنهم بنوه على طريقة مضطربة وغير صحيحة في النظر إلى أموال الدائن والمدين، فقد جعلوا أموال الدائن ما في يده وما ملكه في ذمة غيره، وجعلوا أموال المدين ما في يده فقط دون أدنى اعتبار لما ملكه غيره في ذمته، فاعتدوا بما في ذمة المدين في حسابهم لأموال الدائن ولم يعتدوا بها في حسابهم لأموال المدين، ولو اعتدوا بما في ذمة المدين في الموضوعين لما حصل هذا الشيء البين حيث إن ما في ذمة المدين يطرح هنا ما قابله مما في يد المدين كما أضيف هناك إلى ما في يد الدائن، كما أن التفريق غير مسلم به لأن ما في الذمة ليس له وجود إلا في الأذهان وليس له وجود في الخارج إلا من جهة مُتعلقة، وهو المال المحسوس الذي تعلقت به الذمة، وهو الذي أوجب الشارع الزكاة فيه، أما ما ثبت في الذمة فشيء معنوي لا زكاة فيه بمجرد، ولذلك وجبت زكاة الدين الذي على مليء ولم تجب زكاة الدين الذي على معسر، لأن متعلق ذمة المليء موجود أما متعلق ذمة المعسر فمعدوم ولا زكاة في المعدوم، مع أن الدائن يملك ما في ذمة المعسر لكن ذلك غير مؤثر، فالمدار والعبارة على متعلق الذمة لا على ما ثبت في الذمة ذاته، ومُتعلق الذمة جزء مشاع في ما في يد المدين المليء، ويزكيه الدائن إذا كان تحت يده وتصرفه إما بكون المدين باذلاً له أو بقبضه للمال، فتبين أن ذلك التفريق المبرر لأخذ الزكاة من الدائن لكونه ملك المال في



ذمة المدين ومن المدين لكون المال في يده وتحت تصرفه غير سديد، لما تقدم من كون ما ملكه الدائن في ذمة المدين شيء معنوي يتعلق بمشاع في يد المدين، فأخذ الزكاة من الطرفين أخذ لزكائين من مال واحد.

وأضاف المكلف أن الدائنية مع الشركة (ك) (شركة شقيقة) تعود إلى علاقة تجارية بحتة حيث تقوم بسداد الخدمات نيابة عن الشركة والتي تتمثل في سداد قيمة الإيجارات وكذلك سداد مستحقات بعض العاملين وسداد قيمة الكهرباء وباقي

الخدمات، علمًا بأن العلاقة مع الشركة الشقيقة ممتدة لسنوات عديدة، بناء عليه يرى المكلف عدم إضافة بند الذمم الدائنة لعام 2009م إلى وعائه 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 الذمم الدائنة البالغ (9,060,892) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م، في حين يرى المكلف عدم إضافة بند الذمم الدائنة إلى وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة للقوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (11) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يتضمن أن رصيد بند الذمم الدائنة لشركة شقيقة (ب) ظهر في أول العام بمبلغ (9,385,867) ريال كما ظهر في آخر العام بمبلغ (9,074,182) ريال، وباطلاع اللجنة على عينة من كشف حساب المكتب الإقليمي (ك) طبقاً لسجلات المكلف تبين أن أفراديات هذا البند ناتج عن تعاملات تجارية مثل دفع إيجارات و تأمين طبي ورواتب متفرقة وما شابهها، ولا يمثل أموالاً حصل عليها المكلف للاستفادة منها في تمويل نشاطه.

وترى اللجنة أن بند الذمم الدائنة في هذه الحالة لا يمثل قروضاً ولا يُعد مصدرًا من مصادر التمويل المالي الصرفة التي ينبغي إضافتها ضمن الوعاء الزكوي للمكلف وإنما تمثل مصروفات متنوعة مستردة بشكل دوري لشركة (ك) حسب اتفاقات مسبقة تحتمها طبيعة العملية التشغيلية لمثل هذا النشاط، ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند الذمم الدائنة البالغ (9,060,892) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (23) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة في طلبها إضافة بند الذمم الدائنة البالغ (9,060,892) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1413)

سنة القرار : 1435هـ

استثمار - الزكاة.

المفتاح

استثمار مُرصد.

الموضوع

يحتسب حولان الحول من التاريخ الذي حدده عقد التأسيس. وحولان الحول اعتباراً من هذا التاريخ يترتب عليه خضوع صافي الإيرادات والأرباح المعدلة للزكاة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/7/27هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكّلة 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 استثناءات 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 شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (18) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للفترة المالية من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/2/22 هـ كل من: ...، كما مثل المكلف ... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1432 هـ بموجب الخطاب رقم (3/145) بتاريخ 1432/8/10 هـ، وتم استلامه بتاريخ 1432/8/30 هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (60) بتاريخ 1432/9/24 هـ، كما قدم ضماناً بنكياً صادراً من بنك (ل) برقم ... بتاريخ 1432/8/22 هـ بمبلغ (1,510,420) ريال لفاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، 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:

البند الأول: إخضاع الربح للزكاة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إخضاع ربح الفترة من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م البالغ (10,640,416) ريال للزكاة وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تعمل بموجب أنظمة هيئة السوق المالية ومن ثم فإنه ليس بإمكانها بدء نشاطها كما هو مبين في عقد تأسيسها أو في تاريخ سابق لذلك قبل الحصول على ترخيص بداية النشاط من قبل هيئة السوق المالية طبقاً للأنظمة المطبقة في هذا الصدد، وقد بدأت عمليات الشركة الفعلية بدءاً من شهر 2008/7م (بعد إصدار رخصة بداية النشاط من الهيئة) وانتهت الفترة المالية الأولى في 2008/12/31م وبناءً عليه لم يحل الحول على نشاط الشركة خلال الفترة المالية الأولى، وذكر أن الشركة حققت إيرادات خلال الفترة من إدارة الأصول وخدمات الاستثمار بلغ قدرها (28,000,000) ريال وهو ما يمثل نسبة 97% من إيرادات الشركة، حيث بدأ نشاط الوساطة وإدارة الأصول وخدمات الاستثمار بعد استلام ترخيص هيئة السوق المالية في شهر 2008/5م.



وحيث إن إيرادات الشركة هي إيرادات خدمية تحققت خلال الفترة القصيرة منذ حصول الشركة على ترخيص هيئة السوق المالية ببدء النشاط في شهر 2008/5م وحتى نهاية الفترة المالية، وبما أن هذه الإيرادات الخدمية لا تتعلق مباشرة برأس المال المودع، وعلى الرغم من أن رأسمال الشركة قد أودع قبل بداية الفترة المالية، فقد تحققت الأرباح من النشاط خلال فترة تقل عن حول (لم تمر سنة كاملة من بداية النشاط التجاري حتى 2008/12/31م)، فإن الشركة ترى أن الأرباح المحققة خلال هذه الفترة القصيرة يجب عدم إخضاعها للزكاة لعدم حولان الحول على بداية نشاط الشركة خلال هذه الفترة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة تضمنت الإفادة بأنه فيما يخص إخضاع ربح الفترة 2008/7/1م حتى 2008/12/31م والبالغ (10,640,416) ريال للزكاة، تفيد المصلحة بأنه تبين من عقد تأسيس الشركة أن الفترة المالية الأولى للشركة تعتبر فترة مالية تبدأ من تاريخ السجل التجاري في 1428/11/11هـ الموافق 2007/11/21م وتنتهي في 2008/12/31م وطبقاً لشهادة إيداع رأس المال الصادرة من بنك (ل) بتاريخ 2007/11/6م فإن رأس المال البالغ (50) مليون ريال تم إيداعه بحساب الشركة لدى البنك بتاريخ 2007/6/17م أي أن مدته تجاوزت السنة حيث إن الشركة قامت بإعداد القوائم المالية في 2008/12/31م وحيث إن الزكاة تستحق على كافة الأموال المملوكة للشركة والتي حال عليها الحول وعلى الرغم من أن أرباح المكلف (الغلة) عن الفترة من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م إلا أن هذه الأرباح ناتجة من دوران رأس المال (الأصل) وطبقاً للفتوى رقم (19643) بتاريخ 1418/5/23هـ والتي تنص على أن حول الغلة (الأرباح) حول أصلها وحيث إن رأس المال قد حال عليه الحول فإن الأرباح المحققة من دورانه قد حال عليها الحول أيضاً، وبناء على ما تقدم ووفقاً لما أكدته المستندات المقدمة من الشركة فإن مال المكلف المملوك له بتاريخ 2008/12/31م قد حال عليه الحول ويخضع 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 إخضاع ربح الفترة من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م للزكاة، في حين تتمسك المصلحة بخضوع الأرباح المحققة خلال تلك الفترة للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة تبين للجنة أن المكلف قدم إقراره الزكوي وقوائمه المالية عن الفترة المالية الأولى وذلك بدءاً من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م إلا أن المصلحة قامت بإجراء الربط الزكوي عن الفترة من 2007/6/17م حتى 2008/12/31م وأخضعت رأس المال

البالغ (50,000,000) ريال وكذلك صافي الربح المعدل البالغ (10,640,416) ريال للزكاة على اعتبار أن شرط حولان الحول متحقق في رأسمال الشركة معتمدة على أن الشهادة الصادرة من بنك(ل) تفيد بأن تاريخ إيداع رأس المال هو 2007/6/17م، وقد اعترض المكلف على هذا الربط مطالباً بعدم إخضاع هذا الربح للزكاة لعدم حولان الحول على رأس المال على اعتبار أن الشركة طبقاً للشهادة الصادرة من إدارة التراخيص والتفتيش وهيئة السوق المالية لم تبدأ نشاطها إلا بتاريخ 2008/5/25م، ومن ذلك يتضح أن الخلاف يكمن في تحديد التاريخ الذي يمكن الأخذ به لغرض حساب الوعاء الزكوي، وهل هو تاريخ إيداع رأس المال (2007/6/17م) أو تاريخ عقد تأسيس الشركة 2007/9/10م، أو تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري (2007/11/20م)، أو ترخيص هيئة السوق المالية 2007/7/22م أو تاريخ بدء ممارسة النشاط (2008/5/25م) ومن ثم تحديد ما إذا كان حولان الحول على رأس المال متحققاً في هذه الحالة أم لا ، وكذلك تحديد ما إذا كانت الأرباح المحققة البالغة (10,640,416) ريال والتي أظهرتها القوائم المالية المقدمة عن الفترة من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م تخضع للزكاة أم لا .

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية والإقرار الزكوي للفترة المالية من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م، وكذلك صورة عقد تأسيس الشركة المؤرخ في 1428/8/28هـ الموافق 2007/9/10م المصادق عليه من قبل وزارة العدل ووزارة التجارة، وصورة السجل التجاري رقم ... بتاريخ 1428/11/11هـ الموافق 2007/11/20م وشهادة بنك(ل) المؤرخة في 2007/11/6م التي تفيد بأن تاريخ إيداع رأس مال الشركة هو 2007/6/17م، وصورة ترخيص هيئة السوق المالية رقم... بتاريخ 1428/7/8هـ الموافق 2007/7/22م وصورة الخطاب الصادر من إدارة التراخيص والتفتيش وهيئة السوق المالية رقم... بتاريخ 1429/5/15هـ الموافق 2008/5/20م الذي تضمن الإشارة إلى قرار مجلس هيئة السوق المالية رقم ... بتاريخ 1429/3/23هـ الموافق 2008/3/31م وأن الشركة استوفت الشروط والمتطلبات المنصوص عليها في القرار وإمكانية الشركة بدء نشاطها ابتداءً من يوم الأحد 1429/5/20هـ الموافق 2008/5/25م، وكذلك اطلاع اللجنة على قرار مجلس هيئة السوق المالية رقم... بتاريخ 1429/3/23هـ الموافق 2008/3/31م، وعلى الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة للفترة من 2007/6/17م (تاريخ إيداع رأس المال) حتى 2008/12/31م، تبين أن عقد تأسيس الشركة (أ) ينص على أنه تم الاتفاق في يوم الاثنين 1428/8/28هـ الموافق 2007/9/10م بين كل من بنك(ل)... على تكوين شركة ذات مسئولية محدودة وفقاً لنظام الشركات ووفقاً للترخيص الصادر من



هيئة السوق المالية برقم ...، وأن الأغراض التي كونت الشركة لأجلها هي (أنشطة التعامل بصفة أصيل ووكيل، الإدارة والحفظ في أعمال الأوراق المالية)، على أن تزاوّل الشركة نشاطها بعد الحصول على التراخيص اللازمة من جهة الاختصاص، كما أنه ينص على أن الشركة تأسست لمدة (25) سنة تبدأ من تاريخ قيدها في السجل التجاري، وأن رأسمال الشركة يبلغ (50) مليون ريال وأن حصص

الشركاء في رأس المال أودعت في أحد البنوك المحلية بموجب شهادة البنك، وأن السنة المالية الأولى للشركة تبدأ من تاريخ القيد في السجل التجاري (1428/11/11 هـ الموافق 2007/11/20 م) وتنتهي في 1430/1/4 هـ الموافق 2008/12/31 م.

كما تبين أن الإيضاح رقم (1) من إيضاحات القوائم المالية لشركة (أ) يفيد بأن الشركة تأسست في المملكة بموجب السجل التجاري بتاريخ 1428/11/11 هـ الموافق 2007/11/20 م وبموجب قرار هيئة السوق المالية رقم... بتاريخ 1428/7/8 هـ الموافق 2007/7/22 م، وأن الشركة مملوكة لبنك (ل) بنسبة مباشرة قدرها (99%) وبنسبة غير مباشرة قدرها (1%) وأن الملكية غير المباشرة هي من قبل أحد شركاء الأقلية نيابة عن ولصالح انتفاع البنك، وأن البنك قام بتحويل (خدمات الاستثمار ونشاطات إدارة الأصول المتعلقة بما فيها أعمال التداول والإدارة والترتيب والمشورة التي تنظمها هيئة السوق المالية) إلى الشركة، وأن الشركة مرخصة من قبل هيئة السوق المالية وحصلت على شهادة للبدء بعملياتها بتاريخ 1429/5/20 هـ الموافق 2008/5/25 م، وأن الشركاء قرروا بأن يكون 2008/7/1 م هو التاريخ الفعلي للبدء بأعمال الشركة.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (10) من نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22 هـ وما طرأ عليه من تعديلات يتضح أنها قضت (بوجوب إثبات عقد التأسيس وما يطرأ عليه من تعديلات بالكتابة أمام كاتب عدل وإلا كان العقد أو التعديل غير نافذ في مواجهة الغير ولا يجوز للشركاء الاحتجاج على الغير بعدم نفاذ العقد أو التعديل الذي لم يثبت على النحو المتقدم وإنما يجوز للغير أن يحتج به في مواجهتهم... الخ) كما أن المادة (13) من نظام الشركات أكدت على (أن الشركة تعتبر من وقت تأسيسها شخصاً اعتبارياً ويحتج بهذه الشخصية في مواجهة الغير بعد استيفاء إجراءات الشهر) وحيث إن الشركة في قوائمها المالية للعام المالي المنتهي 2008/12/31 م أفادت بأن الشركة تأسست بموجب السجل التجاري المؤرخ في 2007/11/20 م وبموجب قرار هيئة السوق المالية المؤرخ في 2007/7/22 م، كما أفادت في عقد تأسيسها بأن مدة الشركة (25) عام تبدأ من تاريخ القيد في السجل التجاري، وأن السنة المالية الأولى للشركة تبدأ من تاريخ القيد في السجل التجاري وتنتهي في 2008/12/31 م وأنها أودعت رأس المال في 2007/6/17 م، وحيث إن الأمر يتعلق بتحديد التاريخ الذي يعتد به لغرض حساب الوعاء الزكوي وهو أمر يختلف بحسب الأحوال والظروف المصاحبة لكل حالة على حدة، ونظراً لأن



إيداع رأس المال قد تم بتاريخ سابق لتاريخ عقد التأسيس فإن اللجنة ترى في هذه الحالة أن التاريخ المعتمد به لغرض حساب الوعاء الزكوي هو تاريخ إثبات عقد التأسيس لدى كاتب العدل ما لم يتضمن عقد التأسيس نصاً يحدد تاريخاً آخر لقيام الشركة، وحيث نص عقد تأسيس الشركة في المادة (5) منه على أن الشركة تبدأ من تاريخ قيدها في السجل التجاري، وحيث صدر السجل التجاري للشركة بتاريخ 1428/11/11م الموافق 2007/11/20م فإن اللجنة ترى الأخذ بهذا التاريخ (2007/11/20م)

كتاريخ لبدء حساب الوعاء الزكوي، مما يعني تحقق شرط حولان الحول في هذه الحالة حيث إن تاريخ الغيد في السجل التجاري هو 2007/11/20م بتاريخ نهاية العام المالي الأول للمكلف هو 2008/12/31م، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع صافي الأرباح المعدلة البالغة (10,640,416) ريال للزكاة للفترة المنتهية في 2008/12/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: استثمارات المrabحة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في إخضاع استثمارات المrabحة البالغة (50,000,000) ريال للزكاة وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة... شركة ذات مسئولية محدودة أسست طبقاً لأنظمة هيئة السوق المالية لتقديم الخدمات الاستثمارية وخدمات إدارة الأصول وأعمال الوساطة والترتيب واستشارات الاستثمار والاككتاب، وقد أسست لتنفيذ الخدمات الاستثمارية والقيام بأعباء قسم إدارة الأصول وفقاً لمبادئ صيغ التمويل الإسلامية التي ينتهجها بنك(ل) في الاستثمار كالمrabحة والمشاركة... الخ، وقد قامت الشركة بالدخول في عملية المrabحة المشار إليها أعلاه مع البنك بحيث يتم من خلالها استثمار أموال الشركة على أساس فترة طويلة الأجل للحصول على عوائد للشركة وبموجب أنظمة الصيرفة الإسلامية، وتمثل الاستثمارات في المنتجات الإسلامية الأصول الأساسية التي تستخدم لتحقيق الإيرادات وأن معظم وسائل التمويل التقليدية الأخرى غير مسموح بها، والتزاماً بسياسة الاستثمار التي تحكمها المبادئ الإسلامية، لا يمكن للشركة (من خلال وكيلها بنك(ل) الاستثمار في معظم منتجات التمويل التقليدية الأخرى التي تخضع عادة من الوعاء الزكوي، وطبقاً للسياسات الاستثمارية والممارسات المتبعة من قبل البنك والشركة بموجب أنظمة الصيرفة الإسلامية، يحدد الاستثمار في المrabحة وكذلك الصيغ الإسلامية الأخرى في الغالب بفترات قصيرة، ولكن تجدد هذه الفترات تلقائياً لعدة مرات طبقاً لنية المستثمر، وتم تصنيف الاستثمار في المrabحة بالقوائم المالية المدققة كاستثمار طويل الأجل، وقد أشار الإيضاح رقم (3) من إيضاحات القوائم



المالية المدفقة إلى نية الشركة في الاحتفاظ بهذا الاستثمار لفترة طويلة، وقدم المكلف صورة من الفوائم المالية المدفقة للفترة المنتهية في 2008/12/31م، وذكر أنه طبقاً لتعميم المصلحة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ، تحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي في حالة استيفاء الشروط التالية : (أن تكون الاستثمارات ممولة من رأس المال والاحتياطيات، وأن تكون الاستثمارات طويلة الأجل ونية الشركة الاحتفاظ بها لفترات طويلة بغرض الحصول على عوائدها وليس لغرض المضاربة ، وأن يكون الدخل الذي يتحقق من هذه الاستثمارات قد أُخضع للزكاة) وحيث إن الاستثمار في المرابحة

يستوفي المعايير أعلاه، فإنه يجب السماح بحسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي، ولا ترى الشركة مبرراً لما ذهبت إليه اللجنة الابتدائية من تعميم بأن المربحات بطبيعتها تمثل ديوناً أو مالاً تجب فيه الزكاة، لأن ذلك لا يتماشى مع ما ورد بالتعميم أعلاه ، وذكر المكلف إن المبدأ العام السائد في الأنظمة الزكوية والممارسات المتبعة من قبل المصلحة، هو أن يتم خصم الأصول طويلة الأجل المستخدمة في تحقيق الدخل من الوعاء الزكوي، وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن الاستثمارات في المعدات والآلات للمنشأة التي تقوم بالتصنيع سيسمح بحسبها من الوعاء الزكوي باعتبارها أصول واجبة الحسم إذا كانت هذه الأصول مستخدمة في تحقيق الدخل، كذلك فإن الاستثمارات طويلة الأجل في المنتجات الإسلامية المستخدمة من قبل الشركة في تحقيق إيرادات (أدوات إنتاج) يجب أن تحسم من الوعاء الزكوي، والاستثمارات أعلاه تستخدم من قبل الشركة لتحقيق إيرادات خاضعة للزكاة الشرعية، وعليه فإن فرض الزكاة على هذه الاستثمارات بعدم حسمها من الوعاء الزكوي يعد مخالفاً للمبادئ الأساسية لشعيرة الزكاة، ومن ثم فإن الشركة تكون قد سددت الزكاة على أدوات الإنتاج إضافة إلى الدخل المحقق منها وهو ما يتعارض مع نص وروح تشريع الزكاة، وأشار المكلف إلى الأسانيد التالية تأييداً لوجهة نظره:

- الخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ الذي أكد أن الاستثمارات غير المتداولة التي تتمثل في الأصول غير المعدة للبيع أو الاتجار فيها والتي يتم اقتنائها أو الإبقاء عليها لفترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها أو أرباحها والتي يتجاوز بقاؤها سنة أو أكثر في دفاتر الشركة هي التي يتعين حسمها من الوعاء الزكوي، وقد أصدرت المصلحة تعميمها رقم (1/3) بتاريخ 1411/1/6هـ لتأكيد ذلك.

- الفتوى رقم (22665) الصادرة عن اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء بتاريخ 1424/4/15هـ والتي نصت على: "أن الأسهم والأوراق المالية التي يضارب فيها بالبيع والشراء تجب عليها الزكاة إن غلب على ظنها أنها عروض تجارة يترصد بها ارتفاع الأسعار، أما الأسهم والأوراق المالية التي تقتنى لغرض الحصول على أرباحها ابتداءً مثل حالة الشركة، فلا زكاة فيها



إذا ما غلب عليها الظن أنها عروض قنية حتى ولو تم بيعها بسعر مناسب، واستناداً على ما ورد أعلاه، يرى المكلف بأن استثماراته تتفق مع معيار وجوب حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي طبقاً لتعميم المصلحة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8 هـ ومن ثم يجب السماح بحسمها من الوعاء الزكوي بغض النظر عن طبيعتها، وبناء عليه يطالب المكلف بإصدار قرار يتم بموجبه إلغاء قرار اللجنة الابتدائية الذي قضى بعدم وجوب حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي، وكذلك توجيه المصلحة بإعادة الربط بعد أخذ وجه نظر الشركة في الاعتبار.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تضمنت الإفادة بأنه فيما يخص إخضاع استثمارات المراجعة بمبلغ (50,000,000) ريال للزكاة، نفيده بأنه تبين للمصلحة أن هذه الاستثمارات تمثل استثمار مرابحة طبقاً للاتفاقية المبرمة بين الشركة وبنك(ل)، وقد طلبت المصلحة من المكلف بخطابها رقم (12/654) بتاريخ 1431/2/10 هـ بيان بتفاصيل هذه الاستثمارات مع المستندات التي تؤكد طبيعتها وكافة قرارات الإدارة حول هذا الاستثمار وقدم المكلف بخطابه رقم (2010/3413م) بتاريخ 1431/4/11 هـ المستندات الآتية :

- اتفاقية استثمار مباشر موقعة من بنك(ل).

- تأكيد صادر من بنك(ل) حول هذا الاستثمار.

وباطلاع المصلحة على هذه المستندات تبين أن الاتفاقية هي اتفاقية وساطة نصت البنود (5,4) منها على أن يقوم البنك بالبيع والشراء لنفسه أو لطرف ثالث بناءً على أوامر البيع والشراء الصادرة من الشركة، كما أن التأكيد الصادر من البنك يوضح فقط رصيد هذا الاستثمار بتاريخ الصفقة في 2008/12/29م بتاريخ الاستحقاق في 2009/1/29م (قصير الأجل) وحيث إن المستندات المقدمة من الشركة توضح أن هذا الاستثمار في محفظة استثمارية وقصيرة الأجل ويتم الشراء والبيع لموجوداتها بموجب أوامر شراء وبيع من الشركة للبنك فهي استثمار متداولة وعرضاً من عروض التجارة لأن الهدف منها هو المضاربة ومن ثم لا تحسم من الوعاء الزكوي وفقاً للخطاب الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1430/12/24 هـ، وقد تأييد إجراء المصلحة بالخطاب الوزاري رقم (3804/1) بتاريخ 1430/4/26 هـ، بالمصادقة على القرار الاستئنافي رقم (910) لعام 1430 هـ، علماً بأن الشركة لم تقدم بياناً تفصيلياً لبنود هذه المحفظة وكذلك القرارات الصادرة خلال العام محل الربط عند كل عملية شراء والتي توضح نية وهدف المكلف من شراء هذا الاستثمار .

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 الاستثمارات البالغة (50,000,000) ريال من وعائه الزكوي للفترة



المالية المنتهية في 2008/12/31 م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى الإقرار الزكوي للفترة المالية الأولى من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م، وعلى الاتفاقية الموقعة بين الشركة وبنك (ل) بتاريخ 2008/12/24م بشأن هذه الاستثمارات، تبين أن قائمة المركز المالي للفترة من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م أظهرت تحت بند الموجودات غير المتداولة بند الاستثمار في المرابحة بمبلغ (50,000,000) ريال وتضمن الإيضاح رقم (3) من إيضاحات القوائم المالية المعنون بالاستثمار في المرابحة بأن الاستثمار في المرابحة صنف كاستثمارات طويلة الأجل اعتماداً على نية الشركة الاحتفاظ بها لفترة طويلة، وتبين أن قائمة الدخل أظهرت الإيرادات التشغيلية بالتفصيل التالي : (إيرادات خدمات الوساطة بمبلغ (16,092,829) ريال وإيرادات خدمات إدارة الأصول بمبلغ (12,012,891) ريال، وإيرادات خدمات الاستثمار بمبلغ (650,000) ريال، وإيرادات أخرى بمبلغ (279,242) ريال إجمالي (29,034,962) ريال كما ظهر رصيد

هذه الاستثمارات في نهاية عام 2009م بمبلغ (74,996,804) ريال في نهاية عام 2010م بمبلغ (75,000,000) ريال وأظهرت صافي أرباح الفترة المنتهية في 2008/12/31م بمبلغ (9,624,698) ريال، كما تبين أن الاتفاقية الموقعة مع بنك (ل) بتاريخ 2008/12/24م نصت صراحة على أن يقوم البنك بالبيع والشراء بناء على الأوامر التي تصدرها الشركة.

وترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار هذه الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل الشروع في الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) بالنقص تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وحيث إن اللجنة كما هو موضح في البند الأول في هذا القرار توصلت إلى أن حولان الحول على رأس المال متحقق وفق ما سبق بيانه، وحيث لم يقدم المكلف قرار صاحب الصلاحية الذي يوضح نية المكلف الموثقة قبل الشروع في الاستثمار واكتفي بالإشارة إلى ما ورد في الإيضاح رقم (3) من إيضاحات القوائم المالية لإثبات نية الشركة في الاحتفاظ بها لفترة طويلة، وهو أمر ترى اللجنة أنه لم يصدر من صاحب الصلاحية كما أنه لاحق للاستثمار، وحيث أكدت الاتفاقية الموقعة مع بنك (ل) بتاريخ 2008/12/24م أن الغرض من هذا الاستثمار هو البيع والشراء (المضاربة) بناء على أوامر البيع والشراء التي تصدر من الشركة، فإن هذا يعني عدم توفر الشرط الأول وهو النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل الشروع في الاستثمار.

كما أضح للجنة أن المبلغ المستثمر ومقداره (50,000,000) ريال بقي ثابتاً ولم يطرأ عليه أي تغيير بالنقص خلال الفترة المالية من 2008/7/1م حتى 2008/12/31م، كما أن الزيادة التي طرأت على قيمة هذا الاستثمار خلال عامي 2009م



و2010م ناتجة من الأرباح التي تحققها الشركة من عملياتها في كل عام، حيث بلغ رصيد الاستثمار في عام 2009م مبلغ (74,996,804) ريال وفي عام 2010م (75,000,000) ريال، مما يعني توفر الشرط الثاني وهو عدم وجود حركة بالنقص على هذا الاستثمار خلال العام.

وبناء على ما سبق فإن اللجنة ترى عدم توفر أحد شرطي القنية وهو النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل الشروع في الاستثمار، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات البالغة (50,000,000) ريال من وعائه الزكوي للفترة المنتهية في 2008/12/31م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية (بكامل أعضائها عدا رئيس اللجنة الدكتور/...، الذي تنحى ابتداء عن مناقشة ودراسة واتخاذ القرار بشأن هذا الاستئناف بسبب تعارض المصالح ما يلي:

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

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع صافي الأرباح المعدلة البالغة (10,640,416) ريال للزكاة للفترة المنتهية في 2008/12/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات البالغة (50,000,000) ريال من وعائه الزكوي للفترة المنتهية في 2008/12/31م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1415

سنة القرار: 1435هـ

أرباح - ضريبة الدخل.

المفتاح

أرباح رأسمالية.

الموضوع

الأرباح الناتجة عن بيع أحد الشركاء لحصته تعد من الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، ولا يقبل الدفع بصورة البيع دون تقديم مستندات وأدلة مقبولة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/8/11هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكّلة 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 استثناءات 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 شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (1) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للعام 2004م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/4/11هـ كل من...و...و...، وعقدت اللجنة جلسة أخرى بتاريخ 1435/7/14هـ، ومثل المصلحة كل من: ...و...و...، وفي كلتا الجلستين لم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور.



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (1) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (32/1/12) بتاريخ 1433/1/5هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (42) بتاريخ 1433/2/2هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من البنك (ط) برقم... بتاريخ 1432/2/8هـ بمبلغ (4,919,206) 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:

بند الأرباح الرأسمالية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الأرباح الرأسمالية استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن السبب الذي دفع الشريك الأجنبي للتنازل عن بعض حصصه في الشركة لصالح أفراد عائلته بدون أي مقابل مادي هو كبر سنه حيث أنه بتاريخ البيع كان يبلغ من العمر (78) عامًا، إضافة إلى ما يعتريه من أمراض صاحبه لسنين طويلة، ومن ثم خوفه من وفاته في أي وقت، إضافة إلى أن ورثته في هذا الوقت كانوا جميعًا تحت كفالته الشخصية وحسب قوانين الإقامة بالمملكة لابد من ترحيل المرافقين في حال وفاة كفيهم الشخصي وفي هذه الحالة لا يمكن لأي منهم رعاية الشركة أو متابعة مصالحها، ولوجود تجربة سابقة له ذلك أنه قد مر بنفس الظروف عام 2002م عند وفاة زوج إحدى بناته وكانت هي وبناتها تحت كفالة زوجها كمرافقين وطلبت منهم الجوازات عمل خروج نهائي لهم حيث إن كفيهم قد توفي وانتهت إقاماتهم بالمملكة بوفاة كفيهم، وبعد هذه الواقعة قرر إدخال جميع ورثته كشركاء بالشركة حتى يحق لهم البقاء ورعاية حصصهم في الشركة في حال وفاته في أي وقت .

وأضاف المكلف أن عقود التنازل لم يكن يقصد بها البيع أو الاستثمار وإن كانت مغلقة بذلك، ويؤكد ذلك ما يلي:

1- إقرار كل من الزوجة والبنات بصورية العقد وأنه ليس هناك عوض لهذا العقد البتة، واستعدادهم لتحمل أي نتائج

حين ثبوت خلاف ذلك.



2- كشوف من البنوك لحسابات الشريك الأجنبي (.....) وبناته تثبت أنه في تاريخ البيع المثبت في العقود وقبله بشهر وبعده بشهر لم تدخل أي مبالغ مالية لحسابه مساوية أو مقاربة لمبالغ البيع المثبتة بالعقود، وتثبت عدم خروج مبالغ من حسابات بناته الشخصية بقيمة البيع المثبت بعقود البيع لهم من والدهم.

3- يعلم الشهود الموقعين على عقد البيع وكذلك الشريك السعودي معرفة تامة صورية العقد وأن العقد ليس على ظاهره، وبإمكان اللجنة استدعائهم أمامها لإثبات صورية العقد.

إن هذه الأسباب وغيرها تعطي دلالة واضحة لكل متأمل أن عقود التنازل لم يكن يقصد بها البيع أو الاستثمار وإن كانت مغلقة بذلك، وإنما حقيقة وروح هذا العقود هو تنازل وهبة من مورث لورثته للاستمرار في هذا النشاط المميز والذي أُنفي فيه الشريك الأجنبي ما يقارب الأربعين سنة من عمره فهل يقبل أي شخص أن يزول هذا الملك من ورثته بمجرد موته؟ وقد قال صلى الله عليه وسلم في الحديث (إنك إن تذر ورثتك أغنياء خير من أن تذرهم عالة يتكفون الناس)

عليه يطلب المكلف تأييد استئنائه في أن الشريك تنازل بغير عوض عن جزء من حصصه، حيث إن قواعد الشريعة الغراء والأنظمة المرعية تقف إلى جانبه، ويؤيد ذلك القاعدة الشرعية (العبرة بالمعاني لا بالألفاظ والمباني) وقاعدة (الخطأ في العفو خير من الخطأ في العقوبة) وكذا القاعدة الكلية (العادة محكمة) وهل جرت العادة عند أهل الصنعة والتجارة والخبرة والدراية أن يبيع رجل مسن يعاني من أمراض مختلفة وعلى مشارف الثمانين من عمره لورثته الذين يخلفونه في كل يملك في أي لحظة بعد عمر طويل أسهم بعوض مالي؟

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/4/11هـ أن الشريك/..... (.....) الجنسية) يمتلك (2250) حصة في الشركة بمبلغ (2,250,000) ريالٍ وقد باع عدد (660) حصة إلى كل من التالية أسمائهم:

1- السيد/..... 60 حصة

2- السيدة/..... 150 حصة

3- السيدة/..... 150 حصة

4- السيدة/..... 150 حصة

4- السيدة/..... 150 حصة

ومن خلال عقود البيع تبين أنه تم تقييم الحصة بمبلغ (20,955) ريالٍ حسب القيمة السوقية وعليه تكون قيمة الأرباح الرأسمالية الناتجة من عملية البيع كالتالي:



القيمة البيعية لعدد (660) حصة قيمة الحصة (20,955) ريالٍ وبحسم: 13,830,300

التكلفة الدفترية لعدد (660) حصة قيمة الحصة الدفترية (1,000) ريالٍ - 660,000

الأرباح الرأسمالية الناتجة من عملية البيع 13,170,300

وتم إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة تطبيقاً لتعميم المصلحة رقم (1/4129) بتاريخ 1406/5/19هـ المبني على خطاب وزير المالية رقم (4682/17) بتاريخ 1406/5/17هـ، وكذلك الفقرة (15) من تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ والتعميم رقم (1/888) بتاريخ 1415/1/26هـ.

ورداً على ما أورده المكلف في لائحة الاستئناف من أن هذا العقود صورية ولا يمكن الأخذ بها، نفيد أن قرار الشركاء بتعديل بعض بنود عقد التأسيس مصادق عليه من إدارة الشركات بوزارة التجارة، وأكد عليه ما ورد في الإيضاح رقم (8) من إيضاحات القوائم المالية للعام المنتهي في 12/31/الذي تضمن أنه خلال عام 2004م تنازل الشريك بالبيع عن (660) حصة من إجمالي حصصه في الشركة إلى شركاء جدد.

وبالنسبة لما ذكره المكلف من أن الحسابات البنكية لم تتأثر لكل من البائع والمشتري خلال فترة التعاقد بالبيع، فهذا ليس دليلاً على تحديد القيمة البيعية فيمكن للبائع استلام كامل حقوقه المالية بالطريقة التي يحددها بالاتفاق مع المشتري وليس للمصلحة دخل في ذلك، والمصلحة تحاسب المكلفين طبقاً للعقود المبرمة بينهما عن طريق استلام حقوقهم المالية. وقد تأييد إجراء المصلحة بعدد من القرارات الاستئنافية منها القرار الاستئنافية رقم (1290) لعام 1434هـ الذي أكد على أنه لا يعقل أن يتم بيع حصص في الشركات بالقيمة الاسمية في ظل تحقيق الشركة أرباحاً، وبناء عليه ترى المصلحة فرض ضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الشريك الأجنبي جزء من حصصه في الشركة.

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 فرض ضريبة أرباح رأسمالية نتيجة تنازل الشريك الأجنبي عن جزء من حصصه التي يملكها في الشركة لصالح أفراد عائلته، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الشريك الأجنبي جزء من حصصه في الشركة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المصلحة بما فيها صور القوائم المالية وعقود بيع الحصص النهائية وقرار الشركاء بتعديل بعض بنود عقد التأسيس، تبين أن الإيضاح رقم (8) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على: "تُدد



رأس مال الشركة بمبلغ (3,000,000) ريال مقسم إلى (3,000) حصة متساوية قيمة كل حصة (1,000) ريال تم توزيعها بين الشركاء على النحو التالي:

الإجمالي	قيمة الحصة	عدد الحصص	
2,250,000	1,000 ريال	2,250 حصة	السيد/....
750,000	1,000 ريال	750 حصة	السيد/...
3,000,000	--	3,000 حصة	المجموع:

خلال العام 2004م تنازل الشريك... بالبيع عن (660) حصة من إجمالي حصصه في الشركة إلى شركاء جدد وهم:

1- السيد/... 60 حصة

2- السيدة/... 150 حصة

3- السيدة/... 150 حصة

4- السيدة/... 150 حصة

5- السيدة/... 150 حصة

وجاري استكمال الإجراءات النظامية لتعديل عقد تأسيس الشركة والسجل التجاري بهذا الخصوص.

وباطلاع اللجنة على عقود بيع الحصص النهائية المؤرخة في 2004/3/7م تبين أنها تتضمن أن الشريك الأجنبي بالشركة (...) الذي يملك 75% من حصص شركة (ب) باع عدد (660) حصة من حصص الشركة الإجمالية البالغة (3,000) حصة قيمة الحصة الواحدة (20,955) ريال، وذلك حسب القيمة السوقية بناء على ميزانية العام المالي المنتهي في 2003/12/31م، كما تتضمن أن المشتريين اطلعوا على موقف الشركة ومركزها المالي ودفاترها ومستنداتها وأصولها الثابتة والمتداولة وجميع ما هو متعلق بالشركة ولم يبدوا أي تحفظ على ما اطلعوا عليه وقد وافقوا على ما يترتب على نسبهم المشتراة تجاه الشركة أو تجاه الغير من أي نوع من أنواع الالتزام وفق الأنظمة المعمول بها في المملكة وذلك من تاريخ توقيع العقود. وباطلاع اللجنة على قرار الشركاء بتعديل بعض بنود عقد التأسيس تبين أنه يتضمن تنازل الشريك (...) بالبيع عن (660) حصة والبالغ قيمتها (660,000) ريال من أصول الحصص التي يملكها في الشركة والبالغة (2,250) حصة إلى شركاء جدد.



وحيث إن المكلف دفع بأن البيع كان صوريًا، ولم يقدم للجنة ما يثبت ذلك شرعًا ونظامًا، وإنما كان ما قدمه كلاً ما مرسلًا لا يمكن الأخذ به باعتبار البيع صوريًا، وبناء على ما تقدم يتضح أن ما قام به الشريك هو بيع صريح وواضح ومن ثم تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عنه للضريبة، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة أرباح رأسمالية نتيجة تنازل الشريك الأجنبي عن جزء من حصصه التي يملكها في الشركة لصالح أفراد عائلته 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 شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (1) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية .
ثانيًا: وفي الموضوع:
رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة أرباح رأسمالية نتيجة تنازل الشريك الأجنبي عن جزء من حصصه التي يملكها في الشركة لصالح أفراد عائلته وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1417)

سنة القرار : 1435هـ

أجور - زكاة.

المفتاح

أجور أقارب.

الموضوع

المكافآت التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة نظير ما يبذلونه من جهد تعد من المصروفات الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط وليست توزيعاً للأرباح، وتحسم لأجل ذلك من الوعاء الزكوي للمنشأة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/8/11هـ، اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (16) لعام 1433هـ، بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على شركة (أ) للعام 2006م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/7هـ، كل من : ...و...و... كما لم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور .



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 (16) لعام 1433هـ، بموجب الخطاب رقم (94/ص/ج/1) بتاريخ 1433/5/17هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (139) بتاريخ 1433/6/14هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند رواتب ابن أخ الشريك.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/8) بتأييد المكلف في عدم إضافة راتب ابن أخ الشريك ... إلى الوعاء الزكوي للمكلف.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات رأي اللجنة الابتدائية في تأييد المكلف في هذا البند أنه أتضح للجنة من نصوص النظام الضريبي أن ابن الأخ لم يرد لا صراحة ولا ضمناً ضمن المصاريف التي لا يجوز حسمها.

وتوضح المصلحة أن الفقرة (ب) من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تتضمن أنه لا يجوز حسم أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجوراً أو مكافآت وما في حكمها، أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطراف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات.

وحيث إن الراتب مدفوع لأبن أخ الشريك وهو قريب له حيث يعتبر الشريك عمه، لذا ينطبق عليه حكم هذه المادة، ويجب عدم اعتماد الراتب المدفوع له، وتطلب المصلحة إلغاء القرار الابتدائي المستأنف عليه فيما قضى به من تأييد المكلف في هذا البند.



في حين يرى المكلف حسب وجهة نظرة المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن راتب ... وهو يعمل مراقب عمال، ولا يسكن مع الشريك في منزله الخاص وترك العمل حاليًا لقلة الراتب وعاد إلى بلده، عليه يرى المكلف أن هذا البند يعد من المصاريف جائزة الحسم.

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 بالرواتب المدفوعة لابن أخ الشريك الأجنبي، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على إجراءات جباية فريضة الزكاة الشرعية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ اتضح أن هذه الإجراءات لم تتضمن أي نص يمنع اعتماد الرواتب المدفوعة لابن الأخ كمصروف جائز الحسم، ويعزز ذلك ما ورد في الفقرة (1) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على أنه " لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

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 والزوج والأبناء والإخوة، بناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات بالرواتب المدفوعة لابن أخ الشريك الأجنبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (16) لعام 1433هـ، من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:



رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات بالرواتب المدفوعة لابن أخ الشريك الأجنبي لغرض احتساب الوعاء الزكوي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1418

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

أجور - ضريبة الدخل.

الموضوع

أجور أقارب.

المبدأ

- 1- الفئات الواردة بالمادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل، الخاصة بعدم حسم أجور ورواتب أقارب المالك أو الشريك، وردت على سبيل الحصر ولا تمتد إلى الفئات الأخرى من الأقارب.
- 2- تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/8/11هـ، 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 على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (16) لعام 1433هـ بشأن اعتراض شركة (أ) (المكلف) على الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعام 2006م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/7هـ، كل من: ... و... و... ، كما لم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلبًا بالتأجيل أو اعتذارًا عن الحضور.

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 (16) لعام 1433هـ، بموجب الخطاب رقم (94/ص/ج/1) بتاريخ 1433/5/17هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (139) بتاريخ 1433/6/14هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند رواتب ابن أخ الشريك.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/8) بتأييد المكلف في عدم إضافة راتب ابن أخ الشريك ... إلى الوعاء الضريبي للمكلف.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات رأي اللجنة الابتدائية في تأييد المكلف في هذا البند أنه أتضح للجنة من نصوص النظام الضريبي أن ابن الأخ لم يرد لا صراحة ولا ضمناً ضمن المصاريف التي لا يجوز حسمها.

وتوضح المصلحة أن الفقرة (ب) من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، تتضمن أنه لا يجوز حسم أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجورًا أو مكافآت وما في حكمها، أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطراف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات.

وحيث إن الراتب مدفوع لأبن أخ الشريك وهو قريب له حيث يعتبر الشريك عمه، لذا ينطبق عليه حكم هذه المادة، ويجب عدم اعتماد الراتب المدفوع له، وتطلب المصلحة إلغاء القرار الابتدائي المستأنف عليه فيما قضى به من تأييد المكلف في هذا البند.



في حين يرى المكلف حسب وجهة نظرة المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن راتب العامل ... وهو يعمل مراقب عمال، ولا يسكن مع الشريك في منزله الخاص وترك العمل حالياً لقلة الراتب وعاد إلى بلده، عليه يرى المكلف أن هذا البند يعد من المصاريف جائزة الحسم.

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 بالرواتب المدفوعة لابن أخ الشريك الأجنبي، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (ب) من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، أتضح أنها تنص على أن " المصاريف التي لا يجوز حسمها:

ب- أي مبالغ مدفوعة أو 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)، كما نصت الفقرة (1) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على أنه لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

1- الرواتب والأجور وما في حكمها سواءً كانت نقدية أو عينية المدفوعة للمالك أو الشريك أو المساهم "باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة" أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة، ويتضح من خلال ما نصت عليه المادة (10) من اللائحة التنفيذية أنها وردت بصيغة الحصر لا العموم، ومن ثم فإن ابن الأخ لم يرد ضمن من نصت عليهم هذه المادة ولا يدخل في حكمها، مما ترى معه اللجنة أن رواتب ابن أخ الشريك تعد من المصاريف جائزة الحسم للأغراض الضريبية، ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات بالرواتب المدفوعة لابن أخ الشريك الأجنبي 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 مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (16) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات بالرواتب المدفوعة لابن أخ الشريك الأجنبي لغرض حساب الوعاء الضريبي 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. وباللغة التوفيق،



رقم القرار: 1420

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

غرامة / مصروفات - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات متنوعة.

المبدأ

- 1- الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.
- 2- تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/8/18هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (18) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/5/10هـ 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 (18) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (154/ص/ج/1) بتاريخ 1432/5/28هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة رقم (30) بتاريخ 1432/7/26هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد 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:

البند الأول: راتب مالك المؤسسة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد المصلحة في إضافة راتب صاحب المنشأة إلى الوعاء الضريبي لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن من شروط مكتب الاستقدام وحتى يتم الحصول على تأشيرة عاملة منزلية لا بد من تقديم خطاب تعريف يتضمن الراتب الشهري والبدلات، وبناءً عليه قامت المؤسسة بإصدار خطاب يفيد أن مالك المؤسسة يتقاضى راتباً شهرياً يبلغ (15,000) ريال، ومن ثم لا يمكن للمصلحة واللجنة الابتدائية افتراض أن هذا المستند يعد تأكيداً على تقاضي صاحب المؤسسة راتباً شهرياً، وكان من الأولى من المصلحة واللجنة الابتدائية الاستفسار عن تفاصيل الرواتب والأجور المحملة على الحسابات والتأكد هل تتضمن راتباً لصاحب المؤسسة أم لا؟ حيث أن أنظمة الضريبة لا تبنى على افتراضات، علماً بأنه تم تزويد المصلحة بكشوفات رواتب العام بأكمله والتي تظهر عدم وجود أي رواتب أو مزايا أخرى لمالك المؤسسة، ومن ثم لا تنطبق على هذا البند الفقرة (1) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية التي تتضمن عدم حسم الرواتب المدفوعة للمالك، بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند رواتب مالك المؤسسة البالغ (180,000) ريال،

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم تعديل نتيجة الحسابات ببند رواتب مالك المؤسسة البالغ (180,000) ريال بناءً على خطاب التعريف المقدم إلى مكتب الاستقدام الذي يفيد أنه يتقاضى راتباً شهرياً يبلغ (15,000) ريال، ومن ثم يعد ما يتقاضاه من رواتب من المصاريف غير جائزة الحسم استناداً إلى الفقرة (1) من المادة (10)



من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تتضمن عدم جواز حسم الرواتب والأجور وما في حكمها سواء كانت نقدية أو عينية المدفوعة للمالك أو الشريك.

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 ببند رواتب مالك المؤسسة البالغ (180,000) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. ويرجع اللجنة إلى الفقرة (ب) من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ أتضح أنها تنص على أن (المصاريف التي لا يجوز حسمها : ... ب- أي مبالغ مدفوعة أو 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) كما تنص الفقرة (1) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على أنه (لا يجوز حسم المصاريف الآتية : 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 والزوج والأبناء والإخوة) .

وباطلاع اللجنة على خطاب المكلف المؤرخ في 2006/11/27م الموجه إلى وزارة العمل تبين أنه ينص على ما يلي : (تفيد مؤسسة... للمقاولات والصيانة بأن المهندس/... يعمل لديها وتحت كفالتها ويتقاضى راتباً شهرياً مبلغاً وقدره (15,000) ريال فقط ويشغل منصب مدير عام المؤسسة) ويتضح من هذا الخطاب أنه إقرار صريح من المؤسسة بحصول مالكة على راتب شهري قدره (15,000) ريال ، وتطبيقاً للنصوص النظامية المسطرة أعلاه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند رواتب مالك المؤسسة البالغ (180,000) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: الرواتب والأجور:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد المصلحة في عدم حسم رواتب وأجور العمالة غير الرسمية من الوعاء الضريبي للمكلف لعام 2006م.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نشاط المؤسسة يتمثل في أعمال المقاولات، ونظرًا لصعوبة الحصول على تأشيرات عمل لتوفير العمالة اللازمة في الوقت المناسب، فقد تطلب الأمر توظيف عمالة مؤقتة لإنجاز المشروعات، كما أن قيام المؤسسة بتوظيف عمالة مؤقتة يومية لإنجاز مشروعاتها سائد لدى جميع الشركات والمؤسسات التي تعمل في

مجال المقاولات في المملكة ويساهم في تحقيق إيرادات المؤسسة، كما أن عدم اعتماد المصلحة رواتب وأجور بمقدار (758,370) ريال يخالف مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات حيث أن نشاط المؤسسة يركز أساسًا على العمالة ولولا هذه المصروفات (الرواتب والأجور) وباقي المصروفات لما تحقق الإيراد البالغ (17,125,345) ريال. وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (758,370) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن رواتب مدفوعة لعمالة غير رسمية يتم إحضارها من قبل المكلف وذلك بأجر يومي، وتم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لمخالفته أنظمة العمل والإقامة بالمملكة التي تمنع الاستعانة بالعمالة ما لم تكن على كفالة رب العمل أو بموجب إعاقة نظامية موافق عليها من قبل

الجهات المختصة.

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 ببند الرواتب والأجور البالغ (758,370) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تُعد إحدى الفرائض المهمة الصادرة من طرف ثالث وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات، وحيث إن اللجنة طلبت من المكلف تقديم شهادة التأمينات الاجتماعية وصورًا من العقود الموقعة مع الجهات التي تتبع لها العمالة، فأفاد بموجب خطابه المؤرخ في 1435/5/29هـ أنه تعذر الحصول على شهادة التأمينات الاجتماعية لأنها تخص سنة سابقة قديمة، وأنه لا توجد عقود مع الجهات التي تتبع لها العمالة، وحيث أن المستندات التي قدمها المكلف تأييدًا لوجهة نظره عبارة عن سندات صرف داخلية صادرة من المؤسسة تُعد مثبتة للمصروف من الناحية المحاسبية ولا يكتمل فيها أركان المصروف من الناحية الضريبية باعتبارها غير مؤيدة مستنديًا بالمخالفة للفقرة (1) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية، لذا فإن اللجنة ترى أن فرق الرواتب والأجور البالغ (758,370) ريال يعد من المصاريف غير جائزة الحسم لأغراض حساب الوعاء الضريبي، ومن ثم رفض استئناف



المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (758,370) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: حسومات العملاء:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد المصلحة في إضافة المصاريف (حسومات العملاء) بما مقداره (463,437) ريال إلى صافي ربح المكلف لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات ببند حسومات العملاء بدرجة أن المستندات المقدمة غير كافية، ولم توضح اللجنة الابتدائية سبب اعتبار المستندات التي تم تقديمها غير كافية، كما لم توضح ما هي المستندات التي تعتبرها كافية لقبول حسم هذا المصروف.

وأضاف المكلف أن الحسومات البالغة (463,437) ريال ممنوحة لأربعة عملاء ولا تتجاوز نسبة الحسم (3 إلى 4%) من قيمة العقود، وقد سبق التصريح عن الإيراد المتعلق بهذه العقود ضمن إيرادات المؤسسة في الأعوام السابقة. وبناء عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند حسومات العملاء البالغ (463,437) ريال حيث إنه يمثل مصاريف فعلية خرجت من ذمة الشركة وتم تحميلها على حسابات العام.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم تعديل نتيجة الحسابات ببند حسومات العملاء الذي لا يخص العام وذلك استنادًا إلى الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تحدد ضوابط جواز حسم المصاريف ومنها أن تكون نفقة فعلية مؤكدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى.

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 ببند حسومات العملاء البالغ (463,437) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد إطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف تبين لها أنها عبارة عن خطابات موجهة من المؤسسة إلى بعض عملائها بشأن إجراء مخالصة نهائية معهم وتفيد بمنحهم حسم مبالغ من قيمة الأعمال المنفذة يبلغ مجموعها (463,437) ريال كما تبين



من صور القيود المحاسبية أن المكلف خفض رصيد حسابات المدينين بمبلغ (463,437) ريالاً وذلك بجعل حساب المصاريف لدينا وحساب المدينين دائناً، وحيث إن ما قدمه المكلف من مستندات يثبت حسم مبلغ معين من المستخلص النهائي للعميل وهذا الإجراء يعد إجراءً ممارساً ومقبولاً في مثل تلك الأعمال، وحيث إن المكلف قام بإثبات كامل الإيرادات في سجلاته و عد ما تم حسمه للعميل بمثابة مصروف، وبمراجعة اللجنة للمستندات المثبتة لهذا المصروف بما في ذلك صور المخالصات النهائية للعقود ومذكرات الحسم، وصلت اللجنة إلى قناعة بقبول هذا البند كمصروف جائر الحسم ضريبياً، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في

طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند حسومات العملاء البالغ (463,437) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص

البند الرابع: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/8) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يومًا تأخير لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قام بتقديم القوائم المالية في الموعد المحدد نظاماً، كما أن المصلحة تأخرت في القيام بعملية الفحص لأكثر من (9) أشهر، كما أن جميع بنود الاستئناف محل خلاف بينه وبين المصلحة، علماً بأنه صدرت عدة قرارات استئنافية في هذا الشأن ومنها القرار الاستئنافي رقم (956) لعام 1430هـ والقرار الاستئنافي رقم (968) لعام 1431هـ والتي انتهت إلى عدم فرض غرامة التأخير لوجود اختلاف في وجهات النظر. بناء عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببنود رواتب مالك المؤسسة والرواتب والأجور وحسومات العملاء.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة وفقاً للمادة (1/68) 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 التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببنود رواتب مالك المؤسسة والرواتب والأجور وحسومات العملاء، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير ... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما

سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم)

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والتي لا تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة)



وحيث أن تعديل نتيجة الحسابات بيندي رواتب مالك المؤسسة والرواتب والأجور تحكمه نصوص نظامية واضحة، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات بيندي رواتب مالك المؤسسة والرواتب والأجور وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما فيما يخص بند حسومات العملاء وحيث أن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذا البند فإن الغرامة تسقط بسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

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

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بيندي رواتب مالك المؤسسة البالغ (180,000) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بيندي الرواتب والأجور البالغ (758,370) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بيندي حسومات العملاء البالغ (463,437) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



4/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند رواتب مالك المؤسسة والرواتب والأجور وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند حسومات العملاء لسقوط أصلها وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

رقم القرار : (1423)

سنة القرار : 1435هـ

دائنون / أصول - زكاة.

المفتاح

دائنو أصول ثابتة / أصول مستهلكة.

الموضوع

1- بند مشاريع تحت التنفيذ المؤيد مستندياً يعد في حكم الأصول الثابتة ويحسم من الوعاء الزكوي.

2- تقديم الهيئة للأدلة والمستندات المؤيدة لوجهة نظرها، يترتب عليه أحقيتها في تعديل صافي ربح المنشأة بفروق الاستهلاك.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/8/25هـ 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 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 مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (3/11) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على شركة (ا) (المكلف) لعام 2008م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/16هـ كل من: ...و...و... ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن عدم الحضور.

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 (3/11) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (64/ص/ج/1) بتاريخ 1433/3/21هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (85) بتاريخ 1433/4/13هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستهلاك لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في إعادة حساب استهلاك الأصول الثابتة لعام 2008م. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها تتمسك بما سبق بيانه في المذكرة المقدمة للجنة الابتدائية المتضمنة إيضاح وجهة نظر المصلحة، وقد تبين أن وجهة نظر المصلحة المبينة في الإقرار الابتدائي تنص على أنه (يتم تطبيق جدول الأصول وإهلاكها (الكشف رقم "4") الخاص بمكلفي الضريبة على عموم المكلفين تمشياً مع ما جاء في تعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ، وما جاء في تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ، وما نصت عليه المادة (17) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وحيث إن المكلف قام بحساب



استهلاك الأصول بتطبيق جدول استهلاك الأصول وفقاً للحسابات المدققة دون تطبيق نسب الاستهلاك وفقاً للمادة (17) من نظام ضريبة الدخل، وبما يتضح معه أن مقدار ما تم تحميله على حسابات الفترة يزيد عن ما يجب تحميله بمقدار (1,317,439) ريال، وهذا من وجهة نظر المصلحة يشكل عبئاً على دخل الفترة، وهو ما جعل المصلحة تقوم بتعديل ربح الفترة بمقدار هذا الفرق .

ونظر لعدم حضور المكلف أو من يمثله جلسة الاستماع والمناقشة تم الرجوع إلى وجهة نظره الميينة في القرار الابتدائي، وتبين أنها تنص على (يرى المكلف عدم صحة ربط المصلحة بإضافة فرق إهلاك الأصول لتعديل ربح الفترة، حيث أنه ملتزم بالنسب المحددة لاستهلاك الأصول وفق تعليمات المصلحة)، وذكر أن المصلحة قامت برفض الاستهلاك البالغ (1,317,239) ريال وإضافته إلى صافي ربح العام 2008م ولكنها لم تقم بإعادة مبلغ الاستهلاك المرفوض إلى صافي الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع و مستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها في إضافة فرق استهلاك الأصول الثابتة البالغ (1,317,239) ريال إلى صافي ربح عام 2008م، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بإعادة حساب استهلاك الأصول الثابتة لعام 2008م استرشاداً بخطاب مدير عام المصلحة الموجه لفرع المصلحة بجدة برقم (9/4901) بتاريخ 1428/9/12هـ للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية والإقرار الزكوي الضريبي لعام 2008م والكشوف التفصيلية للأصول الثابتة واستهلاكاتها، وكذلك الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة للعام المذكور، وخطاب المصلحة رقم (4/4901) بتاريخ 1428/9/12هـ، تبين أن الكشف (4) الذي تم إعداده من قبل المصلحة يظهر الأصول الثابتة واستهلاكاتها وفقاً للمادة (17) من نظام ضريبة الدخل وقد بلغ مقدار استهلاك الأصول الثابتة بموجب هذا الكشف مبلغ (4,156,736) ريال وبلغ مقدار باقي قيمة المجموعة في نهاية العام (22,207,532) ريال، كما تبين أن الإيضاح رقم (7) المرفق بالقوائم المالية يظهر قيمة الأصول الثابتة واستهلاكها وفقاً للنظام السابق وقد بلغ مقدار استهلاك الأصول الثابتة وفقاً لهذا الجدول مبلغ (5,473,975) ريال وبلغ مقدار صافي الأصول الثابتة في نهاية العام مبلغ (20,589,297) ريال وبلغ



مقدار مشروعات تحت التنفيذ في نهاية العام مبلغ (2,487,167) ريال، وتبين أن المصلحة عند قيامها بإجراء الربط لعام 2008م عدلت نتيجة حسابات العام بمبلغ (1,317,239) ريال كفرق استهلاك محمل بالزيادة، وقد توصلت المصلحة لهذا الفرق من خلال المقارنة بين الاستهلاك الذي تم حسابه وفقاً للقوائم المالية ومقداره (5,473,975) ريال والاستهلاك الذي تم حسابه من قبل المصلحة تطبيقاً للمادة (17) من نظام ضريبة الدخل ومقداره (4,156,736) ريال، وقد تبين أن وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي تنص على أنه يتم تطبيق جدول الأصول الثابتة واستهلاكاتها (الكشف رقم "4") الخاص بمكلفي الضريبة لعموم المكلفين تمسحاً مع ما جاء في تعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 14/5/1426هـ وتعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 24/3/1427هـ وما نصت عليه المادة (17) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ، وحيث أتضح لهذه اللجنة أن المكلف قام بحساب الاستهلاك وفقاً لجدول استهلاك الأصول الثابتة كما في الإيضاح رقم (7) المرفق بالقوائم المالية للمكلف مخالفاً بذلك نسب الاستهلاك التي حددتها المادة (17) من النظام مما أوجد فرقاً بين ما تم تحميله على حسابات الفترة يزيد بمقدار الاستهلاك وفقاً للكشف (4) وقد بلغ مقدار هذا الفرق (1,317,239) ريال، فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في تعديل ربح الفترة بمقدار هذا الفرق .

وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة فرق الاستهلاك البالغ (1,317,239) ريال إلى صافي ربح الفترة المنتهية في 31/12/2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الأصول والمشروعات تحت التنفيذ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد المكلف في ضرورة حسم الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ بما يتوافق مع الأغراض الزكوية، وتأييد المصلحة في إضافة بند (دائنو أقساط أصول ثابتة) إلى وعاء الزكاة لعام 2008م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديداً ما قضى به من تأييد المكلف في ضرورة حسم الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ بما يتوافق مع الأغراض الزكوية، فذكرت أنها تتمسك بما سبق بيانه في المذكرة المقدمة للجنة الابتدائية المتضمنة إيضاح وجهة نظر المصلحة، وقد تبين أن وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي تنص على الآتي: "وقد تم إعداد الربط الزكوي بناء على الحسابات المدققة والتي لم يتضح منها وجود أي تحفظات على أرصدة تلك القوائم ولذلك رأت المصلحة إضافة كامل المبلغ المتعلق ببند دائنو الأصول الثابتة إلى وعاء الزكاة لقاء حسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي وأن مبلغ (1,781,686) ريال يندرج ضمن بند دائنو أقساط أصول ثابتة الوارد في الإيضاح رقم (11) من إيضاحات القوائم المالية لعام 2008م المضاف إلى الوعاء الزكوي ومقداره (4,875,816) ريال" وأضافت المصلحة بمذكرة الاستئناف الآتي:



1- قامت المصلحة بحسم الأصول الثابتة وأعمال تحت التنفيذ في حدود حقوق الملكية، وذلك تطبيقاً لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي قضى بحسم قيمة الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي بشرطين:

الأول : أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها والثاني : أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة وهذا يعني من وجهة نظر المصلحة أنه لا مساس لقيمة صافي ربح العام دفترياً أو معدلاً في الخضوع للزكاة وأن المتبع في المصلحة في حال كان الوعاء أقل من صافي أرباح العام، بأن يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وهذا مبدأ ثابت ومستقر ويتم تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء كما أنه يتفق مع القواعد الشرعية والتعليمات النظامية.

2- إن ما ورد في الفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ في الإجابة على السؤال الرابع منها، يعد مؤيداً لإجراء المصلحة وذلك أن صافي ربح العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي ومن ثم فإنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تتحقق بعد، والتي لا يتم تحديدها فعلاً إلا في نهاية العام، حيث يتم شراء الأصول والموجودات الأخرى من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنك وليس من صافي الربح الذي لا يتحقق فعلاً إلا في نهاية العام، وهو ما ذكرته الفتوى في نصها من أن: "ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها" وعليه فإن ما يتبقى من الإيرادات بعد حسم المصاريف والتكاليف يمثل الغلة (صافي الربح) وهو الذي يتم تزكيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين .

3- إن الأخذ بصافي الربح المعدل لأغراض حساب الزكاة كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (صافي الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات وبه صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، والفتوى المشار إليها بعالية في السؤال الرابع، يمكن أن تنطبق بشكل دقيق مع رأي المكلف لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله بالكامل في أصول ثابتة أو عروض قنية فإن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، إلا أنه من الناحية المحاسبية والواقعية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية، والعكس صحيح، كما أن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا في حالات محددة منها التوزيع على الشركاء أو زيادة رأس المال أو تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها لمجرد أن مجموع العناصر السالبة للوعاء كانت أكبر من مجموع العناصر الموجبة حتى ولو كانت الشركة محققة لأرباح وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة، وذكرت



المصلحة أن هذا الإجراء قد تأيد بعدة قرارات استثنائية منها القرار رقم (13) لعام 1417هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (8974/3) بتاريخ 1417/8/6هـ، وكذلك القرار رقم (152) لعام 1420هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3305/1) بتاريخ 1420/3/27هـ.

وقدم ممثلو المصلحة نسخة من مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف المقيدة لدى المصلحة برقم (98) بتاريخ 1431/7/24هـ بشأن الاعتراض على الربط الزكوي لعام 2008م، وأكدوا بأن المكلف لم يعترض على البند المتعلق بخصم صافي الأصول الثابتة كما أنه لم يطرح هذا البند أمام اللجنة الابتدائية ولم يتطرق النقاش له، لذا تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

ونظرًا لعدم حضور المكلف أو من يمثله في جلسة الاستماع والمناقشة تم الرجوع إلى وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على أنه يعترض على إضافة مبلغ (4,875,816) ريال، الذي يمثل دائنو الأصول الثابتة إلى الوعاء الزكوي، دون حسم صافي الأصول الثابتة ومشاريع تحت التنفيذ البالغة (20,989,717) ريال و(2,487,167) ريال الظاهرة في القوائم المالية، وأضاف بأنه لم يتم إعادة مبلغ الاستهلاك المرفوض الذي عدلت المصلحة به نتيجة حساباته ومقداره (1,317,239) ريال إلى صافي الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء.

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 حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي في ضرورة حسم الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ بما يتوافق مع الأعراس الزكوية لعام 2008م استرشادًا بخطاب مدير عام المصلحة الموجه لفرع المصلحة بجدة برقم (9/4901) بتاريخ 1428/9/12هـ للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وقد قامت اللجنة بالرجوع إلى مذكرة الاعتراض التي قدمها المكلف بشأن الاعتراض على الربط الزكوي لعام 2008م المقيدة لدى وارد المصلحة بالقيده رقم (98) بتاريخ 1431/2/24هـ ولم يتضح من خلالها أن المكلف قد اعترض على بند الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ الذي أوردته اللجنة الابتدائية في قرارها تحت البند (ثانيًا)، حيث انحصر اعتراض المكلف على ربط عام 2008م في بند فرق استهلاك الأصول الثابتة البالغ (1,317,239) ريال، وبند دائني أصول ثابتة باسم بمبلغ (1,781,688) ريال ونظرًا لأنه يصعب ربط ما تم إضافته تحت بند دائني أصول ثابتة بإفراديات الأصول التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي للعام المذكور لذا فإن ما تضمنه القرار الابتدائي لا يمكن تطبيقه بوجه الدقة على أصل محدد في الحالة محل الاستئناف، بالإضافة إلى أن هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض أصلًا، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة فيما يخص بند الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وإلغاء

القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصو



منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (3/11) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- تأييد استئناف المصلحة في طلبها إضافة فرق الاستهلاك البالغ (1,317,239) ريال إلى صافي ربح الفترة المنتهية في 2008/12/31م للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- تأييد استئناف المصلحة فيما يخص بند الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1424)

سنة القرار : 1435هـ

رأس المال - الزكاة.

المفتاح

رأس مال.

الموضوع

1- العبرة في حساب حولان الحول بالتاريخ الفعلي لإيداع رأس المال شريطة أن يسبق ذلك توثيق عقد التأسيس.

2- يبدأ الحول بداية نشاط المنشأة، وهو تاريخ توثيق عقد تأسيس الشركة المتضمن وفاء الشركاء بإيداع حصصهم في رأس المال لدى أحد البنوك، ما لم يتضمن عقد التأسيس نصاً يحدد تاريخاً آخر لبداية السنة المالية الأولى للشركة.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/8/25هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية



الزكوية الضريبية الأولى رقم (22) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف عن الفترة المالية المنتهية في 2006/12/31م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/14هـ 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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (22) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/57) بتاريخ 1433/7/8هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة رقم (173) بتاريخ 1433/7/29هـ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا من البنك (ل) رقم..... بتاريخ 1433/7/28هـ بمبلغ (8,956,136) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة المدعى المقرر نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

بند: الخضوع للزكاة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض الزكاة الشرعية عن الفترة المالية المنتهية في 2006/12/31م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة سعودية مساهمة مغلقة من أغراض تأسيسها القيام بأعمال إنتاج (...). بجميع أنواعه وتجارة الجملة والتجزئة في منتجات الشركة ومواد البناء بما في ذلك استيرادها وتصديرها للخارج، وقد تم إيداع رأس مال الشركة في حساب بنكي لدى مجموعة (ب) وفقاً للشهادة المقدمة من مجموعة (ب) كما صدر القرار الوزاري رقم (377) متضمناً الموافقة على إعلان التأسيس في 1427 /2/15هـ الموافق 2006/3/15م، وصدر السجل التجاري للشركة بتاريخ 1427 /2/19هـ الموافق 2006 /3/19م، ووفقاً لعقد التأسيس الموافق عليه من قبل الجهات المختصة فإن الفترة



المالية الأولى للشركة تبدأ من تاريخ القرار الوزاري الصادر بالموافقة على إعلان التأسيس وهو 1427/2/15 هـ الموافق 2006/3/15 م وتنتهي في 12/31 من السنة المالية التالية أي في 2007/12/31 م، وقد قامت الشركة بتقديم إقرارها الزكوي عن الفترة المالية من 2006 /3/15 م حتى 2006 /12/31 م على أساس عدم حولان الحول وعليه لا تخضع للزكاة، إلا أن المصلحة قامت بفرض الزكاة الشرعية على أموال الشركة على أساس أن القوائم المالية الأولى للشركة تشمل الفترة المالية من 2005/8/31 م حتى 2006/12/31 م ومن ثم حولان الحول، وهذا ما أيدته اللجنة الابتدائية دون الأخذ بعين الاعتبار الحقائق الأخرى.

وأضاف المكلف أن تأييد اللجنة الابتدائية لوجهة نظر المصلحة في اعتماد القوائم المالية فقط في حساب الزكاة الشرعية لا يعد أساسًا كافيًا حيث لم يتم الأخذ بعين الاعتبار كافة الحقائق الأخرى، ومن هذه الحقائق على سبيل المثال لا الحصر عقد التأسيس والقرار الوزاري الصادر بالموافقة على إعلان التأسيس والسجل التجاري للشركة وغيرها من الأمور، وكما هو معلوم فإن أي شركة تؤسس حديثًا تكون سنتها المالية الأولى قصيرة أي أقل من (12) شهرًا أو طويلة أي أكثر من (12) شهرًا نظرًا لارتباط التأسيس بأكثر من جهة ومنها المساهمين والدوائر الحكومية المتعددة، و قد تم إعلان تأسيس الشركة في 1427/2/15 هـ الموافق 2006/3/15 م، كما تم صدور السجل التجاري بتاريخ 1427/2/19 هـ الموافق 2006/3/19 م، علمًا بأن المراجع الخارجي لم يتقيد بما جاء في عقد التأسيس حين أصدر قوائم مالية عن الفترة المالية من 2005/8/31 م وحتى 2006/12/31 م، وأفاد الشركة لاحقًا أنه على استعداد لإعادة إصدار القوائم المالية لتتماشى مع عقد التأسيس، وحيث لم يتم حولان الحول على أموال الشركة عن الفترة المالية من 2006/3/19 م حتى 2006/12/31 م، لذا لا تتوجب زكاة على هذه الفترة، ويعزز ذلك تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2 هـ والذي ورد فيه (تقرر المصلحة أن الأصل هو تقديم المكلفين أصحاب المصانع لمراكز مالية في نهاية كل سنة من تاريخ صدور السجل التجاري، وفي حالة عدم تقديم ذلك فإن تاريخ القيد في السجل التجاري للمصنع هو بداية تاريخ المحاسبة الزكوية)

أما القرار الوزاري رقم (1405/ص) بتاريخ 1426/7/26 هـ الذي استندت إليه المصلحة واللجنة الابتدائية فهو خاص بالترخيص الصناعي لفرع شركة ذات مسؤولية محدودة وليس قرارًا وازاريًا بالموافقة على إعلان التأسيس، وهو ما تم تضمينه وفقًا لخطأ مهني ضمن إيضاحات القوائم المالية للفترة المالية من 2005/8/31 م وحتى 2006/12/31 م حيث تم الاعتماد عليه



في تحديد بداية الفترة المالية الأولى للشركة , وحيث أن الترخيص الصناعي رقم (1405/ص) يخص فرع شركة ذات مسؤولية محدودة وليس الشركة المساهمة , لذا فإن استناد المصلحة و اللجنة الابتدائية إليه لم يكن صحيحًا.

أما ما ذكرته المصلحة من وجود سحبات في تاريخ 2005/11/28م وكذلك في تاريخ 2005/12/21م من حساب الشركة لدى مجموعة (ب) فيرد عليه بأن السحوبات التي تمت قبل اكتمال إيداع رأس المال الخاص بالشركة عبارة عن تعديل لإجراء تحويل مبالغ مشاركة في تأسيس الشركة وتم تنفيذها وتصحيحها في حينها قبل إنهاء الإقفال منذ عام 2005م, هذا ولدى مراجعة الشركة للبنك للحصول على المستندات المؤيدة لذلك أفادها البنك بأن المستندات بمخازن عامة خاصة بالبنك ويتطلب الأمر وقتًا طويلًا لاستخراجها, أما بخصوص العملية الثانية التي جرت فهي عبارة عن تقديم ضمان بنكي وليس عملية تجارية, وبناءً عليه فإن العمليتين التي أشارت إليهما المصلحة هما رد مبالغ مستلمة بالزيادة عن رأس المال وتقديم ضمان بنكي عن أعمال مستقبلية وهذا دليل واضح على عدم ممارسة الشركة أعمالها التجارية قبل صدور السجل التجاري .

بناء على ما تقدم أعلاه يتضح أن أهم شرط من شروط إخضاع أموال الشركة للزكاة الشرعية والمتمثل بحولان الحول عليها في 2006 / 12/31م لم يتحقق ومن ثم لا تتوجب الزكاة الشرعية, وحيث أنه لا بد من محاسبة الشركة زكويًا من تاريخ الإعلان عن تأسيس الشركة وبهذه الحالة هو 2006 / 3/15م تماشيًا مع عقد التأسيس, لذا يطلب المكلف عدم فرض زكاة على رأس ماله عن الفترة المالية من 2006 / 3/15م حتى 2006/12/31م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن إخضاع المكلفين للزكاة الشرعية يقوم على مبادئ وأسس شرعية بحتة ومن أهمها حولان الحول على أموالهم, وحيث توفرت في المكلف شروط الخضوع ومنها حولان الحول, لذا فإن ما قامت به من إخضاع المكلف للزكاة عن الفترة المالية من 2005/8/31م حتى 2006/12/31م يعد إجراء صحيحًا, حيث اعتمدت في إثبات ذلك على القوائم المالية وعقد التأسيس والقرار الوزاري وكذلك كشف حساب المكلف لدى مجموعة (ب) المالية والذي سيتم تفصيله على النحو التالي:

1- أكد الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على أن شركة (أ) تأسست كشركة مساهمة بموجب القرار الوزاري رقم (...). بتاريخ 1426/7/26هـ الموافق 2005/8/31م والترخيص الصناعي رقم (...). بتاريخ 1426/4/28هـ الموافق 2005/6/6م وهي مسجلة بالسجل التجاري رقم (...). بتاريخ 1427/2/19هـ الموافق 2006/3/20م, كما أن القوائم المالية تعد أول قوائم مالية للشركة وتغطي الفترة من 2005/8/31م (تاريخ القرار الوزاري بالموافقة على إعلان تأسيس الشركة) حتى 2006/12/31م.



2- نصت المادة (12) من عقد تأسيس الشركة على أن السنة المالية للشركة تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل سنة على أن تبدأ السنة المالية الأولى من تاريخ القرار الوزاري الصادر بالموافقة على إعلان التأسيس وتنتهي في 31 ديسمبر من السنة الميلادية التالية، وحيث أن تاريخ القرار الوزاري بالموافقة على الترخيص الصناعي هو 2005/8/31م، لذا يعد ذلك التاريخ بداية نشاط المكلف.

3- أفادت الشهادة المقدمة من مجموعة (ب) والتي استند إليها المكلف أن رصيد حساب المكلف بتاريخ 1427/2/1هـ الموافق 2006/3/1م مبلغه (600,000,000) ريال ولم تغد بتاريخ إيداع المبلغ المذكور، و كما هو معلوم فإن هناك اختلاف بين تاريخ الرصيد بتاريخ الإيداع، ومما يؤكد ذلك الكشف المقدم من المكلف لحسابه لدى مجموعة (ب) حيث دل على أن أول إيداعات رأس المال بدأت في تاريخ 2005/9/25م، كما قامت الشركة بالإيداعات والسحوبات على الحساب من 2005/9/25م وحتى 2005/12/31م وليس فقط إيداعات وعلى سبيل المثال لا الحصر سحوبات في تاريخ 2005/11/28م وكذلك سحوبات في تاريخ 2005/12/21م، بالإضافة إلى الشهادة الأخيرة المقدمة من مجموعة (ب) والتي أفادت بما يلي: "نشهد نحن البنك أن حق استخدام الحساب المذكور وبالبالغ رصيده (600,000,000) ريال كان قد تم نقله لإدارة شركة (أ) بتاريخ 2006/3/19م، بعد استلام السجل التجاري رقم (...) الصادر عن وزارة التجارة والصناعة بتاريخ 1427/2/19هـ الموافق 2006/3/19م، هذا وقد تم بدء استخدام الحساب من قبل إدارة شركة (أ) فقط بعد استلام السجل التجاري" ونشير هنا إلى أن المكلف مارس أعماله التجارية قبل صدور السجل التجاري ومما يدل على ذلك عقد اتفاقية مع شركة (ج) بتاريخ 2006/2/13م، كذلك خطاب حسن النوايا الصادر من الشركة إلى المقاول (شركة ج) بتاريخ 2006/2/12م .

4- أما ما ذكره المكلف من أنه وفقاً لعقد التأسيس الموافق عليه من قبل الجهات الحكومية فإن الفترة المالية الأولى تبدأ من تاريخ القرار الوزاري رقم (377) الصادر بالموافقة على إعلان التأسيس في 1427/2/15هـ الموافق 2006/3/15م، فإن المصلحة قامت بالبحث عن القرار الوزاري المذكور أعلاه ولم تجده، وبغض النظر عما ذكره المكلف فإن ما يؤكد صحة وسلامة إجراء المصلحة ما ورد في الفقرة (1) من المادة (3) من عقد التأسيس أن من أغراض الشركة إنتاج بورتلاندي عادي ومقاوم بموجب الترخيص الصناعي رقم (...) بتاريخ 1426/4/28هـ والمعدل بالقرار الوزاري رقم (...) بتاريخ 1426/7/26هـ أما ما ذكره المكلف من أنه نتيجة لخطأ مهني تم الاعتماد في تحديد بداية الفترة المالية الأولى على الترخيص الصناعي وليس القرار الوزاري الصادر بالموافقة على إعلان التأسيس، فيرد عليه بأنه لا يوجد أي خطأ مهني حيث إن الترخيص الصناعي.... خاص بالشركة نفسها.



أما استناد المكلف إلى تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ، فترى المصلحة أن هذا التعميم خاص بالشركات والمؤسسات التي لم تحدد لها تاريخ بداية ونهاية سنة مالية، ولا ينطبق على المكلف حيث أنه تأسس بموجب عقد تأسيس محدد المدة ورد فيه أن السنة المالية الأولى تبدأ من تاريخ القرار الوزاري الصادر بالموافقة على إعلان التأسيس.

بناء على ما تقدم ترى المصلحة إخضاع رأس مال المكلف للزكاة عن الفترة المالية من 2005/8/31م حتى 2006/12/31م.

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 المكلف عدم فرض زكاة على رأس ماله عن الفترة المالية من 2006/3/15م حتى 2006/12/31م، في حين ترى المصلحة إخضاع رأس مال المكلف للزكاة عن الفترة المالية من 2005/8/31م حتى 2006/12/31م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للفترة المالية من 2005/8/31م حتى 2006/12/31م، تبين أن مراجع الحسابات الخارجي ذكر في تقريره (أن هذه القوائم المالية من مسئولية إدارة الشركة وقد تم إعدادها وفقاً لنص المادة (123) من نظام الشركات السعودي وقدمت لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها) كما تبين أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن: " (أ) تأسست كشركة مساهمة بموجب القرار الوزاري رقم (...). بتاريخ 1426/7/26هـ الموافق 2005/8/31م والترخيص الصناعي رقم (...). بتاريخ 1426/4/28هـ الموافق 2005/6/6م وهي مسجلة بالسجل التجاري رقم (...). بتاريخ 1427/2/19هـ الموافق 2006/3/20م إن هذه هي أول قوائم مالية للشركة وتغطي الفترة من 2005/8/31م (تاريخ القرار الوزاري بالموافقة على إعلان تأسيس الشركة) حتى 2006/12/31م"

وباطلاع اللجنة على عقد التأسيس الموثق لدى كاتب العدل بتاريخ 1426/12/4هـ الموافق 2006/1/4م تبين أن المادة (7) منه تنص على: "اكتتب المؤسسون في جميع أسهم الشركة البالغ قيمتها (1,200,000,000) ريال، ودفعوا نسبة 50% من القيمة مبلغ وقدره (600,000,000) ريال، وقد أودعت في أحد البنوك المرخص لها في المملكة باسم الشركة تحت التأسيس، بموجب الشهادة الصادرة عنه" كما تنص المادة (12) منه (تبدأ السنة المالية للشركة من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل سنة على أن تبدأ السنة المالية الأولى من تاريخ القرار الوزاري الصادر بالموافقة على إعلان التأسيس وتنتهي في 31 ديسمبر من السنة الميلادية التالية) واطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (...). بتاريخ 1427/2/15هـ تبين أنه ينص في (أولاً) منه على (إعلان تأسيس شركة (أ) - شركة مساهمة سعودية مقفلة)

وباطلاع اللجنة على كشف حركة الحساب البنكي للمكلف رقم (...) لدى مجموعة (ب) عن الفترة من 2005/1/1م حتى 2006/7/10م أوضح وجود حركات دائنة ومدينة على ذلك الحساب، واطلاع اللجنة على عدة شهادات صادرة من مجموعة (ب) المالية بشأن



حساب المكلف البنكي اتضح أنها صادرة بعد توثيق عقد التأسيس، كما لم تحدد هذه الشهادات تاريخ إيداع رأس مال المكلف لدى البنك.

وبرجوع اللجنة إلى نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) بتاريخ 1385/3/22هـ وما طرأ عليه من تعديلات تبين أن المادة (10) منه تنص على (يثبت عقد الشركة وكذلك ما يطرأ عليه من تعديل بالكتابة أمام كاتب عدل وإلا كان العقد أو التعديل غير نافذ في مواجهة الغير، ولا يجوز للشركاء الاحتجاج على الغير بعدم نفاذ العقد أو التعديل الذي لم يثبت على النحو المتقدم وإنما يجوز للغير أن يحتج به في مواجهتهم... الخ) كما أن المادة (13) من نظام الشركات أكدت على (أن الشركة تعتبر من وقت تأسيسها شخصًا اعتباريًا ويحتج بهذه الشخصية في مواجهة الغير بعد استيفاء إجراءات الشهر) وتنص المادة (123) منه على (يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرد لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريرًا عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية ويضمن هذا التقرير الطريقة المقترحة لتوزيع الأرباح الصافية، ويضع المجلس هذه الوثائق تحت تصرف مراقب الحسابات قبل الموعد المحدد لانعقاد الجمعية العامة: "بخمسة وخمسين" يومًا على الأقل).

وحيث أن الأمر يتعلق بتحديد التاريخ الذي يعتد به لغرض حساب بداية محاسبة المكلفين زكويًا، وهو أمر يختلف بحسب الأحوال والظروف المصاحبة لكل حالة على حدة، فإن اللجنة ترى أن التاريخ المعتد به لغرض حساب بداية المحاسبة الزكوية هو تاريخ إثبات عقد التأسيس لدى كاتب العدل ما لم يتضمن عقد التأسيس نصًا يحدد تاريخًا آخر لبداية السنة المالية الأولى للشركة، وهو في هذه الحالة تاريخ القرار الوزاري بالموافقة على إعلان التأسيس حسب نص المادة (12) من عقد التأسيس، ونظرًا لأن المكلف أعد قوائمه المالية للفترة من 2005/8/31م حتى 2006/12/31م وفقًا لنص المادة (123) من نظام الشركات، وذكر في إيضاحات القوائم المالية أن السنة المالية الأولى للشركة تبدأ من تاريخ 2005/8/31م، فإنه يكون بذلك قد اختار بطوعه واختياره هذا التاريخ لبداية السنة المالية الأولى للشركة، وبذلك فإن القوائم المالية عكست الأحداث المالية التي تمت ابتداءً من ذلك التاريخ، مما يعد إقرارًا من المكلف بأن هذا التاريخ هو بداية ممارسته لأعماله، ومن ثم تحقق شرط حولان الحول على رأس ماله في هذه الحالة، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض زكاة على رأس ماله عن الفترة المالية المنتهية في 2006/12/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (ا) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى رقم (22) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض زكاة على رأس ماله عن الفترة المالية المنتهية في 2006/12/31م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1425)

سنة القرار : 1435هـ

المفتاح

مكافأة / أرباح - الزكاة.

الموضوع

مكافأة مجلس إدارة / أرباح غير محققة.

المبدأ

- 1- بدلات مجلس الإدارة هي مبالغ مؤكدة الدفع لأعضاء مجلس الإدارة لقاء أتعابهم، وتعد مصروفاً مستحقاً واجب الدفع وليس مخصصاً، ولذلك تحسم من الوعاء الزكوي.
- 2- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية تعامل كعنصر من عناصر حقوق الملكية، ولا يحق للهيئة إضافة تلك المكاسب إلى الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/9/3هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (13) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على شركة (أ) (المكلف) لعام 2009م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/8هـ كل من :و.....و.....، ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن عدم الحضور .



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 (13) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/54/ص ج) بتاريخ 1433/5/8هـ وتم استلامه بتاريخ 1433/5/18هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (145) بتاريخ 1433/6/18هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الأرباح غير المحققة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المكلف في مطالبته بعدم إضافة الأرباح المكتسبة غير المحققة البالغة (7,675,674) ريال إلى وعائه الزكوي المتمثل في صافي ربح العام طبقاً لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه فيما يخص بند الأرباح المكتسبة غير المحققة البالغة (7,675,674) ريال الذي قضى القرار الابتدائي بتأييد المكلف في عدم إضافتها إلى وعائه الزكوي المتمثل في صافي ربح العام، فتود المصلحة أن توضح بأن النماء في رأس المال يخضع للزكاة وفقاً للضوابط والقواعد الشرعية ومنها أن الأصل في زكاة الاستثمارات أن تكون بناءً على القيمة السوقية سواء بالزيادة أو النقص وهو ما يسمى في الفقه الإسلامي بالقيمة الحالية وعليه فقد تم إجراء الربط الزكوي لعام 2009م بتعديل ربح الفترة بمبلغ (7,675,674) ريال الذي ظهر في أرصدة القوائم المالية للمكلف ضمن حقوق المساهمين لعام 2009م وهو الفرق بين القيمة السوقية وقيمة تكلفة الاستثمارات في شركة (ب) وقد تأيد إجراء المصلحة بقرار اللجنة الابتدائية بجدة رقم (2/7) لعام 1432هـ الفقرة (3) الصادر بشأن اعتراض شركة (ج) علماً بأن شركة (أ) تعد شركة تابعة لشركة (ج) ونظر لعدم حضور المكلف أو من ينوب عنه في جلسة الاستماع والمناقشة تم الرجوع إلى وجهة نظر المكلف المبينة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على الآتي: (يرى المكلف عدم صحة ربط المصلحة بتعديل ربح الفترة بمقدار الأرباح المكتسبة غير المحققة ويرى أن



ذلك يتعارض مع معيار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الذي نص على معالجة الأرباح غير المحققة ضمن حقوق الملكية وعدم تحميله على قائمة الدخل إلا بعد بيع الأصل).

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 الأرباح غير المحققة البالغة (7,675,674) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف المتمثل في صافي الربح لعام 2009م، في حين يتمسك المكلف بعدم إضافة هذه الأرباح إلى وعائه الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الفقرة رقم (107) والفقرة رقم (108) والفقرة رقم (109) من معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية الواردة تحت عنوان القياس والإثبات تشير إلى أنه يجب تحديد القصد من اقتناء الأوراق المالية وتصنيفها وفق ذلك كما يلي:

أ - أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق: تصنف الأوراق المالية كأوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق إذا كان القصد من اقتنائها الاحتفاظ بها إلى تاريخ الاستحقاق مع توافر القدرة على تحقيق ذلك (107).

ب - أوراق مالية للتجارة: تصنف الأوراق المالية كأوراق مالية للتجارة إذا تم شراؤها بقصد إعادة بيعها في الأجل القصير (108).

ج - أوراق مالية متاحة للبيع: تصنف الأوراق المالية كأوراق مالية متاحة للبيع إذا لم تستوف شروط التصنيف مع مجموعتي أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق أو أوراق مالية للتجارة (109)

كما أن الفقرة رقم (113) تشير إلى أنه يتم قياس الاستثمار في الأوراق المالية للتجارة في قائمة المركز المالي على أساس القيمة العادلة، ويتم إثبات المكاسب والخسائر غير المحققة ضمن دخل الفترة المالية.

كما أن الفقرة رقم (114) تشير إلى أنه يتم قياس الاستثمار في الأوراق المالية المتاحة للبيع في قائمة المركز المالي على أساس القيمة العادلة. ويتم إثبات المكاسب والخسائر في بند مستقل ضمن مكونات حقوق الملكية.



وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية للعام المالي المنتهي في 2009/12/31م تبين أن قائمة المركز المالي تظهر الأرباح المكتسبة غير المحققة بمبلغ (7,675,674) ريال ضمن حقوق المساهمين، كما تبين أن الإيضاح رقم (12) من إيضاحات القوائم المالية ينص على أن الشركة تقوم بإثبات استثماراتها في محفظة الأسهم المتاحة للبيع بسعر السوق في تاريخ إعداد القوائم المالية ويتم تكوين مخصص بقائمة المركز المالي بقيمة الأرباح أو الخسائر غير المحققة... الخ، وتبين أن الإيضاح رقم (18) يفيد بأن الاستثمارات المالية المتاحة للبيع البالغة (181,500,000) ريال عبارة عن قيمة الاستثمار لأسهم محلية متداولة: "شركة (ب) شركة مساهمة سعودية : " وقد بلغت نسبة الاستثمار في هذه الشركة 0,6% كما تبين أن الإيضاح رقم (23) من إيضاحات القوائم المالية يفيد بأن المكاسب غير المحققة البالغة (7,675,674) ريال عبارة عن فرق تقييم الاستثمارات في الأسهم المحلية ، وتبين أن المكلف في الإيضاح رقم (22) المتعلق حساب الزكاة أدرج الأرباح المكتسبة غير المحققة البالغة (7,675,674) ريال ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة وفي نفس الوقت أدرج الاستثمارات المالية المتاحة للبيع البالغة (181,500,000) ريال ضمن عناصر الوعاء الزكوي السالبة ، وحيث أن ملكية المكلف في هذه الاستثمارات لم تتجاوز 20% وبما أن هذه الاستثمارات مصنفة في القوائم المالية للمكلف كاستثمارات متاحة للبيع وفقاً للفقرة (109) فإن اللجنة وفقاً للفقرة رقم (114) من معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية التي تنص على أنه : " يتم إثبات المكاسب والخسائر غير المحققة في بند مستقل ضمن مكونات حقوق الملكية : " وهو ما عكسته القوائم المالية للمكلف للعام المالي المنتهي في 2009/12/31م حيث ظهرت الأرباح المكتسبة غير المحققة البالغة (7,675,674) ريال في قائمة المركز المالي ضمن حقوق المساهمين ، ومن ثم ترى اللجنة أن هذه المكاسب تعامل لغرض حساب الوعاء الزكوي كعنصر من عناصر حقوق الملكية، ولذا فإنها تعد عنصراً من عناصر الوعاء الزكوي التي ينبغي إضافتها للوعاء الزكوي ، وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة بإضافة هذه المكاسب إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعام المالي المنتهي في 2009/12/31م وإلغاء القرار الابتدائي في ما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: بدلات حضور أعضاء مجلس الإدارة مبلغ (132,620) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في مطالبته بعدم إضافة بدلات حضور مجلس الإدارة المستحقة إلى وعائه الزكوي طبقاً لحثيات القرار.



استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه فيما يخص بند مخصص حضور مجلس الإدارة بمبلغ (132,620) ريال تفيد المصلحة بأن هذا المبلغ محمّل على صافي دخل الفترة ويتم إدراجه ضمن الخصوم وأنه يعد تجنيباً للمبلغ، حيث أن الصرف لم

يتم في نفس الفترة فهو بذلك يكون مخصصاً، ويصبح المبلغ عبئاً على ربح الفترة، ومن ثم يكون له اثر سلبي على وعاء الزكاة، ولأجل ذلك تم تعديل ربح عام 2009م بمقدار (132,620) ريال الذي يمثل مبلغ مخصصات أخرى ضمن أرصدة عناصر وعاء الزكاة في الإيضاح رقم (22) من إيضاحات القوائم المالية التي قدمها المكلف، وذلك وفقاً للبند (أولاً) فقرة (4) من تعميم المصلحة رقم (8443) لعام 1392هـ الخاص بإضافة المخصصات للوعاء.

ونظراً لعدم حضور المكلف أو من ينوب عنه جلسة الاستماع والمناقشة تم الرجوع إلى وجهة نظر المكلف المبينة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على:

يرى المكلف أن بدل حضور جلسات أعضاء مجلس الإدارة يمثل مصروفًا مستحقًا وتم صرفه في عام 2010م فعليًا ومن ثم ينبغي استبعاده وعدم إضافته إلى صافي الأرباح عام 2009م ، وقد ذُكر في القرار الابتدائي أن المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أمام اللجنة الابتدائية قدم بيانًا إيضاحيًا حول هذا البند وأرفق معه بعض المستندات وقد جاء فيه ما يلي : لقد قامت المصلحة عند إعدادها للربط الزكوي بإضافة بند بدل حضور مجلس الإدارة إلى صافي الأرباح ولم تعتمد هذا البند ضمن المصروفات جائزة الحسم باعتباره مخصصًا ، ويبدو أن المصلحة خلطت بين المخصص والمصروف ، فالمخصص هو تجنيب مبلغ مقابل خسائر محتملة مثل الديون المعدومة أو تقادم المخزون ، في حين أن المصروف المستحق هو عبارة عن مبلغ مؤكد الدفع لجهة ما أو طرف خارجي ومقابل خدمة تم تقديمها للشركة إلا أنه في نهاية العام لم يكن مسددًا ومن ثم يظهر كمصروف مستحق وحكمه محاسبيًا حكم الدائنين باعتباره مبلغًا مستحقًا لهم .

ولما كانت بدلات مجلس الإدارة هي عبارة عن مبالغ مؤكدة الدفع لأعضاء مجلس الإدارة لقاء أتعابهم وهي من المصاريف الجائزة الحسم وفق تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ البند (2) المعنون بـ كيفية معالجة مكافأة مجلس الإدارة في الشركات المساهمة الذي ينص على ما يلي: حيث إن الشركات المساهمة في المملكة هي شركات سعودية 100% وبما أن مكافأة مجلس الإدارة للشركة تؤخذ بنسبة من الأرباح إذًا تعتبر من ضمن المصاريف الواجبة الحسم حيث أنها تدفع مقابل جهد الأعضاء.



لذا فإنه ينبغي خصم هذه المصاريف من الوعاء الزكوي، ولتأكيد أن المكلف قام بتسجيل هذه المصاريف كمصرف مستحق وقام بتسديدها، نقدم صورة من أمر الصرف لبدل حضور الجلسات المستحق، مع بيان بأسماء أعضاء مجلس الإدارة ومقدار المبالغ المستحقة لهم، وصورة من قيد السداد، ويتضح من القيد أنه:

من د/مستحقات وأرصدة دائنة بدل حضور مجلس الإدارة.

إلى د/بنك(ك) الجاري.

وهذا يعني أن المبلغ مصرف مستحق وليس مخصصًا حسب اعتقاد المصلحة.

وبناء عليه يطالب المكلف بخصم هذا المصروف المستحق من الوعاء الزكوي لعام 2009م.

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 بند بدلات حضور أعضاء مجلس الإدارة البالغة (132,620) ريال إلى صافي أرباح المكلف لعام 2009م، في حين يتمسك المكلف بعدم إضافة هذه البدلات إلى نتيجة حساباته للعام المذكور للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات والإيضاحات المقدمة بما في ذلك الفوائم المالية وصلت اللجنة إلى قناعة بأن هذه البدلات تمثل مصروفًا مستحقًا وليست مخصصًا، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم إضافة بدلات حضور مجلس الإدارة البالغة (132,620) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م.



منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (13) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- تأييد استئناف المصلحة بإضافة الأرباح غير المحققة البالغة (7,675,674) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم إضافة بدلات حضور مجلس الإدارة البالغة (132,620) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1426

سنة القرار: 1435هـ

ضريبة استقطاع - ضريبة دخل.

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة.

الموضوع

المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/9/3هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 الثانية بجدة رقم (30) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) للعام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/6هـ كل من: ...و...و...، كما مثل المكلف كل من: ...و....

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 (30) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (2/164/ص ج) بتاريخ 1432/9/1هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة برقم (70) بتاريخ 1432/10/19هـ، وبذلك



يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند ضريبة الاستقطاع:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المكلف في عدم إخضاع تراخيص وبرامج غير المقيم لضريبة الاستقطاع وفقاً لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن حيثيات قرار اللجنة الابتدائية وردت مقتضبة فلم تعلق اللجنة في رأيها على بنود الاتفاقية المبرمة بين المكلف و (ب) والتي استندت إليها المصلحة في خضوع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع، كما لم توضح اللجنة البنود التي استندت إليها من الاتفاقية في تأييد المكلف.

وأضافت المصلحة أنها قامت بدراسة هذا الموضوع لعدد من المكلفين على ضوء العقود والاتفاقية المبرمة معهم ومدى انطباق المواد النظامية عليها وانتهت إلى أن تراخيص التطبيقات وقواعد البيانات تنقسم إلى قسمين:

1- تراخيص قواعد المعلومات ومثالها قاعدة بيانات (ب) وهذه يتم شراؤها عن طريق الشركة الأم أو وكلاء التوزيع وهي عبارة عن منح تراخيص لعدد معين من الأجهزة والمستخدمين ويتم توريدها عن طريق ... أو تحميلها عن طريق الشبكة.

2- برامج الحاسبات التي يتم تركيبها في الشركات والمنشآت المختلفة لأغراض التطبيقات المالية أو الإدارية أو التشغيلية، وهذه تحتوي على ثلاثة عناصر هي: قيمة البرامج والتراخيص وهذه تشتري عادة من الشركة الأم وقد تكون محلية أو أجنبية، وكذلك التعديلات والتطوير، والتطبيق والتدريب والذي تقوم به عادة شركة محلية، وانتهت هذه الدراسة إلى أن تلك التراخيص والبرامج الحاسوبية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% باعتبارها حقوق فكرية (إتاوة) لأن المشتري المحلي لا يملك حق التصرف بها وهي مرتبطة بشكل مستمر بالتطوير الذي تقوم به الشركة الأم.

وحيث إن الاتفاقيات المبرمة بين المكلف والعملاء تنص في البند رقم (11) منها على أن تبقى حقوق الملكية كاملة لشركة ... على منتجاتها، كما لم يقدم المكلف ما يفيد أنه يمتلك الحق في بيع وتسويق هذه البرامج، لذا تطلب المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب) لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% باعتبارها حقوق فكرية (إتاوة) لأن المشتري المحلي لا يملك حق التصرف بهذه البرامج التي ترتبط بشكل مستمر بالتطوير الذي تقوم به الجهة غير المقيمة.

وبعد اطلاع ممثلي المكلف على استئناف المصلحة قدما مذكرة بتاريخ 1435/3/6هـ ورد فيها أن نشاط الشركة هو إنتاج وبيع برامج الحاسب الآلي، وقد وردت إجابة المصلحة على السؤال رقم (82) ضمن الأسئلة الأكثر شيوعاً كما يلي: (إذا كانت عملية



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

وقد تم تقديم كافة المستندات المؤيدة لشراء البرامج موضحةً بها العميل النهائي التي قامت الشركة ببيع هذه البرامج له، وبناءً عليه وحيث إن الشركة تقوم بشراء البرامج بغرض بيعها، لذا لا يستحق على المبالغ المدفوعة لغير المقيم أي ضريبة استقطاع.

أما بخصوص ما ذكرته المصلحة من أن البند رقم (11) من الاتفاقيات المبرمة مع العملاء ينص على أن تبقى حقوق الملكية الفكرية كاملة لشركة أوراكل على منتجاتها، فيرد عليه أن هذا البند هو بند اعتيادي حيث إن الملكية الفكرية حق لصاحبها لا يجوز التعدي عليها، وطالما أن الشركة هي وسيط بين الشركة صاحبة البرنامج والعميل النهائي فتعتبر هذه البرامج كبضاعة يتم شراؤها وبيعها، بناءً عليه يرى المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ب) 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 إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب) لضريبة الاستقطاع، في حين يرى المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لتلك الجهة لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الربط الضريبي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (2/573/44) بتاريخ 1430/1/17هـ وعلى خطاب المكلف المؤرخ في 1435/3/6هـ بشأن تفاصيل المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل تراخيص استخدام البرامج والبالغة (2,125,837) ريال، تبين أن مبلغ (939,300) ريال مدفوع إلى شركة (ب) والباقي مدفوع إلى شركة التقنية لأنظمة المعلومات، وحيث إن المصلحة لم تستأنف على إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة... لضريبة الاستقطاع، لذا فإن الخلاف ينحصر في إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ب) لضريبة الاستقطاع.



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 لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية :...) 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 متحقّقًا من مصدر في المملكة .

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها 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 صورة الاتفاقية المبرمة بين المكلف والجهة غير المقيمة (شركة ب) بتاريخ 2007/8/7م المعنونة (اتفاقية توزيع الاستخدام الكامل) تبين أنها تمنح المكلف ترخيص توزيع البرامج للمستخدم النهائي مع احتفاظ شركة... بالملكية وحقوق الملكية الفكرية وعدم السماح للمكلف بإجراء أي تعديل في البرامج وفقًا للفقرة (D) من الاتفاقية المعنونة بـ(الملكية والقيود) الأمر الذي توصلت معه اللجنة إلى قناعة بأن ما يدفعه المكلف بموجب هذه الاتفاقية من مبالغ يمثل في حقيقته إتاوة وفقًا لتعريف الإتاوة الوارد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (يقصد بالإتاوة : 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) وبعد رجوع اللجنة لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف



بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية : 2- أتاوة أو ربع 15%، وكذلك لنص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة

التنفيذية المتضمنة (بخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التالية : أتاوة أو ربع 15%)، وكذلك لنص الفقرة (أ) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (أ- يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية :... 5- إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة).

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن تعريف الإتاوة، وأن الدخل المتحقق للجهة غير المقيمة يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب) لضريبة الاستقطاع وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (30) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب) لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وفقًا للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنائه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار، وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1430

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

غرامة / خسائر - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم سداد ضريبة / خسائر مدورة (مراحل متراكمة)

المبدأ

1- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
2- تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.

نص القرار

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده: في يوم الإثنين الموافق 1435/9/10هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (18) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2007 و2008م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/14هـ كل من: ...و...و...، 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 المصلحة و المكلف بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/50) بتاريخ 1433/6/16هـ، وقدمت المصلحة استئنافها و قيد لدى هذه اللجنة رقم (174) بتاريخ 1433/7/30هـ، كما قدم المكلف استئنافه و قيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (200) بتاريخ 1433/8/14هـ، كما قدم ما يفيد



سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفةٍ خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: رواتب الإجازات ومصاريف السفر المستحقة لعامي 2007م و2008م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر المكلف في استحقاقات رواتب الإجازات وتذاكر السفر الجوي لموظفي الشركة البالغة (102,300) ريال و(409,352) ريال واعتبار هذه المبالغ كمصروفات مستحقة واجبة الحسم للعامين 2007م و2008م على التوالي.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن المستحقات تأخذ حكم المخصصات التي يجب إضافة المكون منها للربح وحسم المستخدم منها من الربح، وفيما يلي حركة بند رواتب الإجازات ومصاريف السفر المستحقة خلال عامي الاستئناف:

البيان	عام 2007م	عام 2008م
الرصيد الافتتاحي	164,687	266,987
المكون خلال العام	102,300	428,569
المستخدم خلال العام	--	19,217
الرصيد الختامي	266,987	676,339

علمًا بأن الشركة قد أقرت في الفقرة (2-4) من اعتراضها بأنه لم يتم استخدام هذه المبالغ خلال العام وتم استخدامها في السنة اللاحقة، وهذا ما تعتبره المصلحة يأخذ حكم المخصص، حيث يتضح من الجدول السابق حسم المستخدم خلال العام والرصيد الباقي هو المكون الواجب إضافته للربح وأن المستخدم في السنة التالية لا يعكس قيمة المكون في السنة السابقة وهذا يثبت أنه مخصص والعبرة بطبيعة البند وليس بمسماه، ولو كان ما ادعته الشركة صحيحًا لما ظهرت أرصده متراكمة لذلك الحساب.

أما بالنسبة لما أشارت إليه اللجنة الابتدائية أن هذه المستحقات ظهرت في قائمة المركز المالي فلا يغير من حقيقة أن البند هو مخصص لمصاريف مستقبلية متوقعة الحدوث ومن ثم سوف يظهر في قائمة المركز المالي ضمن المطلوبات بناء عليه تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) بتاريخ 1426/8/23هـ ينص في المادة (109) منه على أنه يحق للموظف الحصول على إجازة سنوية مدفوعة الأجر مسبقاً،



كما أنه وفقاً لعقود العمل فإنه يحق للعاملين الحصول على إجازة سنوية لغاية (30) يوماً في السنة تمنح عادة عند إنهائهم سنة كاملة من الخدمة مع تذكرة سفر جوي لموطنهم الأصلي، وفي نهاية كل شهر تقوم الشركة بقيد استحقاق أيام الإجازة التي يحق للعامل الحصول عليها والتي لم يتم استخدامها من قبله وفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، ويصنف بند رواتب الإجازات وتذاكر السفر غير المدفوعة في قائمة المركز المالي كمصاريف مستحقة، وقد أوضحت الشركة لفريق الفحص الميداني أن المبلغ المستحق الدفع في نهاية العام هو استحقاق وليس مخصص نشأ نتيجة لإجازات العاملين التي لم يتم استخدامها خلال السنة، كما تم إبلاغ فريق الفحص بأن العاملين استخدموا إجازاتهم في السنة التالية، وتم تقديم جداول بأسماء العاملين تبين تفاصيل استحقاق رواتب الإجازات وتذاكر السفر الجوي للسنتين 2007م و2008م وهي تظهر أن عدد أيام الإجازة المستحقة للعاملين كانت أقل من (30) يوماً، الأمر الذي يثبت أن العاملين يستخدمون إجازاتهم بشكل سنوي ويحصلون على رواتب إجازاتهم سنوياً بناءً على ذلك .

وأضاف المكلف أن رواتب الإجازات وتذاكر السفر الجوي مصاريف ضرورية تم تكبدها في السياق العادي للأعمال وينبغي اعتمادها كمصاريف فعلية، ووفقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من لائحته التنفيذية فإن جميع المصاريف الضرورية: "المسددة أو المستحقة" جائزة الحسم للأغراض الضريبية، وبما أن استحقاق الإجازة يستند إلى فترة التوظيف التي أتمها العامل فإنه من الضروري أن تقوم الشركة بقيد رواتب الإجازات وتذاكر السفر الجوي: "كاستحقاق" لتسجيل كامل تكلفة العامل، مثلما هو الأمر بالنسبة للرواتب والسكن والعلاوات والمكافآت، حيث إن العامل سيستخدم إجازته على أساس سنوي، ووفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي فإنه لا يجوز للمصلحة رفض اعتماد هذا المصروف لأن الشركة تقيد هذا المصروف كاستحقاق على أساس سنوي وتدفعه أيضاً على أساس سنوي، وقد صدر قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1242) الذي قضى بأن رواتب الإجازات سواء أدرجت تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة هي مصروفات فعلية جائزة الحسم، بناء على ما تقدم يتمسك الكلف 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 المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعدّ مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعدّ حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتتحقق شرطي الاستحقاق والتحديد فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن مبلغه محدد ومعلوم فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما تم تحديده، عليه فإن بند الإجازات يُعدّ مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، ومن ثمّ يعدّ من المصروفات جائزة الحسم طبقًا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م ببند رواتب الإجازات المستحقة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

أما ما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرطًا الاستحقاق والتحديد حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعليًا بإجازته السنوية وقد يدفع له تعويض يقل عن المبلغ المحدد في القوائم المالية، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يُعدّ مصروفًا تقديريًا في حكم المخصص، ومن ثمّ لا يعدّ من المصروفات جائزة الحسم طبقًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م ببند تذاكر السفر المستحقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: الخسائر المرحلة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد وجهة نظر المصلحة في أخذ الخسائر المرحلة عن السنوات السابقة إن وجدت بالاعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة بعد أن تصبح نهائية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراره لعام 2006م والذي أظهر خسارة بمبلغ (60,700,713) ريال وقامت المصلحة بإهدار الحسابات وإجراء ربط تقديري لعام 2006م نتج عنه التزام ضريبي بمبلغ (2,493,904) ريال واعترضت الشركة على ذلك الربط وصدر قرار اللجنة الابتدائية الأولى رقم (20) لعام 1430هـ لصالح الشركة فيما يتعلق بطلبها عدم إهدار الحسابات، وقد أصدرت المصلحة ربطًا معدّلًا بموجب خطابها رقم (12/1070) بتاريخ 1431/2/29هـ على أساس قرار اللجنة الابتدائية أبلغت فيه الشركة بأن رصيد الخسائر المتراكمة هو (53,688,879) ريال.

وأضاف المكلف أنه حسم من وعائه الضريبي بموجب إقراراته لعامي 2007م و2008م خسائر مرحلة بمبلغ (1,021,173) ريال و(11,983,651) ريال على التوالي حسبما تسمح به الفقرة (أ) من المادة (21) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية، ولكن عند إجراء المصلحة الربط الضريبي على العاملين محل الاستئناف بموجب خطابها رقم (2/1522)



بتاريخ 1431/3/6هـ لم تعتمد المصلحة استخدام الخسائر المرحلة وذلك بعدم حسمها من أرباح العامين على أساس أن تلك الخسائر ليست نهائية بعد بدرجة أنها استأنفت على القرار الابتدائي رقم (20) لعام 1430هـ بشأن الربط الضريبي لعام 2006م أمام اللجنة الاستئنافية، وقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى في القرار المستأنف عليه رقم (18) لعام 1433هـ وجهة نظر المصلحة، والشركة غير موافقة على ما ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية بأنه لا يوجد خلاف بينها وبين المصلحة حول معالجة المصلحة بعدم حسم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة من أرباح عامي الاستئناف، وذلك بالمخالفة للمادة (21) من نظام ضريبة الدخل و المادة (11) من لائحته التنفيذية اللتان تضمنتا أنه يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة حسب ضوابط النظام واللائحة التنفيذية إلى السنوات التي تلي سنة الخسارة إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة .

وأضاف المكلف في خطابه المؤرخ في 1435/7/14هـ أنه صدر القرار الاستئنافي رقم (1271) لعام 1434هـ برفض استئناف المصلحة في طلبها إهدار الحسابات لعام 2006م، وبناء عليه أجرت المصلحة بموجب خطابها رقم (1435/16/2186) بتاريخ 1435/4/6هـ وردفيه (نفيدكم باعتماد إقراركم الضريبي قبل تعديلات المحاسب القانوني في الإيرادات والتكاليف وبإجمالي خسائر مرحلة معدلة بمبلغ: "53,688,879" ريال).

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف السماح باستخدام الخسائر المرحلة من عام 2006م البالغة (53,688,879) ريال، كما يطلب تخفيض وعائه الضريبي لعامي 2007م و2008م بخسائر مرحلة بمبلغ (1,021,173) ريال ومبلغ (11,983,651) ريال على التوالي. وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/7/14هـ ورد فيها أن المصلحة على استعداد لترحيل خسائر عام 2006م وذلك بموجب القرارات النهائية الصادرة من اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم. وأضاف ممثلو المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أن المصلحة تقبل ما انتهى إليه قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1271) لعام 1434هـ والذي يعد نهائيًا حيث لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم، ومن ثم فإنه يحق للمكلف استخدام خسائره المرحلة لعام 2006م في الأعوام اللاحقة وفقًا للضوابط الواردة في المادة (21) من نظام ضريبة الدخل والمادة (11) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن المصلحة وافقت على طلب المكلف استخدام خسائره المرحلة البالغة (53,688,879) ريال، وتخفيض وعائه الضريبي لعامي



2007م و2008م بخسائر مرحلة بمبلغ (1,021,173) ريال ومبلغ (11,983,651) ريال على التوالي، وبناءً عليه يُعد الخلاف منتهيًا حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

البند الثالث: غرامة التأخير:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة تأخير على الشركة بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير على فرق ضريبة الدخل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد للبند التي أيدت فيها اللجنة المصلحة. استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و77)، كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاثة مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67 و68 و69)، كما أن طبيعة ونسب وأساس حساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة تماما عن بعضها وذلك على النحو التالي:

أولاً: تفرض المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية غرامة التأخير بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام، وتورد الفقرة (1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار وهي:

- أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرون يوما من تاريخ نهاية السنة المالية.
- ب- عدم تقديم الإقرار طبقا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي.
- ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقا للنموذج المعتمد.
- د- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوما من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال (ستين) يومًا من نهاية السنة الضريبية. كما تقضي الفقرتين (أ و ب) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (2) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية بحساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي على النحو التالي:

1% من إجمالي الإيرادات وبحد أقصى قدره (20,000) ريال.

أو:

5% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير (ثلاثين) يومًا من الموعد النظامي.

10% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثين) يومًا ولم يتجاوز تسعين يومًا من الموعد النظامي.



20% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يومًا ولم يتجاوز (ثلاثمائة وخمسة وستين) يومًا من الموعد النظامي.

25% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثمائة وخمسة وستين) يومًا من الموعد النظامي.

كما أوردت الفقرة (ج) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل تعريفًا للمبلغ الذي تطبق عليه غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة: "ب" من المادة "60" من هذا النظام)، ونصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة: "2" من المادة "الحادية والسبعين" من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد).

وبموجب هاتين المادتين لو تم تقديم إقرار عام 2007م وسداد الضريبة المستحقة في أو قبل 2008/4/30م، وتم إجراء الربط في نفس تاريخ تقديم الإقرار مع التزام ضريبي إضافي قدره (100,000) ريال فلن تنشأ أي غرامة تأخير، ولكن لو تم تقديم الإقرار في 2008/9/30م أي بعد (153) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار فعندئذ تنشأ غرامة تأخير بنسبة 20% على الالتزام الضريبي الإضافي البالغ (100,000) ريال، وحيث تم تقديم الإقرارات في الموعد النظامي، لذا فإن الغرامة المنصوص عليها في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على هذه الحالة .

ثانيًا: تعالج الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة، وتنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة: "ب" من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل "ثلاثين" يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما تنص الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على:

1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) 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 بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والسبعين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع) ولو كان نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان إلى حساب الغرامة المستحقة بموجب المادة (68) من اللائحة التنفيذية على نفس الأساس الوارد في المادة (67) من اللائحة التنفيذية لأضيفت إلى المادة (68) من اللائحة التنفيذية أيضا جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (67) أي (وتحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونظراً لأن المادة (68) من اللائحة التنفيذية لم تتضمن هذه الجملة فإنه يتضح أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ صدور قرار نهائي .
ثالثاً: أن غرامة التأخير التي تحتسب بموجب الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يجب أن تكون مستحقة الدفع من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً استناداً إلى الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية والتي تتضمن أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم"

وبما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية في حال التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض، لذا فإن غرامة التأخير تحتسب من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب النظام، حيث لا يقصد من هاتين المادتين معاقبة المكلف على أي تأخير نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

رابعاً: تعالج الفقرة (ب) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (69) من اللائحة التنفيذية موضوع غرامة التهرب ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذا الاستئناف.



وحيث إن الشركة كانت تقوم دائما في إقراراتها بسداد الضريبة عند استحقاقها وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل، وحيث إنه بعد أن يتم تقديم الإقرار للمصلحة يستغرق إصدار الربط الكثير من الوقت، كما أن استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف قد

يستغرق عدة سنوات، وبما أن بند الخسائر المرحلة محل خلاف فني في وجهات النظر مع المصلحة، لذا يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير، وفي حال فرضها يجب أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة تأخير بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير على فرق ضريبة الدخل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وفقاً لأحكام المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

أما ما ورد في وجهة نظر المكلف من أن هناك خلاف فني بين المكلف والمصلحة ولا يجوز فرض غرامة على فروق الضريبة الناتجة عن خلاف مع المصلحة، فنفيد بأن النظام الضريبي لم يرجع فرض الغرامة إلى كون الخلاف فنياً أو غير فني، فمتى أصبحت الضريبة المستحقة بموجب الربط نهائية فعندئذ يجب فرض الغرامة.

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، كما يطلب في حال فرضها أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى القرار الابتدائي تبين أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة، وحيث إن المصلحة استأنفت على عدم حساب ضريبة على هذا البند دون أن تستأنف على عدم حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، لذا فإن الخلاف بين الطرفين ينحصر في حساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن عدم تخفيض الوعاء الضريبي للمكلف لعامي 2007م و2008م بخسائر مرحلة بمبلغ (1,021,173) ريال ومبلغ (11,983,651) ريال على التوالي، وحيث إن المصلحة وافقت على وجهة نظر المكلف بشأن هذا البند (الخسائر المرحلة) لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية

الضريبية الأولى رقم (18) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1/أ- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م ببند رواتب الإجازات المستحقة

وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

1/ب- تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م ببند تذاكر السفر وإلغاء القرار

الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- انتهاء الخلاف حول بند الخسائر المرحلة لعامي 2007م و2008م بموافقة المصلحة على طلب المكلف.

3- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن عدم تخفيض الوعاء الضريبي لعامي 2007م و2008م بالخسائر

المرحلة لسقوط أصلها.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1432

سنة القرار: 1435هـ

غرامة - ضريبة الدخل.

المفتاح

غرامة عدم سداد ضريبة.

الموضوع

الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/9/17هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية 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 استثناءات 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 شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (6) لعام 1433هـ 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 1435/6/15هـ كل من:و....., كما مثل المكلف كل من: ... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/192) بتاريخ 1433/2/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة رقم (70) بتاريخ 1433/3/22هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من (ب) رقم بتاريخ 1433/3/22هـ بمبلغ (5,719,968) 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:

البند الأول: فرق المشتريات الخارجية للأعوام 2003م و2004م و2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في عدم أحقية المكلف في حسم فروقات المشتريات الخارجية للأعوام 2003م و2004م و2006م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نشاط الشركة هو إنتاج ... وبناءً عليه تستورد المواد الخام من الخارج لكي تستطيع ممارسة أعمالها في المملكة، كما أن الشركة قدمت إلى المصلحة واللجنة الابتدائية قوائم تفصيلية بالمشتريات من الخارج والمستندات المؤيدة لها مثل صور الفواتير والبيانات الجمركية لجميع المشتريات من الخارج التي تمت خلال أعوام الاستئناف، كما أنه لا علم للشركة بالأساس الذي بناءً عليه توصلت المصلحة إلى فرق المشتريات من الخارج وفقاً لخطابها الموجه إلى لجنة الاعتراض الابتدائية والذي احتسبته على النحو التالي:

البيان	2003م	2004م	2006م
المشتريات من الخارج المحملة على الحسابات.	40,477,976	69,600,841	57,278,220
الرسوم الجمركية وأجور الشحن.	3,559,017	6,506,198	3,540,559
المجموع (أ)	44,037,993	76,107,039	60,818,779



59,774,579	59,621,406	29,967,281	يحسم المشتريات من الخارج وأجور الشحن والرسوم الجمركية طبقاً لبيانات الجمارك.
416,896	878,991	1,068,763	تأمين بنسبة 1% وفقاً للتخليص الجمركي.
--	564,989	278,057	الفواتير وأجور الشحن غير المشمولة بالرسوم الجمركية .
60,191,475	61,065,386	31,314,101	المجموع (ب)
627,304	15,041,653	12,273,892	الفرق (أ - ب)

وبناءً على ما تقدم، وحيث أن الشركة قامت بتقديم جميع المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية، كما أن المصلحة لم تقدم الأساس الذي توصلت بموجبه إلى فرق المشتريات من الخارج، وبما أن جميع مصاريف العمل العادية والضرورية ومنها المشتريات من الخارج يجب السماح بها كمصاريف جائزة الحسم وفقاً للمادة رقم (14) من نظام ضريبة الدخل، لذا يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام 2003م و2004م و2006م بفرق المشتريات من الخارج البالغ (12,273,892) ريال ومبلغ (15,041,653) ريال ومبلغ (627,304) ريال على التوالي.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أن المصلحة طلبت من المكلف بموجب خطابها رقم (12/2133) بتاريخ 1429/4/24هـ وخطابها رقم (12/1368) بتاريخ 1430/3/12هـ تقديم كافة الفسوحات الجمركية المؤيدة للمشتريات الخارجية والتي تؤيد دخول المواد للمملكة، وقد قام المكلف بتقديم بيان تحليلي بفواتير المشتريات من الخارج وصور الفسوحات الجمركية، وثبت وجود فرق غير مؤيد مستنداً بين الفسوحات الجمركية وبين ما تم تحميله على الحسابات للأعوام 2003م و2004م و2006م بمبلغ (12,273,892) ريال ومبلغ (15,041,653) ريال ومبلغ (627,304) ريال على التوالي، وعليه قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات للأعوام المذكورة بهذا الفرق باعتباره تضخيماً لتكلفة المشتريات الخارجية بأكثر من قيمتها الحقيقية .

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 2003م و2004م و2006م بفرق المشتريات من الخارج بمبلغ (12,273,892) ريال ومبلغ (15,041,653) ريال ومبلغ (627,304) ريال على التوالي، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لأعوام الاستئناف بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك للأعوام من 2003م حتى 2006م والبيان المقدم من المكلف بالمشتريات الخارجية



المحملة على أعوام الاستئناف ومستنداتها المتمثلة في صور الفسوحات الجمركية وصور فواتير الشراء اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقاً لإقرارات المكلف والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المشتريات الخارجية بموجب الإقرارات	الواردات بموجب بيانات مصلحة الجمارك	الفرق
2003م	44,037,993	44,268,834	-230,841
2004م	76,107,039	75,389,976	717,063
2006م	60,818,779	68,075,480	-7,256,701
المجموع	180,963,811	187,734,290	-6,770,479

مما يتضح معه أن إجمالي واردات المكلف طبقاً لبيانات الجمارك تزيد عما صرح به في إقراراته من مشتريات خارجية. وبما أن الخلاف بين المكلف والمصلحة خلاف مستندي، وحيث أن البيانات الواردة من مصلحة الجمارك تعد قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، وحيث أن إجمالي واردات المكلف طبقاً للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك تزيد عن المشتريات الخارجية التي صرح بها في إقراراته بمبلغ (6,770,479) ريال، لذا فإن اللجنة ترى أن كامل بند المشتريات من الخارج مؤيد مستندياً، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين 2003م و2004م في ما يخص الربط الزكوي والضريبي ولعام 2006م في ما يخص الربط الزكوي بفرق المشتريات من الخارج بمبلغ (12,273,892) ريال ومبلغ (15,041,653) ريال ومبلغ (627,304) ريال على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الأصول الثابتة واستهلاكها لعامي 2005م و2006م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة بشأن حساب فروق الاستهلاك وصافي قيمة الموجودات الثابتة لعامي 2005م و2006م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نسب الاستهلاك المستخدمة من قبل الشركة في عام 2001م وما قبله كانت أعلى من النسب الواردة في التعميم رقم (1/2/12025) بتاريخ 1392/12/18هـ، وتمشيًا مع التعميم المذكور تم في الإقرارات النهائية لتلك الأعوام إعادة حساب استهلاك الأصول الثابتة باستخدام نسب المصلحة، وقد استبعدت الشركة الاستهلاك الزائد لجميع الأعوام حتى نهاية عام 2001م، كما طالبت الشركة بتخفيض الوعاء الضريبي والزكوي لعام 2002م بفروقات الاستهلاك المرفوضة في الأعوام السابقة، وأصدرت اللجنة الاستئنافية الضريبية قرارها رقم (900) لعام 1430هـ بتأييد الشركة في طلبها تخفيض أرباحها الدفترية لعام 2002م بفروق الاستهلاك الناتج عن الفرق بين نسب الاستهلاك المعتمدة لدى المصلحة والنسب المستخدمة من قبل الشركة في الأعوام السابقة، كما أن المصلحة وافقت في القرار الابتدائي محل



الاستئناف على إجراء الشركة بتخفيض أرباحها لعامي 2003م و2004م بفروق الاستهلاك تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (2057) بتاريخ 1416/9/2هـ.

وأضاف المكلف أنه مع بدء سريان نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ فقد تم حساب صافي القيمة الدفترية (التكلفة ناقصاً الاستهلاك المتراكم) للموجودات الثابتة في بداية عام 2005م بناء على المادة (17) من نظام ضريبة الدخل، وحيث إن الشركة كانت تتبع في قوائمها المالية نسب استهلاك أعلى من النسب الواردة في تعميم المصلحة رقم (1/2/12025) بتاريخ 1392/12/18هـ، وحيث تم تعديل نتيجة الحسابات في الأعوام السابقة بفروق الاستهلاك الزائد ليتوافق مع تعليمات المصلحة، عليه قامت الشركة بترحيل صافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة وفقاً للإقرار النهائي لعام 2004م، وهذه المعالجة تتفق مع المادة (81) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، كما تتفق مع إجابة المصلحة على استفسار أحد المكلفين في حالة مماثلة والتي وردت على النحو التالي :

س: بما أن نظام الضريبة الجديد قد نص على استخدام طريقة القسط المتناقص وباستخدام معدلات استهلاك تختلف عن معدلات الاستهلاك وفقاً لنظام الضريبة القديم، كيف ستقوم مصلحة الزكاة والدخل بمعالجة الأرصدة الافتتاحية لمفردات الموجودات الثابتة وفروقات الاستهلاك المرفوضة في السنوات الماضية.

ج: هذا السؤال تحكمه الفقرة (أ) من المادة الحادية والثمانون من النظام المتعلقة بالأحكام الانتقالية والتي تنص على أنه (في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ فإن القيمة التي تضاف إلى

المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصاً أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق)

وبناء على ما سبق يطلب المكلف حساب الأرصدة الافتتاحية لمجموعات الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك في 1/1/2005م وفقاً لصافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة حسب الإقرار النهائي لعام 2004م، ومن ثم صحة حسابه للاستهلاك الوارد في الكشف رقم (4) من الكشوف المرفقة مع إقراره عامي 2005م و2006م وعدم وجود فروقات استهلاك، كما يطلب المكلف حسم الأصول الثابتة بموجب إقراره من الوعاء الزكوي لعامي 2005م و2006م.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أن الخلاف بين المصلحة والمكلف ينحصر في أن المصلحة اعتمدت في حساب أرصدة الأصول الثابتة في 2004/12/31م كما وردت في القوائم المالية للمكلف



متخذةً إياها رصيدًا دفتريًا للأصول الثابتة كسنة أساس في 2005/1/1م، بينما يطالب المكلف بترحيل صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة وفقًا للإقرار النهائي لعام 2004م وليس القوائم المالية.

وقد استندت المصلحة في إجراءاتها إلى أن مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك للعام المالي 2005م تمثل حالة تخضع لمقتضيات الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرة (أ) من المادة (81) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه (في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصًا أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق)

ولتفصيل ما سبق فقد لاحظت المصلحة اختلاف رصيد مجموعات الأصول في 2005/1/1م الواردة في الكشف رقم (4) عن الرصيد الدفترية للأصول كما في القوائم المالية للعام المنتهي في 2004/12/31م، وتمت مخاطبة المكلف وطلب منه إعادة حساب الأصول واستهلاكها، إلا أنه لم يتجاوب مع المصلحة ولم يقدم كشف الاستهلاك المعدل، وعليه قامت المصلحة بتعديل أرصدة المجموعات في 2005/1/1م طبقًا للأرصدة الختامية للأصول الثابتة في 2004/12/31م كما وردت في القوائم المالية للمكلف استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (81) من النظام الضريبي المتعلقة بالإحكام الانتقالية المشار إليها بعالية.

وتؤكد المصلحة أن القيمة التي تضاف إلى المجموعة في بداية عام 2005م هي تكلفة الأصل ناقصًا أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق وذلك فيما يتعلق بالأصول المملوكة في سنة ضريبية سابقة على دخول نظام ضريبة الدخل الحالي حيز التنفيذ، وفي هذه الحالة اعتبرت المصلحة التكلفة الدفترية للأصول الثابتة في 2005/1/1م هي الأرصدة الختامية للأصول الثابتة في 2004/12/31م كما وردت في القوائم المالية للمكلف، ومن ثم قامت بإعادة حساب الاستهلاك وباقي قيمة المجموعة تبعًا لذلك، واتضح منه وجود فروقات استهلاك محملة بالزيادة لعامي 2005م و2006م بمبلغ (1,368) ريال ومبلغ (3,056) ريال على التوالي.

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 حساب الأرصدة الافتتاحية لمجموعات الأصول الثابتة في 2005/1/1م (باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة) وفقاً لصافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة حسب الإقرار النهائي لعام 2004م، ومن ثم صحة حسابه للاستهلاك الوارد في الكشف رقم (4) من الكشوف المرفقة مع إقرار عامي 2005م

و2006م، كما يطلب المكلف حسم الأصول الثابتة بموجب إقراره من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة أن الأرصدة الافتتاحية لمجموعات الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك في 2005/1/1م هي الأرصدة الختامية للأصول الثابتة في 2004/12/31م وفقاً لما ورد في القوائم المالية للمكلف، ومن ثم قامت المصلحة بإعادة حساب الاستهلاك وبقاى قيمة المجموعة المحسومة من الوعاء الزكوي للمكلف تبعاً لذلك، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (هـ) من المادة (17) منه تنص على (إن باقى قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقى قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة بعد حسم قسط الاستهلاك وفقاً لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمئة (50%) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصصاً من المبلغ نسبة خمسين بالمئة (50%) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة أن لا يصبح الباقي سالباً) كما تنص الفقرة (أ) من المادة (81) من النظام على أنه (في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصاً أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق)

عليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذين النصين أن يتم حساب باقى قيمة المجموعة في بداية العام المالي 2005م بأخذ تكلفة الأصول محسوماً منها أقساط الاستهلاك التي تم اعتمادها من قبل المصلحة في السنوات السابقة (الاستهلاك المحتسب للأغراض الضريبية) وهذا يتفق مع ما ورد في الكشف رقم (4) من الكشوف المرفقة مع الإقرار النهائي لعام 2004م، وحيث أن المادة (17) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بحساب استهلاك الأصول الثابتة للأغراض الضريبية تطبق على عموم المكلفين بما فيهم مكلفي الزكاة تمثيلاً مع ما جاء في تعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ وتعميم المصلحة رقم 9/1724 بتاريخ 1427/3/24هـ، فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب الأرصدة الافتتاحية



للأصول الثابتة في 2005/1/1م (باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة) وفقاً لما ورد في إقراره لعام 2004م وذلك في ما يخص الربط الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
أما ما يتعلق بحساب صافي الأصول الثابتة التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2005م و2006م فإن اللجنة ترى 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 أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي،

وبناءً عليه ترى اللجنة أحقية المكلف في حسم صافي قيمة موجوداته الثابتة الظاهرة في القوائم المالية من وعائه الزكوي مضاعفاً إليها فروق الاستهلاك التي لم تعتمد المصلحة في السنوات السابقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الرسوم المدرسية لعام 2003م:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المصلحة في مقدار الرسوم المدرسية المسموح بحسمها لعام 2003م وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لسماح المصلحة بحسم الرسوم المدرسية عن ثلاثة أولاد فقط، حيث أنه ذكر بطريق الخطأ في الكشف رقم (24) من الكشوف المرفقة مع الإقرار النهائي لعام 2003م أن الرسوم المدرسية قد دفعت عن ثلاثة أولاد بدلاً من خمسة أولاد، وفي هذا الشأن نرفق التحليل التالي:

اسم الموظف	عدد الأولاد	المبلغ بواقع 5,000 ريال
.....	2	10,000
.....	1	5,000
.....	2	10,000
المجموع	-	25,000

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند الرسوم المدرسية البالغ (10,000) ريال.
وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أنه وفقاً لإقرار المكلف فإن عدد الأولاد المدفوع عنهم الرسوم المدرسية ثلاثة أولاد بواقع (5000) ريال لكل ولد (3×5000)=15000 ريال ، وتطبيقاً للقرار



الوزاري رقم (13506/3) بتاريخ 1419/2/28هـ الذي تضمن قبول المصاريف المدرسية بحدود خمسة آلاف ريال لكل واحد من أولاد الموظف في السنة المالية الواحدة بحد أقصى (4) أطفال وهو المطبق على سائر المكلفين , لذا قبلت المصلحة مبلغ (15,000) ريال فقط من المصروفات المدرسية وردت الفرق لأرباح العام.

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 بفرق الرسوم المدرسية البالغ (10,000) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (13506/3) بتاريخ 1419/12/28هـ تبين أنه يتضمن اعتماد المصاريف المدرسية في حدود مبلغ (5,000) ريال لكل واحد من أولاد الموظف الواحد في السنة المالية الواحدة بحد أقصى أربعة أولاد.

وبرجوع اللجنة للإقرار النهائي للعام المالي المنتهي في 31/12/2003م والكشوف المرفقة به تبين من الكشف رقم (10) أن الرسوم المدرسية المحملة على المصروفات تبلغ (70,130) ريال، كما تبين من الكشف رقم (34) أن المكلف قام بتعديل صافي الربح بمبلغ (45,130) ريال على اعتبار أن عدد الأولاد المدفوع عنهم الرسوم المدرسية خمسة أولاد، ومن ثم فإن الرسوم المدرسية المعتمدة تبلغ (25,000) ريال.

وباطلاع اللجنة على الربط الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (12/628) بتاريخ 1431/2/8هـ تبين أن المصلحة قامت بتعديل صافي الربح بمبلغ (55,130) ريال على اعتبار أن عدد الأولاد المدفوع عنهم الرسوم المدرسية ثلاثة أولاد، ومن ثم فإن الرسوم المدرسية المعتمدة تبلغ (15,000) ريال.

وبناء عليه، وحيث أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في عدد الأولاد المدفوع عنهم الرسوم المدرسية، وحيث أن المكلف قدم صور فواتير الرسوم المدرسية لخمسة أولاد ينتمون لثلاثة عاملين، وحيث أن القرار الوزاري رقم (13506/3) بتاريخ 1419/12/28هـ يتضمن اعتماد المصاريف المدرسية في حدود مبلغ (5,000) ريال لكل واحد من أولاد الموظف الواحد في السنة المالية الواحدة بحد أقصى أربعة أولاد، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بفرق الرسوم المدرسية البالغ (10,000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الرابع: غرامة التأخير لعامي 2003م و2004م:



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير لعامي 2003م و2004م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يقدم إقراراته في المواعيد النظامية، ويقوم بسداد الضرائب المستحقة طبقًا للأنظمة الضريبية المعمول بها حسب تطبيقها وتفسيرها في حينه، وقد نص منشور المصلحة 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) وقد أكدت اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم (310) لعام 1421هـ ورقم (452) لعام 1424هـ على أن غرامة التأخير يجب عدم فرضها إذا نشأ الالتزام الإضافي عن خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة. بناء عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندى المشتريات من الخارج والرسوم المدرسية.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أن المصلحة احتسبت غرامة تأخير للعامين 2003م و2004م طبقًا للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) لعام 1370هـ، والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ، والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ، وذلك لأن بنود الخلاف محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلًا للاجتهاد أو الاختلاف.

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 الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندى المشتريات من الخارج والرسوم المدرسية، في حين ترى المصلحة خضوع فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بهذين البندين لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث أن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذين البندين، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (6) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين 2003م و2004م فيما يخص الربط الزكوي والضريبي ولعام 2006م فيما يخص الربط الزكوي بفرق المشتريات من الخارج بمبلغ (12,273,892) ريال ومبلغ (15,041,653) ريال ومبلغ (627,304) ريال على التوالي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2-أ/ تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب الأرصدة الافتتاحية للأصول الثابتة في 2005/1/1م (باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة) وفقاً لما ورد في إقراره لعام 2004م وذلك فيما يخص الربط الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم صافي قيمة الموجودات الثابتة الظاهرة في القوائم المالية للمكلف من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م مضافاً إليها فروق الاستهلاك التي لم تعتمد المصلحة في السنوات السابقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بفرق الرسوم المدرسية البالغ (10,000) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند المشتريات من الخارج والرسوم المدرسية لسقوط أصلها وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : (1433)

سنة القرار : 1435هـ

المفتاح

أصول / غرامة / فروق - ضريبة الدخل.

الموضوع

أصول ثابتة صافية / غرامة عدم تقديم إقرار / فروق استيراد.

المبدأ

- 1- تحسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها عند تحديد الوعاء الزكوي للمنشأة مضافاً إليها فروق الاستهلاك التي لم تعتمدها الهيئة.
- 2- عدم تقديم المنشأة للإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
- 3- البيانات الواردة من هيئة الجمارك تعد قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، وإذا كانت واردات المنشأة طبقاً للبيان المستخرج من هيئة الجمارك تزيد عن المشتريات الخارجية التي صرح بها في إقراراته، فإنه يترتب على ذلك اعتبار تلك المشتريات مؤيدة مستندياً وتحسم من الوعاء، ولا يحق للهيئة تعديل حسابات المنشأة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/9/17هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة 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 الثالثة رقم (6) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/15هـ كل من: ...، كما مثل المكلف كل من: ... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/192) بتاريخ 1433/2/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (70) بتاريخ 1433/3/22هـ، كما قدم ضمناً بنكيًا صادرًا من مجموعة (ب) برقم ... بتاريخ 1433/3/22هـ بمبلغ (5,719,968) 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:

البند الأول: فرق المشتريات الخارجية لعام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في عدم أحقية المكلف في حسم فروقات المشتريات الخارجية لعام 2006م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نشاط الشركة هو إنتاج ... ، وبناء عليه تستورد المواد الخام من الخارج لكي تستطيع ممارسة أعمالها في المملكة، كما أن الشركة قدمت إلى المصلحة واللجنة الابتدائية قوائم تفصيلية بالمشتريات من الخارج والمستندات المؤيدة لها مثل صور الفواتير والبيانات الجمركية لجميع المشتريات من الخارج التي تمت خلال أعوام الاستئناف، كما أنه لا علم للشركة بالأساس الذي بناء عليه توصلت المصلحة إلى فرق المشتريات من الخارج وفقاً لخطابها الموجه إلى لجنة الاعتراض الابتدائية والذي احتسبته على النحو التالي :



المبلغ	البيان
57,278,220	المشتريات من الخارج المحملة على الحسابات.
3,540,559	الرسوم الجمركية وأجور الشحن.
60,818,779	المجموع (أ)
59,774,579	يحسم المشتريات من الخارج وأجور الشحن والرسوم الجمركية طبقاً لبيانات الجمارك.
416,896	تأمين بنسبة 1% وفقاً للتخليص الجمركية
60,191,475	المجموع (ب)
627,304	الفرق (أ - ب)

وبناءً على ما تقدم، وحيث إن الشركة قامت بتقديم جميع المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية، كما أن المصلحة لم تقدم الأساس الذي توصلت بموجبه إلى فرق المشتريات من الخارج، وبما أن جميع مصاريف العمل العادية والضرورية ومنها المشتريات من الخارج يجب السماح بها كمصاريف جائزة الحسم وفقاً للمادة رقم (12) من نظام ضريبة الدخل، لذا يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بفرق المشتريات من الخارج البالغ (627,304) ريال. وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أن المصلحة طلبت من المكلف بموجب خطابها رقم (12/2133) بتاريخ 1429/4/24هـ وخطابها رقم (12/1368) بتاريخ 1430/3/12هـ تقديم كافة الفسوحات الجمركية المؤيدة للمشتريات الخارجية و التي تؤيد دخول المواد للمملكة، وقد قام المكلف بتقديم بيان تحليلي بغواتير المشتريات من الخارج وصور الفسوحات الجمركية، وثبت وجود فرق غير مؤيد مستندياً بين الفسوحات الجمركية وبين ما تم تحميله على الحسابات لعام 2006م بمبلغ (627,304) ريال، وعليه قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق باعتباره تضيماً لتكلفة المشتريات الخارجية بأكثر من قيمتها الحقيقية .

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 2006م بفرق المشتريات من الخارج البالغ مبلغ



(627,304) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام الاستئناف بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك والبيان المقدم من المكلف بالمشتريات الخارجية المحملة على عام الاستئناف ومستنداتها المتمثلة في صور الفسوحات الجمركية وصور فواتير الشراء اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية لعام 2006م طبقاً لإقرارات المكلف والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

المشتريات الخارجية بموجب الإقرارات	الواردات بموجب بيانات مصلحة الجمارك	الفرق
60,818,779	68,075,480	-7,256,701

مما يتضح معه أن إجمالي واردات المكلف طبقاً لبيانات الجمارك تزيد عما صرح به في إقراراه من مشتريات خارجية.

وبما أن الخلاف بين المكلف والمصلحة خلاف مستندي، وحيث إن البيانات الواردة من مصلحة الجمارك تعد قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، وحيث إن إجمالي واردات المكلف طبقاً للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك تزيد عن المشتريات الخارجية التي صرح بها المكلف في إقراراه بمبلغ (7,256,701) ريال، لذا فإن اللجنة ترى أن كامل بند المشتريات من الخارج مؤيد مستندياً، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بفرق المشتريات من الخارج البالغ (627,304) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: الأصول الثابتة واستهلاكها لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة بشأن حساب فروق الاستهلاك وصافي قيمة الموجودات الثابتة لعامي 2005م و2006م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نسب الاستهلاك المستخدمة من قبل الشركة في عام 2001م وما قبله كانت أعلى من النسب الواردة في التعميم رقم (1/2/12025) بتاريخ 1392/12/18هـ، وتمشيًا مع التعميم المذكور تم في الإقرارات النهائية لتلك الأعوام إعادة حساب استهلاك الأصول الثابتة باستخدام نسب المصلحة، وقد استبعدت الشركة الاستهلاك الزائد لجميع الأعوام حتى نهاية عام 2001م، كما طالبت الشركة بتخفيض الوعاء الضريبي لعام 2002م بفروقات الاستهلاك المرفوضة في الأعوام السابقة، وأصدرت اللجنة الاستئنافية الضريبية قرارها رقم (900) لعام 1430هـ بتأييد الشركة في طلبها تخفيض أرباحها الدفترية لعام 2002م بفروق الاستهلاك الناتج عن الفرق بين نسب الاستهلاك المعتمدة لدى المصلحة والنسب المستخدمة من



قبل الشركة في الأعوام السابقة, كما أن المصلحة وافقت في القرار الابتدائي محل الاستئناف على إجراء الشركة بتخفيض أرباحها لعامي 2003م و2004م بفروق الاستهلاك تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (2057) بتاريخ 1416/9/2هـ .

وأضاف المكلف أنه مع بدء سريان نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ فقد تم حساب صافي القيمة الدفترية (التكلفة ناقصاً الاستهلاك المتراكم) للموجودات الثابتة في بداية عام 2005م بناء على المادة (17) من نظام ضريبة الدخل, وحيث إن الشركة كانت تتبع في قوائمها المالية نسب استهلاك أعلى من النسب الواردة في تعميم المصلحة رقم (1/2/12025) بتاريخ 1392/12/18هـ, وحيث تم تعديل نتيجة الحسابات في الأعوام السابقة بفروق الاستهلاك الزائد ليتوافق مع تعليمات المصلحة, عليه قامت الشركة بترحيل صافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة وفقاً للإقرار النهائي لعام 2004م وهذه المعالجة تتفق مع المادة (81) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ كما تتفق مع إجابة المصلحة على استفسار أحد المكلفين في حالة مماثلة والتي وردت على النحو التالي:

س: بما أن نظام الضريبة الجديد قد نص على استخدام طريقة القسط المتناقص وباستخدام معدلات استهلاك تختلف عن معدلات الاستهلاك وفقاً لنظام الضريبة القديم, كيف ستقوم مصلحة الزكاة والدخل بمعالجة الأرصدة الافتتاحية لمفردات الموجودات الثابتة وفروقات الاستهلاك المرفوضة في السنوات الماضية؟

ج: هذا السؤال تحكمه الفقرة (أ) من المادة الحادية والثمانون من النظام المتعلقة بالأحكام الانتقالية والتي تنص على أنه (في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصاً أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق).

وبناء على ما سبق يطلب المكلف حساب الأرصدة الافتتاحية لمجموعات الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك في 1/1/2005م وفقاً لصافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة حسب الإقرار النهائي لعام 2004م, ومن ثم صحة حسابه للاستهلاك الوارد في الكشف رقم (4) من الكشوف المرفقة مع إقراره عامي 2005م و2006م.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أن الخلاف بين المصلحة والمكلف ينحصر في أن المصلحة اعتمدت في حساب أرصدة الأصول الثابتة في 2004/12/31م كما وردت في القوائم المالية للمكلف



متخذةً إياها رصيدًا دفتريةً للأصول الثابتة كسنة أساس في 2005/1/1م، بينما يطالب المكلف بترحيل صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة وفقًا للإقرار النهائي لعام 2004م وليس القوائم المالية.

وقد استندت المصلحة في إجراءاتها إلى أن مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك للعام المالي 2005م تمثل حالة تخضع لمقتضيات الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرة (أ) من المادة (81) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه: "في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصًا أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق".

ولتفصيل ما سبق فقد لاحظت المصلحة اختلاف رصيد مجموعات الأصول في 2005/1/1م الواردة في الكشف رقم (4) عن الرصيد الدفترية للأصول كما في القوائم المالية للعام المنتهي في 2004/12/31م، وتمت مخاطبة المكلف وطلب منه إعادة حساب الأصول واستهلاكها، إلا أنه لم يتجاوب مع المصلحة ولم يقدم كشف الاستهلاك المعدل، وعليه قامت المصلحة بتعديل أرصدة المجموعات في 2005/1/1م طبقًا للأرصدة الختامية للأصول الثابتة في 2004/12/31م كما وردت في القوائم المالية للمكلف استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (81) من النظام الضريبي المتعلقة بالإحكام الانتقالية المشار إليها بعالية .

وتؤكد المصلحة بأن القيمة التي تضاف إلى المجموعة هي تكلفة الأصل ناقصًا أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق وذلك فيما يتعلق بالأصول المملوكة في سنة ضريبية سابقة على دخول نظام ضريبة الدخل الحالي حيز التنفيذ، وفي هذه الحالة اعتبرت المصلحة التكلفة الدفترية للأصول الثابتة في 2005/1/1م هي الأرصدة الختامية للأصول الثابتة في 2004/12/31م كما وردت في القوائم المالية للمكلف، ومن ثم قامت بإعادة حساب الاستهلاك الوارد في الكشف رقم (4) اتضح منه فروقات استهلاك محملة بالزيادة لعامي 2005م و2006م بمبلغ (1,368) ريال ومبلغ (3,056) ريال على التوالي .

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 حساب الأرصدة الافتتاحية لمجموعات الأصول الثابتة في 2005/1/1م (بأقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة) وفقًا لما ورد في إقراره لعام 2004م، ومن ثم صحة حسابه للاستهلاك الوارد في الكشف رقم (4) المرفق مع إقراره عامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة أن الأرصدة الافتتاحية لمجموعات الأصول



الثابتة القابلة للاستهلاك في 2005/1/1م هي الأرصدة الختامية للأصول الثابتة في 2004/12/31م وفقاً لما ورد في القوائم المالية للمكلف، ومن ثم قامت إعادة حساب استهلاك الأصول الثابتة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (هـ) من المادة (17) منه تنص على: "إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة بعد حسم قسط الاستهلاك وفقاً لهذه المادة للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمئة (50%) من أساس التكلفة للأصول الموضوعه في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصصاً من المبلغ نسبة خمسين بالمئة (50%) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة أن لا يصبح الباقي سالباً، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (81) من النظام على أنه: "في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصاً أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق".

عليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذين النصين أن يتم حساب باقي قيمة المجموعة في بداية العام المالي 2005م بأخذ تكلفة الأصول محسوماً منها أقساط الاستهلاك التي تم اعتمادها من قبل المصلحة في السنوات السابقة (الاستهلاك المحتسب للأغراض الضريبية) وهذا يتفق مع ما ورد في الكشف رقم (4) من الكشوف المرفقة مع الإقرار النهائي لعام 2004م، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب الأرصدة الافتتاحية للأصول الثابتة في 2005/1/1م (باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة) وفقاً لما ورد في إقراره عام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث: غرامة التأخير لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير لعام 2006م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و77) كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاث مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67 و68 و69) وتعالج المادة (76) من نظام ضريبة الدخل



والمادة (67) من اللائحة التنفيذية الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن المهلة النظامية، في حين تعالج المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية الغرامة المستحقة الدفع عن تأخير سداد الضريبة المستحقة، وتعالج المادة (69) من اللائحة التنفيذية غرامة التهرب من الضريبة، لذا فإن طبيعة ونسب وأساس حساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة تماما عن بعضها، علاوة على ذلك فإنه لا يجوز للمصلحة فرض غرامة تأخير بموجب نظام ضريبة الدخل ما لم تصبح الفروق الضريبية مستحقة الدفع بعد استنفاد الإجراءات المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل.

وحيث إن الشركة كانت تقوم دائما في إقراراتها بسداد الضريبة عند استحقاقها وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل، وحيث تم تقديم المستندات المؤيدة لبند المشتريات الخارجية، لذا يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير وفي حال فرضها يجب أن تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ الموافقة على الربط أو تاريخ صدور قرار نهائي.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أن المصلحة احتسبت غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ.

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 فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند المشتريات من الخارج وفرق الاستهلاك، كما يطلب في حال فرضها أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذين البندين، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الإقرار الضريبي لعام 2005م قد تم تقديمه مع شهادة فحص محدود تمشيًا مع الفقرة (هـ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل و الفقرة (ب) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية والمعايير المتعلقة بمعايير فحص التأكيدات الصادرة عن الهيئة السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/12) بتاريخ 1412/5/13هـ. وقد أكدت

المصلحة في ردها على أحد الاستفسارات أن المصادقة على الإقرار الضريبي يجب أن تتم وفقًا للائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وقواعد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعلنة في موقع الهيئة على الانترنت وذلك فيما يلي:

س: ما هو المقصود بشهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار بالنسبة للمكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة (مليون) ريال وما هي المعايير التي يجب على المحاسب القانوني مراعاتها حتى يتمكن من أداء مهمته؟

ج: المقصود بشهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار هو أن يشهد المحاسب القانوني على صحة الإقرار الضريبي إذا تجاوز الدخل الخاضع للضريبة (مليون) ريال ويقصد بالدخل الخاضع للضريبة إجمالي الدخل قبل حسم المصاريف، كما أن المعايير التي يجب على المحاسب القانوني مراعاتها هي المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وما تضمنته اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي.

وبناء على ما تقدم ومع الأخذ في الاعتبار المعايير الفنية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقد تم إصدار تقرير فحص محدود، علمًا بأن موضوع تقديم الإقرار النهائي مع شهادة فحص محدود كان لا يزال محل أخذ ورد بين عدة جهات منها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ووزارة المالية والمصلحة ومكاتب المحاسبة في المملكة، وقد قامت مكاتب المحاسبة بتوجيه خطاب مشترك رقم (2006/40م) بتاريخ 1427/4/4هـ إلى وزير المالية للنظر في الأمر وإصدار توجيهاته لمكاتب المحاسبة وفقًا للمرسوم الملكي رقم (م/12) المتعلق بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونظام الضريبة، وقد أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين توجيهاتها في 1428/4/10هـ (2007/4/28م) بأن باستطاعة مكاتب المحاسبة المصادقة حسب متطلبات



المصلحة بالصيغة الصادرة لها شريطة إجراء فحص كامل , وحيث إن الهيئة لم تصدر توجيهاتها إلا مؤخرًا أي بعد تقديم الإقرار لعام 2005م, لذا يطلب المكلف عدم فرض غرامة تقديم الإقرار لعام 2005م بمبلغ (20,000) ريال .

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدما مذكرة بتاريخ 1435/6/15هـ ورد فيها أن المصلحة فرضت غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م بسبب وجود تحفظ من قبل المحاسب القانوني في تقريره المرفق بالإقرار, حيث إن التقرير عبارة عن فحص محدود إلى جانب أنه قد نص على أن الفحص المحدود أقل من الفحص الذي يهدف إلى إبداء الرأي في أن المعلومات المدونة في الإقرار الضريبي مستخرجة ومطابقة لدفاتر الشركة أو أنه قد تم أعداده وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل, ومن ثم فإن هذا التقرير لا يفي بمتطلبات الفقرة (هـ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل, وكذلك الفقرة (7) من الإرشادات الواردة في الإقرار.

وحيث خالف المكلف الفقرة (أ) من المادة (60) والفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ, وكذلك الفقرة (أ/ب) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ والتي نصت على أنه (تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار طبقًا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي), لذا يعد إقرار الكلف كأن لم يقدم وذلك وفقًا لتعميم المصلحة رقم (7/1886) بتاريخ 1427/4/1هـ.

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, في حين ترى المصلحة توجب غرامة عدم تقديم الإقرار, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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 بإحكام 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 نص صراحة في المادة (76) من النظام على فرض غرامة في حال عدم التقيد بأحكامها، ويؤيد ذلك أن الفقرة (5) من الإرشادات المدونة في نهاية نموذج الإقرار رقم (ق1) قد نصت صراحة على أنه في حال عدم تقديم هذا الإقرار وفقاً للضوابط المحددة أعلاه ودفوع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية، تحتسب 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 وفقاً للفقرة (أ) من المادة (60) من النظام يُعد منتهياً بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقفاً من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظاماً وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظاماً، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءاً من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك، حيث إنه وأن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظاماً إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلاً معيناً - كأن تكون جزءاً من الإقرار - بل يجوز أن ترد في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءاً منه، كما يجوز أن ترد منفصلة عن الإقرار، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظاماً فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار، حيث إن هناك فرقاً بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (76) من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام .

وحيث إنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظراً لأن فرض تلك الغرامات يُعد عقوبة جزائية، وحيث إن الغرامات التي نص عليها نظام ضريبة الدخل لم تشمل عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة



(60) من النظام، لذا 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.

منطوق القرار

قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (6) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بفرق المشتريات من الخارج البالغ (627,304) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب الأرصدة الافتتاحية للأصول الثابتة في 2005/1/1م (باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة) وفقاً لما ورد في إقراره عام 2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات بيندي المشتريات من الخارج وفرق الاستهلاك لسقوط أصلها وإلغاء 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.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1434

سنة القرار: 1435هـ

المفتاح

غرامة / ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم تقديم إقرار / ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ

1- عدم تقديم المنشأة الإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
2- ضريبة الاستقطاع المسددة لا تعد من المصروفات جائزة الحسم.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/9/24هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة 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 الثالثة رقم (9) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/7هـ كل من:و...., كما مثل المكلف

....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/203) بتاريخ 1433/4/12هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة رقم (123) بتاريخ 1433/5/29هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات 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:

البند الأول: حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات الاجتماعية في الخارج من ضريبة الدخل:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم أحقية المكلف بحسم مبلغ (93,307) ريال من ضريبة الدخل لعام 2009م وفقاً لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المصلحة فرضت ضريبة على التأمينات الاجتماعية بالخارج مرتين، الأولى بإضافتها للوعاء الضريبي باعتبارها من المصاريف غير جائزة الحسم، والثانية بإخضاع المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل التأمينات الاجتماعية لضريبة الاستقطاع، وذلك بالمخالفة لأحكام الفقرة (ز) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (إذا استقطعت الضريبة على مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي) ويتضح من أحكام هذه الفقرة أنه في حال قيام المكلف الخاضع لضريبة الدخل بتسديد ضريبة استقطاع على بند تم إضافته للوعاء باعتباره مصروحاً غير جائز الحسم، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من ضريبة الدخل المستحقة على المكلف وذلك تجنباً للثني في الضريبة، كما يتضح أيضاً أن حسم الضريبة لا يقتصر على كيان قانوني معين بل جعل حقاً لكل مكلف دفع ضريبة استقطاع على مبلغ تم إضافته للوعاء الضريبي وليس بالضرورة نفس المكلف، ويؤيد ذلك ما ورد في إجابة المصلحة على السؤال رقم (6) من الأسئلة الأكثر شيوعاً الذي ينص على ما يلي:

س: هل تحسم من ضريبة الدخل على المنشأة الدائمة الضريبة التي تم استقطاعها عن حصة المنشأة الدائمة من مصروفات المركز الرئيس وعن حصتها من الفوائد على الرصيد المدين المستحق على المنشأة الدائمة للمركز الرئيس؟

ج: نظراً لأن حصة الفرع من مصروفات المركز الرئيس ومن الفوائد على الرصيد المدين تعتبر من المصاريف غير الجائزة الحسم نظاماً ويتم بالتالي إعادتها للوعاء الخاص بالمنشأة الدائمة، ولكون المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي تخضع لضريبة الاستقطاع، لذا يتم حسم ضريبة الاستقطاع عن تلك المدفوعات من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة تطبيقاً للفقرة (ز) من المادة (68) من النظام الضريبي.



وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في جواز فرض الضريبة مرتين على نفس المبلغ، حيث جاء في قرارها ما نصه (أن اللجنة تؤيد وجهة نظر المصلحة في عدم أحقية المكلف بحسم المبلغ محل الخلاف من ضريبة الدخل المستحقة عليه، أما ما دفع به المكلف من ثني للضريبة فلا يسلم له لأن ضريبة الدخل مفروضة على المكلف مقدم الإقرار في حين أن ضريبة الاستقطاع مفروضة على الجهة غير المقيمة)

ويتضح من رأي اللجنة الابتدائية أنها لا ترى وجود ثني أو ازدواج ضريبي في فرض المصلحة ضريبة مرتين على نفس المبلغ، مبرره وجهة نظرها بأن الضريبة التي دفعها المكلف نتيجة عدم السماح باستبعاد التأمينات من الوعاء الضريبي هي ضريبة على المكلف، أما ضريبة الاستقطاع فهي ضريبة على الجهة غير المقيمة، وهذا يخالف أحكام الفقرة (ز) من المادة (68) المشار إليها أعلاه التي أكدت أنه إذا استقطعت الضريبة على مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف وفق وعائه الضريبي .

ويعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على نفس المال الخاضع للضريبة في المدة الزمنية نفسها ويتطلب ذلك عدة شروط هي:

- 1- وحدة الضريبة وهذا يعني فرض ضريبة على نفس الدخل.
 - 2- وحدة المادة الخاضعة والمقصود بها أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين.
 - 3- وحدة المدة الزمنية أي يتم فرض الضريبة أيضًا في نفس السنة المالية.
- ويتضح من التعريف أعلاه والشروط المذكورة أنها تنطبق على هذه الحالة.
- وبناء على ما سبق يطلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات الاجتماعية في الخارج البالغة (93,307) ريال من ضريبة الدخل المستحقة عليه وذلك تطبيقًا للفقرة (ز) من المادة (68) من النظام الضريبي.
- في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قدم إقراره لعام 2009م واستحق بموجبه ضريبة دخل بمبلغ (1,951,034) ريال، وقد قام بحسم مبلغ (93,307) ريال سبق سداده كضريبة استقطاع عن تأمينات اجتماعية مدفوعة بالخارج، وسدد الباقي من ضريبة الدخل بمبلغ (1,857,727) ريال، ويستند المكلف في ذلك إلى الفقرة (ز) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي فإن



الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي) وتوضح المصلحة أن المقصود بهذه المادة هو حسم الضريبة المستقطعة من المبالغ المدفوعة للمكلف كإيرادات أدرجت في وعائه الضريبي، وذلك تحاشياً للازدواج

الضريبي على هذه الإيرادات المدفوعة له، في حين أن حالة المكلف تمثل ضريبة استقطاع من مبالغ مدفوعة منه للخارج (تأمينات اجتماعية في الخارج) وليست مستقطعة من مبالغ مدفوعة للمكلف كإيرادات، ومن ثم فإن مطالبة المصلحة للمكلف بالمبلغ المحسوم جاءت بناء على عدم اعتماد بند التأمينات الاجتماعية في الخارج كمصروف جائز الحسم طبقاً للفقرة (9) من المادة (10) اللائحة التنفيذية، وخضوع غير المقيم لضريبة الاستقطاع طبقاً للفقرة (8) 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 حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات الاجتماعية في الخارج البالغة (93,307) ريال من ضريبة الدخل المستحقة عليه، في حين ترى المصلحة عدم حسم ضريبة الاستقطاع المسددة من ضريبة الدخل، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين من الإيضاح رقم (1) أن المكلف شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (ز) من المادة (68) تنص على (إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي)

وترى اللجنة أن المقصود بالمكلف الوارد في هذه الفقرة هو الشخص غير المقيم الذي لديه منشأة دائمة يحاسب من خلالها، واستقطعت جهة مقيمة سواء كانت تابعة له أو غير تابعة أو جهة حكومية ضريبة استقطاع عن مبالغ مدفوعة من قبلها له، ولدى هذا الشخص غير المقيم وعاء ضريبي يحاسب من خلاله في المملكة، وتم حساب ذلك المبلغ المدفوع في وعائه الضريبي، ففي هذه الحالة يحق لهذا المكلف (غير المقيم) أن يحسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل المقررة عليه، كون هذه المدفوعات احتسبت في وعائه الضريبي، وفي هذه الحالة فإن ما يطالب به المكلف (شركة أ) لا ينطبق على حالته محل الاستئناف كونه دفع مبالغ لشخص غير مقيم ليس له وعاء ضريبي في المملكة يحاسب من خلاله، وهذه المبالغ استحق



عليها ضريبة استقطاع، ومن ثم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات الاجتماعية في الخارج البالغة (93,307) ريال من ضريبة الدخل المستحقة عليه وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة عدم تقديم الإقرار:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وفقًا لحديثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقًا للمادة (60) من نظام ضريبة الدخل قدم إقراره على النموذج المعد من قبل المصلحة وذلك في الموعد النظامي وسدد ضريبة الدخل المستحقة بموجب الإقرار محسومًا منها الضريبة المسددة كضريبة استقطاع وذلك وفقًا للفقرة (ز) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم فإنه لا يستحق عليه غرامة عدم تقديم الإقرار، حيث أن ما قام به هو اجتهاد في تطبيق النظام، وليس تأخيرًا في تقديم الإقرار أو خطأ متعمد يقصد به التهرب أو إخفاء حقائق، ولا يوجد في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل ما يعطي المصلحة الحق في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار في حال الاختلاف على تفسير النظام، بناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار البالغة (20,000) ريال .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قدم إقراره الضريبي في الموعد النظامي، إلا أنه لم يلتزم بتسديد كامل الضريبة طبقًا لإقراره مخالفًا بذلك الفقرة (أ) من المادة (60) من النظام الضريبي، ومن ثم طالبت المصلحة بتسديد غرامة عدم تقديم إقرار البالغة (20,000) ريال استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار البالغة (20,000) ريال، في حين ترى المصلحة توجب غرامة عدم تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على إقرار المكلف تبين أن ضريبة الدخل المستحقة بموجبه تبلغ (1,951,034) ريال حسم منها المكلف ما سبق سداده خلال العام من ضريبة استقطاع بمبلغ (93,307) ريال لتكون ضريبة الدخل المسددة بمبلغ (1,857,727) ريال.



ويرجع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ تبين أن المادة (60) منه تنص على:

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

ب- يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

ج- على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاوله النشاط، وذلك خلال (ستين) يوماً من تاريخ التوقف.

د- يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقاً للمادة (السادسة والثلاثين) من هذا النظام في اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية أو قبله.

كما تبين أن المادة (76) منه تنص على:

أ) تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة (الستين) من هذا النظام، مقدارها واحد بالمئة (1%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز (20,000) عشرين ألف ريال.

ب) في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد تفرض الغرامة الآتية عوضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة (أ) تقل عن المبلغ المحدد بمقتضى هذه الفقرة:

1- خمسة بالمئة (5%) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير: "ثلاثين" يوماً من الموعد النظامي.

2- عشرة بالمئة (10%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن: "ثلاثين" يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.

3- عشرون بالمئة (20%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن: "تسعين" يوماً ولم يتجاوز ثلاثمئة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

4- خمسة وعشرون بالمئة (25%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن: "ثلاثمئة وخمسة وستين" يوماً من الموعد النظامي.



(ج) تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة: "الستين" من هذا النظام.

وترى اللجنة أنه تطبيقاً للمادة (76) والفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، فإن المكلف مطالب بتقديم إقراره وفق نموذج معتمد وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه في مواعيد محددة نصت عليها الفقرة (ب) من المادة (60) من النظام وهي (120) يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار، وإلا ترتب على مخالفة ذلك أو التأخر عنه أن يدفع المكلف غرامات نصت عليها المادة (76) من النظام، وحيث أن المكلف قام بسداد ضريبة الدخل المستحقة بموجب إقراره محسومًا منها ضريبة الاستقطاع المسددة عن جهة غير مقيمة والتي لا يجوز له خصمها من ضريبة الدخل المستحقة عليه كما ورد في البند الأول من هذا القرار، مما يعني عدم سداد المكلف كامل الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام، ومن ثم لم يتقيد بأحكام الفقرة (أ) من المادة (60) والفقرة (ج) من المادة (76) من النظام، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار البالغة (20,000) ريال 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 شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (9) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات الاجتماعية في الخارج البالغة (93,307) ريال من ضريبة الدخل المستحقة عليه وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار البالغة (20,000) ريال 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. وباللله التوفيق،



رقم القرار: 1435

سنة القرار: 1435هـ

الربط الضريبي - ضريبة الدخل.

المفتاح

ربط ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة.

الموضوع

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

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1435/9/24هـ 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) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (3) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعام 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/5/10هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف كل من: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 (3) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/18) بتاريخ 1433/2/1هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى اللجنة برقم (63) بتاريخ 1433/3/7هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى اللجنة برقم (81) بتاريخ 1433/3/30هـ، وقدم ضمناً بنكيًا صادرًا من بنك (ط) برقم بتاريخ 1431/12/1هـ بمبلغ (53,563,611) ريال، وضمناً بنكيًا صادرًا من البنك (ل) برقم بتاريخ 1433/3/28هـ بمبلغ (1,015,693) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة المقررة نظاماً، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإيرادات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في عدم اعتماد تخفيض الإيرادات بمبلغ (1,646,969) ريال من عقد شركة (ب) وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض اعتماد تخفيض الإيرادات لعام 2008م البالغ (1,646,969) ريال بحجة عدم وجود ارتباط بين الفواتير الأصلية التي تم إلغاؤها والفواتير المعدلة، وعدم تقديم تسلسل مترابط لصدور الفواتير الأصلية وما تلاها من اعتراض العميل عليها ومن ثم منح الخصم له وإصدار الإشعارات الدائنة والفواتير المعدلة.

وأضاف المكلف أنه قدم إلى كل من المصلحة واللجنة الابتدائية الفواتير الأصلية والفواتير المعدلة والاستمارات الحقلية المرفقة بها والقيود المحاسبية ذات الصلة، والتي تبين تفاصيل منصة الحفر وفترة الخدمات وطبيعتها متماثلة في كل من الفواتير الأصلية والفواتير المعدلة، وبناءً على ذلك فإن موقف اللجنة الابتدائية بعدم وجود ترابط واضح بين الفواتير الأصلية والفواتير المعدلة هو موقف لا أساس له، وفيما يلي المواقف المفصلة بشأن تخفيض الإيرادات البالغ (1,646,969) ريال:

1- من بين الفواتير المتعددة الصادرة خلال 2008م بموجب العقد الموقع مع (ب) رقم صدرت الفواتير التالية:



المبلغ ريال	المبلغ دولار	رقم الفاتورة
4,411,054	1,176,281	AS00003720
4,121,948	1,099,186	AS00003722
4,992,992	1,331,464	AS00003734

2- بما أن بعض الحسميات والتعديلات المتفق عليها غير مدرجة في الفواتير المذكورة أعلاه فقد تم إصدار إشعارات دائنة بنفس المبالغ لعكس تلك الفواتير ومن ثم صدرت الفواتير الجديدة لشركة (ب) بالمبالغ الصحيحة وفيما يلي تحليلاً للإشعارات الدائنة والفواتير المعدلة.

رقم الإشعار الدائن	المبلغ بالدولار	المبلغ بالريال	أ- الإشعارات الدائنة
AV00000209	1,176,281	4,411,054	--
AV00000210	1,099,186	4,121,948	--
AV00000213	01,331,464	4,992,992	--
	--	--	ب- الفواتير المعدلة
الصادر مقابل رقم AS00003720 الفاتورة	--	--	--
AS00003946	586,940	2,201,027	
AS00003952	520,079	1,950,298	
المجموع	1,107,020	4,151,325	
الصادر مقابل الفاتورة	--	--	--



		رقم AS00003722
1,387,206	369,921	AS00003947
2,289,214	610,456,98	AS00003941
3,676,420	980,378	المجموع
--	--	الصادر مقابل الفاتورة رقم AS00003734
1,857,968	495,458	AS00003963
2,193,312	584,883	AS00003964
4,051,280	1,080,341	المجموع

3- نظراً إلى إصدار الفواتير المعدلة المذكورة أعلاه بعد إدراج الحسم والتعديلات الأخرى المتفق عليها فإن الإيراد الإجمالي من (ب) قد تم تخفيضه بمبلغ (1,6) مليون ريال حسب التحليل أدناه:

قيمة الفواتير الأصلية	قيمة الفواتير المعدلة	صافي التخفيض في الإيرادات
4,411,054	4,151,325	259,729
4,121,948	3,676,420	445,528
4,992,992	4,051,280	941,712
المجموع	--	1,646,969

4- أن الفواتير المعدلة بالمبالغ الصحيحة كانت مؤيدة حسب الأصول بالاستثمارات الحقلية بالمبالغ المخفضة التي تم اعتمادها حسب الأصول من ممثلي الشركة و (ب) وأن تواقع كل من ممثلي الشركة و (ب) على الاستثمارات الحقلية المعدلة يؤكد من دون أدنى شك أن الحسميات والتعديلات التي جرت في الفواتير المعدلة والاستثمارات الحقلية قد تم الاتفاق عليها حسب الأصول، كما أن نسخ كشوف الحساب البنكية تؤكد أيضاً تحصيل المبالغ وفقاً للفواتير المعدلة المتفق عليها خلال عام 2008م.



5- أن العقد مع (ب) هو عقد غير حصري يكون لها بموجبه صلاحية تعيين أي مقاول لتأدية بعض الأعمال الميدانية التي يشتمل عليها نطاق العقد المشار إليه أعلاه، وبناءً على ذلك ففي الأعمال التي يتدخل فيها المنافسون ويتاح لـ (ب) فرصة المساومة على السعر فإنه يتعين على الشركة أن تمنح تلك الحسميات (التي لم يتم النص عليها صراحة في العقد) لاستبقاء العميل لديها، وبما أن تلك الحسميات لم يتم النص عليها صراحة في العقد، فقد قامت الشركة في سياق أعمال الفحص الميداني بتزويد فريق الفحص بنسخ من الفواتير المعدلة والاستمارات الحقلية كمستند مؤيد لتخفيض الإيراد .

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند تخفيض إيرادات العقد المبرم مع شركة (ب) بمبلغ (1,646,969) ريالاً.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد تخفيض إيرادات عقد المكلف مع شركة (ب) بمبلغ (1,646,969) ريالاً حيث لم يوضح المكلف مبررات هذا التخفيض، ولم يقدم صورة العقد والفواتير المؤيدة لإيرادات الشركة من عقد شركة (ب) كما سبق منحه أكثر من مهلة لتقديم المستندات المطلوبة، إلا أنه لم يقدم أي مستندات تؤيد تخفيض الإيرادات باستثناء سرد لفواتير صادرة خلال عام 2008م وإشعارات دائنة لإلغاء هذه الفواتير وإصدار فواتير أخرى أيضاً خلال عام 2008م بدلاً من الفواتير السابق إلغاؤها بالإشعارات الدائنة، ولم يوضح المكلف سبب تخفيض إيرادات عقد شركة (ب) عام 2008م، كما لم يقدم العقد المبرم مع شركة (ب) على الرغم من طلبه أكثر من مرة وذلك للاطلاع عليه ومعرفة بنود العقد وشروطه والتحقق من وجود ما يفيد منح خصومات لشركة (ب) من عدمه، وعليه فإن المصلحة تترك 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 ببند تخفيض إيرادات العقد المبرم مع شركة (ب) بمبلغ (1,646,969) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد إطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وتحديداً الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تبين أن إيرادات المكلف يتحقق عند تقديم الخدمات إلى العملاء وفق شروط العقد.

وبرجوع اللجنة لمعايير المحاسبة المالية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وعلى الأخص معيار الإيرادات تبين أن الفقرة (106) منه تنص على (يجب إثبات الإيرادات عند توافر الشرطين التاليين:



اكتساب الإيراد.

حدوث عملية تبادل.

وبناءً على هذه القاعدة:

- يتم إثبات الإيرادات المترتبة على عمليات بيع البضائع والسلع في تاريخ عملية تسليم البضاعة إلى العميل أو انتقال سند الملكية من البائع إلى المشتري.
- يتم إثبات الإيرادات المترتبة على تقديم الخدمات عندما يتم تنفيذ الخدمة المتعاقد عليها.
- يتم إثبات الإيرادات المترتبة على السماح للغير باستخدام موارده أو أصول المنشأة بناء على الأساس الزمني وفقاً لقاعدة الاستحقاق أو بناء على معدل استخدام الغير لموارد المنشأة وفقاً لقاعدة الاستحقاق)
- وحيث إن المكلف لم يقدم للجنة ما يؤيد وجهة نظره فيما يتعلق بتخفيض الإيراد خاصة و أن التخفيض مرده إلى الحسميات الممنوحة لشركة (ب) والتي لم يتم النص عليها في العقد المبرم بين الطرفين، وحيث إن قياس الإيرادات يعتمد -استناداً إلى معايير المحاسبة- على اكتمال عنصرى الاكتساب والتبادل، لذا فإن الإيراد الذي تم تسجيله ابتداءً اعتمد على توفر هذين العنصرين وأن ما تم تخفيضه لا صلة له بتحقيق الإيراد ذاته، لذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند تخفيض إيرادات العقد المبرم مع شركة (ب) بمبلغ (1,646,969) ريالٍ وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني: الرسوم المدرسية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في عدم اعتماد الرسوم المدرسية البالغة (6,395,238) ريالٍ وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض اعتماد الرسوم المدرسية كتكلفة فعلية جائزة الحسم لعام 2008م بحجة أن عقود التوظيف لم تنص صراحة على هذه الميزة مع نصها على مزايا أخرى مثل السكن والعلاج والنقل، وأن هذه العقود لم تشر إلى خطابات التعيين ولم تعتبرها جزء منها.



وأضاف المكلف أنه ليس لديه نوعين من المستندات أي عقود توظيف وخطابات تعيين كما ذكرت اللجنة الابتدائية في قرارها، وإنما مستند واحد هو خطاب التعيين وهو يمثل اتفاقية التوظيف بينه وبين العاملين، وتنص خطابات التعيين بشكل واضح وصریح على علاوات التعليم الممنوحة للموظفين المعنيين أسوة بكافة البدلات الأخرى، كما يتم دفع الرسوم المدرسية للموظفين كعلاوة أو أن يتم دفعها مباشرة لمدارس محلية مسجلة في المملكة حسيما أكده أيضا فريق الفحص الميداني والذي ورد فيه ما يلي "... بالنسبة لمستندات الدفع فذكر الحاضرون أن الدفع يتم إما عن طريق الدفع المباشر للمدرسة أو باحتساب الرسوم ودفعها مع الراتب الشهري أن يقوم الموظف بدفعها ويطلب التعويض من الشركة وتم الاطلاع على عينة من تلك المستندات" وبناء على ذلك فإن موقف اللجنة الابتدائية بأن ميزة التعليم لم ترد صراحة في خطابات التعيين هو موقف لا مبرر له .

وأضاف المكلف أن المادة (12) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل) كما تنص الفقرة (7) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية على أن من ضمن المصاريف التي يجوز حسمها (المصاريف المدرسية لأبناء موظفي المكلف متى توفرت فيها الضوابط الآتية :

أ- أن تكون مدفوعة إلى مدرسة محلية مرخص لها.

ب- أن تكون هذه الميزة منصوص عليها صراحة في عقد التوظيف)

وبما أن الرسوم المدرسية مصاريف عمل ضرورية ومؤيدة حسب الأصول بمستندات الدفع وعقود التوظيف، وبناء على أحكام المادة (12) من نظام ضريبة الدخل، وبما أن رصيد الرسوم المدرسية البالغة (6,359,238) ريال يلبى الشروط التي أرسنها المادة (9) من اللائحة التنفيذية، لذا لا يوجد أي مبرر للمصلحة لرفض اعتماد هذا المصروف كتكلفة فعلية يحق حسمها.

وقد تم في الإقرار الضريبي لعام 2008م تعديل الربح بالرسوم المدرسية المدفوعة للمدارس غير السعودية بمبلغ (502,806) ريال وكذلك الرسوم المدرسية لعمليات المنطقة المحايدة بمبلغ (103,118) ريال على أساس أن تلك الرسوم المدرسية لا تلي الشروط المنصوص عليها في المادة (9) من اللائحة التنفيذية بخصوص مصاريف الرسوم المدرسية القابلة للحسم، وهذا يؤكد أن الشركة دائما تتقيد بأحكام نظام ضريبة الدخل عند إعداد إقرارها الضريبي، بناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند الرسوم المدرسية البالغ (6,359,238) ريال .



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد الرسوم المدرسية البالغ قيمتها (6,395,238) ريالاً لعدم تقديم المكلف عقود التوظيف المبرمة مع موظفي الشركة والتي تنص على هذه الميزة، كما أن ممثلي المكلف لم يجيبوا على استفسار المصلحة الموضح بمحضر الأعمال المتمثل في هل نصت عقود الموظفين صراحةً على منح هذه الرسوم وقد نصت الفقرة (7) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة (المصاريف المدرسية لأبناء موظفي المكلف متى توافرت فيها الضوابط الآتية:

أ- أن تكون مدفوعة إلى مدرسة محلية مرخص لها.

ب- أن تكون هذه الميزة منصوص عليها صراحةً في عقد التوظيف)

ويتضح أن الشرط الثاني لم يتوفر في المصروف، كما أن تلك الميزة لم ترد صراحةً في لائحة المكافآت المقدمة من المكلف. عليه فإن المصلحة تترك 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 لعام 2008م ببند الرسوم المدرسية البالغ (6,359,238) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (7) من المادة (9) تنص على أن (المصاريف التي يجوز حسمها ... 7- المصاريف المدرسية لأبناء موظفي المكلف متى توفرت فيها الضوابط الآتية:

أ- أن تكون مدفوعة إلى مدرسة محلية مرخص لها.

ب- أن تكون هذه الميزة منصوص عليها صراحةً في عقد التوظيف)



وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها لائحتي تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل بتاريخ 1409/2/21هـ ودليل سياسات التوظيف تبين أن لائحتي تنظيم العمل والجزاءات والمكافآت لم تتضمن حق العاملين في الحصول على ميزة رسوم مدرسية لأبنائهم، كما تبين أن دليل سياسات التوظيف متعلق برسم السياسة العامة لشركة (أ) بما فيها المركز الرئيسي وكافة الفروع حول العالم بالإضافة إلى أنها سياسة داخلية غير معتمدة من قبل الجهة المختصة وحيث إن المكلف لم يقدم صور عقود العمل التي طلبتها منه اللجنة معلا ذلك بأنه لا توجد لديه عقود توظيف وإنما خطابات تعيين، وهذا يتعارض مع المادة الحادية والخمسين من نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) بتاريخ 1426/8/23هـ وكذلك المادة (10) من لائحة تنظيم العمل الخاصة بالمكلف واللذين تنصان على أنه يتم استخدام العامل بموجب عقد عمل يحرر من نسختين ...، وبناء على ما تقدم وتطبيقاً للفقرة (7) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة أن هذا البند لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الرسوم المدرسية البالغ (6,359,238) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث: نسبة ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد المصلحة في احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) بدلاً من (5%) على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات منتسبة غير مقيمة وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت معالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% بدلا من 5% على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة على أساس أن كلمة خدمات وردت في المادة (63) من اللائحة التنفيذية غير معرفة، والأصل في النكرات أنها تفيد العموم، مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%

وأضاف المكلف أن الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل عرفت كلمة الخدمات لأغراض ضريبة الاستقطاع بأنها أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى، ويتضح من تعريف الخدمات في هذه الفقرة أنها تتضمن كافة الدفعات باستثناء المبالغ التي تدفع مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى، أي البنود الملموسة، وبعبارة أخرى فإن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات تتضمن الإيجار والفائدة والعمولة والتأمين والسفر وكافة أنواع الخدمات، أي أن تعريف الخدمات المنصوص عليه في الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل يغطي تشكيلة واسعة من المعاملات حيث حددت نسب ضريبة استقطاع مستقلة لفئات المعاملات أو مصادر الدخل ومثال ذلك : الإيجار 5% التأمين 5%، السفر



5%، الفائدة 5% الاتصالات الهاتفية الدولية 5%، الخدمات الفنية أو الاستشارية 5%، أتعاب الإدارة 20%... الخ، بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي 15%، وقد طبقت المصلحة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة منها وغير المرتبطة مقابل أتعاب خدمات الإدارة نسبة ضريبة استقطاع بواقع 20%، وعليه يجب أيضاً تطبيق إجراء مماثل في حالة المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية كالذي طبقت المصلحة على المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والشحن والفائدة وأتعاب الإدارة... الخ، أي تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وفي حال اعتبرت المصلحة أن جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل خدمات يجب أن تخضع إلى ضريبة استقطاع بنسبة 15%، فإنه يجب عليها أن تطبق ضريبة استقطاع بنسبة 15% بدلاً من 20% على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل أتعاب خدمات الإدارة.

وأضاف المكلف أن ردود المصلحة على استفسارات المكلفين يثبت قبولها لمبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة على أساس طبيعة المبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها كجهة مرتبطة أو غير مرتبطة، وفيما يلي ردود المصلحة:

سؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها عوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، هل هي 5% أم 15%؟

جواب المصلحة: تخضع عوائد القروض لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% مع ملاحظة أنه بجانب خضوع عوائد القروض إذا دفعت إلى مركز رئيسي من فرع مملوك له بالكامل لضريبة الاستقطاع حسبما تم إيضاحه فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقاً لأحكام الفقرة (10/ب) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام.

سؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الإقليمي أو للمركز الرئيس إذا كانت:

ت- دفعات مقابل نصيب فرع المملكة من مصروفات عمومية وإدارية.

ث- أقساط إعادة تأمين.

جواب المصلحة: تخضع حصة الفرع لضريبة الاستقطاع بواقع 15% عن المصروفات الإدارية والعمومية و5% عن أقساط إعادة التأمين.



وفي توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة وغير مرتبطة أكدت المصلحة على أن المبالغ المدفوعة مقابل إيجار معدات تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة استنادًا للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وبناء على ذلك فإن المصلحة تناقض الإجراء المتبع من قبلها بتطبيق نسبتين مختلفتين على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة بواقع 15% و 5% على التوالي في حالة المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية، كما تخالف قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1129) لعام 1433هـ الذي ألغى فرض ضريبة استقطاع بواقع 15% بدلا من 5% على المبالغ المدفوعة إلى جهة مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية .

وأضاف المكلف أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية تضمنتا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وفيما يلي قائمة نسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادتان المذكورتان أعلاه من نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية:

(1) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل.

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
إيجار	5%
أتاوة أو ريع	15%
أتعاب إدارة	20%
دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	5%
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	5%
أي دفعات أخرى يحددها النظام على أن لا يتجاوز سعر الضريبة	15%

(2) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية.

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	20%
إتاوة أو ريع	15%



15%	دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	إيجار
5%	خدمات فنية أو استشارية
5%	تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري
5%	خدمات اتصالات هاتفية دولية
5%	أرباح موزعة
5%	تكاليف قروض
5%	أقساط تأمين أو إعادة تأمين
15%	أي دفعات أخرى

ويتضح من ذلك أن نسب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة منصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وتستند نسب ضريبة الاستقطاع فقط إلى طبيعة الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة، كما يتضح أن نسب ضريبة الاستقطاع التي تطبق على كافة أنواع الدفعات الأخرى التي لا تندرج تحت فئات الدفعات المنصوص عليها بالتحديد في المادتين المذكورتين هي بواقع 15% على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وبناء على ذلك فإن أي مبلغ مدفوع إلى جهة غير مقيمة يندرج تحت أي من فئات الدفعات المحددة المنصوص عليها في المادتين المذكورتين أعلاه من النظام ولائحته التنفيذية (مثل أتعاب الإدارة، الإتاوة أو الربيع، الإيجار، الخدمات الفنية أو الاستشارية، فوائد القروض، التأمين... الخ) فينبغي تطبيق النسبة المحددة لذلك النوع من المدفوعات بصرف النظر عن حقيقة ما إذا كانت تلك المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، أما إذا كان المبلغ المدفوع إلى جهة مرتبطة غير مندرج تحت أي من أنواع الدفعات التي حددت لها نسبة ضريبة استقطاع معينة في النظام وفي اللائحة التنفيذية فينبغي أن تطبق عليه نسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للمبالغ المدفوعة للجهات غير المرتبطة .

ويتضح أيضًا أن نظام ضريبة الدخل لا يجيز للمصلحة تطبيق نسب ضريبة مختلفة على نفس الدفعة أو الدخل على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة، حيث إن نسب ضريبة الاستقطاع التي ينبغي تطبيقها على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة على حد سواء محددة بالمادة (68) من نظام ضريبة الدخل ولا يجوز تغييرها تحت أي ظرف من الظروف إلا بمرسوم ملكي، كما أن المادة (79) من نظام ضريبة الدخل التي تحدد الصلاحيات الممنوحة لوزير المالية لم تمنح الوزير تفويضًا لتعديل أي نسب ضريبية واردة في النظام، وقد حددت المادة (68) من نظام ضريبة الدخل نسب ضريبة الاستقطاع على النحو التالي : الإيجار 5%، الإتاوة أو الربيع 15% أتعاب الإدارة 20%، تذاكر الطيران أو الشحن البحري 5%، وأي دفعات أخرى غير محددة في النظام



على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15% واستنادًا إلى هذه المادة حددت اللائحة التنفيذية نسبة مختلفة لضريبة الاستقطاع على أساس نوع الدفعة أو الدخل، ولا يجوز للمصلحة تعديل أي نسبة ضريبة استقطاع منصوص عليها في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل أو المادة (63) من اللائحة التنفيذية. وبما أن النسبة المطبقة على دفعات الخدمات الفنية أو الاستشارية واردة في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، لذا فإن النسبة المنصوص عليها وهي 5% ينبغي تطبيقها على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة وغير مرتبطة، كما تتضمن المادة (16) من اللائحة التنفيذية أساس وتفاصيل نسب الأرباح التقديرية لمختلف أنواع الأنشطة ولم يرد أي اعتبار بخصوص العلاقة بين أطراف المعاملة، مما يتضح معه أن النظام الضريبي والإجراءات المتبعة لدى المصلحة لا تميز بأي شكل من الأشكال بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة إذ يتم تحديد الالتزام الضريبي فقط على أساس طبيعة النشاط أو مصدر الدخل، وعلى سبيل المثال لو كانت مصادر الدخل إتاوات فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع 75% لاحتساب الوعاء الضريبي، ولو كان مصدر الدخل أتعاب إدارة فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع 80% لاحتساب الوعاء الضريبي دون أي اعتبار للعلاقة بين أطراف المعاملة .

ويرى المكلف أن احتساب ضريبة استقطاع بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات فنية أو استشارية إلى جهات مرتبطة، بينما توجد نسبة ضريبة استقطاع محددة لهذه الدفعات في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية بواقع 5% هو إجراء يتسم بالتمييز ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية في المملكة التي لا تشجع على التمييز في المعاملة بين المكلفين، كما يتعارض مع ما نصت عليه المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، ويتناقض مع إجراءات المصلحة بشأن المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل الخدمات (مثل الإيجار والتأمين والفائدة والأرباح الموزعة وأتعاب الإدارة والشحن... الخ) .

بناء على ما تقدم يطلب المكلف احتساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلي جهات مرتبطة تطبيقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ حيث نصت المادة (68/أ) على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في



المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وأي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 15% كما نصت الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على أن يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في

المملكة، وتستقطع الضريبة من المبلغ المدفوع مقابل خدمات للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة بسعر 15% بناء عليه تتمسك المصلحة بوجهة نظرها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف احتساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، في حين ترى المصلحة احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 15% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ... 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 5%)، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التالية :

15%	أتاوة أو ربح، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة
5%	إيجار، خدمات فنية أو استشارية، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، خدمات اتصالات هاتفية دولية، أرباح موزعة عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين .



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

15%	أتاوة أو ربح، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً).

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذه النصوص خضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15% وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) أنه فيما يتعلق بفرض غرامة التأخير على التزامات ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة على الشركة فإن اللجنة تقر:

أ- تأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير السداد على فرق الضريبة الناتج من عدم قبول تخفيض المكلف لإيراداته مع عقده مع شركة (ب) وفقاً لحثيات القرار.

ب- تأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير السداد على فرق الضريبة الناتج من عدم اعتماد مصروف الرسوم المدرسية وفقاً لحثيات القرار.

ج- تأييد المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد على فرق الضريبة الناتج من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية للشركات المنتسبة غير المقيمة بنسبة (15%) وفقاً لحثيات القرار.



استئناف المكلف:

استأنف المكلف الففرتين (أ، ب) من هذا البند من القرار وذكر أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و 77) كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاثة مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67 و 68 و 69) كما أن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة تماما عن بعضها وذلك على النحو التالي:

أولاً: يهدف النظام الضريبي إلى معاقبة المكلف الذي لا يتقيد بالمتطلبات النظامية للإقرار، ولذلك فإن الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده تحتسب من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار بموجب المادة (76) من النظام والمادة (67) من اللائحة التنفيذية، وتورد الفقرة (1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تفرض فيها عدم تقديم الإقرار وهي:

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرون يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية.

ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي.

ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقاً للنموذج المعتمد.

د- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال (ستين) يوماً من نهاية السنة الضريبية.

كما تقضي الفقرتان (أ و ب) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (2) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية باحتساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي على النحو التالي:

1% من إجمالي الإيرادات وبحد أقصى قدره (20,000) ريالاً.

أو:

5% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير (ثلاثين) يوماً من الموعد النظامي.



10% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثين) يومًا ولم يتجاوز تسعين يومًا من الموعد النظامي.

20% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يومًا ولم يتجاوز (ثلاثمائة وخمسة وستين) يومًا من الموعد النظامي.

25% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثمائة وخمسة وستين) يومًا من الموعد النظامي.

كما أوردت الفقرة (ج) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل تعريفًا للمبلغ الذي تطبق عليه غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة "ب" من المادة "60" من هذا النظام)، ونصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة "الحادية والسبعين" من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد).

وبموجب هاتين المادتين لو تم تقديم إقرار عام 2008م وسداد الضريبة المستحقة في أو قبل 2009/4/30م، وتم إجراء الربط في نفس تاريخ تقديم الإقرار مع التزام ضريبي إضافي قدره (100,000) ريال فلن تنشأ أي غرامة تأخير، ولكن لو تم تقديم الإقرار في 2008/9/30م أي بعد (153) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار فعندئذ تنشأ غرامة تأخير بنسبة 20% على الالتزام الضريبي الإضافي البالغ (100,000) ريال، وحيث تم تقديم الإقرار في الموعد النظامي، لذا فإن الغرامة المنصوص عليها في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على هذه الحالة.

ثانيًا : تعالج الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة، وتنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة "ب" من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل "ثلاثين" يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما تنص الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على (1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) 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 بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع)

ويلاحظ أن المادة (68) من اللائحة التنفيذية لا تنص على عكس المادة (67) من اللائحة التنفيذية على وجوب احتساب غرامة التأخير من الموعد النظامي لتقديم الإقرار، وإن سبب عدم وجود هذا النص في هذه المادة واضح جدًا وهو أن النظام لا يهدف إلى معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال الربط النهائي وإجراءات الاعتراض والاستئناف لدى اللجان الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم، ولو كان النظام يهدف إلى ذلك لأضيفت إلى المادة (68) من اللائحة التنفيذية أيضا جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (67) أي (وتحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونظرًا لأن المادة (68) من اللائحة التنفيذية لم تتضمن هذه الجملة، فإنه يتضح أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا استنادًا إلى الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية والتي تتضمن أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية :

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجرته المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

ثالثًا: تعالج الفقرة (ب) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (69) من اللائحة التنفيذية موضوع غرامة التهرب ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذا الاستئناف.



وبناء على ما تقدم، وحيث تم سداد كافة الضرائب المستحقة بموجب الإقرار الضريبي لعام 2008م عند تقديمه، وحيث إن إصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف قد يستغرق عدة سنوات، وبما أن بنود الاستئناف محل خلاف فني في وجهات النظر مع المصلحة، لذا يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند تخفيض الإيرادات والرسوم المدرسية، وفي حال فرضها يجب أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي.

استئناف المصلحة:

استأنفت المصلحة الفقرة (ج) من هذا البند من القرار وذكرت أن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حددت في الفقرة (أ) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية نسبة الاستقطاع المتوجبة على المبالغ المدفوعة للشركات المرتبطة غير المقيمة مقابل خدمات وذلك بنسبة 15% وهي النسبة المطبقة على جميع المكلفين، عليه فإن الخلاف ليس فنيًا أو حقيقيًا وإنما هو مخالفة لمواد نظام ضريبة الدخل.

وحيث إن الفقرة (ب/1) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل نصت على إلزام الشخص الذي يستقطع الضريبة بالتسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال (العشرة) أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد، عليه فإن تاريخ استحقاق الغرامة لكل دفعة يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع، ولذا قامت المصلحة بفرض غرامة تأخير على فرق ضريبة الاستقطاع استنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص (على المكلف تسديد غرامة تأخير سداد بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها ...)، وتؤكد المصلحة على سلامة الإجراء المتخذ من قبلها حيال هذا البند.

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 الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند تخفيض الإيرادات والرسوم المدرسية، كما يطلب في حال فرضها أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين تطلب المصلحة في استئنافها فرض غرامة التأخير بواقع 1% على فرق ضريبة الاستقطاع غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ونصت الفقرة (د/2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والتي لا تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة).

وفيما يتعلق باحتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند تخفيض الإيرادات، وحيث إن هذا البند لا تحكمه نصوص نظامية واضحة، كما أن رفض هذه اللجنة لاستئناف المكلف فيما يتعلق بهذا البند كان بسبب عدم عدالة المعالجة



المحاسبية التي قام بها المكلف في دفاتره وليس بسبب وجود نص في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يمكن الاستناد إليه وبالتالي ترى اللجنة استنادًا إلى الرأي المذكور أعلاه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببند الرسوم المدرسية، وحيث إن تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند تحكمه نصوص نظامية واضحة تتمثل في الفقرة (7) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يتعلق باحتساب غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل خدمات فنية واستشارية، وحيث إن نسبة الضريبة محل الخلاف لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ والذي حددها بواقع 15% لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها احتساب غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، على أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ صدور قرار نهائي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (3) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند تخفيض إيرادات العقد المبرم مع شركة (ب)

بمبلغ (1,646,969) ريالاً، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الرسوم المدرسية البالغ (6,359,238) ريالاً،
وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4-أ/ احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن بند تخفيض إيرادات العقد المبرم مع شركة (ب) بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ صدور قرار نهائي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ت- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند الرسوم المدرسية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ج- رفض استئناف المصلحة في طلبها احتساب غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، على أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ صدور قرار نهائي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار. وباللّه التوفيق،