

الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees



مدونة القرارات والمبادئ الزكوية والضريبية
الصادرة عن اللجنة الاستئنافية الضريبية لعام 1437 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 1437هـ 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 1437هـ





الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
13-1	1508	خسائر تشغيلية / خسائر رأس مالية / رسوم ترخيص / رسوم تسجيل / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات تقنية معلومات / مصروفات متنوعة.	خسائر / رسوم / غرامة / مصروفات - الزكاة
21-14	1509	تأمين مخاطر / غرامة عدم سداد ضريبة.	تأمين / غرامة - ضريبة الدخل - زكاة.
36-22	1510	أجور مجلس الإدارة/ أرباح شركة تابعة/ أصول مستهلكة/ تذاكر سفر عاملين/ تعويض إجازات/ قروض أطراف ذات علاقة/ قروض قصيرة الأجل/ مكافأة مجلس إدارة.	أجور/ أرباح/ أصول/ تذاكر/ تعويض/ قروض/ مكافأة - الزكاة.
53-37	1513	غرامة جهات غير مقيمة / غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
63-54	1516	أجور عاملين/ أصول مستهلكة/ مصروفات متنوعة.	أجور/ أصول/ مصروفات - الزكاة.
65-64	1518	انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع/ الرفض الشكلي.	تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية.
76-66	1519	أرباح شركة تابعة/ استثمار أوراق مالية/ استثمار صناديق استثمار / خسائر استثمار.	أرباح/ استثمار / خسائر - الزكاة.
90-77	1520	استثمار صناديق استثمار / استثمار منتجات محلية.	استثمار - الزكاة.
94-91	1530	استثمار خارجي/ ضريبة جهات غير مقيمة.	استثمار/ ضريبة استقطاع - الزكاة.
106-95	1531	ديون معدومة / رسوم جمركية / غرامة عدم سداد ضريبة / مشتريات محلية.	ديون / رسوم / غرامة / مشتريات - ضريبة الدخل.
118-107	1532	أرباح معدلة/ إيرادات مخفضة/ تصحيح خطأ مادي/ غرامة عدم تقديم إقرار/ غرامة عدم سداد الضريبة/ فروق إيرادات.	أرباح/ إيرادات/ تصحيح/ غرامة/ فروق - ضريبة الدخل.
129-119	1533	استثمار عقود / استثمار محلي / تعويض إجازات / قروض طويلة الأجل.	استثمار / تعويض - الزكاة.



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
144-130	1534	استثمار أوراق مالية / استثمار سندات حكومية / استثمار شركات / استثمار صناديق استثمار / تعويض إجازات / صندوق تكافل وزمالة.	استثمار / تعويض / صندوق - الزكاة.
147-145	1536	مصرفوات سيارات.	مصرفوات - ضريبة الدخل.
153-148	1540	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
159-154	1543	غرامة عدم سداد الضريبة / مكافأة عاملين.	غرامة / مكافأة - ضريبة الدخل.
163-160	1544	أرباح تقديرية / فروق استيراد.	أرباح / فروق - الزكاة.
175-164	1545	أرباح مدورة (مرحلة) / استثمار عقود / ديون مشكوك تحصيلها / ديون معدومة / قروض قصيرة الأجل / ديون أطراف ذات علاقة / قروض أطراف ذات علاقة.	أرباح / استثمار / ديون / قروض - الزكاة.
186-176	1546	استثمار قروض / قروض طويلة الأجل.	استثمار / قروض - الزكاة.
193-187	1547	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
199-194	1549	هامش ملاءة / وديعة نظامية	هامش / وديعة - الزكاة.
-200 206	1553	غرامة عدم سداد الضريبة.	غرامة - ضريبة الدخل.
213-207	1554	هدر حسابات.	هدر - ضريبة الدخل.
219-214	1556	فروق استيراد.	فروق - ضريبة الدخل.
223-220	1558	أصول ثابتة صافية.	أصول - الزكاة.
230-224	1559	أصول قنية / أصول مستهلكة.	أصول - الزكاة.
240-231	1560	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.
244-241	1563	أجور عاملين.	أجور - الزكاة.
254-245	1564	استثمار خارجي / استثمار محلي / قروض أطراف ذات علاقة.	استثمار / قروض - الزكاة.



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
260-255	1567	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
265-261	1569	قروض طويلة الأجل.	قروض - الزكاة.
279-266	1570	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة إخفاء / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
284-280	1571	قروض طويلة الأجل.	قروض - الزكاة.
288-285	1575	استثمار الشركات	استثمار - الزكاة.
295-289	1576	حصة شريك أجنبي / غرامة عدم سداد ضريبة.	حصة شريك / غرامة - ضريبة الدخل.
304-296	1577	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
310-305	1578	فروق استيراد.	فروق - الزكاة.
317-311	1579	أرباح رأسمالية.	أرباح - ضريبة الدخل.
324-318	1581	دفعات / ديون مستحقة للمكلف.	دفعات / ديون - الزكاة.
330-325	1582	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
335-331	1583	ربط معدل مقبول.	ربط - ضريبة الدخل.
342-336	1586	ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
351-343	1587	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
359-352	1588	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
366-360	1589	أرباح محققة في الخارج / غرامة عدم سداد ضريبة.	أرباح / غرامة - ضريبة الدخل.
371-367	1592	ضريبة جهات غير مقيمة.	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.
374-372	1593	دفعات مقدمة.	دفعات - الزكاة.



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
382-375	1595	هدر حسابات.	هدر - ضريبة الدخل.
386-383	1601	ديون مستحقة للغير / فروق استيراد.	ديون / فروق - الزكاة.
391-387	1602	دفعات مقدمة.	دفعات - الزكاة.
401-392	1603	دفعات مقدمة / رأس مال مضاف.	دفعات / رأس مال - الزكاة.
-402 409	1608	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد الضريبة	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
434-410	1612	أجور عاملين / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	أجور / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
442-435	1614	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد الضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
451-443	1615	فروق إيرادات.	فروق - ضريبة الدخل.
463-452	1617	خسائر مدورة (مرحلة-متراكمة) / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	خسائر / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.



رقم القرار : 1508

سنة القرار : 1437

المفتاح

خسائر / رسوم / غرامة / مصروفات - الزكاة.

الموضوع

خسائر تشغيلية / خسائر رأس مالية / رسوم ترخيص / رسوم تسجيل / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات تقنية معلومات / مصروفات متنوعة.

المبدأ

- 1- يتوقف قبول حسم الخسائر من الوعاء الزكوي على تقديم المستندات المثبتة لتكبد هذه الخسائر.
- 2- تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.
- 3- 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 1437/1/6هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من البنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (23) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2004م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/12/20 هـ كل من: كما مثل المكلف كل من:

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1433 هـ بموجب الخطاب رقم (3/252) بتاريخ 1433/10/28 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (247) بتاريخ 1433/11/20 هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم بتاريخ 1433/11/17 هـ بمبلغ (1,069,191) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: خسائر تشغيلية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في رفض حسم خسائر التشغيل البالغة (6,086,651) ريالاً وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم للمصلحة المستندات المؤيدة التي تغطي حوالي 98% من إجمالي الخسائر التشغيلية، وتمثل تلك الخسائر مصاريف فعلية و مؤيدة بمستندات تم إنفاقها خلال دورة النشاط العادية، وهو أمر شائع في النشاط المصرفي المحلي والعالمي، وذلك بسبب المخاطر المرتبطة بمعاملات البنوك، ومثال لهذه الخسائر عمليات السرقة التي تتم عن طريق أجهزة الصراف الآلي والبطاقات الائتمانية وتزوير الشيكات والسحب من الحسابات بصورة غير مسموح بها، وتعد تلك الخسائر صغيرة إذا ما تمت مقارنتها بعمليات البنك حيث تمثل نسبة 0,66% من إجمالي المصاريف، ومن ثم تعد معقولة جداً عند الأخذ في الاعتبار حجم عمليات البنك، وليس مجدداً من الناحية العملية أو الاقتصادية صرف مبالغ إضافية لاسترداد تلك الخسائر.

وأضاف المكلف أن إجراءات الرقابة الداخلية والاعتماد التي يتبعها البنك تتوافق مع المعايير العالمية، وقد سعى البنك وبذل جميع الجهود اللازمة لاسترداد تلك الخسائر، وقام بتقديم بلاغات لأجهزة الشرطة المختصة، إضافة إلى رفع قضايا أمام المحاكم في هذا الخصوص، ويعد شطب مثل تلك الخسائر أمر شائع جداً فيما يتعلق بالعمليات المصرفية نظراً لأنه لم يكن مجدداً من



الناحية العملية أو الاقتصادية صرف المزيد من المبالغ لاسترداد تلك الخسائر، كما أن شطب الخسائر يتفق مع السياسة الداخلية المتبعة من قبل البنك فيما يتعلق بإثبات الخسائر التشغيلية.

ولا تعد الخسائر التشغيلية ديوناً معدومة ناتجة من عمليات البنك، حيث تم تكبدها خلال المعاملات المصرفية الاعتيادية، وفي الغالب فإن فرص استرداد تلك الخسائر ضعيف جداً، وفي حال استرداد أي خسارة في المستقبل، فإنه سيتم تسجيلها إيرادات في العام الذي يتم فيها الاسترداد، ومن ثم يتم إخضاع المبلغ المسترد للضريبة والزكاة.

وقد قيد البنك تلك الخسائر في الدفاتر وفقاً للإجراءات المحاسبية المعتمدة لدى مؤسسة النقد العربي السعودي، علاوة على ذلك، فإن القوائم المالية للبنك تدقق من قبل اثنين من مراقبي الحسابات أصدرنا تقرير مراجعة غير متحفظ حول القوائم المالية، وقد تم التحقق من هذه الخسائر بواسطة مراجعي الحسابات الخارجيين، وتم تأكيد ذلك في تقرير المراجعة (الرأي المطلق)، وقد أكد ديوان المظالم بموجب الحكم رقم (8/د/1/375) لعام 1435هـ أحقية البنك في اعتماد خسائر التشغيل ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2003م.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر تشغيلية باعتباره من المصاريف جائزة الحسم طبقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل،

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بدراسة البيان التفصيلي الذي قدمه المكلف للخسائر التشغيلية، وتبين منه أنها تتمثل فيما يلي (مدفوعات شيكات مزورة - معاملة مزورة في تداول الأسهم - خسائر في ماكينات الصراف الآلي - خسائر تشغيل أخرى... الخ)، ولم يوضح المكلف تفاصيل الخسائر الأخرى، كما لم يقدم المكلف ما يفيد أنه استنفذ جميع الإجراءات القانونية اللازمة لاسترجاع حقوقه والتي تسوغ اعتبار تلك الخسائر من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الزكوي والضريبي، لذا لم تقبل المصلحة حسم تلك الخسائر ضمن المصروفات جائزة الحسم، وقد تأيد إجراء المصلحة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (932) لعام 1430هـ الصادر في استئناف البنك لعام 2003م، والمصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (6865) بتاريخ 1430/8/4هـ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند خسائر تشغيلية البالغ (6,086,651) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيان التحليلي المقدم من المكلف بخصوص تفاصيل هذا البند تبين أن الخسائر التشغيلية غير المعتمدة تشمل صرف شيكات مزورة ومعاملات مزيفة بمبلغ (3,881,460) ريالاً، وغرامات من مؤسسة النقد العربي السعودي



بمبلغ (62,000) ريال وخسائر متعلقة بعمليات بطاقات الائتمان بمبلغ (2,674,125) ريالاً، وأخطاء تداول، وخسائر مكائن صرف آلي وخسائر أخرى بمبلغ (3,445,705) ريالات، ليكون إجمالي الخسائر مبلغ (10,063,290) ريالاً، وتم تخفيض هذه الخسائر بالخسائر المستردة من أعوام سابقة بمبلغ (3,976,639) ريالاً، وعليه فإن صافي الخسائر التشغيلية تبلغ (6,086,651) ريالاً.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف التي تثبت معظم مبالغ الخسائر التشغيلية وفقاً للسياسة الداخلية المعمول بها لدى البنك، وبما أن الخسائر التشغيلية تُعد جزءاً من مخاطر نشاط البنوك، وحيث إن هذه الخسائر البالغة (6,024,651) ريالاً تعد من المصاريف المعقولة والضرورية لممارسة النشاط، ومن ثم جائزة الحسم وفقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند خسائر تشغيلية البالغ (6,024,651) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بالغرامات المفروضة من مؤسسة النقد العربي السعودي بمبلغ (62,000) ريال فترى اللجنة أنها لا تعد من المصاريف العادية والضرورية الجائز حسمها وفقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي البالغة (62,000) ريالاً وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: مصاريف تقنية المعلومات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في عدم قبول جزء من مصاريف الحاسب الآلي وقدره (3,482,469) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مصاريف تقنية المعلومات غير المعتمدة البالغة (3,482,469) ريالاً تمثل نسبة 0,37% من إجمالي المصاريف لعام 2004م، وقد تم تكبد تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند البالغ (23,103,428) ريالاً، ورداً على طلب المصلحة قدم البنك الجهات المستفيدة من مبلغ (19,620,959) ريالاً، ولم يكن ممكناً من

الناحية العملية تقديم تفاصيل مبلغ (3,482,469) ريالاً نظراً لتعدد المعاملات ذات القيم الضئيلة وكبر حجم عمليات البنك على امتداد المملكة.

وأضاف المكلف أن المادة (16) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما



صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة..."

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين ، كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف ، ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (80) فرعًا، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة، فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لجميع البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة، بالإضافة إلى تغير النظام المحاسبي وانقضاء عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار ، وهذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستنديًا لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف تقنية المعلومات البالغ (3,482,469) ريالاً باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يحدد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند، ليمت دراستها والتأكد من نظامية تحميلها ضمن المصاريف، ولذلك قامت المصلحة بطلب تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند، وتم استبعاد المصاريف التي لم يقدم البنك أسماء الجهات المستفيدة.

أما ما ذكره المكلف من أنه انقضت عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار وتغير النظام المحاسبي فهذا غير مقبول، حيث من الواجب على المكلف أن يحتفظ بالبيانات والمستندات التي طلبتها المصلحة، لأن المكلف على علم بأن وضعه الزكوي والضريبي لم ينته بعد، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند مصاريف تقنية المعلومات البالغ (3,482,469) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من المكلف تبين أن هذا طبيعة هذا البند تمثل شراء توصيلات حاسب آلي، مما يعني أن هذا البند له علاقة مباشرة بطبيعة نشاط المكلف.



وبناءً عليه ترى اللجنة أن بند مصاريف تقنية المعلومات يعد من المصاريف المعقولة والضرورية جائزة الحسم وفقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند مصاريف تقنية المعلومات البالغ (3,482,469) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: مصاريف الإعلان والترويج.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في عدم قبول مصاريف الإعلان والترويج البالغة (8,739,698) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مصاريف الإعلان والترويج البالغة (8,739,698) ريالاً تمثل نسبة 0,95% من إجمالي المصاريف لعام 2004م، وقد تم تكبد تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة لعام الاستئناف.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند البالغ (34,942,823) ريالاً، وردًا على طلب المصلحة قدم البنك الجهات المستفيدة من مبلغ (26,203,125) ريالاً، ولم يكن ممكنًا من الناحية العملية تقديم تفاصيل مبلغ (8,739,698) ريالاً نظرًا لتعدد المعاملات ذات القيم الضئيلة وكبر حجم عمليات البنك على امتداد المملكة.

وأضاف المكلف أن المادة (16) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...".

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين، كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف، ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (80) فرعًا، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة، فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لجميع البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة، بالإضافة إلى تغير النظام المحاسبي وانقضاء عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار، وبالطبع فإن هذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستندًا لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الإعلان والترويج البالغ (8,739,698) ريالاً باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يحدد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند، ليتم دراستها والتأكد من نظامية تحميلها ضمن المصاريف، ولذلك قامت المصلحة بطلب تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند، وتم استبعاد المصاريف التي لم يقدم البنك أسماء الجهات المستفيدة.

أما ما ذكره المكلف من أنه انقضت عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار وتغير النظام المحاسبي فهذا غير مقبول، حيث من الواجب على المكلف أن يحتفظ بالبيانات والمستندات التي طلبتها المصلحة، لأن البنك على علم بأن وضعه الزكوي والضريبي لم ينته بعد، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004 م ببند الإعلان والترويج البالغ (8,739,698) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع، وحيث إن هذا البند من عناصر المصاريف التي تدار عادة من خلال المركز الرئيس للبنك وتُسند إلى عدد محدود من الجهات المتخصصة، وحيث طلبت اللجنة من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تزويدها ببيان طبيعة البند وأسماء الجهات المستفيدة، إلا أنه لم يرد من المكلف أي بيانات بخصوص أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند حتى تاريخ إصدار هذا القرار، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند لا يعد من المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند مصاريف الإعلان والترويج البالغ (8,739,698) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: خسائر بيع موجودات ثابتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المصلحة في عدم قبول خسائر بيع موجودات ثابتة بمبلغ (2,424,544) ريالاً وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن خسائر بيع موجودات ثابتة البالغة (2,424,544) ريالاً تمثل نسبة 0,26% من إجمالي المصاريف لعام 2004م، وقد تم تكبد تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي للموجودات الثابتة المباعة والخسارة الناجمة عن ذلك، وحيث لم يتم تقديم المعلومات المطلوبة للمصلحة نظراً لعدم توفرها بسبب انقضاء فترة طويلة من الوقت، لذا قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.



وأضاف المكلف أن المادة (16) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة..."

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين ، كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف ، ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (80) فرعًا، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة، فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لجميع البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة، بالإضافة إلى أنه انقضت عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار وتغيير النظام المحاسبي ، وبالطبع فإن هذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستندًا لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (2,424,544) ريالًا باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بمخاطبة المكلف بموجب خطاب المصلحة رقم (12/2046) بتاريخ 1430/4/16هـ بضرورة تقديم بيان تفصيلي بالأصول المباعة مبينًا فيه نوع الأصل والقيمة الدفترية بتاريخ البيع وكذلك قيمة البيع ونتيجة ذلك من ربح أو خسارة وكيفية التوصل إلى الخسارة، وقد وردت إجابة المكلف بخطابه رقم (2010/3385) بتاريخ 1431/4/6هـ الذي يفيد أنه ليس بالإمكان تقديم البيان التفصيلي للأصول المباعة ، وفي ضوء عدم تقديم المكلف المستندات المطلوبة ، قامت المصلحة بعدم قبول تحميل هذا المصروف ضمن المصاريف جائزة الحسم.

أما ما ذكره المكلف من أنه انقضت عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار وتغيير النظام المحاسبي فهذا غير مقبول، حيث من الواجب على المكلف أن يحتفظ بالبيانات والمستندات التي طلبتها المصلحة، لأن البنك على علم بأن وضعه الزكوي والضريبي لم ينته بعد، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (2,424,544) ريالًا، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد دراسة اللجنة للموضوع، وحيث إن هذه اللجنة طلبت من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تزويدها ببيان تفصيلي بالأصول المباعة والخسائر الناتجة عن البيع، ونظرًا لأنه لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص حتى تاريخ إصدار هذا القرار، لذا ترى اللجنة أن هذا البند لا يعد من المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (2,424,544) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: تراخيص ورسوم التسجيل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في رفض مصاريف تراخيص ورسوم التسجيل البالغة (1,126,774) ريالاً وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مصاريف التراخيص ورسوم التسجيل البالغة (1,126,774) ريالاً تمثل نسبة 0,12% من إجمالي المصاريف لعام 2004م، وقد تم تكبد تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة لعام 2004م.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من هذا البند، وحيث لم يتم تقديم المعلومات المطلوبة للمصلحة نظرًا لعدم توفرها بسبب انقضاء فترة طويلة من الوقت، لذا قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.

وأضاف المكلف أن المادة (16) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...".

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين، كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف، ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (80) فرعًا، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة، فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لجميع البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة، بالإضافة إلى تغيير النظام المحاسبي وانقضاء عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار، وبالطبع فإن هذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستنديًا لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (1,126,774) ريالاً، باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بمطالبة المكلف بتحديد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند ليتم دراستها والتأكد من أنها مصاريف فعلية ونظامية، وبما أن المكلف لم يحدد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند ليتم دراستها والتأكد من نظامية تحميلها، لذا قامت المصلحة باستبعاد مصاريف تراخيص ورسوم التسجيل بمبلغ (1,126,774) ريالاً من المصاريف جائزة الحسم.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (1,126,774) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من المكلف تبين أن هذا البند يمثل أتعاب التسجيل لدى البلدية وأتعاب تراخيص السجل التجاري وترخيص مؤسسة النقد العربي السعودي وتجديد السجل لدى الغرفة التجارية، مما يعني أن هذا البند له علاقة مباشرة بطبيعة نشاط المكلف.

وبناءً عليه ترى اللجنة أن هذا البند يعد من المصاريف المعقولة والضرورية جائزة الحسم وفقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (1,126,774) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/9) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على البنود الضريبية التي أيدت فيها اللجنة المصلحة، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراره وفقاً للأنظمة الضريبية وخلال المواعيد النظامية، كما أن الضريبة الإضافية نشأت بسبب اختلاف في وجهات النظر مع المصلحة بشأن تفسير أحكام نظام ضريبة الدخل.

وينص المنشور الدوري 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 نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ... وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف، إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".



ويتضح من المنشور الدوري المذكور أعلاه أن الأحوال التي يجب معها عدم فرض غرامة التأخير هي على النحو التالي:

- وجود خلاف فني أو اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

- تصرف المكلف بحسن نية.

- حتى وإن أخطأ المكلف في تفسير النظام، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بالبنود المذكورة في البنود السابقة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع الفروقات الضريبية لغرامة تأخير وفقاً للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

أما ما أشار إليه المكلف من أن غرامة التأخير نتيجة اختلاف وجهات نظر، فإن المصلحة تؤكد على نظامية واستقرار إجراءات بموجب النظام الضريبي، حيث لا يوجد اجتهاد أو اختلاف من الناحية النظامية، بل إن إجراء المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بالبنود المذكورة في البنود السابقة هو ما استقر عليه العمل ومطبق على جميع المكلفين.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بالبنود المذكورة في البنود السابقة، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة، وحيث إن تعديل نتيجة الحسابات بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي وبند الإعلان والترويج وبند خسائر بيع موجودات ثابتة، 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 عن تعديل نتيجة الحسابات بهذه البنود، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي وبند الإعلان والترويج وبند خسائر بيع موجودات ثابتة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



أما ما يتعلق بتعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر تشغيلية وبند مصاريف تقنية المعلومات وبند تراخيص ورسوم التسجيل، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذا البنود، لذا 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: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من البنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (23) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1-أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند خسائر تشغيلية البالغ (6,024,651) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي البالغة (62,000) ريالاً وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند مصاريف تقنية المعلومات البالغ (3,482,469) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند مصاريف الإعلان والترويج البالغ (8,739,698) ريالاً وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (2,424,544) ريالاً وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (1,126,774) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



أ/6- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي وبند الإعلان والترويج وبند خسائر بيع موجودات ثابتة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر تشغيلية وبند مصاريف تقنية المعلومات وبند تراخيص ورسوم التسجيل، لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1509

سنة القرار : 1437

المفتاح

تأمين / غرامة - ضريبة الدخل - زكاة.

الموضوع

تأمين مخاطر / غرامة عدم سداد ضريبة.

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- التكاليف المؤكدة هي التي تحسم من الوعاء، أما التكاليف المحتملة، فلا تعد من التكاليف واجبة الحسم.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/1/6هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات المكلفين والمصلحة 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 البنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (10) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2003م و2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/24هـ كل من:.....
كما مثل المكلف كل من:.....



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/26) بتاريخ 1434/3/23هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (59) بتاريخ 1434/4/9هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (74) بتاريخ 1434/4/22هـ، وقدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (أ) برقم بتاريخ 1434/4/20هـ بمبلغ (3,432,075) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: أقساط التأمين لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بقبول اعتراض المكلف على استبعاد أقساط التأمين البالغ قدرها (1,100,000) ريال في سنة 2003م للحثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن مصروف أقساط التأمين يمثل قيمة أقساط تأمين لتغطية المخاطر الناشئة من عدم سداد القروض من قبل العملاء في حالة وفاتهم.

وتوضح المصلحة أنها سبق لها أن اعتمدت مخصص الديون المشكوك فيها الموافق عليه من مؤسسة النقد العربي السعودي البالغ (81,000,000) ريال، ويغطي هذا المخصص تلك الحالات.

وبناءً عليه تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند أقساط التأمين البالغ (1,100,000) ريال وذلك لأنه يمثل تكراراً للمصروف.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1436/2/24هـ ورد فيها أنه لا يوافق على وجهة نظر المصلحة للأسباب التالية:



أ- تمثل أقساط التأمين المدفوعة من قبل البنك إلى شركة التأمين وقدرها (1,100,000) ريال المبلغ المحدد لتغطية المخاطر الناشئة عن عدم سداد القروض من قبل العملاء في حالة وفاتهم، حيث إنه في حالة عدم حصول البنك على تأمين فإنه سيتعرض إلى مخاطر كبيرة من ناحية الخسائر الناتجة عن عدم استرداد الديون، وفي هذه الحالة فإن الأرباح ووضع السيولة لدى البنك سيتأثران بشكل كبير، وبناءً على ذلك أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية البنك اعتمادًا على أن مصاريف التأمين تتعلق بالنشاط الرئيسي للبنك.

ب- أن ما ذكرته المصلحة من أن مصاريف التأمين تعد جزءًا من مخصص خسائر الائتمان المحتملة ليس صحيحًا ولا يقوم على حقائق واقعية، ذلك أن مخصص خسائر الائتمان المحتملة يمثل الخسائر التي تعتقد إدارة البنك بوجود شكوك في استردادها من بعض العملاء نتيجة للمشاكل الائتمانية لهؤلاء العملاء، بناءً عليه قام البنك بتجنيب مبلغ (81,000,000) ريال خلال عام 2003م، ولا يشمل هذا المبلغ على مصاريف التأمين.

ج- يمثل كل من مصاريف التأمين ومخصص خسائر الائتمان المحتملة بنودًا مختلفة وليس بينهم ثمة أي علاقة، علاوة على ذلك فإن كل نوع من هذه المصاريف له هدف محدد.

د- تم إعداد القوائم المالية للبنك لعام 2003م طبقًا للمعايير المحاسبية الدولية والتي تم تدقيقها من قبل اثنين من مكاتب المراجعة المعترف بها دوليًا، عليه فإن ما ذكرته المصلحة من أن مصاريف التأمين البالغة (1,010,000) ريال تم تحميلها مرتين (إدراج نفس المبلغ كمصاريف تأمين، ومرة أخرى كمخصص خسائر ائتمان محتملة) ليس صحيحًا، ويتعارض مع المبادئ الأساسية لمعايير المحاسبة، حيث تم فحص مخصص خسائر الائتمان المحتملة من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين ومؤسسة النقد العربي السعودي.

هـ- تمثل قروض العملاء موجودات هامة للبنك، حيث جرت العادة بالنسبة للبنوك تأمين مثل تلك القروض لتفادي الخسائر الناجمة عن عدم استرداد القروض من العملاء في حالة الوفاة.

لكل ما تقدم يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند أقساط التأمين، حيث لم يرد هذا البند ضمن المصاريف غير الجائر حسمها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند أقساط التأمين البالغ (1,100,000) ريال، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك صورة الفاتورة الصادرة من شركة التأمين ومستند الدفع، تبين أن طبيعة البند محل الاستئناف تتمثل في المبلغ المدفوع لإحدى شركات التأمين مقابل تغطية الخسارة الناتجة عن عدم سداد القروض من قبل العملاء في حال وفاتهم.

وبدراسة اللجنة للموضوع، وبما أن هذه المصاريف مرتبطة بالقروض والتي تمثل أهم نشاط تمارسه البنوك، ومن ثم فهي تُعد من المصاريف العادية والضرورية، لذا ترى اللجنة أن أقساط التأمين تُعد من المصاريف جائزة الحسم وفقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند أقساط التأمين البالغ (1,100,000) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: التعويضات القضائية لعامي 2003م و2004م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض البنك على استبعاد التعويضات القضائية البالغة (30,000,000) ريال في عام 2003م ومبلغ (27,000,000) ريال في عام 2004م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقاً للإيضاح رقم (2) من إيضاحات القوائم المالية المدققة، يطبق البنك المعايير المحاسبية الصادرة من مجلس معيار التقارير المالية الدولية، كما يتوجب على البنك إعداد القوائم المالية طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، واستناداً على ذلك أعد البنك القوائم المالية طبقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، والذي بموجبه يتوجب على البنك تسجيل جميع مصاريف النشاط اللازمة والاعتيادية المتعلقة بالسنة المحاسبية والتي يتم سدادها بعد نهاية العام، ومنها المبالغ المستحقة على البنك بشأن المطالبات القضائية من العملاء، حيث إن هناك شكوك حول مبالغ هذه البند أو استحقاق هذه المبالغ على البنك في عامي الاستئناف.

وأضاف المكلف أن التعويضات القضائية لعامي 2003م و2004م البالغة (30,000,000) ريال ومبلغ (27,000,000) ريال على التوالي تعد من المصاريف جائزة الحسم للأسباب التالية:

أ- قام البنك في عام 2005م والأعوام اللاحقة بسداد مبالغ قدرها (17,497,000) ريال إلى العملاء الذين قاموا بتقديم قضايا ضد البنك، وفي حال عدم اعتماد هذه المصاريف، نأمل السماح بحسمها في الأعوام اللاحقة التي يتم فيها الدفع.

ب- قام البنك بعكس قيد مطالبات قدرها (15,300,000) ريال في عام 2008م، حيث قام البنك بسداد الضريبة والزكاة المستحقة على هذا المبلغ، وفي حالة عدم اعتبار المبلغ جائر الحسم، سيكون البنك قد سدد ضريبة وزكاة على نفس المبلغ مرتين، الأولى عند قيام المصلحة بإعادة المبلغ للأرباح في عامي الاستئناف، والثانية عند قيام البنك بعكس قيد نفس المبلغ في سنة 2008م وسداد الضريبة والزكاة الناتجة عن ذلك.



ج- فيما يتعلق بمبلغ (24,203,000) ريال، ومع أن البنك خسر القضية في اللجنة الابتدائية، إلا أنه استأنف القرار أمام الدائرة المختصة في المحاكم، وسوف يقوم البنك بسداد الضريبة والزكاة المستحقة في حالة عكس قيد أحد المبالغ عند صدور قرار لصالح البنك في السنوات اللاحقة.

وأرفق المكلف تأييداً لوجهة نظره المستندات الآتية:

- أسماء العملاء وعينة من المستندات المؤيدة لسداد التعويضات البالغة (17,497,000) ريال.

- صورة سند القيد والذي يوضح عكس قيد مبلغ (15,300,000) ريال في عام 2008م.

لكل ما سبق يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند التعويضات القضائية البالغ (30,000,000) ريال ومبلغ (27,000,000) ريال على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المصلحة استندت في رفض اعتماد تلك المبالغ إلى عدم تقديم البنك أي مستندات تؤكد دفع تلك المصاريف، ويؤكد ذلك الاعتراف الصريح من البنك بأن تلك المبالغ تمثل مطالبات عن قضايا أمام المحاكم لم تحدد نتائجها النهائية الواجب سدادها والتي قد تظهر بعد عدة أعوام، مما يعني أن تلك المبالغ عبارة عن مخصص تم تكوينه لمقابلة ما قد يحدث من مطالبات في المستقبل، وهذا الإجراء مخالفاً للمادة السادسة عشرة من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على (إدراج جميع الواردات العمومية التي يتسلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة).

وحيث لم يرد في النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية نص بقبول أي مخصصات أو احتياطات فيما عدا مخصص الاستهلاك للأصول الثابتة، وحيث إن البند المذكور ليس مصروفًا فعليًا، وإنما يمثل مخصصًا لمقابلة أي تعويضات قد تستحق في المستقبل، لذا تم رفض هذا البند وعدم اعتماده مصروفًا جائز الحسم.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند التعويضات القضائية البالغ (30,000,000) ريال ومبلغ (27,000,000) ريال على التوالي، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على المستندات والبيانات المقدمة من المكلف بما في ذلك صورة القوائم المالية، وصورة من بعض صفحات حساب الأستاذ العام، وصور من قرارات لجنة تسوية المنازعات المصرفية في بعض القضايا المرفوعة ضد البنك والتي صدرت بتاريخ لاحق لعامي الاستئناف، تبين أن طبيعة البند محل الاستئناف تتمثل في المبالغ المستحقة بشأن المطالبات القضائية المقدمة من قبل العملاء والتي لم تصدر قراراتها إلا بعد نهاية العامين المستأنف عليهما.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن هذا البند عبارة عن مخصصات تقديرية لمقابلة مصروفات محتملة وليست مصروفات متحققة فعلياً ومن ثم فإن هذا البند لا يختلف في طبيعته عن المخصصات أو الاحتياطات التي يتم تكوينها من أرباح العام لمقابلة نفقات احتمالية مستقبلية، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يعد من المصاريف غير جائزة الحسم في عامي الاستئناف، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند التعويضات القضائية البالغ (30,000,000) ريال ومبلغ (27,000,000) ريال على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) برفض اعتراض البنك على فرض غرامة التأخير على البنود التي أيدت فيها اللجنة المصلحة للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراره وفقاً للأنظمة الضريبية وخلال المواعيد النظامية، كما أن الضريبة الإضافية نشأت بسبب اختلاف في وجهات النظر مع المصلحة بشأن تفسير أحكام نظام ضريبة الدخل.

وينص المنشور الدوري 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 نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ... وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف، إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

ويتضح من المنشور الدوري المذكور أعلاه أن الأحوال التي يجب معها عدم فرض غرامة التأخير هي على النحو التالي:

- وجود خلاف فني أو اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.
- تصرف المكلف بحسن نية.
- حتى وإن أخطأ المكلف في تفسير النظام، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.



بناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند التعويضات القضائية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لا يوجد حولها خلاف نظامي أو خلاف في وجهات النظر حول نظامية تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند التعويضات القضائية، ومن ثم فإن فرق الضريبة الناشئ عنها يخضع لغرامة التأخير وفقاً لمقتضى المادة الخامسة عشرة من نظام ضريبة الدخل، وأكد على ذلك المنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام 2004م ببند التعويضات القضائية، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة، وحيث إن تعديل نتيجة الحسابات ببند التعويضات القضائية 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 عن تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند التعويضات القضائية وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن البنك (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (10) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.



ثانيًا: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م ببند أقساط التأمين البالغ (1,100,000) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2003م و2004م ببند التعويضات القضائية البالغ (30,000,000) ريال ومبلغ (27,000,000) ريال على التوالي وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند التعويضات القضائية وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1510

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أجور/ أرباح/ أصول/ تذاكر/ تعويض/ قروض/ مكافأة - الزكاة.

الموضوع

أجور مجلس الإدارة/ أرباح شركة تابعة/ أصول مستهلكة/ تذاكر سفر عاملين/ تعويض إجازات/ قروض أطراف ذات علاقة/ قروض قصيرة الأجل/ مكافأة مجلس إدارة.

المبدأ

- 1- يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.
- 2- 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.

نص القرار

في يوم الثلاثاء الموافق 1437/1/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (1/3) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2007م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/25 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 الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (1/3) لعام 1434 هـ بموجب الخطاب رقم (18/ص ج/1) بتاريخ 1434/1/25 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (24) بتاريخ 1434/2/26 هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم بتاريخ 1424/2/25 هـ بمبلغ (953,824) ريال لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: القروض قصيرة الأجل (25,000,000) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إضافة القروض قصيرة الأجل (التي حال عليها الحول) إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة القروض قصيرة الأجل إلى الوعاء الزكوي على الرغم من أن أهم شروط وجوب الزكاة هو الملك التام وهو ما لا يتوفر في حالة المقترض، كما أن الراجح من أقوال الفقهاء هو وجوب زكاة الدين على رب المال (الدائن) عن كل سنة إذا كان المدين مالياً باذلاً وهو ما انتهى إليه مجمع الفقه الإسلامي في دورة انعقاد مؤتمره الثاني بجدة في الفترة من 10-16/4/1406 هـ، ومن ثم يخرج المدين من عهدة إخراج الزكاة على المال المقترض، علاوة على ذلك فإن جباية الزكاة من المقرض والمقترض يعني إخراج الزكاة عن مالٍ واحدٍ مرتين وهو ما يعرف بالثني الزكوي الغير جائز شرعاً، ولا يتعارض ذلك مع الفتوى المذكورة في قرار اللجنة والصادرة من المفتي العام للمملكة ورئيس هيئة كبار العلماء وإدارة البحوث العلمية والإفتاء رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/08 هـ التي نصت على (إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه)، وتلك الفتوى نصت على أن المال الواحد لا يزكى مرتين وأوضح أن ما يزكيه المدين ليس هو المال الذي استدانته وإنما هو مال آخر يملكه، ومعلوم أن المال المستدان لا يملكه المدين، ومن ثم فإن المصلحة فهمت الفتوى على غير وجهها المراد، ولو قيل بوجوب الزكاة على المدين فيما استدانته من مالٍ لوجب عليه أن يرد المال ناقصاً إلى الدائن ليثبت أنه قام بزكاته إذ لو رده كاملاً لدخل ذلك في باب الربا المحرم شرعاً. وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1436/3/6 هـ، أن القروض قصيرة الأجل قد تم استخدامها لتمويل رأس المال العامل، أما



الأصول الثابتة التي تم شراؤها خلال العام بمبلغ (11,975,409) ريال فتم تمويلها خلال عام 2007م عن طريق قروض طويلة الأجل حيث حصلت عليها الشركة من البنك ج بمبلغ (4) مليون ريال، والبنك د بمبلغ (8) مليون ريال، وقدم المكلف بيان تفصيلي بحركة القروض قصيرة الأجل عن العام المشار إليه وكذلك صورة من اتفاقيات التمويل مع البنوك والتي توضح أن القروض قصيرة الأجل تستخدم فقط لتمويل رأس المال العامل، وبناءً عليه يطالب المكلف بعدم إضافة القروض قصيرة الأجل البالغة (25,000,000) إلى وعائه الزكوي لعام 2007م.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت الإفادة بأن القروض المضافة للوعاء بمبلغ: (25,000,000) ريال هي القروض التي حال عليها الحول، وهي تتمثل في رصيد آخر المدة بمبلغ (9,500,000) ريال وهو عبارة عن تمويل من البنك السعودي للاستثمار المستخدم في تمويل مصنع الحاويات البلاستيكية وشراء الماكينات والمعدات وقطع الغيار، ومبلغ (15,500,000) ريال ويمثل القروض التي حال عليها الحول بعد حسم المسدد منها، وترى المصلحة أن 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 ترى المصلحة أنه يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي، وهو ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية منها الفتوى رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ، والفتوى رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ، والفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، وآخرها الفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والتي نصت على: وأما ما ذكرتم من سؤال بعض الشركات عن سبب حساب الديون التي على الشركة ضمن الوعاء الزكوي فالجواب عنها بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال، الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مالٍ 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، وهذا ما استقرت عليه قرارات اللجنة الاستئنافية ومنها القرار رقم (1324) لعام 1434هـ، والقرار رقم (1261) لعام 1434هـ الصادر لذات الشركة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القروض المسماة بقروض قصيرة الأجل البالغة (9,500,000) ريال و(15,500,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2007م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م 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 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 التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحال أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذا 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 مالٍ واحدٍ لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه ووفق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية للمكلف وإيضاحاتها وكذلك الإقرار والربط الزكوي لعام 2007م وإلى البيانات التفصيلية التي توضح حركة القروض قصيرة الأجل وإلى الاتفاقيات المتعلقة بهذه القروض تبين أن القروض قصيرة الأجل محل الاستئناف ظهرت في قائمة المركز المالي لعام 2007م تحت بند المطلوبات المتداولة بمسمى حسابات مكشوفة لدى البنوك وقروض قصيرة الأجل بمبلغ (45,919,058) ريال كما اتضح من البيانات التفصيلية أن رصيد السحب على المكشوف ظهر بمبلغ (12,419,058) ريال والقروض قصيرة الأجل ظهرت بمبلغ (33,500,000) ريال، وتبين أيضاً أن المكلف حصل على هذه القروض من ثلاثة بنوك وظهر رصيدها طبقاً للكشف المقدم من المكلف على النحو الآتي:

اسم البنك	رصيد أول العام	رصيد آخر العام
البنك د	17,000,000	14,000,000
البنك ج	16,000,000	10,000,000
البنك هـ	13,500,000	9,500,000

وتبين أنه طرأ على هذه القروض حركات مدينة وحركات دائنة خلال العام حيث كانت الحركة المدينة على رصيد القرض المقدم من البنك د بمبلغ (9,500,000) ريال بما يعني أن الرصيد الذي حال عليه الحال هو مبلغ (7,500,000) ريال، كما أن الحركة المدينة التي طرأت على رصيد القرض المقدم من البنك ج كانت بمبلغ (8,000,000) ريال بما يعني أن الرصيد الذي حال عليه الحال هو مبلغ (8,000,000) ريال.

ولذلك ترى اللجنة تأييد المصلحة بإضافة الأرصدة من القروض التي حال عليها الحال ومقدراها (15,500,000) ريال. أما القرض المقدم من البنك هـ فقد اتضح أن الرصيد الذي أضافته المصلحة للوعاء الزكوي هو مبلغ (9,500,000) ريال وهو رصيد آخر العام ولم يكن السبب في إضافته للوعاء الزكوي حوالة الحول وإنما استخدامه في تمويل أصول ثابتة، كما أن الحركة المدينة التي طرأت على رصيد أول العام للقرض المقدم من البنك هـ كانت بمبلغ (14,000,000) ريال بما يؤكد عدم حوالة الحول على هذا القرض حيث تم سداؤه بالكامل خلال العام، وبرجوع اللجنة إلى الاتفاقية الموقعة بين المكلف والبنك هـ بخصوص تلك القروض اتضح أن الاتفاقية المؤرخة في 1429/7/10 هـ الموافق 2008/7/13م وكذلك الاتفاقية



المؤرخة في 1427/8/6 هـ الموافق 2006/8/30 م تحيل إلى الاتفاقيات المؤرخة في 2005/2/2 م وفي 2005/6/11 م وفي 2007/8/1 م و هذه الاتفاقيات تفيد بأن القرض الذي حصل عليه المكلف من البنك هـ مستخدم في تمويل أصول ثابتة (مصنع الحاويات البلاستيكية وشراء الماكينات والمعدات وقطع الغيار)، وبناءً عليه ووفقاً لقاعدة القروض المشار إليها بعالية ومادام أن هذه القروض مستخدمة في تمويل أصول ثابتة فإن اللجنة ترى إضافتها للوعاء الزكوي حتى وإن كانت قصيرة الأجل، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استثناء المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة القروض المسماة بقروض قصيرة الأجل البالغة (25,000,000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007 م.

البند الثاني: الأصول الثابتة (109,064,825) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في حسم الأصول الثابتة بمبلغ (101,992,316) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007 م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب صافي قيمة الأصول الثابتة بمبلغ (101,992,316) ريال مع أنه طبقاً لطريقة الحساب السليمة كما هو موضح بجدول (4) المرفق بإقرار الشركة عن عام 2007 م تكون قيمة الأصول واجبة الحسم بمبلغ (106,961,911) ريال وذلك تمشياً مع تعميم المصلحة رقم (1724/9) بتاريخ 1427/3/24 هـ الصادر بشأن طريقة حساب قيمة الأصول الثابتة التي يجب حسمها من الوعاء الزكوي، ويرى المكلف أن التعميم المذكور بعالية لم يذكر رد فروقات الاستهلاك كما جاء في قرار اللجنة الابتدائية في ردها على اعتراض الشركة، وبناءً عليه يطالب المكلف بتعديل قرار اللجنة الابتدائية في هذا الشأن واعتماد ما جاء في إقرار الشركة كونه متفقاً مع تعميم المصلحة المذكور آنفاً.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/25 هـ تضمنت الإفادة بأنه تم حسم الأصول الثابتة البالغة: (101,992,316) ريالاً طبقاً لجدول الاستهلاك رقم (4) المعد من قبل المصلحة وفقاً للنظام، وترى المصلحة أنه عند إضافة فرق الاستهلاك المحمل بالناقص البالغ (5,962,390) ريالاً وحسم مصاريف الصيانة الزائدة البالغة (221,230) ريالاً وإضافة الأرباح الرأسمالية البالغة (16,948) ريالاً يصبح إجمالي المبلغ المحسوم من الوعاء هو المبلغ الظاهر في الحسابات والمتمثل في رصيد الممتلكات والآلات والمعدات البالغ (107,750,424) ريالاً بالإضافة إلى مشروعات تحت التنفيذ والأصول غير المسددة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الأصول الثابتة الواردة في إقراره البالغة (106,961,911) ريال من وعائه الزكوي لعام 2007 م، في حين ترى المصلحة بأن مقدار الأصول الثابتة التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف هي مبلغ



(101,992,316) ريال مع الأخذ في الاعتبار مبالغ أخرى تم حسمها ليكون إجمالي المبلغ المحسوم من الوعاء الزكوي كما في الربط هو مبلغ (107,750,424) ريال للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى البيانات والإيضاحات المقدمة بهذا الخصوص تبين أن الأصول الثابتة ظهرت في قائمة المركز المالي للعام المنتهي في 2007/12/31م تحت بند الموجودات الموظفة بمسمى ممتلكات وآلات ومعدات بمبلغ (109,064,825) ريال، كما تبين من البيانات المقدمة أن المصلحة احتسبت المبلغ الذي قامت بحسمه من الوعاء الزكوي ومقداره (101,992,316) ريال كما يلي (الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية وتبلغ (109,064,825) ريال منقوصاً منها مشروعات تحت التنفيذ بمبلغ (349,706) ريال وفرق الاستهلاك المحمل بالنقص بمبلغ (5,962,390) ريال وأرباح رأسمالية بمبلغ (16,948) ريال وذمم دائنة لشراء أصول ثابتة بمبلغ (998,553) ريال مضافاً إليه مصاريف الصيانة الزائدة عن 4% بمبلغ (221,230) ريال ليصبح المبلغ الواجب حسمه من الوعاء الزكوي تقريباً مبلغ (101,958,460) ريال) بغارق قدرة (33,000) ريال حيث بلغ مقدار المبلغ المحسوم بموجب ربط المصلحة (101,992,316) ريال، كما أنه لم يتضح للجنة الكيفية التي توصل المكلف من خلالها إلى المبلغ الظاهر في إقراره ومقداره (106,961,911) ريال.

وباطلاع اللجنة على التعليمات الصادرة المتعلقة بمعالجة الأصول الثابتة واستهلاكها لغرض حساب الزكاة والضريبة تبين أن ما جاء في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وما جاء في تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ و تعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ إنما هو خاص بحساب استهلاك الأصول الثابتة وليس له علاقة بحساب صافي الأصول التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي، كما تبين أن تعميم المصلحة رقم (434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ ينص على أنه 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 اتباع 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 وأن يتم تطبيق هذا التعميم بدءاً من تاريخه على كل ربط لم يصبح نهائياً بعد بما في ذلك الحالات المعترض عليها أمام اللجان المختصة.

وبناءً عليه وتمشيًا مع ما جاء في تعميم المصلحة رقم (434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ ترى اللجنة حسم الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية للمكلف البالغة (109,064,825) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الاستثمارات (7,500,000) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمارات في شركة تابعة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم الاستثمارات بمبلغ (7,310,389) ريال من الوعاء الزكوي مستندة في ذلك على الفتوى رقم (22665) الخاصة بمعالجة القروض زكويًا، وذكر أنه سبق أن اعترض على هذا الإجراء في اعتراضه على ربط المصلحة لعام 2006م، وذكر أن المبلغ أعلاه يمثل استثمار في شركة تابعة، وأنه قدم صورة من الإقرار الزكوي للشركة التابعة "المستثمر فيها" والذي اتضح منه أن هذا المبلغ خضع للزكاة بالشركة المستثمر فيها، وبناءً عليه يطالب المكلف بحسم هذا المبلغ من الوعاء الزكوي لتجنب ما يعرف بالثني في الزكاة لما له من حرمة شرعية ومن ثم السماح بحسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي.

وأضاف المكلف بمذكرته المؤرخة في 1436/3/6هـ، أن الشركة قامت خلال عام 2005م بتحويل مبلغ (7,5) مليون ريال من مستحقاتها لدى الشركة التابعة إلى قرض ثانوي وتم تصنيفه في القوائم المالية كاستثمار لحين رده، ويطالب المكلف بعدم إدخال هذا المبلغ ضمن وعائه الزكوي لأن هذا المبلغ قد تم إدراجه ضمن وعاء الزكاة في الإقرار الزكوي للشركة التابعة عن نفس العام، وأضاف أنه لا يخفى على اللجنة أن الزكاة في الشركة التابعة تخصم من حقوق ملكية الشركة الأم (شركة أ) ومن ثم فإن إعادة إخضاعه للزكاة ضمن وعاء الشركة الأم ينتج عنه فرض زكاة على نفس المبلغ مرتين في ذمة نفس المكلف وهو شركة أ، وقدم المكلف صورة من الإقرار الزكوي الضريبي الذي يوضح أن هذا المبلغ مدرج في وعاء الزكاة المدفوعة بمعرفة الشركة التابعة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت الإفادة بأنه فيما يتعلق ببند الاستثمارات البالغ (7,500,000) ريال غير المحسوم من الوعاء الزكوي، وطبقًا للإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية للمكلف لعامي 2005م و2006م المعنون بـ (استثمار في شركة تابعة) الذي ينص على أنه (خلال عام 2005م قامت الشركة بتحويل مبلغ (7,500,000) ريال من الذمم المدينة المستحقة من شركتها التابعة إلى قرض ثانوي، تدفع على القرض أعباء مالية طبقًا للأسعار المعمول بها بين البنوك السعودية زائدًا هامش ربح ويسدد بعد أن تكون الشركة التابعة قد سددت قروضها الخارجية، ومن ثم تم تبويب القرض كأصل متداول)، فإن هذا المبلغ يمثل قرض مدين وليس استثمار في رأس مال الشركة ومن ثم لا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي طبقًا للفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ التي تنص على "ولم يرد دليل صحيح لخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ 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" وهو ما أكدته القاعدة الأصولية التي قررت بأن العبرة في العقود بالمقاصد والمعاني لا بالألفاظ والمباني، وبما يتضح معه عدم وجود أي مبرر شرعي أو نظامي يجيز حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، وهو ما أيده قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1261) لعام 1434هـ الصادر لذات الشركة، وبناءً على ما تقدم تتمسك المصلحة بصحة ربطها.



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 حسم الاستثمار في شركة تابعة البالغ (7,310,389) ريال من وعائه الزكوي لعام 2007م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم الاستثمار في شركة تابعة البالغ (7,500,000) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح للجنة أن الأمر يتطلب تكييف وتصنيف المبلغ المقدم للشركة التابعة والمدرج في القوائم المالية للمكلف تحت بند الاستثمارات بمسمى قرض ثانوي ومقداره (7,500,000) ريال، وهل يصنف كاستثمار في شركة تابعة أم يصنف على أنه ذمم مدينة؟ وباطلاع اللجنة على الإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية للمكلف للأعوام 2005م و2006م و2007م و على طبيعة المبالغ التي يطالب المكلف بحسمها من وعائه الزكوي يتبين أن رصيد الاستثمارات في شركة تابعة وهي شركة أ ظهر في نهاية الأعوام المذكورة على التوالي بمبلغ (11,386,751) ريال ومبلغ (12,444,056) ريال ومبلغ (13,204,982) ريال وهذه المبالغ تشتمل على القرض الثانوي البالغ (7,500,000) ريال المقدم من المكلف للشركة التابعة وقد ذكر المكلف بشأنه في إيضاحات قوائمه المالية لعامي 2005م و2006م نصاً "قامت الشركة خلال سنة 2005م بتحويل مبلغ (7,500,000) ريال من الذمم المدينة المستحقة من شركتها التابعة إلى قرض ثانوي، تدفع على القرض أعباء مالية طبقاً للأسعار المعمول بها بين البنوك السعودية زائد هامش ربح ويسدد بعد أن تكون الشركة التابعة قد سددت قروضها الخارجية، ومن ثم تم تبويب القرض كأصل غير متداول"، وترى اللجنة أن هذا النص كافٍ لتصنيف هذا المبلغ ذمماً مدينة وهو مما لا يحسم من الوعاء الزكوي وفقاً لقاعدة القروض المشار إليها في البند الأول، ولذا ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم القرض الثانوي البالغ (7,500,000) ريال المدرج ضمن الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.

البند الرابع: الإجازات المستحقة (456,187) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد المصلحة في إضافة الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً بند الإجازات فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة مبلغ (456,187) ريال إلى الوعاء الزكوي باعتباره مخصص، والشركة لا توافق على هذا الإجراء لأن هذا المبلغ عبارة عن قيمة مصاريف إجازات مستحقة للعاملين وحيث إن هذا المصروف هو مستحقات عاملين قد استحقوا إجازاتهم عن العام المنتهي ولم يتمتعوا بها إذ أن مرتباتهم معلومة القيمة لذا تم حساب استحقاقات إجازاتهم بموجبها وذلك وفقاً لمبدأ المحاسبة المتعارف عليه والمطبق دولياً "مبدأ الاستحقاق" حيث ينص على تحميل كل فترة مالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات وذلك للوصول إلى صافي الربح السنوي الفعلي والذي يعد أحد عناصر الوعاء الزكوي ولذلك اعتبرت مصروفات الإجازة ضمن



المستحقات شأنه في ذلك شأن المصروفات التي تسجل محاسبياً كمستحقات ومثال ذلك قيمة فاتورة الهاتف عن شهر ديسمبر من كل عام بالرغم من أنها تسدد في العام الذي يلي عام الفاتورة مباشرةً إلا أنها تحمل على حسابات الفترة كمستحقات ضمن الالتزامات المتداولة، وبذلك تعد الإجازات مصروفات حقيقية ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي أسوة بباقي المصروفات المستوفاة لشروط الحسم، وأضاف أن المخصص قد أجمع الأكاديميون من المحاسبين على تعريفه بأنه "مبلغ من المال احتجز من صافي أرباح المؤسسة أو الشركة في نهاية العام لمقابلة مصروف محتمل" ويؤكد هذا التعريف على أن المخصص هو مصروف احتمالي وليس مؤكد، كما أنه غير معلوم القيمة، ومن هذا التعريف يتبين أن المصروف محل الاستئناف (الإجازات المستحقة) يخالف ما ذكر أعلاه من تعريف للمخصص حيث إنه مصروف مؤكد ومعلوم القيمة ويخص السنة المالية وبناءً عليه يطالب المكلف أن توافق اللجنة على عدم إضافة قيمة الإجازات المستحقة للعاملين للوعاء الزكوي من المصروفات قابلة للحسم وإلغاء ما ترتب على قرار اللجنة الابتدائية من فروقات زكوية. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت الإفادة بأن رصيد الإجازات وتذاكر السفر المستحقة هو استقطاع من ربح العام لمواجهة نفقة مستقبلية لم تصرف بعد، فهو يمثل المبالغ المدجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية ولكن الموظف لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة وتذاكر السفر إلا إذا تمتع بإجازته السنوية، ولا يتمتع الموظف بإجازته السنوية إلا بموافقة صاحب العمل وبذلك يمكن اعتبار رصيد الإجازات المستحقة وتذاكر السفر المستحقة مصروفًا معلقًا على شرط هو تمتع الموظف بإجازته السنوية، وعلى الرغم من أن هذا المصروف يعد من ضمن عناصر قائمة الدخل من الناحية المحاسبية إلا أنه لا يعد مصروفًا فعليًا من الناحية الزكوية إلا إذا تمتع الموظف بإجازته السنوية كما هو مقرر سابقًا، لذا تتمسك المصلحة بإضافة بند الإجازات المستحقة وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف كونها تمثل مبالغ مدجوزة لمقابلة مصاريف مستقبلية وهي في حكم المخصصات التي يتم إضافتها للوعاء الزكوي، وذلك طبقًا للمنشور الدوري رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ، والبند (أولاً) فقرة رقم (4) من التعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ وهو ما أيده القرار الاستئنافي رقم (588) لعام 1426هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة رصيد الإجازات إلى وعائه الزكوي لعام 2007م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه الأرصدة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرط الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمالٍ مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا



التعويض، كما أن تقديره يتم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عما قدر له، عليه فإن بند تعويض الإجازات يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، ومن ثم لا يدخل في حساب الوعاء الزكوي للمكلف مما ترى معه اللجنة بالأغلبية تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: تذاكر السفر المستحقة (204,914 ريال).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد الإجازات وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً بند تذاكر السفر فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة مبلغ (204,914) ريال إلى الوعاء الزكوي باعتباره مخصص، والشركة لا توافق على هذا الإجراء لأن هذا المبلغ عبارة عن مصاريف تذاكر سفر مستحقة للعاملين الذين لم يتمتعوا بإجازاتهم وتعتز على هذا الإجراء لذات الأسباب التي وردت في تعريف المخصص والمصروف المستحق كما ورد في البند السابق. وأضاف المكلف قائلاً بما أن هنالك إجازات مستحقة للعاملين توجد تذاكر سفر مستحقة عن نفس الفترة وفقاً لنظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (21) بتاريخ 1389/9/6هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (51) بتاريخ 1426/8/23هـ.

وبناءً عليه تطالب الشركة بأن توافق اللجنة على اعتبار قيمة مصاريف تذاكر السفر المستحقة للعاملين من المصروفات قابلة للحسم وإلغاء ما ترتب على قرار اللجنة الابتدائية من فروقات زكوية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت الإفادة بأن رصيد الإجازات وتذاكر السفر المستحقة هو استقطاع من ربح العام لمواجهة نفقة مستقبلية لم تصرف بعد، فهو يمثل المبالغ المحجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية ولكن الموظف لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة وتذاكر السفر إلا إذا تمتع بإجازته السنوية، ولا يتمتع الموظف بإجازته السنوية إلا بموافقة صاحب العمل وبذلك يمكن اعتبار رصيد إجازات مستحقة وتذاكر السفر المستحقة مصروفًا معلقًا على شرط هو تمتع الموظف بإجازته السنوية، وعلى الرغم من أن هذا المصروف يعد من ضمن عناصر قائمة الدخل من الناحية المحاسبية إلا أنه لا يعد مصروفًا فعليًا من الناحية الزكوية إلا إذا تمتع الموظف بإجازته السنوية كما هو مقرر سابقًا، لذا تتمسك المصلحة بإضافة بند الإجازات المستحقة وتذاكر السفر المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف كونها تمثل مبالغ محجوزة لمقابلة مصاريف مستقبلية وهي في حكم المخصصات التي يتم إضافتها للوعاء الزكوي، وذلك طبقاً للمنشور الدوري رقم (13) لعام 1376هـ ورقم (3) لعام 1389هـ، والبند (أولاً) فقرة رقم (4) من التعميم رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ وهو ما أيده القرار الاستئنافي رقم (588) لعام 1426هـ.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مصاريف تذاكر السفر المستحقة البالغة (204,914) ريال إلى الوعاء الزكوي لعام 2007م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه المصاريف إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند تذاكر السفر لا 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 أن هذا البند يُعد مصروحاً تقديرياً في حكم المخصص، ومن ثم يتوجب إضافته للوعاء الزكوي، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند تذاكر السفر المستحقة إلى وعائه الزكوي لعام 2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: أتعاب أعضاء مجلس الإدارة (150,000) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/77) بتأييد المصلحة في إضافة أتعاب أعضاء مجلس الإدارة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة مبلغ (150,000) ريال والذي يمثل أتعاب لأعضاء مجلس الإدارة مقابل إدارتهم لشؤون الشركة مستندة في ذلك على المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية الخاصة بالمصاريف التي لا يجوز حسمها والتي عملت على معالجة الرواتب والأجور وما في حكمها سواء كانت نقدية أو عينية المدفوعة للمالك أو الشريك أو المساهم "باستثناء المساهمين في شركات مساهمة عامة"، والشركة لا توافق على هذا الإجراء بحجة أن هذا المبلغ دفع لأعضاء مجلس الإدارة من غير الشركاء أو مساهمين، ومن ناحية أخرى فإن أعضاء مجلس الإدارة هم الجهة المكلفة بالأعباء الإدارية داخل الشركة لذا فالمبالغ التي يتقاضونها نظير عملهم هي مبالغ جائزة الحسم نظاماً لارتباطها بالدخل السنوي المحقق والذي هو من عناصر الوعاء الزكوي/الضريبي. وبناءً عليه تطالب الشركة بأن توافق اللجنة على اعتبار أتعاب مجلس الإدارة من المصروفات قابلة للحسم وإلغاء ما ترتب على قرار اللجنة الابتدائية من فروقات زكوية.

وأضاف المكلف بمذكرته المؤرخة في 1436/3/6هـ بأنه لا يوجد أي عضو من أعضاء مجلس الإدارة له نصيب في حقوق ملكية الشركة بصفته الشخصية، حيث إن ملكية الشركة تعود بالكامل إلى كل من:

- شركة و (22,914) سهم.
- شركة ز (17,186) سهم.



أما أعضاء مجلس الإدارة فهم معينون من قبل الشركاء للمتابعة والإشراف على إدارة أعمال الشركة ويتلقون هذه المكافأة بصفة سنوية نتيجة عملهم الفعلي وفيما يلي أسماء ووظائف أعضاء مجلس الإدارة خلال عام 2007م:

اسم عضو المجلس	الوظيفة	الشركة التابع لها	المكافأة بالريال
السيد/...	مدير عام	شركة ز	25,000
السيد/...	مدير عام	شركة و	25,000
السيد/...	مدير التخطيط الاستراتيجي	شركة و وشركاه	50,000
السيد/...	مدير عام	شركة ح	25,000
السيد/...	مدير عام	شركة و	25,000

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت الإفادة بأنه تم إضافة أتعاب أعضاء مجلس الإدارة بمبلغ (150,000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف استناداً إلى الخطاب الوزاري رقم (4800/3) بتاريخ 1412/7/8هـ القاضي بخضوع مرتبات ومكافآت رئيس ونائب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة الشركاء في الشركات المختلطة والمساهمة وجميع أنواع الشركات الأخرى للضريبة أو الزكاة بحسب الأحوال، وهو ما أكدته الفقرة (ب) من المادة (13) من نظام ضريبة الدخل الجديد و الفقرة (1) من المادة (العاشرة) من لائحته التنفيذية التي استثنت الأتعاب المدفوعة للمساهم في الشركات المساهمة، أما الأتعاب المدفوعة للشريك في الشركة ذات المسؤولية المحدودة كما في هذه الحالة فتعتبر توزيعاً للربح وليس عبئاً عليه، هذا بالإضافة إلى ما هو مقرر عند كثير من الفقهاء من عدم جواز جمع الشريك بين الإجارة والشراكة، فليس للشخص أن يعمل عند نفسه، ومن ثم فلا يصح أن يجمع الشريك المدير بين الأجرة والربح، لذا يصنف ما يستلمه المدير الشريك من أجرة بأنه ربح، مما يؤكد صحة إجراء المصلحة في إضافة أتعاب أعضاء مجلس الإدارة إلى الوعاء الزكوي واعتبارها توزيعاً للربح، وهو ما أيده قرار اللجنة الاستئنافية رقم (342) لعام 1425هـ، والقرار رقم (515) لعام 1425هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم المدفوعة البالغة (150,000) ريال كمصروف جائر الحسم لعام 2007م، في حين تتمسك المصلحة بعدم اعتماد أتعاب ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة ضمن المصاريف لعام 2007م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعام 2007م، وعلى الكشف المقدم بأسماء أعضاء مجلس الإدارة الممثلين للشركتين المشار إليهما بعالية والمكافآت المدفوعة لهم تبين أن شركة أ (المكلف) شركة ذات مسئولية محدودة مملوكة لكل من: شركة و ، وشركة ز ، كما تبين أن المبيعات — الإيرادات — ظهرت بمبلغ (152,360,372) ريالاً وأن صافي ربح المكلف الدفترى ظهر بمبلغ (14,897,567) ريالاً وظهرت مكافأة أعضاء مجلس الإدارة التي أضافتها المصلحة إلى الوعاء بمبلغ (150,000) ريالاً ، وفي ضوء ما قدم من بيانات وحيث إن أعضاء مجلس الإدارة ليسوا شركاء مباشرين في تلك الشركة ، وأن ما دفع لهم لا يعد توزيعاً للربح وإنما هو مقابل خدمات أدوها بصفتهم الفردية كمنداء ولمعقولية هذا البند بالمقارنة مع الإيرادات وصافي الأرباح فإن اللجنة ترى أن هذه الأتعاب تُعد من المصاريف الضرورية واللازمة للنشاط والمقبولة نظاماً، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أتعاب أعضاء مجلس الإدارة إلى الوعاء الزكوي لعام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ولكل ما تقدم ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم المدفوعة كمصروف جائز الحسم لعام 2007م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السابع: حصة الشركة في ربح شركة تابعة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/9) بتأييد المصلحة في حسم حصة الشركة في ربح شركة تابعة بمبلغ (760,926) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حسم حصة الشركة في ربح شركة تابعة بمبلغ (760,926) ريال من الوعاء الزكوي بدلاً من حسم مبلغ (950,537) ريال الذي يمثل حصة الشركة في ربح الشركة التابعة وذلك حسب إقرار الشركة وقوائمها المالية المدققة والمقدمة للمصلحة عن عام 2007م ، والشركة لا توافق على قرار اللجنة الابتدائية في هذا الشأن وتطالب بتصحيح هذا القرار وحسم المبلغ كاملاً حسب ما ورد بالإقرار الزكوي والقوائم المالية المدققة للشركة عن العام المذكور ، وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1436/3/6هـ، أن حصة الشركة في أرباح شركة تابعة عن الأرباح المحققة خلال عام 2007م هو مبلغ (950,537) ريال وذلك حسب ما هو موضح في القوائم المالية لكلا الشركتين، وحيث إن قائمة الدخل للشركة قد أدرج فيها الأرباح من الشركة التابعة قبل التوزيع، فينبغي حسم نفس المبلغ عند حساب صافي الربح المعدل حيث إن هذا المبلغ هو الذي خضع للزكاة في حصة الشركة التابعة وحتى لا يترتب فرض زكاة مرة أخرى على الأرباح الموزعة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة حسمت مبلغ (760,926) ريالاً والذي يمثل حصة الشركاء في أرباح الشركة التابعة، باعتبارها خضعت للزكاة في الشركة التابعة وذلك وفقاً للإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية للعام محل الاستئناف (2007م) أما ما يطالب المكلف



بحسمه فهو أكثر مما حسمته المصلحة بمبلغ (189611) ريال حيث يطالب بحسم مبالغ (950,537) ريالاً، كما أن هذا المبلغ لم يتم الإشارة إليه في القوائم المالية ولا في إقرار المكلف، ومن ثم لا وجهة لما يطالب به المكلف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مبلغ (950,537) ريال كونه يمثل حصة الشركة في أرباح الشركة التابعة قبل التوزيع وليس مبلغ (760,926) ريال الذي قامت المصلحة بحسمه، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها في أحقية المكلف في حسم مبلغ (760,926) ريال فقط للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الخلاف اقتصر على مبلغ (189,611) ريال الذي يطالب المكلف بحسمه من الوعاء الزكوي بالإضافة لمبلغ (760,926) ريال الذي تم حسمه من قبل المصلحة بموجب الربط الزكوي لعام 2007م وقد أوضح المكلف بأن مبلغ (950,537) ريال يمثل حصته في أرباح الشركة التابعة قبل التوزيع وأن هذا المبلغ قد خضع للزكاة في الشركة التابعة دون أن يقدم ما يؤكد ذلك مستندياً.

وبرجوع اللجنة للإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية للعام المذكور يتضح أن حصة الشركة في ربح الشركة التابعة بعد حسم توزيعات الأرباح ظهرت بمبلغ (760,926) ريال، ولم يتضح للجنة من القوائم المالية للمكلف أو القوائم المالية للشركة التابعة أي بيانات أو إيضاحات تفيد بأن حصة الشركة في ربح الشركة التابعة هو مبلغ (950,537) ريال، وبناءً عليه وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم مبلغ (189,611) ريال من وعائه الزكوي والاكتفاء بالمبلغ الذي قامت المصلحة بحسمه بموجب الربط الزكوي لعام 2007م ومقداره (760,926) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار



لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (1/3) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة القروض المسماة قروض قصيرة الأجل البالغة (25,000,000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.
2. حسم الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية للمكلف البالغة (109,064,825) ريال من الوعاء الزكوي وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
3. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم القرض الثانوي البالغ (7,500,000) ريال المدرج ضمن الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م.
4. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة البالغة (456,187) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2007م للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
5. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم إضافة بند تذاكر السفر المستحقة البالغة (204,914) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2007م.
6. تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافأاتهم البالغة (150,000) ريال ضمن المصروفات ومن ثم عدم إضافتها للوعاء الزكوي للمكلف لعام 2007م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
7. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم حصة المكلف من أرباح الشركة التابعة البالغة (189,611) ريال من وعائه الزكوي لعام 2007م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1513

سنة القرار : 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة جهات غير مقيمة / غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد ضريبة.

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 الإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
- 3- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/1/27هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (25) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المبالغ المدفوعة من المكلف إلى جهات غير مقيمة خلال الفترة من 2004/7/30م حتى 2006/12/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/3هـ 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 الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (25) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/257) بتاريخ 1433/11/30هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (341) بتاريخ 1434/1/28هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية مقابل المعاملات المتبادلة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/ثانياً/1) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على قيمة المعاملات التبادلية مع الشركة العالمية وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة أبرمت اتفاقية ترخيص ومشغل بطاقة رئيس مع شركة ب، فوضت بموجبها الشركة بإصدار بطاقات الائتمان إلى المقيمين في المملكة باعتبارهم مستخدمين رئيسيين، وليسوا وكلاء أ، وأن الترخيص حق غير حصري وغير قابل للتحويل باستخدام تصميم ونموذج بطاقات شركة أ والعلامات والرموز والشعارات والعلامات التجارية والأسماء التجارية وحقوق التأليف...الخ، وقد سددت الشركة ضريبة استقطاع على الترخيص، ولا يوجد خلاف مع المصلحة حول ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل الترخيص.

أما ما يتعلق بتشغيل بطاقات الائتمان فتوضح الاتفاقية الترتيبات التعاقدية بين الشركة والشركات المنتسبة لها فيما يتعلق بمشتريات البضائع والخدمات التي تتم من قبل أعضاء البطاقات داخل أو خارج المملكة، حيث ينص البند (1/5) من الاتفاقية على أنه يتعين على الشركة شراء جميع مصاريف بطاقات الائتمان خارج المملكة بقيمة اسمية بواقع 2% مقابل استخدام شبكة ب خارج المملكة، وتم تعريف شبكة ب بأنها شبكة لمؤسسات خدمة تقبل البطاقات ولديها إمكانيات التشغيل وتقديم الخدمات والبنية التحتية للتسويق وتقديم دعم الشبكة، وبصورة مشابهة تستلم الشركة 2% من مصاريف بطاقات الائتمان التي يصرفها حملة البطاقات الائتمانية للشركات المنتسبة للشركة في المملكة والتي تقوم الشركة بإثباتها كإيرادات وتسدد الضريبة والزكاة عنها.

إن النسبة التي تم حسمها مقابل استخدام شبكة ب خارج المملكة يجب ألا تفسر بأنها مصاريف بيع الديون لأنه ليس هناك في واقع الأمر بيع ديون، ولكن هناك تحويل لمعاملات البطاقات الائتمانية التي تتم معالجتها من قبل الشركات المنتسبة

لشركة ب باستخدام شبكتها، كما أن المبلغ المدفوع لشركة ب العالمية هو مقابل استخدام شبكتها في تنفيذ العمليات اليومية بدون أن يكون لشركة ب العالمية أي تواجد في المملكة أو امتلاك أي معدات أو أجهزة داخل المملكة.



وأضاف المكلف أنه يجب عدم اعتبار الدفعات مقابل المعاملات المتبادلة بأنها مماثلة لعوائد القروض حسبما هو مبين في المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل , كما يجب كذلك عدم تصنيف المعاملات المتبادلة بأنها خدمات فنية وذلك لأنها تعد مقابل خدمات أخرى, وطبقاً للمادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تخضع الدفعات الأخرى لضريبة الاستقطاع إذا تم الدفع مقابل خدمات مؤداه داخل المملكة, وبناءً عليه فإن المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية لا تعد من مصادر الدخل في المملكة , ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع استناداً إلى المادة (6) من اللائحة التنفيذية للنظام التي تنص على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية: 1- إذا تمت ممارسة العمل, أو جزء منه, المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد, حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة...).

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية مقابل المعاملات المتبادلة مع الشبكة العالمية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع المبالغ المدفوعة إلى شركة ب العالمية مقابل المعاملات المتبادلة لضريبة الاستقطاع طبقاً لأحكام الفقرة (8) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والتي تنص على "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة" وكذلك الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "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 الآتية:..." وعليه تم إخضاع تلك المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% باعتبارها خدمات فنية طبقاً لأحكام الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل , وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي, وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات, تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب العالمية) مقابل المعاملات المتبادلة لضريبة الاستقطاع, في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لتلك الجهة مقابل المعاملات المتبادلة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% باعتبارها خدمات فنية, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل



تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، 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 خضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه، يستلزم معرفة عدة أمور منها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

وباطلاع اللجنة على الاتفاقية المبرمة بين المكلّف وشركة ب العالمية تبين أنها تنص على ما يلي:

"وفقًا لشروط القسمين (7و6) فإن جميع التكاليف التي يتم تحميلها على حساب أعضاء البطاقات السعودية مما يتم تكبده خارج المملكة في المؤسسات الدولية الخارجية بعد شرائها من قبل الشركات الزميلة الأخرى أو الأطراف الثالثة المستقلة الأخرى يتم بيعها من قبل تلك الكيانات وشرائها من قبل الشركة دون الحق في الرجوع على الغير بسعر يعادل القيمة الاسمية لتلك التكاليف محسومًا منها نسبة 2%.

"وفقًا لشروط القسمين (7و6) فإن جميع التكاليف التي يتم تحميلها على حسابات أعضاء البطاقات خلاف حسابات أعضاء البطاقات السعودية، مما يتم تكبده داخل المملكة، باستثناء تلك المتكبدة في مؤسسات دولية خارجية حسب المنصوص عليه في المادة (3/5) بعد شرائها من قبل الشركة يتم بيعها من قبل الشركة وشرائها من قبل ج والشركات الزميلة الأخرى

أو الأطراف الثالثة المستقلة الأخرى، دون الحق في الرجوع على الغير بسعر يعادل القيمة الاسمية لتلك التكاليف محسومًا منها نسبة 2%".

وباطلاع اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على :

"1- يخضع غير المقيم للضريبة على أيّ مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:... أي دفعات أخرى 15%...

7- يقصد بالدفعات الأخرى: أي مبالغ مدفوعة لغير مقيم من مصدر في المملكة مقابل خدمات خلاف ما ذكر في الفقرة (1) من هذه المادة"، كما تنص المادة على أن (5) من نظام ضريبة الدخل على "يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:



8- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة".

وتنص المادة على أن (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 ترى اللجنة تطبيقًا لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الأخرى التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق للجهة غير المقيمة مقابل خدمات تشغيل البطاقات الائتمانية للمكلف عبر وسائل الاتصالات الحديثة يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخل الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% لكل ما تقدم، وبما أن المكلف هو المستأنف على هذا البند، وحتى لا يضر المكلف من استئنائه، وتطبيقًا للفقرة (4) من المادة (62) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أن "تصدر اللجنة قرارها بعد سماع آراء الطرفين... على أن لا يزيد عن ربط المصلحة ولا يقل عن إقرار المكلف"، لذا فإن اللجنة ترى الاكتفاء بما ورد في ربط المصلحة وذلك بخضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب العالمية) مقابل المعاملات المتبادلة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية مقابل الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على إجمالي قيمة الحسابات المدينة المباعة ل ب العالمية وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه مطالب بالدفع إلى التجار فورًا فيما يتعلق بالذمم المدينة للبطاقات الائتمانية، في حين يتم تحصيل المبالغ المستحقة على حاملي البطاقات في الأشهر التالية، ولذلك أبرم اتفاقية مع شركة ب العالمية تم بموجبها بيع الذمم المدينة لبطاقات الائتمان، ويلاحظ أن السعر الذي قامت شركة ب العالمية بدفعه إلى الشركة عند التنازل عن الديون يمثل القيمة الاسمية للديون المشتراة ناقصًا مصاريف التنازل (معدل الخصم)، وقد تم سداد ضريبة استقطاع في المواعيد النظامية على نفقات خصم الديون المدفوعة إلى شركة ب العالمية مقابل خصم الذمم المدينة للبطاقات الائتمانية.

كما قامت شركة ب العالمية أيضًا بشراء الحق في جميع مصاريف التمويل المتعلقة بالديون المشتراة، ويعني مصطلح مصاريف التمويل الفائدة المفوترة على حملة البطاقات الائتمانية بالنسبة للديون المعدومة، والمبالغ المستردة من حملة البطاقات الائتمانية التي تم تكوين ديون معدومة بشأنها، وطبقًا لهذه الترتيبات، سوف تكون شركة ب العالمية صاحبة الالتزام مقابل جميع المخاطر، ويحق لها الحصول على جميع المزايا الملحقه بالذمم المدينة لبطاقات الائتمان المباعة



من قبل الشركة , كما تقوم الشركة بتحويل الديون المعدومة التي يتم تحصيلها من حملة البطاقات إلى شركة ب العالمية بعد حسم رسوم الخدمات المستحقة.

ويتعين على الشركة تحصيل مستحقات البطاقات الائتمانية بشأن الديون على الرغم من أن ديون بطاقات الائتمان بيعت فعلياً إلى شركة ب العالمية، ونتيجة لهذا الالتزام، يتعين على الشركة مسك السجلات المحاسبية للذمم المدينة المباعة، ولاحقاً متابعة تحصيل هذا الديون.

وأضاف المكلف أنه دفع ضريبة استقطاع للمصلحة خلال المواعيد النظامية على صافي مبالغ الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات بعد حسم رسوم الخدمات المستحقة للشركة بموجب الاتفاقية المذكورة، إلا أن المصلحة فرضت ضريبة استقطاع على إجمالي مبالغ الأعباء المالية والديون المعدومة المحصلة دون حسم رسوم الخدمات، على الرغم من أنه طبقاً لاتفاقية بيع الذمم المدينة فإن المبالغ الواجبة الدفع لـ ب العالمية هي صافي مبالغ الديون المعدومة المحصلة وليس إجمالي المبالغ حسبما وردت في ربط المصلحة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية مقابل صافي الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات بعد حسم رسوم الخدمات المستحقة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند يمثل الحركة المدينة للحساب رقم (924475025) والحساب رقم (801420)، حيث يظهر الحسابان في ميزان المراجعة بدون حسم رسوم الخدمات المقدمة من بالسعودية، وذلك لكون الخدمات المقدمة تدرج ضمن تكاليف شركة ب العالمية، في حين تمثل الحسابات المدينة العائد لهذه التكاليف.

وأضافت المصلحة أنها قامت بفرض ضريبة الاستقطاع على كامل قيمة التعامل، وذلك تطبيقاً للفقرة رقم (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تضمنت أن ضريبة الاستقطاع تفرض على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف رفض استئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية مقابل صافي الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات بعد حسم رسوم الخدمات المستحقة، في



حين ترى المصلحة فرض ضريبة الاستقطاع على إجمالي الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على محضر الفحص الميداني المؤرخ في 1430/5/28هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه "هذان الحسابان هما حسابا أرباح وخسائر لتسجيل عمليات تحويل (بيع) المحصل من الديون المعدومة، والتي تقابل حساب الإيراد من متحصلات ديون معدومة المقيمة في حسابات الشهر السابق... إن خلاصة تسويات حسابات نفقات بيع الذمم المدينة مع الحسابات المتعلقة بها تتم خلال البيان السنوي المقدم للأعوام 2004م و2005م و2006م موضعاً الموقف الشهري للتعاملات مع شركة ب العالمية والتي أظهرت بأنه يتم حساب صافي الحركة في كل شهر، فأحياناً تكون الحركة لصالح ب السعودية ومن ثم تقوم ب العالمية بسداد المبلغ المستحق ل ب السعودية، وفي بعض الأحيان تكون الحركة لصالح ب العالمية ومن ثم تقوم ب السعودية بسداد المستحق عليها لشركة ب العالمية، ومن ثم تقوم شركة ب السعودية بحساب ضريبة استقطاع على المحول ل ب العالمية بنسبة 5%، وبسؤال الحاضرين عن سبب إخضاع صافي الحسابات لضريبة الاستقطاع وعدم السداد على الإجمالي؟ أفاد الحاضرون بأن ما تم سداده هو ما تراه الشركة الخاضع لضريبة الاستقطاع".

وباطلاع اللجنة على اتفاقية (بيع وشراء ذمم مدينة) المبرمة بتاريخ 2002/9/4م بين المكلف والجهة غير المقيمة تبين أنها تنص على ما يلي:

"يشترى المشتري وبدون المطالبة بحق الدين من البائع جميع الذمم المدينة بما يشمل الحق في جميع الرسوم المالية المتعلقة بالذمم المالية المشتراة، ويعني مصطلح (الرسوم المالية) الرسوم التي تحسب على حساب أعضاء البطاقة نتيجة لإتاحة الائتمان من جانب البائع، ويجب أن يحول البائع في كل تاريخ تسوية جميع المبالغ التي تم استلامها من جانب المشتري بما يشمل الرسوم المالية والمتعلقة بالذمم المدينة التي تم بيعها مسبقاً من جانب البائع إلى المشتري".

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (8) من المادة (63) تنص على أنه "تفرض ضريبة استقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام" وبناءً عليه ترى اللجنة فرض ضريبة الاستقطاع على إجمالي الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات بغض النظر عن أي مصروف تكبدته الجهة غير المقيمة لتحقيق هذا الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية مقابل صافي الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات بعد حسم رسوم الخدمات المستحقة وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة لشركة ب العالمية.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة لشركة ب العالمية وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه أبرم اتفاقية مع شركة ب العالمية تم بموجبها شراء جميع ديون الشركة، ويحق لشركة ب العالمية بموجب الاتفاقية الانتفاع من الفوائد المحصلة من حملة البطاقات الائتمانية الناتجة عن تأخير سداد مستحقات البطاقات الائتمانية، ولا تخضع الفوائد المحصلة من حملة البطاقات الائتمانية لضريبة الاستقطاع، وذلك لأنها تمثل دفع فوائد من قبل حملة البطاقات مقابل استخدامهم الشخصي.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب العالمية) مقابل الفوائد المحصلة من حملة البطاقات الائتمانية على السداد المتأخر، حيث إن هذه المبالغ ليست مصاريف محملة على حسابات الشركة، وفي هذه الحالة فإن الجهة الملزمة بدفع ضريبة الاستقطاع - إن وجدت - هم أصحاب البطاقات طبقًا للفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "...في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص".

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الواردة في الحساب رقم والحساب رقم، وذلك لكون المبالغ مدفوعة لغير مقيم مقابل خدمات تمت داخل المملكة ومن مصدر في المملكة وفقًا للمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب العالمية) مقابل الفوائد المحصلة من حملة البطاقات الائتمانية على السداد المتأخر، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لتلك الجهة لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:..." 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 وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة.

وترى اللجنة أن تحديد خضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخل المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

وباطلاع اللجنة على اتفاقية (بيع وشراء ذمم مدينة) المبرمة بتاريخ 2002/9/4م بين المكلّف والجهة غير المقيمة (شركة ب العالمية) تبين أنها تنص على ما يلي:

"يشترى المشتري وبدون المطالبة بحق الدين من البائع جميع الذمم المدينة بما يشمل الحق في جميع الرسوم المالية المتعلقة بالذمم المالية المشتراة، ويعني مصطلح (الرسوم المالية) الرسوم التي تحسب على حساب أعضاء البطاقة نتيجة لإتاحة الائتمان من جانب البائع، ويجب أن يحول البائع في كل تاريخ تسوية جميع المبالغ التي تم استلامها من جانب المشتري بما يشمل الرسوم المالية والمتعلقة بالذمم المدينة التي تم بيعها مسبقاً من جانب البائع إلى المشتري".

وباطلاع اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على أنه "1- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: عوائد القروض 5%", كما تنص المادة على أن (5) من اللائحة التنفيذية على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقرض مقيماً في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطاً بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية".



وعليه ترى اللجنة تطبيقاً لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن عوائد القروض التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية , وأن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الفوائد المحصلة من حملة البطاقات الائتمانية على السداد المتأخر يُعد دَخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% , ومن ثم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب العالمية) مقابل الفوائد المحصلة من حملة البطاقات الائتمانية على السداد المتأخر وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/رابعًا) بتأييد المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وفقًا لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المادة (60) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تتضمن إلزام المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون ريال بالمصادقة على الإقرار الضريبي من قبل محاسب قانوني في المملكة مرخص له بمزاولة المهنة، ويعد ذلك بمثابة إجراءات جديدة بالنسبة للمكلفين ومراجعي الحسابات القانونيين

وذلك لأنها كانت السنة الأولى لتطبيق نظام ضريبة الدخل الجديد، علاوة على ذلك لم تكن هناك توجيهات واضحة من قبل المصلحة أو الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بشأن الإجراءات الواجب تطبيقها للمصادقة على الإقرار الضريبي حسبما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل.

ولحين صدور توجيهات واضحة من قبل المصلحة أو الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قدمت الشركة الإقرار الضريبي، إضافة إلى تقرير فحص محدود صادر طبقاً لمعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لغرض الالتزام بالمتطلبات الواردة في المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، وذلك لكي يتمكن المحاسب القانوني من التوفيق بين متطلبات نظام ضريبة الدخل والتقيد بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

وأضاف المكلف أنه تم تقديم الإقرار وفقاً للنموذج المعتمد من المصلحة موقفاً عليه من قبل الشركة والمحاسب القانوني، وإذا كانت المصلحة افترضت وجود تحفظ على الإقرار بسبب عبارة (إن شهادتنا هي حسب التقرير المرفق) التي وردت في خاتمة شهادة المحاسب القانوني حول الإقرار، فإن ذلك غير صحيح، وذلك لأن نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) بتاريخ 1412/5/13هـ يلزم المحاسب القانوني بالتقيد بمعايير المحاسبة والمراجعة التي تصدرها الهيئة



السعودية للمحاسبين القانونيين، كما أن المحاسب القانوني لم يتحفظ على الإقرار الضريبي بدليل أنه قام بالتوقيع على الإقرار الضريبي دون إجراء أي تعديل في صيغة الشهادة الواردة في الإقرار الضريبي.

ومن ناحية أخرى، فإنه بالرجوع إلى المادة (76) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على الحالات التي تفرض فيها غرامة عدم تقديم الإقرار، نجد أن الفقرة (ب) من هذه المادة لا يمكن أن تنطبق بأي حال من الأحوال على الشركة، حيث إنه تم تقديم الإقرار في الوقت المحدد وفقاً للنموذج المعتمد، وتم سداد المبالغ المستحقة بموجب الإقرار.

كما أن الفقرة (أ) من المادة (76) من النظام التي تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لا تنطبق على حالة الشركة، حيث إن الفقرة (هـ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل التي تطلب شهادة المحاسب القانوني بصحة الإقرار لا تدخل ضمن الفقرات (أ، ب، د، و) التي تجيز فرض غرامة في حدود (20,000) ريال في حالة عدم التقيد بها.

لكل ما تقدم يطلب المكلف إلغاء غرامة عدم تقديم الإقرار، حيث إنه لا يوجد في نظام ضريبة الدخل أي نص يخول المصلحة فرض غرامة عدم تقديم الإقرار في حال عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار استناداً إلى المادتين (60/أ، هـ) و(76/أ، ب) من النظام الضريبي والمادة (67) من اللائحة التنفيذية، وقد أصدرت المصلحة عدة تعاميم برقم (7/1886) بتاريخ 1427/4/1 هـ ورقم (9/2154) بتاريخ 1428/4/15 هـ ورقم (9/2960) بتاريخ 1428/5/17 هـ التي أكدت جميعها على

ضرورة التقيد بمواد النظام واللائحة التنفيذية، وضرورة تقديم الإقرارات وفقاً للنموذج المعتمد وتعبئة جميع حقوله وإرفاق جميع الكشوف المؤيدة له، وأن أي نقص في ذلك يلزم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف 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.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 هـ تبين أن المادة (60) تنص على:



- أ- يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة.
- ب- يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال مائة وعشرين يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.
- ج-
- د- على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاولة النشاط، وذلك خلال (ستين) يومًا من تاريخ التوقف.
- هـ- يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون (1,000,000) ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار.
- و- يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقًا للمادة السادسة والثلاثين من هذا النظام، في اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية أو قبله".
- كما تنص المادة على أن (76) من النظام على "أ- تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بإحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام، مقدارها 1% من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز عشرين ألف (20,000) ريال".
- وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل لم ترتب فرض غرامة على المكلف إلا في حال عدم تقيدته 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 وفقًا للضوابط المحددة أعلاه ودفع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية، تحسب غرامة عدم تقديم الإقرار حسب المادة (76) من النظام، وعندما اشترطت الفقرة (7) من ذلك النموذج مصادقة محاسب قانوني على صحة هذا الإقرار إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال لم ترتب غرامة جزائية على عدم الالتزام بذلك كما هو الحال في الفقرة رقم (5) المذكورة أعلاه التي نصت على حساب غرامة عدم تقديم الإقرار.



كما ترى اللجنة أن التزام المكلف بتقديم الإقرار وفقاً للفقرة (أ) من المادة (60) من النظام يُعد منتهياً بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقعاً من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظاماً وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه 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 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 شكل معين - 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. وبناءً على ما تقدم، وحيث إنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظراً لأن فرض تلك الغرامات يُعد عقوبة جزائية، وبما أن الغرامات التي نص عليها نظام ضريبة الدخل لم تشمل عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/خامساً/1) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على عدم سداد المكلف للضريبة على بنود وافقت اللجنة المصلحة في وجهة نظرها المتعلقة بضريبة الاستقطاع وفقاً لحججيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة فرضت غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير، وقد نتجت الالتزامات الضريبة الإضافية بسبب خلاف في وجهات النظر مع المصلحة ومن ثم فإنه لا يتوجب عليها غرامة تأخير.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتطبيق غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة



في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة , تفرض على المكلف غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير..." وكذلك طبقاً لأحكام الفقرة (1/ ب) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة".

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير، 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 الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على "ب - يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى

هذه المادة الالتزام بما يلي: 1- التسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

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

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

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

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة , على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير , وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد", ونصت الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات



الآتية:...

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

بناءً عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي فرضتها المصلحة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة المذكورة في البنود من الأول إلى الثالث من هذا القرار تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بدءاً من تاريخ استحقاق الضريبة (اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) وحتى تاريخ السداد، 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.

البند السادس: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة قبل 2004/7/30م.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة قبل 2004/7/30م. وبعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف بموجب الخطاب رقم (10/601) بتاريخ 1431/4/21هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلاً للاعتراض ولم يتضمنه القرار الابتدائي محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عنه.

البند السابع: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة د.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة د. وبعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف بموجب الخطاب رقم (10/601) بتاريخ 1431/4/21هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلاً للاعتراض ولم يتضمنه القرار الابتدائي محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عنه.

منطوق القرار



لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (25) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- خضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب العالمية) مقابل المعاملات المتبادلة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وفقاً لحثيات القرار.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ب العالمية مقابل صافي الرسوم المالية والديون المعدومة المحصلة من حملة البطاقات بعد حسم رسوم الخدمات المستحقة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب العالمية) مقابل الفوائد المحصلة من حملة البطاقات الائتمانية على السداد المتأخر، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 6- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة قبل 2004/7/30م، وفقاً للحثيات الواردة في القرار.
- 7- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة د، 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: 1516

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أجور/ أصول/ مصروفات - الزكاة.

الموضوع

أجور عاملين/ أصول مستهلكة/ مصروفات متنوعة.

المبدأ

- 1- يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.
- 2- عدم تقديم المنشأة المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها يترتب عليه رفض حسم ما تدعيه من مصروفات.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/2/11هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 مكتب أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (8) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجبرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام المالي المنتهي في 2005/8/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/29هـ 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:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (8) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/39/ص/ج) بتاريخ 1433/4/5هـ، وقدم مستندًا يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1433/4/12هـ، كما قدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (112) بتاريخ 1433/5/11هـ، و قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبُولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بتعديل نتيجة الحسابات بمبلغ (702,101) ريالاً تفصيله على النحو التالي:

البيان	ريال
الفرق بين إجمالي الرواتب والأجور والبدلات من واقع القوائم المالية وإجمالي الرواتب والأجور والبدلات من واقع البيانات المقدمة للمصلحة	444,505
مصروفات أخرى	183,596
رواتب ومزايا تخص قبل إبرام العقد معه	4,100
رواتب ومزايا تخص (ليس على كفالة المكتب)	69,900
إجمالي المبلغ الذي تم رده للوعاء الزكوي	702,101

أ - فرق الرواتب والأجور.

قامت المصلحة واللجنة الابتدائية بمقارنة إجمالي الرواتب والأجور والبدلات من واقع القوائم المالية مع صافي الرواتب والأجور والبدلات من واقع البيانات المقدمة (الرواتب والأجور والبدلات بعد حسم الاستقطاعات من رواتب العاملين في ضوء أنظمة العمل)، وبناءً عليه أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في استبعاد الفرق البالغ (444,505) ريالاً.

ب - المصروفات الأخرى.

لم تقم اللجنة الابتدائية بطلب أي مستندات إضافية على المسيرات والكشوفات وعقود العاملين السابق تقديمها، واعتبرت اللجنة الابتدائية أن ما تم تقديمه كاف لإصدار وجهة نظرها، وذلك فيما يخص المصروفات الأخرى التي لا تدخل ضمن الرواتب والأجور والبدلات، علمًا بأن هذه المصروفات البالغة (183,596) ريالاً عبارة عن مكافآت لبعض العاملين.



ج - الرواتب والمزايا الخاصة بالموظف/....

تم صرف هذه المبالغ أثناء فترة الاختبار السابقة على التعيين، وقبل إبرام عقد العمل مع الموظف، علمًا بأنه يتم صرف أي رواتب أو مزايا خاصة بفترة الاختبار بموجب قرار إداري.

د - الرواتب والمزايا الخاصة بالموظف/....

تم تكليف الموظف المذكور للعمل بالمكتب بالاتفاق مع كفيله (شركة ب)، على أن يتحمل المكتب راتبه الشهري وبدلاته طيلة مدة عمله لحين انتهاء الشركة كفيله المذكور (ب) من استيفاء طلبات مكتب العمل الخاصة بنقل الكفالة، وجاري حاليًا نقل كفالاته إلى المكتب.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور البالغ (702,101) ريالاً. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تمت مطالبة المكلف بدءاً من العام المنتهي في 2003/8/31م بالمستندات المؤيدة للرواتب المحملة على قائمة الدخل، وفي كل عام تزداد قناعة المصلحة بعدم استيفاء المستندات المقدمة من المكلف للشكل القانوني الواجب توافره في المستند النظامي من حيث التوثيق حتى يمكن اعتماده، وبصفة عامة يحتوي هذا البند على مصاريف غير نظامية تخص بعض العاملين خلاف ما ينص عليه عقد العمل، وعليه ترى المصلحة عدم اعتماد فرق الرواتب والأجور البالغ (702,101) ريالاً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور البالغ (702,101) ريالاً في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف تبين أنها عبارة عن بيانات بأسماء العاملين في فروع المكلف ومقدار رواتبهم.

وبعد الدراسة، وحيث إن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي، ونظرًا لأن البيانات التي قدمها المكلف تعد بيانات داخلية غير مؤيدة بمستندات مثبتة مثل شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية التي تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات، وبما أن المكلف لم يقدم صور العقود مع الجهات الأخرى التي تنظم العمالة التي ليست على كفالاته، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور البالغ (702,101) ريالاً.

البند الثاني: المصاريف غير المعتمدة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في عدم قبول بنود المصروفات التي تم التعديل بها وفقًا لحثثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه مكتب فردي باسم صاحب المكتب، أي أن الهوية الرسمية للمكتب (الترخيص) الصادرة عن وزارة التجارة والصناعة صدرت باسم/... وليس مكتب أ، ويرجع اختلاف وجهات النظر مع المصلحة حول المصاريف غير المعتمدة إلى سببين هما:

السبب الأول: قيام صاحب المكتب بسداد مصاريف المكتب، وذلك بسبب ضعف السيولة وعدم ثباتها خلال السنة، على أن يتم السداد لصاحب المكتب خلال السنة، ولا يوجد ما يمنع من النواحي النظامية أو القانونية أن يتم السداد عن طريق صاحب المنشأة. السبب الثاني: أن بعض الموردين لا يكتب اسم العميل بالكامل وذلك بالنسبة للمؤسسات والمكاتب التي تكون باسم أصحابها، بالإضافة إلى أن بعض الجهات مثل البنوك التي يتعامل معها المكتب تطلب هوية المكتب (الرخصة) والتي لم يرد بها كلمة مكتب قبل اسم صاحب العمل حتى تقوم باعتمادها ضمن الاسم.

ويوضح الجدول أدناه المصاريف غير المعتمدة من المصلحة:

اسم المصروف	المحمل على الحسابات	المبلغ غير المعتمد
رسوم حكومية واشتراكات	124,828	111,788
مصاريف كمبيوتر	34,034	29,910
هاتف وبريد ومياه وكهرباء	82,029	73,746
مصاريف سيارات	44,425	43,608
مصاريف سفر وانتقال	174,110	174,110
صيانة ونظافة وضيافة	80,116	73,305
تأمين صحي وعلاج طبي	184,508	184,508
بدل زى	137,678	137,678
تدريب	208,155	2,975
مصاريف متنوعة	27,960	23,033

وفيما يلي إيضاح لتفاصيل هذا البند:
أ- رسوم حكومية واشتراكات.



إن الرسوم الحكومية خاصة بعائلات العاملين التي لم ينص عليها في عقود عملهم مثل رسوم تأشيرات ورسوم تجديد الإقامة ورسوم إضافة الأبناء وما إلى ذلك من مصروفات أو رسوم حكومية لا تشملها عقود تعيين العاملين، ويتحمل المكتب هذه المصاريف بموجب القرار الإداري الصادر في هذا الشأن، بالإضافة إلى أن العرف السائد لدى الشركات والمؤسسات أنه في حال استقدام أي موظف فإنه يترتب على ذلك أعباء إضافية من رسوم التأشيرات والإقامات. أما بالنسبة للاشتراكات فهي عبارة عن كتب الإحصاءات وكتب الغرفة التجارية الصناعية، وهي متعلقة بالنشاط حيث يتم الرجوع إليها أثناء العمل للحصول على المعلومات التي قد تطلب لتقديم الخدمة المطلوبة لعملاء المكتب، مثل الاستشارات المالية، وتحتوي هذه الكتب على بيانات أرقام تخص السوق المالية والأوضاع الخاصة به، وهي صادرة من جهات رسمية يمكن الاعتماد عليها عند إعداد هذه الدراسات.

ب - مصاريف كمبيوتر.

يراعى ما سبق الإشارة إليه فيما يخص السيولة وذكر اسم العميل بالفاتورة والهوية الرسمية للمكتب، أما الفواتير التي لم يرد فيها اسم المستفيد فهو أمر وارد الحدوث في حالة المصروفات ذات القيم الصغيرة.

ج - مصاريف هاتف وبريد ومياه وكهرباء.

يوجد عدد كبير من المراسلات بين فروع المكتب مع بعضها البعض وذلك بخلاف المراسلات مع العملاء، وجميع هذه المراسلات يتطلب إرسالها بشكل عالي في الدقة والسرعة، ولذلك فإنه يتم إرسالها عن طريق شركات تأخذ مبالغ كبيرة بالنسبة للبريد العادي، كما يوجد جزء من فيلا صاحب المكتب مخصص كأرشيف تابع للمكتب يتم حفظ المستندات التي مر عليها أكثر من (5) أعوام به، ولذلك يتم تحميل مصروفات المكتب بما يخص هذا الجزء من هذه المصاريف. ويتكون المكتب من ثلاثة فروع، وكل فرع لديه ثلاثة خطوط من هاتف ثابت وفاكس، مما ينتج عنه تسعة خطوط للمكتب، وكل خط يشمل على رسوم اشتراك شهرية وأجور المكالمات الداخلية والخارجية واشتراك الانترنت.

ويدخل ضمن هذه المصروفات مصروفات الهاتف الخاصة بنجل صاحب المكتب، حيث إنه هو مدير قسم العلاقات العامة بالمكتب، ولكن اسمه غير مدرج بكشوف الرواتب والأجور، وتم سداد هذا الهاتف كمكافأة لما قام به من أعمال دون أن يتقاضى أي راتب أو مزايا أخرى، وذلك بسبب طبيعة عمل مدير قسم العلاقات العامة والتي يتطلب منه التحدث عبر الهاتف مع عملاء المكتب.

د - مصاريف سيارات.

إن المصاريف الخاصة بسيارات الموظفين هي حق لهم مقابل صيانة سيارتهم الشخصية التي تستهلك من خلال طبيعة العمل كمكتب مهني يقدم خدمات لعملاء على مستوى المملكة، وتتطلب تحرك مستمر للموظفين بسياراتهم الخاصة لمقرات العملاء،

وقد صدر قرار إداري من المكتب فيما يخص سيارات موظفي المكتب والتي تستهلك بشكل كبير في التنقل وذلك بسبب التنقل بين المدن.



كما يتحمل المكتب بجزء من الصيانة للسيارات الخاصة بصاحب المكتب , حيث إن طبيعة العمل كمكتب مهني يقدم خدمات للعملاء على مستوى المملكة , وتتطلب حضور صاحب المكتب شخصيًا اجتماعات مع العملاء أو جلسات بالمحاكم أو جلسات بديوان المظالم وما إلى ذلك من مهام متعددة تتطلب من صاحب المكتب استخدام سياراته لإنجازها. هـ - مصاريف سفر وانتقال.

لا يمكن أن يتنقل موظفي المكتب داخل المملكة دون أن يتم تحمل أعباء مالية (تذاكر طيران سكن مواصلات طعام... وخلافه) حيث يوجد عدد من عملاء المكتب خارج المدن الرئيسية مما يترتب عليه انتداب الموظفين إلى العملاء، بالإضافة إلى أنه قد يحتاج أحد الفروع إلى دعم فرع آخر، مما يتطلب إرسال بعض العاملين في المكتب إلى خارج المدينة التي يقيمون بها، وهذا يترتب عليه مبالغ كبيرة يجب سدادها للعاملين لتسيير العمل في المكتب وعدم الإضرار بالعملاء وسمعة المكتب. و- مصاريف صيانة وضيافة ونظافة.

هل يوجد مكتب بدون ضيافة أو نظافة أو صيانة؟ ومن ثم تسوء الحالة الصحية لبيئة العمل، ويلحق الضرر بموظفي المكتب، والتي ستؤدي إلى الإضرار بسير العمل. أما بالنسبة للمصاريف التي اعتبرت المصلحة ترفيحية، فإن خطاب المصلحة لم يوضح ما هي هذه المصروفات حتى نستطيع توضيح طبيعتها، وعلى أية حال فإن طبيعة عملنا كمكتب مهني يقدم خدمات على مستوى معين تستوجب مصروفات قد تبدو ترفيحية أو غير متعلقة بالنشاط ولكنها في الواقع هامة جدًا لتمثيل مكتبنا أمام العملاء. ز - تأمين صحي وعلاج طبي.

إن عقود العمل بين العاملين والمكتب التي تتم عند بداية تعيين العامل بالمكتب لا تتأثر بالمزايا أو الإضافات التي تتم لاحقًا على الرواتب أو على البدلات، حيث يتم منح تلك الإضافات أو المزايا بموجب قرارات إدارية صادرة من إدارة المكتب إلى قسم الشؤون الإدارية بالمكتب للعمل بموجبها، وذلك لأن النظام يلزم الشركات والمؤسسات بالتأمين الصحي على العاملين , وقد تم تقديم صورة من القرار بقيد رقم (180) بتاريخ 1430/01/24هـ، أما بالنسبة للمصاريف الطبية التي لا تحمل فواتيرها اسم المستفيد فإن بعض المراكز الطبية لا يسجل اسم المستفيد بالفاتورة خاصة في المبالغ الصغيرة وهذا أمر وارد الحدوث.

ح - بدل الزي.

كما سبقت الإشارة إليه بأننا مكتب مهني يقدم خدمات للعملاء على مستوى معين يلزمه فريق عمل يمثل المكتب تمثيل يليق بمستوى المكتب ومستوى الخدمة المؤداة، وأن مظهر موظفي المكتب يعد عنصرًا حيويًا في تمثيل المكتب أمام عملائه وأمام الجهات الأخرى التي يتعامل معها.

ط - تدريب.

تم تقديم صورة العقود المبرمة مع جهات التدريب والتي تثبت أنها تخص العاملين في المكتب.



ي - مصاريف متنوعة.

يراعى ما سبق الإشارة إليه فيما يخص السيولة وذكر اسم العميل بالفاتورة والهوية الرسمية للمكتب. بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بجميع المصاريف المذكورة سابقاً. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها كانت تطالب المكلف بالمستندات المؤيدة للمصاريف المحملة على قائمة الدخل بدءاً من العام المنتهي في 2003/8/31م، وفي كل سنة تزداد قناعتها بعدم نظامية تلك المستندات وعدم استيفائها للشكل القانوني الواجب توافره في المستند النظامي من حيث التوثيق حتى يمكن اعتماده.

وبصفة عامة تحتوي تلك المصاريف على مصاريف غير نظامية تخص بعض العاملين خلاف ما ينص عليه عقد العمل المبرم معهم، وكثير من الفواتير المقدمة لا يوجد بها اسم للمستفيد أو خاصة بعوائل العاملين، وبعض الفواتير ليس له علاقة بنشاط المكلف أو على ورق أبيض غير موثق، وبعضها الآخر خاص بمصاريف شخصية لصاحب المكتب وبعض أفراد عائلته. ولدى مقارنة المستندات المقدمة والمسددة نقدًا بحركة حساب النقدية الذي تم طلبه من المكلف تبين أن الجزء الأكبر من تلك المستندات لا تظهر الحساب لا بالقيمة ولا بالتاريخ، كما أن البنك الوحيد للمكتب هو بنك (ج)، في حين تظهر كثير من الشيكات بأسماء بنوك أخرى (د، هـ، و) وهي حسابات شخصية لصاحب المكتب لا تظهر ضمن رصيد حساب البنك المدرج في قائمة المركز المالي، لذا لم يتم اعتماد المستندات التي تتعلق بالحسابات البنكية الشخصية غير الواردة ضمن قائمة المركز المالي للمكتب، وفيما يلي إيضاح وجهة نظر المكتب حول المصاريف غير المعتمدة:

أ - رسوم حكومية واشتراكات.

لم يتم اعتماد الرسوم الحكومية والاشتراكات المسددة من الحساب البنكي (هـ، د) الخاص بصاحب المكتب، وكذلك لم يتم اعتماد المصاريف الخاصة بعوائل الموظفين من معاملات حكومية التي لم ينص عليها عقد العمل، بالإضافة إلى أنه لم يتم اعتماد المصاريف الخاصة بكتب الإحصاءات وكتب الغرفة التجارية، حيث تم اعتبارها لا تخص النشاط وبعضها شخصية.

ب - مصاريف كمبيوتر.

لم يتم اعتماد مصاريف كمبيوتر المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب، وكذلك الفواتير غير المسجل فيها اسم المستفيد.

ج - هاتف وبريد ومياه وكهرباء.

لم يتم اعتماد فواتير الهاتف والبريد والماء والكهرباء المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب، أو الفواتير التي تخص فيلا صاحب المكتب، أو الفواتير التي تخص ابنه.

د- مصاريف سيارات.



لم تعتمد المصلحة مصاريف السيارات المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب أو التي لا تحمل اسم المستفيد، وكذلك مصاريف السيارات الشخصية للعاملين أو صاحب المكتب.

هـ - مصاريف سفر وانتقال.

لم تعتمد المصلحة مصاريف سفر وانتقال المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب، أو الفواتير التي لا تحمل اسم المستفيد.

و- مصاريف صيانة وضيافة ونظافة.

لم يتم اعتماد المصاريف المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب ومصرفات الفواتير غير المسجل فيها اسم المستفيد، والمصاريف الترفيهية غير اللازمة لممارسة النشاط، والمصاريف الشخصية.

ز - تأمين صحي وعلاج طبي.

لم يتم اعتماد مصاريف تأمين صحي وعلاج طبي المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب، وهي مصاريف غير منصوص عليها في عقود العاملين.

ح - بدل الزي.

لم يتم اعتماد مصاريف بدل الزي، نظرًا لكونه من المصاريف الترفيهية وليس من المصاريف الضرورية اللازمة للنشاط.

ط - تدريب.

لم تعتمد المصلحة مصاريف التدريب التي لم ترفق عقودها المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب.

ي - مصاريف متنوعة.

لم يتم اعتماد المصاريف المتنوعة المسددة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب، وكذلك لم يتم اعتماد الفواتير غير المسجل فيها اسم المستفيد والتي لا تتعلق بالمكتب.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بالمصاريف التالية (رسوم حكومية واشتراكات، مصاريف كمبيوتر، مصاريف هاتف وبريد ومياه وكهرباء، مصاريف سيارات، صيانة ونظافة وضيافة، مصاريف سفر وانتقال، تأمين صحي وعلاج طبي، تدريب، بدل الزي، مصاريف متنوعة)، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذه المصاريف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبدراسة اللجنة للمستندات المقدمة من المكلف توصلت إلى قناعة بأن المصاريف التالية (رسوم حكومية واشتراكات، مصاريف كمبيوتر، مصاريف هاتف وبريد ومياه وكهرباء، مصاريف سفر وانتقال، صيانة ونظافة وضيافة، تأمين صحي وعلاج



طبي، تدريب، مصاريف متنوعة) مؤيدة مستندياً، ومن ثم تعد من المصاريف العادية والضرورية جائزة الحسم، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بتلك المصاريف.

أما ما يتعلق بمصاريف السيارات فقد ظهر للجنة من خلال ما اطلعت عليه من مستندات أنها لا علاقة لها ببند الأصول الثابتة (السيارات) الواردة في الإيضاح رقم (3) من إيضاحات القوائم المالية، ومن ثم فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بمصاريف السيارات.

وفيما يتعلق ببذل الزبي، وحيث إن رفض المصلحة لاعتماد هذا البند كمصرف جائر الحسم مبني على كونه من المصاريف الترفيهية وليس من المصاريف الضرورية اللازمة للنشاط، وحيث قدم المكلف كشفًا تفصيليًا بأسماء العاملين لديه ومقدار بدل الزبي السنوي وهو في المتوسط يبلغ (3000) ريال، مما يظهر معه معقولية مثل هذا البذل في مثل نشاط المكلف، لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند يعد من المصاريف العادية جائزة الحسم، ومن ثم تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بتلك المصاريف.

البند الثالث: الأصول الثابتة ومصرف الاستهلاك.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بعدم قبول حسم الأصول الثابتة ومصرفات استهلاكها كمصرف جائر الحسم من الوعاء الزكوي وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يمكن أن يقوم مكتب مهني بمزاولة نشاطه دون أن تكون لديه أصول ثابتة تساعد في أداء عمله المهني على الوجه الأمثل، ومن هذه الأصول على سبيل المثال وليس الحصر: الحاسب الآلي، مكائن التصوير، الأثاث المكتبي، أجهزة التكييف وخلافه من هذه الأصول، بالإضافة إلى أن المصلحة اعترفت بجزء من الاستهلاك المحمل على قائمة الدخل وذلك بمبلغ (25) ريالاً، أي أنها تعترف بوجود أصول ثابتة ضمناً ولكن لم تقم بحسم هذه الأصول التي اعترفت بوجودها.

وبناءً عليه يطلب المكلف حسم كامل الأصول الثابتة البالغة (57,953) ريالاً واستهلاكها البالغ (413) ريالاً من وعائه الزكوي. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت برد مبلغ فرق الاستهلاك بمبلغ (413) ريالاً، وكذلك رد الأصول الثابتة بمبلغ (57,953) ريالاً، وذلك لأن مبلغ (34,054) ريال يمثل أصول ممولة من الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب ولا يوجد في الفاتورة اسم العميل، ومبلغ (23,899) ريال لا يوجد في بعض الفواتير اسم العميل وبعضها تخص العاملين في المكتب ولم تظهر حركتها في بند النقدية حيث سددت نقدًا.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم كامل الأصول الثابتة البالغة (57,953) ريالاً واستهلاكها البالغ (413) ريالاً من وعائه



الزكوي، في حين ترى المصلحة عدم حسم الأصول الثابتة واستهلاكها من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة، وحيث قدم المكلف المستندات المؤيدة لشراء الأصول الثابتة، لذا فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم الأصول الثابتة البالغة (57,953) ريالاً واستهلاكها البالغ (413) ريالاً من وعائه الزكوي.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مكتب أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (8) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور البالغ (702,101) ريالاً وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - أ- 2/ تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بالمصاريف التالية (رسوم حكومية واشتراكات، مصاريف كمبيوتر، مصاريف هاتف وبريد ومياه وكهرباء، مصاريف سفر وانتقال، صيانة ونظافة وضيافة، تأمين صحي وعلاج طبي، بدل الزّبي، تدريب، مصاريف متنوعة) وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بمصاريف السيارات، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 3- تأيد استئناف المكلف في طلبه حسم الأصول الثابتة البالغة (57,953) ريالاً واستهلاكها البالغ (413) ريالاً من وعائه الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1518

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية.

الموضوع

انقضاء الخصومة دون النظر في الموضوع / الرفض الشكلي.

المبدأ

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/2/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (4) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامي 2001م و2002م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/5/8هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (31/1/9) بتاريخ 1431/2/18هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (554) بتاريخ 1431/4/15هـ وقدم المكلف ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك ب برقم بتاريخ 1431/3/27هـ بمبلغ (1,708,811) ريالاً لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي.

وقد سألت اللجنة — بموجب خطابها المؤرخ في 1436/12/21هـ — المكلف عن تاريخ استلام قرار اللجنة الابتدائية الأولى، فأفاد بموجب خطابه رقم (2015/6847) بتاريخ 1436/12/25هـ بأنه تم استلام القرار الابتدائي بتاريخ 1431/2/18هـ. 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 (30) يوماً من تاريخ استلام القرار على أن يقوم المكلف قبل قبول استئنافه بسداد الضريبة المستحقة عليه طبقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية نقداً أو بتقديم ضمان بنكي بالشروط المنصوص عليها في هذه المادة" وبالرجوع إلى القرار الوزاري رقم (1413) بتاريخ 1416/6/12هـ وتحديدًا الفقرة (خامساً) منه التي تنص على أنه "يطبق على الاعتراضات التي يتقدم بها مكلفو الزكاة الشرعية ما يطبق على الاعتراضات التي يتقدم بها مكلفو الضريبة من الإجراءات التي حددها القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1هـ وما طرأ عليه من تعديلات".

وبناءً عليه، وحيث صدر قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى رقم (4) لعام 1431هـ بتاريخ 1431/2/18هـ، وتم استلامه من قبل المكلف بتاريخ 1431/2/18هـ، وحيث تم قيد الاستئناف لدى هذه اللجنة بتاريخ 1431/4/15هـ أي بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاستئناف بـ (30) يوماً، لذا فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

رفض الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (4) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1519

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أرباح / استثمار / خسائر - الزكاة.

الموضوع

أرباح شركة تابعة / استثمار أوراق مالية / استثمار صناديق استثمار / خسائر استثمار.

المبدأ

يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويتربط على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/2/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (27) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2008م و2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 141436/2/18هـ 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 (27) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/218) بتاريخ 1433/12/22هـ وتم استلامه بتاريخ 1433/12/26هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (338) بتاريخ 1434/1/26هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من البنك ب برقم بتاريخ 1434/1/25هـ بمبلغ (8,817,000) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور عن عامي 2008م و2009م، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

وبالنسبة لما ذكره المكلف في مذكرة استئنافه في البند (أولاً) المعنون بالأسباب الإجرائية وتحديدًا الفقرة (1) الذي نص على (1- أصدرت اللجنة قرارها رقم (27) لعام 1433هـ على تدقيق للإقرار الزكوي وليس على الربط الزكوي ولا يدخل في صلاحيات اللجنة دراسة الاعتراض على تدقيق الإقرار الزكوي)، وكذلك ما ذكره ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة وما أورده في المذكرات الإلحاقية المقدمة لهذه اللجنة بهذا الخصوص يتضح أن المكلف يرى أن الربط الذي يجب أن يؤخذ ويعتد به هو الربط الصادر بتاريخ 1435/3/4هـ وهو الربط الذي قبلت به الشركة دون اعتراض، أما خطاب المصلحة رقم (4/27/20) بتاريخ 1432/1/12هـ فلا يعد من وجهة نظره ربطاً وإنما هو تقرير عن تدقيق ومراجعة للإقرار، ولذلك يطالب هذه اللجنة بعدم النظر في ما جاء في القرار الابتدائي رقم (27) لعام 1433هـ بحجة أن اللجنة الابتدائية التي أصدرت هذا القرار ليس من صلاحياتها النظر في الاعتراض على تدقيق الإقرارات وإنما صلاحيتها تنحصر في النظر في الاعتراض على الربط فقط، وأضاف موضحاً بأن الشركة قدمت إقرارها الزكوي لعام 2008م بتاريخ 1430/11/6هـ وإقرارها الزكوي لعام 2009م بتاريخ 1431/11/18هـ، والمصلحة بعد المراجعة أصدرت خطاباً برقم (4/27/20) بتاريخ 1432/1/12هـ (تقرير عن مراجعة الإقرارات وليس ربطاً) ذكرت فيه أنه استكمالاً لإجراءات تدقيق الإقرار الزكوي لعامي 2008م و2009م فإنه يستحق عليكم فروقات زكاة ناتجة عن حسم أرباح استثمار ات في شركات تابعة لعام 2009م، وحسم توزيعات أرباح مستلمة تخص عام 2009م، وحسم استثمار ات في أوراق مالية متاحة للبيع لعامي 2008م و2009م، وحسم خسائر استثمار ات متاحة للبيع غير محققة لعامي 2008م و2009م، والشركة اعترضت على خطاب المصلحة رقم (4/27/20) وأجبل اعتراضها إلى اللجنة الابتدائية التي أصدرت قرارها رقم (27) لعام 1433هـ بتاريخ 1433/12/22هـ دون أن تتطرق لما ذكره المكلف في اعتراضه بخصوص عدم أحقية اللجنة النظر في الاعتراض على تدقيق الإقرار، كما ذكر أن الشركة بعد صدور القرار الابتدائي قدمت تظلماً لوزير المالية بشأن هذا القرار، وبعده أصدرت المصلحة بتاريخ 1434/3/4هـ الموافق 2013/1/15م ربطاً لعامي 2008م و2009م والشركة قبلت بهذا الربط، كما أصدرت المصلحة خطاباً برقم (1435/16/995) بتاريخ 1435/2/13هـ ردّاً على التظلم الذي قدمته الشركة لوزير المالية وأكدت المصلحة فيه بأن عملها ينحصر في إصدار الربوط وأوردت حالات تنطبق على وضع الشركة وبما يرى معه المكلف أن الربط الذي أجرته المصلحة لعامي 2008م و2009م بخطابها المؤرخ في 1434/3/4هـ يعد ربطاً صحيحاً وهو الربط الذي يجب أن يعتد به، وذكر المكلف أنه لم يصدر أي تعميم يوضح أن هناك ربطاً آلياً أو ربطاً غير آلي، وبناءً عليه يرى أن الخلاف القائم المعروض



أمام اللجنة الاستئنافية بخصوص القرار الابتدائي رقم (27) لعام 1433هـ يعد منتهياً لقبول الشركة بالربوط الجديدة الصادرة بتاريخ 1434/3/4هـ.. وبعد اطلاع المصلحة على ما ذكره المكلف في استئنائه بخصوص المسائل الإجرائية أفاد ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أنه بالنسبة للربط الذي أصدرته المصلحة آلياً بتاريخ 1434/3/4هـ فإنه لا يعد ربطاً نهائياً وإنما هو ربط بموجب الإقرار المقدم من المكلف وهذا يطبق مع جميع المكلفين عن طريق البوابة الالكترونية، كما أن خطاب المطالبة الصادر عن المصلحة فهو عبارة عن مطالبة عن الربط الآلي لغرض سداد المستحقات وإصدار الشهادة، حيث تقوم المصلحة بدراسة هذه الحسابات والإقرارات والمستندات المقدمة من قبل المكلف وبعد ذلك يتم إصدار ربط نهائي على مطبوعات المصلحة بخطاب مطالبة بالمستحقات إذا تبين لها وجود أو يكتفي بما جاء سابقاً، أما بالنسبة لما ذكره المكلف من أن المصلحة تقر بصحة الربط الصادر بتاريخ 1434/3/4هـ فإن ذلك غير صحيح لأن المصلحة لم تقر بصحة الربط أو عدمه وما ذكرته المصلحة بخطابها المؤرخ في 1435/2/13هـ عبارة عن توضيح لتظلمه أمام وزير المالية، وأضاف ممثلو المصلحة بخطابهم المؤرخ في 1436/2/18هـ بأن الزكاة المستحقة بموجب الإقرار واجبة السداد ولما رأت المصلحة أن هناك بنود تخضع للزكاة كان من الواجب على المكلف تعديل إقراره بها تم إخطاره بذلك لحين دراسة باقي البنود بالقوائم المالية ومن ثم إصدار الربط. وبعد اطلاع اللجنة على ما ذكره المكلف بخصوص طلبه عدم النظر في ما جاء في القرار الابتدائي رقم (27) لعام 1433هـ وطلبه اعتبار الربط الصادر بتاريخ 1432/1/12هـ ربط غير صحيح ، وأن الربط الصحيح الذي يجب أن يعتد به هو الربط الصادر بتاريخ 1434/3/4هـ ، فترى اللجنة أن الاستئناف الذي ورد لهذه اللجنة من قبل المكلف بخطابه رقم (12/598) بتاريخ 1434/1/25هـ المقيد لديها برقم (338) بتاريخ 1434/1/26هـ يخص استئناف المكلف قرار اللجنة الابتدائية رقم (27) لعام 1433هـ الصادر بشأن اعتراض المكلف على الربط الزكوي لعامي 2008م و2009م الذي أجرته المصلحة وأبلغت به المكلف بخطابها رقم (4/27/20) بتاريخ 1432/1/12هـ ، ومن ثم فإن ما يطلب به المكلف من عدم الاعتداد بهذا الربط وعدم النظر في القرار الابتدائي رقم (27) لعام 1433هـ ، طلب في غير محله ولا يتفق مع النظام ذلك أن هذه اللجنة وفقاً لأحكام النظام الزكوي ولائحته التنفيذية مكلفة بالنظر في استئنافات المكلفين أو المصلحة قرارات اللجان الزكوية الضريبية الابتدائية فقط ، وليس من صلاحيتها أن تنظر في أي اعتراضات على ربوط لم يصدر بشأنها قرارات ابتدائية، والربط الذي ذكره المكلف أنه صادر بتاريخ 1434/3/4هـ ويطلب باعتماده كربط نهائي لم تقر به المصلحة ولم يعرض على اللجنة الابتدائية ولم يصدر به قرار ابتدائي، وإنما أقرت المصلحة بالربط الصادر بتاريخ 1432/1/12هـ وهو الربط الذي اعترض عليه المكلف وصدر بشأنه قرار اللجنة الابتدائية رقم (27) لعام 1433هـ لذا ترى اللجنة رفض طلب المكلف بهذا الخصوص.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: أرباح استثمارات شركات تابعة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على بند تركية أرباح استثمارات في شركات تابعة لعام 2009م للحثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه الأرباح هي أرباح غير مستلمة وهي أرباح لشركة تابعة قامت الشركة التابعة بإضافتها لوعائها الزكوي ومن ثم تم تزكية هذا المبلغ في الشركات التابعة، وحتى لا يتم تزكية هذا الربح مرتين تم خصمه، وما قام به المكلف يعد إجراءً صحيحاً وذلك منعاً للثني.

وقدم المكلف مع خطابه المؤرخ في 1436/3/2هـ نسخة من القوائم المالية للشركات التابعة وهي (ج، د)، وبيان بحركة الاستثمارات في الأسهم وقرارات صاحب الصلاحية في الاستثمار بالأسهم وبيان حركة الاستثمارات الأخرى وإيضاح لكيفية حساب الأرباح.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/18هـ تضمنت الإفادة بأنه اتضح للمصلحة أن الأرباح المستلمة بمبلغ (119,491) ريال تمثل الفرق بين أرباح الاستثمار البالغة (157,334) ريال التي تخص ج — شركة تابعة — وخسائر الاستثمار البالغة (37,843) ريال التي تخص شركة د — شركة تابعة — وأن المكلف يتبع طريقة حقوق الملكية في تقييم الاستثمارات ولذلك قامت المصلحة بإضافة مبلغ (119,491) ريال لصافي الربح مع حسم رصيد الاستثمار آخر المدة وبذلك فإنه لا يكون هناك ثني في الزكاة على هذه الأرباح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تزكية صافي الأرباح المحققة من الاستثمار في شركات تابعة (ج، د) البالغة (119,491) ريال منعاً للثني، في حين تتمسك المصلحة بخضوع هذه الأرباح للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وكذلك القوائم المالية للشركات المستثمر فيها (ج، د) تبين لها أن استثمارات شركة أ (المكلف) تمثل حصص في مجموعة من الشركات تم قياس الاستثمار فيها على أساس طريقة حقوق الملكية، كما تبين من الإيضاح رقم (5/أ) من إيضاحات القوائم المالية أن المكلف يمتلك حصة نسبتها 70% في رأس مال ج، ويمتلك حصة نسبتها 60% في رأس مال شركة د وقد أظهرت تلك الإيضاحات رصيد الاستثمار في ج في نهاية عام 2008م بمبلغ (1,690,162) ريال يضاف إليه حصته في الأرباح البالغة (157,334) ريال ورصيد نهاية عام 2009م بمبلغ (1,847,496) ريال، وأظهرت رصيد الاستثمارات في شركة د في نهاية عام 2008م بمبلغ (73,974) ريال يحسم منه حصته في الخسارة البالغة (37,843) ريال ورصيد نهاية عام 2009م بمبلغ (36,131) ريال وأظهرت التسوية بين أرباح وخسائر الاستثمارات صافي الربح بمبلغ (119,491) ريال وهذا المبلغ هو الذي ظهر في قائمة الدخل ضمن الإيرادات لعام 2009م، كما أن هذا المبلغ ظهر ضمن قيمة الاستثمارات البالغة (29,684,717) ريال الواردة في قائمة المركز المالي لنفس العام ضمن مبلغ (329,679,223) ريال.



وباطلاع اللجنة على معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تبين أن الفقرة رقم (107) منه تشير إلى أنه يجب قياس وإثبات الاستثمار وإظهاره في الفترات المالية التي تلي تاريخ اقتنائه وفقاً لتكلفته التاريخية بعد تعديلها بما يخص المنشأة المستثمرة من صافي دخل (خسارة) المنشأة المستثمر فيها وأرباحها الموزعة، وأن الفقرتين (122-130/ب) من معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية حددتا أن من الأسباب التي تؤدي إلى تطبيق طريقة حقوق الملكية أن تمتلك الشركة 20% فأكثر من صافي أصول المنشأة المستثمر بها.

وبرجوع اللجنة إلى الإقرار الزكوي المقدم من المكلف لعام 2009م تبين أن المكلف حسم من أرباحه صافي الربح البالغ (119,491) ريال المحقق من الاستثمار في شركات تابعة ضمن مبلغ (2,091,991) ريال، وحسم في نفس الوقت المبلغ ذاته من وعائه الزكوي ضمن قيمة الاستثمارات البالغة (329,679,223) ريال، وبالرجوع إلى الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة لعام 2009م تبين أن المصلحة عدلت نتائج عام 2009م بمبلغ (119,491) ريال ويمثل صافي الربح المحقق من شركات تابعة، وفي نفس الوقت حسمت قيمة الاستثمارات البالغة (329,679,223) ريال من الوعاء الزكوي، وترى اللجنة أن ما يطالب به المكلف يؤدي إلى ازدواجية الحسم في أرباح الاستثمارات عند حسمها من الوعاء كأرباح غير مستلمة ومرة أخرى عند حسمها ضمن قيمة الاستثمارات، مما يترتب عليه رفض اللجنة استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم صافي الأرباح البالغة (119,491) ريال المحققة من الشركات التابعة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م.

البند الثاني: استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع لعامي 2008م و2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على عدم حسم الاستثمارات في أوراق مالية لعامي 2008م و2009م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية قامت بتصنيف الاستثمارات التي تمتلكها الشركة على أنها استثمارات تجارية وقد بنت تصنيفها على أساس زيادة أو نقص عدد الأسهم المتاحة للبيع، ويرى المكلف أن المعيار الذي اعتمدته اللجنة في تصنيف الأسهم غير صحيح وذلك أنها لم تنظر إلى الأمور التالية: (النية من الاقتناء، مدة الاقتناء، الحصول على الربح منها كدلالة على أن الغرض منها الاقتناء، متطلبات المعايير المحاسبية، أسهم متاجرة في القوائم المالية للشركة)، وفيما يلي يوضح المكلف وجهة نظره بشأن هذه البنود:

— النية من الاقتناء — يرى المكلف إن ما يحدد أن الأصل هو من أصول قنية أو من عروض التجارة هو النية وطرح مثالاً على ذلك الأراضي والسيارات بأنه إن كان نية اقتنائها هو إعادة البيع وجبت الزكاة عليها وإن كانت نية الاقتناء هو إبقاؤها لاستخدامها لأغراض الشركة أصبحت أصول قنية، كما أنه لو قامت شركة بشراء سيارة بغرض استخدامها ثم وجدت أن تكاليف صيانتها مرتفعة وقامت ببيعها بعد (8) أشهر من شرائها فإنه سيتم تصنيفها كأصول قنية ولا زكاة عليه، فطالما كانت نية الشركة من الاقتناء هو الاستثمار طويل الأجل فيجب حسم هذه الاستثمارات من الوعاء ما لم تقدم المصلحة ما يثبت أن نية الشركة هي عدم الاقتناء، وقدم المكلف لإثبات النية من الاستثمار نسخة من القرارات التي صدرت من



الشركة، والتي تحدد أن نية الشركة من هذه الاستثمارات في هذه الأسهم هو الحصول على دخل منها ويؤكد ذلك مدة الاقتناء لهذه الأسهم واستلام أرباح منها.

— مدة الاقتناء — ذكر المكلف أنه تم اقتناء هذه الأسهم لفترة من سنة إلى (4) سنوات، وقدم المكلف جدول يوضح عدد الشركات المستثمر فيها ومدة اقتنائه لهذه الشركات وذكر أنه من هذا الجدول يتضح أن جميع الشركات المملوكة تم اقتنائها لفترة طويلة مما يؤكد صحة نية الشركة، وقدم للإيضاح تفاصيل هذه الأسهم وحركتها قدم المكلف جدول يوضح عام الاقتناء والكمية التي تمتلكها الشركة (في نهاية كل عام) للفترة من 2007م وحتى نهاية 2009م، وأشار إلى أنه في كثير من الأحيان تقوم الشركات بشراء أصول قنية وتقوم ببيعها بعد مدة قصيرة وهذا لا يغير الغرض من شرائها، وأن هذا ينطبق على الأسهم.

الأرباح المستلمة — أنه لتأكيد أن استثمار الشركة هو القنية والحصول على أرباح من هذه الاستثمارات يتضح أن الشركة حصلت على أرباح من جميع الشركات التي قامت بتوزيع أرباح خلال الأعوام من 2007م إلى 2009م، وقدم المكلف بيان يوضح أن معظم الأسهم المصنفة كأسهم قنية استلمت الشركة منها أرباح خلال الأعوام من 2007م حتى 2009م، وقد بلغت (5) شركات عام 2007م، و(10) شركات عام 2008م، و(9) شركات عام 2009م، وقد بلغ عدد الشركات المشتراة بغرض المتاجرة في نهاية العام 2008م (10) شركات مضاربة قلت إلى شركتين في العام 2009م، ويستدل من ذلك أن الشركة لديها سياسة استثمارية واضحة تحدد بموجبها الأسهم التي تم شرائها للمضاربة والأسهم التي تم شرائها للاقتناء.

ومما سبق يتضح أن جميع الأسهم التي تم تصنيفها من الأسهم للاقتناء هي أسهم طويلة الأجل وذلك وفق النية المثبتة للشركة وطول مدة الاقتناء التي امتدت إلى (4) سنوات والأرباح التي استلمتها الشركة للفترة من 2007م إلى 2009م. وفي ضوء ما ذكر حسب المعايير المحاسبية فإن هذه الأسهم هي أسهم قنية، كما إن الشركة تملك أسهم للمضاربة وأسهم للاقتناء وحددت كل منهم بشكل واضح في القوائم المالية، وبناءً عليه يطالب المكلف بحسم الاستثمارات المشار إليها بعالية من وعائه الزكوي، وأضاف بأن اللجنة الاستثنائية أصدرت في حالة مماثلة قرار برقم (455) لعام 1424هـ بحسم الأسهم المتاحة للبيع من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن الشركة قدمت تحليلًا لعدد (15) شركة منها عدد (7) شركات عليها بيع وهي (بنك هـ - شركة و - شركة ز - شركة ح - شركة ط - شركة ي - مصرف ك)، وحيث تم تبويب تلك الشركات مع الشركات الأخرى ضمن بند أوراق مالية متاحة للبيع وبما أن هناك بيع من تلك الشركات فيكون تبويب الشركة للاستثمارات غير مقنع وذلك لأن البند أصبح مال خلطة لذا فإن ما قامت به المصلحة من عدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي يتفق مع ما جاء بكتاب وزير المالية رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ وحيث إنه لم يتم اعتماد الأصل وهي الاستثمار فينتج عنه عدم اعتماد الفرع وهي الخسائر الغير محققة من ذلك الاستثمار .



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم استثماراته في الأوراق المالية البالغة (222,433,331 ريال و(299,994,506 ريال من الوعاء الزكوي لعامي 2008م و2009م على التوالي، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الاستثمارات للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) بالنقص تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وعلى البيانات والإيضاحات التي توضح طبيعة هذه الاستثمارات، وعلى قرارات إدارة الشركة التي توضح النية من هذا الاستثمار تبين توفر الشرط الأول وهو النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل الاستثمار، كما تبين أن طبيعة هذه الاستثمارات تتمثل في أسهم في شركات محلية طرأ على بعض منها عمليات وحركات بيع وشراء خلال العام وهي الاستثمارات (بنك هـ، شركة و، شركة ز، شركة ح، شركة ط، شركة ي، مصرف ك) وهذه لم يتوفر فيها الشرط الثاني وهو عدم وجود حركة بالنقص (بيع) ومن ثم فإنها تعد والحال كذلك من الاستثمارات المعدة لغرض الإتجار التي تصنف ضمن الاستثمارات المتداولة (عروض تجارة) وليسست للاقتناء، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسمها من الوعاء الزكوي لعامي 2008م و2009م.

أما الاستثمارات التي لم يطرأ عليها عمليات بيع وهي (ل، م، ن، ش، س، ص، ض) ونظرًا لتوفر الشرطين المذكورين أعلاه، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسمها من وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م.

البند الثالث: استثمارات في صناديق استثمارية لعامي 2008م و2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على بند عدم حسم الاستثمارات في صناديق استثمارية لعامي 2008م و2009م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قامت بالاستثمار في الصناديق التالية:

اسم الصندوق	نشاط الصندوق	شروط السدس
صندوق ع	العقار	استرداد جميع الوحدات بعد السنة الخامسة
غ	أسهم	--
ف	أسهم	--
ق	أسهم	--
ح	أسهم	أسبوعي



فيما يخص الصندوق العقاري فقد صدر في حالة مماثلة قرار اللجنة الاستثنائية برقم (517) لعام 1425هـ متضمناً تأييد حسم الاستثمارات في الصناديق العقارية، إلا أن المصلحة لم تعترف به ولم تعتمد حسم الاستثمار في هذه الصناديق ويرى المكلف أن هذا مخالف للقرار الاستثنائي المذكور أعلاه.

وفيما يخص باقي الصناديق فهي صناديق طويلة الأجل والنية من الاشتراك بها هو الاستثمار وإبقاؤها مدة طويلة ومن ثم يجب حسمها من الوعاء لكونها من الاستثمارات طويلة الأجل، وقد أشار المكلف إلى أن صندوق الفرص للاكتتابات الأولية وصندوق خ هي من الصناديق التي تستثمر في أسهم السوق السعودي ونظراً لكون جميع الأسهم في السوق السعودي يتم تركيزها فينبغي حسمها منعاً للثني.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن غرض هذه الصناديق هو المضاربة سواء كانت تدار من قبل جهات محلية أو خارجية ومن ثم تخضع للزكاة باعتبارها عروض متداولة حتى ولو كانت مدة الاحتفاظ بها طويلة الأجل حيث إن العبرة بالتداول وليس بالأجل وذلك وفقاً لخطاب وزير المالية رقم (2420/3) في 1415/3/22هـ القاضي بالموافقة على قرار اللجنة الزكوية رقم (2) لعام 1415هـ والمؤكد عليه بموافقة معاليه على عرض الإدارة القانونية بمقام الوزارة رقم (12399) بتاريخ 1417/4/26هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم استثماراته لعامي 2008م و2009م البالغة على التوالي مبلغ (24,643,211) ريال ومبلغ (26,292,175) ريال في صناديق استثمارية (صندوق ع، غ، صندوق ف، صندوق ق، صندوق خ) من وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم الاستثمارات في هذه الصناديق من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2008م و2009م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن غرض ونشاط مثل هذه الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعاً وشراءً في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بينة بطبيعة أعمال وأنشطة هذه الصناديق، وأنه قائم على تغليب الأموال والمتاجرة بها بيعاً وشراءً وليس الاقتناء ومن ثم فالاستثمار في هذه الصناديق يعد أصلاً متداولاً وعرضاً من عروض التجارة التي لا يجوز حسمه من وعاء الزكاة ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق ونية المستثمر سواء كانت نية المستثمر القنية أو الإلتجار وسواء طالبت مدة الاستثمار أم قصرت، أي أن العبرة تكمن في طبيعة الاستثمار، وتأسيساً على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة، وبما أن هذه الصناديق لا تقوم بإفراج الزكاة عن المشاركين فيها، وإنما تترك ذلك للمستثمر ليقوم بتزكية استثماراته بنفسه، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في الصناديق المذكورة أعلاه من وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م.



البند الرابع: خسائر استثمارات متاحة للبيع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على بند تزكية خسائر استثمارات متاحة للبيع لعامي 2008م و2009م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة رفضت الاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن إعادة التقييم وذلك لعدم تقديم الشركة المستندات التي يمكن الركون إليها، وذكر أنه لا يعلم كيف توصلت اللجنة الابتدائية إلى هذه النتيجة بالرغم من عدم حضور المكلف أي جلسة مناقشة وعدم طلب اللجنة أي بيانات، وذكر أنه قدم للجنة الابتدائية جدول يحلل هذه الخسائر الناتجة عن تقييم الأسهم في نهاية العام وقدم لهذه اللجنة نسخة أخرى.

وأضاف المكلف أن اللجنة لم تراعى أن ما قامت به الشركة ما هو إلا تطبيق للمعايير المحاسبية التي تتطلب تقييم الأسهم في نهاية كل عام وفق سعر الإقفال في (12/31) من كل عام، فإن كانت الأسهم التي يتم تقييمها هي من الأسهم المتاحة للبيع فيتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المحققة من هذا التقييم من ضمن حقوق الملكية وهذا ما قامت به الشركة (اعترفت الشركة بالخسائر غير المحققة والناتجة عن الفرق بين تكلفة اقتناء السهم وسعر الإقفال في (12/31) وتم إظهارها ضمن حقوق الملكية)، وإن كانت الأسهم بغرض المتاجرة فإن هذه الأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم يتم إقفالها في الأرباح والخسائر.

وذكر أن اللجنة الابتدائية انتهت في قرارها بأن الأسهم التي تملكها الشركة هي للمتاجرة إلا أنها لم تطلب أن تحول هذه الخسائر إلى قائمة الدخل وفق المعيار وعلى أي حال فالشركة على أتم استعداد لتقديم أي بيانات إضافية للجنة لتوضيح كيف تم التوصل لهذه الخسائر الغير محققة، وفي حال رأت اللجنة أن هذه الاستثمارات هي للمتاجرة فإن الشركة تطالب بتطبيق المعايير المحاسبية وإغلاق الخسائر ضمن قائمة الدخل، وانتهى المكلف إلى المطالبة بحسم الخسائر الغير محققة من الوعاء أو حسم الاستثمارات بسعر التكلفة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم تزكية خسائر استثمارات متاحة للبيع بقيمة (198,717,839) ريال في عام 2008م وبقيمة (107,631,083) ريال في عام 2009م وذلك لعدم تقديم المستندات المؤيدة لها بعد أن تم طلبها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم خسائر استثمارات متاحة للبيع بمبلغ (198,717,839) ريال ومبلغ (107,631,083) ريال لعامي 2008م و2009م على التوالي من وعائه الزكوي، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الخسائر للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة يتضح أن الخلاف بخصوص هذا البند خلاف مستندي وذلك أن المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية عند رفضها حسم تلك الخسائر استندت إلى أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة التي يمكن الركون إليها بشأن خسائر الاستثمارات لعامي 2008م و2009م.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى ما قدمه المكلف من إيضاحات وبيانات تفصيلية بخصوص هذه الخسائر تبين من خلال المراجعة أنها ناتجة عن تقييم استثمارات المكلف في الأوراق المالية (الأسهم) المتاحة للبيع (وهي الاستثمارات التي ورد ذكرها في البند الثاني)، كما تبين أن المكلف عالجها في قوائمه المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التي تتطلب تقويم الأسهم في نهاية كل عام وفق سعر الإقفال في نهاية السنة المالية حيث يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المحققة من هذا التقويم من ضمن حقوق الملكية، وبناءً عليه ولقناعة اللجنة بما قدمه المكلف من بيانات وإيضاحات تؤيد تلك الخسائر فإنها تؤيد المكلف في حسم خسائر استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2008م و2009م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (27) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

1. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في عدم أحقية المكلف في طلبه حسم صافي الأرباح البالغة (119,491) ريال المحققة من الشركات التابعة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.

2/أ. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في عدم حسم الاستثمارات في الأوراق المالية التي طرأ عليها عمليات تداول بالنقص خلال العام من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2008م و2009م وفقاً للحيثيات السابق ذكرها.

2/ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في الأوراق المالية التي لم يطرأ عليها عمليات تداول بالنقص خلال العام من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2008م و2009م وفقاً للحيثيات السابق ذكرها وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



3. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في صناديق استثمارية من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2008م و2009م وفقاً للحثيات السابق ذكرها وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 4. - تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم خسائر استثمارات متاحة للبيع من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2008م و2009م وفقاً للحثيات السابق ذكرها وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.
- وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1520

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

استثمار - الزكاة.

الموضوع

استثمار صناديق استثمار / استثمار منتجات محلية.

المبدأ

يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويتربط على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/2/18هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 بنك أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (10) لعام 1432هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/6/24هـ كل من: ، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (30/1/39) بتاريخ 1432/4/29هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (1001) بتاريخ 1432/5/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى اللجنة برقم (997) بتاريخ 1432/5/28هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من بنك أ برقم بتاريخ 1432/5/26هـ بمبلغ (61,815,652) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول - الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم الاستثمارات. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن طبيعة الاستثمارات طويلة الأجل التي يطالب البنك بحسمها من وعائه الزكوي لعام 2006م تتمثل في الآتي:

1- الاستثمارات في المنتجات المالية الإسلامية.

2- الاستثمارات في الصناديق الاستثمارية.

3- الاستثمارات في أسهم شركة ب (شركة ن حالياً).

وقد أوضح المكلف فيما يلي الأسباب التي تجعل كل فئة من الاستثمارات أعلاه غير مستوجبة التضمين في الوعاء الزكوي للبنك:

(1) الاستثمارات في المنتجات المالية الإسلامية.

تشمل المنتجات المالية الإسلامية التي تقوم عليها السياسة الاستثمارية للبنك على الاستثمار في المراقبة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط، وتعتبر الاستثمارات في المنتجات الإسلامية بمثابة أدوات الإنتاج المستخدمة بصفة أساسية في تحقيق الإيرادات للبنك، ومن ثم يجب معاملتها كعروض قنية غير خاضعة للزكاة والبنك لا يوافق على إجراء المصلحة في عدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للأسباب التالية:

(أ) استيفاء الاستثمارات لشروط وضوابط الحسم من وعاء الزكاة.

(ب) تمثل الاستثمارات في المنتجات الإسلامية الأصول الأساسية (أدوات الإنتاج) التي تستخدم لتحقيق الإيرادات ومن ثم يجب حسمها من الوعاء الزكوي.

(ج) يتصف التمويل الإسلامي بخاصية الاستثمار في حقوق الملكية والخاضعة لإيراداتها للوعاء الزكوي وليس الديون الخاضعة بذاتها له.



واستناداً لما سبق فإن الاستثمارات في المنتجات المالية الإسلامية تمثل التدفقات النقدية لتمويل النشاطات المصرفية طويلة الأجل المستخدمة لتحقيق إيرادات للبنك يتم إخضاعها للزكاة، ومن ثم فإن فرض الزكاة على هذه الاستثمارات يعتبر مخالفاً للمبادئ الأساسية لفريضة الزكاة حيث يكون البنك قد سدد الزكاة مرتين، مرة على أدوات الإنتاج ومرة ثانية على الدخل المحقق منها وهذا يتعارض مع الأحكام الفقهية المفسرة لفريضة الزكاة.

(2) الصناديق الاستثمارية البالغة (30,000,000) ريال.

- تمثل مشاركة البنك في الصناديق الاستثمارية التي أنشأها ويديرها البنك وهو استثمار طويل الأجل.
- تعرف الصناديق الاستثمارية في المادة (1) في نظام ضريبة الدخل بأنها شركات أموال، ومن ثم فإن الاستثمارات طويلة الأجل في وحدات الصناديق المقتناة من قبل البنك يجب أن تعامل أيضاً كاستثمار في حقوق ملكية تتعلق بشركة ج (الصندوق) ومن ثم يجب خصمها من الوعاء الزكوي.
- الاستثمارات طويلة الأجل في الصناديق الاستثمارية تستوفي الشروط والضوابط الأساسية لحسم الاستثمارات الواردة في القرار الوزاري رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ كونها استثمارات مملوكة للبنك غير مقتناة للإتجار، تمت من رأسماله واحتياطياته ويتم إدراج عوائدها ضمن الإقرار الزكوي للبنك.

(3) الاستثمار في شركة ب (شركة ن حالياً) (150,000,000) ريال.

- تمثل هذا الاستثمار في أسهم اقتناها البنك في شركة ب (شركة ن حالياً) شركة مساهمة سعودية مغلقة، ولا زال يحتفظ بها حتى تاريخه، وهي حصة في رأس مال تلك الشركة، وقد قام البنك بالاستثمار في أسهم الشركة أعلاه بعد الحصول على موافقة مؤسسة النقد العربي السعودي.
- تضمنت توصيات مجموعة الاستثمار وإدارة تمويل الشركات بالبنك في عام الاستثمار أن تعتمد العوائد المحققة من هذا الاستثمار في البدء على (3) خيارات:

(1) الإبقاء على الاستثمار كاستثمار طويل الأجل.

(2) البيع بهامش ربح خلال عام.

(3) تحويل الاستثمار لأحد الصناديق الاستثمارية المزمع طرحها لاحقاً.

وقد قام البنك باعتماد وتطبيق الخيار الأول، وقدم البنك المستندات المؤيدة لذلك وهي (قرار اللجنة التنفيذية بالموافقة على استراتيجية الإبقاء على الاستثمار كاستثمار طويل الأجل، خطاب إدارة مخاطر الائتمان لمجموعة الاستثمار وتمويل الشركات رقم (724/ق.أ/7) بتاريخ 2007/07/15م المتضمن الإبقاء على الاستثمار في الشركة كاستثمار طويل الأجل، التقرير السنوي للشركة للعام المالي المنتهي في 2010/12/31م الذي يظهر أن البنك مازال يمتلك حصة من رأس مال الشركة)، وبناءً عليه فإن عدم خصم هذا الاستثمار يتنافى مع المبادئ الأساسية للزكاة ووجود حالة ثني للزكاة حيث يتم جباية الزكاة من الشركة مباشرة، وطبقاً للقرار الوزاري رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ، فإنه يجب خصم الاستثمارات التي تمت من رأس المال من الوعاء الزكوي.



وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1434/10/7هـ أنه قد صدر عن اللجنة الاستثنائية القرار رقم (709) لعام 1427هـ المصادق عليه من وزير المالية برقم (10963/1) في 1427/2/19هـ وقد تضمن هذا القرار رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي الصادر لصالح شركة ج المصرفية فيما يتعلق بالاستثمار ات طويلة الأجل باعتبارها عروض قنية وقد جاء في حيثيات قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية ما نصه " وحيث إنه لا بد من توفر شرطين للاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمار ات طويلة الأجل: الشرط الأول هو توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار ات وذلك تطبيقاً لنص الفقرة (108) من معيار الاستثمار في الأوراق المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أما الشرط الثاني فهو عدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمار ات " وحيث إن هذين الشرطين منطبقان تماماً على حالة (بنك أ) حيث تم تقديم ما يثبت النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل البدء في الاستثمار كما أنه لا توجد أي حركة بيع خلال عام الربط، فإن حالة مصرف ب تنطبق جملة وتفصيلاً على هذه القضية.

وبعد اطلاع المكلف على رد المصلحة على استئنافه أضاف بخطابه المؤرخ في 1434/7/25هـ قائلاً: فيما يختص بما ذكرته المصلحة من أنها لاحظت أن إجمالي حقوق المساهمين مبلغها (3,024,345,000) ريال، والاستثمار ات بمبلغ (9,824,825,000) ريال، فإن محل الدعوى هو الربط على كامل حقوق المساهمين، مع استغراق الاستثمار ات لمعظمها، أما الفارق بين مبلغ الاستثمار ات وحقوق المساهمين فهو مغطى من ودائع العملاء، كما أوضح ذلك البنك للمصلحة وللجنة الابتدائية، والودائع أمانة مضمونة لدى البنك يزكيها أصحابها، والبنك إنما يزكى ما حال عليه الحول من ريع استثمار اتها الظاهرة في قوائم حسابات البنك سنوياً، ومن ثم فهي ملاحظة غير مؤثرة في أساس الخلاف مع المصلحة. وبالنسبة لطبيعة هذه الاستثمار ات وما ذكرته المصلحة من أن هذه الاستثمار ات من أنواع البيوع الآجلة التي تمثل عروض تجارة تخضع للزكاة الشرعية، فيرى المكلف أن هذا التفسير من المصلحة مجاني للصواب، إذ ليس كل بيع آجل في الإطلاق العرفي العام يدخل في عروض التجارة، وإنما هو بيع محدد الأوصاف والضوابط والشروط التي تجعله قنية وليس تداولاً أو عروض تجارة، وبناءً على ذلك فهذه الاستثمار ات استثمار ات طويلة الأجل بجميع أنواعها، وهذا هو المتمشي مع منطوق الخطاب الوزاري رقم (4/8676) بتاريخ 1410/12/24هـ.

وذكر المكلف أن الخطاب الوزاري المشار إليه أحال على قضية التداول وعدمه، وبقاتها سنة أو أكثر، وهذا ما ينطبق على الاستثمار ات محل الخلاف مع المصلحة بالنسبة لما يختص بالاستثمار ات في شركة ب (ن حالياً): فالبنك اشترى أسهماً من أحد المؤسسين بسعر السوق وهو مبلغ (150,000,003,12) ريال، ليحل محله كشريك في التأسيس، وهي أسهم لم تتعرض للبيع أو التداول، وإنما بقيت ضمن حقوق المساهمين في الشركة ذاتها، كما هو ظاهر في القوائم المالية لشركة ب (ن حالياً) وهي تزكى كجزء من رأس مال الشركة هناك، فالمطالبة باستيفاء زكاتها من البنك يترتب عليه ثني الزكاة، وهو ما لا يصح من الناحية الشرعية، وفي المحتوى رقم (6/10) يظهر بوضوح قرار اللجنة التنفيذية بالبنك بالإبقاء على هذا الاستثمار بالشركة كاستثمار طويل الأجل، ويظهر هذا أيضاً من عقد التأسيس المصادق عليه من كاتب العدل.

وبناءً عليه يطالب المكلف بحسم استثمار ات المذكورة أعلاه من وعائه الزكوي لعام 2006م.



وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1434/6/25هـ بالاتي: من واقع القوائم المالية للمكلف للعام المالي المنتهي في 2006/12/31م لاحظت المصلحة أن إجمالي حقوق المساهمين بمبلغ (3,024,345,000) ريال والاستثمار ات بمبلغ (9,824,825,000) ريال، وظهرت هذه الاستثمارات في الإقرار الزكوي للعام المالي 2006م ضمن البنود التي خصمت من الوعاء الزكوي مما أصبح معه الوعاء الزكوي سالبًا بالفرق بين حقوق المساهمين وهذه الاستثمارات، وحيث إن بيانات الإقرار الزكوي تتضمنها القوائم المالية ومنها قائمة المركز المالي التي تعد وفقًا لأسس ومفاهيم محاسبية على أساسها يكون إجمالي الأصول مساويًا لإجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين، بحيث لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون الوعاء الزكوي أقل من صفر إذا أضيفت جميع مصادر التمويل ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة وتم خصم جميع عروض القنية وما في حكمها (بما فيها الاستثمارات التي تمثل عروض قنية) ضمن عناصر الوعاء الزكوي السالبة (إلا في حالة وجود خسائر)، فإن تقديم المكلف لإقراره الزكوي على أساس أن وعاءه الزكوي سالبًا يخالف هذا المفهوم. وذكرت المصلحة أنه بعد إجراء الفحص الميداني لدفاتر وحسابات المكلف للتحقق من مصدر تمويل هذه الاستثمارات، وكيفية معالجته زكويًا وطبيعة هذه الاستثمارات تبين ما يلي:

1. مصدر التمويل:

عندما تم الاستفسار من ممثلي البنك أثناء الفحص الميداني، كما هو مدون في مدخر الفحص الميداني في الصفحات (11 و12)، من أن حقوق المساهمين ظهرت بمبلغ (3,024,345,000) ريال، بينما الاستثمارات ظهرت بمبلغ (9,824,825,000) ريال، فما هو مصدر تمويل هذه الاستثمارات؟ أجابوا بأن البنك يمول استثماراته من حقوق الملاك إضافة إلى ودائع العملاء التي تظهر بقائمة المركز المالي للبنك إيضاح (8) بمبلغ (7,858,059,000) ريال.

2. طبيعة الاستثمارات:

قدم البنك كشفًا يوضح تفاصيل هذه الاستثمارات وفقًا للجدول التالي:

(الأرقام بالآلاف ريال).

الاستثمار	المبلغ	المخصص	الصافي
مراوحة	6,841,818	--	6,841,818
بيع آجل	2,353,026	(7,019)	2,316,007
مشاركة	375,731	--	375,731
بيع بالتقسيط	95,352	--	95,352
صناديق استثمارية	30,000	(14,072)	15,927
استثمار في شركة ب	--	--	150,000
الإجمالي:	9,695,917	(21,091)	9,824,825



أما فيما يتعلق بتعريف وشروط وضوابط وطريقة إثبات كل بند من هذه البنود في الدفاتر فكانت كما يلي:
أولاً: المرابحة.

طبقاً لإيضاح (3 - ز) من القوائم المالية فإن تعريف المرابحة هو:

اتفاق بأن يبيع البنك للعميل، أو البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، سلعة أو أصل قام البنك بشرائه والحصول عليه مسبقاً بناءً على وعد بالشراء من قبل العميل ويشمل سعر الشراء مضاعفاً إليه هامش ربح متفق عليه، وقدم المكلّف فيما يخص شروط وضوابط هذا الاستثمار صورة من قرار الهيئة الشرعية بالبنك رقم (34) ومرفقاته وتشمل نماذج عقود المرابحة التي تتضمن صيغة هذا الاستثمار وضوابطه وتم الموافقة عليها وإجازتها من الهيئة الشرعية، وقد أوضح المكلّف طريقة إثبات قيود هذا الاستثمار في الدفاتر المحاسبية للبنك.

ثانياً: البيع الآجل.

طبقاً لإيضاح (3 - ز) من القوائم المالية فإن تعريف البيع الآجل هو:

اتفاق بين البنك والعميل (شركات) بأن يبيع البنك للعميل السلعة أو الأصل الذي قام البنك بشرائه والحصول عليه بناءً على وعد بالشراء من قبل العميل مضاعفاً إليه هامش ربح متفق عليه، وقد أوضح المكلّف طريقة إثبات قيود هذا الاستثمار في الدفاتر المحاسبية للبنك.

ثالثاً: البيع بالتقسيط.

طبقاً لإيضاح (3 - ز) من القوائم المالية فإن تعريف البيع بالتقسيط هو:

اتفاق بين البنك والعميل (تجزئة) بأن يبيع البنك للعميل السلعة أو الأصل الذي قام البنك بشرائه والحصول عليه بناءً على وعد بالشراء من قبل العميل مضاعفاً إليه هامش ربح متفق عليه، وقدم فيما يخص شروط وضوابط هذا الاستثمار صورة من قرار الهيئة الشرعية بالبنك رقم (40) ومرفقاته وتشمل نماذج عقود البيع بالتقسيط التي تتضمن صيغة هذا الاستثمار وضوابطه فيما يختص ببيع السيارات بالتقسيط، كما قدم صورة من قرار الهيئة الشرعية بالبنك رقم (66) وتشمل نماذج عقود البيع بالتقسيط التي تتضمن صيغة هذا الاستثمار وضوابطه فيما يخص بيع العقار بالتقسيط.

وفيما يخص إثبات هذا الاستثمار في الدفاتر المحاسبية للبنك فتكون وفقاً للقيود الموضحة تحت بند البيع الآجل وفقاً لما هو موضح سابقاً.

رابعاً: المشاركة.

طبقاً لإيضاح (3 - ز) من القوائم المالية فإن تعريف المشاركة هو:

اتفاق بين البنك والعميل للمشاركة بإنشاء استثمار معين أو تملك أصل معين ينتهي بامتلاك العميل لكامل الاستثمار أو الأصل، ويتم توزيع الربح أو الخسارة حسب بنود الاتفاق، وطبقاً لقرار الهيئة الشرعية رقم (33) فإن تعريف المشاركة هو:
أن يقوم البنك بتقديم التمويل المطلوب عن طريق دخوله شريكاً مع العميل في ملكية السلع محل التمويل، ويحق لكل شريك بيع حصته على الشريك الآخر أو إلى غيره وذلك بموجب عقد بيع مستقل وفقاً للشروط التي يتفق عليها الطرفان في



حينه، على أن يتم ذلك وفق شروط وضوابط عقود المشاركة، وقدم المكلف فيما يخص شروط وضوابط هذا الاستثمار صورة من قرار الهيئة الشرعية بالبنك رقم (33) ومرفقاته وتشمل نماذج عقود المشاركة التي تتضمن صيغة هذا الاستثمار وضوابطه، وقد أوضح المكلف طريقة إثبات قيود هذا الاستثمار في الدفاتر المحاسبية للبنك. خامساً: صناديق استثمارية.

لا يوجد لدى البنك تعريف رسمي للصناديق، ولكن بالاطلاع على نماذج العقود التي تحدد الضوابط والعلاقة ما بين المستثمر ومدير الصندوق (بنك أ) ومسؤولية كل منهما، المجازة والمرفقة بقرار الهيئة الشرعية بالبنك رقم (60/أ) والخاصة بصندوق هـ (...) والغرض منه الاستثمار بالأسهم السعودية ولفترة غير محددة والذي يستثمر البنك فيه مبلغ (30,000,000) ريال في عام 2006م تبين ما يلي:

- العلاقة بين المستثمر ومدير الصندوق، منها: يعد المستثمر موكلًا ويعد مدير الصندوق وكيلًا عن المستثمر في المتاجرة بأمواله، وأي قرار يتخذه مدير الصندوق أو تصرف يعتبر قرار وتصرف تم لحساب المستثمر وعلى مسؤوليته.
- سياسة الاستثمار في الصندوق، منها:
- يستثمر مدير الصندوق أموال المستثمر في الأسهم كنشاط أصلي، ويحق لمدير الصندوق في بعض الحالات الخاصة لمصلحة الصندوق — استثمار بعض أموال الصندوق في أدوات استثمارية متوافقة مع الشرعية قليلة المخاطر مثل: البيوع الآجلة في المعادن، ويعاد استثمار أرباح المستثمر مع رأس المال في مجال الصندوق نفسه، ويلتزم مدير الصندوق عند الاستثمار في هذه الأدوات بالضوابط الشرعية المجازة من الهيئة الشرعية للبنك، ويدبر الصندوق مختصون في شؤون الأسهم وأسواق المال لتقليل المخاطر، والسعي لتحقيق الأرباح.
- الزكاة الشرعية والضرائب المفروضة من الجهات الرسمية، منها:
- على المستثمر مسؤولية إخراج زكاة الوحدات الاستثمارية التي يملكها.
- وذكر المكلف أنه قدم مستخرج من النظام الآلي يثبت استثمار البنك في هذا الصندوق بقيمة (30,000,000) ريال وفقًا للقيدتين التاليين كما قدم أيضاً سند تحويل مبلغ الاستثمار في الصندوق.

التاريخ	مرجع العملية في النظام	سعر الوحدة	المبلغ
2006/4/13م	Gm0610301507	0,9524	25,000,000
2006/12/23م	Gm0635700008	0,3913	5,000,000
الإجمالي:		30,000,000	

سادساً: الاستثمار في شركة ب.

- قدم المكلف صورة من قيد شراء الاستثمار في شركة ب بتاريخ 2006/9/18م، كما قدم صور من المستندات التالية:
- 1- صورة من خطاب إدارة المخاطر المؤرخ في 2006/8/12م الموجه إلى رئيس وأعضاء لجنة الائتمان العليا، يفيد بموافقة تلك الإدارة على الاستثمار في شركة ب وفقًا لتوصيات مدير عام مجموعة الاستثمار وتمويل الشركات



بمبلغ (150) مليون ريال، وتضمن هذا الخطاب مضمون التوصيات الواردة من مدير عام مجموعة الاستثمار وتمويل الشركات والتي تشتمل على أن العوائد التي ستتحقق للبنك من هذا الاستثمار تعتمد على استراتيجية الاستثمار فقد يكون الهدف الإبقاء على الاستثمار أو تحويله إلى صندوق استثماري ليتم طرحه لعملاء البنك أو بيع هذا الاستثمار لعملاء البنك بهامش ربح.

2- صورة من قرار اللجنة العليا جلسة رقم (6/32) بتاريخ 2006/9/5م بالموافقة على الاستثمار على أن تكون فترة الاستثمار بحد أقصى عام وسيتم التصرف خلالها بالاستثمار إما بتحويله لأحد صناديق البنك المزمع طرحها لاحقاً أو بيعها لأحد عملاء البنك بهامش ربح.

3- صورة من الخطاب الصادر عن إدارة مخاطر الائتمان بالبنك برقم (399/ق.أ/6) بتاريخ 1428/8/24هـ الموافق 2006/9/17م الموجه إلى مدير عام إدارة الاستثمار وتمويل الشركات بالبنك يفيد بموافقة إدارة المخاطر على تغطية الاكتتاب في شركة ب على أن تكون فترة الاستثمار بحد أقصى عام يتم خلالها التصرف بالاستثمار إما بتحويله إلى أحد صناديق البنك المزمع طرحها لاحقاً أو بيع حصة البنك على أحد العملاء بهامش ربح.

4- صورة من توصيات اللجنة التنفيذية بالموافقة على الاستثمار على أن تكون فترة الاستثمار بحد أقصى عام وسيتم التصرف بالاستثمار إما بتحويله لأحد صناديق البنك المزمع طرحها لاحقاً أو بيعها لأحد عملاء البنك بهامش ربح.

5- صورة من خطاب مؤسسة النقد العربي السعودي رقم (مأش/15125) بتاريخ 1427/8/22هـ بالموافقة على الاستثمار في شركة ب المذكورة.

وعلى ضوء ما سبق بيانه من معطيات فإن المصلحة تنتهي في وجهة نظرها إلى ما يلي:

أ- المكلف لم يصف ودائع العملاء ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ومن ثم لا يجوز له خصم الاستثمارات التي تم تمويلها من تلك الودائع حتى لو كانت تلك الاستثمارات تمثل عرض قنية، لأن المعالجة الزكوية تقتضي إضافة جميع مصادر التمويل ب- ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ثم خصم ما آلت إليه هذه المصادر عن عروض قنية (كاستثمارات وغيره) ويبقى الصافي المتمثل في عرض التجارة وعاءاً للزكاة.

ج- إن الاستثمارات المتمثلة في (المrabحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط) ثبت من تعريفها وشروطها وضوابطها وإثباتها في الدفاتر المحاسبية أنها من أنواع البيوع الآجلة التي تمثل عروض تجارة تخضع للزكاة الشرعية.

د- الاستثمار المتمثل في (صناديق استثمارية) أي المشاركة في صندوق هـ (...) يمثل عرضاً من عروض التجارة حيث ثبت من سياسة الصندوق أنه يتم إعادة رأس المال والأرباح للاستثمار في نفس الصندوق ومن ثم فالمشاركة فيه تمثل رأس مال للمضاربة يخضع للزكاة، وحيث إن من شروط الصندوق الموضحة أعلاه أن الزكاة تكون من مسؤوليات المستثمر (المشارك) وليس المدير، وبما أن المكلف مستثمراً فيلزمه إخراج الزكاة عن حصته التي شارك بها في هذا الصندوق.

أما الاستثمار في أسهم شركة ب فقد ثبت من المستندات المقدمة أن هذه الأسهم تم شراؤها بغرض التصرف فيها خلال مدة لا تتجاوز عام وذلك ببيعها لأحد عملاء المكلف أو تحويلها كحصة لأحد الصناديق الاستثمارية، وحيث إن مثل هذا النوع



من الاستثمار يعتمد تصنيفه على أنه عرض تجارة أو عرض قنية على نية المستثمر، وبما أن النية المبينة لدى المكلف هي إعادة البيع أو المشاركة بها في المحافظ التجارية (الصناديق الاستثمارية) فهي تمثل عرض تجارة يخضع للزكاة الشرعية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم استثماراته في المنتجات المالية الإسلامية وهي المرابحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط - واستثماراته في الصناديق الاستثمارية وهو صندوق هـ، واستثماراته في أسهم شركة ب من وعائه الزكوي لعام 2006م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية لعام 2006م وإيضاحاتها والإقرار والربط الزكوي وكذلك محاضر أعمال الفحص الميداني الموقعة من قبل ممثلي المصلحة وممثلي البنك بتاريخ 1430/2/13هـ، تبين أن قائمة المركز المالي لبنك أ لعام 2006م أظهرت حقوق المساهمين بمبلغ (3,024,345,000) ريال، وأظهرت الاستثمارات بمبلغ (9,824,825,000) ريال، كما أظهرت المطلوبات — ودائع العملاء والمطلوبات الأخرى - بمبلغ (8,257,019,000) ريال، والإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية أوضح تفاصيل هذه الاستثمارات وطبيعتها، كما تبين من الإقرار الزكوي لعام 2006م أن رأس المال المضاف ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ظهر بمبلغ (2,997,415,150) ريال وأرباح العام المعدلة بمبلغ (182,006,576) ريال والمخصصات بمبلغ (4,191,943) ريال والخسائر المرحلة بمبلغ (120,715,991) ريال، في حين بلغت الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء الزكوي ضمن العناصر السالبة مبلغ (528,981,000) ريال وبلغت الاستثمارات المحسومة مبلغ (9,824,825,000) ريال وهو ما جعل الوعاء الزكوي كما في الإقرار يظهر بالسالب، كما تبين أن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (2/3663) بتاريخ 1430/7/1هـ في البند (ثانيًا) منه المتعلق بحساب الزكاة لم يتضمن حسم الاستثمارات البالغة (9,824,825,000) ريال، كما تبين أن المصلحة عند إجراء الربط لم تقم بإضافة جميع مصادر تمويل تلك الاستثمارات، والمكلف أيضًا في إقراره لم يرقم بإضافة جميع مصادر تمويل تلك الاستثمارات، ومن ثم فليس من الإنصاف أن يطالب المكلف بحسم استثماراته المذكورة من وعائه الزكوي وهو لم يرفد إلى وعائه الزكوي جميع مصادر تمويلها "ودائع العملاء" هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فقد تبين أن استثمارات المكلف في المنتجات المالية الإسلامية، كما هو ظاهر في الإيضاح (3) "المرابحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط" تقوم على اتفاق بأن يبيع بنك أ للعميل سلعة أو أصلًا قام البنك بشراؤه والحصول عليه مسبقًا بناءً على وعد



بالشراء من قبل العميل ويشمل سعر الشراء مضاعفًا إليه هامش ربح متفق عليه، كما أن المشاركة تقوم على اتفاق بين البنك والعميل للمشاريع بإنشاء استثمار معين أو تملك أصل معين ينتهي بامتلاك العميل كامل الاستثمار أو الأصل ويتم توزيع الربح أو الخسارة حسب الاتفاق، أما الصناديق الاستثمارية "صندوق ..." فهي أنشطة تقوم على المتاجرة في الأسهم، ومن ثم فإن هذه الاستثمارات تعد من الاستثمارات التي تصنف ضمن عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة ولذلك لا يحق للمكلف المطالبة بحسمها من وعائه الزكوي لعام 2006م، أما استثمارات المكلف في شركة ب (ب حاليًا) البالغة (150,000,000) ريال، وحيث تبين من عقد تأسيس تلك الشركة أن بنك أ أحد ملاك هذه الشركة ويملك حصص في رأسمالها تمثل نسبة قدرها 6,78% بعدد أسهم قدرها (11,485,451) سهم بمبلغ (150,000,000) ريال، ولكونها استثمارات توفر فيها الشرطين المشار إليهما آنفًا، ومن ثم فإن اللجنة ترى أن الاستثمارات في شركة ب تعد استثمارات قنية يجب حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف.

وبناءً عليه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في المنتجات المالية "المرابحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط" وكذلك الاستثمارات في الصناديق الاستثمارية، وتؤيد طلبه في حسم استثماراته في شركة ب (ب حاليًا) البالغة (150,000,000) ريال.

البند الثاني: الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم الاستثمارات. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار مطالبة بعدم حسم الاستثمارات بمبلغ (9,824,825,000) ريال وذكرت أن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض أيدت المصلحة في عدم حسم الاستثمارات بمبلغ (8,052,891,000) ريال وأيدت المكلف بخضم استثماراته بمبلغ (1,771,934,000) ريال من الوعاء الزكوي لعام 2006م، وذكرت المصلحة أنه بالإضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية توضح وجهة نظرها في الاستئناف على النحو الآتي:

أن اللجنة الابتدائية لم توضح في حيثيات قرارها الأساس الذي استندت عليه لتأييد المكلف في خصم الاستثمارات البالغة (1,771,934,000) ريال عدا أن هذه الاستثمارات طويلة الأجل، وقد استفسرت المصلحة بخطابها رقم (2849) و تاريخ 1432/5/21هـ من اللجنة الابتدائية عن التباين الوارد بين منطوق القرار وحيثياته، وذلك أن نص منطوق القرار جاء مطلقاً في تأييد وجهة نظر المصلحة حسم الاستثمارات، بينما جاء في حيثيات رأي اللجنة في الصفحة (12) من القرار بتأييد المصلحة في أن الاستثمارات قصيرة الأجل تقدر بمبلغ (8,052,891,000) ريال وليس مبلغ (9,824,825,000) ريال بفارق مقداره (1,771,934,000) ريال، أيدت اللجنة فيه المكلف في الخصم من الوعاء وقد أفادت اللجنة في خطابها رقم (32/1/43) في 1432/5/27هـ الجواب على استفسار المصلحة بأن هذا الفرق يمثل استثمارات طويلة الأجل وأنها استندت في ذلك على القوائم المالية للبنك وإيضاحاتها، وقد لاحظت المصلحة أن اللجنة الابتدائية اعتمدت في تصنيف الاستثمارات إلى طويلة الأجل وقصيرة الأجل على ما جاء في القوائم المالية وإيضاحاتها، ولم تتطرق اللجنة إلى ما جاء تفصيلاً في وجهة نظر المصلحة المرفوعة للجنة بخطابها رقم (17/6/127/4) في 1430/12/18هـ، والمبنية لتصنيف الاستثمارات على



طبيعتها ومدة اقتنائها والنية المبيتة لدى المستثمر كل ذلك بناءً على الفصل الميداني التفصيلي الموضح لكل بند من بنود الاستثمارات، ولذلك فإن المصلحة تتمسك بوجهة نظرها في عدم حسم كامل الاستثمارات البالغة (9,824,825,000) ريال وليست (8,052,891,000) ريال كما أن المصلحة بنت رأيها أيضاً في المطالبة بعدم حسم الاستثمارات على بيان مصادر تمويل هذه الاستثمارات.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد بالآتي:

المصلحة وجهت استئنافها فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة الأجل إلى مبلغ (1,771,934,569) ريال، وذكرت أنها استفسرت من اللجنة الابتدائية عن مستنداتها في هذا التأييد، وجاء جواب اللجنة الابتدائية بخطابها رقم (32/1/43) بتاريخ 1432/5/27هـ، بأن التأييد جاء نتيجة كون هذه الاستثمارات طويلة الأجل استناداً إلى القوائم المالية للبنك وإيضاحاتها، واعتبرت المصلحة على استناد اللجنة على القوائم المالية وإيضاحاتها وذكرت أن اللجنة لم تتطرق إلى ما جاء تفصيلاً في وجهة نظرها الموضحة بخطابها رقم (4/1627/71) بتاريخ 1430/12/18هـ، وانتهت إلى تمسكها بوجهة نظرها في عدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي، وأضاف أنه بالرجوع إلى وجهة نظر المصلحة المذكورة في خطابها رقم (4/6127/17) بتاريخ 1430/12/18هـ لوحظ أن المصلحة لم تنظر بأي اعتبار لما قدمه البنك تفصيلاً حول طبيعة هذه الاستثمارات، وكونها ذات آجال طويلة، سواء فيما بيع وخرج من عهدة البنك لملاكه وتسدد أقيامه على أقساط دورية، أو فيما ملكه البنك من حصص في شركات وبقيت هذه الحصص لسنوات عديدة، يستثمر البنك عائداتها، وبرغم ما قدمه البنك من مستندات تدل على قصده الإبقاء على تلك الحصص كاستثمار طويل الأجل، وهو ما اطلعت عليه اللجنة الابتدائية في الإيضاحات المشار إليها في جوابها للمصلحة، وبنت عليه قرارها، ومع أن المصلحة ذكرت جميع المستندات الدالة صراحة على قصد البنك الاستثمار الطويل الأجل، إلا أنها انتهت بأن هذه البيوع كلها من بيوع الآجال، وأنها تمثل عروض تجارة تخضع للزكاة الشرعية، وهي بهذا تؤسس أن كل ما أطلق عليه بيع آجل في العرف العام فإنه عروض تجارة تجب فيها الزكاة، ووفق هذا التأسيس لن يكون هناك أي استثمارات طويلة الأجل في نظر المصلحة، ويرى أن هذا التأسيس مجانب للصواب لأن التسمية العامة لا تلغي حقيقة المنتج الذي اعتمد فيه على وصف وشروط تضمنتها قرارات الهيئة الشرعية لكل منتج وأخذت صفة الاستثمار طويل الأجل بمفهومه الحقيقي وبمستندات لا تشمل التأويل بل إن المصلحة وهي تحت مظلة وزارة المالية لم تلتزم بما تضمنه الخطاب الوزاري رقم (4/8676) بتاريخ 1410/12/24هـ، الذي تضمن التفريق بين عروض التجارة وعروض القنية، وذكر المكلف أنه يلاحظ أن الخطاب الوزاري المشار إليه أhal على مسألة التداول وعدمه وبقائها سنة أو أكثر، وهو ما لم تنظر إليه المصلحة عند الربط، ولا في الاستئناف على قرار اللجنة الابتدائية، ولذا فإن البنك يتمسك بقرار اللجنة الابتدائية فيما أيدته فيه فيما يخص الاستثمارات طويلة الأجل البالغة (1,771,934,569) ريال وهي:

- 1- المرابحة بمبلغ (542,348,000,00) ريال.
- 2- البيع الآجل بمبلغ (608,503,192,23) ريال.
- 3- الاستثمار في مصفاة رابغ بمبلغ (375,731,000,00) ريال.



4- البيع بالتقسيط بمبلغ (95,352,374,00) ريال.

5- الاستثمار في شركة ب (ن حاليًا) بمبلغ (150,000,000) ريال.

وذكر المكلف أنه قدم جميع المستندات المؤيدة لكون هذه الاستثمارات استثمارات طويلة الأجل. وبعد اطلاع المكلف على المذكرة التي قدمها ممثلو المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة قدم مذكرة رد مؤرخة في 1435/7/25هـ تضمنت الإفادة بالآتي:

أن الموضوع محل النقاش يتعلق بفريضة الزكاة، وهي الركن الثالث من أركان الدين، ومن ثم فأي قرار أو اجتهاد بشأنها يجب أن يكون خاضعًا لتحقيق كونه عبادة محددة المقادير والآليات، كما أنه يجب أن يكون محققًا لمبدأ فرض جباية الزكاة المشمول بالمادة الأولى من المرسوم الملكي الكريم رقم (577/28/2/17)، بتاريخ 1376/3/14هـ، الذي ينص على استيفاء الزكاة كاملة وفقًا لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء، كما يجب أن يكون محققًا لما تضمنه قرار هيئة كبار العلماء رقم (63) في تاريخ 1398/10/25هـ، الذي قضى بعدم وجود أدلة شرعية على وجوب قيام ولي الأمر بمطالبة الناس بالزكاة، ومن ذلك زكاة عروض التجارة والنقود وأكثر أهل العلم يرون أن أمر إخراجها موكل لأصحاب الأموال، وقد قرر المجلس بالأكثرية ما يلي: (الافتاء بما نص عليه أهل العلم من ترك أمر محاسبة الناس على أموالهم أو مطالبتهم ببيانات عن ما يملكونه من نقود وعروض تجارة بل يؤخذ منهم ما دفعوه من الزكاة اتباعًا لما درج عليه سلف الأمة في ذلك وما كان عليه العمل في عهد جلالة الملك عبدالعزيز رحمه الله وما سبقه من عمل الدولة السعودية منذ نشأتها)، كما أنه يفترض أن يكون متمشيًا مع التفسير الحكي للاستيفاء جباية الزكاة من المكلفين في بعض أوجه الاستثمارات الواردة في فتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، التي جاء فيها التفريق بين من يضارب بالأسهم بيعة وشراء، فهذا تجب عليه الزكاة، وبين من يقتنيها لغرض الحصول على أرباحها ابتداءً وإذا طلبت منه بسعر مناسب باعها، فليس عليه زكاة لأنه لم يجعلها عروض تجارة، بل غلب على فعله أنها للقنية لكن إن غلب على فعله اعتبارها عروض تجارة يترتب بها ارتفاع الأسعار، فإنه تجب عليه زكاتها، ومن ذلك يلاحظ تعليق الحكم على ظاهر الفعل، فما ظهر من تصرفات المكلف عومل في ضوءه دون محاولة البحث عن أي طريق للاستيفاء أو التحصيل بصرف النظر عن ظاهر الأفعال، كما أن الاستثمارات ذات الآجال الطويلة، التي لا يظهر من تصرفات المكلف إعدادها للتجارة الوقتية، ولا يظهر أنها عروض تجارة معدة للتداول بيعًا وشراءً لا تختلف كيفًا ولا حكمًا في زكاتها عن الأعيان المعدة للإيجار، فالاستيفاء يكون على الدخل الذي حال عليه الحول، وليس على العين المعدة للتأجير، حتى لو بيعت لاحقًا، مع الفارق بين العين المعينة بأجل أو المقسطة قيمتها وبين العين المعدة للتأجير، لأن العين المعدة للتأجير باقية في ملك المؤجر ولا تجب الزكاة إلا على الناتج الذي حال عليه الحول، بينما العين المقسطة ثمنها والمستثمر فيها طويلًا هي خارجة عن ملك المالك الأصلي إلى ملك المشتري، فكيف يطالب البائع بزكاة كامل المبلغ، الذي يأتيه ربحه متدرجًا، والعين في يد مالك آخر هو الذي تجب عليه زكاتها إن كانت تجب فيها الزكاة، حسب وجودها في يده، وكيف يطالب بزكاة كامل القيمة ولم يملك القيمة حاضرة كلها، وإنما ملك جزءًا منها، كما أن ما تضمنه تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم (2/8443) بتاريخ 1392/8/8هـ، من شروط حسم



الاستثمارات طويلة الأجل من أوعية الزكاة، والتي من أبرزها اشتراط إثبات نية الاستثمار - طويل الأجل قبل الشروع فيه، فإن هذا الشرط يتعارض مع ظواهر نصوص فرض الزكاة، ومع منطوق الأمر الملكي الخاص باستيفاء الزكاة، الذي أحال في الاستيفاء على أحكام الشريعة الإسلامية الغراء، ومع قرار هيئة كبار العلماء، ومع التفسير الحكمي الوارد في الفتوى المشار إليها في الفقرة رقم (1) من هذه الإجابة. حيث إن إثبات النيات أمر غيبي لا يمكن لأحد معرفة حقيقته، لكن يمكن أن يستدل عليه بالأفعال الظاهرة من حركة بيع أو شراء، تدل على أن النية ليست الاقتناء وإنما المتاجرة، فإذا ظهر من الفعل عدم وجود حركة أو تصرف بالمضاربة والبيع والشراء دل ذلك ظاهراً على نية الاقتناء، دون إلجاء المكلف لإثبات نيته مكتوبة أو موثقة، حيث اكتفى الشارع في العبادات - وهي أهم من المعاملات - بالظاهر من الأفعال دون الدخول في سرائر الناس وما هو مستتر من النيات. وذكر أن المصلحة حينما أجرت الربط احتسبت صافي الأصول الثابتة بمبلغ (535,899,548) ريال، والحقيقة أن مبلغ الأصول الثابتة كما هو ظاهر في القوائم المالية هو (633,242,000) ريال، وذكر أنه لا يصح أن تحسم الأصول بصافي قيمتها الدفترية، لأن مبلغها كله خارج من رأس المال، والخارج من رأس المال من الأصول الثابتة يعد حسمه كاملاً مبدئاً شرعياً غير قابل للاجتهاد ولا خلاف عليه، لأنه لم يعد جزءاً من رأس المال ولا مما تجب فيه الزكاة، فكيف يتناقص الأصل ليعود حساب الزكاة على النقص الذي لم يعد في ملكية البنك، ولكنه تناقص في القيمة الدفترية وهو ما لا أثر له في الزكاة الواجبة على الموجود وليس على المصروف سابقاً، أما الحسابات الدفترية فشأن محاسبي بحث لا تقترن به الزكاة من كل وجه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم الاستثمارات التي اعتبرتها اللجنة الابتدائية استثمارات طويلة الأجل البالغة (1,771,934,569) ريال، في حين يتمسك المكلف بحسم جميع هذه الاستثمارات للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدارسة و من خلال قراءة اللجنة للقرار الابتدائي في منطوقه وحديثاته بخصوص الاستثمارات يتضح أن منطوق القرار ينص على تأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم الاستثمارات وفي الحثيات ينص على أنه "...اتضح أن معظم هذه الاستثمارات تتمثل في استثمارات قصيرة الأجل وتقدر بمبلغ (8,052,891,000) ريال مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة"، ويتضح أن المصلحة استفسرت بخطابها رقم (1432/16/2849) من اللجنة الابتدائية حول بند الاستثمارات وما تراه من وجود تباين بين حثيات ومنطوق القرار فكانت الإجابة بموجب الخطاب رقم (432/1/43) بتاريخ 1432/5/27هـ بتوقيع رئيس اللجنة الابتدائية الأولى بالرياض بأن قرار اللجنة استند إلى القوائم المالية وإيضاحاتها وأنه اتضح أن هذه الاستثمارات تشمل استثمارات قصيرة الأجل تقدر بمبلغ (8,052,891,000) ريال مما يعني في رأي اللجنة أن هذه المبالغ غير قابلة للحسم بحكمها استثمارات قصيرة الأجل، أما باقي الاستثمارات والمقدرة بمبلغ (1,771,934,569) ريال فهي استثمارات طويلة الأجل ومن ثم قبول حسمها.



وترى اللجنة أن الإجابة الواردة في الخطاب الموقع من رئيس اللجنة الابتدائية الأولى بالرياض رقم (432/1/43) بتاريخ 1432/5/27هـ لم يكن موافقاً لمنطوق وحيثيات قرار اللجنة الابتدائية الذي قضى بتأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمارات... الخ، وما ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية إنما هو تسبب لقرار اللجنة الابتدائية المؤيد للمصلحة في عدم حسم الاستثمارات ولم يكن القصد منه حسم جزء منها، لذا ترى اللجنة صرف النظر عن استئناف المصلحة قرار اللجنة الابتدائية بخصوص الاستثمارات البالغة (1,771,934,569) ريال لكون القرار جاء مؤيداً لطلبها المقدم بشأن عدم حسم جميع الاستثمارات محل اعتراض المكلف.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن بنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى رقم (10) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في المنتجات المالية "المراوحة، البيع الآجل، المشاركة، البيع بالتقسيط" وكذلك الاستثمارات في الصناديق الاستثمارية البالغة (9,824,825,000) ريال، وتأييد طلبه حسم الاستثمار في شركة ب البالغ (150,000,000) ريال وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.

2- صرف النظر عن استئناف المصلحة قرار اللجنة الابتدائية بخصوص الاستثمارات البالغة (1,771,934,569) ريال لكون قرار اللجنة الابتدائية جاء مؤيداً لطلبها المقدم بشأن عدم حسم جميع الاستثمارات محل اعتراض المكلف.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1530

سنة القرار: 1437

المفتاح

استثمار / ضريبة استقطاع - الزكاة.

الموضوع

استثمار خارجي / ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ

- 1- الاستثمار الخارجي في تأسيس شركات وفق قواعد مالية معتمدة محاسبياً يعد استثماراً جائز الحسم من الوعاء الزكوي.
- 2- يشترط لحسم الاستثمار الخارجي من الوعاء الزكوي للمكلف تقديم حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة في بلد الاستثمار، وتختلف هذه الشروط يستدعي عدم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/3/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (12) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة أ (المكلف) للعام 2008م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/5 هـ كل من: ... و... و...، ولم يحضر من يمثل 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 1434 هـ بموجب الخطاب رقم (64/ص/ص ج) بتاريخ 1434/6/13 هـ، وقدمت المصلحة مستنداً يفيد استلامها القرار الابتدائي بتاريخ 1434/6/19 هـ، كما قدمت استئنافها وفيد لدى هذه اللجنة برقم (174) بتاريخ 1437/7/16 هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الاستثمارات الخارجية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات الخارجية طبقاً للقرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28 هـ.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها لم تحسم الاستثمارات الخارجية من الوعاء الزكوي للمكلف تطبيقاً للبند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (1005) الذي ينص على أنه "يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين - بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار ، وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة ، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار ، ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنباً لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعالية فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي".

وحيث إن المكلف قدم القوائم المالية للجنة الابتدائية، إلا أنه لم يقدّم بتطبيق ما ورد في باقي القرار الوزاري، حيث لم يقدم بياناً يوضح حساب الزكاة المستحقة على هذه الاستثمارات طبقاً للقوائم المالية المقدمة منه، ومن ثم سداد الزكاة للمصلحة حتى يتم حسم هذه الاستثمارات، لذا تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها بعدم حسم بند الاستثمارات الخارجية البالغ (38,530,040) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف لعام الاستئناف.



في حين يرى المكلف حسب وجهة نظرة المبينة في القرار الابتدائي أن الاستثمارات الخارجية البالغة (38,530,040) ريالاً تتمثل في استثمارات في شركة ب - شركة مساهمة مصرية، وهي شركة مؤسسة بجمهورية مصر العربية ولها قوائم مالية، وتقوم بتقديم إقرارها الضريبي لمصلحة الضرائب المصرية.

ووفقاً للنظام فإنه طالما أن الاستثمارات لها قوائم مالية ومسدد عنها ضرائب في البلد القائمة بها، فيجوز حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة مع تزكية أرباح هذه الاستثمارات ضمن أرباح الشركة المستثمرة.

عليه وطالما تم تقديم القوائم المالية للشركة المستثمر فيها، كما تم إضافة أرباح هذه الاستثمارات والبالغة (2,620,366) ريال ضمن أرباح السنة المعدلة وفقاً لربط المصلحة، فإنه ينبغي حسم هذه الاستثمارات البالغة (38,530,040) ريالاً من الوعاء الزكوي للشركة.

وأضاف المكلف في خطابه المؤرخ في 1437/1/30هـ أن الشركة توافق على سداد الزكاة المستحقة عليها عن القوائم المالية للشركة المستثمر فيها، وذلك في حال قيام المصلحة بحسم بند الاستثمارات الخارجية البالغ (38,530,040) ريالاً من وعائه الزكوي لعام 2008م تطبيقاً للبند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم بند الاستثمارات الخارجية البالغ (38,530,040) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م، في حين يرى المكلف حسم هذه الاستثمارات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالاستناد إلى البند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الذي ينص على " يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين - بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار ، وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة ، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار ، ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنياً لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعالية فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي" ، وحيث إن المكلف قدم للمصلحة قوائم مالية مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار ، ومن ثم فقد استوفى المتطلب النظامي المنصوص عليه في القرار الوزاري المذكور أعلاه ، لذا ترفض اللجنة استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم بند الاستثمارات الخارجية البالغ (38,530,040) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (12) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم بند الاستثمارات الخارجية البالغ (38,530,040) ريالاً من 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: 1531

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

ديون / رسوم / غرامة / مشتريات - ضريبة الدخل.

الموضوع

ديون معدومة / رسوم جمركية / غرامة عدم سداد ضريبة / مشتريات محلية.

المبدأ

- 1- تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات.
- 2- عدم تقديم المنشأة للمستندات الثبوتية المؤيدة لما قام به من مصروفات يترتب عليه عدم حسمها من الوعاء.
- 3- 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 1437/3/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ ، والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة "أ" (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (7) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2000م حتى 2004م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/1هـ كل من: ... و...و... كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/30) بتاريخ 1433/4/19هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (121) بتاريخ 1433/5/17هـ. كما قدم المكلف ما يفيد أن لديه مبالغ موردة بالزيادة قدرها (429,332) ريال للسنوات من 2000م حتى 2004م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الديون المعدومة لعامي 2000م و2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض الشركة على حسم الديون المشطوبة لعامي 2000م و2001م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة بذلت عدة محاولات لاسترداد الديون المعدومة المشطوبة البالغة (6,908,063) ريال لعام 2000م ومبلغ (498,424) ريال لعام 2001م، و قدم لفرق الفحص الميداني صور المستندات ذات الصلة وقرار مجلس الإدارة بشطب هذه الديون ، وأن هذه المبالغ تمثل مبالغ صغيرة متنوعة مستحقة من عملاء متنوعين نشأت نتيجة لنزاع أو اختلاف أو عدم اتفاق معهم، و لم يكن مجدياً من الناحية التجارية الشروع في اتخاذ إجراءات قانونية لاسترداد هذه الديون الصغيرة نسبياً ، وبناءً عليه يطالب بقبول حسم الديون المعدومة أعلاه ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2000م و2001م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، وأضافوا بمذكرتهم المؤرخة في 1435/7/1هـ بأن المصلحة لم تعتمد بند الديون المعدومة ضمن المصاريف جائزة الحسم وذلك تطبيقاً للمنشور الدوري رقم (13) لعام 1376هـ الذي نص في البند (1) منه على (عدم السماح بحسم أي مبلغ لم يصرف فعلاً أثناء العام ومثاله: أنواع الاحتياطات المختلفة ، الاستهلاك الزائد عن الحد المعقول ، الديون المعدومة التي لم يتخذ أصحابها أي إجراءات لتحصيلها)، وذكرت المصلحة بأن المادة (107) من نظام المحكمة التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (32) لعام 1350هـ وتعديلاته عرفت الديون المعدومة بأنها الديون التي أصبحت في حكم الخسارة المحققة بالفعل وتثبت بإفلاس المدين أو وفاته دون ترك مال يكفي للسداد أو هلاك أموال المدين، كما أن البند (3) من القرار الوزاري رقم (2057) بتاريخ 1416/9/2هـ نص على: (بالنسبة للديون المعدومة ، أن يكون قد سبق قيدها بالإيرادات وتوفرت المستندات



المؤيدة لإعدامها وتعذر تحصيلها)، وحيث إن الشركة لم تقدم المستندات الثبوتية المشار التي تؤيد إعدام هذه الديون فإن إجراء المصلحة يعد صحيحًا ومتفقًا مع التعليمات النظامية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الديون المعدومة المشطوبة البالغة (6,908,063) ريال و (498,424) ريال لعامي 2000م و2001م على التوالي، ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك المصلحة بعدم اعتماد حسم هذه الديون ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2000م و2001م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة إمكان إعدام الدين واعتباره مصروفًا لأغراض محاسبية، 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 وتعذر عليه ذلك، ومن البيانات والمستندات التي قدمها المكلف تبين أنها عبارة عن مبلغين الأول من مجموعة ب بمبلغ (6,345,613) ريال، والثاني من شركة ج بمبلغ (562,450) ريال كما تبين أن المكلف قد تنازل عن هذين المبلغين بإرادته، حيث أفاد بأنه تم التنازل بناءً على تسويات تم الاتفاق عليها مع الطرفين المشار إليهما أعلاه، وذلك للمحافظة على العلاقات التجارية معهما، ومن ذلك يتضح عدم قيام المكلف باتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل مستحقاته لدى المدينين، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة البالغة (6,908,063) ريال و (498,424) ريال لعامي 2000م و2001م على التوالي، ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الثاني: الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن لعام 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على بند الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن لعام 2001م للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة استبعدت مصاريف الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن استنادًا إلى أن الفواتير المقدمة ليست باسم شركة "أ"، واللجنة الابتدائية أيدتها في ذلك استنادًا إلى أن الفواتير لا تتعلق بالرسوم الجمركية ومصاريف الشحن، وذكر المكلف بأن موضوع الاعتراض الخاص بهذا البند هو عدم إصدار الفواتير باسم شركة أ وليس أن الفواتير لا تتعلق بالرسوم الجمركية ومصاريف الشحن حسبما ذكرت لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها، ودون الإخلال بالحقائق أعلاه وفي حال قبول وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية، فيجب في هذه الحالة عدم استبعاد المصروف بحجة الخطأ في تصنيفه في الإقرار الضريبي، لأن هذا المصروف يمثل خسائر حقيقية تكبدهت الشركة، كما أن المكلف لا يوافق على وجهة نظر المصلحة بأن الفواتير لم تصدر باسم شركة أ، وذكر أنه قدم في الملحق (ج) صور جميع الفواتير، وأن اللجنة ستلاحظ بأن الفواتير وقدرها (628,407) ريال من إجمالي المبلغ المستبعد وقدره (817,024) ريال موجهة إلى شركة أ، وقدم المكلف بيان بالفواتير المتعلقة بالمصاريف أعلاه ويوضح هذا البيان اسم الجهة مصدرة الفاتورة ورقم الفاتورة والجهة الموجهة إليها واسم المشروع، وأفاد بأن شركة د تمثل إحدى القطاعات التجارية لمجموعة أ، وأنه في بعض الحالات يكون الموظف المختص باعتماد الفواتير مقيمًا في المكتب الإقليمي



لشركة أ في دبي وتركيا، وبناءً عليه يقوم الموردون بإرسال الفواتير للاعتماد في مكتب الشركة الإقليمي في دبي وتركيا وأنه يذكر اسم القطاع التجاري الذي نفذ الخدمة بدلاً من اسم الشركة النظامي، بالإضافة إلى ذلك فإن جميع الفواتير تحمل أسماء المشاريع المنفذة في المملكة، لذلك يطلب المكلف من هذه اللجنة الرجوع إلى المستندات المقدمة للتأكد من ذلك، وفي ضوء الحقائق أعلاه والمستندات المؤيدة يطالب المكلف المصلحة بقبول هذه المصاريف كونها مصروفات فعلية وعدم رفضها بحجة الخطأ في تصنيفها كرسوم جمركية ومصاريف شحن، علاوة على ذلك يطلب من اللجنة توجيه المصلحة بخضم هذه المصاريف وقدرها (817,024) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم وذلك لأن الفواتير تثبت بوضوح بأنها صادرة باسم شركة أ.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، وأضافوا بمذكرتهم المؤرخة في 1435/7/1هـ بأن المصلحة لم تعتمد مبلغ (817,024) ريال من المصاريف الجمركية خلال عام 2001م وإضافته إلى الوعاء الضريبي، وأنه من خلال مراجعة مرفقات الملف تبين أن إجمالي البند خلال العام بلغ (927,414) ريال وأن البند يتمثل في تكاليف النقل والبريد الممتاز وأن الشركة ومن خلال محضر الأعمال أوضحت المؤيد بالمستندات وهو مبلغ (882,561) ريال بينما المحمل على الحسابات مبلغ (927,414) ريال ومن خلال الفحص تبين أيضاً أن ما يخص الشركة من هذه المستندات هي فاتورة واحدة بمبلغ (110,390) ريال والباقي باسم فروع خارجية أخرى لشركة أ الأمريكية (الشركة الأم) وبأسماء أفراد، وعليه تم اعتماد ما يخص الشركة بمبلغ (110,390) ريال واستبعاد باقي البند بمبلغ (817,024) ريال وإضافته للوعاء الضريبي ولذلك تتمسك المصلحة بصدقة إجراءاتها، كما ذكرت المصلحة بأنه لم يتضح للجنة الابتدائية من خلال مراجعتها للبيانات التحليلية والمستندات المقدمة أن لهذه البيانات والمستندات علاقة بالبند محل الاعتراض.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصاريف الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن البالغة (817,024) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2001م، في حين ترى المصلحة عدم قبول هذه المصاريف ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2001م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة تبين أن المكلف ذكر أن الأسباب التي اعتمدت عليها اللجنة الابتدائية لتأييد المصلحة في عدم قبول مبلغ (817,024) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2001م مختلفة عن تلك التي ذكرتها المصلحة، حيث ذكر أن السبب الذي استندت عليه المصلحة لرفض مصاريف الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن البالغة (817,024) ريال هو أن المستندات ليست باسم الشركة، بينما السبب الذي بنت عليه اللجنة قرارها هو أن الفواتير لا تتعلق بالرسوم الجمركية ومصاريف الشحن. ويطالب المكلف في حال تم الأخذ برأي اللجنة الابتدائية ألا يتم رفض هذا المصروف



بسبب الخطأ في تصنيفه في القوائم المالية تأسيساً على أن هذا المصروف يعد مصروفًا حقيقياً تكبدته الشركة خلال العام، وأن الفواتير موجهة لشركة أ وأن شركة د تمثل أحد القطاعات التجارية لمجموعة أ وأن الموظف المختص باعتماد الفواتير يكون في بعض الحالات مقيماً في المكتب الإقليمي في دبي وتركيا ويقوم الموردون بإرسال الفواتير له للاعتماد ويذكر اسم القطاع التجاري الذي نفذ الخدمة بدلاً من الاسم النظامي للشركة.

وباطلاع اللجنة على محضر أعمال الفحص الميداني وعلى ما قدمه المكلف من مستندات تبين أن المستندات المقدمة لتأييد بند الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن لا تخص المكلف وإنما تخص جهة مرتبطة هي شركة د، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصاريف الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن البالغة (817,024) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2001م.

البند الثالث: الاستبعادات الأخرى "المشتريات المحلية" لعام 2000م، مصاريف الإيجار لعام 2001م مصاريف خدمات الاستناد الفني لعام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) برفض اعتراض الشركة على هذا البند للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية أيدت المصلحة في عدم قبول المشتريات المحلية لعام 2000م البالغة (1,286,179) ريال ومصاريف الإيجار لعام 2001م البالغة (170,000) ريال ومصاريف خدمات الإسناد الفني لعام 2003م البالغة (430,456) ريال بحجة أن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة لهذه المصاريف، وذكر أنه بالنسبة للمشتريات

المحلية البالغة (1,286,179) ريال وتفصيلها كما يلي: (172,009) ريال مشتريات محلية بدون فواتير مؤيدة لها، 1,113,150 ريال مشتريات محلية لا تخص العام، 1,020 ريال مشتريات ليست باسم الشركة).

فإن الشركة قدمت المستندات المؤيدة للمشتريات المحلية البالغة (1,113,150) ريال خلال الفحص الميداني، إلا أن المصلحة بعد اطلاعها على المستندات المقدمة توصلت إلى أن هذه المشتريات لا تتعلق بسنة 2000م، ومن ثم فإن موضوع الاعتراض يتعلق بفترة القيد غير الصحيح للمشتريات المحلية في سنة 2000م ولا يتعلق بعدم تقديم المستندات المؤيدة، والمكلف لا يوافق على إجراء المصلحة المتمثل في استبعاد المشتريات المحلية بحجة أنها لا تتعلق بسنة 2000م، وذلك أن هذه المصاريف تمثل تكاليف نشاط اعتيادية واجبة الخصم وفقاً للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل، وذكر أن الشركة قيدت هذه التكاليف في سنة 2000م بدلاً من سنة 1999م لأن الإيرادات المقابلة لهذه التكاليف تم قيدها أيضاً في سنة 2000م، وبناءً عليه وطبقاً لمبدأ المضاهاة المحاسبي يتعين مضاهاة التكاليف مع الإيرادات المقابلة لها قبل تحديد صافي الربح وحساب الدخل الخاضع للضريبة، وذكر أن المصلحة عند إجراء الربط لم تأخذ في الاعتبار مبدأ المضاهاة المحاسبي، ويرى أن هذا المبدأ تم تأييده في عدة قرارات صادرة من اللجنة الاستئنافية منها على سبيل المثال القرار رقم (65) لسنة 1419هـ، وعلاوة على ذلك فإنه يتم تدقيق الإيرادات والتكاليف التي صرحت عنها الشركة من قبل مراجعي حسابات مرخص لهم بمزاولة المهنة، وبناءً عليه وتحقيقاً لمبدأ العدل والمساواة، فإن الشركة تطلب من اللجنة توجيه المصلحة بتعديل الربط حسب النتائج المبينة في القوائم المالية المدققة للشركة والتي تم إعدادها على أساس المبدأ



المحاسبية مقابل الإيرادات مع المصاريف، وفي حال عدم موافقة المصلحة على وجهة نظر الشركة يجب عليها خصم هذه المصاريف في السنة المتعلقة بها.

وبالنسبة لمصاريف الإيجار لسنة 2001م البالغة (170,000) ريال فإن لجنة الاعتراض الابتدائية أيدت المصلحة استناداً إلى أن الفاتورة ليست باسم الشركة، وذكر المكلف بأن الفاتورة ذات الصلة بهذا الأمر تتعلق بسكن موظفي شركة أ، وستلاحظ اللجنة من صورة الفاتورة المقدمة بأنها تشير إلى شركة أ ومن ثم فإن المبلغ المذكور يمثل مصاريف لازمة وضرورية لنشاط الشركة وواجبة الخصم وفيما يخص مصاريف خدمات الإسناد الفني لسنة 2003م البالغة (430,456) ريال فيتضح أن لجنة الاعتراض الابتدائية أيدت المصلحة في رفض هذا المصروف وذلك استناداً إلى أن الإشعارات المدينة والفواتير المقدمة ليست صادرة من مقدمي الخدمات ومن ثم استبعدت المصاريف أعلاه بحجة أن المستندات المؤيدة لم يتم تقديمها، والشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية، ذلك أنه تم تقديم الخدمات الفنية من قبل المركز الرئيس للشركة خارج المملكة، وقدم المكلف في الملحق (هـ) صور المستندات المؤيدة لمبلغ (427,156) ريال والمتمثلة في صور الفواتير والإشعارات المدينة الصادرة من قبل الموردين، ولذلك يطلب المكلف من اللجنة قبول مصاريف الخدمات الفنية البالغة (427,156) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2003م. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، وأضافوا بمذكرتهم المؤرخة في 1435/7/1هـ بأنه لم يتم اعتماد هذه المصاريف للأسباب الموضحة على النحو التالي:

أ- المشتريات المحلية لعام 2000م.

لم تقم المصلحة باعتماد مبلغ (1,286,179) ريال من المشتريات المحلية لعام 2000م ذلك أنه تبين لها من خلال المراجعة للمستندات المقدمة أن مبلغ (172,009) ريال مشتريات محلية بدون فواتير مؤيدة لها، وأن مبلغ (1,113,150) ريال مشتريات محلية لا تخص العام، وأن مبلغ (1,020) ريال مشتريات ليست باسم الشركة.

ب- مصاريف الإيجار لعام 2001م.

لم تعتمد المصلحة مصاريف الإيجار عن عام 2001م بمبلغ (170,000) ريال ذلك أنه تبين لها من خلال مراجعة المستندات المقدمة من الشركة أن فاتورة الإيجار المقدمة ليست باسم الشركة وإنما صادرة باسم شخص يدعى ... ولا يوجد أي إشارة لاسم الشركة على الفاتورة كما أن فترة الإيجار الموضحة على الفاتورة تخص الفترة من 2002/1/1م حتى 2002/12/31م أي أنها لا تخص العام محل الفحص.

ج- مصاريف خدمات الإسناد الفني لعام 2003م.

قامت المصلحة باستبعاد مبلغ (430,456) ريال عام 2003م وهو يمثل قيمة مصاريف خدمات فنية لم تقدم الشركة المستندات الثبوتية المؤيدة لها.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول المشتريات المحلية البالغة (1,286,179) ريال لعام 2000م، ومصاريف الإيجار البالغ (170,000) ريال لعام 2001م، ومصاريف الإسناد الفني البالغة (430,456) ريال لعام 2003م ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام المذكورة، في حين ترى المصلحة عدم قبول هذه المصاريف ضمن المصاريف جائزة الحسم للأسباب المذكورة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة تبين أن المصلحة رفضت بند المشتريات المحلية البالغ (1,286,179) ريال تأسيساً على أن جزء من هذا المبلغ ومقداره (172,009) ريال غير مؤيد بمستندات، وجزء آخر مقداره (1,113,150) ريال لا يخص العام، وجزء ثالث ومقداره (1,020) ريال ليس باسم الشركة، ويرجع اللجنة إلى المستندات المقدمة تبين الآتي:

بالنسبة لمبلغ (172,009) ريال فلم يقدم المكلف لهذه اللجنة حتى تاريخ صدور هذا القرار المستندات المؤيدة لهذا المصروف لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد المصلحة في عدم حسم هذا المبلغ ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2000م، وبالنسبة لمبلغ (1,113,150) ريال، فقد ذكر المكلف أن المصلحة رفضت هذا المصروف لأن المستندات المقدمة لا تخص سنة 2000م وإنما تخص سنة 1999م مما يرى معه المكلف أن الخلاف يتعلق بفترة القيد غير الصحيح للمشتريات المحلية البالغة (1,113,150) ريال، ومن خلال مراجعة اللجنة للموضوع، وحيث إن المكلف أدرج الإيراد المقابل لهذا المصروف ضمن الإيرادات المصرح بها في سنة 2000م فإن اللجنة تطبيقاً لمبدأ المضاهاة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم هذا المبلغ ضمن المصاريف جائزة الحسم في سنة 2000م، سيما أن المصلحة لم تنف ما ذكره المكلف بأن الإيراد المقابل لهذا المصروف ظهر في سنة 2000م، وبالنسبة لمبلغ (1,020) ريال فإنه لا يشكل مبلغاً ذا أهمية نسبية؛ لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم هذا المبلغ ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2000م، وفيما يخص الإيجار البالغ (170,000) ريال لعام 2001م وبما أن المستند المقدم من المكلف بخصوص هذا البند مسجل باسم أحد موظفي الشركة وليس باسم الشركة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد المصلحة في عدم قبول حسم هذا المبلغ ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2001م. وبالنسبة لمصاريف خدمات الإسناد الفني بمبلغ (430,456) ريال ولكون الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة لهذه المصاريف، وبما أن المستندات المقدمة (الإشعارات المدينة والفواتير) من طرف ذي علاقة (المركز الرئيس) ولكون هذه المستندات والحال كذلك لا يمكن الاعتماد عليها لقبول هذا المصروف؛ لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف وتؤيد المصلحة في عدم قبول حسم هذا المبلغ ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2003م.

البند الرابع: ضريبة الأرباح الجزافية على المدفوعات لبعض الجهات غير مقيمة لعامي 2001م و2002م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بانتهاء الخلاف على زيادة نسبة الأرباح الجزافية لعام 2002م، ورفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة جزافية على شركة هـ، وشركة و، وشركة ز لعامي 2001م و2002م للحيثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية، وذكر أن الخلاف كما في خطاب الاعتراض يتعلق بسنة 2001م، وأن سنة 2002م وردت في الصفحة رقم (8) من خطاب الشركة رقم (2010/3344) بتاريخ 1431/3/24هـ نتيجة لخطأ طباعي، ومن ثم يطلب المكلف عدم الخوض في سنة 2002م وإصدار القرار فيما يتعلق بموضوع الاعتراض فقط وهو عام 2001م هذا من جهة ومن جهة أخرى ذكر المكلف أن المصلحة طبقت نسبة أرباح جزافية بواقع (20%) كما في الربط الضريبي النهائي

وأن الجدول أدناه يوضح مبلغ الضريبة الواجب فرضها في حال تطبيق المصلحة لنسبة الربح الجزافي الصحيحة:

الاسم	المبلغ	ربح جزافي بواقع 15%	الضريبة	الضريبة المفروضة من قبل المصلحة بواقع 20%	الضريبة الزائدة المفروضة من قبل المصلحة
ح	7,733,183	1,159,977	277,993	393,991	115,998
ط	1,263,776	189,566	42,913	55,551	12,638
ي (الهند)	797,520	119,628	28,926	36,901	7,975
ك	540,638	81,096	20,274	26,627	6,353
ل	682,526	102,379	25,476	32,301	6,825
م	56,074	8,411	2,103	2,804	701
ن	1,482,398	222,360	49,472	64,296	14,824
س	171,008	25,651	6,413	8,550	2,137

ولما سبق ذكره يطلب المكلف من اللجنة توجيه المصلحة بتصحيح الخطأ فيما يتعلق بتطبيق نسبة الربح الجزافي، وذكر أنه باستعراض طبيعة المصاريف المذكورة أعلاه ستلاحظ اللجنة أن نسبة ربح جزافي بواقع (15%) هي نسبة معقولة ومطابقة لنسبة الربح الجزافي المحددة نظاماً، وأن نسبة الـ 20% التي اعتمدتها المصلحة تعد نسبة عالية وغير معقولة ولا تناسب طبيعة الخدمات المقدمة، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف أن تصدر اللجنة قرارها باعتماد نسبة (15%) كربح جزافي وليس كما جاء في ربط المصلحة (20%) وذكر أيضاً أن لجنة الاعتراض الابتدائية أيدت المصلحة فيما يتعلق بفرض ضريبة أرباح جزافية على (شركة هـ وشركة ع، وشركة ز) خلال السنوات 2001م و2002م بواقع أرباح جزافية 15% وفرضت غرامة تأخير بواقع 25%



على مبلغ الضريبة، وذكر أنه لا يوافق على إجراء المصلحة بفرض ضريبة أرباح جزافية على المبالغ التي حصلت عليها تلك الشركات لأن هذه الخدمات نفذت بالكامل خارج المملكة، ويرى أن هذه المدفوعات طبقاً لمبدأ إقليمية الضريبة في المملكة لا تخضع للضريبة، تأسيساً على أن هذه الشركات ليس لها وجود في المملكة والخدمات المذكورة نفذت بالكامل خارج المملكة وبما يرى معه المكلف عدم فرض ضريبة أرباح جزافية على هذه المبالغ، وانتهى المكلف إلى المطالبة بإلغاء ضريبة الأرباح الجزافية التي تم حسابها على المبالغ المذكورة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، وأضافوا بمذكرتهم المؤرخة في 1435/7/1هـ أن الشركة تعترض على التالي:

- أ- زيادة نسبة الأرباح الجزافية على الجهات غير المقيمة لعام 2001م إلى 20%.
- وفي هذا الخصوص ترى المصلحة أن هذه المبالغ مدفوعة مقابل أعمال خدمية استقر الرأي فيها لدى المصلحة واللجان على فرض أرباح جزافية بواقع (20%).
- ب- فرض ضريبة على أساس أرباح جزافية على المدفوعات إلى جهات غير مقيمة عن خدمات منفذة خارج المملكة لعامي 2001م و2002م، وفي هذا الخصوص ذكرت المصلحة أنه تبين لها من البيانات والمعلومات المقدمة أن هذه الجهات هي: عام 2001م شركة و بمبلغ (117,439) ريال وشركة ز بمبلغ (148,322) ريال، وعام 2002م شركة هـ بمبلغ (2,846,860) ريال، وأنه طبقاً لمحض أعمال الفحص الميداني الموقع من كل من المكلف والمصلحة وتحديداً الصفحتين رقمي (11و7) يتضح أن جميع المبالغ التي دفعت للجهات غير المقيمة تم دفعها عن أعمال تمت داخل وخارج المملكة في آن واحد ومن ثم فإن تلك المدفوعات تخضع للضريبة على جهات غير مقيمة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إدراج سنة 2002م في استئنافه لورودها في خطاب الاعتراض بالخطأ ويطلب إصدار قرار من هذه اللجنة فيما يخص نسبة الربح التقديري لسنة 2001م، وطلبه عدم رفع نسبة الأرباح التقديرية على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة من 15% إلى 20%، وكذلك طلبه عدم فرض ضريبة على الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وهي (شركة ع، وشركة ز و شركة هـ) وذلك لأن الأعمال منفذة خارج المملكة، في حين ترى المصلحة أن نسبة الأرباح التقديرية للأعمال الخدمية المطبقة هي (20%)، وأن المبالغ التي دفعت لجهات غير مقيمة وهي شركة ع وشركة ز وشركة هـ عن الأعمال المنفذة داخل وخارج المملكة في آن واحد تخضع للضريبة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على المستندات المقدمة تبين أن طلب المكلف بعدم الخوض في موضوع زيادة نسبة الأرباح التقديرية لسنة 2002م يعد منتهياً حيث جاء منطوق قرار اللجنة وحديثاته ما نصه "انتهاء الخلاف على زيادة نسبة الأرباح



الجزافية لعام 2002م وأن نسبة الربح الجزافي التي طبقتها المصلحة لعام 2002م هي 15% وهي التي تطالب بها الشركة، مما ترى معه اللجنة انتهاء الخلاف على هذا الجزء". أما استئناف المكلف على الموضوع المتعلق برفع نسبة الأرباح التقديرية لسنة 2001م، فقد تبين لهذه اللجنة برجعها إلى قرار اللجنة الابتدائية بما في ذلك منطوقه وحديثاته أن اللجنة الابتدائية قد تحققت من سنة الاعتراض التي كانت لعام 2002م، مما ترى معه هذه اللجنة أن استئناف المكلف فيما يتعلق بعام 2001م يمثل موضوعاً جديداً لم يعترض عليه المكلف أمام اللجنة الابتدائية؛ لذا فإن هذه اللجنة ترى صرف النظر عن بحث موضوع هذا البند.

أما بالنسبة للمبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة وهي شركة ع وشركة ز وشركة ه والتي يرى المكلف عدم خضوعها للضريبة بحجة أنها مدفوعة عن أعمال منفذة خارج المملكة، فقد تبين للجنة بعد مراجعة محاضر أعمال الفحص الميداني الموقعة من ممثلي المكلف وتحديدًا الصفحتين (11و7) أنه ينص على "أن مبلغ (117,439) ريال مدفوع عن خدمات فنية لشركة ومقدمة في المملكة، وأن مبلغ (148,322) ريال مدفوع عن خدمات فنية لشركة ز مقدمة في المملكة، وأن مبلغ (2,846,860) ريال مدفوع لقاء خدمات إصلاح وصيانة من شركة ه مقدمة في المملكة" وحيث إن الخدمات المقدمة من هذه الشركات طبقاً لإقرار ممثلي المكلف منفذة داخل المملكة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة على مدفوعاته لشركة ع، وشركة ز وشركة ه للضريبة.

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) برفض اعتراض الشركة على هذا البند للحثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية أيدت المصلحة بفرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن البنود من (1) إلى (4) وترى الشركة عدم توجب غرامة تأخير في حال وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة لأن الالتزام الضريبي الإضافي الذي تضمنه ربط المصلحة نتج بسبب أخطاء واختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، وذكر أن التعميم رقم (3) لسنة 1379هـ ينص على، "كذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ..." كما أنه ينص على "أن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية"، وبما يرى معه المكلف أن الشروط الواجب توافرها لتلافي فرض غرامات التأخير وهي، وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، تصرف المكلف بحسن نية، حتى في حالة وجود لبس لدى المكلف في تفسير الأنظمة، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية، وهذه تنطبق على حالة الشركة ومن ثم يجب عدم فرض غرامة تأخير، حتى في حالة عدم تعديل الربط بشأن البنود المعترض عليها، وبناءً عليه يطلب المكلف من اللجنة إلغاء غرامة التأخير، تأسيساً على أن المكلف قدم الإقرارات الضريبية بحسن نية وطبقاً للأنظمة الضريبية وخلال المواعيد المحددة نظاماً، كما أن غرامة التأخير نتجت بسبب الاختلاف في التفسير



للسياسات المحاسبية والنظام بين المكلف والمصلحة ومن ثم فإن أي ضرائب إضافية ناتجة من ذلك يجب ألا تخضع لغرامة التأخير تمشيًا مع التعميم رقم (3) لسنة 1379هـ والتعميم رقم (5) لسنة 1393هـ. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، وأضافوا بمذكرتهم المؤرخة في 1435/7/1هـ بأن المصلحة قامت بحساب غرامات التأخير على الفروقات الضريبية تطبيقًا للمادة (15) من النظام الضريبي 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 فروقات الضريبة التي احتسبتها المصلحة بموجب ربطها للأعوام محل الاستئناف الواردة في البنود (1 و2 و3 و4) أعلاه، في حين ترى المصلحة توجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البنود التي قامت المصلحة بتعديل نتيجة حسابات المكلف بشأنها وحساب ضريبة على الأرباح الناتجة عن التعديل بها وجدت اللجنة أن التعديلات الواردة في البنود (1 و2 و3 و4) تعد من الأمور الخلافية التي يكون تعديل نتيجة الحسابات بها محل خلاف في وجهات النظر لا يتوجب معه حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عنها، لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على فروقات الضريبة.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة "أ" على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (7) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد الديون المعدومة البالغة (6,908,063) ريال و(498,424) ريال ضمن

المصرفات جائزة الحسم لعامي 2000م و2001م على التوالي وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند الرسوم الجمركية ومصاريف الشحن البالغ (817,024) ريال ضمن

المصاريف جائزة الحسم لعام 2001م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.



3/أ- رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في عدم حسم المشتريات المحلية بمبلغ (172,009) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2000م وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.

ت- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم المشتريات المحلية بمبلغ (1,113,150) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2000م، وتأييد استئناف المكلف في طلبه حسم المشتريات المحلية بمبلغ (1,020) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2000م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ج- رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في عدم حسم مصاريف خدمات الإسناد الفني البالغة (430,456) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2003م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

4/أ- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص رفع نسبة الأرباح التقديرية على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لقاء الخدمات الفنية خلال عام 2001م إلى نسبة 20% وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ث- رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في حساب ضريبة على جهات غير مقيمة للمبالغ المدفوعة لشركة ع وشركة ز وشركة هـ، وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

5- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن التعديلات التي أجرتها المصلحة على نتيجة الحسابات وكذلك تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1532

سنة القرار: 1437

المفتاح

أرباح / إيرادات / تصحيح / غرامة / فروق - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح معدلة / إيرادات مخفضة / تصحيح خطأ مادي / غرامة عدم تقديم إقرار / غرامة عدم سداد الضريبة / فروق إيرادات.

المبدأ

- 1- الأخطاء المادية لا تقوم بها حجة، ويحق للهيئة تصحيح هذه الأخطاء، وإجراء الربط بناءً على التصحيح.
- 2- عدم تقديم المنشأة الإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
- 3- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/3/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (7) 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 1435/7/1هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/30) بتاريخ 1433/4/19هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (141) بتاريخ 1433/6/18هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك ب برقم (201/5608184) بتاريخ 1433/6/13هـ بمبلغ (4,762,831) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإيرادات

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بانتهاء الخلاف حول مبلغ (6,831,422) ريال ومبلغ (2,650) ريال، ورفض اعتراض الشركة على مبلغ (6,983,345) ريال للحثثيات الواردة من القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً الجزء الذي قضت فيه اللجنة برفض اعتراض الشركة على مبلغ (6,983,345) ريال وصحة المبلغ هو (6,798,345) ريال، وذكر أنه قدم طلبًا للمصلحة بخطابه رقم (2009/4228) بتاريخ 1430/7/19هـ وأفاد فيه بأنه نتيجة لتدقيق الحسابات لعامي 2005م و2006م تم تعديل الإيرادات للعامين المذكورين وذلك على النحو التالي:

عام	الإيراد طبقاً لإقرار الضريبي	الإيراد طبقاً للقوائم المالية	الفرق	تحليل الفرق
2005م	126,821,626	133,653,048	6,831,422	الإيرادات غير المفوترة المحولة من 2005م إلى 2006م (6,683,044) تسويات أخرى (148,378) 6,831,422
2006م	109,785,496	96,304,107	(13,481,389)	الإيرادات غير المفوترة المحولة من 2006م إلى 2005م (6,683,044) عكس قيد الإيرادات الزائدة عن عقد ج (6,418,680) عقد شركة د (379,665) (13,481,389)

وفيما يلي التسوية أدناه:

المبلغ	المرجع	البير	الإيضاحات
46,299,735	--	الربح المحاسبي طبقا للقوائم المالية المدققة لسنة 2006م	الربح المحاسبي طبقاً للإقرار الضريبي (59,781,123) ريال
6,418,680	--	يضاف: تسوية ج	تم الاعتراض على هذا
379,665	--	تسوية هـ	البند أمام اللجنة الاستئنافية
6,683,044	أ	الإيرادات غير المفوترة المحولة من 2006 إلى 2005م	تم السماح بهذه التسوية من قبل اللجنة الابتدائية ووافقت عليها المصلحة إلا أن المصلحة عند إجراء الربط الضريبي المعدل لم تأخذ بهذه التسوية
59,781,123	--	الربح المحاسبي الذي أخذته المصلحة خطأ طبقا لخطابها رقم 12/996 بتاريخ 1431/2/25هـ	--

وبخصوص عكس قيد الإيرادات المحققة من الشركة السعودية للمواد الكهربائية (ج) وشركة د (هـ) فقد ذكر المكلف أنه قام بتسجيل الإيرادات الزائدة من شركة ج وشركة هـ ، وبعد اكتشاف الأخطاء المشار إليها أعلاه، طلب من المصلحة حساب الإيرادات طبقاً للقوائم المالية المدققة، وتأييداً لعكس قيد هذه الإيرادات قدم المكلف تأكيدات من الشركتين أعلاه، وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رفضت اعتراض الشركة بشأن طلبها عكس قيد الإيرادات المحققة من شركة ج البالغة (6,418,680) ريال والإيرادات المحققة من شركة هـ البالغة (379,665) ريال ، بحجة أن تسجيل الشركتين المتعاقد معهما تكاليف



لا يعني بالضرورة تسجيل شركة أ إيرادات بنفس المبلغ، وأن الشهادتين المشار إليهما لم توضحا ماهية التسجيل الواردة فيهما، هل هو تسجيل في الدفاتر أم هو تسجيل خارجي، وقد تختلف سنوات القيد وطريقة الاعتراف بالإيرادات، وأورد المكلف شرحاً لطبيعة هذه الخدمات إضافة إلى المستندات المؤيدة لعكس قيد الإيرادات الزائدة المسجلة بشأن عقد شركة ج وتسويات المراجعة الأخرى الخاصة بعقد شركة هـ فذكر أنه فيما يتعلق بعكس قيد الإيرادات المحققة من شركة ج، نود الإفادة بأن شركة أ (المكلف) تعاقدت لتقديم خدمات إدارية لشركة ج، وفي شهر يوليو 2006م تم تحويل الالتزامات التعاقدية لتقديم الخدمات الإدارية إلى شركة و، إلا أن الشركة استمرت سهوًا في تسجيل الإيرادات من عقد ج حتى بعد تحويل الالتزامات التعاقدية إلى شركة و، وقد بلغ إجمالي الإيرادات التي سجلتها الشركة (12,376,538) ريال بدلاً عن إجمالي مبلغ الإيرادات الصحيح وهو (5,957,858) ريال، وقد أدى ذلك إلى التصريح في الإقرار الضريبي لسنة 2006م عن إيرادات زائدة قدرها (6,418,680) ريال وتم اكتشاف الخطأ عند تدقيق القوائم المالية وقامت الشركة بتصحيحه، وتأييداً لعكس قيد المبلغ أعلاه، حصلت الشركة على تأكيد من الشركة ج يفيد بأن الشركة سجلت في دفاترها تكلفة قدرها (5,957,858) ريال وأن هذا يطابق الإيرادات في دفاتر الشركة طبقاً للقوائم المالية المدققة.

وبصورة مشابهة قامت شركة أ (المكلف) بتسجيل إيرادات زائدة قدرها (379,665) ريال من شركة هـ وذلك عند تقديم الإقرار الضريبي، وعند القيام بأعمال التدقيق للقوائم المالية تم اكتشاف هذا الخطأ ولذلك قامت الشركة بعكس قيد الإيرادات الزائدة، وتأييداً لعكس قيد المبلغ أعلاه حصلت الشركة على تأكيد من شركة هـ يفيد بأنها سجلت في دفاترها لعام 2006م تكلفة قدرها (2,399,119) ريال والتي يجب أن تكون هي الإيرادات في دفاتر شركة أ.

وفيما يلي ملخصاً يوضح حركة المعاملة المسجلة في دفاتر الشركة:

العميل	البيان	المبلغ	الإيضاح
شركة ج	الإيرادات المحققة من ج بداية في سنة 2006م	12,376,538	----
----	يخصم: التكلفة المسجلة والمؤكدّة من قبل ج (تمثل الإيراد الفعلي للمكلف)	(5,957,858)	مرفق تأكيد من ج في الملحق (د)
----	الإيرادات المعكوسة (الفرق)	6,418,680	----



شركة هـ	الإيرادات المحققة من شركة د بداية في سنة 2006م	---- 2,778,784	----
----	يخصم: التكلفة المسجلة والمؤكددة من قبل شركة د (تمثل الإيراد الفعلي للمكلف)	(2,399,119)	مرفق تأكيد من شركة د في الملحق (هـ)
----	الإيرادات المعكوسة (الفرق)	379,665	----

وعلى ضوء الحقائق أعلاه والمستندات المؤيدة، يطلب المكلف من اللجنة السماح بعكس قيد تلك الإيرادات.

وبخصوص الأسانيد التي ذكرتها لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية في حيثيات قرارها حيال رفض اعتراض الشركة أفاد المكلف ردًا على ما ذكرته اللجنة الابتدائية بالآتي:

أ) إذا سجلت شركة ج تكلفة من شركة أ في دفاتها فإن هذا يدل بوضوح على أنها تلقت خدمات إدارية من شركة أ وبالمقابل فإن ذلك يستلزم تسجيل شركة أ الإيرادات في دفاتها وسجلاتها المحاسبية ونفس الأمر ينطبق على الخدمات المؤداة إلى شركة هـ من قبل شركة أ.

ب) أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رفضت اعتراض الشركة بحجة أن التأكيدات المقدمة من شركة ج ومن شركة هـ لا توضح أسس تسجيل هذه الشركات، وهل هو تسجيل في الدفاتر أم مجرد تسجيل خارجي، فيرى المكلف أن ما ذكرته اللجنة الابتدائية الثانية في هذا الصدد ليس صحيحًا ولا يستند إلى أي حقائق.

ج) شركة ج وشركة هـ هي شركات ذات مسئولية محدودة مسجلة بموجب أنظمة المملكة، وأحكام المرسوم الملكي رقم (م/61) بتاريخ 1409/12/17هـ والتعاميم ذات العلاقة والمادة (56) من اللائحة التنفيذية للنظام مفروعة مع المادة (19) من اللائحة التنفيذية، تقضي بأنه يتعين على جميع المنشآت النظامية مسك الدفاتر التجارية طبقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، وبناءً على هذه الأحكام فإن جميع المنشآت التجارية بما فيها شركتي ب و د تعد ملزمة بمسك الدفاتر التجارية على أساس الاستحقاق وذلك طبقاً لنظام ضريبة الدخل ونظام الدفاتر التجارية، وما ذكرته اللجنة الابتدائية بأن شركتي ج و هـ لا تمسكان الدفاتر التجارية على أساس الاستحقاق ليس صحيحًا.

د) رفضت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية التأكيدات الصادرة من الشركات المذكورة المقدمة خلال جلسة الاعتراض حيث ذكرت بأن سنوات القيد وطريقة الاعتراف بالإيرادات قد تختلف، وفي هذا الصدد نود الإفادة بأن شركة أ وشركة هـ وشركة ج هي شركات تجارية يتعين عليها نظاماً مسك الدفاتر التجارية على أساس الاستحقاق، علاوة على ذلك يتعين عليها تطبيق المعايير



المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وبناءً عليه ستلاحظ اللجنة أنه لتسجيل تكاليف (شركتي ج و هـ) والإيرادات المقابلة لها في (شركة أ)، يتعين على جميع هذه الشركات اتباع التوجيهات الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كما إن هذا الفرق الكبير وقدره (6,000,000) ريال، لا يمكن أن ينتج بسبب الفرق في المعالجة المحاسبية من قبل شركة أ و شركتي ج و هـ ، لأن جميع هذه الشركات تقوم باتباع نفس المبادئ المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونفس الأنظمة المتعلقة بمسك الدفاتر على أساس الاستحقاق ومسك الدفاتر بموجب نفس الأسس الواردة في نظام ضريبة الدخل.

هـ) أن ما ذكرته اللجنة الابتدائية لرفض التأكيدات الصادرة من شركتي ج و هـ قام على افتراضات وليس على حقائق مادية، ولم يتسنى للمكلف فهم الأسباب التي أدت إلى عدم اعتماد اللجنة الابتدائية على تلك التأكيدات التي تؤكد بوضوح الإيرادات المسجلة من قبل المكلف، وستلاحظ اللجنة بأن تأكيدات جهات التعاقد يعد مصدر يعتمد عليه بالنسبة للمعلومات المقدمة لجميع الجهات ذات الصلة، وفي حالة التأكيدات المقدمة من شركتي ج و هـ ، فيعتقد المكلف بأنه ليس هناك دليل إضافي يجب تقديمه لإثبات صحة تسجيل الشركة للإيرادات، وذكر المكلف أن قوائمه المالية مراجعة من قبل مراجعي حسابات مرخص لهم بمزاولة المهنة ، وأنه يوجه عناية اللجنة إلى أن مراجع الحسابات القانوني أشار إلى القيود العكسية أعلاه بوضوح ، وأن تقرير مراجعي الحسابات الخارجيين يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وأن المراجعة تشتمل على فحص الأدلة على أساس العينة، وتقويم المبادئ المحاسبية المتبعة والتفديرات الهامة المطبقة من قبل الإدارة والعرض العام للقوائم المالية، ويرى أن القوائم المالية المدققة تعد مصدر معلومات مالي موثوق به لجميع الأطراف، كما أن المادة (السادسة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر عام 1370هـ تنص على "وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة..." ، وهذا النص يقضي بأنه في حال إثبات دافع الضريبة لصحة سجلاته وأن هذه السجلات تمت المصادقة عليها من قبل مراقب حسابات قانوني معترف به دوليًا، فإنها تعد صحيحة ، وفي هذه الحالة فإن القوائم المالية للشركة تمت مراجعتها من قبل مراجعي حسابات محليين مرخص لهم بمزاولة المهنة وفقًا للمعايير الصادرة في هذا الشأن وبناءً على الدفاتر المحاسبية الممسوكة في المملكة، كما أن تقرير المراجعة لم يتضمن أي تحفظات، عليه وفي مثل هذه الحالة فإن إجراء ربط تتناقض مع النتائج الواردة في القوائم المالية المدققة بإضافة أو استبعاد بنود تلك البنود الواجب استبعادها لأغراض الضريبة، يعد مخالفة صريحة للأنظمة الضريبية، وانتهى المكلف إلى المطالبة بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية وتوجيه المصلحة بعكس قيد الإيرادات بمبلغ (6,418,680) ريال ومبلغ (379,665) ريال على حساب الإيرادات المحققة من شركتي ج و هـ ، مبدئيًا استعدادًا لتقديم أي بيانات إضافية، وأكد المكلف بخطابه المؤرخ في 1435/8/5هـ على وجهة نظره المذكورة أعلاه وقدم بشأن



عكس قيد الإيرادات المخاطبات الصادرة بهذا الشأن وصور رسائل البريد الإلكتروني التي تؤكد إيرادات سنة 2006م المتعلقة بعقد شركة ج والأجزاء ذات الصلة من عقد تأسيس الشركة الذي يوضح بيع شركة أ قسم التوريد إلى شركة و ، وكذلك المخاطبات عبر البريد الإلكتروني التي تؤكد عكس قيد الإيرادات من عقد شركة هـ .

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف ذكر ممثلوها كما هو مدون في محضر الضبط بأن المبلغ محل الخلاف الذي يطلب المكلف استبعاده من الإيرادات لعام 2006م هو مبلغ (6,798,345) ريال وليس كما جاء في قرار اللجنة الابتدائية مبلغ (6,983,345) ريال وقد أكد ممثل المكلف ذلك ، كما أكد ممثلو المصلحة على وجهة النظر المبينة في القرار الابتدائي التي تضمنت الإفادة ومن ثم : بالنسبة لعكس قيد الإيرادات المحققة من ج (...) وشركة د (هـ) فإن الخلاف خلاف مستندي وذلك أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره التي يمكن الركون والاعتماد عليها، وبالنسبة لتحويل الإيرادات من عام 2006م إلى 2005م فقد كان ذلك تنفيذا لقرار اللجنة الابتدائية وتم تعديل الربط بموجب الخطاب رقم (1434/16/5669) بتاريخ 1434/8/23هـ ووافق عليه المكلف تحت الاحتجاج بموجب خطاب محاسبه القانوني رقم (2013/5941) بتاريخ 1434/9/23هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مبلغ (6,418,680) ومبلغ (379,655) ريال إلى إيرادات عام 2006م باعتبار أن هذا الإيراد لم يتحقق للشركة وحُمل على الحسابات سهوًا خلال عام 2006م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذين المبلغين لإيرادات المكلف لعام 2006م وعدم استبعادهما كونهما إيرادات تحققت للمكلف عن الأعمال التي قدمها لشركتي "ج" و"هـ" للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبية والربوط ومحاضر أعمال الفحص الميداني وكذلك اطلاعها على المستندات المقدمة بخصوص الإيرادات من ج " ... " وشركة د " هـ " التي يطالب المكلف باستبعادها من إيراداته لعام 2006م وتبلغ (6,418,680) ريال و(379,665) ريال فقد تبين للجنة أن الإيرادات الظاهرة في الإقرار الضريبي لعام 2006م تبلغ (109,785,496) ريال بينما الإيرادات التي ظهرت في القوائم المالية تبلغ (96,304,107) ريال بفارق مقداره (13,481,389) ريال ويمثل هذا الفرق مبلغ (6,831,422) ريال ، الذي انتهى الخلاف بشأنه كما هو موضح أدناه، ومبلغ (6,418,680) ريال ومبلغ (379,665) ريال التي يطالب المكلف باستبعادها من إيراداته، وبرجوع اللجنة للمستندات المقدمة من المكلف لتأييد وجهة نظره بخصوص هذا الإيراد المتمثلة في خطابي (ج - ... - وشركة د - هـ) توصلت اللجنة إلى عدم كفاية



المستندات المقدمة من المكلف لقبول وجهة نظره في طلبه تخفيض إيراداته لعام 2006م بالمبلغين المشار إليهما بعاليه، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعام 2006م بمبلغ (6,418,680) ريال ومبلغ (379,665) ريال وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة للمبلغ (6,831,422) ريال والذي ذكر المكلف بأن المصلحة أضافته إلى إيرادات عام 2005م ولم تستبعده من إيرادات عام 2006م، فقد قدمت المصلحة صورة من الربط المعدل بخطابها رقم (1434/16/5669) بتاريخ 1434/8/23هـ ومن هذا الربط يتضح قيام المصلحة بتنفيذ قرار اللجنة الابتدائية باستبعاد المبلغ أعلاه من إيرادات عام 2006م وإضافته إلى إيرادات عام 2005م فقط، وبذلك يعد الخلاف بهذا الخصوص منتهياً لموافقة المصلحة على تصحيح الخطأ المادي وذلك بتحويل هذا المبلغ من إيرادات عام 2006م إلى إيرادات عام 2005م.

البند الثاني: غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة تأخير السداد.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) برفض اعتراض الشركة على هذا البند للحثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية أيدت المصلحة بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وقدرها (20,000) ريال، وذكر أن المصلحة استندت في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار إلى أن الإقرار المقدم لعام 2005م لم تتم المصادقة عليه من قبل محاسب قانوني وفقاً لنظام ضريبة الدخل، والشركة لا توافق على ما ذكرته المصلحة للأسباب التالية:

أ- المادة (60) من نظام ضريبة الدخل تقضي بأنه يتعين على المكلف بموجب الفقرة (هـ) من المادة المذكورة أعلاه المصادقة على الإقرار الضريبي من قبل محاسب قانوني في حال زيادة دخل المكلف عن (1,000,000) ريال، كما أن المادة (76) من نظام ضريبة الدخل تنص على فرض غرامة في حال عدم الالتزام بمقتضى الفقرات (أ) و (ب) و (ج) و (ز) من المادة رقم (60) من نظام ضريبة الدخل، ولم ترد أي إشارة في هذه المادة بفرض غرامة تأخير في حال عدم الالتزام بالفقرة (هـ) من المادة رقم (60) من نظام ضريبة الدخل.

ب- الشركة قدمت الإقرار الزكوي/الضريبي كاملاً حيث تمت المصادقة عليه من قبل المحاسب القانوني، إلا أنه في ذلك الوقت ونظراً لعدم صدور توجيهات واضحة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بشأن كيفية المصادقة على الإقرار (طبقاً لما هو منصوص عليه بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد)، خلال فترة تقديم الإقرارات الزكوية والضريبية، أرفقت الشركة تقرير فحص محدود مع الإقرار الضريبي طبقاً لمعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كما نود توجيه عناية اللجنة إلى أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أصدرت فقط في شهر أبريل 2007م توجيهاتها بشأن المصادقة على الإقرار



الزكوي/الضريبي من قبل المحاسبين القانونيين، وعلى ضوء الإيضاحات أعلاه يطلب المكلف إلغاء غرامة عدم تقديم الإقرار التي فرضتها المصلحة.

وفيما يخص فرض غرامة التأخير في سداد الضريبة الناتجة من الإضافات المذكورة في البند (أ) من مذكرة الاستئناف والتي احتسبتها المصلحة بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير، فقد أفاد المكلف بالآتي:

أ- أنه إذا ما تم اتباع المبدأ الأساسي وذلك بأن الشركة تصرفت بحسن نية وسددت الضريبة طبقاً للنظام الضريبي فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة ليس له ما يبرره أو يسنده من الأنظمة الضريبية.
ب- أن التسويات المتعلقة بعكس قيد الإيرادات تعزى إلى الاختلاف في وجهات النظر، وقد نتجت غرامة التأخير بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، واللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم (1119) لسنة 1433هـ قضت بعدم وجوب فرض غرامة تأخير على المكلف إذا كان الخلاف ناتجاً عن اختلاف في وجهات النظر، وأورد المكلف في استئنافه نص قرار اللجنة الاستئنافية المذكور الصادر في هذا الخصوص، وفي ضوء هذا القرار يطلب المكلف إلغاء غرامة التأخير الناتجة بسبب الاختلاف في وجهات النظر وتوجيه المصلحة لتعديل الربط لعامي 2005م و2006م.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلو المصلحة على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م استناداً للفقرة (أ) من المادة (60) والفقرة (أ) من المادة (76) من النظام الضريبي والفقرة (1/ب) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية التي تقضي بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار عند عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد.

وفيما يخص غرامة تأخير السداد الناتجة عن الإضافات المشار إليها في البند الأول أعلاه فقد قامت المصلحة بحسابها استناداً للمادة (77/أ) من النظام الضريبي والمادة (1/68) من اللائحة التنفيذية التي تضمنت فرض غرامات التأخير دون استثناء أي حالات يكون فيها الخلاف حقيقياً بين الشركة والمصلحة أو غيرها وبما ترى معه المصلحة صحة ربطها، وأضاف ممثلو المصلحة بأن المقصود بغرامة تأخير السداد هي غرامة تم حسابها على الضريبة الناتجة عن عدم تسوية الإيرادات وهو البند الأول وليس غرامة عدم تقديم الإقرار.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م، وكذلك عدم فرض غرامة تأخير السداد على



الضرائب المتعلقة بتعديل الإيرادات، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة تأخير السداد للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بغرامة عدم تقديم الإقرار، والثاني يتعلق بغرامة تأخير سداد الضرائب التي تم حسابها نتيجة التعديل بالإيرادات البالغة (6,418,680) ريال و(379,665) ريال.

فبالنسبة للشق الأول فقد اتضح أن المصلحة فرضت غرامة عدم تقديم الإقرار استنادًا إلى أن الإقرار المقدم من المكلف لم يتم المصادقة عليه من محاسب قانوني وفي هذا الخصوص ترى اللجنة أن الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل لم ترتب فرض غرامة على المكلف إلا في حال عدم تقيده بأحكام الفقرات (أ-ب-د-و) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، 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 التقييد 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 وفقًا للضوابط المحددة أعلاه ودفع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية، تحسب غرامة عدم تقديم الإقرار حسب المادة (76) من النظام، وعندما اشترطت الفقرة (7) من ذلك النموذج مصادقة محاسب قانوني على صحة هذا الإقرار إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال لم ترتب غرامة جزائية على عدم الالتزام بذلك كما هو الحال في الفقرة رقم (5) المذكورة أعلاه التي نصت على حساب غرامة عدم تقديم الإقرار، كما ترى اللجنة أن التزام المكلف بتقديم الإقرار وفقًا للفقرة (أ) من المادة (60) من النظام يُعد منتهيًا بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقعًا من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظامًا وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظامًا، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءًا من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك، حيث إنه وإن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظامًا إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلًا معينًا - كأن تكون جزء من الإقرار - بل يجوز ورودها في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءًا منه، كما يجوز ورودها منفصلة عن الإقرار، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظامًا فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار، حيث إن هناك فرقًا بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (76)



من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (60) من النظام.

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

أما الشق الثاني الخاص بغرامة تأخير السداد للضريبة المستحقة الناتجة عن تعديلات المصلحة بالإيرادات البالغة (6,418,680) ريال و(379,665) ريال وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض طلب المكلف تخفيض إيراداته بالمبلغين المذكورين بعالية، و تطبيقاً للمادة (1/77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (1/68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخر على فروقات الضريبة الناتجة عن التعديل بالإيرادات البالغة (6,418,680) ريال و(379,665) ريال لعام 2006م.

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 (7) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعام 2006م بمبلغ (6,418,680) ريال ومبلغ (379,665) ريال وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ب- انتهاء الخلاف بين الطرفين لموافقة المصلحة على تصحيح الخطأ المادي وذلك بتحويل مبلغ (6,831,422) ريال من إيرادات عام 2006م إلى إيرادات عام 2005م.

2/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير 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: 1533

سنة القرار: 1437

المفتاح

استثمار / تعويض - الزكاة.

الموضوع

استثمار عقود / استثمار محلي / تعويض إجازات / قروض طويلة الأجل.

المبدأ

- 1- يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/3/10هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بالتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بالتاريخ 1437/1/1هـ 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) بالتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بالتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (20) لعام 1431هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1432/10/27هـ 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 (20) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (122/2/ص/ج) بالتاريخ 1431/6/3هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (655) بالتاريخ 1431/7/17هـ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا عن مجموعة ب برقم بالتاريخ 1431/7/20هـ بمبلغ (3,330,025) ريال، وذكر أنه استلم قرار اللجنة الابتدائية بتاريخ 1431/6/18هـ وقدم صورة من خطاب إدارة البريد بما يفيد استلام المادة البريدية رقم (122/ص/2/1) من قبل مندوب المكلف بتاريخ 1431/6/18هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في عدم حسم صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من الوعاء الزكوي لعام 2005م.

وقد استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قد دأبت مصلحة الزكاة والدخل وتابعتها اللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف على تسمية عقود الإيجار العادية التي تبرمها الشركة باسم عقود الإيجار المنتهي بالتمليك أو البيع بالتقسيط وعلى تسمية الأجرة الشهرية بالأقساط وعلى تسمية مجموع بدلات الإيجار (الأجرة الإجمالية) بقيمة السيارات ، وقد نفت الشركة هذين الأمرين أكثر من مرة وتم التأكيد عليه في مذكرة الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية وقدم المكلف نسخة من عقد الإيجار الذي تبرمه الشركة في معرض تأجيرها للسيارات حتى يتبين وجه الصواب في هذا الأمر بأنه ليس إيجاراً منتهيًا بالتمليك وليس بيعًا بالتقسيط وقطعًا لأي مجالٍ للنقاش أو التأويل وعلى سبيل الجدول وبغرض المناقشة لا أكثر فإن هذه العقود كانت عقود إيجارٍ منتهي بالتمليك وعلماء الشريعة الإسلامية يقطعون بأن هذه العقود هي عقود إيجار وتسري عليها أحكام الإيجار لا البيع غير أن بعضهم يراها إجارة فاسدة وبعضهم الآخر يراها صحيحة ويرى أن شرط التمليك بعد مدة من بدء سريان عقد الإيجار ليس إلا مجرد وعد وأنه ليس شرطًا ملزمًا للمؤجر وتم الاستشهاد على ذلك بقرارٍ صريحٍ لمجمع الفقه الإسلامي ولكن اللجنة الابتدائية لم تنظر إلى ذلك ، وذهبت في قرارها إلى ترجيح تكييف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذا النوع من العقود على



تكيف علماء الإسلام ومجمع الفقه الإسلامي وعللت هذا الترخيص بأن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين منشأة بموجب نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) بالتاريخ 1412/5/13هـ الذي خولها حق إصدار معايير المحاسبة والمراجعة التي تحدد المعالجات المحاسبية التي تعكس جوهر وواقع المعاملات المالية ويرى المكلف أنه قد يكون للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من المبررات ما يحملها على اعتماد هذا المعيار المحاسبي أو ذاك تبعاً لمستجدات تجارية واقتصادية عالمية أو إقليمية ولكن بالمقابل فإن الشركة لا تفهم موقف مصلحة الزكاة والدخل ولا تجد لها أي مبرر يحملها على تغيير أحكام الزكاة الشرعية الإسلامية تبعاً لتغير المعيار المحاسبي ، وسبق أن بينت الشركة في لائحة الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية أن الشركة ملزمة بإتباع معيار المحاسبة عن عقود الإيجار التي تبرمها وأن مدققي الحسابات ملزمون كذلك بمراقبة حسن التزام الشركة بهذا المعيار ولكن مصلحة الزكاة والدخل غير ملزمة بهذا المعيار أصلاً بل يجب أن يكون مصدرها في تحديد الأموال الخاضعة وغير الخاضعة للزكاة الأمور الشرعية التي يجب على مصلحة الزكاة والدخل أن تستمدّها من القرآن والسنة أو من اجتهادات المذاهب الفقهية وليس من هذا المعيار المحاسبي ، والواضح في القضية هو تغير موقف مصلحة الزكاة والدخل من بعض الأموال التي تجب فيها الزكاة ومن بعض أنواعها وشروط وجوبها بتأثير من معيار المحاسبة عن عقود الإيجار الجديد المشار إليه أعلاه دليل اختلاف الربط الزكوي لديها في الفترة السابقة على صدور هذا المعيار عنها في الفترة اللاحقة لصدوره وهذا أمرٌ مخالف للشرعية ، والشركة تؤكد على أمر هام جدّاً وهو أن الشريعة الإسلامية تعد عقد الإيجار المنتهي بالتملك عقد إيجار تسري عليه أحكام الإجارة طوال مدته وأن عدم التنبه إلى هذا الفرق بين الحكمين القانوني الوضعي من جهة والشرعي الإسلامي من جهةٍ أخرى هو سبب المشكلة التي وقعت فيها مصلحة الزكاة والدخل فاضطرب موقفها بين الفترة السابقة لصدور هذا المعيار الجديد والفترة اللاحقة لصدوره ولقد حسمت اللجنة الابتدائية بعبارات صريحة من قرارها محل الاستئناف جدلاً واسعاً حول جوهر الخلاف فقد أعلنت أن موقف مصلحة الزكاة والدخل قد تغير بعد صدور معيار المحاسبة الجديد في عقود الإيجار وهو إعلان هام جدّاً في هذا المقام لأنه يؤكد عدم سلامة موقف مصلحة الزكاة والدخل من الناحية الشرعية، ومن ثم عدم جواز تأييدها فيه، وواضح أن مصلحة الزكاة والدخل تتبع المعيار المحاسبي أينما سار بصرف النظر عن موافقته أو مخالفته للتكييف الشرعي الإسلامي للعقد، فقد ذكرت اللجنة أن هذا النوع من عقود الإيجار حسب المعيار القديم كان يعالج على أنه عقد إيجار تشغيلي وأنه كان يترتب على ذلك ظهور صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصل ثابت في دفاتر المؤجر "وهو هنا الشركة" وهذا الكلام الصحيح والدقيق يعني بالمقابل أن هذا النوع نفسه من عقود الإيجار حسب المعيار الجديد أصبح يعالج على أنه عقد إيجار تمويلي وأنه يترتب على ذلك عدم ظهور صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة كأصل ثابت في دفاتر المؤجر "أي الشركة" ومعنى هذا أيضاً أنه لم يعد متافاً للشركة عند إعدادها للقوائم المالية والإيضاحات حسب المعيار الجديد أن تظهر صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصل ثابت في دفاترها لأن المعيار الجديد لا يعتبر هذه العقود إيجاراً تشغيلياً أصلاً وكيف يتصور شخص أن يوجب المعيار الجديد اعتبار هذه العقود إيجاراً تمويليّاً ثم يمكن الشركة من إظهار صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصل ثابت في دفاترها ومع أن هذا الأمر أوضح وأجلى



من أن يخفى على متأمل إلا أن مصلحة الزكاة والدخل واللجنة الابتدائية غفلتا عنه وقالتا إن الشركة تعترف في قوائمها المالية بأن هذا الإيجار تمويلي واستدلتا على ذلك بأن الشركة لم تدرج صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصل ثابت في دفاتها ولم تحتسب منه نسبة الإهلاك السنوية المتعارف عليها في الأصول الثابتة وقد فات عليهما معاً أن الشركة لا تستطيع أن تخرج في إعدادها لقوائمها المالية عن معايير المحاسبة الصادرة والمعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لأنها لو فعلت ذلك لما صادق على حساباتها وقوائمها المالية أي محاسب قانوني ولرفضت الجهات الحكومية المختصة هذه الحسابات والقوائم المالية وفي مقدمتها مصلحة الزكاة والدخل وفي الوقت نفسه فإن وزارة التجارة ومصلحة الزكاة والدخل وغيرهما من الجهات الحكومية المعنية لا تقبل أي قوائم مالية إلا إذا كانت مصدقة من محاسب قانوني معتمد وهكذا فإن الشركة عندما تصف عقود الإيجار في قوائمها المالية بأنها تمويلية فإنها لا تفعل ذلك باختيارها ولا بحسب تكييفها لهذا الإيجار ولا بحسب نيتها الحقيقية عندما تقوم بشراء السيارات ثم بتأجيرها وإنما تفعل ذلك لأنها مضطرة ومحدومة ومكرهة ولذلك فإنه لا يصح أن يقال هنا إن الشركة تقر بنفسها في قوائمها المالية بأن عقود الإيجار هذه تمويلية ولو كانت الشركة تملك الاختيار لاختارت تكييفه بالإيجار التشغيلي ولكن الشركة ملزمة بمراعاة معايير المحاسبة ، وأضاف المكلف أنه قد يطرح سؤال عن قيام أو عدم قيام الشركة بحساب نسبة إهلاك سنوية خاصة على السيارات محل التأجير وذلك لمعرفة موقف الشركة الفعلي ونظرتها الحقيقية لحقيقة ملكيتها لهذه السيارات ولحقيقة عقود الإيجار التي تبرمها على اعتبار أنها إن كانت تقوم بحساب نسبة الإهلاك السنوية على هذه السيارات فهذا يدل على أنها تعتبرها أصولاً من أصول الشركة ومن ثم يكون إيجارها رأسمالياً وإن كانت لا تقوم بحساب هذه النسبة فهذا يدل على أنها لا تعتبرها من الأصول ومن ثم يكون إيجارها تمويلياً ولبيان هذا الموضوع بالشكل الصحيح فإن الشركة كانت تحتسب عن هذه السيارات نسبة إهلاك سنوية بقصد إطفاء أو استرداد قيمتها محاسبياً عندما كانت معايير المحاسبة السعودية تتيح لها تصنيف هذه السيارات على أنها أصول ثابتة وعندما كانت تتيح لها تصنيف عقود إيجارها على أنها تشغيلية والقوائم المالية للسنوات 1999م و2000م و2001م تشهد بذلك ولكن معايير المحاسبة الجديدة عندما منعتها من تصنيف هذه السيارات على أنها أصول وأكرهتها على تصنيف هذه العقود على أنها تمويلية حالت بينها وبين حساب نسبة الإهلاك السنوية على هذه السيارات بغية إطفاء قيمتها أو استردادها وبصرف النظر عن كل ما سبق، فإن عقود هذه السيارات هي عقود إيجار والزكاة على الإيجار معروفة ولا تحتاج إلى بسط أو بيان والشريعة الإسلامية لم تفرق بين عقد إيجار تشغيلي وعقد إيجار تمويلي لا في أحكام الزكاة ولا في غيرها ومن ثم فإن تسمية هذا العقد بأنه تشغيلي أو تمويلي يجب ألا يخرج على كل حال عن كونه عقد إيجار ويجب ومن ثم أن يبقى خاضعاً لأحكام زكاة بدلات أو أقساط الإيجارات إذا استوفيت وبلغت النصاب وحال عليها الحال لا أكثر ولا أقل كما أن أحدًا من علماء الشريعة لم يقسم أو يصنف عقود التأجير إلى قسمين أو صنفين أحدهما تشغيلي والآخر تمويلي وعلى هذا فالإجماع منعقد شرعاً على أن الإيجار في الإسلام فيما يخص الزكاة عقد واحد لا غير وأن الزكاة لا تجب إلا فيما يتم تحصيله من بدلات الإيجار إذا بلغت النصاب وحال عليها الحال وبذلك يتبين أن دخول المصلحة ومن بعدها اللجنة الابتدائية في جدل حول كون عقود التأجير في الشركة تشغيلية



أم تمويلية والحكم بأن الزكاة الشرعية تختلف في عقود الإيجار التشغيلي عن عقود الإيجار التمويلي لا أساس ولا أصل له في الشريعة وقدم المكلف صوراً لنموذج عقد الإيجار الذي تبرمه الشركة مع مستأجري السيارات وصوراً لنماذج من البلاغات التي تتقدم بها إلى شرطة المرور لتعقب السيارات التي يتخلف أصحابها عن تسديد إيجاراتها الشهرية لمصادرتها وإعادتها إلى الشركة باعتبارها المالكة شرعاً ونظاماً لهذه السيارات فضلاً عن التزامها بالتأمين على السيارات المؤجرة وبقائها على اسمها في السجلات الرسمية ويرى المكلف أن كل هذا يقطع بأن العقود التي تبرمها الشركة مع عملائها إنما هي عقود إيجار بحتة وأن هذه السيارات هي من الأصول الثابتة التشغيلية التي تشغلها الشركة بقصد تحقيق ربح كما قدم المكلف صورة من القوائم المالية للسنوات 1999م و2000م و2001م ويظهر منها أن الشركة لم تكن تصنف عقود الإيجار لديها صنفين تشغيلي وتمويلي وإنما كانت تعتبرها عقود إيجار فقط، وكانت تقيد السيارات المؤجرة ضمن أصولها الثابتة وكانت مصلحة الزكاة والدخل تفرض الزكاة الشرعية على ما يتم تحصيله من بدلات الإيجار فقط ولا يخفى أن قيام الشركة بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الداخلية، بما يتوافق مع حقيقة ملكيتها للسيارات التي تؤجرها كأصول ثابتة ومع حقيقة عقود الإيجار التشغيلية التي تبرمها مع المستأجرين وبهدف عرضها على مصلحة الزكاة والدخل سيؤدي إلى إرباكات محاسبية كبيرة خاصة وأنها تتبع في عملها أحدث برامج المحاسبات الإلكترونية التي يصعب تعديلها لتلائم هذه الأهداف ومع ذلك فإن الشركة تمكنت دائماً من عرض وعائها الزكوي على مصلحة الزكاة والدخل، شاملاً كل الأموال التي تجب فيها الزكاة شرعاً ولكن مصلحة الزكاة والدخل أعرضت عن كل هذا وحصرت بحثها في القوائم المالية المعدة وفقاً للمعيار المحاسبي الجديد وبمصطلحات لا يكاد يستبين المعنى الشرعي منها وأقحمت في الوعاء الزكوي مبالغ لا تجب فيها الزكاة شرعاً فحدث الخلاف بين الطرفين. وحتى لو تمت مسaire المصلحة وفرض جدلاً أن الشركة تبرم عقود إيجار منتهية بالتمليك فإن مجلس مجمع الفقه الإسلامي الدولي قد سبق له بحث عقد الإيجار المنتهي بالتمليك وأصدر في الرياض قراره رقم (12/4/110) وكان مما جاء في هذا القرار أن الإيجار المنتهي بالتمليك يكون جائزاً بالشروط التالية:

- 1- وجود عقدين منفصلين مستقل كل منهما عن الآخر زماناً بحيث يكون إبرام عقد البيع بعد عقد الإجارة أو وجود وعد بالتمليك في نهاية مدة الإجارة.
- 2- أن تكون الإجارة فعلية وليست ساترة للبيع.
- 3- أن يكون ضمان العين المؤجرة على المالك لا على المستأجر وبذلك يتحمل المؤجر ما يلحق العين من ضرر غير ناشئ من تعدد المستأجر أو تفريطه ولا يلزم المستأجر بشيء إذا فاتت المنفعة.



4- إذا اشتمل العقد على تأمين العين المؤجرة فيجب أن يكون التأمين تعاونيًا إسلاميًا لا تجاريًا ويتحمله المالك المؤجر وليس المستأجر.

5- يجب أن تطبق على عقد الإجارة المنتهية بالتملك أحكام الإجارة طوال مدة الإجارة وأحكام البيع عند تملك العين.

6- تكون نفقات الصيانة غير التشغيلية على المؤجر لا على المستأجر طوال مدة الإجارة.

وهذا يقطع بأن الإيجار المنتهي بالتملك هو في تكييفه الشرعي عقد إيجار سواءً عند من أجازة أو عند من لم يجزه أما عقد الإيجار العادي غير المنتهي بالتملك فإنه يكون هو الآخر عقد إيجار من باب أولى فإذا ضم إلى ذلك فتاوى اللجنة الدائمة لتبين بأنه من غير الجائز شرعًا تحت أي مبرر إخضاع عقد الإيجار الذي تبرمه الشركة إلا لأحكام الزكاة الشرعية أي لا تستحق الزكاة على العين المؤجرة ولا على قيمتها وإنما تجب في بدلات الإيجار التي يتم تحصيلها من المستأجرين فقط إذا زادت عن النصاب وحال عليها الحال.

وبعد اطلاع المصلحة على مذكرة استئناف المكلف المقيمة لدى هذه اللجنة برقم (155) بالتاريخ 1431/7/17هـ أفادت أنه فيما يخص صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير فإن المصلحة لم تقم بحسم تلك المبالغ من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م وذلك لكون تلك المبالغ تعتبر من عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة وذلك أن نشاط الشركة من واقع السجل الرئيس والفرعي يتمثل في تجارة الجملة في السيارات وقطع غيارها والآلات ومن ثم فإن الإجراء المتبع من قبل المصلحة بعدم حسم قيمة تلك المبالغ واستبعاد ما يتعلق بها من أقساط مدفوعة مقدّمًا وعقود تمويل وذمم دائنة لتمويل شراء السيارات المؤجرة التي تم إضافتها إلى الوعاء الزكوي من قبل المكلف يعتبر إجراءً سليماً، مع ملاحظة أنه سبق أن اعترض المكلف على نفس البند للعام المالي 2002م وصدر بشأنه قرار اللجنة الابتدائية رقم (13) لعام 1425هـ بتاريخ 1425/6/9هـ مؤيداً للإجراء المتبع من قبل المصلحة وقد تم تأييده أيضاً من قبل اللجنة الاستئنافية بموجب قرارها رقم (588) لعام 1426هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف معاملة عقود تأجير السيارات على أنها عقود تأجير تشغيلية ومن ثم اعتبار هذه السيارات من ضمن الأصول الثابتة للمكلف الواجب حسمها من وعائه الزكوي لعام 2005م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م، بحجة أن نشاط الشركة يتمثل في تجارة الجملة في السيارات وقطع الغيار والآلات والمعدات وأن المبالغ التي يطالب المكلف بحسمها تعد من عروض التجارة التي لا ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي.



وبدراسة اللجنة للقوائم المالية للمكلف للعام المالي المنتهي في 2005/12/31م اتضح أن نشاطه هو تأجير السيارات بينما تشير الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية للأعوام المالية 2001م و2002م أن نشاط الشركة هو تأجير السيارات الذي ينتهي بالتخليك لعملائها ، كما تبين من الإيضاح رقم (3) المرفق بالقوائم المالية لعام 2005م وكذلك الإيضاح رقم (4) أن صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة يمثل صافي قيمة السيارات المؤجرة المسجلة باسم الشركة وأن السيارات تحت التأجير تمثل قيمة السيارات المشتراة بهدف تأجيرها إلا أن إجراءات العقود مع المستأجرين لم تنته حتى تاريخ القوائم المالية ، مما ولد قناعة لدى اللجنة أن النشاط هو ذاته على الرغم من التغير الشكلي في التوضيف، كما أنه طبقاً لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فإن عقود الإيجار تصنف كإيجار تمويلي إذا توفرت فيها أي من الحالات الواردة في الفقرة (107) من المعيار المذكور والتي يترتب عليها تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر كما أن الأصل المؤجر إيجاراً تمويلياً لا يظل مسجلاً كأصل في دفاتر المؤجر ويحل محله حساب آخر هو الذي سماه المكلف (الاستثمارات في السيارات المؤجرة) بينما يسجل في دفاتر المستأجر كأصل ويتم استنفاده من قبل المستأجرين وليس من قبل المؤجر وبذلك فإنه يعد في دفاتر المستأجر من أصوله الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي للمستأجر بعد استبعاد مجمع الاستهلاك وهو ما يساوي تقريباً صافي الاستثمار في عقود التأجير المسجل في دفاتر المؤجر، فضلاً عن أنه حتى وإن لم تتحقق شروط البيع واستعداد المؤجر "المكلف" الأصل المؤجر تأجيراً منتهياً بالتخليك، فإنه بإمكانه أن يقوم بعرضه للإيجار المنتهي بالتخليك مرة أخرى أو بيعه مما يعني أن نيته من اقتنائها هو إعادة بيعها، ولذلك فإن السيارات المؤجرة تأخذ حكم عروض التجارة في حسابها ضمن الوعاء الزكوي وليست عروض قنية ومما يؤكد ذلك عدم تحمل المؤجر لمصاريف الاستهلاك المترتبة على تناقص منفعة الأصل وإنما الذي يتحملها هو المستأجر، ومما يؤيد ذلك أن رصيد الاستثمار ينقص بمقدار ما يتم تحصيله من الأقساط المسددة وفقاً لمقتضيات العقد.

وبناءً على ما سبق فإن رصيد صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير يعد بمثابة عروض معدة للبيع، وما يتم استرداده من هذه الأصول المؤجرة يعد معروضاً للإيجار المنتهي بالتخليك مرة أخرى أو للبيع، وبذلك يدخل ضمن الوعاء الزكوي لدى المؤجر "المكلف"، وبناءً عليه فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استثناء المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من وعاء المكلف الزكوي لعام 2005م

البند الثاني: الإجازات المستحقة.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد الإجازات المستحقة إلى الوعاء الزكوي لعام 2005م.

وقد استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام العمل القديم والجديد لا يعلق استحقاق الموظف أو العامل لبدل الإجازة السنوية على تمتعه بهذه الإجازة فعلاً ويحق للموظف أو العامل أن يطالب الشركة ببدل إجازته السنوية فور استحقاقه لها سواءً



تمتع بإجازته السنوية أو لم يتمتع بها وذلك وفقًا للمواد (109) و(110) و(111) من نظام العمل ومادام الأمر كذلك فإن الموظف أو العامل عندما يترك لدى الشركة بدل إجازته السنوية الذي أصبح حقًا خالصًا له يمكنه المطالبة به متى شاء ، إنما يتركه لديها وهو في الحقيقة والشرع والنظام المالك الوحيد لهذا المبلغ ويد الشركة عليه يد أمانة لا أكثر ولا أقل ولذلك يرى المكلف أن اللجنة الابتدائية لم تكن موفقة عندما أيدت مصلحة الزكاة والدخل في عدم استبعاد هذا البند من الوعاء الزكوي ، وأما القول بأن بند بدلات الإجازات السنوية المستحقة يشبه بند مكافآت نهاية الخدمة المتوقعة فهو قولٌ محل نظر وتأباه أحكام نظام العمل فضلًا عن المنطق والعقل فبدلات الإجازات المستحقة عبارة عن مبالغ أصبحت ملكًا شرعيًا للعامل أما مكافأة نهاية الخدمة فهي مبالغ يتوقع أن تصبح ملكًا للعامل ومبالغ بدلات الإجازات السنوية تتحدد للعامل سنةً بعد أخرى بشكلٍ دقيق ونهائي، أما مكافأة نهاية الخدمة فقد تزيد وقد تنقص تبعًا لعدد سنين الخدمة وتبعًا لآخر راتب كان يتقاضاه العامل وتبعًا لما إذا كانت الشركة قد أنهت العقد معه أو كان هو الذي استقال من العمل وإن بعض المخالفات التي قد يرتكبها العامل في حق الشركة قد تؤدي إلى حرمانه بشكل نهائي من مكافأة نهاية الخدمة أما بدل إجازته السنوية المستحقة فلا يوجد ما يمنعه من استيفائه في أي وقتٍ وتحت أي ظرفٍ لأنه أصبح هو المالك الشرعي لهذا البدل واستقر في ملكه فهذه بعض ما تختلف به بدلات الإجازات السنوية المستحقة عن مكافأة نهاية الخدمة والقياس بين المختلفين مرفوض شرعًا ونظامًا ومن ثم فلا يصح القول إن بدلات الإجازات المستحقة أشبه بالمخصصات والصواب أنها بدلولها في ملك العامل وذمته أمانةً في عنق الشركة ووديعةً لديها ومن ثم يجب استبعادها من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكدت على أن هذه المبالغ تمثل المستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية ولكون الموظف لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية، وعادة لا يتمتع الموظف بإجازته السنوية إلا بموافقة صاحب العمل وبذلك يكون رصيد الإجازات المستحقة مصروفًا معلقًا على شرط وهو تمتع الموظف بإجازته السنوية أي لا يعتبر مصروفًا إلا إذا تمتع الموظف بإجازته السنوية وبناءً عليه فإنه يكون من الناحية النظامية أقرب إلى المخصصات ومن ثم فإن الإجراء الذي اتخذته المصلحة بإضافته للوعاء الزكوي يعد إجراءً سليماً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتبار رصيد الإجازات المستحقة جزءًا من رواتب ومميزات مستحقة للموظفين وهي بذلك واجبة الدفع ومن ثم فإنه لا يجوز إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي، في حين ترى المصلحة أن رصيد الإجازات المستحقة هو استقطاع من ربح العام لمواجهة نفقة مستقبلية لم تصرف بعد وأنها أقرب ما تكون إلى المخصصات ومن ثم تعد أموالاً مملوكة للشركة وتجب فيها الزكاة.



وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتتحقق شرطًا الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره تم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له ، عليه فإن بند تعويض الإجازات المستحقة يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه ومن ثم لا يدخل في حساب الوعاء الزكوي للمكلف، وبناءً عليه فإن اللجنة بالأغلبية تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعام 2005م.

البند الثالث: عقود التمويل طويلة الأجل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد عقود التمويل طويلة الأجل الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

وقد استأنف المكلف هذا البند من القرار إلا أنه لم يوضح في مذكرة الاستئناف المقدمة أسباب الاستئناف وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد ممثل المكلف بأن مذكرة استئنائه تتناول ثلاثة بنود لكن البند الثالث المسمى برصيد عقود التمويل طويلة الأجل لم تكن مناقشة من الناحية الموضوعية أثناء إعداد لائحة الاستئناف ولم تكن جاهزة فتمت الإشارة إليه وفات على الشركة تزويد اللجنة بالمناقشة الموضوعية وطلب أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مهلة ثلاثة أسابيع للرد كتابة ، وقدم المكلف لاحقًا مذكرة قيدت لدى هذه اللجنة برقم (91) بالتاريخ 1432/11/17هـ تضمنت مسببات استئنائه قرار اللجنة الابتدائية رقم (20) لعام 1431هـ فيما يخص بند عقود التمويل طويلة الأجل وقد جاء فيها النص بأن المبالغ التي تدخل في الوعاء الزكوي المكلف هي المبالغ التي تجب فيها الزكاة وكل مبلغ لم تجب فيه الزكاة شرعًا يجب أن يخرج من الوعاء الزكوي مهما كان حجمه لأن الزكاة لم تترك للأهواء والتقديرات وإنما حددت بضوابط من أجل هذا لا يكفي في فرض الزكاة أن المعيار المحاسبي نص على أنه يعتبر القروض وكأنها أموال المقترض الاستثمارية لأنه إذا كان هو يعتبرها كذلك فإن الله تعالى لا يعتبرها كذلك وإنما هي قروضًا تسري عليها أحكام القروض الشرعية ومنها وجوب أو عدم وجوب الزكاة فيها ، والمتفق عليه عند الفقهاء أن زكاة المال في حالة القروض تجب على المقرض الدائن وليس على المقرض المدين وهو مضمون الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (232) وهو أيضًا ما انتهى إليه مجمع الفقه الإسلامي من إن الزكاة على القروض تقع شرعًا على عاتق المقرض وهو البنك في هذه الحالة وأن أقصى الخلاف حول هذه المسألة هو في كيفية الوفاء وحالة المقرض عسرًا ويسرًا وعلى هذا فإن الزكاة على بند القروض طويلة الأجل تجب على البنوك المقرضة لا على الشركة المقرضة ، كما أن الشركة عندما تقترض المال من البنوك تقترضه لتغطية حاجتها وتلبية متطلبات أعمالها ومن هذه الأعمال شراء السيارات وتأجيرها لعملائها ، وأن قيام



المصلحة باستيفاء الزكاة عن القروض طويلة الأجل ثم قيامها باستيفاء الزكاة عن بند الاستثمار في السيارات المؤجرة يعني أنها استوفت الزكاة عن هذا المال نفسه من المدين مرتين وأسقطته عن مالكة الدائن الذي تجب عليه زكاته شرعاً. وبعد سماع ممثلي المصلحة ما ذكره ممثل المكلف بخصوص هذا البند أكدوا على رفض استئناف المكلف فيما يخص بند عقود التمويل طويلة الأجل من الناحية الشكلية لتقديمه بعد انتهاء المدة المحددة نظاماً التي اشترطت أن يكون الاستئناف مسبباً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند رصيد عقود التمويل طويلة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن هذه الأموال ليست ملكاً للشركة وإنما ملكيتها تعود للمقرض وهو من تجب عليه زكاتها، في حين ترى المصلحة رفض استئناف المكلف بخصوص هذا البند من الناحية الشكلية استناداً إلى أن مذكرة استئنافه غير مسببة.

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 التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذا علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بالتاريخ 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 المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية وإيضاحاتها للعام المالي المنتهي في 2005/12/31م تبين أن رصيد عقود التمويل طويلة الأجل ظهر في نهاية العام المالي 2005م بمبلغ (134,141,187) ريال وتبين أن الإيضاح رقم (13) من إيضاحات القوائم المالية للعام المذكور ينص على أن الشركة أبرمت العديد من اتفاقيات التمويل مع أطراف مختلفة بغرض تمويل شراء سيارات من وكلاء السيارات في المملكة بموجب هذه الاتفاقيات تدفع



الشركة عمولات تمويل محددة كما تم سداد مبالغ التمويل المستلمة بموجب هذه العقود على فترات مختلفة ويتضح من ذلك أن عقود التمويل طويلة الأجل تمثل أموال اقترضها المكلف واستخدمها في تمويل نشاطه الجاري ومن ذلك بيع السيارات والآلات والمعدات بالأجل، وبناء عليه ووفقاً لقاعدة القروض المذكورة أعلاه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة رصيد عقود التمويل طويلة الأجل التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (20) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- 1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.
- 2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى الوعاء الزكوي لعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة رصيد عقود التمويل طويلة الأجل إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1534

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

استثمار / تعويض / صندوق - الزكاة.

الموضوع

استثمار أوراق مالية / استثمار سندات حكومية / استثمار شركات / استثمار صناديق استثمار / تعويض إجازات / صندوق تكافل وزمالة.

المبدأ

- 1- يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.
- 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 1437/3/10هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (المصلحة) ومن أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (7) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2005م و2006م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/7هـ 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 الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/201) بتاريخ 1433/4/12هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (102) بتاريخ 1433/5/2هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (113) بتاريخ 1433/5/12هـ، و قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من ب برقم.....بتاريخ 1433/4/28هـ بمبلغ (51,548,775) ريالاً، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: احتياطي صندوق التكافل لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إخضاع احتياطي التكافل (رصيد المخصص في بداية السنة، ومصروف السنة) للزكاة وذلك للسنوات محل الخلاف وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الاحتياطيات الفنية التي تكونها شركات التأمين هي احتياطيات إجبارية وليست اختيارية، وقد ألزمت المادة (69) من اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ شركات التأمين بحساب المخصصات الفنية طبقاً للمعايير المحاسبية بمعرفة واعتماد خبير اكتواري شرط أن تعكس بعدالة التزامات الشركة.

ويعد احتياطي صندوق التكافل من المخصصات الفنية والضرورية للنشاط، ومن ثم لا يضاف إلى الوعاء الزكوي مثله في ذلك مثل مخصص الديون المشكوك فيها الذي لا يدخل ضمن الوعاء الزكوي للبنوك لكونه ضرورياً لعمل البنوك، ويتم تقديره بشكل دقيق من قبل البنك، وتتم مراجعته من المراجع الخارجي، وكذلك الحال بالنسبة لشركات التأمين حيث يتم تقدير المخصصات الفنية بشكل دقيق من قبل خبير اكتواري، وهي مفروضة عليها وفقاً لمتطلبات نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني.

ونظراً لتشابه الهدف والغرض وأساس التقدير بين مخصص الديون المشكوك فيها للبنوك وبين المخصصات الفنية لشركات التأمين، لذا يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م باحتياطي صندوق التكافل المكون خلال العام البالغ (1,906,000) ريال، كما يطلب عدم إضافة رصيد احتياطي صندوق التكافل إلى الوعاء الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (6,358,000) ريال ومبلغ (8,246,000) ريال على التوالي.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من خلال الفحص الميداني لدفاتر المكلف أن أرصدة احتياطي صندوق التكافل تراكمية، وهذا ما عكسته القوائم المالية، حيث بلغ رصيد أول المدة لعام 2005م (6,358,000) ريال، وبلغ رصيد نهاية المدة (8,264,000) ريال، وبذلك يصبح المكون خلال العام مبلغ (1,906,000) ريال تم إضافته للربح، كما تم إضافة رصيد أول المدة الذي حال عليه الحول للوعاء الزكوي للمكلف، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م باحتياطي صندوق التكافل المكون خلال العام البالغ (1,906,000) ريال، كما يطلب عدم إضافة رصيد احتياطي صندوق التكافل إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (6,358,000) ريال ومبلغ (8,246,000) ريال على التوالي، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م باحتياطي صندوق التكافل المكون خلال العام، كما ترى إضافة رصيد أول المدة لاحتياطي صندوق التكافل إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على حركة هذا البند طبقاً للقوائم المالية وسجلات المكلف تبين أن رصيد هذا البند ظهر ضمن الأرصدة الدائنة في قائمة المركز المالي، كما بلغ رصيد هذا البند بداية عام 2005م (6,358,000) ريال، وبلغ الرصيد نهاية عامي 2005م و2006م (8,264,000) ريال.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن هذا البند عبارة عن مخصص تقديري لمقابلة نفقات محتملة وليس مصروفات متحققة فعلياً، ومن ثم فإن هذا البند لا يختلف في طبيعته عن المخصصات أو الاحتياطيات التي يتم تكوينها من أرباح العام لمقابلة نفقات احتمالية مستقبلية، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يعد من المصاريف غير جائزة الحسم في عام 2005م، كما ينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لقاعدة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل، وذلك لغرض إضافة الأرصدة التي حال عليها الحول، وهو ما يتفق مع ربط المصلحة على عامي الاستئناف.

وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م باحتياطي صندوق التكافل المكون خلال العام البالغ (1,906,000) ريال، وطلبه عدم إضافة رصيد احتياطي صندوق التكافل إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (6,358,000) ريال ومبلغ (8,246,000) ريال على التوالي.

البند الثاني: مصروف الإجازات لعام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3أ) بتأييد المكلف في عدم إخضاع مصروف الإجازات للزكاة لعام 2006م وفقاً لحثثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن ما تم إضافته للربح في عام 2006م هو قيمة مخصص الإجازات المكون كما ورد بإيضاحات القوائم المالية وليس المصروف كما جاء في القرار، وقد تم تخفيض الرصيد المدور بالمستخدم



(المصرف)، وهو الإجراء الصحيح والمتوافق مع التعليمات النظامية الواردة في تعميمي المصلحة رقم (1/2/8443/2) لعام 1392 هـ ورقم (7/2057) لعام 1426 هـ، وبناءً عليه تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بمخصص الإجازات المكون خلال العام البالغ (120,000) ريال.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن مصاريف الإجازات المحملة على عام 2006م تبلغ (120,000) ريال، وقد اعتبرت المصلحة مصاريف الإجازات المستحقة للموظفين عبارة عن مخصصات تم تحميلها على الأرباح، وهذا غير صحيح، حيث إن هذا البند يمثل مصاريف إجازات مستحقة للعاملين، ومن ثم يعد من المصاريف اللازمة والضرورية لنشاط الشركة، وعليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بمصرف الإجازات البالغ (120,000) ريال.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بمخصص الإجازات البالغ (120,000) ريال، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بمصرف الإجازات البالغ (120,000) ريال، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصرف لتحقيق شرط الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره يتم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له، عليه فإن بند تعويض الإجازات يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، ولذلك فإن اللجنة ترفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بمخصص الإجازات البالغ (120,000) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الإجازات المستحقة لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3/ب) بتأييد المصلحة في إخضاع رصيد آخر الفترة لمخصص الإجازات للزكاة، وذلك للأعوام محل الخلاف وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذا البند يمثل مصرف إجازات مستحقة للعاملين تم تحميلها للسنة المالية وفق مفهوم الاستحقاق المحاسبي، وتصرف للعامل قيمة الإجازة في السنة التالية عند تمتعه بإجازته، حيث من المعلوم أن العامل يتمتع بإجازته سنويًا بعد مضي (12) شهرًا على عمله في الشركة، أي أنه يتم صرفها خلال السنة المالية التالية وقبل حلول الحول على مبالغ الإجازة، وعليه لا زكاة في مال لم يحل عليه الحول.



وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية في قرارها لم تأخذ بالحكم الصادر عن الدائرة الإدارية الخامسة بالمحكمة الإدارية بمنطقة الرياض رقم (164/د/أ/5) لعام 1430هـ في القضية رقم (1/1/1033) لعام 1429هـ الذي أيد المكلف في عدم تزكية رصيد الإجازات حيث ورد في القرار ما نصه "وحيث إنه فيما يتعلق بالفقرة (4) من القرار محل الدعوى المتعلق برصيد الإجازات المستحقة، فإن الدائرة تؤيد الشركة المدعية في وصف هذا الرصيد بأنه أمانة نقدية في عنقها للعاملين لديها وبأن هذا الرصيد ملك ثابت لهؤلاء العمال، انعقد سبب استحقاقهم له، وثبت دليلاً لهم على الشركة، وإذا كانت الشركة لم تسدده لهم حتى الآن، فلأنهم هم الذين أخرجوا استيفاءه منها، وتركوه أمانة لهم لديها، وبما أن نظام العمل السعودي يعتبر راتب فترة الإجازة بأجر من الحقوق الثابتة للعامل، وفقاً للفقرة الأولى من المادة (109) منه، فإن هذا يعني أن العامل هو المالك لراتب فترة الإجازة بأجر، حتى لو لم يقبضه فعلياً، وبذلك تقع زكاة هذا الراتب على العامل نفسه وليس على الشركة، إذا بلغ — مع باقي أموال العامل — النصاب الشرعي، وحال عليه الحال. وعلى هذا فلا يجوز شرعاً تكليف الشركة بسداد الزكاة عن مجموع رواتب الإجازات المستحقة لعمالها، لعدم تحقق وجوبها على كل عامل على حدة من جهة، ولأن هذه الرواتب أمانة ووديعة لدى الشركة من جهة أخرى، وزكاة المال لا تجب في الشريعة الإسلامية على الأمين الذي يحتفظ بالأمانة لديه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى إلغاء قرار اللجنة الاستئنافية رقم (836) لعام 1429هـ في الفقرتين (3 و4)". وبناءً عليه يطلب المكلف عدم إضافة رصيد الإجازات المستحقة البالغ (3,023,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن رصيد مخصص للإجازات للعاملين كما يلي:

العالم	رصيد بداية العام	رصيد نهاية العام
2005م	3,620,000	3,023,000
2006م	3,023,000	3,143,000

ولكون هذا البند عبارة عن مخصص كما ظهر بالإيضاح رقم (12) من إيضاحات القوائم المالية، فقد تم معالجته بإضافة الرصيد الأقل خلال العامين — وهو رصيد آخر المدة عام 2005م البالغ (3,023,000) ريال — إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة رصيد الإجازات المستحقة البالغ (3,023,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة إضافة رصيد الإجازات المستحقة إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتتحقق شرطًا الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره يتم بنسبة 100% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له، عليه فإن بند تعويض الإجازات يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، ومن ثم لا يدخل في حساب الوعاء الزكوي للمكلف، ولذلك فإن اللجنة تؤيد استثناء المكلف في طلبه عدم إضافة رصيد الإجازات المستحقة البالغ (3,023,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

البند الرابع: الاستثمار في شركات خارج المملكة غير متداول أسهمها لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4/أ) بتأييد المكلف في عدم إخضاع الاستثمارات في شركات غير متداول أسهمها خارج المملكة ومبالغها (8,649,000) ريال لعام 2005م و(16,189,000) ريال لعام 2006م للزكاة، وفقًا لحثيات القرار. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية بنت قرارها على أصل فقهي وهو (الأخذ بقول المزمكي ما لم يثبت خلافه)، وفات عليها أن المزمكي هنا شركة مساهمة عامة تُطبق الحوكمة، وتخضع لأنظمة وتعليمات ومبادئ ومعايير مهنية لإثبات أصولها والتزاماتها وحقوق ملاكها ونشر قوائمها في الصحف للمعنيين والعامّة، أما ما اقتبسته اللجنة الابتدائية من محضر أعمال الفحص الميداني واستخدمته كسند في قرارها، فهو غير صحيح، لأن المحضر يعد لإثبات الوقائع وعلم الطرفين بها عند التوقيع، ولا يُثبت في المحضر رأي المصلحة أو رأي للمكلف، ويفهم مقاصده المختص فقط حينما ذكر فيه (صناديق استثمارية)، حيث معالجتها الزكوية معلومة له ومستقر حولها الرأي. وقد أغفل قرار اللجنة الابتدائية ما نص عليه القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ في البندين (ثانيًا وثالثًا) بتنظيم معالجة الاستثمارات الخارجية زكويًا، وقد تأيد إجراء المصلحة في هذا الموضوع بما صدر عن دوائر المحكمة الإدارية بديوان المظالم من أحكام لصالح المصلحة في حالات مماثلة منها على سبيل المثال الحكم رقم (132/د/1) لعام 1431هـ. بناءً على ما تقدم، تطلب المصلحة عدم حسم استثمار المكلف في شركات خارج المملكة غير متداول أسهمها البالغ (8,649,000) ريال و(16,189,000) ريال من الوعاء الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي.

وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة ورد فيها أن الاستثمار في مثل هذه الشركات تتم عن طريق صناديق استثمارية يتم تصفيتها عند الانتهاء من الصندوق، وذلك وفق التالي:

- يقوم مدير الاستثمار (ج — شركة بحرينية) بالبحث عن الفرص الاستثمارية، وذلك على الشركات التي تحقق نموًا سريعًا ولديها مقدرة فنية وإدارية للتوسع وزيادة الأرباح ولكن ينقصها التمويل اللازم للتوسع، ويطلق عليها (الشركة النامية) ومن ثم يقوم مدير الاستثمار بإعداد نشرات تشتمل معلومات عن الشركة النامية ودخلها وعوائدها وخططها التوسعية (دراسة جدوى ملخصة) وتشتمل على دعوة للاشتراك في هذه الشركات، وبالعادة ترسل هذه النشرات إلى عدد محدد من المستثمرين.



- يقدم المستثمرين طلب الاستثمار في هذه الشركات النامية، ومن ثم يقوم مدير الاستثمار بإجراءات تملك المستثمر حصصه في هذه الشركات النامية، ويهدف المستثمرين من هذا الاستثمار الحصول على عائد سنوي وعلى عائد رأسمالي ينتج من النمو السريع للشركات النامية.
- مدة الاستثمار المتعارف عليها في مثل هذه الشركات تمتد إلى سبعة أعوام، ولا يستطيع المستثمر الحصول على دخل من الاستثمار إلا في حالة استمراره فترة لا تقل عن ثلاثة أعوام.
- في أغلب الأحيان وبعد تحقيق نجاح للشركة النامية يتم تحويل الشكل القانوني إلى شركة متداول أسهمها.
- ويتضح مما تقدم أن تلك الاستثمارات طويلة الأجل وليست للمضاربة، وعليه ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم استثمار المكلف في شركات خارج المملكة غير متداول أسهمها البالغ (8,649,000) ريال و(16,189,000) ريال من الوعاء الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، في حين يرى المكلف حسم هذا الاستثمار من وعائه الزكوي لعامي الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعاً وشراء في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بيئة بطبيعة أعمال وأنشطة هذه الصناديق، وأنه قائم على تقليب الأموال والمتاجرة بها بيعاً وشراءً وليس الاقتناء، ومن ثم فإن الاستثمار في هذه الصناديق يعد في حكم عروض التجارة فلا يجوز حسمه من وعاء الزكاة، ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق، وإنما العبرة في طبيعة الاستثمار، وتأسيساً على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة، لذا تؤيد اللجنة استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم استثمار المكلف في شركات خارج المملكة غير متداول أسهمها البالغ (8,649,000) ريال و(16,189,000) ريال من الوعاء الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي.

البند الخامس: الاستثمار في السندات الحكومية لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4/ب) بتأييد المصلحة في إخضاع الاستثمارات في سندات حكومية ومبالغها (768,925,000) ريال لعام 2005م و(976,248,000) ريال لعام 2006م للزكاة، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم الاستثمار في السندات الحكومية من وعائه الزكوي بحجة أنها تمثل ديوناً على جهة مليئة، حيث ورد في قرارها ما نصه "ترى اللجنة أن هذه الأموال تمثل قروضاً على جهة مليئة، ووفقاً لفتاوى اللجنة الدائمة فإنها تجب فيها الزكاة إذا حال عليها الحول، وعليه تؤيد اللجنة المصلحة في خضوع هذه الأموال للزكاة".

وأضاف المكلف أنه فات على اللجنة الابتدائية أن موضوع الاستئناف سندات حكومية تخضع لأحكام القرار الوزاري رقم (8804/4) بتاريخ 1410/12/29هـ الذي تضمن عدم خضوع الاستثمار في السندات الحكومية للزكاة على جميع الشركات والمؤسسات التي



تشتري هذه السندات، وخطاب مؤسسة النقد رقم (304/م/667) بتاريخ 1411/6/5 هـ المبنى على قرار وزير المالية رقم (32/925) بتاريخ 1409/5/25 هـ والمنظم لكيفية حسم السندات من الوعاء الزكوي، وقد تم العمل بهذه القرارات حتى صدور القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28 هـ الذي تضمن عدم حسم السندات الحكومية التي تصدر بعد تاريخه. وبناءً عليه يطلب المكلف حسم الاستثمار في السندات الحكومية البالغ (768,925,000) ريال و(976,248,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، علمًا بأن هذه السندات تعرض في القوائم المالية ضمن الاستثمارات طويلة الأجل مما يؤكد أنها كذلك. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن السندات الحكومية تعد عرضًا من عروض التجارة لا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا للقرارات الوزارية الصادرة في هذا الشأن ومنها القرار الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24 هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في السندات الحكومية البالغ (768,925,000) ريال و(976,248,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، في حين ترى المصلحة عدم حسم الاستثمار في السندات الحكومية من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2005م و2006م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة ترى اللجنة أن السندات في حقيقتها الاقتصادية لا تختلف عن القروض أو أدوات الدين الأخرى التي تقدمها المؤسسات المالية بغرض تحقيق عائد مقابل الأجل، ولذلك فإنه يتم إخضاعها في أحكام الزكاة لما تخضع له الديون من حيث ملأه المدين، ولا يتم معاملتها زكويًا على أنها استثمار. وبما أن تلك السندات تمثل ديونًا على ملى بأذل، فإنه تجب فيها الزكاة وفقًا للفتاوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء، ولذلك ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات الحكومية البالغ (768,925,000) ريال و(976,248,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي.

البند السادس: الاستثمار في الأسهم المحلية لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4/ج) بتأييد المصلحة في إخضاع الاستثمارات في أسهم محلية بمحظة يديرها للشركة بنك ومبالغها (131,197,000) ريال لعام 2005م و(124,631,000) ريال لعام 2006م للزكاة، وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم الاستثمار في الأسهم المحلية التي يديرها أحد البنوك من وعائه الزكوي حيث ورد في قرارها ما نصه "إن وجود الأموال في المحفظة يعني في حد ذاته أنها عروض تجارة، وليس المعتبر هنا تسجيل أموال بتخصيص هذا المبلغ للتجارة به عن طريق المحفظة التي يديرها البنك لأن



ذلك يتيح لمدير المحفظة تقليب الأموال داخلها بما يحقق أفضل العوائد للمستثمر، وعليه فإن مدار الحكم مع النية، ولا شك أن وضع الأموال في محفظة استثمارية دليل على نية الإلتجار".

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية رأت أن تلك الاستثمارات من عروض التجارة والتي لا تحسم من الوعاء الزكوي وذلك لوجودها في محفظة استثمارية، وهذا غير صحيح وذلك للأسباب التالية:

1- أن الشركة وفق التعليمات المبلغة لها من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي لا يحق لها الاستثمار مباشرة في سوق الأسهم، بل يجب عليها فتح محفظة استثمارية خاصة تدار من مختصين، وهي بذلك تطبق التعليمات الصادرة لها.

2- أن استثمار الشركة عبارة عن استثمارات في شركات سعودية مدرجة في سوق الأوراق المالية، وكما هو معلوم فإن هذه الشركات تقوم بتسديد الزكاة للمصلحة مما يعني أن هذه الأسهم مزكاة، ومن ثم لا يجوز تزكيتهما مرتين طبقاً لقاعدة عدم الثني في الزكاة.

3- أن المحفظة الاستثمارية قد تم اقتناؤها منذ العام 2003م، واستئناف الشركة يتعلق بالعامين 2005م و2006م، مما يؤكد أن نية الشركة الاحتفاظ بالاستثمارات لمدة طويلة، والحصول على دخل منها وليس للمضاربة، وقد تم تزكية العائد من تلك الاستثمارات على اعتبار أنها من أصول القنية.

بناءً عليه يطلب المكلف حسم الاستثمار في الأسهم المحلية البالغ (131,197,000) ريال و(124,631,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن محفظة استثمارية للمضاربة، ومن ثم تعد هذه الاستثمارات عرضاً من عروض التجارة لا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً للقرارات الوزارية الصادرة في هذا الشأن ومنها القرار الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في الأسهم المحلية البالغ (131,197,000) ريال و(124,631,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، في حين ترى المصلحة عدم حسم استثمار المكلف في الأسهم المحلية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.



وباطلاع اللجنة على قرارات اللجنة التنفيذية بالموافقة على تلك الاستثمارات تبين توفر الشرط الأول وهو النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل الاستثمار. أما ما يتعلق بحركة تلك الاستثمارات، ونظرًا لأن المكلف لم يقدم البيانات التفصيلية لأسماء الشركات المستثمر فيها وحركة تلك الاستثمارات خلال عامي الاستئناف، لذا لم يثبت للجنة عدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت

خلال العام على تلك الاستثمارات، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في الأسهم المحلية البالغ (131,197,000) ريال و(124,631,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي.

البند السابع: الاستثمار في الأسهم الدولية لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4/د) بتأييد المصلحة في إخضاع الاستثمارات في أسهم دولية تدار من قبل مدير استثماري ومبالغها (559,750,000) ريال لعام 2005م و(669,040,000) ريال لعام 2006م للزكاة، وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تقوم بالاستثمار المباشر في الأسهم الدولية عن طريق ثلاثة مدراء استثمارات، وذلك لغرض الاقتناء والحصول على عائد منها، وقد تم توزيع الاستثمارات على أكثر من (22) دولة منذ العام 2003م، واحتفظت بها الشركة لما بعد عام 2006م، ويتم تطبيق سياسة (الاستثمار في الشركات المؤثرة في المؤشر العام) في الشركات التي يستثمر فيها، علمًا بأن الشركة لا تستثمر في صناديق بل في أسهم. وأضاف المكلف أن أقوال العلماء المعاصرين في زكاة المساهم المستثمر تنحصر في ثلاثة أقوال وهي: الأول: تزكي الأسهم زكاة المستغلات، وعلى هذا فلا زكاة على أصل السهم، وإنما يزكى الربح الموزع. الثاني: تزكي الأسهم بحسب نشاط الشركة، فإن كانت زراعية فتزكى زكاة الخارج من الأرض، وإن كانت تجارية فتزكى زكاة عروض التجارة.

الثالث: تزكى الأسهم بحسب ما يقابلها من موجودات زكوية، وهذا يعني حساب زكاة الشركة المستثمر فيها ككل، ثم يزكى نسبة الشركة المستثمرة فيها.

ويتضح من هذه الأقوال إنه يجب تزكية الأسهم وفق الأسس الموضحة، وحيث إن الشركة قامت بإدراج الأرباح المحققة من الأسهم ضمن إيراداتها وتم تزكيته، لذا لا زكاة في هذه الاستثمارات تجنبًا للثني.

لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم الاستثمار في الأسهم الدولية البالغ (559,750,000) ريال و(669,040,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، باعتبارها أدوات قنية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن استثمار المكلف في الأسهم الدولية يعد عرضًا من عروض التجارة لا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا للقرارات الوزارية الصادرة في هذا الشأن، ومنها القرار الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في الأسهم الدولية البالغ (559,750,000) ريال و(669,040,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، في حين ترى المصلحة عدم حسم استثمار المكلف في الأسهم الدولية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وباطلاع اللجنة على قرارات اللجنة التنفيذية بالموافقة على هذا الاستثمار تبين توفر الشرط الأول وهو النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل الاستثمار، أما ما يتعلق بحركة تلك الاستثمارات، ونظرًا لأن المكلف لم يقدم البيانات التفصيلية لأسماء الشركات المستثمر فيها وحركة تلك الاستثمارات خلال عامي الاستئناف، لذا لم يثبت للجنة عدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في الأسهم الدولية البالغ (559,750,000) ريال و(669,040,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي.

البند الثامن: الاستثمار في صناديق التحوط لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4/هـ) بتأييد المصلحة في إخضاع الاستثمارات في صناديق التحوط ومبالغها (28,608,000) ريال لعام 2005م و(30,446,000) ريال لعام 2006م للزكاة، وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم الاستثمار في صناديق التحوط من وعائه الزكوي حيث ورد في قرارها ما نصه "تبين للجنة أن الاستثمارات في هذه الصناديق تتم عبر محافظ يديرها مستثمرون متخصصون وتتكون من أسهم وسندات، لذا فإن اللجنة ترى أن هذه الأموال خاضعة للزكاة باعتبارها عروض تجارة وباعتبارها ديون على جهات مليئة".

وأضاف المكلف أن صناديق التحوط ما هي إلا صناديق تستعمل بعض العقود المقابلة في الأسواق المالية تحمي بها الصندوق من انخفاض قيمة موجوداته، كما أن طبيعة صناديق التحوط لا تحتوي على سندات حسب ما ورد في قرار اللجنة الابتدائية، وإنما هي استثمارات في أسهم، وقد بدأت الشركة الاستثمار في بعض الصناديق من العام 1998م، مما يعني أن الشركة لم تستثمر في هذه الصناديق إلا بغرض الاستثمار طويل الأجل.



وبالنسبة لنية الشركة في هذا الاستثمار، فهو الحصول على الدخل وإبقاء الصندوق لفترة طويلة ، وكما هو معلوم أن الزكاة لا تصح إلا بنية ، لعموم قول الرسول صلى الله عليه وسلم "إنما الأعمال بالنيات، وإنما لكل امرئ ما نوى"، فلا تقع الزكاة إلا بالنية

فمن أخرج ماله لله بدون عقد النية على أنها زكاة أصبح ما سدده صدقة ، ولهذا نجد أن علماء المسلمين والفقهاء أوضحوا أن زكاة بهيمة الأنعام تختلف زكاتها باختلاف نية ومقصد مالها ، فإن قصد شراء الأنعام من أجل البيع زكيت على أنها زكاة عروض التجارة، وإن أرادها للدر والنسل زكيت زكاة بهيمة الأنعام، وإن قصد لها للحرث والزراعة وحمل الأثقال لم تجب عليها الزكاة، وهذا ينطبق على نية المستثمر في الصناديق ومكونات الصناديق.

بناءً عليه يطلب المكلف حسم الاستثمار في صناديق التحوط من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (28,608,000) ريال و(30,446,000) ريال على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن استثمار المكلف في صناديق التحوط يعد عرضاً من عروض التجارة لا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً للقرارات الوزارية الصادرة في هذا الشأن ومنها القرار الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في صناديق التحوط من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (28,608,000) ريال و(30,446,000) ريال على التوالي، في حين ترى المصلحة عدم حسم استثمارات المكلف في صناديق التحوط من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعاً وشراء في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بينة بطبيعة أعمال وأنشطة هذه الصناديق، وأنه قائم على تقليب الأموال والمتاجرة بها بيعاً وشراءً وليس الاقتناء ، ومن ثم فإن الاستثمار في هذه الصناديق يعد في حكم عروض التجارة فلا يجوز حسمه من وعاء الزكاة ، ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق ، وإنما العبرة في طبيعة الاستثمار وتأسيساً على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق التحوط من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (28,608,000) ريال و(30,446,000) ريال على التوالي.

البند التاسع: الاستثمار في صناديق استثمارية محلية لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4و) بتأييد المصلحة في إخضاع الاستثمار في صناديق استثمارية محلية ومبالغها (672,760,000) ريال لعام 2005م و(314,209,000) ريال لعام 2006م للزكاة، وفقاً لحثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم الاستثمار في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي حيث ورد في قرارها ما نصه "ترى اللجنة أن هذه الأموال عروض تجارة فيها الزكاة، مما يلزم تأييد المصلحة في إخضاع هذه الأموال للزكاة".
وأضاف المكلف أن الاستثمارات تنحصر في الصناديق التالية:

اسم الصندوق	طبيعة الاستثمار	سنة الاقتناء	سنة التخلص من الاستثمار
استثمارات المساهمين:			
صندوق بنك ج	أسهم محلية	2001م	محتفظ بها
صندوق البنك د (...)	أسهم محلية	2001م	محتفظ بها
صندوق البنك هـ (...)	أسهم محلية	2001م	محتفظ بها
استثمارات حملة الوثائق:			
صندوق بنك ج (1)	أسهم محلية	1994م	محتفظ بها
صندوق بنك ج (3)	أسهم محلية	2001م	محتفظ بها
صندوق بنك ج (الدولي)	أسهم دولية	2002م	محتفظ بها
صندوق البنك د (...)	أسهم محلية	1998م	محتفظ بها
صندوق البنك هـ (...)	أسهم محلية	2003م	محتفظ بها
صندوق بنك و (تمويل)	أسهم محلية	2004م	محتفظ بها
صندوق البنك د	أسواق النقد	2000م	محتفظ بها

وقد بدأ الاستثمار في الصناديق منذ العام 1994م، أي أن نية الشركة عند الاستثمار هو الاحتفاظ بها لمدة طويلة كاستثمار طويل الأجل، كما أن طبيعة هذه الاستثمارات ما هي إلا استثمارات في أسهم في شركات محلية وتقوم هذه الشركات بتسديد الزكاة عنها، عليه فإن إخضاعها للزكاة مرة أخرى يعتبر ثنيًا للزكاة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم الاستثمارات في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (672,760,000) ريال و(314,209,000) ريال على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن استثمار المكلف في صناديق استثمارية محلية يعد عرضًا من عروض التجارة، ومن ثم لا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي وفقًا للقرارات الوزارية الصادرة في هذا الشأن، ومنها القرار الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب حسم الاستثمار في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م

بمبلغ (672,760,000) ريال و(314,209,000) ريال على التوالي، في حين ترى المصلحة عدم حسم استثمارات المكلف في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة ترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعًا وشراء في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بينة بطبيعة أعمال وأنشطة هذه الصناديق، وأنه قائم على تغليب الأموال والمتاجرة بها بيعًا وشراء وليس الاقتناء، ومن ثم فإن الاستثمار في هذه الصناديق يعد في حكم عروض التجارة فلا يجوز حسمه من وعاء الزكاة، ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق، وإنما العبرة في طبيعة الاستثمار، وتأسيسًا على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (672,760,000) ريال و(314,209,000) ريال على التوالي.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المتقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (7) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.
ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م باحتياطي صندوق التكافل المكون خلال العام البالغ (1,906,000) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
ث- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة رصيد احتياطي صندوق التكافل إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م بمبلغ (6,358,000) ريال ومبلغ (8,246,000) ريال على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



- 2- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بمخصص الإجازات البالغ (120,000) ريال ,
وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة رصيد الإجازات المستحقة البالغ (3,023,000) ريال إلى وعائه
الزكوي لعامي 2005م و2006م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

- 4- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم استثمار المكلف في شركات خارج المملكة غير متداول أسهمها البالغ
(8,649,000) ريال و(16,189,000) ريال من الوعاء الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، وإلغاء القرار
الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 5- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في السندات الحكومية البالغ (768,925,000) ريال
و(976,248,000) ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به
في هذا الخصوص.
- 6- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في الأسهم المحلية البالغ (131,197,000) ريال و(124,631,000)
ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 7- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في الأسهم الدولية البالغ (559,750,000) ريال و(669,040,000)
ريال من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 8- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق التحوط من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م
بمبلغ (28,608,000) ريال و(30,446,000) ريال على التوالي , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا
الخصوص.
- 9- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في صناديق استثمارية محلية من وعائه الزكوي لعامي 2005م
و2006م بمبلغ (672,760,000) ريال و(314,209,000) 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: 1536

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

مصروفات - ضريبة الدخل.

الموضوع

مصروفات سيارات.

المبدأ

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/3/17هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (3) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام المالي المنتهي في 2009/3/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/3/4هـ كل من: ... و...و...، ولم يحضر من يمثل المكلف.

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (3) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (3/301) بتاريخ 1434/4/24هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (137) بتاريخ 1434/6/17هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند مصاريف استئجار سيارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في عدم قبول بند مصاريف استئجار السيارات ضمن المصاريف جائزة الحسم، وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اتفاقية توريد الخدمات الفنية مع المقاول من الباطن (شركة ب التجارية) تتمثل في توريد القوى البشرية لمشاريع الشركة المتعددة المواقع، ويحتاج العاملون إلى وسيلة انتقال من وإلى مواقع العمل. وحيث إن الاتفاقية توفر وسائل انتقال للقوى البشرية من وإلى مواقع العمل، فقد تم إصدار مطالبات مستقلة بتكلفة وسائل الانتقال التي توفرها الشركة المتعاقد معها (شركة ب) وقدمت الشركة للمصلحة إشعار مدين من شركة ب التجارية بكامل مبلغ استئجار السيارات.

أما بخصوص ما أشارت إليه المصلحة من صدور مستندات استئجار السيارات باسم شركة ج للاتصالات، فيرد عليه أن كلاً من شركة ب التجارية وشركة ج شركتان شقيقتان، وإن تولت إحداهما استئجار السيارات لصالح الشركة، كما أن المطالبات تصدر عن شركة ب وليس من شركة ج للاتصالات.

وبناءً عليه يطلب المكلف اعتماد مصاريف استئجار السيارات كمصاريف فعلية جائزة الحسم لعام 2009م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام بتحميل حساباته بمصاريف استئجار سيارات، وبعد طلب المستندات المؤيدة تبين أنها لا تخص موظفي الشركة البالغ عددهم ثلاثة موظفين، وبمراجعة المستندات المقدمة تبين أن بعضها باسم شركة ب التجارية، وأغلب هذه المستندات باسم شركة ج للاتصالات.

وبرجوع المصلحة إلى الاتفاقية المبرمة مع شركة ب التجارية اتضح أنها تتمثل في توريد القوى البشرية للمشاريع، ومن ثم تكون المطالبات التي يصدرها المقاول من الباطن لشركة د تتضمن جميع مصاريفه لتنفيذ عقد المقاوله، ولا يوجد ما يشير إلى أن المكلف يتحمل مصاريف استئجار السيارات.

ومن جانب آخر فإن معظم المستندات صادرة باسم شركة ج، وليس كما ذكرت الشركة أنها مستأجرة عن طريق شركة ب التجارية، وطبقاً لذلك لم يتم قبول مصاريف استئجار السيارات ضمن المصاريف جائزة الحسم، وتتمسك المصلحة بصفة إجراءاتها.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المالي المنتهي في 2009/3/31م بمصاريف استئجار السيارات، 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 أن الفقرة (1) من المادة (9) تنص على أن "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

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

- أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.
- ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
- د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية".

وباطلاع اللجنة على مذكرة التفاهم المبرمة بين المكلف وشركة ب تبين أنها تنص على "تقوم شركة ب باستئجار سيارات من مكاتب التأجير المحلية نيابة عن فرع شركة أ، على أن تقوم شركة ب بتقديم إشعارات بقيمة فواتير مكاتب التأجير دون أي أتعاب أو عمولات أو فوائد، ويقوم فرع شركة أ بتسديد هذه الفواتير، تسري هذه الاتفاقية لمدة (3) سنوات بدءاً من 2006/10/1م قابلة للتמיד باتفاق الطرفين" كما اطلعت اللجنة على المستند الذي قدمه المكلف (الإشعار المدين) الموجه من شركة ب إلى المكلف.

وبناءً عليه، فإن اللجنة ترى عدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف للتأكد من صحة مبالغ هذا البند، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2009م بمصاريف استئجار السيارات.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (3) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.



ثانيًا: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المالي المنتهي في 2009/3/31م بمصاريف استئجار السيارات، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.
وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1540

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- العبرة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ومجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن دفع المبالغ في سنة لاحقة عن سنة النزاع، ينبني عليه عدم أحقية الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ في سنة النزاع.
- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/3/24هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (15) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على فرع بنك أ (المكلف) للأعوام من 2004م حتى 2006م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/3/11 هـ 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 الأولى بالرياض المصلحة بنسخة من قرارها رقم (15) لعام 1434 هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/48) بتاريخ 1434/6/12 هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (159) بتاريخ 1434/7/12 هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المستحقة للمركز الرئيس.

استأنفت المصلحة هذا البند فذكرت أنه لوحظ أن رصيد الأرباح المبقة عام 2006 م لا يعكس أرباح المكلف عن الأعوام السابقة، حيث كانت أرباح المكلف للأعوام من 2004 م حتى 2006 م كما يلي:

لعام 2004م	955,000 ريال
لعام 2005م	52,549,000 ريال
لعام 2006 م	88,258,000 ريال
الإجمالي	141,762,000 ريال

بينما ظهر رصيد الأرباح المحققة في عام 2006 م بمبلغ (140,258,000) ريال، مما يؤكد أن الأرباح المحققة يتم إقفالها في حساب المركز الرئيس بعد إجراء بعض التسويات المدينة عليها، وتظهر تحت حساب المركز الرئيس كما هو ظاهر في القوائم المالية.

وتوضح المصلحة أنه بمجرد القيد في حساب المركز الرئيس سواء بقيد دائن أو مدين ، فإن ذلك يعد تسوية للحساب وعملية القيد مستمرة خلال السنة ، كما تعد القيود المدينة والدائنة في حد ذاتها تحصيل وسداد للمستحقات المتوجبة بين الفرع والمركز الرئيس وكذلك الأطراف المرتبطة ، حيث إنه ليس هناك سداد أو تحصيل بالطريقة المعتادة المتعارف عليها أو حتى يمكن تحديد قيد بعينه واعتباره سداداً أو تحصيلاً لقيد آخر ، بل هي قيود محاسبية تتم أولاً بأول وباستمرار خلال العام ومع كل قيد مدين أو دائن يتغير قيمة رصيد المركز الرئيس ، ومن ثم يمكن اعتبار أن عملية القيد بمثابة تسوية تتم على الحساب



الجاري للمركز الرئيس ، وهي بذلك تعد في حكم واقعة الدفع المعتادة ، ومن ثم فإن عملية القيد في الدفاتر بالنسبة للمركز الرئيس والأطراف المرتبطة تعد واقعة منشئة للخضوع لضريبة الاستقطاع.

وأضافت المصلحة أن الفقرة (أ) من المادة (68) من النظام الضريبي 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..." كما تتضمن الفقرة (أ) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية إخضاع

الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% أما الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية فتعرف الأرباح الموزعة بأنها "أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة"، كما أشارت اللائحة التنفيذية في المادة (63) إلى أنه لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها ، وهذه النصوص تقرر خضوع الأرباح الموزعة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حتى مع خضوعها لضريبة الدخل.

وتوضح المصلحة أن العبارات النظامية يجب أن يؤخذ بها ، حيث وردت عبارة (الأرباح المدفوعة) وعبارة (الأرباح الموزعة) في النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ، كما توضح المصلحة أن عبارة الأرباح الموزعة أوسع وأعم من عبارة الأرباح المدفوعة ، وأن الأرباح المدفوعة هي إحدى أنواع الأرباح الموزعة ، فالتوزيع يليه السداد أو القيد على الحساب أو إصدار أسهم مجانية أو زيادة رأس المال الخ... ، فلا يجب أن يقتصر الفكر على أن عبارة (الأرباح المدفوعة) تعني التوزيعات النقدية أو التحويلات النقدية فقط ، بل يجب أن تكون أعم وأشمل من ذلك.

لكل ما تقدم تطلب المصلحة إخضاع الأرباح المستحقة للمركز الرئيس خلال الأعوام من 2004م حتى 2006م لضريبة الاستقطاع.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة ورد فيها أن 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:..." ، كما تنص المادة على أن (63) من اللائحة التنفيذية على "يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة ، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار..." ، كما تبين أن الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على "يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة".

ومقتضى ذلك أن المنظم قد حدد واقعة الدفع عندما نص في المادة (68) من النظام على عبارة (من يدفعون) كما أن المادة (63) من اللائحة التنفيذية اشترطت حصول غير المقيم على مبالغ من مصدر في المملكة، وتحويل المبالغ إلى الجهة غير المقيمة، مما يؤكد عدم الاعتراف بأي واقعة منشأة للضريبة غير عملية الدفع أو التحويل أو الحصول على المبالغ.

وجدير بالذكر أن فرع البنك لديه حسابات نظامية ويحاسب ضريبياً بموجبها، كما لم تفرض المصلحة الحسابات المقدمة وتخضع الأرباح للضريبة التقديرية، وسوف تظل الأرباح في حساب المركز الرئيس حتى يتم تحويلها، ولا فرق بين ظهورها بالقوائم



المالية في حساب المركز الرئيس أو الأرباح المرحلة أو أي حساب آخر له نفس الطبيعة، ويمكن للمصلحة متابعة تحويلها من عدمه عن طريق مراقبة هذا الحساب والحركة التي تتم عليه كل عام.

أما فيما يتعلق بما ورد بمذكرة المصلحة من أن مجرد القيد في حساب المركز الرئيس يعد تسوية للحساب فهذا القول غير صحيح، لافتقاده للمرجعية النظامية، حيث لم يصدر شيء بهذا المعنى، كما أن القوائم المالية تظهر عدم صحة هذا القول، ومن ثم تكون المصلحة قد توسعت كثيرًا في تفسير النص النظامي، وعلى المصلحة متابعة القيد المحاسبي، والاطلاع على

مستندات القيد، وبيان ما إذا كانت عمليات تحويل نقدي أو أنها عمليات تجارية، كل هذا يمكن متابعته ومراقبته واكتشاف ماهية هذه التسويات ومدى صحتها وسلامة المستندات التي تم بموجبها القيد.

أما ما ورد في استئناف المصلحة من تغير رصيد الأرباح المرحلة عام 2006م من (140,254,000) ريال إلى (141,762,000) ريال، فهو قول غير صحيح، حيث إن الفرق وقدره (1,508,000) ريال يتمثل في تسوية الزكاة لعام 2006م وفقًا للإيضاح رقم (14) من إيضاحات القوائم المالية.

وبناءً عليه يرى المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على أرباح أعوام الاستئناف، وذلك لعدم وجود تحويل أي مبالغ للخارج.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إخضاع الأرباح المستحقة للمركز الرئيس خلال الأعوام من 2004م حتى 2006م لضريبة الاستقطاع، في حين يرى المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على أرباح أعوام الاستئناف، 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:..."، وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:.... أرباح موزعة 5%...."، كما تبين أن الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على "يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الأرباح المبقاة ظهرت في قائمة المركز المالي ضمن حساب المركز الرئيس، كما يزداد رصيد الأرباح المبقاة سنويًا بصافي الدخل وينخفض بالزكاة المدفوعة، ولم يتضح أن المكلف قام بتوزيع أرباح لمركزه الرئيس.



وبناءً عليه ، وبما أن ضريبة الاستقطاع وفقاً للنصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ترتبط بالدفع ، وحيث لم يثبت للجنة من القوائم المالية للمكلف حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها ، ونظراً لأن المصلحة لم تثبت مستنداً حدوث واقعة الدفع ، لذا فإن اللجنة ترى أن الأرباح المبقاة لا تخضع لضريبة الاستقطاع في أعوام الاستئناف تطبيقاً لنص المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ، وإنما تكون خاضعة

لضريبة الاستقطاع عند توزيعها (حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها)، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المصلحة في طلبها إخضاع الأرباح المستحقة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع للأعوام من 2004م حتى 2006م.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم فرض غرامة التأخير على الضريبة الناشئة بسبب الخلاف على البند السابق.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه تم فرض غرامة التأخير تطبيقاً لأحكام المادة (77/أ) من النظام الضريبي والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام ومرتبطة بالبند السابق، وتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة ورد فيها أن المصلحة قد بنت رأياً في إخضاع الأرباح الموزعة على افتراض باطل وهو تحويل أو دفع هذه المبالغ للمركز الرئيس، ومن ثم فإن إخضاع هذه الضريبة للغرامة يقع باطلاً لأنه بني على باطل. ومن ناحية أخرى، وطبقاً للنظام فإن الغرامة لا تتوجب إلا إذا أصبحت الضريبة مستحقة، وأن عبارة مستحقة ينصرف محاسبيًا إلى عملية تأجيل الدفع أو التحصيل، وهل هي حقيقة تخص العام من عدمه.

وفيما يتعلق بتوقيت حساب الغرامة فقد قضت المادة (66) الفقرة (1) من النظام على جواز اعتراض المكلف على الربط خلال (60) يومًا، وفي حال اعتراضه خلال الأجل النظامي لا تعتبر الضريبة مستحقة حتى يتم انتهاء مراحل التقاضي المختلفة التي كفلها النظام، ومقتضى ذلك أن غرامة التأخير تستحق عندما تكون الضريبة مستحقة وواجبة الأداء، ولا يأتي ذلك إلا بانتهاء مراحل التقاضي.

رأي اللجنة:

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

وبعد الدراسة، وحيث إن اللجنة في البند الأول من هذا القرار رفضت استئناف المصلحة بشأن ضريبة الاستقطاع، لذلك فإن ما يرتبط بها يأخذ حكمها، عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (15) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المصلحة في طلبها إخضاع الأرباح المستحقة للمركز الرئيس للأعوام من 2004م حتى 2006م لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، 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 : 1543

سنة القرار : 1437

المفتاح

غرامة / مكافأة - ضريبة الدخل.

الموضوع

غرامة عدم سداد الضريبة / مكافأة عاملين.

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 1437/4/8هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (9) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين 2006م و2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/26هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (3/295) بتاريخ 1434/4/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (114) بتاريخ 1434/5/22هـ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المكافآت.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1/ب) بتأييد المصلحة في عدم قبول المكافآت محل الخلاف للعامين 2006م و2007م كمصاريف جائزة الحسم للأغراض الضريبية وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) بتاريخ 1426/8/23هـ ينص في المادة (51) منه على أنه "يجب أن يكتب عقد العمل من نسختين، يحتفظ كل من الطرفين بنسخة، ويعد العقد قائماً ولو كان غير مكتوب، وفي هذه الحالة يجوز للعامل وحده إثبات العقد وحقوقه التي نشأت عنه بجميع طرق الإثبات، ويكون لكل من الطرفين أن يطلب كتابة العقد في أي وقت، أما أعمال الحكومة والمؤسسات العامة فيقوم بقرار أو أمر التعيين الصادر عن الجهة المختصة مقام العقد".

كما تنص المادة على أن (52) من نظام العمل على أنه "يجب أن يحتوي عقد العمل بصورة أساسية على: اسم صاحب العمل ومكانه، اسم العامل وجنسيته، وما يلزم لإثبات شخصيته، والأجر المتفق عليه، ونوع العمل ومكانه، بتاريخ الالتحاق به، ومدته إن كان محدد المدة".

ويتضح من ذلك أن الالتزام التعاقدي بين الشركة والعامل ينشأ حتى في حالة عدم وجود عقد مكتوب بين الطرفين، ولا يشترط أن يتضمن العقد تفاصيل بنود الأجر، وأن الشركة ملزمة بدفع مكافآت للعاملين لقاء جهودهم.



والجدير بالذكر أن المادة (2) من نظام العمل عرفت الأجر الفعلي بأنه: الأجر الأساسي مضافاً إليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تقرر للعامل مقابل جهد بذله في العمل أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله، ويتضمن ذلك العمولة، البدلات، الزيادات، المنحة أو المكافأة والميزات العينية.

وعليه فإن عدم الإفصاح عن بند المكافآت في عقد العمل لا يعني عدم استحقاق العامل للمكافأة إذا قررت إدارة الشركة دفع مكافآت لموظفيها.

وأضاف المكلف أن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لم يتضمن أي مواد بشأن وجوب تضمين المكافآت في عقود العمل كشرط للسماح بها كمصروف جائر الحسم باستثناء ما ورد بشأن الرسوم المدرسية في الفقرة (7) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية، كما يتوفر في المكافآت جميع الشروط الواردة في المادة رقم (12) من النظام الضريبي والمادة رقم (9) من اللائحة التنفيذية من حيث ارتباطها بتحقيق الدخل لعامي الاستئناف، وغير مدفوعة لمساهم أو شريك، حيث تم استبعاد جميع المبالغ المدفوعة للشركاء بموجب الإقرار، كما أنها ليست ذات طبيعة رأسمالية، ومؤيدة بالمستندات.

أما بشأن ما ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية من أن لائحة تنظيم العمل لم يتم اعتمادها من وزير العمل، فيرد عليه أن لائحة تنظيم العمل ما هي إلا إجراء كاشف لواقع الحال الذي تسير عليه الشركة من اعتماد وتقرير المكافآت من صاحب الصلاحية.

إن حقوق العمال تعتبر محمية بانتمائها إلى مجموعة النظم والقوانين الحمائية التي يتم تفسيرها لصالح الجانب الضعيف وهو العمال، وفي هذا السياق فإن القرار الابتدائي قد ناقض نفسه عندما أيد حسم المكافآت للأغراض الزكوية ورفض حسم المكافآت للأغراض الضريبية، حيث ورد في القرار أن الشركة قدمت المستندات، وذلك بالرغم من أنها نفس المستندات التي تم رفضها فيما يتعلق بالشق الضريبي، الأمر الذي يتطلب أن يكون هناك وعاء ضريبي وآخر زكوي مختلف.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين 2006م و2007م ببند المكافآت.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن لائحة تنظيم العمل التي قدمها المكلف اعتمدت من وزير العمل بتاريخ 1433/1/16هـ أي بعد تاريخ الربط، بالإضافة إلى أن المصلحة طلبت من المكلف عينات من عقود العمل الخاصة بالموظفين الذين دفعت لهم هذه المكافآت فتبين ما يلي:

1- تم اختيار عينة من خمسة موظفين عن عام 2006م، وقدم المكلف عقدين فقط لا يتضمن عقد أي منهما حصول الموظف على مكافآت.

2- تم اختيار عينة من (15) موظفًا عن عام 2007م للنظر في عقود عملهم، فتبين أن عشرة من الموظفين لا تتضمن عقودهم بند مكافآت، وأربعة من أفراد العينة تم الدفع لهم بالزيادة عن المذكور بالعقد، وأن ما دفع لموظف واحد مطابق للموجود



بالعقد بمبلغ (42,750) ريالاً، كما أن الموظفين المدفوع لهم بالزيادة عن عقودهم مع مكتب ب وليس مع المكلف، وفي ضوء ذلك لم تقبل المصلحة - فيما عدا مبلغ (42,750) ريال - حسم المبالغ المصروفة للعاملين لعدم سلامة ونظامية هذا المصروف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين 2006م و2007م ببند المكافآت، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها النظام الأساس للشركة وأسماء العاملين ومبالغ المكافآت المدفوعة لهم وصور من عقود بعض العاملين.

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 مُلزماً بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساس للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضاً 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 تطبيقاً 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.

وبناءً عليه، وحيث ذكر المكلف في جلسة الاستماع والمناقشة أن لائحة تنظيم العمل معتمدة من وزير العمل في عام لاحق لعام الاستئناف، وبما أن عقود العاملين لا تتضمن أحقيتهم في الحصول على تلك المكافآت، لذا ترى اللجنة أن هذا البند لم تكتمل أركانه النظامية، ولذا لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين 2006م و2007م ببند المكافآت.

البند الثاني: غرامة التأخير.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة غير المدفوعة وفقًا لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الغرامة لا تتوجب إلا إذا أصبحت الضريبة نهائية وتستحق الدفع فعليًا، وقد أوضحت المادة (66) من النظام الضريبي أن فرق الضريبة يصبح مستحقًا إذا وافق المكلف على الربط ولم يعترض عليه بمعنى أن الضريبة لا تصبح مستحقة إذا اعترض عليها المكلف، ومن ثم عدم توجب غرامة عليها، كما أنه في حالة استئناف المكلف لقرار اللجنة الابتدائية فإنه سوف يسدد أو يقدم خطاب ضمان بنكي بالضريبة المستحقة بموجب الربط التي تصدر بناءً على قرار اللجنة الابتدائية، ومن ثم يتوجب عدم حساب الغرامات إلا بعد انتهاء مراحل التقاضي المختلفة بين المصلحة والمكلفين طبقًا للآلية الواردة بالنظام الضريبي واللائحة التنفيذية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة التأخير استنادًا إلى المادة (77) من النظام الضريبي، كما أن موضوع المكافآت من الأمور المستقر عليها نظامًا، وليست محل اجتهد أو خلاف، مما ترى معه المصلحة صحة وسلامة هذا الإجراء.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف أن تحسب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة، وحيث إن بند المكافآت 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 إن اللجنة رفضت استئناف المكلف في بند المكافآت لعدم اكتمال أركانه النظامية، لذا فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند المكافآت من تاريخ صدور قرار نهائي.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (9) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

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

2- 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.

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: 1544

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أرباح/ فروق - الزكاة.

الموضوع

أرباح تقديرية/ فروق استيراد.

المبدأ

- 1- وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المنشأة وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة بفروق الاستيراد.
- 2- عدم تقديم المنشأة للمستندات أو القوائم المالية، يترتب عليه أحقية الهيئة في الربط التقديري.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/4/8هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 الثالثة رقم (7) لعام 1434هـ الصادر بشأن اعتراض شركة أ (المكلف) بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة ومن ثم 1437/2/20 هـ كل من: ... و ... و ... ، كما مثل المكلف

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1434 هـ بموجب الخطاب رقم (3/297) بتاريخ 1434/4/24 هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (100) بتاريخ 1434/5/14 هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند: المشتريات الخارجية للأعوام من 2005م حتى 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المكلف في اعتماد إضافة قيمة المشتريات الخارجية بمبلغ (34,116,618) ريال فقط للأعوام من (2005م حتى 2007م) للحثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت بأن المكلف ذكر أن لديه إعفاء من الجمارك وهذا الإعفاء لا يشمل جميع المشتريات المستوردة من قبل الشركة دون أن يقدم للمصلحة ما يفيد إعفائه من الرسوم الجمركية ، كما أنه لم يقدم بيان تحليلي يوضح فيه قيمة وبيان رسائل الاستيراد المعفاة ورسائل الاستيراد غير المعفاة ، واعتراضه المقدم أمام اللجنة ما هو إلا كلام مرسل وبدون مستندات أو تحليلات تؤيد وجهة نظره ، كما أن ما أورده المكلف في اعتراضه يؤدي إلى انخفاض قيمة المشتريات المستوردة مقارنة بما ورد في البيانات الصادرة من مصلحة الجمارك حيث أوضح المكلف بأن لديه إعفاء لبعض المشتريات الاستيرادية وكذلك لديه فواتير مخفضة من بعض الموردين وإدراجه لبعض المشتريات ضمن بند بضاعة في الطريق كل ذلك يجعل المشتريات ضمن التكاليف أقل مما ورد في بيانات مصلحة الجمارك ، إلا أن العكس هو الذي حدث حيث إن بيانات مصلحة الجمارك خلال عامي 2006م و 2007م كانت أقل مما قام المكلف بتحميله على التكاليف وهذا يشير إلى أن المكلف قام بتضخيم قيمة المشتريات المستوردة من أجل زيادة قيمة تكلفة المشتريات الخارجية.

وبخصوص ما ذكره المكلف بأن لديه فواتير مخفضة من قبل الموردين بالخارج فإن هذا التخفيض غير نظامي لأن مصلحة الجمارك تقوم بحساب الجمارك على البضاعة الواردة للمملكة بموجب الفواتير المرسلة مع الرسائل الاستيرادية ويتم حساب تكاليف الشحن والتحميل والتنزيل على أساس ذلك وعليه يتم إصدار البيان الجمركي بكامل القيمة الحقيقية للبضاعة الواردة ، وقد قامت المصلحة بمعالجة الفرق الناتج بين تكلفة المشتريات الخارجية الواردة بإقرارات المكلف الزكوية وبين بيانات مصلحة الجمارك وفقاً لتعميم



المصلحة رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ ، ففي عام 2005م كانت هناك زيادة في قيمة الاستيراد والرسوم الجمركية بين بيانات مصلحة الجمارك البالغة (287,625,246) ريال وبين قيمتها الواردة بكتاب الشركة البالغة (266,372,400) ريال بفرق قدره (21,252,846) ريال تستحق زكاة عن أرباحه التقديرية ، أما بخصوص عامي 2006م و2007م ، فقد بلغت تكلفة المشتريات الخارجية بالحسابات والإقرارات الزكوية على التوالي مبلغ (141,831,995) ريال و مبلغ (186,872,251) ريال في حين بلغت وفقًا لبيانات مصلحة

الجمارك على التوالي مبلغ (115,154,991) ريال ومبلغ (149,706,797) ريال وباستبعاد مصاريف المشتريات الواردة بكتاب الشركة والبالغة على التوالي مبلغ (4,184,815) ريال ومبلغ (7,106,558) ريال يكون الفرق الناتج بين البيانيين على التوالي مبلغ (22,492,189) ريال ومبلغ (30,058,899) ريال تم تعديل صافي الربح لعامي 2006م و2007م بها.

وذكرت المصلحة بأن اللجنة الابتدائية لم تقم بالتحقق من مطابقة المشتريات المستوردة بين ما هو مقيد بالدفاتر وما هو مدرج في البيان الصادر عن مصلحة الجمارك بل اكتفت بإلغاء اللوم على المصلحة لعدم قيامها بالفحص الميداني للتحقق من قيمة المشتريات الخارجية.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة رد تضمنت الآتي:

- أ- القرار الوزاري رقم (724/ص) الذي يؤيد إعفاء الشركة من الرسوم الجمركية لمدة عام.
- ب- البيانات التحليلية للمشتريات من واقع الحسابات متضمنة تحليل المشتريات على مستوى السنوات و الاعتمادات المستندية لكل عام.

ج- بيانات مصلحة الجمارك التحليلية للاستيرادات للأعوام من 2005م حتى 2007م.

وذكر أن المصلحة لديها لبس فيما أشارت إليه بخصوص هذا البند ، حيث إن المشتريات تنخفض قيمتها بالاستيرادات الجمركية عن حقيقتها المسجلة بالبيانات المالية بقيمة التخفيض في الفواتير من بعض الموردين ، ومن إدراج بعض فواتير المشتريات ضمن بند بضاعة في الطريق ، وذكر في اعتراضه المقدم للجنة الابتدائية كما هو موضح في القرار الابتدائي أنه يعترض على قيام المصلحة بخصم قيمة المصروفات الإضافية من قيمة المشتريات الخارجية، حيث إنها جزء من تكلفة المشتريات، ويتم إقفالها بحساب المخزون عند استلام البضاعة، ولا يوجد ازدواجية في هذه المصروفات لأنها مستبعدة أصلاً من جميع مصروفات الشركة الصناعية والإدارية، كما أن هناك بضاعة واردة من منافذ أخرى خلاف جمرک ميناء الملك عبد العزيز، ولم يتم إدراجها من جانب المصلحة ضمن قيمة البضاعة المستوردة، كما أن رصيد بضاعة بالطريق و الاعتمادات المفتوحة للاستيراد خلال العام يتم إقفالها بالعام التالي حسب القائمة المرفقة ، وأفاد بوجود بعض الفواتير المخفضة من قبل الموردين لمصلحتهم في بلادهم، حيث إن لديه إعفاء جمركي وليس له مصلحة في ذلك ، وتم تقديم هذه الفواتير للجمارك مع مستندات الشحن دون علم الشركة للجهل بالنظام ، الأمر الذي أدى إلى وجود فرق في القيمة كما هو موضح أيضاً بالقائمة المرفقة، ويرى المكلف أنه في حال إقرار المصلحة بالمبالغ الخاصة بفرقات الفواتير فهذا يعني ازدواجية في دفع الزكاة.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم اعتماد إضافة قيمة المشتريات الخارجية البالغة (34,116,618) ريال للأعوام من 2005م حتى 2007م، في حين يتمسك المكلف بوجهة نظره وبما جاء بالقرار الابتدائي باعتماد إضافة هذه المشتريات إلى الأعوام من 2005م حتى 2007م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك الإقرارات الزكوية للأعوام من 2005م حتى 2007م وكذلك القوائم المالية لعامي 2006م و2007م وكذلك البيانات المقدمة من مصلحة الجمارك التي تظهر المواد المستوردة تبين أن المصلحة ربطت على المكلف لعام 2005م بالأسلوب التقديري وأجرت مقارنة بين قيمة المشتريات الخارجية الواردة بالإقرار وقيمتها الواردة بالخطاب المقدم من الشركة وبين البيانات المقدمة من مصلحة الجمارك، وظهر لها وجود فرق مقداره (21,252,846) ريال احتسبت عليه زكاة على أساس أرباح تقديرية، وفي عامي 2006م و2007م أجرت مقارنة بين تكلفة المشتريات الخارجية الواردة في القوائم المالية والإقرارات الزكوية وبين ما ورد في البيانات المقدمة من مصلحة الجمارك والفرق البالغ (22,492,189) ريال و(30,058,899) ريال قامت بإضافته إلى نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م على التوالي.

وحيث إن ما قدمه المكلف من بيانات ومستندات بخصوص تلك الفروقات، رغم منحه المهلة الكافية، تعد غير كافية في إثبات وتفسير تلك الفروقات، ولذلك فإن اللجنة تؤيد استئناف المصلحة في طلبها حساب زكاة على أساس أرباح تقديرية على الفرق البالغ (21,252,846) ريال لعام 2005م، كما تؤيدها في طلبها إضافة الفرق البالغ (22,492,189) ريال و(30,058,899) ريال إلى نتيجة حسابات المكلف لعامي 2006م و2007م على التوالي.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (7) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف المصلحة في طلبها حساب زكاة على أساس أرباح تقديرية على الفرق البالغ (21,252,846) ريال لعام 2005م، وتأييدها في طلبها إضافة الفرق البالغ (22,492,189) ريال و(30,058,899) ريال إلى نتيجة حسابات المكلف لعامي 2006م و2007م على التوالي.



ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.
وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1545

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أرباح/ استثمار/ ديون / قروض - الزكاة.

الموضوع

أرباح مدورة (مرحلة)/ استثمار عقود/ ديون مشكوك تحصيلها/ ديون معدومة/ قروض قصيرة الأجل/
ديون أطراف ذات علاقة / قروض أطراف ذات علاقة.

المبدأ

- 1- يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.
- 2- يشترط لإعدام الدين وحسمه من الوعاء الزكوي بذل الجهد اللازم واتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر السداد.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/4/15هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (المصلحة) ومن شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (6) لعام 1430هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1431/1/12هـ 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 بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1430هـ بموجب الخطاب رقم (1/436) بتاريخ 1430/4/17هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (150) بتاريخ 1430/5/14هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (153) بتاريخ 1430/5/17هـ، وقدم ضمناً بنكياً صادراً من بنك ب برقم بتاريخ 1430/5/16هـ بمبلغ (5,471,711) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الأرباح المدورة لعام 2002م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة حول بند الأرباح المدورة لعام 2002م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة بند الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م، والشركة لا تستأنف على الإضافة، وإنما على إضافة الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي مرتين كما يلي:

الأولى: إضافة الأرباح المدورة البالغة (63,102,552) ريالاً إلى الوعاء الزكوي.

الثانية: إضافة توزيعات أرباح معلنة وغير مدفوعة البالغة (64,448,884) ريالاً إلى الوعاء الزكوي.

وأضاف المكلف أنه لا يوجد تضارب بين التوزيعات التي تضمنتها قائمة التدفقات النقدية وبين التوزيعات التي تضمنتها قائمة التغيرات في حقوق الشركاء، ولكن تظهر نفس المعلومات في كلا القائمتين للوصول بكل قائمة إلى تحقيق هدفها، فقائمة التغيرات في حقوق الشركاء تضمنت توزيعات أرباح برصيد (62,910,922) ريالاً، بينما تضمنت قائمة التدفقات النقدية تحت بند (المعاملات غير النقدية) توزيعات أرباح معلنة وغير مدفوعة برصيد (64,448,884) ريالاً، منها مبلغ (62,910,922) ريالاً يمثل أرباحاً موزعة وغير مدفوعة مجانية تحت حساب تكوين احتياطي عام طبقاً لقرار جمعية الشركاء، وباقي المبلغ يمثل أرباحاً موزعة من شركات شقيقة ومستحقة للشركاء.



ويتضح مما سبق ظهور توزيعات الأرباح في قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الشركاء، وهو أمر منطقي ولا يكون مبرراً لإضافة نفس البند لأكثر من مرة إلى الوعاء الزكوي، وإلا لحسنت الأصول الثابتة المضافة بقائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي من وعاء الزكاة أكثر من مرة، وفي جميع الأحوال يجب ألا تكون قائمة التدفقات النقدية مصدرًا يستقى منه عناصر الربط الزكوي حتى لا يحدث التكرار الذي تم بالربط.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تكرار إضافة بند الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بمراجعة توزيعات الأرباح تبين وجود تضارب وتباين بين التوزيعات التي تضمنتها قائمة التدفقات النقدية والتوزيعات التي تضمنتها قائمة التغيرات في حقوق الشركاء، وأمام هذا التضارب في البيانات لم تتحقق المصلحة من استجلاء ما تم توزيعه فعلياً، ومن ثم تم إضافة بند الأرباح المدورة البالغ (63,102,552) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعدم تقديمه المستندات الموثقة التي تثبت موقفه، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م مرتين، الأولى إضافة الأرباح المدورة البالغة (63,102,552) ريالاً، والثانية إضافة توزيعات أرباح معلنة وغير مدفوعة البالغة (64,448,884) ريالاً، في حين ترى المصلحة إضافة بند الأرباح المدورة البالغ (63,102,552) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض رقم (2006/146م) بتاريخ 1427/2/4هـ تبين أن اعتراض المكلف حول هذا البند يكمن في طلبه إضافة الأرباح المدورة بمبلغ (191,630) ريال بدلاً من مبلغ (63,102,552) ريالاً، كما تبين من إقرار المكلف أنه أضاف إلى وعائه الزكوي كل من بند الأرباح الموزعة غير المدفوعة بمبلغ (64,448,884) ريالاً، وبند الأرباح المدورة بمبلغ (191,630) ريالاً.

وباطلاع اللجنة على الربط الزكوي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (12/2792) بتاريخ 1426/5/26هـ تبين أن المصلحة أضافت إلى الوعاء الزكوي للمكلف كل من بند الأرباح الموزعة غير المدفوعة بمبلغ (64,448,884) ريالاً، وبند الأرباح المدورة البالغة (63,102,552) ريالاً، مما ترى معه اللجنة أن إضافة المصلحة للأرباح المدورة البالغة (63,102,552) ريالاً يمثل ازدواجاً في الإضافة.

وبناءً عليه، وبما أن المكلف هو المستأنف على هذا البند، وحتى لا يقل ما تقضي به اللجنة عن إقرار المكلف، لذا فإن اللجنة ترى الاكتفاء بما ورد في إقرار المكلف من إضافة الأرباح الموزعة غير المدفوعة بمبلغ (64,448,884) ريالاً وإضافة الأرباح المدورة بمبلغ (191,630) ريالاً إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م.



البند الثاني: الديون المعدومة لعام 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3/أ) بتأييد المصلحة بشأن الديون المعدومة لعام 2001م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات لعام 2001م ببند الديون المعدومة، وقد استندت المصلحة في وجهة نظرها إلى عدم تقديم الشركة ما يثبت اتخاذها الإجراءات القانونية التي تثبت استحالة تحصيل تلك الديون، كما جاء قرار اللجنة الابتدائية مؤيدًا لوجهة نظر المصلحة حيث ورد في القرار الابتدائي

ما نصه "أن المكلف لم يقدم المستندات المتعلقة باستنفاد الإجراءات النظامية لإعدام تلك الديون وفقًا للوائح وإجراءاته المالية مما ترى...".

وأضاف المكلف أن الديون المعدومة البالغة (2,660,619) ريالًا تمثل ديونًا مستحقة من عام 1995م على (51) عميلًا، وتمثل نسبة 14% من رصيد أوراق القبض، وقد استحال تحصيلها بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة من قبل الشركة والتي تتمثل في المتابعة الهاتفية ثم الميدانية عن طريق إدارة الشؤون القانونية ومن ثم المطالبة عن طريق جهات الاختصاص (المحاكم والجهات القضائية)، ويتكون غالبية المدينين من فئات المتوفين والسجناء والمتهربين والمنقطعين عن أعمالهم مع تغير عناوين إقامتهم، ويتم اعتماد قائمة الديون التي يتعذر تحصيلها من مجلس الإدارة وهي بذلك خسارة فعلية محققة، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2001م ببند الديون المعدومة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات ببند الديون المعدومة ومقداره (2,660,619) ريالًا لعدم تقديم المكلف ما يثبت استحالة تحصيل الديون، ومن ثم لم تتحقق المصلحة من أن هذا البند خسارة فعلية محققة، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2001م ببند الديون المعدومة البالغ (2,660,619) ريالًا، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة إمكان إعدام الدين واعتباره مصروفًا للأغراض المحاسبية، 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 وتعدّر عليه ذلك.

وبناءً عليه، وحيث إن المكلف لم يقدم ما يفيد أنه اتخذ الإجراءات النظامية والقانونية لتحصيل مستحقاته لدى المدينين، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2001م ببند الديون المعدومة.

البند الثالث: مخصص الديون المشكوك فيها لعام 2003م.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3/ب) بتأييد المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات بالمكون من مخصص الديون المشكوك فيها ومقداره (19,288,816) ريالاً.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أغفلت أصل الاعتراض وهو المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لعام 2003م، حيث عدلت المصلحة نتيجة الحسابات بالمكون من المخصص البالغ (19,228,816) ريالاً، وأدرجت رصيد المخصص أول المدة ضمن عناصر الوعاء الزكوي، ولم تحسم المستخدم من المخصص خلال العام والبالغ (12,123,065) ريالاً وهو

مصرف فعلي يخص الديون التي تم إعدامها خلال العام باستخدام المخصص المكون، ولم تطلب المصلحة أي مستندات تثبت إعدام هذه الديون.

وبناءً عليه يطلب المكلف تعديل الربح بصافي حركة المخصص خلال عام 2003م البالغ (19,228,816-12,019,065=7,209,751) ريالاً.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم تعديل نتيجة الحسابات بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها المكون خلال العام، وإدراج رصيد أول المدة ضمن عناصر الوعاء الزكوي استناداً إلى تعميم المصلحة رقم (7/2057) بتاريخ 1426/4/14هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بصافي حركة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (7,209,751) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها المكون خلال العام البالغ (19,228,816) ريالاً، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من المكلف بحركة حساب مخصص الديون المشكوك فيها خلال عام الاستئناف اتضح أن الرصيد الافتتاحي يبلغ (7,880,451) ريالاً، وقد بلغ المخصص المكون خلال العام (19,228,816) ريالاً، كما بلغ المستخدم من المخصص (12,019,065) ريالاً، ليكون الرصيد الختامي مبلغ (15,090,202) ريالاً.

وبناءً عليه، وحيث إن المصلحة لم تطعن في صحة واكتمال المستندات المؤيدة للمستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (12,019,065) ريالاً، لذا تؤيد اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بصافي حركة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (7,209,751) ريالاً.

البند الرابع: الأرصدة الدائنة لجهات ذات علاقة لعامي 2001م و2002م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بانتهاء الخلاف حول بند الأرصدة المستحقة للجهات ذات العلاقة.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اعتراض الشركة يشمل الاعتراض على إضافة الأرصدة الدائنة المستحقة إلى جهات ذات علاقة، علاوة على إضافة الأرصدة الدائنة دون حسم الأرصدة المدينة، وقد قضى قرار اللجنة الابتدائية بانتهاء الخلاف حول هذا البند بموافقة المصلحة على إضافة صافي أرصدة الجهات ذات العلاقة الدائنة محسومًا منها الأرصدة المدينة، وبذلك تكون اللجنة الابتدائية قد قضت في جزء من الاعتراض ولم تصدر رأيها في أصل الاعتراض وهو إضافة الأرصدة الدائنة المستحقة إلى جهات ذات علاقة.

وقد طلبت المصلحة من الشركة عدة مرات تقديم حسابات موحدة، ولم تتمكن الشركة من ذلك نتيجة لاختلاف أوضاع تلك الشركات التابعة، منها ما هي منتهى موقفها مع المصلحة، ومنها ما هي تحت المناقشة، ومنها ما هي محل اعتراض، مما

يؤدي إلى تعطل مصالح شركات المجموعة، ولكن ذلك لا يجب أن يكون مبررًا لتحميل الشركة زكاة غير مستحقة على الأرصدة الدائنة للجهات ذات العلاقة.

وأضاف المكلف أن الأرصدة الدائنة طبقًا للتعليمات المطبقة بالمصلحة لا تضاف لوعاء الزكاة إلا إذا كانت ناتجة عن تمويل أصول ثابتة وذلك أيضًا مرجعه حسم الأصول الثابتة نفسها من وعاء الزكاة، وهو ما لا يتوفر في هذه الحالة.

إن مصدر تمويل تلك الأرصدة هو حقوق الملكية لجهات ذات علاقة والتي بدورها خضعت للزكاة عند حساب الوعاء الزكوي لتلك الجهات، ولذلك فإن إخضاع تلك الأرصدة للزكاة عند حساب الوعاء الزكوي للشركة يترتب عليه ازدواجية في الخضوع للزكاة.

إن التعامل مع الجهات ذات العلاقة يكون ذا طبيعة مزدوجة، فهو يمثل حركة التعامل التجاري والنقدي التي قامت هذه الأطراف بتنفيذها نيابة عن الشركة أو قامت الشركة بتنفيذها نيابة عن هذه الأطراف خلال العام، كما أن الملاك للشركة والشركات التابعة ليسوا هم نفس الأشخاص، وعلى ذلك فإن الجهات ذات العلاقة ليست من الشركاء في الشركة، وحتى وإن كانت صافي أرصدة الجهات ذات العلاقة دائنة، فإنها ستكون مدينة في القوائم المالية لتلك الجهات، وتكون المحصلة النهائية لتوحيد القوائم المالية لا شيء.

وأضاف المكلف أن المصلحة أضافت بند الجهات ذات العلاقة لعام 2002م البالغ (468,912,730) ريالًا إلى الوعاء الزكوي، ويشمل هذا البند توزيعات أرباح دائنة بمبلغ (64,448,884) ريالًا سبق أن أضافتها المصلحة إلى الوعاء الزكوي، ومن ثم تكرر إضافتها، وحتى يتضح ما قامت به المصلحة من تكرار للإضافة، فإنه برد عملية التوزيع إلى الأرباح المرحلة، سوف يتم تخفيض الرصيد الدائن للجهات ذات العلاقة بنفس المبلغ، ومن ثم فحتى وإن أضافت المصلحة الرصيد الدائن للجهات ذات العلاقة فإنه سيكون مخفضًا بالرصيد الدائن لتوزيعات الأرباح ولن تظهر توزيعات الأرباح بقائمة التدفقات النقدية. وفي ضوء ما سبق يطلب المكلف عدم إضافة إجمالي الأرصدة الدائنة لجهات ذات علاقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2001م و2002م.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1431/1/12هـ ورد فيها أن القرار الابتدائي قضى بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف التي ذكرت ضمن مذكرة اعتراضه، ومن ثم يعد الخلاف منتهيًا حول هذا البند.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند إجمالي الأرصدة الدائنة لجهات ذات علاقة إلى وعائه الزكوي لعامي 2001م و2002م، في حين ترى المصلحة أن الخلاف يعد منتهياً بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف الواردة في اعتراضه، ومن ثم يعد الخلاف منتهياً.

وباطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض رقم (146/2006م) بتاريخ 1427/2/4هـ تبين أنه ورد فيها ما نصه "أضافت المصلحة لوعاء الزكاة الأرصدة المستحقة للجهات ذات العلاقة لعامي 2001م و2002م، علاوة على أن ما أضافته كان إجمالي الأرصدة الدائنة للجهات ذات العلاقة، ولم تعر أي اهتمام للأرصدة المدينة لنفس الجهات... ونحن نعتز على ذلك لما يلي:". وباطلاع اللجنة على خطاب المصلحة الموجه للجنة الابتدائية برقم (4/2735) بتاريخ 1427/5/16هـ بشأن وجهة نظر المصلحة حول اعتراض المكلف تبين أنه ينص على ما يلي " ترى المصلحة أن ما يضاف لوعاء الزكاة هو صافي الأرصدة الدائنة للجهات ذات العلاقة".

وبرجوع اللجنة إلى القرار الابتدائي تبين أنه لم يقض في طلب المكلف عدم إضافة إجمالي الأرصدة الدائنة لجهات ذات علاقة إلى الوعاء الزكوي، كما أن موافقة المصلحة تنحصر في حسم الأرصدة المدينة من الأرصدة الدائنة (صافي الأرصدة الدائنة للجهات ذات العلاقة) مما ترى معه اللجنة إعادة الموضوع للجنة الابتدائية لبحثه وإصدار قرار بشأنه.

البند الخامس: الاستثمار في البيع بالتقسيط للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5/أ) بتأييد المصلحة فيما يتعلق باستثمارات في البيع بالتقسيط. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي، حيث ورد في القرار الابتدائي ما نصه "فيما يتعلق باستثمارات البيع بالتقسيط فإن البيع قد تم، وملكية الأصل انتقلت إلى المشتري، ومن ثم فإن المديونية الناتجة عن هذا البيع تعتبر ديون حقيقية لدى الغير وتجب فيها الزكاة".

وأضاف المكلف أن المصلحة تستند في وجهة نظرها على فتوى الهيئة القضائية العليا رقم (155) الواردة في المنشور الدوري رقم (2) لعام 1394هـ المتضمن وجوب الزكاة في الديون التي على الشركة لدى الغير إذا كان المدين ملئاً قادراً على السداد، وهو استناد يتناقض مع ما تضمنته وجهة نظر المصلحة من أن "هذه الأوراق تمثل أدوات ائتمان لم تحل آجالها في نهاية الأعوام المالية محل الربط، ومن ثم فهي تعتبر في حقيقتها ديون في ذمة الغير" فكيف يكون هناك قدرة على السداد على دين لم يحل أجله بعد طبقاً لعقد بين الطرفين.

ويرى المكلف أن مضمون الفتوى المذكورة سابقاً هي على الديون الحالية آجالها والتي يمكن للشركة طلبها وتحصيلها متى شاءت، أي أنها أموال للشركة لدى الغير يمكن طلبها، في حين أن تلك الديون مجدولة وفق عقد بين الطرفين والعقد شريعة



المتعاقدين، ولا يحل أجل الديون إلا في سنواتٍ لاحقةٍ يستحيل طلبها ولا يكون المدين قادرًا على السداد، وإن عدم حسم الديون التي لم تحل آجالها يؤدي إلى تضخيم وعاء الزكاة لعملية بيع واحدة. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن أوراق القبض (الاستثمار في البيع بالتقسيط) تمثل في الحقيقة ديونًا للشركة لدى الغير، ولا تعد من قبيل الاستثمارات، وهذا التفسير ينسجم مع تعليمات المصلحة المتمثلة في المنشور الدوري رقم (2) لعام 1394هـ المتضمن لفتوى الهيئة القضائية العليا رقم (155) بتاريخ 1394/4/9هـ بشأن وجوب الزكاة في الديون التي للشركات لدى الغير إذا كان المدين مليئًا قادرًا على السداد.

وحيث تبين من طبيعة أعمال الشركة أنها تحصل على أوراق قبض من العملاء ضمانًا لتسديد ما عليهم من أقساط في مواعيدها، وهذه الأوراق تمثل أدوات ائتمانٍ لديون لم تحل آجالها في نهاية الأعوام المالية محل الربط، وبما أنه لم يتضح من أوراق ملف الشركة مدى مطابقة المدينين في التسديد من عدمه، ومن ثم تعد في حقيقتها ديونًا في ذمة الغير، ولا يتغير من ذلك كونها قصيرة أو طويلة الأجل، أو أن تمويلها تم من حقوق الملكية أو من أي مصدر آخر، وعليه تنطبق بشأنها فتوى الهيئة القضائية العليا المشار إليها أعلاه، ومن ثم تجب فيها الزكاة الشرعية وعلى هذا الأساس تم الربط على الشركة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م، في حين ترى المصلحة عدم حسم رصيد هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، وبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحال أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبناءً عليه، وحيث إن رصيد عقود التقسيط عبارة عن مبالغ مستحقة للشركة لدى الغير ناتجة عن تعاملات تجارية تتمثل في البيع بالتقسيط ومضمونة، وليست على مماطل أو معسر وإنما هي ديون قابلة للتحويل، وتطبيقًا لقاعدة الديون المذكورة أعلاه، لذا



فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م.

البند السادس: الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك للأعوام من 2001م حتى 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5/ب) بتأييد المكلف فيما يتعلق بعقود التأجير. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن الديون الناتجة عن عقود التأجير المنتهي بالتمليك تعد ديونًا حقيقية لدى الغير تجب فيها الزكاة ويطبق بحقها القواعد الشرعية وفقًا للفتاوى الشرعية رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ ورقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ ورقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، وقد استقر عليه قضاء اللجنة الاستئنافية بعدة قرارات منها القرار رقم (482) لعام 1425هـ والقرار رقم (660) لعام 1427هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة ورد فيها أن المصلحة استندت في مذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة الابتدائية على فتوى الهيئة القضائية العليا رقم (155) الواردة في المنشور الدوري رقم (2) لعام 1394هـ المتضمنة وجوب الزكاة في الديون التي على الشركة لدى الغير إذا كان المدين مليئًا قادرًا على السداد، وهذا الاستناد غير صحيح ولا ينطبق على حالة التأجير المنتهي بالتمليك، لأن مضمون الفتوى هي على الديون الحائلة آجالها والتي يمكن للشركة طلبها وتحصيلها متى شئت، أي أنها أموال للشركة لدى الغير يمكن طلبها، في حين أن تلك الديون مجدولة وفق عقد بين الطرفين، والعقد شريعة المتعاقدين، ولا يحل أجل الديون إلا في أعوام لاحقة يستحيل طلبها ولا يكون المدين قادرًا على السداد. وطبقًا للقواعد الشرعية التي ترى أن عقد التأجير المنتهي بالتمليك هو عقد فاسد، لذا فإن هناك فصلًا بين العقدين حيث إن عقد التأجير يكون عقدًا منفصلًا، وفي نهاية المدة يكون أمام العميل جميع الخيارات إما بشراء السيارة أو تأجير سيارة أخرى أو إعادة السيارة وهذا يتم بعقد جديد، لذلك فإن التأجير الذي تتبعه الشركة هو عقد تأجير تشغيلي وليس تمويلي، ومن ثم لا تجب الزكاة في عين الأصل المؤجر، بل في القيمة الإيجابية فقط والتي تدرج في إيرادات الشركة، كما أن السيارة المؤجرة تبقى باسم الشركة، ومن ثم فهي أصول مؤجرة يفترض أن تحسم من وعاء الزكاة، حيث تم تصنيفها في القوائم المالية طبقًا لمتطلبات المعايير المحاسبية والتي لا يجب أن تكون سببًا في تزكية ما لا تجب فيه الزكاة.

إن عدم حسم الديون التي لم تحل آجالها يؤدي إلى تضخيم وعاء الزكاة لعملية بيع واحدة فعلى سبيل المثال سيارة القيمة النهائية لها في نهاية مدة التأجير مبلغ (180,000) ريال وهو المبلغ الذي تتحصل عليه الشركة فعليًا، يتم تزكية تلك القيمة بمبلغ (540,000) ريال، تمثل مبلغ (180,000) ريال لدى الشركة، ومبلغ (180,000) ريال لدى المشتري، ومبلغ (180,000) ريال لدى المقرض، وهذا لا يتفق مع العقل والمنطق ومقتضيات التطبيق السليم للزكاة الشرعية، وباستطلاع آراء بعض من أصحاب الرأي الشرعي في هذه المسألة فإنهم يرون أن ما يجب تزكيته هو المبالغ التي حصلت عليها الشركة نتيجة البيع، أي مبلغ (180,000) ريال، وليس وفق الطريقة التي تتبعها المصلحة.

وأضاف المكلف أن عدم ظهور صافي قيمة المقوم المادي الرئيس لنشاط التأجير وهو السيارات التي هي عروض القنية التي تحسم من وعاء الزكاة، وإحلاله ببند أوراق القبض يرجع إلى أن معايير المحاسبة الدولية وبالأخص معيار المحاسبة عن عقود



الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يقضى أنه في حالة الإيجار التمويلي يتم إقفال حساب الأصل المؤجر وإثبات قيمة الاستثمار الإجمالي في الإيجار في حساب مستقل باسم (مديني عقود الإيجار).

إن تطبيق معايير المحاسبة المالية يجب أن يختلف عما يجب أن تكون عليه المحاسبة الزكوية أو الضريبية، فكما هو الحال في تعديل الربح المحاسبي بالمخصصات المكونة أو برواتب الشركاء، فيجب أيضاً أن يكون هناك بعض التعديلات على الوعاء الزكوي ببعض البنود كبند أوراق القبض للوصول إلى الوعاء الزكوي الشرعي.

إن الأصول المؤجرة عن طريق الإيجار التمويلي إذا ما استمرت المصلحة في التطبيق الحالي لمعيار المحاسبة المالية، وعدم وجود معيار للمحاسبة الزكوية يتناسب مع الواقع العملي سيكون نتيجته ضياع الأصل الثابت في كل من دفاتر المؤجر والمستأجر، حيث إن المؤجر سوف يقفل حساب الأصل المؤجر وتثبت قيمة الاستثمار الإجمالي في الإيجار في حساب مستقل

باسم (مديني عقود الإيجار) ، بينما المستأجر يسمح له بحسم قيمة ما تم دفعه، فعلى الرغم من إثبات الأصل بإجمالي قيمته إلا أن الدائنية عن الأصل تحسم من وعاء الزكاة، ولذلك تكون النتيجة أن ما حسم فعلاً من وعاء الزكاة هو المسدد عنه ، وعلى ذلك فإن الجزء المتمم لقيمة الأصل الثابت والذي لم يدفع من قبل المستأجر والذي لم يحسم من وعائه الزكوي والممثل لرصيد مديني العقود بدفاتر المؤجر يجب أن يحسم هو الآخر من وعاء الزكاة للمؤجر ليصبح الأصل محسوماً من وعاء الزكاة بكامل قيمته لدى المستأجر والمؤجر.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م، في حين يرى المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي لأعوام الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن هذا البند ورد تحت مسمى أوراق القبض، كما تبين من الإيضاحين رقم (1 و 7) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن أوراق القبض تمثل إجمالي المبالغ المستحقة القبض بموجب عقود الإيجار التمويلي وعمليات البيع بالتقسيط.

وبرجوع اللجنة لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تبين أن عقود الإيجار تصنف كإيجار تمويلي إذا توفرت فيها أي من الحالات الواردة في الفقرة (107) من المعيار المذكور والتي يترتب عليها تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر ، كما أن الأصل المؤجر إيجاراً تمويلياً لا يظل مسجلاً كأصل في دفاتر المؤجر ، ويحل محله حساب آخر هو الذي سماه المكلف (أوراق القبض) ، بينما يسجل في دفاتر المستأجر كأصل ويتم استنفاده من قبل المستأجرين وليس من قبل المؤجر.



وبذلك فإن الأصل المؤجر يعد في دفاتر المستأجر من أصوله الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي بعد استبعاد مجمع الاستهلاك وهو ما يساوي تقريبًا صافي الاستثمار في عقود التأجير المسجل في دفاتر المؤجر، فضلًا عن أنه حتى وإن لم تتحقق شروط البيع واستعاد المؤجر (المكلف) الأصل المؤجر تأجيرًا منتهيًا بالتمليك، فإنه بإمكانه أن يقوم بعرضه للإيجار المنتهي بالتمليك مرة أخرى أو بيعه، مما يعني أن نيته من اقتنائه هو إعادة بيعه، ولذلك فإن الأصل المؤجر يأخذ حكم عروض التجارة في حسابه ضمن الوعاء الزكوي، ومما يؤكد ذلك عدم تحمل المؤجر لمصاريف الاستهلاك المترتبة على تناقص منفعة الأصل، وإنما الذي يتحملها هو المستأجر، ومما يؤكد ذلك أن رصيد الاستثمار ينقص بمقدار ما يتم تحصيله من الأقساط المسددة وفقًا لمقتضيات العقد.

وبناءً على ما سبق فإن رصيد عقود التأجير المنتهي بالتمليك (أوراق القبض) يعد بمثابة عروض معدة للبيع، وما يتم استرداده من هذه الأصول المؤجرة يعد معروضًا للإيجار المنتهي بالتمليك مرة أخرى أو للبيع، وبذلك يدخل ضمن الوعاء الزكوي لدى المؤجر (المكلف)، وبناءً عليه فإن اللجنة بالأغلبية تؤيد استثناء المصلحة في طلبها عدم حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م.

البند السابع: البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل للأعوام من 2001م حتى 2003م.

ذكر المكلف في استئنافه أنه اعترض على إضافة المصلحة البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م، إلا أنه لم يصدر قرار حول هذا البند.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي المستأنف، وعلى الاستئناف المقدم من المكلف، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م. وباطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض رقم (2006/146م) بتاريخ 1427/2/4هـ والواردة للمصلحة بالقيود رقم (3913) بتاريخ 1427/2/5هـ تبين أن بند البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل من ضمن البنود التي اعترض عليها المكلف. ويرجع اللجنة إلى القرار الابتدائي تبين أنه لم يقض في طلب المكلف عدم إضافة بند البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل إلى الوعاء الزكوي، مما ترى معه اللجنة إعادة الموضوع للجنة الابتدائية لبحثه وإصدار قرار بشأنه.

البند الثامن: الديون المجمدة التي لا يمكن تحصيلها.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه حسم بند الديون المجمدة التي لا يمكن تحصيلها من وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م.



وبعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض رقم (2006/146م) بتاريخ 1427/2/4هـ تبين أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه القرار الابتدائي محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عنه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئنافين المتقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (6) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- 1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي لعام 2002م مرتين ، على أن يتم إضافة الأرباح الموزعة غير المدفوعة بمبلغ (64,448,884) ريالاً ، وإضافة الأرباح المدورة بمبلغ (191,630) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف ، وفقاً للحثيات الواردة في القرار.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2001م ببند الديون المعدومة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه تعديل نتيجة الحسابات لعام 2003م بصافي حركة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (7,205,752) ريالاً، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- إعادة بند إجمالي الأرصدة الدائنة لجهات ذات علاقة لعامي 2001م و2002م إلى اللجنة الابتدائية لبحثه وإصدار قرار بشأنه، وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.



- 5- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 6- تأيد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 7- إعادة بند البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل للأعوام من 2001م حتى 2003م إلى اللجنة الابتدائية لبحثه وإصدار قرار بشأنه ، وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.
- 8- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص الديون المجمدة التي لا يمكن تحصيلها للأعوام من 2001م حتى 2003م ، وفقاً للحثيات الواردة في القرار.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

رقم القرار: 1546

سنة القرار: 1437هـ

استثمار / قروض - الزكاة.

المفتاح

استثمار قروض / قروض طويلة الأجل.

الموضوع

- 1- يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.
- 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 1437/4/15هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات المكلفين والمصلحة 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 (14) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/3/4هـ 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 الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (14) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/49) بتاريخ 1434/4/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (124) بتاريخ 1434/5/28هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من بنك ب برقم بتاريخ 1434/6/21هـ بمبلغ (5,475,000) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إعادة فتح الربط.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على إعادة فتح الربط النهائية للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في حثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه "يرجع اللجنة للقوائم المالية والربوط الزكوية للأعوام محل الاعتراض، تبين أنه تم إعادة فتح الربوط خلال الخمس سنوات حيث إن تاريخ الشهادة النهائية لعام 2005م هو 1427/8/16هـ، بتاريخ خطاب المصلحة هو 1432/4/2هـ، واستناداً للقرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ ترى اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند".



وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1424/6/29هـ تضمن أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط النهائي خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية في الحالتين التاليتين:

- 1- الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.
 - 2- وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقاً للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.
- وهاتان الحالتان لا تنطبقان على حالة الشركة حيث إن بيانات القروض معلومة عند إعداد الربط النهائي لعامي 2005م و2006م ، وقدمتها الشركة ضمن البيانات المالية والإيضاحات المتممة لها، وتم الربط بناءً على البيانات التي تم موافاة المصلحة بها عن العامين 2005م و2006م ، ومطابقة لدفاتر وحسابات الشركة، وتم مراجعة البيانات المالية الخاصة بها من مراجعي حسابات الشركة ، وإن فتح الربوط بإضافة بند القروض لوعاء الزكاة سيترتب عليه تغيير في المفهوم الذي تم الربط على أساسه وإضافة عناصر موضوعية جديدة لم تكن واردة في الربوط الأساسية.
- وأضاف المكلف أن التعليمات التي كانت مطبقة في وقت إجراء الربط لا تفرض الزكاة على القروض إطلاقاً، وإنما تجبى من رأس المال والاحتياطيات والأرباح بعد حسم الأصول الثابتة، وأن الزكاة لا تفرض إلا على المقرض فقط لتجنب الازدواجية ويؤيد ذلك ما يلي:

- تعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ بشأن تحديد وعاء فريضة الزكاة.

- تعميم المصلحة رقم (6/147) بتاريخ 1408/12/18هـ بشأن تعليمات تفسيرية بشأن القروض التوسعية.

- خطاب وزاري رقم (1103/3) بتاريخ 1407/2/11هـ بشأن معالجة القروض والذي ورد فيه ما نصه "أن الزكاة لا تفرض على القروض إطلاقاً وإنما تجبى من رأس المال والاحتياطيات والأرباح بعد حسم قيمة الأصول الثابتة".

وقد أيدت اللجنة الاستئنافية في القرار رقم (948) لعام 1430هـ الصادر في الاستئناف رقم (822/ز) لعام 1428هـ المكلف في عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط وإضافة بند الذمم الدائنة إلى الوعاء الزكوي.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم فتح الربوط الزكوية لعامي 2005م و2006م من قبل المصلحة لغرض إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بناءً على ملاحظة ديوان المراقبة العامة بالخطاب رقم (17734/3/3) بتاريخ 1431/11/19هـ ، فقد تم إعادة فتح الربط للعامين 2005م و2006م طبقاً للقرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ البند ثانيًا فقرة (1) والذي أعطى المصلحة أحقية فتح الربوط خلال خمس سنوات من تاريخ الحصول على الشهادة النهائية في حال وجود أخطاء في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فتح الربوط الزكوية لعامي 2005م و2006م من قبل المصلحة لغرض إضافة



القروض إلى الوعاء الزكوي، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح رباط العامين المذكورين ، 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 الربوط الزكوية والضريبة النهائية ، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط الزكوية والضريبة هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور ، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها للربوط الزكوية للعامين محل الاستئناف إلى نص الفقرة (ثانيًا/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي قيد فتح الربط بمدة (خمس) سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية إذا أخطأت المصلحة في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط ، وحيث إن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (ثانيًا/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربوط الزكوية التي أعيد فتحها ، وأن تعديل هذه الربوط تم خلال الفترة المحددة (بخمس) سنوات.

وباطلاع اللجنة على البيانات التي قدمها المكلف تبين أنه حصل على الشهادة النهائية لعام 2005م بتاريخ 1428/8/16هـ، كما حصل على الشهادة النهائية لعام 2006م بتاريخ 1428/7/30هـ، وقامت المصلحة بإعادة فتح رباط العامين المذكورين بموجب خطابها رقم (7/1216/16) بتاريخ 1432/4/2هـ، مما يتبين معه أن فتح الربوط تم خلال (خمس) سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية، وهنا يتعين النظر فيما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجرائها الربوط الأساسية على المكلف فيما يتعلق بالمواضيع التي بناءً عليها أعيد فتح الربوط. وبرجوع اللجنة إلى الربوط الأساسية تبين عدم إضافة المصلحة القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2005م و2006م 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) بتاريخ 1424/4/17هـ بخصوص الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ المتعلقة ببعض المسائل الزكوية ، نأمل الاطلاع ومراعاة ما ورد بالفتوى من أحكام وضوابط عند التطبيق"، مما ترى معه اللجنة أحقية المصلحة في إعادة فتح تلك الربوط تطبيقاً للفقرة (ثانيًا/1) من القرار الوزاري المذكور ، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربوط الزكوية لعامي 2005م و2006م من قبل المصلحة لغرض إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي.

البند الثاني: القروض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على إضافة القروض إلى وعاء الزكاة للحثيات الواردة في القرار.



- استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تستأنف على إضافة القروض لوعاء الزكاة للأسباب الآتية:
- 1- لا نرى سلامة الإجراءات المتبعة في تطبيق الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ والتي يترتب عليها الازدواجية في فرض الزكاة على طرفي القرض (المدين والدائن)، بما يتنافى مع ما ورد في قراراتٍ وزاريةٍ وتعاميم ورد ذكرها في البند الأول والتي تفيد أنه لا زكاة على القروض إطلاقاً.
 - 2- أنه إذا كانت المصلحة تستند في المطالبة بإضافة القروض لعامي 2005م و2006م لوعاء الزكاة على الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ فإنه من الواجب عليها أيضاً تطبيق الفتوى الشرعية رقم (20476) بتاريخ 1419/7/25هـ عن استفسار ج حول تزكية ديون الشركة المتأخرة، حيث وردت الفتوى عنها بأن الزكاة لا تجب على الدائن حتى يقبض دينه ويستقبل به حولا إذا كان الدين على معسر أو كان على ملى ولكنه مماطل ولا يمكن للدائن استخلاص دينه منه لأي سببٍ من الأسباب، ولذلك يجب استبعاد الديون المجمدة لدى الشركة والتي تعذر عليها تحصيلها.
 - 3- صدر حكم الدائرة الإدارية الخامسة بديوان المظالم رقم (5/د/162) لعام 1430هـ في القضية رقم (1/4935/ق) لعام 1427هـ المقامة من/شركة د ضد مصلحة الزكاة والدخل، القاضي بإلغاء قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (685)

عام 1427هـ المتضمن تأييد استئناف المصلحة في إضافة القروض محل الاستئناف إلى الوعاء الزكوي للمكلف، ومن حيثيات ذلك الحكم ما نصه " أن القول بأن القروض المقدمة إلى آخرين لا تعد من الأصول الثابتة والاستثمارات جائزة الحسم، وأن زكاة

لقرض تجب على كل من المقرض والمقترض وهو ما ذهبت إليه المصلحة يعتبر محل نظر، إذ أن قيامها بفرض الزكاة على كل من الشركة المقرضة والمقترضة منها يدل دلالة واضحة بأن ذمة كلا الشريكتين ذمة واحدة والمال مال واحد وبهذا يكون أخذ الزكاة عن المال مرتين في حولٍ واحدٍ لا يجب... قرر الفقهاء أنه لا يمكن إيجاب الزكاة مرتين في حولٍ واحدٍ حيث أورد ابن قدامة في المغني قوله: لا يمكن إيجاب زكاتين في حولٍ واحدٍ بسببٍ واحدٍ لقول النبي صلى الله عليه وسلم فيما أخرجه ابن أبي شيبة في مسنده (لا ثني في الصدقة) وهذا الحديث يمثل عدالة الإسلام في فريضة الزكاة بالألا تؤخذ الصدقة في عامٍ مرتين ، وقرر الفقهاء أخذًا من هذا الحديث أنه لا يجوز إيجاب زكاتين في حولٍ واحدٍ بسببٍ واحدٍ وهو ما يعرف في دراسات الضريبة الحديثة (بمنع الازدواج الضريبي) ، وهو ما جعل الفقهاء رحمهم الله يقولون بعدم أخذ العشر من الأرض الخراجية (المفروض على رقبته ضريبة سنوية محددة) حتى لا يجتمع العشر والخراج في أرضٍ واحدةٍ ، كما لا تجتمع زكاة السائمة والتجارة في مالٍ واحدٍ... وبهذا فإن إيجاب الزكاة على الدائن والمدين في المال الواحد يلزم منه تثنية الزكاة في المال الواحد وهو ما نهى عنه الحديث ، مما تنتهي معه الدائرة إلى إلغاء القرار محل الدعوى ، ولا ينال من ذلك ما ذهبت إليه مصلحة الزكاة والدخل من الاستناد على الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ المؤكدة بالفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ (بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في آنٍ آخرٍ عليه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته) فإن



هذه الفتوى إنما هي فتوى خاصة بالمستفتي وكل طرف من أطراف الدعوى يحتج بهذه الفتوى لصالحه يؤكد ذلك الخلاف وجهات النظر بين اللجنة الابتدائية والاستئنافية في الأخذ بالفتوى فقد ورد في قرار اللجنة الابتدائية (أن الازدواج في الزكاة منهى عنه شرعاً , وحيث إن المصلحة دأبت في الفترة الأخيرة على العمل بمقتضى الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ والتي تقضي بأن زكاة القرض على المقرض , وحيث إن المصلحة لم تنف قيام المقرض بسداد زكاة القرض , فإن اللجنة لا يمكنها تأييد المصلحة في مطالبها بتزكية القرض من قبل كل من المقرض والمقرض في آن واحد , وتؤيد المكلف في مطالبته بحسم هذا القرض من وعائه الزكوي عن السنوات من 1996م إلى 2000م مما ينفي دفع المدعي عليها الاستناد على هذه الفتوى".

4- أن مجال استخدام القروض هو البيع بالتأجير المنتهي بالتمليك والبيع بالتقسيط, ولم تكن لتمويل أصل ثابت أو استثمار, ولم تقم المصلحة بحسم تلك الديون من وعاء الزكاة على الرغم من أن الاستثمار في الديون التي على الغير للتقسيط أو للتأجير المنتهي بالتملك والتي تم توفيرها عن طريق القروض هي بمثابة أداة الإنتاج وتحقيق الربح أو عروض القنية التي تستبعد من وعاء الزكاة, وهذا هو العنصر المهم جداً لممارسة نشاط الشركة.

5- أن إضافة قروض حال عليها الحول لوعاء الزكاة على الرغم من أنها مولت أصولاً متداولة يؤدي إلى خلط وازدواج في تحديد وعاء الزكاة بين طريقة تحديد وعاء الزكاة بالطريقة المباشرة (صافي رأس المال العامل) والطريقة الغير مباشرة التي تستخدمها المصلحة, حيث إن ما آل إليه القرض وفق نص الفتوى أدرج في الوعاء الزكوي بالطريقة غير المباشرة عن طريق إدراج المخزون في قائمة الدخل, وهذا يؤدي إلى الازدواجية مرة عند إضافة نتيجة العام من قائمة الدخل, ومرة ثانية عند إضافة مصدر التمويل.

6- أن الأرصدة الدائنة عموماً وطبقاً للتعليمات المطبقة بالمصلحة لا تضاف لوعاء الزكاة إلا إذا كانت ناتجة عن تمويل أصول ثابتة, وذلك أيضاً مرجعه حسم الأصول الثابتة نفسها من وعاء الزكاة, وهو ما لا يتوفر في هذه الحالة.

7- أن مجموعة من رجال الأعمال والمحاسبين قد رفعوا لوزير المالية عبر الغرفة التجارية بجدة في أواخر العام 2005م الاعتراض على ما نصت عليه الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ, معتبرين اعتماد المصلحة على ما ورد في مقتضى الفتوى, ازدواجية في آلية فرض الزكاة على طرفي القرض, وقد أحال وزير المالية تظلم رجال الأعمال من إدراج المصلحة الزكاة القروض الاستثمارية والحسابات الدائنة ضمن الوعاء الزكوي إلى وزير العدل لتدقيق الرأي الشرعي.

8- أن الشيخ عبدالله المنيع أصدر في وقت سابق فتوى يرى فيها أن الديون المستحقة على الشركة تجب فيها الزكاة على المقرض وليس على المقرض.

9- أن تعليمات المصلحة المذكورة في البند الأول تقضي بعدم استحقاق الزكاة على القروض إطلاقاً بسبب عدم تمام الملك , وثنية الزكاة على كل من المدين والدائن لنفس المبلغ.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإضافة القروض إلى الوعاء الزكوي تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ — إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة جميع الأموال المملوكة والمستفادة في أي صورة ومن أي مصدر إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه فإذا آلت إلى مصروفات أو عروض قنية (أصول ثابتة) فلا زكاة فيها وحسبت من الوعاء، وإذا آلت إلى عروض تجارية متداولة خضعت للزكاة، وكذلك الفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ التي أكدت على عدم وجود ثني في خضوع القرض لدى المقرض والمقرض حيث ورد فيها ما نصه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي ماله آخر ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته) وحيث حسمت المصلحة الأصول الثابتة والمصروفات، كما قامت مقابل ذلك بإضافة مصادر تمويل هذه الأصول الواردة في البند، عليه فإن إجراء المصلحة يتفق والقواعد الشرعية والتعليمات النظامية، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (726) لعام 1428هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (1619/1) بتاريخ 1428/3/15هـ وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (27/د/8) لعام 1430هـ، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، وبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرسيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحال أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي ماله 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 قائمة المركز المالي أن بند القروض البنكية طويلة الأجل ظهر في قائمة المركز المالي للأعوام 2004م و2005م و2006م بمبلغ (117,220,558) ريالًا ومبلغ (112,220,558) ريالًا ومبلغ (115,498,368) ريالًا على التوالي ضمن مجموعة المطلوبات.



وبناءً عليه، ووفقاً للقاعدة أعلاه فإن بند القروض يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

البند الثالث: الاستثمار في عقود التقسيط والتأجير المنتهي بالتمليك.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض الشركة على عدم حسم المصلحة من وعاء الزكاة الاستثمار في الديون التي على الغير والمستثمرة في عقود التأجير والتقسيم والتي تم توفيرها عن طريق القروض للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه "بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية رقم (2013/166) بتاريخ 1434/4/21هـ المقدمة من الشركة أثناء جلسة المناقشة، تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض الشركة على عدم حسم المصلحة من وعاء الزكاة الاستثمار في الديون التي على الغير والمستثمرة في عقود التأجير والتقسيم والتي تم توفيرها عن طريق القروض للأسباب المفصلة في وجهة نظرها، بينما ترى المصلحة إضافتها إلى وعاء الزكاة للأسباب المفصلة في وجهة نظرها، ويرجع اللجنة للقوائم المالية والربوط الزكوية للأعوام محل الاعتراض تبين أن هذا البند يتعلق بالديون التي

على الغير المستثمرة في عقود التأجير والتقسيم، وطبقاً لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، واستناداً للفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ فإن هذه الديون تعد من الديون على ملي، فيجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي ولا يعد فرض الزكاة على الدائن والمدين من الثاني، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند".

وأضاف المكلف أنه يستأنف على عدم حسم المصلحة الاستثمار في الديون التي على الغير في عقود التقسيط والتأجير المنتهي بالتمليك والتي تم توفيرها عن طريق القروض للأسباب الآتية:

1- أنه إذا كانت المصلحة تستند في المطالبة بإضافة القروض إلى وعاء الزكاة لعامي 2005م و2006م على الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، فإنه من الواجب عليها أيضاً تطبيق الفتوى الشرعية رقم (20476) بتاريخ 1419/7/25هـ عن استفسار د حول تزكية ديون الشركة المتأخرة، حيث وردت الفتوى عنها بأن الزكاة لا تجب على الدائن حتى يقبض دينه ويستقبل به حوالاً إذا كان الدين على معسر أو كان على ملي ولكنه ماطل ولا يمكن للدائن استخلاص دينه منه لأي سبب من الأسباب، ولذلك يجب استبعاد الديون المجمدة لدى الشركة والتي تعذر عليها تحصيلها خلال عامي الاستئناف.

2- صدر العديد من الفتاوى عن هيئة كبار العلماء بشأن الاستثمارات وكيفية حساب الزكاة عليها، وأكدت تلك الفتاوى على عدم وجوب الزكاة في قيمة الاستثمار وإنما تجب الزكاة في ريعه فقط، وفرقت الفتاوى في كيفية حساب الزكاة على الاستثمارات بناءً على نية المكلف، فإن كانت النية مطلقة للمضاربة والتجارة وجبت الزكاة في كامل قيمتها، وإن كانت النية القنية وجبت الزكاة في الأرباح.



3- طبقاً لتعميم المصلحة رقم (1/2/8443/1) بتاريخ 1392/8/8هـ فإنه لا تخضع الاستثمارات في الأصول الثابتة للزكاة ، وذلك لأن هذه الأصول تستخدم في تحقيق الدخل الذي يخضع للزكاة، ولذلك فهي عروض قنية ، وكذلك فإن الاستثمارات طويلة الأجل في عقود التأجير التمويلي المستخدمة من قبل الشركة في تحقيق إيرادات للشركة يجب أن تحسم من الوعاء الزكوي ، كما أوضح القرار الوزاري رقم (8676/4) بتاريخ 1410/12/24هـ أن الاستثمارات غير المتداولة التي تتمثل في الأصول غير المعدة للبيع التي يتم اقتناؤها أو الإبقاء عليها لفترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها هي التي يتعين حسمها من الوعاء الزكوي.

4- أن ديوان المظالم أيد رأي الشركة، ومن أحكامه في هذا الشأن حكم الدائرة الإدارية الخامسة رقم (5/إ/د/164) لعام 1430هـ ، وحكم الدائرة الإدارية الثانية رقم (2/إس/235) لعام 1432هـ ، وقضت تلك الأحكام بما يلي:
أ- عدم وجوب الزكاة في قيمة السيارات المؤجرة ، ولا في مجموع إيجاراتها على مدى سنوات الإيجار ، وإنما تجب الزكاة فقط في صافي غلتها ، إذا بلغت النصاب وحال عليها الحول، وذلك يجعل ما قامت به المصلحة من عدم حسم صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة غير صحيح من الناحية الشرعية.

ب- أن القوائم المالية المعدة من الشركة طبقاً لمعايير المحاسبة المالية لا تعد مصدراً شرعياً صحيحاً لحساب الزكاة، لأنها لا تشمل على كل المعلومات التي تحتاجها المصلحة لفرض الزكاة، وأنه إذا كان من الممكن للمصلحة أن تستمد معلوماتها الأولية من القوائم المالية فإن عليها أن تبحث عن جميع المعلومات الأخرى من خلال بيانات إضافية تطلبها من الشركة لتقوم على ضوئها بعد ذلك بتحديد الوعاء الزكوي للشركة وفقاً لأحكام الزكاة.

ج- أن القول بأن الشركة المدعية هي التي أقرت في قوائمها المالية بالمبالغ الاستثمارية، وأن هذا الإقرار حجة عليها لأن الشركة المدعية ملزمة باتباع معيار المحاسبة في عقود الإيجار الذي أصدرته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولأنه من الواجب على مدققي الحسابات مراقبة التزام الشركة بهذا المعيار في قوائمها المالية وميزانياتها، ولأن الشركة لو خالفت هذا المعيار في عرضها لحساباتها وقوائمها المالية وميزانياتها، لما صادق عليها أي محاسب قانوني، ولتعطلت مصالحها مع عدد من الجهات الحكومية، ولذلك يمكن القول إن الشركة المدعية ليست حرة الإرادة في إعداد قوائمها المالية كما تشاء، وإنما هي ملزمة بأوامر خارجية عن إرادتها على اتباع المعيار المحاسبي الجديد، وبذلك لا يكون هناك أي مجال لوصف تصرف الشركة المدعية بالإقرار لأن شروط الإقرار شرعاً ونظاماً، أن يكون المقر حراً فيما يقر به.

د- أن من يشترى بقصد التأجير ، تبقي عينه وتجدد غلته بشكل دوري (سنوياً أو شهرياً) لا زكاة في أعيانه، وإنما الزكاة في أجرته إذا بلغت النصاب وحال عليها الحول ، وبما أن المصلحة قد خالفت هذا المبدأ في ربطها الزكوي ، فإن هذا يجعل ما قامت به من عدم حسم صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة غير صحيح من الناحية الشرعية وكذا قرار اللجنة الاستئنافية المؤيد له.



5- تعد الاستثمارات في عقود التأجير التمويلي بمثابة الأدوات المستخدمة بصفة أساسية في تحقيق الإيرادات للشركة , ومن ثم فهي عروض قنية غير خاضعة للزكاة وليست عروض تجارة , وإن فرض الزكاة على هذه الاستثمارات يعتبر مخالفاً للمبادئ الأساسية لشعيرة الزكاة , حيث تكون الشركة قد سددت الزكاة على أدوات الإنتاج وكذلك على الدخل المحقق منها مما يتعارض مع روح ونص تشريع الزكاة.

6- أن عدم حسم الديون التي لم يحل آجالها يؤدي إلى تضخيم وعاء الزكاة لعملية بيع واحدة فعلى سبيل المثال سيارة القيمة البيعية لها في نهاية مدة التقسيط مبلغ (180,000) ريال وهو المبلغ الذي تحصل عليه الشركة فعلاً , يتم تزكية تلك القيمة البيعية بمبلغ (540,000) ريال:

(180,000) ريال لدى شركة أ .

(180,000) ريال لدى المشتري بالتقسيط.

(180,000) ريال لدى مقرض شركة أ .

وهذا لا يتفق مع العقل والمنطق ومقتضيات التطبيق السليم للزكاة فمحصلة عملية البيع هو ما يجب تزكيته بلا زيادة أو نقصان.

7 — أن عدم ظهور صافى قيمة المقوم المادي الرئيس لنشاط التأجير المنتهي بالتملك أو التقسيط واللذين هما من عروض القنية التي تحسم من وعاء الزكاة وإحلالهما ببند المدينين يرجع إلى معايير المحاسبة. لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم الاستثمار في عقود التقسيط والتأجير المنتهي بالتمليك من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المصلحة لم تحسم الاستثمار في عقود التقسيط والتأجير المنتهي بالتمليك من الوعاء الزكوي للمكلف استناداً إلى الفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والتي نصت على "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك" , وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

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 حسم الاستثمار في عقود التقسيط والتأجير المنتهي بالتمليك من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة عدم حسم رصيد هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بحسم الاستثمار في عقود التقسيط من الوعاء الزكوي، والثاني يتعلق بحسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من الوعاء الزكوي. وبالنسبة للشق الأول فترى اللجنة أن رصيد عقود التقسيط عبارة عن مبالغ مستحقة للشركة لدى الغير ناتجة عن تعاملات تجارية تتمثل في البيع بالتقسيط ومضمونة، وليست على مماطل أو معسر وإنما هي ديون قابلة للتحويل، وتطبيقاً لقاعدة الديون المذكورة في البند الثاني من هذا القرار، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

أما ما يتعلق بالشق الثاني وهو الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك فإنه يرجوع اللجنة لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تبين أن عقود الإيجار تصنف كإيجار تمويلي إذا توفرت فيها أي من الحالات الواردة في الفقرة (107) من المعيار المذكور والتي يترتب عليها تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر، كما أن الأصل المؤجر إيجاراً تمويلياً لا يظل مسجلاً كأصل في دفاتر المؤجر، ويحل محله حساب آخر هو الذي سماه المكلف (الاستثمار في عقود التأجير)، بينما يسجل في دفاتر المستأجر كأصل ويتم استنفاده من قبل المستأجرين وليس من قبل المؤجر.

وبذلك فإن الأصل المؤجر يعد في دفاتر المستأجر من أصوله الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي بعد استبعاد مجمع الاستهلاك وهو ما يساوي تقريباً صافي الاستثمار في عقود التأجير المسجل في دفاتر المؤجر، فضلاً عن أنه حتى وإن لم تتحقق شروط البيع

واستعاد المؤجر (المكلف) الأصل المؤجر تأجيراً منتهيًا بالتمليك، فإنه بإمكانه أن يقوم بعرضه للإيجار المنتهي بالتمليك مرة أخرى أو بيعه، مما يعني أن نيته من اقتنائه هو إعادة بيعه، ولذلك فإن الأصل المؤجر يأخذ حكم عروض التجارة في حسابه ضمن الوعاء الزكوي، ومما يؤكد ذلك عدم تحمل المؤجر لمصاريف الاستهلاك المترتبة على تناقص منفعة الأصل، وإنما الذي يتحملها هو المستأجر، ومما يؤيد ذلك أن رصيد الاستثمار ينقص بمقدار ما يتم تحصيله من الأقساط المسددة وفقاً لمقتضيات العقد.

وبناءً على ما سبق فإن رصيد عقود التأجير المنتهي بالتمليك يعد بمثابة عروض معدة للبيع، وما يتم استرداده من هذه الأصول المؤجرة يعد معروضاً للإيجار المنتهي بالتمليك مرة أخرى أو للبيع، وبذلك يدخل ضمن الوعاء الزكوي لدى المؤجر (المكلف)، وعليه فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.



قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (14) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربوط الزكوية لعامي 2005م و2006م من قبل المصلحة لغرض إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

3-أ/ رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1547

سنة القرار: 1437

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد.

الموضوع

- 1- تخضع الأرباح المبقاة لضريبة الاستقطاع إذا وزعت توزيعاً فعلياً، أو حكماً بالمقاصة أو الرسملة أو مبادلة الخدمات، أو غيرها من وسائل الدفع الأخرى.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

المبدأ

نص القرار



في يوم الإثنين الموافق 1437/4/15هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ 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 بالرياض رقم (15) لعام 1434هـ الصادر بشأن الاعتراض على الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/19هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف ... و...9 ...

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 بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (15) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (3/326) بتاريخ 1434/6/10هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة برقم (156) بتاريخ 1434/7/10هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (194) بتاريخ 1434/8/10هـ، وقدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة للعامين محل الخلاف، وفقاً لحثثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قامت برسمة الأرباح المبقاة في عامي 2005م و2006م ، ولم تقم الشركة بحساب ضريبة استقطاع على رسملة تلك الأرباح المدورة استنادًا إلى خطاب المصلحة رقم (9/941) بتاريخ 1426/2/18هـ الذي ينص على "بالنسبة لاستفساركم عن مدى خضوع حصة الشريك غير المقيم من الأرباح المحولة للاحتياطي العام أو لزيادة رأس المال لضريبة الاستقطاع من عدمه، نفيديكم بأن الأرباح المحولة للاحتياطيات النظامية أو لزيادة رأس المال لا تخضع لضريبة الاستقطاع عند التحويل، مع ملاحظة أنه في حالة التصفية الجزئية أو الكلية للشركة فإن الأرباح المحولة للاحتياطي النظامي ولزيادة رأس المال لن يتم إدراجها ضمن رأس المال المدفوع بغرض تطبيق الفقرة (6/ب) من البند (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص (يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكلية للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع) مما يعني فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على أي مبلغ يتجاوز رأس المال المدفوع المحول من مصادر خلاف أرباح النشاط".

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية اعتبرت رسملة الأرباح المبقاة بمثابة توزيع أرباح على الشركاء غير السعوديين استنادًا إلى خطاب المصلحة رقم (9/4344) بتاريخ 1429/8/16هـ والذي تم إصداره ردًا على استفسار أحد المكلفين حيث أوضحت المصلحة في خطابها أن رسملة الأرباح المبقاة تعد بمثابة توزيع للأرباح، وعليه ستكون خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% والشركة لا توافق على خطاب المصلحة في هذا الخصوص وذلك للأسباب التالية:

1- أن خطاب المصلحة رقم (9/4344) بتاريخ 1429/8/16هـ صدر في عام 2008م، بينما تمت رسملة الأرباح في عامي 2005م و2006م استنادًا إلى خطاب المصلحة رقم (9/941) بتاريخ 1426/2/18هـ الموافق (2005/3/28م) ووفقًا لتوجيهات المصلحة في الخطاب، فإن الشركة لم تقم بسداد أي ضريبة استقطاع على المبالغ التي تمت رسملتها من الأرباح المبقاة للعامين 2005م و2006م.

2- أن خطاب المصلحة رقم (9/4344) قد صدر بتاريخ 1429/8/16هـ الموافق (2008/8/17م) وهذا يعني أنه صدر بعد مرور ثلاثة أعوام من إصدار الخطاب رقم (9/941) بتاريخ 1426/2/18هـ، وليس من العدل في شيء بالنسبة للمكلف أن يعاني بسبب التفسيرات المتباينة للنظام من قبل المصلحة، إضافة إلى ذلك قيام المصلحة بتطبيق تفسيرها المعدل بأثر رجعي، وقد أصبح عرقًا سائدًا أن تقوم المصلحة وكذلك لجان الاعتراض بتطبيق أنظمة جديدة أو تفسيراتها من تاريخ صدورهما،

بحيث إن كل المكلفين الذين استلموا ربوطهم وفق الأنظمة والتفسيرات القديمة لنفس الفترة تتم معاملتهم بطريقة متساوية وعادلة.



- 3- أن خطاب المصلحة رقم (9/941) بتاريخ 1426/2/18هـ الذي صدر إجابة لاستفسار أحد المكلفين حول إمكانية فرض ضريبة الاستقطاع على مبالغ الأرباح المبقاة التي تمت رسملتها، يعد متوافقاً مع المادة رقم (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه "يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكلية للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع".
- 4- أن الضريبة المستقطعة تفرض على أساس الدفعات الفعلية وليست على أساس الدفعات المفترضة "دفعات تقديرية" وليس من العدل أن يقوم المساهمون غير المقيمين بإرسال اعتمادات مالية إلى المملكة لدفع الضريبة على مبالغ لم يستلموها، ولو كان واضح النظام يقصد ذلك لكانت صياغة النظام تنص على أن الضريبة المستقطعة تكون مستحقة وواجبة الأداء على السداد الفعلي أو التقديري بالنسبة لغير المقيم.
- 5- أن القاعدة الأساسية لتطبيق ضريبة الاستقطاع هي أنها تفرض على الدفعات المدفوعة لجهات غير مقيمة أكثر من أنها مجرد قيد في الدفاتر طبقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة، استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع".
- 6- ردّاً على السؤال رقم (30) من الأسئلة الأكثر شيوعاً الواردة في موقع المصلحة على الانترنت، فقد أوضحت المصلحة أن العبرة في سداد ضريبة الاستقطاع هو تاريخ الدفع.

ويتضح مما ورد أعلاه أن ضريبة الاستقطاع يتم فرضها على الدفعات المدفوعة لجهات غير مقيمة وليس على أساس القيود الدفترية.

وأضاف المكلف أن الشركة لم تقم بتسجيل أي تدفق للموارد المالية، وأن المساهم كذلك لم يقيم بتسجيل أي تدفق للموارد في دفاتره، وبالأحرى فإن القيد المحاسبي لرسملة الأرباح المبقاة هو إعادة تصنيف فعلية للمبالغ من حساب إلى آخر، وبالنظر لما ورد أعلاه، فإنه من غير المنصف أن يتوقع من المساهم الأجنبي أن يقوم بسداد ضريبة استقطاع على تلك المبالغ التي لم يتم استلامها أصلاً.

بناءً على ما سبق يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقاة التي تمت في عامي 2005م و2006م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحساب ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة من الأرباح المبقاة للشريك الأجنبي والتي استخدمت في زيادة رأس المال طبقاً للمادة (1/63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث إن هذه المبالغ تعد في حكم المدفوعة.



وتوضح المصلحة أن المحاسب القانوني للمكلف كان قد استفسر بشأن أحد المكلفين على هذا البند وتم إجابته بخضوعه لضريبة الاستقطاع بكتاب المصلحة رقم (9/4344) بتاريخ 1429/8/16هـ، ولذلك تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقاة خلال عامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة من الأرباح المبقاة للشريك الأجنبي والتي استخدمت في زيادة رأس المال، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (13) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أنه "...قام الشركاء بتعديل عقد تأسيس الشركة حيث تم تحديد رأس مال الشركة بمبلغ (91,400,000) ريال، ولكن نتج عن عملية دمج حسابات الشركة وشركة ب رأس مال بمبلغ (80,700,000) ريال، والذي يتكون من رأس مال الشركة (أ) قبل عملية الدمج بمبلغ (50,700,000) ريال ورأس مال شركة (ب) قبل عملية الدمج بمبلغ (30,000,000) ريال.

وعليه قامت الشركة بقيد الفرق البالغ (10,700,000) ريال خلال عام 2005م برسملة مبلغ (2,600,000) ريال من حساب أرباح مبقاة وبقيده مبلغ (8,100,000) ريال في حساب رأس المال المكتتب وغير المدفوع، وقد قيد الجانب المدين في حساب مطلوب من الشركاء وقد تم تصنيف حساب المطلوب من الشركاء في القوائم المالية المقارنة المرفقة لعام 2005م ضمن

حقوق الشركاء لإظهار جوهر هذه المعاملة في 2006/7/8م قرر مجلس الإدارة توزيع أرباح مرحلية بمبلغ (8,100,000) ريال وقد تم تسويتها مقابل المطلوب من الشركاء لزيادة رأس المال ومن ثم تم زيادة رأس المال إلى (91,400,000) ريال كما في 2006/12/31م"

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 تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:... أرباح موزعة 5% ...، 6- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة...) ، كما تنص الفقرة (أ) من المادة



(5) من نظام ضريبة الدخل على "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة".

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية المذكورة أعلاه مرتبطة بعمليات الدفع ، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيّار واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، ونظراً لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة ، واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع سوف يؤدي إلى عدم خضوع واقعة التسوية أو المقاصة أو رسملة الأرباح المبقاة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر ، ومن ثم قد يؤدي ذلك إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد المبالغ بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة ، أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة ، أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة ، أو من خلال رسملة الأرباح المبقاة ، أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن رسملة الأرباح المبقاة يعد أسلوباً ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقاة خلال عامي 2005م و2006م.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في اعتراضه على فرض غرامة التأخير، وفقاً لحججيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه تم فرض غرامة تأخير بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ.

وتوضح المصلحة أنه تم فرض غرامة التأخير بقوة النظام، ولا يجوز للمصلحة أو أي جهة إعفاء أي مكلف من غرامة التأخير إلا بنص نظامي، حيث لا يجوز الاتفاق على ما يخالف النظام، إضافة إلى أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة حول خضوع الأرباح الموزعة التي تم استخدامها لزيادة رأس المال لضريبة الاستقطاع، ويترتب على ذلك إلزام المكلف بتسديد هذه الضريبة وما يترتب عليها من غرامة تأخير وفقاً للنظام.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظرة المصلحة في القرار أن ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة تعد محل خلاف حقيقي بين المصلحة والشركة، ومن ثم يجب معه عدم فرض غرامة التأخير على الضريبة الناتجة عن ذلك.



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح بـ "رسملة الأرباح المبقاة" يُعد محل خلاف حقيقي مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، على أن تحسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (15) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.



ثانيًا: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقاة خلال عامي 2005م و2006م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، على أن تحسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي.

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

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1549

سنة القرار: 1437هـ

هامش / وديعة - الزكاة.

المفتاح

هامش ملاءة / وديعة نظامية

الموضوع

يحتسب هامش الملاءة في رأس المال التشغيلي لشركة التأمين ضمن الوعاء الزكوي للمنشأة؛ لعدم تقييد التصرف فيه.

المبدأ



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/4/22هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (المصلحة) ومن شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (4) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعام 2010م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/26هـ كل من: ... و... و...، كما لم يحضر من يمثل المكلف، ولم يقدم المكلف طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور.

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 بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (3/300) بتاريخ 1434/4/24هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (93) بتاريخ 1434/5/5هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (113) بتاريخ 1434/5/22هـ، وقدم ما يفيد سداد المستحقات الزكوية بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: هامش الملاءة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة حول إخضاع رأس المال للزكاة وفقاً لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مؤسسة النقد العربي السعودي تفرض على شركات التأمين الاحتفاظ بمبلغ هامش الملاءة في صورة سيولة وودائع لدى البنوك المحلية، ومن ثم تحد من قدرة الشركة على استثمار المبالغ المكونة



لهامش الملاعة في أقية استثمارية تدر عائداً مناسباً أو ذات مخاطر أعلى أو في بنوك إقليمية وعالمية تدفع عوائد أعلى على الودائع والوحدات الاستثمارية، أو في الأسهم المحلية وغيرها من الأدوات الاستثمارية والمالية ومشتقاتها. ويعد مبلغ هامش الملاعة بمثابة الضمان لحملة الوثائق في حال تعدت تعويضاتهم ومطالباتهم بمبالغ الأقساط المكتتب بها ونصيب معيدي التأمين من تلك التعويضات والمطالبات بموجب الأقساط المسندة إليهم، أو في حال إفلاس واحد أو أكثر من معيدي التأمين وعدم قدرتهم على سداد نصيبهم من المطالبات والتعويضات المحتملة، أو في حال الخلاف مع معيدي التأمين حول مثل هذه الأمور.

ولا يستخدم هامش الملاعة في تمويل رأس المال العامل، أي عمليات التأمين (حملة الوثائق)، وإنما يحمل عليه خسائر عمليات التأمين ويضاف إليه حصة المساهمين من أرباح عمليات التأمين، كما لا يحق للشركة التصرف بمبلغ هامش الملاعة إلا بما تمليه تعليمات مؤسسة النقد العربي السعودي وذلك بموجب المواد (من 59 إلى 68) من اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين والجداول (2و3و4) المرفقة باللائحة، وتنص المادة على أن رقم (66) من اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين على أنه "على الشركة التي تراول التأمين العام والصحي الاحتفاظ بهامش الملاعة المطلوب باعتماد الأعلى لأي من الطرق الثلاثة الآتية:

أ- الحد الأدنى لرأس المال، ب- مجموع الأقساط المكتتبة، ج- المطالبات. واستثناءً من ذلك تطبيق طريقة مجموع الأقساط المكتتبة في حساب هامش الملاعة للسنوات الثلاث الأولى من تسجيل الشركة".

ويتضح مما تقدم عدم تحقق شرط الملك التام، والمقصود بالملك التام هو حرية التصرف، حيث إنه من المعلوم شرعاً أن المال لله ونحن مستخلفون فيه، وينطبق شرط الملك التام في حال حرية التصرف، وهو أمر غير متوفر للشركة في مبلغ هامش الملاعة، ومن ثم لا تجب الزكاة على هذا المبلغ.

وتستند الشركة في وجهة نظرها إلى الفتوى رقم (247) بتاريخ 1375/6/12هـ الصادرة عن الشيخ محمد بن إبراهيم آل الشيخ والتي تنص على أنه "بخصوص ما رفعه لكم مدير عام مصلحة الزكاة والدخل من أن بعض التجار تخلفوا عن تأدية الزكاة الشرعية بحجة أنهم صرفوا أموالهم في شراء بواخر وفتح مصانع وما إلى ذلك، وطلبكم الإفادة بما يقتضيه الوجه الشرعي، نفيدكم أن جميع ما ذكر لا زكاة فيه، سواء أريد للإجارة والكراء أو للاستغلال والقنية، إلا إذا أريدت للتجارة وأعدت للتقليب بأن يشتريها لبيعها بربح متى حصل له، فيكون المال المذكور عروض تجارة يقوم عند آخر الحول، ويخرج الزكاة من قيمته لحديث أمرنا رسول الله صلى الله عليه وسلم أن نخرج الزكاة مما نعهده للبيع (رواه أبو داود وغيره)، فأتضح مما ذكر أعلاه أن ما لم يعد للبيع لا زكاة فيه من العقار والمكائن والآلات والدور والفنادق والمراكب وغيرها".



وقد بينت الفتوى أنه لا زكاة في المال الذي لم يعد للبيع، و يعد هامش الملاءة في شركات التأمين من أدوات الحرفة وليس لغرض الإتجار أو التقليب كما هو وارد في نص الفتوى ، وإنما حكمه كحكم البواخر والمصانع المشار إليها في الفتوى ومن ثم لا تجب فيه الزكاة.

وأضاف المكلف أن الشركة لا تطالب بعدم إخضاع رأس المال للزكاة، ولكن ما تطالب به هو السماح بحسم مبلغ هامش الملاءة المطلوب بموجب المادة (66) من اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة التأمين التعاوني والبالغ (100,000,000) ريال للشركات التي تمارس التأمين التعاوني فقط ، ومبلغ (200,000,000) ريال للشركات التي تمارس التأمين وإعادة التأمين التعاوني ، بعد الأخذ بعين الاعتبار مبلغ الوديعة النظامية للشركة ، علماً بأن الشركة مرخصة لممارسة التأمين التعاوني ، ومن ثم فإن ما يجب حسمه هو مبلغ (100,000,000) ريال بعد تعديله برصيد الوديعة النظامية، وليس مبلغ رأس المال البالغ (130,000,000) ريال.

وقد قامت الشركة في إقرارها الزكوي بإضافة رأس المال إلى الوعاء الزكوي، وتم حسم هامش الملاءة، ومن ثم فإن رأس المال لم يستبعد من قبل الشركة في حساب الوعاء الزكوي، وتبعاً لذلك فإن العبارة التي استخدمتها المصلحة غير صحيحة، واستناد اللجنة الابتدائية على هذا الافتراض غير صحيح.

بناءً عليه يطلب المكلف حسم هامش الملاءة البالغ (100,000,000) ريال من وعائه الزكوي لعام 2010م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن رأس المال هو الأصل في وجوب الزكاة على المكلفين بناءً على القواعد العامة للجباية، وما صدر بهذا الخصوص من فتاوى شرعية، وكذلك أنظمة جباية زكاة عروض التجارة والتعاميم التفسيرية وهو معلوم للمحاسبين القانونيين ولا يحتاج إلى تحديد نص تنظيمي بعينه. أما القول بأن يد الشركة مغلوطة عن هامش الملاءة فهو قول غير صحيح، فالأمر لا يتعدى كون مؤسسة النقد العربي السعودي حددت لهذه الشركات قنوات وأدوات استثمارية معينة بغرض حفظ حقوق المساهمين، وبناء احتياطات لدعم

مركز الشركة المالي وتحقيق هامش الملاءة المطلوب وفقاً لنظام التأمين التعاوني بالمملكة ولائحته التنفيذية، والتي هي معلومة للشركة قبل تقديمها للجهات الحكومية بالمملكة بطلب تراخيص ممارسة النشاط، وما ينتج عنها من التزامات نظامية ومالية، وعليه تتمسك المصلحة بصفة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم هامش الملاءة البالغ (100,000,000) ريال من وعائه الزكوي لعام 2010م، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ تبين أن المادة رقم (66) تنص على أن "على الشركة التي تزاوّل التأمين العام والصحي الاحتفاظ بهامش الملاءة المطلوب باعتماد الأعلى لأي من الطرق الثلاثة الآتية: أ- الحد الأدنى لرأس المال، ب- مجموع الأقساط المكتتبة، ج- المطالبات".

وبعد الدراسة يتضح للجنة أن هامش الملاءة لا يعدو كونه نسبة رقمية محددة من مؤسسة النقد العربي السعودي تلتزم الشركة بالاحتفاظ بها كنسبة محددة وليس مبلغًا محددًا، ومن ثم فإن هامش الملاءة هي في الأساس نسبة تشغيلية ولا يمكن بأية حال من الأحوال أن تصنف على أنها إحدى مفردات القوائم المالية، كما أنها ليست جزءًا مقيّدًا من رأس المال بل هي نسبة تحليلية تستخدم للحكم على ملاءة الشركة، ولذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم هامش الملاءة البالغ (100,000,000) ريال من الوعاء الزكوي للعام 2010م.

البند الثاني: الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر الشركة في اعتراضها على إخضاع بند الوديعة النظامية وفقًا لحثثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه ورد في حثثيات اللجنة الابتدائية ما نصه "أن هذه الوديعة عبارة عن ضمان تطلبه الجهات الرسمية (مؤسسة النقد العربي السعودي) وفقًا لنص المادة (الثامنة والخمسين) من اللائحة التنفيذية لنظام شركات التأمين المعمول به في المملكة، وهي أموال للشركة ولكن لا تستطيع التصرف بها، إضافة إلى أن عوائد تلك الوديعة تذهب إلى مؤسسة النقد ولا ترد تلك الوديعة إلا عند تصفية الشركة، ومن ثم فإن اللجنة ترى أن هذه الوديعة لا تجب فيها الزكاة، مما ترى معه اللجنة تأييد اعتراض الشركة في إخضاع تلك الوديعة للزكاة".

وأضافت المصلحة أن هذه الوديعة وما في حكمها من متطلبات ممارسة النشاط وتعد في حكم المال المرهون الذي لا يمنع الزكاة، لأن الرهن لا ينتقل به المال وملكيته تامة لصاحبه، وذلك وفقًا لما أفتى به الكثير من العلماء المتقدمين

والمعاصرين، حيث أفتى الشيخ ابن عثيمين ردًا على سؤال: هل تجب الزكاة في المال المرهون؟ فأجاب: المال المرهون تجب الزكاة فيه إذا كان مالا زكويًا.

وبناءً عليه، وحيث إن الوديعة النظامية في حكم المرهون لدى مؤسسة النقد، وبما أن الوديعة النظامية مملوكة للمكلف، فهي تعد جزءًا من رأسماله وتخضع للزكاة.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن مقارنة الوديعة النظامية في شركات التأمين بالمال المرهون الذي لا يمنع من الزكاة غير صحيح، حيث ورد في الحديث الشريف عن سعيد بن المسيب أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال "لا يغلق الرهن من صاحبه الذي رهنه، له غنمه وعليه غرمه".

وأضاف المكلف إن شركات التأمين وفقًا لللائحة التنفيذية لنظام شركات التأمين لا تتمتع بحق التصرف بمبلغ الوديعة النظامية كما أن عوائد الوديعة لا تعود لشركات التأمين، وإنما لمؤسسة النقد العربي السعودي، ومن ثم لا يصح أن يشبه هذا المبلغ



بالرهن، حيث إن غنم المال المقصود بالحديث الشريف هو العائد عليه، وهنا العائد لا يعود إلى صاحب الوديعة وهي شركة التأمين التعاوني، وإنما لمؤسسة النقد، ومن ثم فإن هذه المقاربة أو التشبيه ليس لها محل شرعاً، فلا يجوز منطقيًا أن تأخذ الدولة عوائد هذه الوديعة ثم تفرض عليها زكاة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2010م، في حين يرى المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالقرار الوزاري رقم (596/1) بتاريخ 1425/3/1هـ تبين أن المادة (58) تنص على أنه "يجب أن تكون نسبة الوديعة النظامية ١٠% عشرة بالمئة من رأس المال المدفوع، وللمؤسسة أن ترفع هذه النسبة بحد أقصى إلى ١٥% خمس عشرة بالمئة وفقًا للمخاطر التي تواجهها الشركة، وعلى الشركة إيداع مبلغ الوديعة النظامية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ منح الترخيص في البنك الذي تحدده المؤسسة في حينه، ويتم استثمارها من قبل المؤسسة، وتعود عوائدها للمؤسسة". وحيث إن المكلف لا يستطيع بقوة النظام استخدام الوديعة النظامية أو التصرف فيها مما يمنعه من الاستفادة منها، وبما أنه يتم استثمار الوديعة النظامية من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي، وتعود عوائدها للمؤسسة، لذا فإن اللجنة ترى عدم فرض زكاة على الوديعة النظامية، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2010م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من كل من مصلحة الزكاة والدخل وشركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (4) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.
ثانيًا: الناحية الموضوعية.



1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم هامش الملاعة البالغ (100,000,000) ريال من الوعاء الزكوي للعام 2010م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2010م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1553

سنة القرار: 1437

غرامة - ضريبة الدخل.

المفتاح

غرامة عدم سداد الضريبة.

الموضوع

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

المبدأ



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/4/29هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من بنك أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (9) لعام 1434هـ بشأن الاعتراض على الربط الضريبي الذي أجرته الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/19هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف كل من: ... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/25) بتاريخ 1434/3/2هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (88) بتاريخ 1434/5/1هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على مطالبة المصلحة بغرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية، وعلى ضريبة الاستقطاع الناتجة عن بيع كامل أسهم بنك أ في مجموعة ب المالية إلى بنك ج للحثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن بنك أ مملوك بالكامل لبنك ج والمملوك بالكامل لحكومة (ص)، وتنفيذًا للخطة التي وضعها بنك ج لإعادة هيكلة بنك أ تمهيدًا لإعداد البنك للبيع في إطار برنامج الحكومة (ص) للخصخصة، قررت الحكومة نقل الأسهم المملوكة لبنك أ في مجموعة ب المالية إلى بنك ج بتاريخ 2007/6/27م.

وفي حقيقة الأمر، فإن عملية نقل الأسهم من بنك أ لبنك ج كبنكين مملوكين بالكامل للدولة، لا تعد بمثابة عملية بيع أسهم عادية بين أطراف مستقلة، وإنما هي في الواقع تمت داخل المجموعة الواحدة وبغرض إعادة الهيكلة، حيث إن المالك المنتفع لأصول كلا البنكين بما في ذلك الاستثمار في مجموعة ب المالية ظل قبل وبعد العملية هو الحكومة (ص)، ومن ثم يجب ألا تخضع عملية نقل الأسهم لضريبة الأرباح الرأسمالية، حيث إن ضريبة الأرباح الرأسمالية تنشأ فقط عندما يتم البيع لطرف ثالث.

وقد أيد هذا الرأي خطاب المصلحة رقم (9/5600) الصادر بتاريخ 1428/11/3هـ الذي أكد على عدم وجوب ضريبة أرباح رأسمالية في حالة قيام الشريك الأجنبي في الشركة السعودية بنقل حصته إلى شريك آخر داخل المجموعة نتيجة إعادة الهيكلة الداخلية، ومن ثم طالما أن حكومة (ص) ظلت هي المالك المنتفع بالأسهم في مجموعة ب المالية قبل وبعد عملية نقل ملكية الأسهم من بنك أ لبنك ج بموجب خطة إعادة الهيكلة، لذا يجب ألا تخضع العملية لضريبة الأرباح الرأسمالية ويجب ألا تثار أي تساؤلات بشأن غرامة التأخير المترتبة على عدم السداد.

وقد خاطبت مجموعة ب المالية بنك ج لإنهاء وضعه الضريبي مع المصلحة بشأن عملية نقل الأسهم حتى يتم دفع توزيعات الأرباح له، وفي نفس الوقت أكدت المصلحة لمجموعة ب المالية على وجوب ضريبة أرباح رأسمالية على عملية نقل الأسهم من بنك أ لبنك ج، فبادر البنك بتقديم حساب لضريبة الأرباح الرأسمالية، وقام بسداد الضريبة المستحقة تحت الاحتجاج بالرغم من قناعته بعدم وجوب ضريبة أرباح رأسمالية في مثل هذه الحالة.

وأضاف المكلف أن النصوص النظامية الخاصة بالغرامات وردت في المادتين (76) و(77) من النظام الضريبي، حيث أوردت المادة (76) غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي، كما أوردت المادة (77) غرامات إضافية، ولم تشر المادة (77) من النظام

الضريبي التي استندت إليها اللجنة الابتدائية إلى فرض غرامة تأخير عن سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية، حيث تتعلق الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي بالغرامات عن التأخير في سداد ضريبة الدخل والدفعات المعجلة وضريبة الاستقطاع، حيث تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما تتعلق الفقرة (ب) من هذه المادة (77) بغرامة عدم تقديم معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من



الضريبة , ومن ثم فإن الفقرة (أ) من المادة (77) التي استندت إليها اللجنة في فرض غرامة تأخير بواقع 1% عن كل (ثلاثين) يوم تأخير لم يرد فيها نص يفرض غرامة تأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية.

وقد عرفت الفقرة (ج) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل الضريبة غير المسددة بأنها "الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام" كما أشارت الفقرة (ب) من المادة (60) من النظام إلى وجوب تقديم الإقرار الضريبي السنوي خلال (120) يوما من نهاية السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار، ومن ثم فإن الضريبة غير المسددة هنا هي ضريبة الدخل التي تسدد بموجب الإقرار الضريبي السنوي.

وقد حددت المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الحالات التي يتم بموجبها فرض غرامة تأخير بواقع 1%:

- 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 بتفسيطها 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 من المادة أعلاه أن الحالات التي يتم فيها فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة لا تشمل التأخر في سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية.

وأضاف المكلف أنه تمت معالجة أسس حساب ضريبة الأرباح الرأسمالية عند بيع الأصول من قبل مكلف غير مقيم لا يحتفظ بسجلات ودفاتر نظامية في المادة (7/16) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي حيث تم التطرق إلى العواقب الناتجة عن إخفاق المكلف في سداد ضريبة المكاسب الرأسمالية في المادة (7/16 هـ) التي تنص "على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على أرباح الفترة ما قبل البيع والأرباح الرأسمالية الناتجة خلال (ستين) يومًا من تاريخ البيع، وتعد الشركة والمشتري مسئولين بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك".



ويلاحظ من هذه المادة أنها لا تنص على فرض غرامة تأخير على التأخر في سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية، ولو كان النظام يهدف لفرض غرامة تأخير على السداد المتأخر لضريبة المكاسب الرأسمالية لكان هذا الأمر قد أدرج في النظام الضريبي صراحة كما هو الحال بالنسبة للتأخير في تقديم الإقرار الضريبي وسداد ضريبة الاستقطاع والدفعات المعجلة.

لكل ما تقدم يرى المكلف أن ضريبة الأرباح الرأسمالية على نقل ملكية أسهم بنك أ في مجموعة ب المالية لبنك ج في ظل إعادة الهيكلة الداخلية يعد موضوع خلاف فني في تفسير الأنظمة، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير، حيث تم سداد الضريبة فوراً عقب تأكيد المصلحة بأن العملية خاضعة للضريبة في المملكة، كما يطلب المكلف حساب غرامة التأخير (إن وجدت) من التاريخ الرسمي لنقل ملكية الأسهم في سجلات هيئة السوق المالية إلى بنك ج وهو 2007/7/15م.

وأضاف المكلف أن المصلحة طلبت سداد غرامة تأخير بواقع 1% على ضريبة الاستقطاع الناتجة عن إصدار أسهم مجانية من قبل مجموعة ب المالية من تاريخ إصدار الأسهم وهو 2005/4/10م، ومن حيث المبدأ فإن الأسهم المجانية المصدرة يجب ألا تخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً لنظام ضريبة الدخل لأنها لا تمثل توزيعات نقدية مستلمة من قبل بنك أ وإنما عبارة عن قيود دفترية فقط، وطبقاً لنظام ضريبة الدخل تطبق مواد ضريبة الاستقطاع عند القيام بدفع مبالغ من قبل مقيم إلى غير مقيم من مصدر في المملكة.

وقد ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أن الغرامة على ضريبة الاستقطاع بشأن الأسهم المجانية التي حصل عليها البنك تحسب بالنظر إلى تاريخ إصدار الأسهم باعتباره التاريخ المعتبر نظاماً لاستحقاق الضريبة دون الإشارة إلى السند النظامي لذلك في نظام الضريبة أو لائحته التنفيذية.

ويرى المكلف أن إجراء المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقة لا يوجد ما يسند في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وفي غياب أي تعليمات بموجب نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية بشأن الأسهم المجانية، قرر بنك أ سداد ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير بدءاً من تاريخ عقد نقل ملكية الأسهم إلى بنك ج وهو 2007/6/27م، حيث اعتبر البنك تاريخ عملية نقل ملكية حصته في مجموعة ب المالية إلى بنك ج بمثابة استلامه لأرباح نقدية موزعة، وتم حساب وسداد ضريبة الاستقطاع والغرامة على هذا الأساس رغبةً من البنك في إنهاء هذا الأمر مع المصلحة دون تأخير، ولذلك يجب عدم فرض غرامة تأخير أصلاً في حالة

وجود اختلاف في وجهات النظر بشأن تفسير النظام بين المصلحة والمكلف، ودون المساس بوجهة نظر البنك، فإن الغرامة - إن وجدت - في مثل هذه الحالة يجب حسابها من تاريخ نقل ملكية الأسهم وليس من تاريخ الحصول عليها.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بمطالبة المكلف بسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أسهمه التي حصل عليها قبل 2004/7/30م، وكذلك ضريبة الاستقطاع على الأسهم المجانية التي



تم الحصول عليها في 2005/3/9م في مجموعة ب المالية، وكذلك غرامة تأخير السداد المتعلقة بها طبقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي.

وترى المصلحة أن تحسب غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق (تاريخ إصدار الأسهم المجانية) إلى تاريخ السداد بواقع 1% من الضريبة غير المسددة وليس من تاريخ نقل ملكية الأسهم من بنك أ إلى بنك ج.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية ، وحساب غرامة التأخير - إن وجدت - من التاريخ الرسمي لنقل ملكية الأسهم في سجلات هيئة السوق المالية إلى بنك ج في 2007/7/15م ، كما يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على رصيلة الأرباح المبقة ، وحساب غرامة التأخير - إن وجدت - من تاريخ عقد نقل ملكية الأسهم إلى بنك ج في 2007/6/27م ، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية وعلى ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بغرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية، والثاني يتعلق بغرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على رصيلة الأرباح المبقة.

بالنسبة للشق الأول فإنه بعد اطلاع 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 (8) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً جميع الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاولة النشاط بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفي"، كما تبين أن الفقرة (2) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية تنص على (يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة دون أن يكون له فيها منشأة دائمة للضريبة على النحو الآتي:

أ-.....

ب- إذا كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من حصص في شركة مقيمة، فيخضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة للنظام"، كما تبين أن الفقرة (7/هـ)



من المادة (16) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على أرباح الفترة ما قبل البيع والأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يومًا من تاريخ البيع وتعد الشركة والمشتري مسئولين بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجةً لذلك"، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وباطلاع اللجنة على عقد بيع أسهم بنك أ (طرف أول) في رأسمال مجموعة ب المالية إلى بنك ج (طرف ثاني) المؤرخ في 2007/6/27م تبين أن البند الثاني من العقد ينص على أنه "بموجب هذا العقد باع وأسقط وتنازل الطرف الأول (البائع) بجميع الضمانات الفعلية والقانونية إلى الطرف الثاني (المشتري) القابل لذلك عدد (14,048,780) سهم وذلك مقابل سداد الطرف الثاني (المشتري) لقيمة هذه الأسهم البالغة (1,784,195,060) ريال مباشرة لبنك أ من ماله الخاص بواقع (127) ريال للسهم الواحد تسدد بالدولار الأمريكي عند التوقيع على هذا العقد بأسعار الصرف العالمية السائدة، يتعهد ويلتزم الطرف الأول (البائع) بتنفيذ نقل ملكية هذه الأسهم المذكورة للطرف الثاني (المشتري) بسوق الأوراق المالية السعودية نقلًا قانونيًا وفقًا لما تقضي به النظم والقوانين الرسمية المعمول بها بالمملكة".

وبناءً على ما تقدم يتضح أن ما قام به المكلف هو بيع حقيقي بين طرفين يتمتع كل منهما بشخصية معنوية مستقلة طبقًا لنصوص العقد، ومن ثم تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عنه لضريبة الدخل بنسبة 20% وفقًا للنصوص النظامية الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، كما تحسب غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة بدءًا من تاريخ استحقاق الضريبة (مضي ستين يومًا من تاريخ البيع) إلى تاريخ السداد، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية غير المسددة.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقاة، فترى اللجنة أن فرض ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقاة لم يكن محلًا للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، ومن ثم لم يكن محلًا للاستئناف أمام هذه

اللجنة، مما يعني أن مبدأ الخضوع للضريبة ليس محل خلافٍ حقيقي بين المصلحة والمكلف، وتطبيقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من بنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (9) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية غير المسددة من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي 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: 1554

سنة القرار: 1437هـ

هدر - ضريبة الدخل.



المفتاح

الموضوع

المبدأ

هدر حسابات.

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 الإثنين الموافق 1437/4/29هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة، وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (15) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1415هـ حتى 1424هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/17هـ 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 (15) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (82/2/ص ج) بتاريخ 1434/7/4هـ وتم استلامه من قبل مندوب المكلف بتاريخ 1434/7/25هـ طبقاً لإفادة



مكتب بريد المساعدة بمنطقة مكة المكرمة بخطابه رقم (71) بتاريخ 1437/4/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (204) بتاريخ 1434/8/24هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد مبلغ (4,315,554) ريال لقاء الغروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: الربط التقديري على رأس المال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة في الربط التقديري على رأس المال الظاهر في السجل التجاري وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن فرع المصلحة بجدة قام بحاسبة الشركة للأعوام من عام 1415هـ إلى عام 1424هـ تقديرياً، واستند المكلف في ذلك إلى قيام أحد مكاتب الاستشارات الزكوية بتقديم مركز مالي للشركة عن عام 2004م، إلا أن المصلحة لم تأخذ به، وقامت بحساب الزكاة تقديرياً على رأس المال المودع لدى البنك عند تأسيس الشركة وقدرة (10,000,000) ريال وقامت المصلحة بالربط الزكوي على الشركة لتلك السنوات بمبلغ (2,500,000) ريال، وذكر أن الشركة قدمت ميزانيات معتمدة لهذه السنوات من أحد مكاتب المحاسبة "مكتب المحاسب القانوني/..." إلا أن مصلحة الزكاة لم تأخذ بها، وبناءً على ما سبق أيدت لجنة الاعتراض ما جاء بتقديرات المصلحة نظراً لعدم حضور ممثل للشركة، وذكر أنه تم إسناد مهمة تسوية الوضع الزكوي من عام 1415هـ إلى نهاية عام 1424هـ لأحد مكاتب المحاسبة والذي تم اطلاعه على جميع القوائم المالية المدققة لتلك السنوات والتي تم اعتمادها وتدقيقها من أحد مكاتب المحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المعمول بها في ذلك الوقت كل سنة في حينها وذلك حسب تاريخ تقرير مراجع الحسابات المرفق في بداية القوائم المالية لكل سنة على حدي، وقام المحاسب القانوني بمتابعة الإجراءات لدى المصلحة وحصل على شهادة تسجيل فقط مضملاً الشركة بعدم الحاجة إلى أي إجراءات أخرى لدى مصلحة الزكاة والدخل لإنهاء الوضع الزكوي عن السنوات سابقة الذكر وعندئذٍ تنبعت الشركة إلى تضليل ذلك المحاسب وقامت بإنهاء التعامل معه (وجارى نظر الموضوع لدى القضاء منذ ذلك الوقت حتى الآن) وبعد فترة بسيطة من إنهاء التعامل مع ذلك المحاسب تسلمت الشركة الربط الزكوي من المصلحة عن تلك السنوات فقامت الشركة بإسناد مهمة الاعتراض إلى مكتب خدمات زكوية آخر والذي أفاد في حينه بضرورة تقديم القوائم المالية لتلك السنوات للمصلحة وبناءً على ما سبق يرى المكلف أن ما ورد في الربط الزكوي الصادر عن مصلحة الزكاة هو من طرف واحد وأنه لم يعطى الفرصة لتفنيد ما ورد به رغم تقديم القوائم المالية المدققة أعلاه ولم تتعاط اللجنة

الابتدائية مع الاعتراض المقدم في هذا الشأن وفيما يتعلق بشهادتي مصرف ب الخاصة بإيداع رأس المال وقت التأسيس ووقت زيادة رأس المال أفاد المكلف بأن ما ورد في هاتين الشهادتين قد تم تأويله خارج سياقهما الصادرة من أجله حيث إن هذه الشهادات تصدر من البنوك بناءً على طلب الشركة لإتمام نواحي إجرائية فقط لإثبات إيداع رأس المال اللازم لتأسيس



الشركة أو زيادته فقط لدى الجهات المنوط بها إتمام إجراءات تسجيل إيداع رأس مال الشركات عند التأسيس أو زيادته وليس لها أي علاقة بأي مسحوبات أو إيداعات تتم على حسابات الشركة في حين أن المعنى لإثبات ذلك هي شهادة البنك بأرصدة ومعاملات الشركة لدى البنك من بداية كل سنة مالية حتى نهايتها والتي يصدرها البنك بناءً على طلب المحاسب القانوني للشركة والتي بموجب ما ورد بها من بيانات أو أرصدة صدرت القوائم المالية المدققة المقدمة للمصلحة لتلك السنوات، واستناداً لمصرف ب نقدم صوراً من شهادات تأكيد الأرصدة والتي كانت قد حصلت عليها الشركة في نهاية كل سنة من السنوات بانتظام من 1415هـ حتى 1424هـ (وذلك حسب تاريخ إصدار كل شهادة) والذي يؤكد على وجود عمليات سحب من رأس المال وذلك يمكن استخلاصه عن طرق المقارنة بين رصيد أول المدة وآخر المدة لكل سنة بالإضافة إلى صور كشوف البنك والتي تعكس ما تم من عمليات صرف داخلية وخارجية على عمليات مختلفة لا تتضمن أي منها عمليات إيداعات من أنشطة لها علاقة بنشاط الشركة، وفيما يتعلق بالتعهد الصادر بتاريخ 1426/3/25هـ وما تضمنه حيث ما ورد ذكره يفيد بأن الشركة لم تمارس أي نشاط له علاقة بالترخيص الصناعي حتى تاريخه في 1426/3/25هـ، أفاد المكلف بأنه رغم أن الشركة لم تمارس أي نشاط تجاري أو صناعي طبقاً لما هو وارد بالترخيص الصناعي وشهادة ميناء الملك فهد الصناعي بينبع بتاريخ 1429/1/25هـ وذلك منذ تاريخ التأسيس في 1415هـ وحتى بدء الإنتاج الفعلي في الربع الثاني لعام 1429هـ إلا أن إدارة الشركة ومقرها الرئيس في مدينة جدة قد تكبدت مصروفات عمومية وإدارية لتقديم متطلبات جهات التمويل وغيرها من تقارير فنية ومالية متضمنة تلك المصاريف دراسات جدوى الإيجار المستحق عن أرض المصنع المؤجرة من المؤسسة العامة للموانئ منذ 1421/11/6هـ، رواتب الموظفين - وهي جميعها تمثل الحد الأدنى لاستمرارية الشركة من أجل دراسة المشروع دراسة مستفيضة من خلال عمل دراسات جدوى داخلية وخارجية، بالإضافة إلى ذلك فإن رصيد النقد غير المستخدم كان يتم ربطه في صورة ودائع قصيرة الأجل وجميع عوائدها كان يتم تسجيلها في سجلات وحسابات الشركة وانعكست نتائجها بالقوائم المالية المقدمة عن تلك السنوات والمشار إليها أعلاه ولما سبق ذكره من ملاحظات حول القوائم المالية نورد ما يلي:

احتسبت المصلحة زكاة على الشركة عن عام 1415هـ في حين أن تاريخ السجل التجاري يبدأ من 1415/3/13هـ أي لم يحل الحول ومن ثم لا يستحق زكاة عن عام 1415هـ.

- ألزمت المادة (35) من القرار الوزاري رقم (340) في 1370/7/1هـ أصحاب الصناعات والأعمال مسك دفاتر حسابية منتظمة.
- كما ألزمت المادة (6) من القرار الوزاري رقم (393) في 1370/8/6هـ جميع الأفراد والشركات الذين يزاولون أعمالاً تجارية وصناعية مسك دفاتر حسابية منتظمة.

- وتقوم المصلحة بحث جميع المكلفين على إمساك حسابات نظامية وتقديم قوائم مالية معتمدة... فكيف لها أن تهدر تلك القوائم وتقدر الزكاة جزافاً على الشركة، وذلك لوجود شكوك لم ترق إلى مرحلة اليقين فالمعروف أنه في حالة وجود



شكوك لدى المصلحة أن يتم الفحص ميدانيًا أو تطالب الشركة بمستندات وبيانات تثبت صحة ما جاء بهذه القوائم وذلك حسب ما تراه المصلحة وليس أن تقوم المصلحة بإهمال القوائم المالية المعتمدة وإهدارها علمًا بأن الشركة لم تحاول أن تخفي شيئًا وقدمت القوائم المالية على حالها وبالتاريخ المحدد عليها حيث إن عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي للشركات أوجب على الشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعد قوائم مالية سنوية مدققة من مكتب محاسب قانوني معتمد.

بالإضافة إلى ما سبق يرى المكلف بأن اللجنة لم تتعاط مع الاعتراض وتتجاوز عن تأخر الشركة في تقديم القوائم المالية المدققة للمصلحة في الموعد المحدد (نتيجة ما حدث لنا من تضليل من قبل المحاسب القانوني) وتعتمد القوائم المالية المدققة والربط الزكوي على النحو التالي في البند "خامسًا".

- الزكاة المتوجبة على الشركة من واقع الميزانيات التي تم تقديمها إلى مصلحة الزكاة والدخل وفقًا لنظام مصلحة الزكاة والدخل عن تلك السنوات هي كما يلي: زكاة 1415 هـ لا يوجد زكاة 1416 هـ (230,382) ريال زكاة 1417 هـ (229,486) ريال زكاة 1418 هـ (219,137) ريال زكاة 1419 هـ (190,378) ريال زكاة 1420 هـ (188,461) ريال زكاة 1421 هـ (176,607) ريال زكاة 1422 هـ (97,833) ريال زكاة 1423 هـ (72,604) ريال زكاة 1424 هـ لا يوجد زكاة إجمالي (1,404,888) ريال علمًا بأن الربط الذي قامت به المصلحة على الشركة هو مبلغ (2,500,000) ريال.

- أن الشركة لم تستلم أي إعلام بموعد انعقاد الجلسة أمام اللجنة الابتدائية وبناءً عليه لم يحضر أحد من ممثلي الشركة. وانتهى المكلف إلى المطالبة بالموافقة على حساب الزكاة على الشركة من واقع القوائم المالية المعتمدة والتي تم تقديمها للمصلحة والتي منها تكون الزكاة على الشركة بمبلغ (1,404,888) ريال.

وأكد المكلف بخطابه المؤرخ في 1437/4/23 هـ بأنه لم يحضر جلسة مناقشة الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية لعدم علمه بموعد انعقاد الجلسة، وأن المصلحة لم تطلب منه أي بيانات تفصيلية كما أنها لم تقم بزيارة ميدانية (فحص ميداني) للتأكد من وجود الحسابات والقوائم المالية والتأكد من صحتها، ولذلك يطالب المكلف بعدم إهدار حساباته واعتمادها لأغراض الربط مبدئيًا استعدادًا لتقديم أي بيانات ترى اللجنة أنها ضرورية للتأكد من صحة الحسابات والقوائم المالية المقدمة أو الخضوع للفحص الميداني.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها أثناء جلسة الاستماع بأن المصلحة تتمسك بوجهة نظرها المبينة في المذكرة المرفوعة للجنة الابتدائية، بأن المكلف عند قيام المصلحة بالربط لم يكن لديه حسابات، ولذلك ربطت المصلحة بالأسلوب التقديري، ويثبت ذلك إفادة مكتب محاسب قانوني معتمد أما الحسابات المقدمة فلم يقدمها المكلف للمصلحة إلا بعد صدور الربط التقديري.

وبرجوع اللجنة إلى وجهة نظر المكلف المبينة في قرار اللجنة الابتدائية تبين أنها تتلخص في الآتي:

- قامت المصلحة بحساب الزكاة على رأس مال الشركة (10,000,000) ريال وذلك طبقًا للسجل التجاري للأسباب الآتية:



- قدم المكلف إلى المصلحة مركز مالي معتمد من مكتب المحاسب القانوني / ... لعام 2004م يفيد بأنه نظرًا لعدم وجود ميزانيات أو مراكز مالية للسنوات منذ بداية النشاط إلى نهاية عام 2004م فقد تم إعداد هذا المركز المالي، وذلك لأن المجموعة الدفترية والدورة المستندية لا تفي بغرض استخراج قوائم مالية متكاملة عن السنوات المذكورة لأن الشركة لم تمارس نشاطها إلا بداية شهر أكتوبر 2004م.

- وعلى ضوء خطاب المحاسب القانوني وخطاب شركة ب المصرفية بتاريخ 1994/5/4م الموافق 1414/11/23هـ الذي يفيد بإيداع الشركة رأس مالها البالغ (10,000,000) ريال قامت المصلحة بحساب الزكاة على رأس المال المودع والظاهر بالسجل التجاري، وما أكد للمصلحة أن هذا المبلغ حال عليه الحول هو خطاب شركة ب المصرفية بتاريخ 1425/8/14هـ الموافق 2004/9/28م، والذي يفيد أن الشركة قامت بإيداع مبلغ (93,000,000) ريال وهو يمثل الفرق بين رأس مال الشركة الحالي ورأس مال الشركة الجديد وهو (103,000,000) ريال، أي أن الشركة لم تقم بسحب رأس المال المودع عند تأسيس الشركة بل أنها أضافت عليه ليصبح مطابق لرأس مال الشركة الجديد.

- بعد قيام المصلحة بالربط بتاريخ 1430/9/5هـ قامت الشركة بالاعتراض على حساب المصلحة الزكاة على رأس المال، وقدمت الشركة حسابات نظامية معتمدة لعشرة أعوام وذلك من مكتب المحاسب القانوني ... وشركاه، وهي بتاريخ قديمة، مما أثار الشكوك عند المصلحة عن صحة هذه الحسابات، وطبقًا لتعميم المصلحة رقم (1/130) بتاريخ 1417/9/16هـ الفقرة رقم (2) والذي حدد ضوابط ومعايير لقبول المصلحة لحسابات المكلف وتعديل الربط بعد أن تكون المصلحة قد ربطت عليه، وحيث إن هذه الضوابط والمعايير لا تنطبق على الحسابات المقدمة من المكلف، وعليه لم تقم المصلحة بالأخذ بحسابات المكلف وتمسكت بالربط الذي قامت به.

- إن تعميم المصلحة رقم (2/4510) بتاريخ 1402/6/12هـ نص على كيفية معالجة رأس مال المصنع في حالة تقديم حسابات أن يؤخذ بما هو وارد بها بشرط ألا يقل رأس المال المصرح به بالحسابات عن 25% من التمويل الإجمالي، ولو قامت المصلحة بتطبيق هذا فإن رأس المال سوف يفوق مبلغ (10,000,000) ريال الذي تم الاعتراض عليه، حيث أظهر الترخيص الصناعي رقم (160/ص) أن إجمالي التمويل يبلغ (301,000,000) ريال ونسبة 25% منه سوف تكون بمبلغ (75,250,000) ريال وهو رأس المال الذي يجب محاسبة الشركة عليه، إلا أن المصلحة قامت بتطبيق التعليمات النظامية الخاصة بإهدار الحسابات التي تتمثل بحساب رأس المال طبقًا للسجل التجاري والحسابات، كما أن الطريقة التي أشار إليها المكلف في محاسبة المصانع جازافيًا هي تخص المؤسسات والمصانع الفردية، ولا يمكن تطبيقها على الشركات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إهدار حساباته وإجراء الربط بالأسلوب التقديري في ظل وجود حسابات نظامية معتمدة للأعوام



من 1415هـ حتى 1424هـ، في حين تتمسك المصلحة بالربط بالأسلوب التقديري، 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 تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة ، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لحساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح ، حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب ، لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً ، بالإضافة إلى أن المراجعة لا يمكن أن تتم دون توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس ، ومن حيث المنطق فإن ذلك يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي ، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود تلك المستندات محلياً.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة تبين أن خطاب مكتب المحاسب القانوني/.. الموجه إلى فرع المصلحة بجهة بتاريخ 2005/4/12م الموافق 1426/3/12هـ الذي اعتمدت عليه المصلحة واتخذته مبرراً لها لإجراء الربط بالأسلوب التقديري يتضمن الإفادة نصاً "...بأنه نظراً لعدم وجود ميزانيات أو مراكز مالية لشركة أ للسنوات منذ بداية النشاط إلى نهاية عام 2004م ، فقد تم إعداد هذا المركز المالي، وذلك لأن المجموعة الدفترية والدورة المستندية لا تفي بغرض استخراج قوائم مالية متكاملة عن السنوات المذكورة لأن الشركة لم تمارس نشاطها إلا بداية شهر أكتوبر 2004م، وأن الشركة تتعهد بتقديم قوائم مالية متكاملة تشمل سنة مالية طويلة (15) شهر وذلك من شهر أكتوبر 2004م إلى نهاية ديسمبر 2005م..."

كما تبين أن تقارير مراقبي الحسابات - مكتب ... وشركاه - للقوائم المالية المقدمة للمصلحة للأعوام من 1415هـ وحتى 1423هـ معتمدة بتاريخ سابقة لتاريخ خطاب المحاسب القانوني ... المشار إليه أعلاه، وتبين أن القوائم المالية التي قدمت للمصلحة لم تقدم إلا بعد انتهاء المواعيد النظامية، وبعد صدور الربط التقديرية للأعوام المذكورة. وحيث إن المكلف لم يلتزم بتقديم قوائمه المالية المدققة والمعدة وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها للمصلحة في المواعيد النظامية وقبل أن تقوم المصلحة بإجراء الربط للأعوام من 1415هـ حتى 1424هـ، مع أن تلك القوائم حسب ما أفاد به المكلف لاحقاً كانت موجودة لديه، فإنه بذلك يكون قد اختار أسلوب حساب وعائه الزكوي على أساس تقديري وكان



أمامه خيار آخر بإثبات وعائه الزكوي من خلال قوائم مالية معتمدة، وبما أن القوائم المالية المقدمة للأعوام المذكورة من الواجب أن يقدمها المكلف للمصلحة في حينه في المواعيد النظامية، وليس بعد صدور الربوط، وبما أن عدم تقديمها يعطي انطباعاً بأنها لم تكن موجودة في ذلك الوقت وتم إعدادها لاحقاً، أو أنها موجودة والمكلف تعتمد إخفاءها بغرض التهرب، وفي ظل غياب القوائم المالية وقت إجراء الربط فقد تم الربط بالأسلوب التقديري، كما أن رأس المال البالغ (10,000,000) ريال الذي اعتبرته المصلحة وعاء للزكاة يمثل المبلغ المفصّل عنه في السجل التجاري وفي عقد التأسيس، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب الوعاء الزكوي للمكلف على رأس المال الظاهر في السجل التجاري بالأسلوب التقديري للأعوام من 1415هـ حتى 1424هـ.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (15) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب الوعاء الزكوي للمكلف على رأس المال الظاهر في السجل التجاري بالأسلوب التقديري للأعوام من 1415هـ حتى 1424هـ.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1556

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

فروق - ضريبة الدخل.

الموضوع

فروق استيراد.

المبدأ

جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم 2555 بتاريخ 1417/10/19، وتختلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/5/6هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 الأولى بالرياض رقم (4) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2001م و2002م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/12هـ 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 الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (4) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/16) بتاريخ 1434/2/25هـ والذي تضمن أن القرار قابل للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال (60) يومًا من تاريخ استلام القرار، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (64) بتاريخ 1434/4/20هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من ب برقم بتاريخ 1434/4/16هـ بمبلغ (795,666) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند فتح الربط.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في أحقية تعديل الربط على عامي 2001م و2002م لوجود زيادة في المشتريات الخارجية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أجرت فحصًا ميدانيًا لدفاتر وسجلات الشركة للأعوام من 1998م إلى 2003م ، وبناءً على نتائج الفحص الميداني أصدرت المصلحة بموجب خطابها رقم (12/4286) بتاريخ 1425/9/16هـ الربوط الزكوية الضريبية على الشركة ، وبلغت الفروقات الزكوية والضريبية وغرامة التأخير (1,402,616) ريالًا ، وقد نتجت المستحقات الإضافية بصورة أساسية من الضريبة على الجهات غير المقيمة وغرامات التأخير الناتجة عنها ، ولم تتضمن الربوط المذكورة رفض لأي مشتريات خارجية غير مؤيدة مستنديًا عدا مبلغ (3,750) ريالًا مشتريات خارجية محملة بالزيادة في عام 1999م ، وقد قامت الشركة بالاعتراض على الربوط بموجب الخطاب رقم (2004/3904) بتاريخ 1425/10/15هـ ، وقدمت الشركة جميع المستندات والبيانات التي تؤيد وجهة نظرها ، وتم إحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية للبت فيه، وبعد الدراسة أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها والذي جاء مؤيدًا لوجهة نظر الشركة في معظم البنود المعترض عليها ، وبناءً على قرار اللجنة الابتدائية أصدرت المصلحة ربطًا معدلةً للسنوات المذكورة بموجب الخطاب رقم (12/4096) بتاريخ 1427/8/11هـ والخطاب رقم (12/5033) بتاريخ 1427/10/30هـ والتي أظهرت مبلغ مسدد بالزيادة قدره (226,473) ريالًا ، وقد حصلت الشركة على الشهادات النهائية حتى السنة المنتهية في 2003/12/31م مما يعني أن الشركة أوفت بجميع التزاماتها لدي المصلحة ولا يوجد ما يستدعي فرض مستحقات إضافية عليها من قبل المصلحة.

وأضاف المكلف أنه بناءً على ملاحظة ديوان المراقبة العامة طلبت المصلحة بموجب خطاباتها رقم (12/97) بتاريخ 1432/1/9هـ ورقم (1431/16/5266) بتاريخ 1431/10/18هـ من الشركة تقديم المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية للأعوام من 2001م إلى 2005م ، وقدمت الشركة البيانات المطلوبة بموجب الخطاب رقم (2010/3945) بتاريخ 1431/6/1هـ.



والخطاب رقم (2010/4932) بتاريخ 1431/12/17 هـ ، إلا أن المصلحة بموجب خطابها رقم (1432/16/737) بتاريخ 1432/2/8 هـ أصدرت ربطاً ضريبياً و زكويّاً معدلاً استحق بموجبه زكاة ضريبة وغرامة تأخير إضافية بلغت (795,666) ريالاً ، وقد قامت المصلحة بحساب المستحقات الإضافية في الخطاب المذكور أعلاه على مشتريات خارجية غير مؤيدة مستندياً من وجهة نظر المصلحة وذلك على النحو التالي:

السنة	الضريبة المستحقة	الزكاة الشرعية	غرامة التأخير	الإجمالي
2001م	54,000	25,768	13,500	93,268
2002م	525,458	45,575	131,365	702,398
الإجمالي:	--	--	--	795,666

وقامت الشركة بموجب الخطاب رقم (2011/3216) بتاريخ 1432/3/5 هـ بالاعتراض على الإجراءات التي اتبعتها المصلحة أعلاه وأيدت اللجنة الابتدائية بموجب قرارها المشار إليه أعلاه وجهة نظر المصلحة في إعادة فتح الربوط الزكوية الضريبية حيث ورد في قرارها ما نصه " بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المصلحة والمكلف وما ورد من نقاش خلال الجلسة، وحيث إن المصلحة قامت بفتح الربط بناءً على الملاحظة الواردة من ديوان المراقبة العامة مبنية على بيانات لم تكن متوفرة لدى المصلحة بتاريخ الربط حسب ما نص عليه القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19 هـ ، وحيث إن المصلحة طلبت من المكلف تقديم المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية ، وأفاد المكلف بأنها قديمة وبعضها فقد خلال عملية تغيير مقر الشركة، وحيث إن هذه المستندات لم يمض عليها (عشر) سنوات وهي التي تمثل المدة النظامية التي نصت عليها المادتين (السادسة والثامنة) من نظام الدفاتر التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/61) بتاريخ 1409/12/17 هـ ، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة".

وأضاف المكلف أن استناد اللجنة الابتدائية إلى الفقرة (2) من البند أولاً من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19 هـ بشأن فتح ربط عامي 2001م و 2002م لا يعد صحيحاً وذلك للأسباب التالية:

أ- أن الشركة خضعت لفحص ميداني لدفاتها وسجلاتها للأعوام من 1998م إلى 2003م، وقد قدمت لفريق الفحص الميداني جميع البيانات والمستندات التي طلبها الفريق أثناء الفحص بما في ذلك المستندات المتعلقة بالمشتريات الخارجية خلال الأعوام محل الفحص.

ت- لم تقم الشركة بإخفاء أي معلومات أو بيانات عن المصلحة، وكان لدى المصلحة الوقت الكافي أثناء الفحص الميداني لفحص حسابات الشركة والمستندات المؤيدة لها طالما أن المصلحة قد قررت وضع حسابات الشركة تحت الفحص الميداني.



ج- أن ما استندت إليه المصلحة لا يمكن أن يندرج تحت مفهوم إخفاء بيانات أو معلومات من قبل الشركة، ويمكن أن يكون ذلك الاستناد صحيحاً إذا ما ظهرت للمصلحة بيانات أو معلومات جديدة من طرف آخر تكشف معه المصلحة أنه لم يتم التصريح عنها من قبل الشركة في حسابات أو إقراراتها التي تم فحص دفاتها ميدانياً من قبل المصلحة، وتم إتاحة كامل حسابات والمستندات المؤيدة لتمكين فريق الفحص من الاطلاع عليها وإكمال عملية الفحص.

ومما سبق، يتضح أن المصلحة استوفت كل الإجراءات الضرورية واللازمة للفحص والربط على الشركة وليس هناك ما يستدعي قيامها بإعادة فتح الربط الزكوي الضريبي لعامي 2001م و2002م والتي سبق إنهاء موقفها.

د- حيث إن الشركة لم تحصل على أي عقود جديدة في المملكة منذ عام 2004م، تبعاً لذلك فقد قامت بتغيير المستودعات التي تحتفظ فيها بمستنداتها وسجلاتها عدة مرات خلال هذه الفترة مما أدى إلى فقدان العديد من المستندات، عليه فقد تعذر بعد مرور هذه الفترة الطويلة تقديم جميع المستندات التي طلبتها المصلحة، وتم تقديم بعض المستندات على سبيل العينة كما سبق الإشارة إليه في خطابنا رقم (2010/3945) بتاريخ 1431/6/1هـ.

على ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم إعادة فتح الربط الزكوي الضريبية لعامي 2001م و2002م من قبل المصلحة لغرض تعديل نتيجة حسابات بفرق المشتريات الخارجية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفتح ربط عامي 2001م و2002م بناءً على الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ، وطبقاً لملاحظة ديوان المراقبة العامة بخطابه رقم (20180/3/3) بتاريخ 1430/11/28هـ التي أوضحت وجود زيادة في المشتريات الخارجية في الإقرارات عن البيانات الجمركية المستخرجة من الحاسب الآلي، وعليه قامت المصلحة بمطالبة المكلف بتقديم المستندات المؤيدة للمشتريات الخارجية وتم تقديم مستندات لا تغطي المصرح عنه بالإقرارات على النحو التالي:

العام	الإقرار	المؤيد بمستند	الفرق غير المؤيد
2001م	2,068,425 ريال	47,425 ريال	2,021,000 ريال
2002م	4,281,179 ريال	706,634 ريال	3,574,545 ريال

وبناءً عليه قامت المصلحة بتعديل الربط على عامي 2001م و2002م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فتح الربط الزكوي الضريبية لعامي 2001م و2002م من قبل المصلحة لغرض تعديل نتيجة الحسابات بفرق المشتريات الخارجية، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح الربط دون التقيد بمدة محددة استناداً إلى الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ، 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 الربوط الزكوية والضريبية النهائية، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط الزكوية والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور.

وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها للربوط الزكوية والضريبية للعامين محل الاستئناف إلى نص الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ الذي أعطى المصلحة الحق في إعادة فتح الربط دون التقيد بمدة محددة في حالة ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، ولذا فإن مدى صحة استناد المصلحة إلى الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ يعتمد على ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط ومن شأنها التأثير على الربط الزكوي الضريبي.

وبرجع اللجنة إلى البيانات المقدمة من الطرفين تبين أن المصلحة أصدرت الربوط الزكوية والضريبية بموجب خطابها رقم (12/4286) بتاريخ 1425/9/16هـ ، وذلك قناعة بما توفر لها من بيانات ومعلومات من القوائم المالية والفحص الميداني لدفاتر وسجلات المكلف، كما وردت للمصلحة ملاحظة ديوان المراقبة العامة بتاريخ 1430/12/1هـ بشأن فرق المشتريات الخارجية والتي ورد فيها ما نصه "لاحظ الديوان أن استيرادات الشركة للأعوام من 2001م حتى 2005م بموجب البيانات الجمركية المستخرجة من الحاسب الآلي مجموعها (2,900,446) ريال ، بينما مشترياتها الخارجية لنفس الأعوام حسب إقراراتها وإيضاحات حساباتها تبلغ (15,428,627) ريال ، لذا فإن عدم إقرار الشركة بصحة مشترياتها الخارجية لتلك الأعوام ومطابقتها مع استيراداتها من الخارج بموجب البيانات قد أدى إلى تضخيم المصروفات ، ومن ثم تقليل أرباحها بما مجموعه (12,528,181) ريال" ، وبناءً على تلك الملاحظة قامت المصلحة بفتح الربوط بموجب خطابها رقم (1432/16/737) بتاريخ 1432/2/8هـ.

وقد سألت اللجنة المصلحة عن تاريخ ورود بيانات الاستيراد الخاصة بالمكلف - للمصلحة، وطلبت منها تقديم المستند المثبت لذلك، فأفادت أن بيانات الاستيراد وردت مع ملاحظة ديوان المراقبة العامة، ولم تقدم المستند المثبت لذلك. وحيث إن البيانات الواردة في ملاحظة ديوان المراقبة العامة مستخرجة من الحاسب الآلي بالمصلحة ، وبما أن المصلحة ذكرت أن بيانات الاستيراد وردت بعد تاريخ الربوط الأساسية، ولم تقدم ما يثبت ذلك، لذا فإن ما ذكرته المصلحة يعد كلاماً مرسلاً لا يمكن الأخذ به ، مما ترى معه اللجنة أن الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري الذي استندت إليه المصلحة في فتح الربوط الزكوية والضريبية لا تنطبق على حالة المكلف ، ومن ثم تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربوط الزكوية والضريبية لعامي 2001م و2002م من قبل المصلحة لغرض تعديل نتيجة الحسابات بفرق المشتريات الخارجية.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (4) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربوط الزكوية الضريبية لعامي 2001م و2002م من قبل المصلحة لغرض تعديل نتيجة الحسابات بفرق المشتريات الخارجية، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1558

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أصول - الزكاة.

الموضوع

أصول ثابتة صافية.

المبدأ

يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/5/13هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات 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 (26) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على (أ) (المكلف) للعام المالي المنتهي في 2010/7/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/7هـ كل من: ... و... و...، كما لم يحضر من يمثل المكلف، ولم يقدم المكلف طلباً بالتأجيل أو اعتذراً 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 (26) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (152/ص/ج/1) بتاريخ 1434/9/9هـ، وقدمت المصلحة ما يفيد استلامها القرار الابتدائي بتاريخ 1434/9/26هـ، كما قدمت استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (235) بتاريخ 1434/10/18هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الوعاء الزكوي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المكلف في حسم قيمة كامل الأصول الثابتة المسددة خلال العام من الوعاء الزكوي لعام 2010م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها تقوم بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، طبقاً لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي يوضح كيفية تحديد وعاء الزكاة والذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين:

أولاً: أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها.

ثانياً: أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من السنوات السابقة 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 على ذلك تعميم المصلحة رقم (1/73) بتاريخ 1409/7/12هـ، حيث إن المتبع لدى المصلحة أنه في حالة أن الوعاء الزكوي أقل من صافي أرباح العام فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة، وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء.

أما استدلت به اللجنة الابتدائية في قرارها من تطبيق ما ورد بالفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ، فترى المصلحة أن الفتوى لا تنطبق على حالة المكلف حيث إنها خاصة بحالة المكلف المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين:

الجانب الأول: أن ما ورد في الفتوى 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 تكن تحققت بعد، ولا يتم تحديدها إلا في نهاية العام بعد إعداد الحسابات الختامية حيث يتم شراء الأصول الثابتة من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنوك وليس من صافي الربح في نهاية العام، وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية من أن (ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو 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 تزكيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين.



الجانb الثاني: أن الأخذ بصافي الأرباح المعدلة لأغراض تحديد الوعاء الزكوي كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات، وبه صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، والفتوى الشرعية المشار إليها بعاليه في السؤال الرابع تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في أصول ثابتة أو عروض قنية فإن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة، أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح، كما أن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء، وزيادة رأس المال، وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد أن مجموع العناصر السالبة المحسومة من الوعاء الزكوي كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى لو كانت الشركة محققة أرباح، وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة. وأضافت المصلحة أنه طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد على أساسها القوائم المالية فإن شراء الأصل الثابت لا يعد مصروفاً إيرادياً يحمل على قائمة الدخل، ولا يتم تخفيض أرباح العام بقيمة الأصول الثابتة المشتراة خلال العام، وإنما تتأثر هذه الأرباح بإهلاكات واستدراكات هذه الأصول الثابتة، وتظهر أرباح العام كاملة بقائمة المركز المالي التي يتم الربط بموجبها، والتصرف في الربح محاسبياً يتمثل في التوزيع على الشركاء وزيادة رأس المال وأخرى ليس منها تمويل شراء الأصول الثابتة.

وتفرض الزكاة شرعاً على رأس المال زائد الأرباح إلا أنه في بعض الحالات يقتصر الوعاء وفقاً لأحكام الشريعة على ناتج رأس المال وغلته (الأرباح) وذلك بسبب طبيعة النشاط الممارس حيث إن رأس المال وما في حكمه مستقل في عروض قنية ولكون الأرباح نامية ومن مقاصد الزكاة وشروطها النماء لذا فإنه لا مبرر شرعي لعدم إخضاعها للزكاة. لكل ما تقدم تطلب المصلحة حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي للمكلف عن الربح المعدل للعام المالي المنتهي في 2010/7/31م.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه توجد أصول ثابتة مشتراة وممولة من أرباح العام المالي، وبذلك يحسم رصيد صافي الأصول الثابتة الظاهر في القوائم المالية من الوعاء الزكوي تطبيقاً للفتوى الشرعية الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي



للمكلف عن الربح المعدل للعام المالي المنتهي في 2010/7/31م، في حين يرى المكلف حسم رصيد صافي الأصول الثابتة الظاهر في القوائم المالية من وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، لذا فإن دحها 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"، وعليه ترفض اللجنة استئناف المصلحة في طلبها حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي عن الربح المعدل للعام المالي المنتهي في 2010/7/31م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (26) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المصلحة في طلبها حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية بحيث لا يقل الوعاء الزكوي عن الربح المعدل للعام المالي المنتهي في 2010/7/31م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1559

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أصول - الزكاة.

الموضوع

أصول قنية / أصول مستهلكة.

المبدأ

يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/5/13هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر 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 بالرياض رقم (23) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/24هـ 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 الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/640) بتاريخ 1434/8/3هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (209) بتاريخ 1434/9/2هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من ب برقم بتاريخ 2013/7/1م بمبلغ (18,405,258) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند: صافي الربح.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في حساب صافي الربح المعدل كوعاء للزكاة. واستأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تستأنف القرار الابتدائي المذكور أعلاه بشأن إخضاع أرباح العام للزكاة الشرعية بدلاً عن وعاء الزكاة الشرعية بالرغم من استخدام أرباح العام في شراء موجودات ثابتة خلال العام للأسباب التالية: لقد قامت الشركة بتقديم الإقرار الزكوي لمصلحة الربط الزكوي على الشركة لعامي 2006م و2007م بموجب خطابها رقم (12/4249) بتاريخ 1430/8/3هـ و بموجب طلبت من الشركة سداد فروقات زكوية للسنة المالية 2007م بلغت (22,912,612) ريال، فقامت الشركة بالاعتراض على (12) بنداً من البنود الواردة في الربط الزكوي أعلاه وقد انتهى الخلاف بين الشركة والمصلحة حول (10) من البنود سالفة الذكر لصالح الشركة وأصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة قرارها رقم (19) لعام 1431هـ والذي جاء مؤيداً لوجهة نظر المصلحة في البندين المتبقين وهما (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها و بند الإجازات المستحقة) ، وقد استأنفت الشركة القرار المذكور لدى اللجنة الاستئنافية الضريبية الزكوية والتي أصدرت قرارها رقم (1274) لعام 1434هـ والذي جاء مؤيداً لوجهة نظر الشركة في البندين المذكورين، إلا أن المصلحة فاجأت الشركة بإصدار ربط زكوي معدل عن السنتين المنتهيتين في 2006/12/31م و2007م بخطابها رقم (1432/16/4206) بتاريخ 1432/7/18هـ و طلبت المصلحة بموجبها من الشركة سداد فروقات زكوية بلغت (18,405,258) ريال للسنة المنتهية في 2007/12/31م وذلك نتيجة لحساب الزكاة على أرباح السنة المعدلة بدلاً عن حسابها على وعاء الزكاة الشرعية للشركة وكذلك نتج عن الربط المذكور فروقات زكوية وضريبية عن السنة المنتهية في 2006/12/31م بلغت (2,664,415) ريال و(56,913) ريال على التوالي علماً بأن الفروقات الزكوية عن السنة المنتهية في 2006/12/31م والبالغة (2,664,415) ريال قد سقطت عن الشركة نظراً لتأييد اللجنة الاستئنافية الضريبية وجهة نظر الشركة في قرارها رقم (1274).



وقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى في قرارها محل الاستئناف وجهة نظر المصلحة في إخضاع أرباح العام للزكاة الشرعية بالرغم من استخدامها في تمويل شراء موجودات ثابتة على اعتبار أن الربح المحقق من نشاط المكلف خلال العام هو الحد الأدنى للوعاء الزكوي، كما ذهبت اللجنة الابتدائية إلى أن ما ذكرته الشركة من استخدام كامل أرباحها في شراء أصول ثابتة يتنافى مع القواعد المحاسبية التي لا تعتبر صافي الأرباح قيمة نقدية متوفرة في الخزينة، والشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى، وفيما يلي رد الشركة على الحثيات التي استندت إليها لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها محل الاستئناف.

استندت لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها المذكور أعلاه إلى أن الربح المحقق من نشاط المكلف هو الحد الأدنى للوعاء وليس هناك ما يدعم هذا الرأي من الناحية الشرعية حيث تجاهلت حقيقة أن الزكاة فريضة شرعية وركن من أركان الإسلام يثبت وجوبها من عدمه بالدليل الشرعي من القرآن الكريم والسنة النبوية والإجماع والقياس ويتم حسابها وفقاً للأسس الشرعية التي تختلف عن المعايير المحاسبية والأنظمة الضريبية التي هي من وضع البشر وترى الشركة أن ما خلصت إليه اللجنة الابتدائية في قرارها قد جانبه الصواب، ولقد فات على لجنة الاعتراض الابتدائية أنه ووفقاً للفتاوى الشرعية الملزمة أن النماء يخضع للزكاة الشرعية إذا كان في صورة عروض تجارة (نقد وخلافه) ولا يخضع للزكاة إذا تم استغلاله في شراء عروض قنية (أصول ثابتة). كما فات أيضاً على اللجنة الابتدائية أن حساب الزكاة الشرعية مبني على موضوع استخدام الأموال حيث إن الأموال المستخدمة في عروض تجارة تخضع للزكاة الشرعية في حين أن الأموال المستخدمة في شراء أصول ثابتة أو استثمارات بغرض القنية لا تخضع للزكاة الشرعية، وعليه فإن مسألة وجود الأرباح في قائمة الدخل لا علاقة لها بموضوع حساب الزكاة الشرعية حيث إنه في كل الأحوال تظهر قائمة الدخل الأرباح المحققة خلال العام بغض النظر عن استخدام تلك الأموال ومن ثم يجب ألا ينظر إلى حساب الزكاة الشرعية من منظور محاسبي وإنما يتوجب النظر إلى حساب الزكاة الشرعية بناءً على الأسس الشرعية للحساب والفتاوى الصادرة بخصوص حساب الزكاة الشرعية، كما يود المكلف أن يلفت انتباه اللجنة إلى أن ما أورده اللجنة الابتدائية من أن القواعد المحاسبية لا تعتبر صافي الأرباح قيمة نقدية متوفرة في الخزينة غير سليم حيث إن صافي الأرباح يمكن أن تكون في شكل نقدية متوفرة في الخزينة أو قد تكون في شكل أصول، كما أن نشاط الشركة المتمثل في تقديم خدمات الاتصالات لشريحة كبيرة من مستخدمي شبكات اتصال الشركة والذين يقومون بسداد رسوم الخدمة نقدًا يجعل أن تلك الأرباح تكون متوفرة في معظم الأحيان في شكل نقدية، ومن المعلوم أن استخدام النقد المتولد من صافي الأرباح في شراء أصول ثابتة لا يؤثر على رصيد الأرباح من ناحية زيادة أو نقصان وإنما هو عملية استخدام للأرباح أجاز الشرع عدم خضوعها للزكاة الشرعية في حالة استخدامها في شراء موجودات ثابتة (عروض قنية)، ولم يتطرق قرار لجنة الاعتراض الابتدائية من قريب ولا من بعيد إلى الأسس الشرعية التي بني عليها اعتراض الشركة وعلى رأسها الفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء بالرقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ والتي أكدت في معرض ردها على السؤال الرابع على أن "ما جعل من إيرادات المصنع — الواجبة زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها، لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، كم



أن قرار اللجنة الابتدائية تجاهل قرارات صادرة في حالات مشابهة لهذه لحالة من اللجنة الاستئنافية الضريبية برقم (655) لعام 1427هـ ورقم (1270) لعام 1434هـ على الرغم من أن هذه القرارات الاستئنافية قد تم اتخاذها بعد الرجوع إلى القواعد الشرعية الصادرة في مثل هذه الحالات وعلى رأسها الفتوى (23408) ومن ثم كان ينبغي للجنة الاعتراض الابتدائية بتبرير عدم تطبيق نفس المبدأ على هذه الحالة المشابهة لتلك الحالات.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة الموضحة في القرار الابتدائي التي تضمنت الإفادة بالآتي:

1- تقوم المصلحة بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية طبقاً لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي يوضح كيفية تحديد وعاء الزكاة والذي يقضى بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين: أولاً أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها.

ثانياً أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من السنوات السابقة والاحتياطات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة.

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

2- أن ما استدل به المكلف في اعتراضه والخاص بطلبه تطبيق ما ورد بالفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ لا ينطبق على حالته حيث إنها خاصة بحالة المصنع المستغني، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين:

الجانب الأول: أن ما ورد في الفتوى 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 تكن تحققت بعد ولا يتم تحديدها إلا في نهاية العام بعد إعداد الحسابات الختامية حيث يتم شراء الأصول الثابتة من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنوك وليس من صافي الربح في نهاية العام وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية من أن (ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو 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 تركيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين.

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



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

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

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

5- قد تم تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية وفقاً لما تضمنه ربط المصلحة منها القرار الاستئنافي رقم (13) لعام 1417هـ. والمصادق عليه من قبل معالي وزير المالية بالخطاب رقم (8974/3) بتاريخ 1417/8/6هـ، وكذلك القرار الاستئنافي رقم (152) لعام 1420هـ والمصادق عليه من قبل معالي وزير المالية بالخطاب رقم (3305/1) بتاريخ 1420/3/27هـ، لذا تتمسك المصلحة بصحة ونظامية ربطها.

كما قدم ممثلو المصلحة مذكرة إضافية مؤرخة في 1437/4/23هـ تضمنت النص على إن ما يجري عليه العمل وتطبيقه المصلحة هو اعتبار الربح المحقق من نشاط المكلف خلال العام هو الحد الأدنى الذي تجب فيه الزكاة لعدة أسباب هي:

1- أن محاسبة المكلف زكويًا تتم بموجب قوائم مالية معدة على أساس مبدأ الاستحقاق التي يظهر ضمنها ربح العام المحقق في نهاية السنة المالية دون أن ينخفض هذا الربح بشراء الأصول الثابتة خلال العام.

2- طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تعد على أساسها القوائم المالية فإن شراء الأصول الثابتة لا يعد مصروفًا إيراديًا يحمل على قائمة الدخل وعليه لن تنخفض أرباح العام بأية عملية شراء لأصول ثابتة خلال العام وتظهر أرباح السنة كاملة ضمن قائمة المركز المالي التي يتم ربط الزكاة من واقعها، حيث إن عملية تمويل الأصول يكون من النقدية أو بالأجل خاصة أن التصرف من الربح محاسبياً ينحصر في التوزيع على الشركاء وزيادة رأس المال والاحتياطات وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة.

3- أن الوعاء الزكوي يعتمد عند تحديده على القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق ومكونات الوعاء من الأرصدة الظاهرة بتلك القوائم بما فيها الأرباح المسجلة بموجب هذا المبدأ، ومن ثم ليس من الوارد أن تتم القيود من حساب



الأصول إلى حساب الأرباح، وتأسيسًا على ذلك لا يمكن القول بأن الأرباح تم استخدامها في شراء الأصول أصول ثابتة أو عروض قنية، بينما الحقيقة أن رصيدها فعليًا لم يتأثر بالنقص بقدر المبالغ المستخدمة لأن أرصدة الأرباح لا تتأثر إلا بالقيود المحاسبية التي تتم عليها كالتوزيع على المساهمين وتغذية الاحتياجات وزيادة رأس المال وتغطية الخسائر المدورة من سنوات سابقة، وعليه فإن القول بمقابلته تلك الأصول الثابتة وما في حكمها على أساس استخدامها ليس في محله.

4- أن الأخذ بمفهوم المكلف لتحديد الوعاء الزكوي يترتب عليه حجب زكاة عن مصارفها بمجرد أن العناصر السالبة أكبر من العناصر الموجبة في ظل وجود أرباح (نتيجة النشاط أرباح) الأمر الذي ينسحب أثره على تحديد الوعاء الزكوي لبعض المكلفين بحيث لا يخضعون للزكاة أو تكون زكاتهم أقل من المستحق شرعًا لعدد من السنوات وربما حياة منشأتهم لأن العناصر السالبة للوعاء الزكوي أكبر من العناصر الموجبة رغم تحقيقهم أرباح كبيرة، لذلك فإن تطبيق مفهوم الشركة سيؤدي إلى عدم خضوع كبار المكلفين من الشركات المساهمة للزكاة الشرعية كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل والشركات الصناعية رغم أن أموالها في نماء.

5- في عروض التجارة فإن الزكاة تفرض على رأس المال زائدًا للأرباح، وفي بعض الحالات يقتصر الوعاء على غلة رأس المال (الأرباح) وذلك وفقًا لأحكام الشريعة الإسلامية وذلك بسبب طبيعة النشاط لأنه في مثل هذه الحالة يكون رأس المال وما في حكمه مستغل في عروض قنية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم اعتبار صافي الأرباح المعدلة وعاءً للزكاة، في حين تتمسك المصلحة باعتبار صافي الربح المعدل وعاءً للزكاة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد (عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ممثلة في رأس المال وحقوق الملكية وأرباح العام ومصادر التمويل الأخرى ناقصًا عناصر الوعاء الزكوي السالبة ممثلة في الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل وخسائر العام والخسائر المرحلة) ويمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولًا غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، وطالما تم استخدام أرباح العام في تمويل هذه الأصول فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ ونصها "بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم صافي الأصول الثابتة واستثمارات القنية دون قيده بحد معين، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم اعتبار صافي الأرباح المعدلة وعاءً للزكاة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (23) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم اعتبار صافي الأرباح المعدلة وعاءً للزكاة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1560

سنة القرار: 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة

المبدأ

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/5/13هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (9) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2007م حتى 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/27هـ كل من: ... و.....و.....، كما مثل المكلف ... و... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (9) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/30) بتاريخ 1434/4/15هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (135) بتاريخ 1434/6/14هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك ب برقم بتاريخ 1434/6/7هـ بمبلغ (3,206,921) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.



الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لعام 2008م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة بشأن فرض ضريبة استقطاع على المدفوعات التي تمت إلى المركز الرئيس بحجة أن المكلف لم يقدم ما يثبت بأن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس هي نفسها المدفوعة لشركة "ج" وكذلك اختلاف المبلغ المدفوع والجهة المسدد لها والفترة التي تم فيها تحويل المبالغ للجهة المستفيدة , كما أنه لم يقدم المستندات التي طلبتها اللجنة الابتدائية خلال المهلة الممنوحة له أثناء جلسة المناقشة , وذكر المكلف أنه قدم إلى اللجنة الابتدائية المستندات المؤيدة لوجهة نظره التي تؤكد بأن المدفوعات للمركز الرئيس هي نفس المبلغ المدفوع إلى شركة "ج" وقد أوضح المكلف ذلك للجنة الابتدائية خلال جلسة مناقشة الاعتراض ومن خلال مذكرة الاعتراض المقدمة بأن شركة "ج" هي جزء من المركز الرئيس لشركة أ في فرنسا , وأن شركة "ج" هي شركة تابعة مملوكة بواقع 100% للمركز الرئيس لشركة أ, كذلك فإن اسم "ج" مشار إليه كجزء من شعار الشركة الرسمي في الفواتير الصادرة من المركز الرئيس لشركة أ. في فرنسا, وقد صدرت الفواتير من المركز الرئيس باسم شركة أ , ج , كذلك أوضح المكلف بالتفصيل للجنة الابتدائية بأن الفرع ذكر بالخطأ اسم ج في إقرار ضريبة الاستقطاع الأصلي لشهر يناير 2009م "بدلاً عن المركز الرئيس" ولاحقاً تم تعديل إقرار ضريبة الاستقطاع وتصحيح الاسم إلى "ج" (المركز الرئيس لشركة أ) , كما أوضح المكلف للجنة الابتدائية بأن الاسمين هما نفس الجهة وهي المركز الرئيس لشركة أ فرنسا , وقدم المكلف المستندات التالية لإثبات أن ج هي جزء من شركة أ .

- الفواتير الصادرة من المركز الرئيس لشركة أ والتي تشير إلى اسم أ (د).

- المستندات القانونية لشركة ج (د) التي تثبت أنها مملوكة لشركة أ.

كما قدم المكلف نسخة من الفواتير الصادرة من المركز الرئيس لشركة أ والتي توضح بصورة جلية أن ج (د) هي جزء من المركز الرئيس لشركة أ, ويعتقد المكلف بأن ما ذكرته اللجنة الابتدائية بشأن عدم تقديمه للمستندات المؤيدة لتأكيد أن المدفوعات تمت إلى المركز الرئيس تمثل نفس المبلغ المدفوع إلى ج ليس صحيحاً.

وبخصوص الاختلاف في المبلغ المدفوع والجهة المستفيدة وفترة تسجيل المصروف فقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المدفوعات التي تمت للمركز الرئيس بحجة أن هناك فرق



بين المبلغ المصرح عنه في الإقرار الضريبي كخدمات فنية مقدمة من المركز الرئيس لشركة أ وقدره (13,347,217) ريال والمبلغ الذي تم سداد ضريبة الاستقطاع عنه من قبل الفرع وقدره (14,358,639) ريال.

وقد أوضح المكلف بالتفصيل للمصلحة واللجنة الابتدائية بأن الفرع سجل المصاريف في الدفاتر بمبلغ (13,347,287) ريال وذلك باستخدام سعر صرف الريال السعودي مقابل اليورو طبقاً لنشرة أسعار صرف العملات الصادرة من البنك ب السائدة في تاريخ تسجيل المصروف في سنة 2008م , وخلال سنة 2009م , قام الفرع بسداد المبالغ للمركز الرئيس باليورو وقام الفرع بتسجيل مبلغ المعاملة في الدفاتر بالريال بقيمة (14,358,639) ريال باستخدام سعر صرف الريال مقابل اليورو , طبقاً لنشرة أسعار صرف العملات الصادرة من البنك ب السائدة في تاريخ الدفع , كما قدم المكلف إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى خلال جلسة الاعتراض المستندات (صور من الفواتير الصادرة من المركز الرئيس في العام 2008م صور من مستند القيد الذي يظهر تقييد الفواتير في دفاتر الفرع كمصروفات في العام 2008م , وصورة من إشعارات أسعار الصرف الصادر عن البنك ب التي تؤكد سعر الصرف بين الريال واليورو في تاريخ تقييد المصروف في العام 2008م بتاريخ السداد الفعلي في العام 2009م , وصور من سندات التحويل للمدفوعات للمركز الرئيس في العام 2009م).

كما قدم فيما يلي ملخصاً لمبالغ المصاريف والمدفوعات:

رقم الفاتورة	التاريخ	الجهة المصدرة للفاتورة	المبلغ باليورو	عند تسجيل المبلغ المستحق بالدفاتر			عند الدفع للمركز الرئيس	
				سعر التحويل	ريال سعودي	تاريخ السداد	سعر التحويل	ريال سعودي
25250NC08	200/11/25م8	أ (د)	1,960,914,33	4,7603	9,334,540,49	يناير 2009م	5,2518	10,298,329,88
25266NC08	200/12/19م8	أ (د)	773,127,19	5,3066	4,102,676,75	يناير 2009م	5,2518	4,060,309,38
الإجمالي:	--	--	2,734,041,52	--	13,437,217,23	--	--	14,358,639,20



واستنادا على المستندات والإيضاحات أعلاه ستلاحظ اللجنة بأن مبلغ المصاريف والمبلغ المدفوع هما نفس المبلغ (2,734,041/52) يورو، ويختلف مبلغ المصروف عن المبلغ المدفوع بالريال وذلك لأن أسعار صرف العملات المستخدمة لتسجيل المصروف مختلفة عن أسعار صرف العملات المستخدمة لتسجيل سداد المبلغ، وعلاوة على ذلك فإن الفرق في تاريخ تسجيل المصروف بتاريخ الدفع يمثل اختلافاً عادياً في الأعمال التجارية حيث إنه لا يسدد المبلغ في تاريخ استلام الفاتورة وبناءً عليه يرى المكلف بأن ما ذكرته اللجنة الابتدائية بعدم وجود علاقة بين المبلغين ليس صحيحاً.

وبخصوص ما ذكرته اللجنة من أن الفرع لم يقدم المستندات الإضافية التي طلبتها اللجنة الابتدائية خلال الجلسة أمام المكلف بأن اللجنة المذكورة لم تقبل المستندات المقدمة، حيث طلبت اللجنة الابتدائية من ممثلي الشركة خلال الجلسة تقديم بعض المستندات الإضافية تأييداً لوجهة نظرها في الاعتراض خلال اسبوعين، وقدم المكلف المستندات المطلوبة إلى اللجنة الابتدائية بعد انقضاء المهلة بيومين، إلا أن اللجنة الابتدائية لم تقبل تلك المستندات وأصدرت قرارها لصالح المصلحة في نفس اليوم الذي قدمت فيه تلك المستندات.

وأفاد المكلف اللجنة بأنه بذل جميع الجهود لتجهيز المعلومات المطلوبة وتقديمها إلى اللجنة الابتدائية خلال المهلة التي منحتها لجنة الاعتراض الابتدائية، وحيث إن المستندات المطلوبة تتعلق بالمركز الرئيس وقد تم إحضارها من المركز الرئيس في فرنسا وتطلب الأمر ترجمتها إلى اللغة الإنجليزية بدلاً عن اللغة الفرنسية حسب طلب اللجنة، فقد استغرق هذا الأمر وقتاً أكثر مما كان متوقعاً، كما أفاد المكلف اللجنة بأن اللجنة الابتدائية طلبت منه تقديم القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيس لشركة أ في فرنسا لإثبات أن شركة ج فرنسا مملوكة لشركة أ، وقدم المكلف نسخة من القوائم المالية الموحدة إضافة إلى نسخة من القوائم المالية لفرع المملكة لشركة أ، واستناداً لما ذكره يرى المكلف بأن إصدار لجنة الاعتراض الابتدائية قرارها لصالح المصلحة بسبب التأخير غير المتعمد من جانب الشركة في تقديم المستندات المؤيدة ليس مبرراً، كما قدم المكلف شهادة مراجعي الحسابات الخارجيين التي تؤكد الآتي:

- أن المدفوعات البالغة (14,358,269) ريال في يناير 2009م هي مقابل الفواتير الصادرة من قبل المركز الرئيس في سنة 2008م عن الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للفرع.

- أنه طبقاً لدفاتر وسجلات الفرع فإن المبالغ المدفوعة خلال عامي 2008م و2009م إلى شركة أ المركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية هي فقط (2,734,041) يورو تعادل (14,358,639) ريال في تاريخ السداد في يناير 2009م.

- أن الفرق في قيمة فواتير المركز الرئيس بالريال بين تاريخ التسجيل بتاريخ سداد هذه الفواتير، ناتج فقط عن التغيير في سعر صرف العملة الرسمي.



وانتهى المكلف إلى المطالبة بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية وتوجيه المصلحة بإجراء ربط ضريبي معدل يتم بموجبه إلغاء ضريبة الاستقطاع أعلاه وذلك استنادًا إلى أن ما قدم من مستندات يؤكد بأن فرع الشركة بالمملكة قد سدد ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس ولا توجد مبالغ أخرى مدفوعة لشركة ج. وأضاف المكلف الآتي:

1- أن اللجنة ستلاحظ مما ورد في الاستئناف أن المصلحة احتسبت ضريبة استقطاع للمرة الثانية على نفس المبالغ المسددة للمركز الرئيس والتي أخضعتها الشركة لضريبة الاستقطاع وذلك استنادًا على التالي:

(أ) الاختلاف بين قيمة الفواتير المصرح عنها في الإقرار الضريبي والقيمة الفعلية المدفوعة بينما يعزي ذلك فقط لاختلاف سعر صرف العملة الأجنبية.

(ب) الخطأ غير المقصود الذي ورد في إقرار ضريبة الاستقطاع بشأن أسم المستفيد وذلك لأن "د" أو "ج" هي جزء من المركز الرئيس للشركة.

(2) أن الشركة أوضحت للمصلحة بأن ج هي جزء من المركز الرئيس لشركة أ وأن إقرار ضريبة الاستقطاع لشهر يناير 2009م الذي قدم سابقًا للمصلحة ذُكر فيه بالخطأ اسم ج ولم يُذكر فيه المركز الرئيسي لشركة أ، كما أنه ورد خطأ في سعر الضريبة حيث استخدم 5% بدلًا من 15%، وبأن الشركة قامت لاحقًا بتقديم إقرار معدل لضريبة الاستقطاع عن شهر يناير 2009م، تم فيه تصحيح الأخطاء وتم سداد فرق ضريبة الاستقطاع المستحقة مع غرامة التأخير.

(3) أن شهادة مراجعي الحسابات الخارجيين تؤكد أن الفواتير هي نفسها ويعزي الفرق في القيمة بالريال السعودي فقط للاختلاف في أسعار صرف العملات الأجنبية، كما تؤكد الشهادة أيضًا أن المدفوع باليورو وقدره (2,734,042) يعادل مبلغ (14,358,639) ريال في شهر يناير 2009م مقابل الفاتورتين اللتين قدمهما المركز الرئيس لشركة أ في عام 2008م مقابل خدمات فنية مقدمة للفرع.

(4) أن الشركة قدمت جميع المستندات الأخرى التي تؤيد وجهة نظرها في الاستئناف وتشمل سعر صرف الريال مقابل اليورو طبقًا لنشرة أسعار صرف العملات الأجنبية الصادرة من البنك ب السائدة في تاريخ تسجيل الفواتير وفي تاريخ السداد وهو ما يؤكد أن الفرق في المبلغ ناتج عن اختلاف في سعر صرف العملة الأجنبية.

وذكر المكلف أنه بناءً على ما تقدم يتضح أن فرع الشركة قد سدد بالفعل ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس ومن ثم لا يوجد أي مبرر لفرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على نفس المبالغ من قبل المصلحة، وبناءً عليه يطالب المكلف إصدار قرار يتم بموجبه إلغاء قرار اللجنة الابتدائية وتوجيه المصلحة بإصدار ربط معدل يتم بموجبه إلغاء قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لربط الضريبة الإضافية وغرامات التأخير التي فرضتها المصلحة.



وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة أنه بالنسبة لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لعام 2008م تفيد المصلحة بأن المكلف لم يقدم أي مستندات تؤيد وجهة نظره بشأنها، وأضافت المصلحة بأنها بعد الاطلاع على ملف الاستقطاع للشركة تبين أن نموذج الاستقطاع المشار إليه في اعتراض الشركة يخص بند خدمات فنية والمستفيد هو شركة جـ وقيمة الخدمات (14,358,639) ريال ونسبة الاستقطاع هي 5% تحت بند رقم (10)، بينما مطالبة المصلحة للشركة بسداد فروق ضريبة استقطاع عن عام 2008م بالربط المشار إليه أعلاه كانت عن خدمات فنية مؤداه من المركز الرئيس بقيمة (13,347,217) ريال، ويتضح من ذلك أن المبلغين مختلفين (وليس كما ادعت الشركة إنهما مبلغ واحد وأن الاختلاف ناتج عن فرق العملة) حيث إن المبلغ الأول مدفوع لشركة جـ والثاني مدفوع للمركز الرئيس ومن ثم فإن ما ادعته الشركة باطل وليس له أساس.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركة قدمت في 2011/2/21م نموذج استقطاع شهري معدل عن شهر يناير 2009م حيث قامت بنقل المبلغ المدفوع من البند رقم (10) بالنموذج الذي يخص خدمات فنية واستشارية بنسبة استقطاع 5% إلى البند رقم (7) الذي يخص خدمات مدفوعة للمركز الرئيس بنسبة استقطاع 15% وسددت من خلاله فروق الضريبة عن ما ورد في النموذج السابق وإضافته إلى الشركة المستفيدة وأصبح المستفيد كما ظهر بالنموذج السابق " أ " ويلاحظ أن هذا التعديل وإخطار المصلحة به تم في 1432/3/18هـ بعد إخطار الشركة بالربط ومطالبتها بسداد فروق ضريبة الاستقطاع في 1432/2/14هـ وبناءً عليه ترفض المصلحة طلب الشركة لعدم تقديم المستندات التي تؤكد سداد ضريبة الاستقطاع عن الخدمات الفنية المؤداة من المركز الرئيس بقيمة (13,347,217) ريال، وكذلك لعدم وجود مصداقية في نموذج الاستقطاع الشهري المعدل المقدم من الشركة وعدم وضوح كيف أن نفس الخدمات الفنية مؤداه من جهتين في نفس الوقت (إحدهما المركز الرئيس والأخرى شركة غير مرتبط) كما أن هناك اختلاف بين المبالغ التي تطالب المصلحة الشركة بسداد ضريبة الاستقطاع عنها وهي (13,347,217) ريال والمبالغ الواردة بالنموذج الذي تشير إليه الشركة باعترافها وهي (14,358,639) ريال.

كما تبين من خطاب المحاسب القانوني رقم (2010/4143) بتاريخ 1431/7/4هـ الذي تضمن رد الشركة على مناقشة حساباتها للأعوام من 2007م حتى 2009م أن مبلغ الخدمات المساندة الفنية المقدم من المركز الرئيس والبالغ (13,347,217) ريال تم تحويله للمركز الرئيس على دفعتين (دفعه في 2009/1/26م بمبلغ (1,960,914,33) يورو بما يعادل (9,334,540) ريال، ودفعه في 2009/1/26م بمبلغ (773,127,19) يورو بما يعادل (4,102,676) ريال، بإجمالي قدره (13,437,217) ريال)، بما يؤكد عدم وجود علاقة بين المبلغ (14,358,639) ريال المسدد عنه ضريبة استقطاع في يناير 2009م، وبين المبلغ الذي تطالب المصلحة الشركة بسداد ضريبة استقطاع عنه لأنه لم يسبق للشركة سداد ضريبة استقطاع عنه.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم الازدواجية في إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس خلال عام 2008م ومقدارها (2,734,041) يورو بما يعادل (13,347,287) ريال لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك المصلحة بخضوع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة كل طرف.

ومما سبق يتبين أن الخلاف بين الطرفين لم يكن حول خضوع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع من عدمه، ولم يكن في نسبة ضريبة الاستقطاع المستخدمة، وإنما الخلاف حول تكرار خضوع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع وعدم الأخذ بما ذكرته الشركة من أن تلك المبالغ دفعت لجهة واحدة (تأسيسيًا على أن شركة ج "د" تعد شركة تابعة ومملوكة بنسبة 100% للمركز الرئيس لفرع شركة أ. المملكة) حيث احتسبت المصلحة ضريبة الاستقطاع مرة على أنها مدفوعة من فرع شركة أ. المملكة لمركزها الرئيس، ومرة أخرى على أنها مدفوعة لشركة ج "د"، وأخضعت المصلحة مبلغ (2,734,041) يورو مرة بما يعادل مبلغ (13,347,287) ريال، ومرة أخرى أخضعته بما يعادل (14,358,639) ريال.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة للمستندات المقدمة تبين أن شركة أ. فرع المملكة "المكلف" هي فرع لشركة أ، وأن شركة ج "د"، هي مملوكة لشركة أ "المركز الرئيس" بنسبة 100%، كما تبين أن المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع في سنة 2008م هي نفس المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع في سنة 2009م، وأن الاختلاف ناتج عن التغير في أسعار الصرف لمبلغ (2,734,041) يورو، وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على مبلغ (13,347,287) ريال منعا للازدواجية.

البند الثاني: عدم حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم خصم ضريبة الاستقطاع البالغة (96,131) ريال من ضريبة الدخل المستحقة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة بعدم السماح بتسوية ضريبة الاستقطاع وقدرها (96,131) ريال والمسددة من قبل الفرع مقابل ضريبة الدخل، بناءً على (أنه طبقا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية فإن ضريبة الاستقطاع ليست من التكاليف جائزة الحسم، وأن ما يخص ضريبة الاستقطاع التي سددتها شركة أ فهي لغير مقيم ولا تتعلق بالشركة نفسها).



وذكر المكلف أن فرع الشركة بالمملكة - شركة أ فرع المملكة هو عبارة عن منشأة دائمة للمركز الرئيس غير المقيم في فرنسا وذلك طبقاً للفقرة (ب/4) من المادة (4) من نظام ضريبة الدخل ، وبناءً عليه يرى المكلف بأن ضريبة الاستقطاع المسددة أعلاه والتي تحملها المركز الرئيس ولم يسمح بحسمها من الوعاء الضريبي للفرع يجب أن تخصم من ضريبة الدخل المستحقة على الفرع حيث إنها متعلقة بنفس البند ، وستلاحظ اللجنة بأنه في حال عدم تسوية ضريبة الاستقطاع مقابل ضريبة الدخل، فإن ذلك سيؤدي إلى ازدواجية في الضريبة لأن المركز الرئيس وفرع المملكة هما جهة واحدة وليس هو ما أشير إليه بصورة غير صحيحة في قرار اللجنة الابتدائية ، بخصوص تخفيض الضريبة الإضافية المستحقة عن المبالغ غير جائزة الحسم لضريبة الاستقطاع المسددة عن هذه المبالغ وقد أوضح المكلف للمصلحة وللجنة الابتدائية بأن المصلحة ذكرت في أحد إجاباتها ضمن الأسئلة الأكثر شيوعاً بأن: "حصة المنشأة الدائمة من المصاريف المحملة من المركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير جائزة الحسم نظاماً، وتخضع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع بواقع 15%، وأن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير جائز الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة" وعليه قام المكلف بحسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن المصاريف جائزة الحسم والبالغ قدرها (96,131) ريال من ضريبة الدخل المستحقة على الفرع ، وقد ذكرت اللجنة الابتدائية بأن التوضيح أعلاه يطبق في حالة ضريبة الاستقطاع التي تكبدتها الجهة نفسها ، ورداً على ذلك أفاد المكلف للجنة بأن استبعاد المصاريف المحملة من المركز الرئيس على الفرع يعني أن الفرع سدد سلفاً ضريبة الدخل على هذا المبالغ بما أن هذه المصاريف تخضع لضريبة الدخل في إقرار الفرع وأن الفرع عبارة عن منشأة دائمة للمركز الرئيس، لذا يجب عدم إخضاع نفس هذه المصاريف لضريبة الاستقطاع مرة أخرى ومن ثم يجب أن تخصم من الضريبة المستحقة على الفرع ، وانتهى المكلف إلى القول بأن إجراء اللجنة الابتدائية المتمثل في تأييد وجهة نظر المصلحة غير مبرر وغير مقبول ولذلك يطلب المكلف من اللجنة توجيه المصلحة بتسوية ضريبة الاستقطاع البالغ قدرها (96,131) ريال مقابل ضريبة الدخل المستحقة عند استبعاد المصاريف.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه بخصوص عدم خصم ضريبة الاستقطاع البالغة (96,131) ريال من ضريبة الدخل المستحقة فإن المصلحة طبقت النظام ولذلك تتمسك بوجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع البالغة (96,131) ريال من ضريبة الدخل المستحقة، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم ضريبة الاستقطاع البالغة (96,131) ريال من ضريبة الدخل المستحقة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة تبين أن المبلغ الذي يطالب المكلف بحسمه من ضريبة الدخل يمثل ضريبة الاستقطاع المتعلقة بمبلغ (524,200) ريال الذي عدلت المصلحة به نتيجة حسابات المكلف لعام 2008م باعتباره من المصاريف غير جائزة الحسم "عمولات محملة على الخدمات المؤداة من قبل المركز الرئيس" وأخضعته لضريبة الدخل ضمن أرباح العام والمكلف يطالب بحسمه منقاً للزواجية.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (و) تنص 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 احتسب في وعائه الضريبي فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي" وبناءً عليه ترى اللجنة أحقية المكلف في حسم ضريبة الاستقطاع البالغة (96,131) ريال من ضريبة الدخل المستحقة بموجب ربط المصلحة لعام 2008م، ولذلك فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم هذا المبلغ من ضريبة الدخل لعام 2008م.

البند الثالث: غرامة التأخير.

أورد المكلف في مذكرة استئنافه بند غرامة التأخير وبمراجعة اللجنة قرار اللجنة الابتدائية تبين أنه لم يتطرق في منطوقه وفي حيثياته لغرامة التأخير، وبسؤال المكلف هل مذكرة اعتراضه المقدمة للجنة الابتدائية تضمنت بند غرامة التأخير مع تقديم المستند المؤيد لذلك أفاد بأن مذكرته الإلحاقية توضح جميع بنود الاستئناف ولم يقدم أي بيانات إضافية بهذا الخصوص.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن الاستئناف تضمن بند الغرامات مع أن المكلف لم يعترض على هذا البند في مذكرة الاعتراض الأساسية الواردة بالرقم (1432/16/11003هـ) بتاريخ 1432/4/15هـ، ومن ثم فهو من وجهة نظر المصلحة مرفوض من الناحية الشكلية، ومن باب الاحتياط أفادت المصلحة أنه تم فرض غرامة التأخير وفقاً لمتطلبات النظام المنصوص عليها في المادة (77) من النظام الضريبي والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، في حين تطالب المصلحة برفض استئناف المكلف على هذا البند من الناحية الشكلية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كلا طرف.



وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض التي قدمها المكلف بخطابه رقم (3458 / 2011) بتاريخ 1432/4/14هـ المقيدة لدى وارد المصلحة برقم (1432/16/11003هـ) بتاريخ 1432/4/15هـ بشأن الاعتراض على الربط المبلغ بكتاب المصلحة رقم (1432/16/872) بتاريخ 1432/2/14هـ تبين أن مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف لم تتضمن الاعتراض على غرامة التأخير، كما أن قرار اللجنة الابتدائية في حيثياته وفي منطوقه لم يورد هذا البند، وبناءً عليه ترى اللجنة صرف النظر عن بند غرامة التأخير لكونه ليس محلًا للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (9) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على مبلغ (13,347,287) ريال منقاً للازدواجية.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم ضريبة الاستقطاع البالغة (96,131) ريال من ضريبة الدخل المستحقة بموجب ربط المصلحة لعام 2008م المحتسبة عن المبالغ المسددة للمركز الرئيس عن عمولات محملة على الخدمات المؤداة من قبل المركز الرئيس في الخارج.

3- صرف النظر عن بند غرامة التأخير لكونه ليس محلًا للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية.

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: 1563

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

أجور - الزكاة.

الموضوع

أجور عاملين.

المبدأ

شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تعد إحدى قرائن التحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات. ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمه المنشأة يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/5/20هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (16) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/10هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/53) بتاريخ 1434/5/28هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (182) بتاريخ 1434/7/26هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من ب برقم بتاريخ 1434/7/29هـ بمبلغ (284,305) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: فروق الرواتب.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض اعتراض الشركة على فروق رواتب عام 2009م للحثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في حثيات قرار اللجنة الابتدائية أن قرارها بني على "عدم تقديم المكلف للمستندات التي يمكن الركون لها لقبول الاعتراض" ولم تحدد اللجنة ما هي هذه المستندات، كما أنها لم تقم بطلب أي مستند من المكلف، وقد أبلغ المكلف مقام اللجنة بأن المصلحة طلبت مجموعة من المستندات وقد تم تزويد المصلحة بجميع المستندات بما في ذلك (شهادة التأمينات الاجتماعية مع تقرير من المحاسب بالفروقات بين الشهادة والدفاتر، نسخ من عقود التوظيف، ونسخ من كشوف الحسابات البنكية للموظفين تثبت إيداع مبالغ الرواتب في حساباتهم)، وذكر المكلف أن المصلحة لم تقبل الرواتب المدفوعة للموظفين لعام 2009م والتي لم تظهر ضمن كشف التأمينات وإجمالاً (1,037,611) ريال وبلغت الضريبة المحسوبة عليها (207,522) ريال، وأضاف موضحاً أنه من المعلوم أن التأمينات الاجتماعية تسدد على الراتب الأساس وبدل السكن للموظف ولا يدخل فيها البدلات الأخرى، وكما هو معلوم فإن نظام التأمينات يسمح للشركات بإضافة الموظفين بعد مرور (3) أشهر على توظيفهم، وفي بعض الأحيان تطول مدة استخراج الإقامات للموظفين لأسباب عدة من ضمنها ترابط أنظمة الجهات الحكومية وعدم قدرة الشركات على إنجاز المعاملات في جهة معينة حتى تستكمل متطلباتها في جهة أخرى مما يؤدي إلى طول فترة استخراج الإقامة أو نقل الكفالة لبعض الموظفين ومن ثم عدم إمكانية ضمهم للتأمينات، وهذا الأمر ظهر جلياً مع بداية استخدام أنظمة الحكومة الإلكترونية، وعليه ففي أغلب الأحيان إن لم يكن في كلها لا تتطابق الرواتب التي تظهر في القوائم المالية مع ما يرد في كشف التأمينات الاجتماعية، ولذلك تقوم مصلحة الزكاة والدخل بطلب شهادة من المحاسب القانوني توضح الفرق بين الرواتب الواردة في القوائم المالية وتلك الواردة في كشف التأمينات، وقد قام المحاسب القانوني للشركة بإصدار شهادة بذلك وتم تسليمها لمصلحة الزكاة والدخل، وكما هو معلوم فإن المادة (الثانية عشر) من النظام الضريبي حددت المصاريف جائزة الحسم حيث نصت على أن "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم" كما نصت المادة (التاسعة) من اللائحة على أن "المصاريف التي



يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية: (1— أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمَكِّن المصلحة من التأكد من صحتها، 2... أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، 3... أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية، 4... ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وقدم المكلف جدول يبين رواتب الشركة عن عام 2009م حسب الشهور بالإضافة إلى تسوية لربط الرواتب مع المبلغ الظاهر بالقوائم المالية، كما قدم ملف بالمستندات المؤيدة لصرف واستحقاق المبالغ الظاهرة ويحتوي كل ملحق على (الكشف الشهري للرواتب مفصلاً لكل موظف، وقيد اليومية للرواتب في السجلات المحاسبية. المستندات المؤيدة للسداد وتشمل: 1. كشف البنك، 2. شيكات، 3. فاتورة وسداد لشركة جـ حيث يوجد عقد معهم لتوفير موظفين عند الحاجة).

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/4/10هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة تتمسك بما ورد في قرار اللجنة الابتدائية الثانية رقم (16) لعام 1434هـ، وأنه بمراجعة الرواتب المحملة على الحسابات البالغة (2,247,650) ريال مع الرواتب الواردة بشهادة التأمينات الاجتماعية البالغة (1,210,040) ريال اتضح أن هناك زيادة في الرواتب المحملة على الحسابات قدرها (1,037,611) ريال وبالإستفسار من الشركة عن هذا الفرق ذكرت كما في شهادة المحاسب القانوني الواردة للمصلحة برقم (16/3318) بتاريخ 1432/11/21هـ أن هذا الفرق ناتج عن تأخر الشركة في نقل كفالة بعض موظفيها والتأخر في تسجيلهم في التأمينات الاجتماعية وقدمت بيان مرفق بالشهادة غير معتمد من المحاسب القانوني يوضح اسم الموظف والأجر غير الخاضع بتاريخ الاشتراك بالتأمينات الاجتماعية بتاريخ التعيين واتضح من مراجعة هذا البيان أن تاريخ التعيين لمعظم الموظفين في أول عام 2009م بتاريخ قيدهم في التأمينات الاجتماعية وهذا يخالف ما أوضحت عقود بعض الموظفين التي توضح أن تاريخ التعيين كان في عام 2008م ونظرًا لهذا التباين في المعلومات المقدمة من المكلف وعدم تقديم شهادة التأمينات الاجتماعية التي توضح هذا الزيادة ومدى التأمين عليها من عدمه فقد قامت المصلحة برفض فرق الرواتب وإضافته للوعاء علمًا بأن المصلحة ولنفس الأسباب قامت بعدم قبول فرق الرواتب لعام 2008م وقبلت الشركة هذا الإجراء ولم تعترض عليه، ولو افترض أن تاريخ التعيين هو تاريخ المباشرة كما أفادت الشركة ببيان الأجور الخاضعة والغير خاضعة وليس كما ورد بالعقود فإن تاريخ بداية النشاط هو 2008/9/2م وكان على الشركة إنها إجراءات موظفيها وإدراجهم في التأمينات الاجتماعية خلال هذه الفترة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة فروق الرواتب البالغة (1,037,611) ريال إلى نتيجة الحسابات لعام 2009م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه الفروق لنتيجة حسابات المكلف لعام 2009م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرار الضريبي لعام 2009م وعلى الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة لهذا العام، وكذلك اطلاعها على المستندات المقدمة بما في ذلك الشهادة الصادرة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وشهادة المحاسب القانوني والكشوف التفصيلية بالرواتب والأجور تبين أن الرواتب المحملة على الحسابات كمصاريف تبلغ (2,247,650) ريال، في حين ظهرت الرواتب والأجور الواردة بشهادة التأمينات الاجتماعية رقم (9193606) بتاريخ 1431/2/17هـ بمبلغ (1,210,040) ريال بفارق مقداره (1,037,611) ريال.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية رقم (9193606) بتاريخ 1431/2/17هـ بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك في التأمينات الاجتماعية لعام 2009م، ونظرًا لوجود تباين بين الرواتب الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية والرواتب الظاهرة في الحسابات فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه قبول فرق الرواتب ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2009م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (16) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه قبول فرق الرواتب ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2009م.

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: 1564

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

استثمار / قروض - الزكاة.

الموضوع

استثمار خارجي / استثمار محلي / قروض أطراف ذات علاقة.

المبدأ

- 1- القروض والسلف المقدمة لشركة تابعة لا تعد جميعها إقراضاً لطرف آخر، ويترتب على ذلك أحقية المنشأة في حسم جزء من هذه القروض والسلف من وعائها الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثمارها في الشركة التابعة؛ تجنباً لثني الزكاة.
- 2- يشترط لاعتبار الاستثمار طويل الأجل توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام. ويترتب على تخلف أحد هذه الشروط اعتباره استثماراً في عروض تجارة ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي.
- 3- يشترط لحسم الاستثمار الخارجي من الوعاء الزكوي للمكلف تقديم حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة في بلد الاستثمار، وتختلف هذه الشروط يستدعي عدم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/5/20هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (المصلحة) ومن أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (29) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2008م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/6هـ 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 بالرياض المصلحة بنسخة من قرارها رقم (29) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (263) بتاريخ 1434/1/3هـ واستلمته المصلحة بتاريخ 1434/1/3هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (324) بتاريخ 1434/1/13هـ ، كما أخطرت اللجنة الابتدائية المكلف بقرارها رقم (29) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (263) بتاريخ 1434/1/3هـ و قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (1) بتاريخ 1434/2/3هـ، كما قدم المكلف مستنداً "شيكين مسحوبين على ب بمبلغ (3,929,362) ريال وبمبلغ (8,446) ريال"، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المبالغ المحولة لشركة تابعة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المكلف في عدم إخضاع المبالغ المحولة إلى الشركات التابعة للزكاة وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت الآتي:

1- تفيد المصلحة بأن طبيعة البند هو سلف وقروض للشركات التابعة وليس استثمارات ويؤكد ذلك إيضاحات القوائم المالية حيث أوضح مراقب حسابات الشركة أن البند يمثل سلف وقروض للشركات الشقيقة وهي ج وتتقاضى الشركة على هذا القرض فائدة سنوية بنسبة 7,5% وكذلك شركة د (شركة شقيقة) وتتقاضى الشركة فائدة سنوية بنسبة 8,5% بالإضافة إلى شركات أخرى موضحة بالإيضاحات ، وطبقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الاستثمارات في الشركات لا تحصل الشركة منها على فائدة سنوية محددة وإنما تحصل على نسبة من الأرباح والتوزيعات مما يؤكد أن هذه المبالغ عبارة عن قروض وسلف لشركات شقيقة وليست استثمارات.

2- طبقاً لما تم إيضاحه بمحضر أعمال الفحص الميداني فقد أفادت الشركة بأن هذه المبالغ تمثل قروض تمت إضافتها للوعاء الزكوي للشركات المستثمر فيها، وما تم تقديمه من الشركة يفيد أن هذه المبالغ عبارة عن قروض وسلف.



3- أن اللجنة الابتدائية بنت قرارها في تأييد المكلف هو خضوع هذه القروض للزكاة في الشركات التابعة وهذا يمنع قيام الشركة الأم بسداد الزكاة الشرعية عن هذه القروض، وترى المصلحة أن خضوع القرض لدى الشركة المقترضة لا يعني أن يتم حسمه من الشركة المقرضة حيث إن لكلٍ من الشركتين الشخصية الاعتبارية الخاصة بها ولكلٍ منهما ذمة مالية مستقلة وعلى كلٍ منهما سداد الزكاة المتوجبة عليه ولا توجد شركة تسدد نيابةً عن شركة أخرى.

4- لم تقم المصلحة بحسم القروض المدينة الممنوحة من الشركة للشركات التابعة والشركات الشقيقة من الوعاء الزكوي وذلك تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (20977) بتاريخ 1420/6/4هـ التي انتهت إلى أن الواجب على المسلم سواء كان مديناً أو دائناً أن يزكي ماله إذا بلغ النصاب وحال عليه الحال سواء كان بيده أو ديناً على الناس...، وكذلك الفتوى الشرعية رقم (19643) بتاريخ 1418/5/23هـ التي تنص في إجابتها على السؤال الأول في الفقرة السادسة على أن الديون التي للشركة على المدينين بأجل أو آجال مهما كانت مدتها تجب فيها الزكاة إذا حال عليها الحال وهي في ذمة مدين ملئ غير مماطل والدائن متمكن من استخلاص ماله...، وكذلك الفتوى الشرعية رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ التي انتهت إلى أن الزكاة واجبة في الدين على المقرض إذا كان مدينة مليئاً وحال الحال على الدين وكان المبلغ نصيباً بنفسه أو بضمه إلى غيره ولا يترتب على تزكية هذا المبلغ وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ كما ادعى المكلف وأيدته اللجنة الابتدائية في ذلك وذلك وفقاً للفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً أخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته.

5- أن الشركة في دفاعها أمام اللجنة الابتدائية أفادت بأن نيتها أن تزيد الشركات التابعة لها من رأسمالها لمقابلة احتياجاتها التجارية ولكن بانتظار استكمال الإجراءات الرسمية التي لم تتم بعد مما يؤكد أن هذه المبالغ لم تضاف إلى رأسمال الشركات التابعة لعدم استكمال الإجراءات، والسؤال الذي تطرحه المصلحة لماذا إذن تحصل الشركة على فوائد بنسب ثابتة على هذه المبالغ إذا لم تكن هذه المبالغ فعلاً قروضاً وليس كما ادعت الشركة بأنها زيادة في رأس المال، وما يؤكد ذلك أن الشركة لم تقدم للجنة الابتدائية القوائم المالية المدققة للشركات التابعة التي تثبت إضافة هذه المبالغ لرأسمال هذه الشركات التابعة.

6- الإجراء الذي اتخذته المصلحة تأيد بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (1128) لعام 1433هـ والمصادق عليه من قبل وزير المالية بالخطاب رقم (2673) بتاريخ 1433/3/22هـ، وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (27/د/8) لعام 1430هـ وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (17/د/1) لعام 1431هـ المؤيد من المحكمة الاستئنافية الإدارية بالرياض رقم (2/812) لعام 1432هـ الذي أكد على أنه تجب الزكاة على القروض للمقرض لكونها جهات ذات شخصية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة مباشرة أو غير مباشرة.

وأكدت المصلحة بخطابها المؤرخ في 1437/2/27هـ بأنها لم تقبل حسم هذه الاستثمارات في الشركات التابعة على اعتبار أنها قروض وليست استثمارات للأسباب والأسانيد السابق ذكرها.



وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة مؤرخة في 1437/4/7هـ تضمنت الإفادة بالآتي:

تود أ إفادة اللجنة بأنها قد استثمرت أموالاً في الشركة التابعة على أساس طويل الأجل بنية تحويل الأموال إلى رأس مال، ولا شك أن اللجنة تقدر بأن الزيادة في رأس المال عملية طويلة وتتطلب القيام بإجراءات رسمية وكذلك تتطلب موافقة الشركاء على زيادة رأس المال إضافة إلى المتطلبات النظامية الأخرى، وبانتظار استكمال الإجراءات فإن أ ومعها الشركاء الآخرون قد قدموا الأموال إلى شركاتهم التابعة لتلبية احتياجاتها، وقد صرحت الشركات التابعة عن هذه المبالغ على أن حسابات الشركاء الجارية "قروض ثانوية" من الشركاء وتم توضيح هذه الحقيقة للجنة الاعتراض الابتدائية وتم أيضاً تقديم المستندات التي تدل على هذه الحقيقة إلى اللجنة الابتدائية، وأورد المكلف فيما يلي الجزء المتعلق بهذا الشأن من القرار رقم (29) لعام 1433هـ.

"تبين للجنة أن المبالغ محل الخلاف تم تقديمها لشركات تابعة لها ملفات لدى المصلحة وتقدم إقرارات زكوية، وعليه فإن الأموال المقدمة لها سواء كانت قروصاً أو استثماراً في رؤوس أموالها قد خضعت للزكاة فيها وبما أن الأموال قدمت لشركة تابعة، فإن دفع الشركات التابعة للزكاة هو في حقيقته دفع للزكاة بالنيابة عن الشركة الأم، مما يستلزم معه تأييد وجهة نظر المكلف في مطالبته بحسم المبالغ المقدمة للشركات التابعة سواء كانت في صورة قروض أو مشاركة في رأس المال، كما قدم المكلف تحليلاً للتمويل المقدم إلى الشركات التابعة.

وذكر المكلف أنه كان يتعين عليه جمع رأس مال إضافي لتمويل الشركات على أساس طويل الأجل، وقد تم تقديم التمويل بنية تحويل تلك الأموال لاحقاً إلى رأس مال في الشركات التابعة، وقدم المكلف الجزء المتعلق بهذا الشأن من وثيقة طرح اكتتاب أرسلتها الشركة إلى المساهمين فيها تثبت أن الشركة قد زادت رأسمالها فقط لتمويل الشركة التابعة على أساس طويل الأجل أي لتمويل الاستثمار في المشاريع الرأسمالية التي تقوم بتنفيذها الشركات التابعة، وإضافة لذلك تود الشركة إفادة اللجنة أنها قد أضافت الأموال المستخدمة لتمويل الاستثمارات طويلة الأجل (أي رأس مال أ واحتياطياتها وأرباحها المبقاة) في وعائها الزكوي لكل سنة من السنوات من 2002م إلى 2008م وسددت الزكاة عليها، وقدم المكلف تأكيداً من مجلس الإدارة يبين أن الاستثمارات قد تم الاحتفاظ بها على أساس طويل الأجل بنية تحويل تلك الأموال إلى رأس مال في المستقبل، كما قدم صوراً من الإقرارات النهائية للشركات التابعة والربوط الزكوية عليها وذكر أن اللجنة ستلاحظ أن الشركة التابعة قد سددت الزكاة بالفعل على الأموال التي استثمرتها الشركة في كل سنة، كما ستلاحظ اللجنة أن الاستثمار في حساب الشركاء في تصدير والأموال المقدمة على شركة هـ — قد تم تحويلها لاحقاً إلى رأس مال، وقدم الإيضاحات المتعلقة بهذا الشأن التي تم بيانها في القوائم المالية والتي تدل على أن الأموال قد تم تحويلها إلى رأس مال، ولاشك أن اللجنة تقدر مما تقدم من حقائق أن الأموال التي قدمتها الشركة تمثل استثمارات طويلة الأجل من أ في شركاتها التابعة و بناءً على التوضيحات الإضافية المقدمة أعلاه وتلك التي تم تقديمها في المذكرة التفصيلية المقدمة إلى اللجنة الاستئنافية في جلسة الاستماع والبيانات المرفقة فإن الشركة على قناعة تامة بأن اللجنة ستوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بالسماح بحسم المبالغ التي قدمتها الشركة إلى شركاتها التابعة من الوعاء الزكوي كجزء من الاستثمارات على أساس أن نفس هذه المبالغ قد تم إخضاعها للزكاة في الشركات التابعة وأن هذه الأموال إنما كانت



في طبيعتها استثمارات طويلة الأجل في الشركات التابعة وكما تم بيانه أيضًا فإن هذه المبالغ قد تم لاحقًا تحويلها إلى رأس مال عند الانتهاء من الإجراءات الرسمية المتعلقة بهذا الشأن.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إخضاع المبالغ المحولة إلى الشركات التابعة للزكاة، في حين يطالب المكلف بعدم إخضاع هذه المبالغ للزكاة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للمصلحة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنبًا لثني الزكاة حيث إن جزءًا منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقرارًا لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي قدم القرض لها.

وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف للأعوام من 2002م حتى 2008م وإيضاحاتها، وكذلك القوائم المالية للشركات التابعة وإلى محاضر أعمال الفحص الميداني تبين أن هذه المبالغ كما هو ظاهر في القوائم المالية للمكلف وإيضاحاتها تمثل قروض وسلف مقدمة لشركات تابعة، وحيث إن المكلف يملك نسبة في رؤوس أموال تلك الشركات التابعة وفقًا لعقود التأسيس، فإن اللجنة ترى أحقية المكلف حسم القروض المقدمة لتلك الشركات بما يعادل نسبة ملكية المكلف في هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف.



البند الثاني: الاستثمارات في المحافظ الاستثمارية المحلية والدولية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إخضاع جميع استثمارات المكلف في المحافظ الاستثمارية المحلية والدولية للزكاة وفقًا لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر الآتي:

بالنسبة للاستثمارات في محفظة داخل المملكة بمبلغ (57,500,000) ريال لعام 2006م وبمبلغ (57,500,000) ريال لعام 2007م وبمبلغ (57,500,000) ريال لعام 2008م.

فقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية المصلحة ولم تسمح بحسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للسنوات من 2006م حتى 2008م تأسيسًا على أن هذه الاستثمارات كانت تجارية في طبيعتها , ولا يوجد ما يثبت سداد الشركات المستثمر فيها للزكاة عليها , وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بأن جميع الاستثمارات أعلاه قد تم استثمارها من قبل مدير الموجودات وهو وفي أوراق مالية مدرجة في تداول , وأنه يود أن يلفت انتباه اللجنة إلى الحركة في المحفظة داخل المملكة والبيانات الصادرة عن مدير الموجودات والتي تم تقديمها إلى اللجنة الابتدائية بالخطاب رقم (12.1071.02) وعلى ضوء ذلك أفاد المكلف بأن الحركة في الاستثمارات تبين بوضوح أنه لم يتم بيع هذه الاستثمارات خلال السنوات المذكورة بعاليه وكان محتفظ بها لأغراض طويلة الأجل , كما أن الاستثمارات قد تمت من خلال مدير الموجودات في أوراق مالية مدرجة في تداول وعليه فإن رؤوس أموال تلك الشركات المستثمر فيها كان يتم إخضاعها للزكاة من قبل المصلحة , كما أن تلك الاستثمارات قد تم تمويلها من حقوق ملكية الشركة نفسها , وبناءً عليه ووفقًا للتعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/8/8هـ ونظرًا لأن حقوق الملكية تضاف إلى الوعاء الزكوي فإن الأموال المستخدمة لتمويل الاستثمارات يجب السماح بحسمها من الوعاء الزكوي لتعاشي حساب الزكاة على تلك المبالغ التي لم تكن في ذمة الشركة في نهاية السنة المالية , كما تود الشركة لفت انتباه هذه اللجنة إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لسنة 1420هـ الذي أرسى فيه لجنة الاعتراض الابتدائية مبدأ وهو أن الأموال, طالما أنها قد خرجت من ذمة الشركة المستثمرة, فإن الشركة المستثمرة يجب السماح لها بحسم "الأموال الصادرة" سواء خضعت الشركة المتلقي لتلك الأموال للزكاة فيما يتعلق بتلك الأموال أم لم تخضع , كما تستند الشركة إلى ما تم بحثه بالتفصيل في مذكرة الدفاع التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية في جلسة الاستماع , وتستند أيضًا إلى البيانات الإضافية التي تم تقديمها إلى اللجنة الابتدائية بالخطاب رقم (12.1071.02) وأضاف المكلف في خطابه المؤرخ في 1437/4/7هـ أنه فيما يخص الاستثمارات في المملكة وكما تم بيانه من مذكرة الاستئناف فقد استثمرت أ في شركات مساهمة سعودية من خلال مدير أصول على أساس طويل الأجل, وفي هذا الشأن تود أ إفادة اللجنة بأنها قد قدمت تحليلًا للاستثمارات في جلسة اللجنة الاستئنافية وكذلك في جلسة لجنة الاعتراض الابتدائية , ولغرض الاستثمار فقد أبرمت أ اتفاقية مع و لإدارة استثماراتها, وعند إبرام الاتفاقية فقد كانت نية الشركة الاحتفاظ بالاستثمارات على أساس طويل الأجل,



وقد انعكس ذلك في الاتفاقية كالتالي: أن الهدف الرئيسي لاستثمار صاحب الحساب هو تحقيق عائد متوازن من الدخل ومن نمو رأس المال من خلال استثمار طويل الأجل في سوق الأسهم السعودية.

وقد حددت الشركة الإرشادات للاستثمارات التي على مدير الاستثمار فيها، وأورد المكلف فيما يلي الجزء المتعلق بهذا الشأن من العقد "يجوز لمدير الاستثمار في أسهم الشركة المساهمة السعودية التي هي: مدرجة في سوق الأسهم السعودية، متاحة للاكتتاب فيها من خلال الطرح الأولي في الاكتتاب العام قبل الإدراج في السوق المالية السعودية".

وبناءً على طلب اللجنة وللتدليل على ما ذكر أعلاه قدم المكلف صورة من العقد، وأفاد في هذا الشأن بأن الشركة تود توجيه عناية اللجنة إلى أن الأموال التي قدمتها الشركة إلى مدير الاستثمارات قد تم تقديمها على أساس استثمار طويل الأجل كما هو ثابت من هدف الاستثمار المحدد في العقد أعلاه، وبناءً عليه فإن هذه الأموال يجب يتم السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي، وعلاوة على ذلك فقد استثمر مدير الاستثمارات الأموال في الأوراق المالية لشركات مساهمة سعودية مدرجة في تداول والتي هي مطالبة من قبل المصلحة بسداد الزكاة على مثل هذه الأموال، وأفاد بأنه يتضح من التحليل المقدم إلى اللجنة أنه لم تحدث أي حركة في استثمارات أ خلال السنوات من 2006م إلى 2008م وهو ما يدل على أن الاستثمارات قد تمت على أساس استثمار طويل الأجل وليس استثماراً متداولاً، علاوة على ذلك تود الشركة توجيه عناية اللجنة إلى الفتوى رقم (22665) التي تنص على عدم وجوب زكاة في الاستثمارات المصنفة على أنها استثمارات طويلة الأجل التي يتحين المستثمر السعر المناسب لبيعها، وكما تم بيانه فإن الشركة قد استثمرت استثماراتها على أساس طويل الأجل لدى ول استثمارها في سوق الأسهم السعودية، علاوة على ذلك فلا شك أن اللجنة ستلاحظ أن القرار الوزاري (1005) يسمح بحسم الاستثمار في الشركات المسجلة في المملكة لتحاكي سداد الزكاة على نفس الاستثمار مرتين فضلاً عن أنه ليس قصد الجهات الواضحة للأنظمة جباية الزكاة مرتين على نفس الأموال، كما تود الشركة توجيه عناية اللجنة إلى أن الاستثمارات في سوق الأسهم السعودية قد تعرضت لانخفاض دائم في قيمتها في سنة 2008م مما نتج عنه خسارة من الهبوط بلغت (26,429,927) ريال، وقدم المكلف الصفحات ذات العلاقة من القوائم المالية، والشركة على قناعة تامة بناءً على التوضيحات أعلاه بأن اللجنة ستؤيد وجهة نظرها وتسمح بحسم الاستثمارات المذكورة أعلاه من الوعاء الزكوي.

وبالنسبة للاستثمارات في محافظ خارج المملكة لعام 2005م بمبلغ (30,000,000) ريال، فإن الشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بعدم السماح بحسم الاستثمارات في محفظة خارج المملكة من الوعاء الزكوي للسنوات المذكورة بعاليه، وتستند إلى نفس الأسس المبينة بعاليه والى مذكرة الدفاع التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية، وتؤكد الشركة بأن أي مبالغ لا تبقى في ذمتها لحول كامل لا تجب فيها زكاة، علاوة على أن الاستثمارات الممولة من حقوق الملكية يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي وفقاً للتعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/8/8هـ كما تستند إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لسنة 1420هـ، والشركة على قناعة تامة بناءً على ما تم تقديمه من توضيحات وبيانات بأن اللجنة الاستئنافية ستؤيد وجهة نظرها بحسم الاستثمار في المحفظة داخل المملكة وخارجها من الوعاء الزكوي.



وبالنسبة للاستثمار في منشأة خارج المملكة — ز بمبلغ (9,570,150) ريال لعام 2007م وبمبلغ (9,570,150) ريال لعام 2008م.

فإن الشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بعدم السماح بحسم الاستثمار في منشأة خارج المملكة " ز " من الوعاء الزكوي لعامي 2007م و2008م ، وتستند الشركة إلى نفس الأسس المبينة بعاليه والنقطة (3) من مذكرة الدفاع المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية ، وتؤكد الشركة بأن أي مبالغ ليست في حيازة الشركة لحول كامل لا تجب فيها زكاة وأن الاستثمارات الممولة من حقوق ملكية الشركة يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي وفقاً للتعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/8/8هـ وقرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لسنة 1420هـ ، والشركة على قناعة تامة بناءً ما تم تقديمه من توضيحات وبيانات أن اللجنة الاستئنافية ستؤيد وجهة نظرها بحسم الاستثمار في منشأة خارج المملكة . ز من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدمت مذكرة تضمنت الإفادة بأنه لا تحسم الاستثمارات المالية في صناديق الاستثمار المختلفة (صناديق المضاربة) سواء كانت تدار من قبل جهات محلية أو خارجية باعتبارها عروض متداولة تخضع للزكاة حتى ولو كانت طويلة الأجل حيث إن العبرة بالتداول وليس بالأجل وذلك وفقاً لخطاب معالي وزير المالية رقم (2420/3) في 1415/3/22هـ القاضي بالموافقة على قرار اللجنة الزكوية رقم (2) لعام 1415هـ والمؤكد عليه بموافقة معاليه على عرض الإدارة القانونية بمقام الوزارة رقم (12399) بتاريخ 1417/4/26هـ بالنسبة للأعوام من 2002م وحتى 2006م، أما الأعوام 2007م و2008م فينطبق عليها الفقرة (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (1055) بتاريخ 1428/4/28هـ الموافق 2007/5/15م والذي أكد على انه لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار داخلي أو خارجي في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديوناً أو في سندات بغض النظر عن المصدر لها ومهما كانت مدة الاستثمار، وقد تأيد إجراء المصلحة بحكم ديوان المظالم رقم (132/د/1) لعام 1431هـ الذي أكد على أن العبرة بالتداول وليس بالأجل وان طول الأجل لا يعتبر المعيار الأساسي لتصنيف الاستثمار ضمن عروض القنية ، وأنه بخصوص الاستثمار في شركة ز فإنه طبقاً للفقرة (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الذي اشترط 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 يقدم ما يثبت دفع الزكاة الشرعية عنها في بلد الاستثمار فإن المكلف لم يقدم ما أشير إليه ومن ثم فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي وهذا ينطبق على المكلف حيث لم يقدم للمصلحة ما تضمنته الفقرة أعلاه ومن ثم لا يحق له حسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي، وقد تأيد إجراء المصلحة بالقرار الاستئنافي رقم (531) لعام 1425هـ المصادق عليه بخطاب معالي وزير المالية رقم (1/15860) بتاريخ 1425/12/21هـ.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم استثماراته الداخلية للأعوام من 2006م حتى 2008م والخارجية لعام 2005م واستثماراته في شركة "ز" لعامي 2007م و2008م من وعائه الزكوي، في حين تطالب المصلحة بعدم حسم هذه الاستثمارات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وإيضاحاتها للأعوام من 2005م إلى 2008م وكذلك الاطلاع على البيانات المقدمة بخصوص تلك الاستثمارات تبين أن الاستثمارات الداخلية بمبلغ (57,500,000) ريال لكل عام من الأعوام من 2006م حتى 2008م عبارة عن استثمارات في محافظ وصناديق استثمارية محلية، كما أن الاستثمارات الخارجية بمبلغ (30,000,000) ريال لعام 2005م عبارة عن استثمارات في محافظ وصناديق استثمارية خارجية وبخصوص هذا النوع من الاستثمارات ترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة ببيعاً وشراءً في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بينة بطبيعة أعمال وأنشطة هذه الصناديق، وأنه قائم على تقليب الأموال والمتاجرة بها (بيعاً وشراءً) وليس الاقتناء، ومن ثم فإن الاستثمار في هذه الصناديق يُعد في حكم عروض التجارة مما لا يجوز حسمه من وعاء الزكاة، ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق، وإنما العبرة في طبيعة الاستثمار، وتأسيلاً على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة فإن الاستثمار فيها يُعد من الأصول المتداولة والتي تصنف ضمن عروض التجارة ولذلك فإن اللجنة بالأغلبية ترى عدم أحقية المكلف في حسمها من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف، أما بالنسبة لاستثمارات المكلف الخارجية في رأسمال شركة "ز" وبما أن المكلف لم يقدم القوائم المالية لهذه الشركة تمشيًا مع قرار وزير المالية رقم (1005) لعام 1428هـ ولم يقدم ما يفيد أن هذه الاستثمارات قد تم تركيتها في البلد المستثمر فيه فإن اللجنة ترى عدم أحقية المكلف في طلبه حسمها من وعائه الزكوي لعامي 2007م و2008م.

وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته المحلية والدولية من وعائه الزكوي للأعوام محل الاستئناف.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (29) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- أحقية المكلف حسم القروض المقدمة للشركات التابعة بما يعادل نسبة ملكية المكلف في هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته المحلية والدولية من وعائه الزكوي للأعوام محل الاستئناف وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1567

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/6/12هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات المكلفين والمصلحة 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) والمقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (10/39) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة للأعوام من 2001/1/1م حتى 2003/12/31م والربط الضريبي لعام 2004م وتحديداً الفترة من 2001/1/1م حتى 2004/7/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/31هـ كل من: ... و ... و... كما مثل المكلف ... و....

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 (10/39) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (223/ص/ج/1) بتاريخ 1432/10/23هـ وتم استلامه وقيد لدى وارد المصلحة بتاريخ 1432/11/7هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (123) بتاريخ 1432/12/27هـ، وبرجوع اللجنة إلى المادة (26) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ تبين أنها تنص على (لكل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف الحق في استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في ميعاد لا يتجاوز (30) يومًا من تاريخ استلام القرار...) وحيث أفادت المصلحة بأنها استلمت نسخة من القرار الابتدائي رقم (10/39) لعام 1432هـ بتاريخ 1432/11/7هـ، وبما أن المصلحة قدمت استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (123) بتاريخ 1432/12/27هـ، أي بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة بـ (30) يومًا من تاريخ استلام القرار، فإن اللجنة تطبيقًا لنص المادة (26) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ ترفض الاستئناف المقدم من المصلحة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (10/39) لعام 1432هـ وتحديدًا الجزء المتعلق باستئناف المصلحة الخاص بالفترة من 2001/1/1م حتى 2004/7/31م من الناحية الشكلية لتقديمه بعد انتهاء المهلة النظامية.

كما أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (10/39) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (223/ص/ج/1) بتاريخ 1432/10/23هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (99) بتاريخ 1432/11/21هـ كما قدم المكلف مستندًا يثبت سداد مبلغ (537,599) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة جهات غير مقيمة على الخدمات الهندسية والفنية المقدمة من شركة ب.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بحساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي عن الخدمات الهندسية والفنية بمقدار (15%) لعامي 2002م و2003م ولضريبة الاستقطاع بمعدل (5%) لعام 2004م. استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديدًا الجزء المتعلق بحساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي عن المبالغ المتعلقة بالخدمات الهندسية والفنية المقدمة من شركة ب الذي أيدت فيه اللجنة المصلحة بحسابه بنسبة 15% لعامي 2002م و2003م والفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/30م، وذكر فيما يتعلق بضريبة جهات غير مقيمة التي احتسبتها المصلحة على الربح الجزافي، خلال عامي 2002م و2003م والفترة حتى 2004/7/30م بأن الشركة لا توافق على قرار اللجنة الابتدائية بغرض ضريبة ربح جزافي على المبالغ المدفوعة إلى ب لقاء خدمات تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة قبل 2004/7/30م (وهي الفترة الخاضعة لنظام ضريبة الدخل القديم)، وذكر المكلف أنه بالإضافة إلى وجهة نظره التي تم عرضها



في مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية المبينة في القرار الابتدائي يود لفت انتباه اللجنة إلى بعض المواد الواردة في عقده مع شركة ب وهي المادة (2) المعنونة بالخدمات المطلوب أدائها: التي تنص على أنه (بناء على طلب الشركة تقدم ب الخدمات الهندسية والفنية والتجهيز بالموظفين التالية...) والمادة (3) والمعنونة بمكان تنفيذ الخدمات: التي تنص على (تنفذ ب جميع الخدمات المبينة أعلاه خارج المملكة في مرافقها الخاصة أو في مرافق الجهات المنتسبة لها في أنحاء العالم) , كما يود لفت انتباه اللجنة إلى قرار اللجنة الابتدائية رقم (5) لعام 1427هـ الذي صدر في حالة مماثلة والذي قضت فيه تلك اللجنة بأن الخدمات المنفذة بالكامل خارج المملكة لا تخضع للضريبة، حيث نص هذا القرار على (أن الاتفاقية التي تم بموجبها تقديم الخدمات المتعلقة بها الأتعاب محل الخلاف... تنص صراحة على أن هذه الأعمال سيتم تنفيذها خارج المملكة في الولايات المتحدة الأمريكية، وبناءً عليه فإن اللجنة لا تؤيد مطالبة المصلحة بالضريبة وغرامة التأخير على هذه الأتعاب).

وذكر المكلف أنه من المواد المشار إليها بعالية من العقد الموقع مع ب يتضح أن الخدمات المقدمة بموجب هذا العقد قد تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة ومن ثم يجب أن لا تخضع لضريبة ربح جزافي وذلك وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل القديم ولما هو متبع لدى المصلحة وقرارات لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية الصادرة في هذا الشأن، وأضاف المكلف أن نظام الضريبة قائم على مبدأ أن المملكة هي الأراضي التي يطبق فيها النظام , وينص النظام وكذلك القرارات الوزارية على أنه حتى في حال مشاريع تسليم مفتاح فإن الدخل المحقق من العمل المنفذ داخل المملكة هو الذي يجب أن يخضع للضريبة السعودية , كما أن القرار الوزاري رقم (1/4/906) بتاريخ 1389/1/15هـ ينص على أن عقود التوريد وعقود تسليم التوريدات في المملكة لا تخضع للضريبة سواء كانت مثل هذه العقود قد وُقعت في المملكة أو خارج المملكة لأن المقابل غير مطالب بتنفيذ أي عمل داخل المملكة.

وبناءً على ما تقدم يرى المكلف أن الخدمات التي قدمتها ب في طبيعتها خدمات هندسية وفنية وتجهيز بالموظفين و تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة، ولذلك لا ينبغي إخضاع هذه الخدمات لضريبة ربح جزافي، كما أن الشركة لا علم لها بالأساس الذي اتبعته المصلحة في التوصل إلى الاستنتاج بأن طبيعة أعمال العقد مع ب كان مجرد رسوم امتياز وأن الخدمات المقدمة قد تم تقديمها داخل المملكة، ولو افترض جدلاً أن المبالغ قد دفعت على حساب رسوم امتياز فلن يكون عندئذٍ هناك حاجة لتنفيذ خدمات لأن الامتياز بطبيعته يعني نقل المعرفة الفنية أو بيع براءات الاختراع، ويرى المكلف أن المصلحة قد اتخذت مواقف متناقضة ما بين رسوم امتياز وخدمات منفذة داخل المملكة دون تقديم أي دليل مستندي أو أساس لتحليلاتها واستنتاجاتها، كما تود الشركة الاستفادة بأنه قد تم تزويد فريق الفحص الميداني بصور من الفواتير التي تبين بالتفصيل أسماء الموظفين الفنيين وساعات العمل والأسعار للساعة وكذلك مكان تنفيذ الخدمة، إلا أن المصلحة تجاهلت المستندات الثبوتية التي قُدمت لها والتي توضح طبيعة الخدمات وأنها فنية وهندسية وتجهيز بالموظفين، كما أن الدليل المستندي المتمثل في الفواتير والاتفاقية لا يدع مجالاً لأي تفسير (دون دليل يثبت ذلك) في أن المبالغ إنما دفعت مقابل خدمات تم تنفيذها خارج المملكة، وذكر أنه قدم عدد قليل من الفواتير على سبيل العينة، والشركة بناءً على الاتفاقية والفواتير المقدمة تطالب المصلحة بإلغاء الربط الذي بموجبه تم حساب ضريبة



أرباح جزافية على جهات غير مقيمة لأن المبالغ دفعت مقابل خدمات تم تنفيذها في الخارج ومن ثم عدم وجود مبرر لا لفرص الضريبة ولا حساب أرباح جزافية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف ذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في إخضاع مقابل حق الامتياز والإتاوات المدفوعة إلى شركة ب للضريبة على جهات غير مقيمة لعامي 2002م و2003م والفترة حتى 2004/7/31م بنسبة صافي أرباح (15%) وليس بنسبة (100%)، واستندت في ذلك للمنشور الدوري رقم (2) بتاريخ 1389/5/13هـ، والمصلحة لا تتفق مع هذا القرار وتؤكد على التمسك بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي والتي تتلخص في أنه تبين لها من محاضر الأعمال الخاصة بالفحص الميداني الذي قامت به المصلحة ومن العقد المبرم مع شركة ب، أن هذا البند يمثل مبالغ مقابل حقوق امتياز وإتاوات مدفوعة للشركة الأجنبية ولذلك تم إخضاعها بالكامل بنسبة (100%) للضريبة على جهات غير مقيمة تطبيقاً للخطاب الوزاري رقم (2111/4) بتاريخ 1405/7/5هـ الذي أكد على أن الإتاوات تخضع بكاملها للضريبة السعودية وليس لنسبة أرباح (15%) وذكرت المصلحة أن هذا الإجراء تأيد بعدة قرارات استئنافية، وبالنسبة للمنشور الدوري رقم (2) بتاريخ 1389/5/13هـ الذي استندت إليه اللجنة في قرارها فهو ينطبق على العمليات التي تشتمل على توريد وتركيب وهذا لا ينطبق على حالة المكلف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي للمبالغ التي حصلت عليها شركة ب عن الخدمات الهندسية والفنية لعامي 2002م و2003م والفترة حتى 2004/7/31م، في حين تتمسك المصلحة بحساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي بنسبة 100% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن الأمر يتطلب تحديد طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من شركة أ، وهل هي خدمات فنية وهندسية أم أنها مقابل رسوم امتياز وإتاوة، وهل هي مقدمة داخل المملكة أم خارجها، حيث ذكرت المصلحة أنها قامت بإخضاع كامل المبالغ العائدة لشركة ب للضريبة على جهات غير مقيمة تأسيساً على أنها مقابل رسوم امتياز وإتاوة، بينما يرى المكلف عدم خضوعها للضريبة لأنها مقابل خدمات فنية مقدمة بالكامل خارج المملكة، ويرجع اللجنة إلى نصوص الاتفاقية الموقعة بتاريخ 2002/7/15م بين المكلف وشركة ب وتحديدًا البند 2- و البند 3- (المعنونة بالخدمات التي يتم تقديمها ومكان القيام بالخدمات تبين أنها عبارة عن تقديم خدمات فنية وهندسية وأنها منفذة بالكامل خارج المملكة وبناءً عليه وتطبيقاً للقرار الوزاري رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ القاضي بالموافقة على ما انتهت إليه اللجنة في محضرها المؤرخ في 1394/1/6هـ من أن شرط الخضوع تحقق واقعة الممارسة داخل المملكة أو دخلها و خارجها في وقت واحد، فإن اللجنة تؤيد عدم خضوع هذه المبالغ للضريبة كونها عن أعمال منفذة بالكامل خارج المملكة، ومن ثم تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي عن الخدمات الهندسية لعامي 2002م و 2003م والفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/31م وتلغي القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: غرامة التأخير والإخفاء.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بحساب غرامة التأخير بالنسبة للبند - محل الاعتراض التي أيدت اللجنة فيها المصلحة، وعدم حساب غرامة إخفاء على المكلف.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديدًا الجزء الذي أيدت فيه اللجنة المصلحة في حساب غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة التي تم حسابها على الربح الجزافي عن الخدمات الهندسية والفنية فذكر أن الأمور السابق ذكرها هي محل خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، وتود الشركة الإفادة بأنها قد دأبت على الدوام على سداد الضريبة المستحقة بحسن نية وفقًا لنظام ضريبة الدخل حسب تطبيقه وتفسيره وضمن المهلة النظامية، وفي كل الأحوال لم يكن ينبغي فرض غرامة تأخير للأسباب الواردة في النقطة (6) من مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية في جلسة النظر في الاعتراض التي تنص على أن الشركة لا تتفق مع المصلحة بشأن فرض غرامة التأخير و غرامة الإخفاء، حيث قامت الشركة بالسداد للضريبة المستحقة بحسن نية طبقًا للأنظمة، وأن الأمور محل الاعتراض تخضع لخلاف من عدة أوجه، ويجب أن لا تخضع الضريبة الإضافية للغرامة طبقًا لتعميم المصلحة رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ وأن ذلك تأييد بعدد من القرارات الابتدائية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بأن المصلحة تتمسك بوجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي وبرجوع اللجنة لوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي تبين أنها تنص على (أنه طبقًا لما تم بيانه سابقًا فإن أسباب فتح الربط وإعادة حساب الضريبة هي مهمة الفحص الميداني حيث ظهر من خلالها أن الشركة لم تفصح عن نشاطها و العقود المبرمة مع الجهات غير المقيمة والجهات المرتبطة بالشكل الصحيح، وعليه فإنه ينطبق عليها تعميم المصلحة رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ وفيما يتعلق بغرامة الإخفاء المفروضة على الضريبة المستحقة على شركة ب فقد تم فرضها على الشركة كونها أفادت في قرارها بأنها عبارة عن خدمات قدمت بالكامل خارج المملكة في حين ظهر لفريق الفحص الميداني بأنها عبارة عن حقوق امتياز وإتاوة مدفوعة لشركة ب تخضع للضريبة 100% وعليه تم فرض غرامة الإخفاء بناءً على المادة (20/ب) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ،

رأي 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 الضرائب التي تم حسابها بموجب ربط المصلحة على جهات غير مقيمة وأبدتها اللجنة فيه، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة التأخير على الضرائب المستحقة بموجب الربط على جهات غير مقيمة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي عن الخدمات الفنية والهندسية لعامي 2002م و2003م والفترة حتى 2004/7/31م فإن الغرامة الناتجة عن هذا الإجراء تسقط لسقوط أصلها.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً الناحية الشكلية:

- أ- رفض الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (10/39) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.
- ب- قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (10/39) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- 1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي عن الخدمات الفنية والهندسية لعامي 2002م و2003م والفترة من 2004/1/1م حتى 2004/7/31م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

- 2- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الذي احتسبته المصلحة على ضريبة جهات غير مقيمة عن الخدمات الفنية والهندسية لسقوط أصلها.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1569

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

قروض - الزكاة.

الموضوع

قروض طويلة الأجل.

المبدأ

إذا حال الحول على بند سلفيات مشاريع الظاهر ضمن بند المطلوبات المتداولة فإنه يُعد رصيماً دائماً، ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي إذا حال عليه الحول، ويترتب عليه عدم أحقية المنشأة في طلب عدم إضافة هذا البند إلى وعائه الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/6/19هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات 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 الثانية بالرياض رقم (31) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين 2008م و2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/7هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء 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 (31) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/96) بتاريخ 1434/9/7هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (237) بتاريخ 1434/10/18هـ. كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند سلفيات مشاريع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على إضافة بند سلفيات مشاريع للوعاء الزكوي، للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية رفضت اعتراض الشركة على إضافة المصلحة بند سلفيات مشاريع للوعاء الزكوي للعامين 2008م و2009م بسبب ما ذكرته من حولان الحول على مبالغ هذا البند، واستناداً للفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ.

ولم يحالف اللجنة الابتدائية التوفيق فيما ذهبت إليه من حولان الحول على أموال بند السلفيات في القوائم المالية، وذلك لما يلي:

1- ذكرت اللجنة الابتدائية حديثاً مقتضياً عن القوائم المالية التي قدمتها الشركة عن العامين 2008م و2009م عندما قامت بتقديم إقراراتها الزكوية، ولم توضح اللجنة تفاصيل المنصرفات المتبقية عن بند سلفيات المشاريع الذي قامت المصلحة برده للوعاء الزكوي ليتضح مقدار المال المتبقي عن بند السلفيات والذي يحق للمصلحة ضمه للقوائم المالية والتي ذكرت اللجنة الابتدائية بأنه قد حال عليه الحول، لذلك لم يحالف اللجنة الابتدائية التوفيق في معرفة طبيعة الإيرادات المالية التي تعود على شركات المقاولات، كما أنه قد أشكل عليها كما أشكل على المصلحة الفرق بين الدفعات (السلفيات) التي يقدمها صاحب العمل للمقاول كجزء من أجر المقاول الكلي وبين القروض طويلة الأجل التي تُقدم دفعة واحدة لتمويل المشاريع، ومن ثم جاء تطبيقها لفتاوى هيئة كبار العلماء مخالفاً لمقتضى التفسير السليم، كما أنها أسست تقديراتها في فروقات الزكاة المستحقة على تقديرات خاطئة يخالف مقتضى نصاب الزكاة الشرعي واجب الدفع.

2- قامت الشركة بواجبها الشرعي بتقديم إقراراتها الزكوية وقوائمها المالية سنوياً بالتفاصيل الحسابية الواجبة وسددت الزكاة المستحقة عليها دون إبداء أي اعتراض من المصلحة على ذلك في حينه ودون إخفاء لأي معلومات عن المصلحة بهذا الخصوص، وبناءً على ذلك فإن مطالبة المصلحة بفروق هذا الربط عن عامي 2008م و2009م بأثر رجعي في عام 2011م فيه إضرار بالغ بمصالح الشركة ومخالفة صريحة لنص المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام الزكاة التي توجب على موظفي المصلحة تدقيق البيانات المقدمة من المكلفين، لا سيما أن الشركة كانت ولا تزال تفصح عن قوائمها المالية وإقراراتها



الزكوية وعن موقفها المالي سنوياً، إضافةً إلى أن فروق هذا الربط بنيت على تقديرات خاطئة نتجت عن إغفال المصلحة في حساب رأس مال الشركة الصحيح، وكانت الشركة قد تقدمت بملاحظة بهذا الشأن إلى المصلحة بتاريخ 1432/7/2هـ أوضحت فيه أن رأس المال الصحيح هو مبلغ (1,650,000) ريال، ونبهت بأنه سوف يترتب على البيان الخاطئ فرق زيادة في الزكاة قدرها (371,250) ريال، وبناءً على نص المادة المذكورة أعلاه يعتبر عدم التقيد بالإجراءات المنصوص عليها من قبل المصلحة إجراء غير سليم لمخالفته للنظام ولا يجوز أن تتحمل الشركة تبعاته وإنما ذلك مسؤولية المصلحة نفسها.

3- إن مدار فتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ والتي استندت إليها اللجنة الابتدائية في إصدار قرارها القاضي بصحة الربط الزكوي كان عن الدفعات التي تُقدم للمقاولين (السلفيات) والتي يحول عليها الحول منذ قبضها وتبلغ نصاباً بنفسها أو بضمها لبقية المال بعد قبضها في ملكهم وجواز التصرف فيها، وما دامت هذه الفتوى تتعلق بدخول المال في ملك المقاول فإن التفسير السليم لمدار تلك الفتوى هو تعلقها بالقوائم المالية السنوية التي يقدمها المكلف في إقراره السنوي الكامل بعد استبعاد الديون والأجور والغرامات الناتجة عن بعض النواقص والملاحظات التي يبدئها صاحب العمل والمصروفات اليومية الطبيعية، ويتم ذلك بعد حولان الحول على المال الذي يقر به المكلف، وقد جرى العرف التجاري في عقود المقاولات على تقسيم أعمال المقاول إلى مراحل وبيان تفاصيل ومواصفات كل مرحلة وما يقابلها من المستخلص المالي، الذي هو جزء من أجر المقاول الكلي ويُصرف المستخلص المالي للمقاول عند تسليم أعمال المرحلة الخاصة به لصاحب العمل في الميعاد ومطابقة المواصفات، لذلك فإن السيولة النقدية أو الإيرادات المقدمة من صاحب العمل لازمة للاستمرار في العمل وفي تنفيذ المشاريع وهذه الإيرادات تُوجه للوفاء بمديونية المقاول، وفي شراء المواد الخام ومواد التشييد والبناء ودفع أجور العمال والمصروفات اليومية حتى يستطيع المقاول من الاستمرار في عمله إلى أن تأتيه دفعات أخرى أو إيرادات مرحلية عندما يفرج عنها صاحب العمل.

وعلى ضوء ما سبق بيانه يتضح أن الدفعات المقدمة التي حصلت عليها الشركة من أصحاب المشاريع تمثل إيرادات مقدمة حصلت عليها باعتبارها جزء من قيمة عقود هذه المقاولات لتمويل إنجاز هذه العقود بذاتها، ومن ثم فهي ليست من طبيعة القروض المتعارف عليها التي تخضع للزكاة بطول الحول عليها والتي كانت محلاً للفتوى التي استند إليها القرار المعارض عليه نظراً للطبيعة الخاصة التي تميزها عن هذه الدفعات التي تقدم للمقاول كجزء من الأجر المستحق وغالباً ما تُصرف في مصارفها بمجرد قبضها ولا يحول عليها الحول، ووفقاً لفتاوى اللجنة الدائمة فإن الشريعة الإسلامية لا توجب الزكاة على المدين الذي أخذ المال لحاجته واستهلكه قبل حولان الحول.

3- إن اعتبار الإيرادات المقدمة (سلفيات المشاريع) كقرض غير صحيح وذلك لأن هذه الإيرادات تمثل جزء من قيمة العقد وتدخل من ضمن المصروفات حتى نهاية العام المالي فإذا بقي منها شيء ضم إلى قوائم مال المقاول وتدفع منه زكاة وإذا لم يبق منها شيء فلا زكاة عليه.



وبتنزيل هذه الفتاوى على هذه الواقعة فإن الشركة لم تكن مالكة المال - أي لم يكن تحت يدها ولم يحل عليه الحول - وهو عبارة عن دفعات مقدمة من أصحاب المشاريع تسلم بعد تنفيذ كل مرحلة وتصرف في تمويل المرحلة التالية لها إلى أن يتم تقديم الإقرارات الزكوية السنوية فإن بقي منها شيء أضيف إلى قوائم الزكاة، وغالبًا ما تُصرف في موضعها ولا يبقى منها شيء يضاف إلى قوائم الزكاة، ولم تقدم اللجنة الابتدائية تفصيلًا حسابيًا للمتبعي من بند السلفيات والذي بإضافته إلى القوائم المالية المقدمة تجب عليه الزكاة.

بناءً على ذلك فإن طبيعة الدفعات المقدمة من أصحاب المشاريع (السلفيات) مختلفة عن طبيعة القروض طويلة الأجل المتعارف عليها (المقدمة من الغير) ومن ثم يطلب المكلف عدم إضافة بند سلفيات مشاريع إلى وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإضافة الإيرادات المقدمة التي حال عليها الحول للوعاء الزكوي للعامين 2008م و2009م طبقًا لما جاء في الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ إجابة السؤال الثاني التي تنص على "إضافة جميع ما يحصل عليه المكلف من البنوك وغيرها لاستخدامه في تمويل نشاطه الجاري أو تمويل أدوات إنتاج الربح وتعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه فإن آلت إلى مصروفات أو عروض قنية أصول ثابتة فلا زكاة فيها وخضعت من الوعاء، وإن آلت إلى عروض تجارية متداولة خضعت للزكاة"، وأيضًا طبقًا للفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ إجابة السؤال الثالث التي تنص على أن "الإيرادات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد فتجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصيبًا بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها"، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (1091) لعام 1432هـ المصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (10565) بتاريخ 1432/11/26هـ، لذا تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند سلفيات مشاريع إلى وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن رصيد بند سلفيات مشاريع للأعوام 2007م و2008م و2009م ظهر ضمن مجموعة الخصوم في قائمة المركز المالي بمبلغ (21,503,182) ريالًا ومبلغ (35,380,751) ريالًا ومبلغ (25,195,155) ريالًا على التوالي.



وحيث ظهر هذا البند كعنصر من مجموعة الخصوم تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق عملية الإيراد بالاكتساب والتبادل , ومن ثم يُعد رصيّدًا دائنًا حال عليه الحول , و يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد مصادر التمويل , وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند سلفيات مشاريع إلى وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (31) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند سلفيات مشاريع إلى وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1570

سنة القرار : 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة إخفاء / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- تصنيف الأعمال محل الاستئناف ضمن أتعاب الإدارة وفقاً للمادة 68 من النظام والمادة 63 من اللائحة التنفيذية - أثره - خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%.
- 2- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.
- 3- إعداد القوائم المالية يقتضي أن تكون مكتملة الأركان مع وجود مستندات ودفاتر وسجلات محاسبية، وانتفاء ذلك يترتب عليه أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط التقديري وفرض غرامة الإخفاء.
- 4- إعداد القوائم المالية يقتضي أن تكون مكتملة الأركان مع وجود مستندات ودفاتر وسجلات محاسبية، وانتفاء ذلك يترتب عليه أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط التقديري وفرض غرامة الإخفاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/6/19هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، 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 الأولي بجدة رقم (10/39) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2001/1/1م حتى 2003/12/31م والربط الضريبي لعام 2004م وتحديدًا الفترة التالية: 2004/7/31م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/3/31هـ كل من: ... و... و...., كما مثل المكلف ... و....

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 الأولي بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (10/39) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (223/ص/ج/1) بتاريخ 1432/11/7هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (123) بتاريخ 1432/12/27هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة برقم (99) بتاريخ 1432/11/21هـ. كما قدم المكلف مستندًا يثبت سداد مبلغ (537,599) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على المبالغ العائدة لشركة ب خلال الفترة ما بعد 2004/7/31م المدفوعة في (2004/12/31م).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بحساب ضريبة جهات غير مقيمة على الربح الجزافي عن الخدمات الهندسية والفنية بمقدار (15%) لعامي 2002م و2003م ولضريبة الاستقطاع بمعدل (5%) لعام 2004م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديد الجزء المتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها بنسبة 5% على المبالغ المتعلقة بالخدمات الهندسية والفنية لعام 2004م فذكرت أن اللجنة الابتدائية كما هو موضح في حيثيات قرارها أيدت المكلف في إخضاع مقابل حق الامتياز والإتاوات المدفوعة إلى شركة ب بعد تاريخ 2004/7/29م لضريبة الاستقطاع بنسبة (5%) وليس بنسبة (15%) كما ورد بربط المصلحة، وذلك تطبيقًا للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/18هـ، والبند رقم (8) من المادة (5)، وذكرت المصلحة أنه تبين لها من محاضر الأعمال الخاصة



بالفحص الميداني الذي قامت به المصلحة ومن العقد المبرم مع شركة ب أن طبيعة هذا البند عبارة عن مقابل حقوق امتياز وإتاوات مدفوعة للشركة الأجنبية ولذلك تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) لكون البند عبارة عن إتاوات مدفوعة للخارج من شركة مقيمة وذلك تطبيقاً للأسعار الواردة في البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أكد على وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه يعترض على قيام المصلحة بحساب ضريبة استقطاع على الخدمات الهندسية والفنية والاستخدام كونها مؤداة خارج المملكة وذلك فيما يتعلق بالمصاريف المتعلقة بالفترة من 2004/7/31م.

كما استأنف المكلف نفس البند من القرار وتحديد الجزء المتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها بنسبة 5% على المبالغ المتعلقة بالخدمات الهندسية والفنية للفترة مابعد 2004/7/31م فذكر أن الشركة لا توافق على قرار اللجنة الابتدائية بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المتعلقة بالخدمات المقدمة من شركة ب على فترة ما بعد 2004/7/31م، وذكر المكلف أنه بالإضافة إلى ما جاء في وجهة نظره التي تم عرضها في مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية يود لفت انتباه اللجنة إلى المواد التالية الواردة في عقده مع ب ، وهي المادة (2) المعنونة بالخدمات المطلوب أدائها: التي تنص على (بناءً على طلب الشركة تقدم ب الخدمات الهندسية والفنية والتجهيز بالموظفين التالية)، والمادة (3) المعنونة بمكان تنفيذ الخدمات: والتي تنص على (تنفذ ب جميع الخدمات المبينة أعلاه خارج المملكة في مرافقها الخاصة أو في مرافق الجهات المنتسبة لها في أنحاء العالم)، وأضاف بأن الشركة في هذا الشأن تود الإفادة بما يلي:

أنه وفقاً للمادة (5 - أ - 1) من نظام ضريبة الدخل الجديد فإنه:

يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة (أ) إذا نشأ عن نشاط في المملكة.

وبناءً عليه فإن الخدمات المنفذة بالكامل خارج المملكة لا تخضع للضريبة:

كما تنص المادة على أن (8/5) من نظام ضريبة الدخل الجديد على ما يلي:

يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة. وبناءً على ما تقدم فإن الشركة على قناعة بأن الضريبة في المملكة إنما تطبق إذا كانت الخدمات قد تم تنفيذها بالكامل أو جزئياً في المملكة، وتبعاً لذلك فإذا كانت الخدمات قد تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة فإنها لا تستوجب ضريبة سعودية وذلك على أساس أن المملكة هي الأراضي التي ينطبق عليها مبدأ تطبيق الضريبة في المملكة، وبناءً عليه فإن هذه المبالغ لا تخضع لضريبة الاستقطاع في المملكة.



وذكر أن الشركة لا علم لها بالأساس الذي اتبعته المصلحة لاعتبار أن طبيعة العقد المبرم مع ب كان مجرد رسوم امتياز وأن الخدمات المقدمة قد تم تقديمها داخل المملكة، وأنه لو افترض جدلاً بأن المبالغ قد دفعت على حساب رسوم امتياز فلن يكون عندئذ هناك حاجة لتنفيذ خدمات لأن الامتياز بطبيعته يعني نقل المعرفة الفنية أو بيع براءات الاختراع، ويرى المكلف أن المصلحة قد اتخذت مواقف متناقضة ما بين رسوم امتياز وخدمات منفذة داخل المملكة دون تقديم أي دليل مستندي أو أساس لتحليلاتها واستنتاجاتها، كما تود الشركة إفادة اللجنة بأنه قد تم تزويد فريق الفحص الميداني بصور من الفواتير التي تبين بالتفصيل أسماء الموظفين الفنيين وساعات العمل والأسعار للساعة، وكذلك مكان تنفيذ الخدمة، ولكن المصلحة تجاهلت المستندات الثبوتية التي قدمت لها والتي تؤكد طبيعة الخدمات وأنها فنية وهندسية وتجهيز بالموظفين، وأن الدليل المستندي المتمثل في الفواتير والاتفاقية لا يدع مجالاً لأي تفسير، دون دليل يثبت ذلك، في أن المبالغ إنما دفعت مقابل خدمات تم تنفيذها خارج المملكة، وذكرت أنها قدمت صور عدد قليل من الفواتير على سبيل العينة، والشركة بناءً على الاتفاقية والفواتير المقدمة طالب المصلحة بإلغاء الربط الصادر والذي بموجبه تم حساب ضريبة الاستقطاع على هذه الخدمات لأن المبالغ المتعلقة بها كانت مقابل خدمات تم تنفيذها بالكامل في الخارج، ومن ثم عدم وجود مبرر لفرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وأنه حتى ولو كانت هذه الخدمات قد تم تنفيذها في الداخل فإن أقصى معدل ضريبة يمكن تطبيقه هو 5%.

وأضاف المكلف بأن نظام الضريبة في المملكة يقوم على مبدأ أن المملكة هي الأراضي التي تنطبق عليها الضريبة، وفي هذا الشأن تود الشركة لفت انتباه اللجنة إلى المادة (5 - أ. 10) التي تنص على ما يلي:

"يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة 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"، وما تقدم يثبت دون أدنى شك أن الدخل يعتبر من مصدر في المملكة إذا كانت الخدمات قد تم أدائها في المملكة، وقد أكدت المادة (5 / 7) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد هذا المضمون حيث تنص على ما يلي: لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل أو التركيب أو الصيانة أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه بعد دراسة المصلحة محاضر أعمال الفحص الميداني والمستندات والعقد المبرم مع شركة ب ظهر لها أن البند عبارة مقابل حقوق امتياز وإتاوة مدفوعة لتلك الشركة، لذا تم إخضاع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% لكون البند إتاوة مدفوعة للخارج من شركة مقيمة عن أعمال منفذة بالداخل.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئنافين المقدمين، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن استئناف المصلحة يكمن في طلبها حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% على المصاريف المتعلقة بالفترة من 2004/7/31م وحتى 2004/12/31م ومقدارها (2,255,123) ريال باعتبارها مدفوعة بتاريخ 2004/12/31م لشركة ب لقاء حقوق الامتياز والإتاوات، في حين يكمن استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع كونها تتعلق بخدمات تمت بالكامل خارج المملكة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الموضوع يتعلق بضريبة الاستقطاع على مبلغ (2,255,123) ريال الذي أدرجته الشركة ضمن مصاريفها المستحقة عن الفترة من 2004/7/31م إلى 2004/12/31م لشركة ب لقاء حقوق امتياز وإتاوة.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ج) والفقرة (د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل التي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة تنص على: ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، كما أن الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: 1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلفٍ بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ذلك الخدمات الفنية التي حدد سعرها بنسبة 5% والإتاوة أو الربح التي حدد سعرها بنسبة 15%. كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية... والتي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها الإتاوة التي تم تحديد سعرها بنسبة 15% والخدمات الفنية أو الاستشارية والتي تم تحديد



سعرها بنسبة 5% , وقد عرفت الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المقصود بالخدمات الفنية أو الاستشارية حيث نصت على (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية , والتقنية , والعلمية , مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات , والبحوث في المجالات المختلفة , وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية , والخدمات الاستشارية , أو الإشرافية , أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها , بما في ذلك المخططات المتعلقة بها) , كما عرفت المادة (الأولى) من النظام الإتاوة بأنها الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية , أو الحق في استخدامها , والتي تشمل ولا تقصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو عملية أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية , ونصت الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام , كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة فنصت الفقرة (أ) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:....ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (أ/1) إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة , و في الفقرة (أ/5) إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة , وفي الفقرة (أ/8) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة , كما نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة).

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

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

- أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.
 - ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.
- ونصت المادة (6) من اللائحة التنفيذية على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية:
- 1- إذا تمت ممارسة العمل , أو جزء منه , المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد , حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة).



كما نصت المادة (74) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (68) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13 هـ الموافق 2004/7/30 م).

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

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

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرار والربط الضريبي، وعلى محاضر وتقرير أعمال الفحص الميداني وعلى الكشف التفصيلية بالمبالغ المستحقة والمسددة لجهات غير مقيمة خلال عام 2004 م، وكذلك اطلاعها على الاتفاقيات الموقعة بين المكلّف و شركة ب بتاريخ 2002/7/15 م، تبين أن الربط الضريبي لعام 2004 م المبلغ بالخطاب رقم (2/8685/16) بتاريخ 1429/10/15 هـ والذي بموجبه تم حساب ضريبة الاستقطاع يتضمن اسم الجهة والمبلغ وطبيعة الأعمال والخدمات المقدمة والنسبة التي تم حسابها وكانت على النحو الآتي: $2,255,123 \times 15\% = 338,268$ مضاف إليه غرامة تأخير مقدارها 145,455 ريال قابلة للزيادة ، وغرامة إخفاء مقدارها (84,567) ريال بواقع $25\% \times 338,268 = 84,567$ ريال، كما تبين أن المصلحة بموجب هذا الربط احتسبت ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% على تلك المبالغ تأسيسًا على أنها مدفوعة في 2004/12/31 م لشركة ب لقاء حقوق امتياز وإتاوات، كما تبين أن البند (الثاني والثالث) من تلك الاتفاقية ينص على "بناءً على طلب الشركة تقوم ج بتقديم المساعدة الهندسية والأفراد والمساعدة الفنية الأخرى ذات الصلة، وأن جميع هذه الخدمات سيتم تنفيذها خارج المملكة من قبل ج في مرافقها أو مرافق الجهات المنتسبة في أنحاء العالم".



ومن نصوص الاتفاقية الموقعة بين الطرفين يتضح أن طبيعة الأعمال والخدمات التي يتم تقديمها من شركة ب (الجهة غير المقيمة) للمكلف طبقاً لنص البند (ثانياً) من الاتفاقية المذكورة تصنف على أنها خدمات فنية واستشارية، وبناءً عليه ووفقاً للنصوص النظامية المشار إليها أعلاه ترى اللجنة خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ب لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% كونها خدمات فنية واستشارية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ع بعد 2004/7/30م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المكلف في إخضاع البند لعامي 2002م و2003م والفترة حتى 2004/7/30م للضريبة بمعدل صافي ربح بواقع (15%) وللمبالغ المدفوعة بعد 2004/7/30م بواقع (5%).

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديد الجزء المتعلق بضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ع بعد 2004/7/30م فذكرت أن هذا البند يتعلق بإخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ع لضريبة الاستقطاع المدفوعة خلال الفترة من 2004/7/31م إلى 2004/12/31م ، وأكدت المصلحة على وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تتلخص في أن الشركة لم تقدم ترجمة للعقد الموقع مع الشريك الأجنبي، وحيث إن نشاط الشركة الأجنبية خدمي يقوم على تقديم خدمات فنية للغير فقد تم إخضاع المبالغ المدفوعة بعد 2004/7/30م لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% لكونها مدفوعة لجهة مرتبطة، وذكرت أن اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها أيدت المكلف في إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع بنسبة (5%) وليس بنسبة (15%) كما ورد بربط المصلحة ، واستندت اللجنة في قرارها إلى أن عدم قيام الشركة بتقديم نسخة مترجمة من العقود لا يعد مبرراً كاف لزيادة النسب المذكورة ، وذكرت المصلحة أن الشركة فعلاً لم تقدم نسخة مترجمة من العقود المبرمة مع شركة ع ولم يكن هذا هو السبب الوحيد لفرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بل أن طبيعة التعامل مع الشركة الأجنبية هو تقديم خدمات فنية للغير لذلك قامت المصلحة بإخضاع قيمة التعامل للجزء المسدد بعد 2004/7/30م لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) لكونه مسدد لجهة مرتبطة تطبق عليها الأسعار الواردة في البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أكد على وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه لا يتفق مع المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة بعد نفاذ النظام الضريبي الجديد لشركة ع لضريبة الاستقطاع بمعدل 15% حيث ورد في المادة (63) من اللائحة التنفيذية أن معدل ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية هو 5% كما أن المصلحة افترضت أن المبلغ قد دفع في 2004/12/31م مع أنه تم تزويدها بتاريخ الدفع الفعلي في إقرار ضريبة الاستقطاع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة بعد 2004/7/30م لشركة ع (الشريك الأجنبي) لضريبة



الاستقطاع بنسبة 15%، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بخضوعها لنسبة 5% مع الأخذ في الاعتبار التاريخ الفعلي للدفع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الموضوع يتعلق بتحديد نسبة ضريبة الاستقطاع هل هي 5% باعتبارها مقابل خدمات فنية، أم بنسبة 15% باعتبارها مدفوعة لجهة مرتبطة وكذلك يتعلق بتاريخ دفع تلك المبالغ.

وبرجع اللجنة إلى الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة بموجب خطابها رقم (2/8685/16) بتاريخ 1429/10/15هـ تبين أن المصلحة احتسبت ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة 2004/12/31م ومقدارها (2,675,445) ريال لشركة أ عن الفترة من 2004/7/30م حتى 2004/12/31م بنسبة 15% باعتبارها مدفوعة لجهة مرتبطة على اعتبار أن شركة ع هي الشريك الأجنبي في شركة أ لإدارة المشاريع المحدودة وقد أضافت المصلحة إلى قيمة الضريبة البالغة (401,317) ريال بعد حسم المسددة ومقداره (133,772) ريال غرامة تأخير مقدارها (172,566) ريال بواقع 1% لمدة 43 شهراً قابلة للزيادة.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ، وتحديد المواد (5) و (68) من النظام والمواد (5) و (63) من اللائحة وعلى قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الذي نص على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (63) حيث جاء في الفقرة (ط) تعدل الخاتمتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي: (إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%)، كما أن هذا القرار في البند (ثانيًا) منه نص على أن (يبلغ إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا).

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات المقدمة بما في ذلك تقرير ومحاضر أعمال الفحص الميداني الموقعة من ممثلي المكلف وممثلي المصلحة بتاريخ 1428/6/12هـ، وحيث تبين أن شركة أ هي الشريك الأجنبي في شركة أ (المكلف) وحيث إن المكلف لم ينف حصول الشركة المذكورة على هذه المبالغ بعد 2004/7/30م وإنما ذكر أنها دفعت دون أن يحدد تاريخ ذلك الدفع. فإن اللجنة ترى أن المبالغ التي حصلت عليها هذه الشركة وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تخضع لضريبة الاستقطاع، وطالما أنها مدفوعة لجهة مرتبطة فإنها تخضع بنسبة 15% بغض النظر عن طبيعة الخدمات المقدمة، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ع بعد 2004/7/30م لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على مصاريف المركز الرئيس البالغة (426,743) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/5) بتأييد المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا توافق على قيام المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على مصروفات المركز الرئيس البالغة (426,743) ريال وذلك استناداً إلى التوضيحات المبينة في مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية في جلسة النظر وتتلخص في "حيث تم إخضاع تلك المبالغ لضريبة الدخل بواقع 20% عند استبعادها في الإقرار النهائي المقدم من الشركة عن عام 2004م، وأن ذلك يعني إخضاع تلك المبالغ للضريبة بمعدل 35% وقد أكد المكلف في استئنافه على أن مصروفات المركز الرئيس قد تم استبعادها بالفعل من قبل الشركة في الإقرار النهائي وبناءً عليه فقد تم إخضاعها لضريبة دخل بمعدل 20% وزكاة بمعدل 2,5% وأن فرض ضريبة استقطاع إضافية بنسبة 15% يعني تثنية الضريبة على نفس المبلغ والشركة على قناعة أن تثنية الضريبة على نفس المبلغ ليس له ما يبرره وعليه فلا يجب فرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على مصروفات المركز الرئيس المستبعدة والتي تم بالفعل سداد ضريبة الدخل عليها.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتلخص في أن المصاريف المدفوعة للمركز الرئيس هي مصاريف غير جائزة الحسم نظاماً طبقاً للمادة (13/أ/ب) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ. لذا تم التعديل بها من قبل الشركة ومن قبل المصلحة ولا خلاف حول هذا الإجراء وأن ذلك لا يمنع من إخضاع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (68/أ/6) من النظام الضريبي والمادة (63/7.1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ لاختلاف آلية الخضوع، واختلاف الذمة المالية والاعتبارية بين الشركة وبين الشركاء فيها طالما توافر في تلك المبالغ شروط إخضاعها لضريبة الدخل وشروط إخضاعها لضريبة الاستقطاع ويمكن القياس بتوزيع الأرباح التي تخضع لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع طبقاً للنظام.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة الاستقطاع على مصروفات المركز الرئيس البالغة (426,743) ريال، في حين تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



بعد اطلاع اللجنة على الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2004م المبلغ بالخطاب رقم (2/8685/16) بتاريخ 1429/10/15هـ تبين أن المصلحة بموجب ذلك الربط عدلت نتيجة الحسابات لعام 2004م بمصاريف المركز الرئيس البالغة (426,743) ريال وصافي الربح المعدل تم أخذه في الاعتبار عند حساب الضريبة على حصة الجانب الأجنبي وعند حساب الزكاة على حصة الجانب السعودي كما أن المصلحة عند حساب ضريبة الاستقطاع قامت بحساب ضريبة استقطاع على هذه المصروفات باعتبارها مدفوعة للمركز الرئيس حيث أخضعتها لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وأضافت المصلحة إلى الضريبة البالغة (64,011) ريال غرامة تأخير مقدارها (27,525) ريال قابلة للزيادة باعتبار أن الغرامة تحسب بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ وتحديد المادة (68) من النظام والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وعلى قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الذي نص على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (63) حيث جاء في الفقرة (ط) تعدل الخاتمتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي: (إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%)، كما أن هذا القرار في البند (ثانيًا) منه نص على أن (يبلغ إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا)، وحيث إن هذه المبالغ دفعت للمركز الرئيس بعد تاريخ 2004/7/29م، وبما أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة نصت على أن المبلغ المدفوع للمركز الرئيس يخضع للضريبة بنسبة 15% وحيث نصت الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسبة المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائر الحسم... الخ)، وحيث إن المكلف لم يتطرق لتاريخ دفع هذه المبالغ بما يعني موافقته على أنها دفعت بعد 2004/7/29م، فإن اللجنة ترى خضوع تلك المدفوعات لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة بعد 2004/7/29م إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير والإخفاء.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بحساب غرامة التأخير بالنسبة للبنود - محل الاعتراض التي أيدت اللجنة فيها المصلحة وعدم حساب غرامة إخفاء على المكلف.



استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً الجزء الذي أيدت فيه اللجنة المصلحة في حساب غرامة التأخير فذكر أن الشركة تود الإفادة بأن الأمور السابق ذكرها هي محل خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، وأن الشركة قد دأبت على الدوام على سداد الضريبة المستحقة بحسن نية وفقاً لنظام ضريبة الدخل حسب تطبيقه وتفسيره وضمن المهلة النظامية، وفي كل الأحوال لا ينبغي فرض غرامة تأخير للأسباب الواردة في البند (6) من مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية التي تنص على (أن الشركة لا تتفق مع المصلحة بشأن قرض غرامة التأخير و غرامة الإخفاء ، حيث قامت الشركة بالسداد للضريبة المستحقة بحسن نية طبقاً للأنظمة، وأن الأمور محل الاعتراض تخضع لخلاف من عدة أوجه، ويجب ألا تخضع الضريبة الإضافية للغرامة طبقاً لتعميم المصلحة رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ وأن ذلك تأييد بعدد من القرارات الابتدائية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، وبرجوع اللجنة لوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي تبين أنها تنص على (أنه طبقاً لما تم بيانه سابقاً فإن أسباب فتح الربط وإعادة حساب الضريبة هي مهمة الفحص الميداني حيث ظهر من خلالها أن الشركة لم تفصح عن نشاطها و العقود المبرمة مع الجهات غير المقيمة والجهات المرتبطة بالشكل الصحيح ، وعليه فإنه ينطبق عليها تعميم المصلحة رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ وفيما يتعلق بغرامة الإخفاء المفروضة على الضريبة المستحقة على شركة ب فقد تم فرضها على الشركة كونها أفادت في إقرارها بأنها عبارة عن خدمات قدمت بالكامل خارج المملكة في حين ظهر لفريق الفحص الميداني بأنها عبارة عن حقوق امتياز وإتاوة مدفوعة لشركة ب تخضع للضريبة 100% وعليه تم فرض غرامة الإخفاء بناءً على المادة (20/ب) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ.

كما استأنفت المصلحة نفس البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها أيدت المكلف في عدم حساب غرامة إخفاء، وذكرت المصلحة أنها قامت بفرض غرامة إخفاء على المكلف تطبيقاً لنص المادة (18/د) من النظام الضريبي رقم (3321) لعام 1370هـ والمادة (20/ب) من لائحته التنفيذية، وكذلك طبقاً للمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ وذلك لكون الفحص الميداني أظهر أن الشركة لم تفصح عن نشاطها والعقود المبرمة مع الجهات غير المقيمة والجهات المرتبطة بشكل صحيح في إقراراتها المقدمة للمصلحة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن استئناف المكلف يكمن في طلبه عدم حساب غرامة تأخير وغرامة إخفاء على الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة للفترة بعد 2004/7/31م، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة التأخير وغرامة الإخفاء 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 الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وتنص الفقرة (ب) من تلك المادة على (علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمائة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة وعلى الأخص في الحالات الآتية: ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (4) التي تنص على (عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة)، كما أن المادة (69) من اللائحة التنفيذية تنص على (تنطبق أحكام غرامة الغش الواردة في الفقرة (ب) من المادة (77) من النظام على المكلف باستقطاع الضريبة في حالة إخفائه معلومات أو تقديمه معلومات غير صحيحة، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع) ، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام)، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه (يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

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

وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وهي شركة ب ، وشركة أ ، والمركز الرئيس، تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية ، وحيث انتهت هذه اللجنة في البنود (الأول والثاني والثالث) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي في ما قضى به من تأييد المصلحة في حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على هذه المدفوعات وبنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير على أن يتم حسابها بدءاً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقاً للنظام.



أما بالنسبة لغرامة الإخفاء التي احتسبتها المصلحة على ضريبة الاستقطاع التي انتهت هذه اللجنة في البنود (الأول والثاني والثالث) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في حسابها، وحيث إن المكلف في إقراراته الضريبية وفي الكشوف المرفقة معها أفصح عن تعاملاته مع الجهات غير المقيمة ومدفوعاته لها المشار إليها أعلاه ولم يخفها عن المصلحة، فإن اللجنة ترى أن قيام المصلحة بحساب غرامة الإخفاء على ضريبة الاستقطاع ليس له ما يبرره نظاماً، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المصلحة في طلبها حساب غرامة الإخفاء وتؤيد القرار الابتدائي في ما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئنافين المقدمين من المصلحة وشركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (10/39) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- 1- رفض استئناف المصلحة في طلبها خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ب لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% ورفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخضوع المبالغ المدفوعة لشركة ب لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
 - 2- تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ع بعد 2004/7/30م لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة بعد 2004/7/29م إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 4-أ- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في حساب غرامة التأخير على ضرائب الاستقطاع التي تم حسابها على المدفوعات لجهات غير مقيمة وبنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير على أن يتم حسابها بدءاً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد.
 - ب- رفض استئناف المصلحة في طلبها حساب غرامة الإخفاء 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: 1571

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

قروض - الزكاة.

الموضوع

قروض طويلة الأجل.

المبدأ

- 1- القروض والسلف المقدمة لشركة تابعة لا تعد جميعها إقراضاً لطرف آخر، ويترتب على ذلك أحقية المنشأة في حسم جزء من هذه القروض والسلف من وعائها الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثمارها في الشركة التابعة؛ تجنباً لثني الزكاة.
- 2- يشترط لحسم الاستثمار الخارجي من الوعاء الزكوي للمكلف تقديم حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة في بلد الاستثمار، وتختلف هذه الشروط يستدعي عدم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/6/26هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة، وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (21) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2002م و2003م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/26 هـ كل من: ... و...و...., كما مثل المكلف

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1434 هـ بموجب الخطاب رقم (247/500) بتاريخ 1434/7/26 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (203) بتاريخ 1434/8/23 هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من ب برقم بتاريخ 1429/8/24 هـ بمبلغ (316,165) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند سلف طويلة الأجل لعامي 2002م و2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة بعدم حسم السلف طويلة الأجل من الوعاء الزكوي لعامي 2002م و2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن إجراء المصلحة المعتاد هو إضافة الالتزام المستخدم لتمويل الأصول القابلة للحسم، وحسم ما يقابل ذلك من أصول ثابتة وما في حكمها، وتمشيّاً مع إجراء المصلحة، فقد أضافت الشركة في إقراراتها رأس المال والأرباح المبقة والمخصصات إلى وعائها الزكوي للعامين 2002م و2003م، وحسمت الشركة المقابل لذلك على شكل أصول قابلة للحسم، أي ممتلكات ومعدات واستثمارات وسلف طويلة الأجل، وقد اعتمدت المصلحة حسم الممتلكات والمعدات والاستثمارات، ولكنها لم تعتمد حسم السلف طويلة الأجل البالغة (4,121,459) ريالاً ومبلغ (5,141,459) ريالاً للعامين 2002م و2003م على التوالي من الوعاء الزكوي.

وطبقاً للإيضاح رقم (5) من إيضاحات القوائم المالية المدققة للعامين 2002م و2003م، فإن الشركة تمتلك استثماراً في شركتين تابعتين على النحو التالي:

الشركة المستثمر فيها	2002م	2003م
شركة د (شركة عمانية)	%70	%70
شركة ج (شركة قطرية)	%49	%49

وقد قدمت الشركة سلفاً طويلة الأجل للشركتين التابعتين لأجل شراء أصول ثابتة استخدمت لتحقيق دخل للشركاء، كما قامت الشركة ومراجع حساباتها بدءاً من عام 2006م بتصنيف السلف طويلة الأجل كاستثمار طبقاً للإيضاح رقم (4) من إيضاحات القوائم



المالية المدققة، ومن ثم تعد السلف طويلة الأجل بمثابة استثمار قنية وليست معاملات آجلة أو صكوكًا تمثل ديونًا أو سندات كما ورد في القرار الابتدائي.

وأضاف المكلف أن البند (ثانيًا) من القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ ينص على أنه "يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين - بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار، ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنبًا لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعالية فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي".

ويتضح من هذا البند أنه يحق للمكلف تخفيض وعائه الزكوي بقيمة الاستثمارات في الشركات المملوكة له جزئيًا والمسجلة خارج المملكة إذا قدم المكلف للمصلحة القوائم المالية المدققة للمنشأة المستثمر فيها مصادق عليها من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار ليتسنى للمصلحة حساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وجبايتها، أو تقديم دليل يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار تجنبًا لثني الزكاة في هذه الاستثمارات.

إن عبارة "الاستثمارات في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين" هامة للغاية لفهم طبيعة الاستثمار، حيث إنها لم تذكر الاستثمار في الأسهم فقط، ولو كان مقصد البند (ثانيًا) جعل الحسم مقتصرًا على الاستثمار في الأسهم فقط، لذكر ذلك صراحةً في البند، وأنه بذكر كلمة "استثمارات" يكون من الواضح أن الاستثمار في شركة تابعة خارج المملكة يمكن أن يكون على شكل أسهم أو قروض، وكلا الاستثمارين ينبغي السماح بحسبهما للأغراض الزكوية، كما أن القرار الوزاري رقم (1005) يلزم الشركة القابضة بتقديم إقرار زكوي موحد بتجميع نتائج الشركة القابضة والشركات التابعة المملوكة بنسبة 100%، وبتطبيق ذلك فإن السلف المقدمة من قبل الشركة القابضة إلى الشركات التابعة قد ألغي تأثيرها مقابل القرض من شريك، وفي هذه الحالة طالما أن شركة د وشركة ج هما شركتان تابعتان لمملوكتان للشركة بنسبة 70% و49% على التوالي، عليه قدمت الشركة إقراراتها الزكوية على أساس القوائم المالية المدققة المستقلة وطبقًا للأنظمة الزكوية، وبناءً على ذلك، فإن السلف المقدمة إلى الشركتين التابعتين قد أدرجت ضمن استثمار الشركة وتمت المطالبة بها كحسم من وعاء الزكاة، والإنصاف يقتضي أن تحسب الزكاة باتباع نفس الأساس في جميع الحالات سواء كانت الشركة القابضة تمتلك الشركة التابعة بنسبة 100% أو نسبة أقل، وبناءً على ذلك، ونظرًا لإلغاء تأثير الرصيد المدين والدائن في حالة الإقرار الزكوي الموحد، فإن السلف المقدمة من قبل الشركة القابضة إلى الشركة التابعة لا تخضع للزكاة، ومن ثم فإنه في حالة الإقرارات الزكوية المقدمة على أساس مستقل، فإن السلف أو القروض المقدمة إلى الشركات التابعة يجب اعتبارها أيضًا كاستثمار واعتمادها كحسم من وعاء الزكاة.

وأضاف المكلف أن معيار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الخاص بمحاسبة الاستثمار في الأوراق المالية لم يقدم أي توجيهات بشأن تصنيف السلف المقدمة إلى الشركات التابعة ضمن الاستثمار، وقد أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين توضيحًا بالخطاب رقم (10/892) بتاريخ 1423/8/15هـ يتضمن أنه في حالة لم تنص معايير الهيئة السعودية



للمحاسبين القانونيين على توجيهات في موضوع أو إجراء محدد في القوائم المالية، فإنه يتعين الاسترشاد بالمعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبية الدولية (والتي تعرف حاليًا باسم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وتمشيًا مع التوجيه أعلاه، تقيدت الشركة بالفقرة (38) من معيار المحاسبة الدولية رقم (28) فيما يتعلق بتصنيف السلف المدفوعة إلى الشركتين التابعتين ضمن الاستثمار، وقد ورد في المعيار ما نصه "إن الفائدة في شركة مرتبطة أو مشروع مشترك هي أخذ مبلغ من الاستثمار في شركة مرتبطة أو مشروع مشترك يحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أي فوائد طويلة الأجل، وهذا يشكل من الناحية الموضوعية جزء من صافي استثمار الشركة في الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك، على سبيل المثال، بند غير وارد ولا محتمل سداؤه في المستقبل المنظور يعتبر من الناحية الموضوعية امتداد لاستثمار الشركة في تلك الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك، وقد تتضمن هذه البنود أسهم ممتازة وحسابات مدينة طويلة الأجل أو قروض، ولا تشمل حسابات تجارية مدينة ودائون تجاريون أو أي حسابات مدينة طويلة الأجل التي لديها ضمانات كافية مثل القروض المضمونة..."

ويتضح من ذلك أن الفائدة في الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك لأغراض طويلة الأجل تشكل جزء من صافي الاستثمار في الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك، علاوةً على ذلك، فقد أوضحت المعايير أيضًا من خلال المثال المذكور أن الحسابات المدينة والقروض طويلة الأجل تندرج ضمن الأغراض طويلة الأجل في شركة مرتبطة أو مشروع مشترك.

لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم بند سلف طويلة الأجل من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإضافة هذا البند البالغ (4,121,459) ريالًا ومبلغ (5,141,459) ريالًا لعامي 2002م و2003م على التوالي إلى الوعاء الزكوي للمكلف تطبيقًا للفتوى رقم (22665) بتاريخ 1422/4/15هـ بما يعتد به فقهيًا في إضافة الأموال المستفادة ومنها القروض بالكامل التي حال عليها الحول سواءً كان ذلك لتمويل أصول ثابتة أو أصول متداولة، وسواء كانت القروض من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض الشركاء أو من جهات ذات علاقة أو بنوك دائنة، وبالجمله أي أموال مستفادة تستخدمها الشركة في تمويل الأصول، وتعالج هذه الأموال في جانب الأصول حسب ما آلت إليه، فإذا آلت إلى أصول ثابتة ومصرفات فلا زكاة فيها وتحسم من الوعاء، وإذا آلت إلى عروض تجارية فتجب فيها الزكاة، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (660) لعام 1426هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3858/1) بتاريخ 1427/4/18هـ، والقرار الاستئنافي رقم (720) لعام 1427هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (811/1) بتاريخ 1428/4/22هـ والقرار الاستئنافي رقم (845) لعام 1429هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (5692/1) بتاريخ 1429/7/3هـ، وبما يتضح معه شرعية ونظامية إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند سلف طويلة الأجل لشركات تابعة خارج المملكة 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 في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشركات تابعة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنباً لثني الزكاة حيث إن جزء منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضاً لطرف آخر، ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي قدم القرض لها وذلك بشرط أن يلتزم المكلف بما ورد من القرار الوزاري رقم (1005) بتاريخ 1428/4/28هـ الذي ينص على "ثانياً: يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة - مشاركة مع آخرين - بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل احتب 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 الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعالية فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي.

ثالثاً:

رابعاً: يطبق ذلك من تاريخه على السنوات التي لم يتم الربط عليها وعلى حالات الاعتراض لدى المصلحة والحالات المنظورة أمام اللجان الابتدائية الاستئنافية...، ويلغي هذا القرار كل ما يتعارض معه من قرارات أو تعاميم أو تعليمات".

وحيث إن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة ما يثبت أنه قدم للمصلحة القوائم المالية للشركتين التابعتين المستثمر فيهما أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنهما في بلد الاستثمار، لذا فإن اللجنة -تطبيقاً للفقرة (ثانياً) من القرار الوزاري المذكور أعلاه- ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند سلف طويلة الأجل من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (21) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند سلف طويلة الأجل من وعائه الزكوي لعامي 2002م و2003م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1575

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

استثمار - الزكاة.

الموضوع

استثمار الشركات

المبدأ

عدم تقديم المنشأة المستندات المثبتة لكون الأرباح الموزعة تمت من صافي ربح الشركة المستثمر فيها،
يترتب عليه عدم حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/4هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات 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 بالرياض رقم (1) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة أ (المكلف) عن العام المالي المنتهي في 2007/12/31م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/21هـ كل من: ... و...، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المصلحة بنسخة من قرارها رقم (1) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/2) بتاريخ 1435/1/15هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وفيد لدى هذه اللجنة برقم (322) بتاريخ 1435/2/13هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند أرباح الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بقبول اعتراض الشركة على عدم حسم أرباح استثماراتها في شركات سعودية مزكى عنها للحثثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها لم تقم بحسم أرباح استثماراتها في شركات أخرى البالغة (2,327,144) ريالاً والمدرجة ضمن بند الإيرادات من نتيجة أعمال السنة لأنها تتمثل في أرباح أوراق مالية متاحة للبيع، كما أنه لا توجد ازدواجية زكوية في هذه الحالة حيث تم حسم كامل قيمة الاستثمارات في الأوراق المالية المتاحة للبيع آخر المدة والتي تشتمل على هذه الأرباح من الوعاء الزكوي كما هو واضح في الربط، والدليل على صحة إجراء المصلحة أن الشركة لم تقم بحسم هذه المبالغ من الوعاء الزكوي بالإقرار المقدم منها عن هذه الفترة.

وأضافت المصلحة أن صافي الاستثمارات التي حسمت من الوعاء الزكوي وقيمتها (77,131,000) ريال تشتمل على أرباح الاستثمارات البالغة (2,327,144) ريال وهذا يدل على أنه تم حسمها، علماً أن الوعاء الزكوي أكبر من صافي الأرباح المعدلة ومن ثم لا يؤثر حسم أرباح الاستثمارات من صافي الربح المعدل أو من الوعاء الزكوي، وعليه تطلب المصلحة عدم حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من نتيجة حسابات العام المالي المنتهي في 2007/12/31م.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه يجب استبعاد الأرباح المزكي عنها من نتائج السنة حتى لا يزكى المال الواحد في الحول الواحد مرتين، وقد أوضحت المصلحة في خطابها رقم (9/2888) بتاريخ 1429/5/29هـ المعالجة الزكوية الصحيحة لأرباح الاستثمارات حيث نص الخطاب المشار إليه أعلاه على "أن الأرباح التي توزعها الشركة المستثمر فيها عن حصة الشريك السعودي في الشركة المستثمرة والتي أخضعتها الشركة المستثمر فيها للزكاة وتم تسجيلها كإيرادات لدى الشركة المستثمرة، فإنها لا تخضع في الشركة المستثمرة للزكاة مرة أخرى"، وحيث إن جميع الشركات المستثمرة بها شركات سعودية مسجلة لدى المصلحة وقد تمت محاسبتها زكوباً عن هذه الأرباح لسنة 2007م، عليه يتوجب استبعاد الأرباح المزكي عنها من أرباح السنة، والشركات السعودية هي على النحو التالي:



م	الشركات السعودية المستثمر بها	حصة الشركة في الأرباح
1	شركة ب	2,000,000
2	شركة ج	202,500
3	شركة د	124,644
المجموع		2,327,144

وأضاف المكلف في خطابه المؤرخ في 1437/5/21هـ أن الممارسة المتبعة عند حساب الزكاة الشرعية على الشركات المساهمة هي إخضاع كامل الأرباح المحققة خلال العام دون حسم أرباح العام الموزعة على المساهمين، وأن الأرباح الموزعة التي تحسم من الوعاء الزكوي هي فقط الأرباح الخاصة بالأعوام السابقة، وعليه فإن الأرباح المذكورة والتي تخص نفس العام سيتم سداد الزكاة الشرعية عنها ضمن إقرار الشركة المستثمر فيها، وعليه فإنه طبقاً للإجراء المتبع من المصلحة هو استخدام صافي الربح قبل الزكاة كأساس لحساب صافي الربح المعدل وإخضاعه للزكاة، وهو ما يؤكد عدم تأثير التوزيعات التي تتم خلال العام على إخضاع ذات المبالغ للزكاة ضمن إقرار الشركات المستثمر فيها، وحيث إنه قد تم إخضاع المبلغ للزكاة خلال العام للشركة المستثمر فيها فلا يجوز إخضاعه مرة أخرى للزكاة في الشركة المستثمرة.

بناءً على ما جاء أعلاه يجب حسم أرباح استثمارات في شركات سعودية زكي عنها من نتيجة أعمال السنة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من نتيجة حسابات العام المالي المنتهي في 2007/12/31م، في حين يرى المكلف حسم إيرادات الاستثمارات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة، وحيث إن هذه اللجنة طلبت من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة إثبات أن الأرباح الموزعة تمت من صافي ربح العام الذي تم فيه التوزيع، ونظراً لأنه لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص حتى تاريخ إصدار هذا القرار، لذا لم يثبت للجنة وجود ثني في حساب الزكاة، ونظراً لكون هذه التوزيعات تخضع للزكاة عادة لدى الشركة المستثمرة باعتبارها إيراداً أضيف لإيراداتها في سنة تالية للسنة التي خضعت فيها للزكاة لدى الشركات المستثمر فيها، مما يعني عدم وجود ثني في حساب الزكاة عليها، وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من نتيجة حسابات العام المالي المنتهي في 2007/12/31م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (1) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من نتيجة حسابات العام المالي المنتهي في 2007/12/31م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1576

سنة القرار : 1437

المفتاح

حصة شريك / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

حصة شريك أجنبي / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- سقوط الأصل يستتبع سقوط الفرع ومن ثم إذا أسقطت عن المكلف الضريبة المستحقة فإن ذلك يستتبع سقوط غرامة التأخير المترتبة عليها، ويترتب عليه إلغاء قرار الهيئة بفرض غرامة تأخير عن فروق الضريبة التي لم تسدها المنشأة لسقوط أصلها.
- 2- 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 1437/7/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (16) لعام 1416هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2003م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/9هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (221/500) بتاريخ 1434/6/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (178) بتاريخ 1434/7/25هـ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مسؤولية المكلف عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية، وفرض ضريبة دخل على الشريك الأجنبي في عام 2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة الأرباح الرأسمالية على حصة الشريك الأجنبي بنسبة 20% لعام كامل عن عام 2003م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الحصص المباعة كانت مملوكة لـ... (الشريك الأجنبي) الذي قام ببيعها إلى الشريك السعودي في ذلك الوقت/...، ووفقاً للنظام الضريبي فإن كلا من بائع ومشتري الحصص مسئولين عن التبليغ عن تحويل الحصص ودفع أي ضريبة أرباح رأسمالية مستحقة وفقاً للمادة (32) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ التي تنص على أنه "يجب على المكلف بالضريبة فرداً كان أم شركة توقف عن العمل الذي يؤدي الضريبة على كسبه أو أرباحه وقوفاً فعلياً أو محدوداً أثناء السنة أن يخطر المالية بذلك خلال ستين يوماً من التاريخ الذي وقف العمل فيه، ويجب عليه أن يقدم البيانات اللازمة لتصفية حساب الضريبة وإلا ألزم بدفعها عن سنة كاملة، كما وأن التنازل عن كل أو بعض المحل التجاري أو غيره يكون فيما يتعلق بالضريبة كحكم وقف العمل، وإن لم يحصل التبليغ في الميعاد وفي هذه الحالة يكون المتنازل إليه مسؤولاً بالتضامن مع المتنازل بدفع الضريبة المستحقة" وتربط ضريبة الأرباح الرأسمالية على الشريك الأجنبي ويكون الشريك الأجنبي (البائع) مسؤولاً عن دفع الضريبة المستحقة بالتضامن مع مشتري الحصص، ويكون البائع مسؤولاً عن تبليغ المصلحة ببيع الحصص، وحيث إن الحصص لم يتم



شراؤها من قبل الشركة، لذا فإنه ليس من مسؤولية الشركة تبليغ المصلحة ببيع الحصص، كما أنها ليست مسئولة عن دفع الضريبة المستحقة.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية اعتبرت الشركة مسئولة عن تسديد ضريبة الأرباح الرأسمالية المفروضة على الشريك الأجنبي عند تخارجه، وهذا غير صحيح للأسباب التالية:

1- تحقق الربح من بيع الحصص من قبل مالك الحصص، لذا فإن مالك أو بائع الحصص هو المسؤول عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية بالتزامن مع مشتري الحصص، ولم تكن الشركة مالكة الحصص المتنازل عنها، كما لم تحقق الشركة أي أرباح من التنازل عن الحصص.

2- الشركة ليست مسئولة عن التبليغ عن تحويل الحصص، أو دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية المستحقة على تحويل الحصص.

3- لم تشتري الشركة حصصاً من الشريك الأجنبي

4- الشركة مملوكة حالياً بنسبة 90% لشركة أ وبنسبة 10% لـ ب، واللذين قاموا بشراء حصص ... بدءاً من 2006/5/31م.

استناداً إلى ما تقدم فإن كلا من الشركة (شركة ب) والشركاء الحاليين (شركة أ) غير مسئولين عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية.

أما ما يتعلق بحساب الضريبة على الشريك الأجنبي عن سنة كاملة، فإن عقد التأسيس المعدل يظهر بوضوح أنه تم تحويل الحصص إلى ... (الشريك السعودي الذي اشترى الحصص من الشريك الأجنبي) بتاريخ 2002/3/5م، واستناداً إلى التغيير في عقد التأسيس فإنه لا يجوز للمصلحة فرض ضريبة بعد تاريخ 2002/3/5م.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم مسؤوليته عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الشريك الأجنبي حصته في الشركة، كما يطلب عدم فرض ضريبة على الشريك الأجنبي بعد تاريخ تحويل الحصص الموافق 2002/3/5م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم انتقال حصص الشريك الأجنبي إلى الشريك السعودي وذلك بتاريخ 2003/3/23م، وعليه تم حساب ضريبة الأرباح الرأسمالية تقديرياً على حصة الشريك الأجنبي المتخارج، وذلك لعدم تقديم المكلف ميزانية إعادة تقييم الأصول والخصوم في تاريخ التخارج بالمخالفة لتعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/20هـ، حيث اعتمدت المصلحة على القيمة البيعية كما وردت بالصك الشرعي رقم (7/164) بتاريخ 1422/11/22هـ وكذلك الصك الشرعي رقم بدون بتاريخ 1422/8/19هـ والبالغ مجموعها (9,034,590) ريالاً، وباستبعاد حصة



الشريك الأجنبي في حقوق الملكية البالغة (3,74,839) ريالاً نتج عنها ربح رأسمالي قدره (5,279,750) ريالاً، كما قامت المصلحة بحساب الضريبة على الشريك الأجنبي عن عام كامل وذلك لعدم إخطار المصلحة بالتخارج خلال المدة النظامية، وهي ستين يومًا من تاريخ التخارج وفقًا للمادة (32) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم مسؤوليته عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تنازل الشريك الأجنبي عن حصته في الشركة ، كما يطلب عدم فرض ضريبة دخل على الشريك الأجنبي في عام 2003م، في حين ترى المصلحة مسؤولية المكلف عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تنازل الشريك الأجنبي عن حصته في الشركة ، كما ترى حساب الضريبة على حصة الشريك الأجنبي في عام 2003م عن عام كامل ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بمسؤوليته عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الشريك الأجنبي حصته في الشركة، والثاني يتعلق بالتاريخ الذي يعتد به لتنازل الشريك الأجنبي عن حصته في الشركة.

وباطلاع اللجنة على المادة (32) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ تبين أنها تنص على أنه "يجب على المكلف بالضريبة فردًا أو شركة توقف عن العمل الذي يؤدي الضريبة على كسبه أو أرباحه وقومًا فعليًا أو محدودًا أثناء السنة أن يخطر المالية بذلك خلال ستين يومًا من التاريخ الذي وقف العمل فيه ، ويجب عليه أن يقدم البيانات اللازمة لتصفية حساب الضريبة وإلا ألزم بدفعها عن سنة كاملة ، كما وأن التنازل عن كل أو بعض المحل التجاري أو غيره يكون فيما يتعلق بالضريبة كحكم وقف العمل وإن لم يحصل التبليغ في الميعاد وفي هذه الحالة يكون المتنازل إليه مسؤولًا بالتضامن مع المتنازل بدفع الضريبة المستحقة".

وترى اللجنة أن المادة (32) من اللائحة التنفيذية تنص صراحة على أن المتنازل إليه مسؤولًا بالتضامن مع المتنازل في سداد الضريبة المستحقة في حال لم يتم إخطار المصلحة بذلك خلال (ستين) يومًا من تاريخ التنازل، مما يعني عدم مسؤولية المكلف (شركة أ) عن إخطار المصلحة بالتنازل أو سداد الضريبة المستحقة.

وبناءً عليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم مسؤوليته عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تنازل الشريك الأجنبي عن حصته في الشركة.



أما ما يتعلق بالشق الثاني من استئناف المكلف بخصوص فرض ضريبة دخل على الشريك الأجنبي في عام 2003م وتحديد التاريخ الذي يعتد به لتنازل الشريك الأجنبي عن حصته في الشركة، فإنه يرجوع اللجنة إلى المستندات والبيانات المقدمة من المكلف تبين أنه شركة ذات مسئولية محدودة مملوكة لشريكين سعودي وأجنبي، وقد توفي الشريك الأجنبي وتنازل ورثته (الأبناء) عن حصة مورثهم في الشركة بموجب عقد الصلح والتنازل المؤرخ في 2001/11/5م والمجاز بموجب الصك الصادر من المحكمة الشرعية بتاريخ 1422/9/18هـ الموافق 2001/12/4م، كما تبين أن زوجة الشريك الأجنبي قد وافقت على عقد الصلح والتنازل بتاريخ 2002/1/22م وتم إجازة ذلك من المحكمة الشرعية بموجب الصك الصادر بتاريخ 1422/11/22هـ الموافق 2002/2/5م، وعليه صدرت موافقة الهيئة العامة للاستثمار بإنهاء وضع المشروع كاستثمار أجنبي بتاريخ 1423/5/19هـ الموافق 2002/7/29م، وتم تعديل عقد التأسيس بتاريخ 2003/3/23م.

وحيث إن موافقة الهيئة العامة للاستثمار بإنهاء وضع المشروع كاستثمار أجنبي صدرت بتاريخ 1423/5/19هـ الموافق 2002/7/29م بعد إجازة المحكمة الشرعية لعقد الصلح والتنازل بين المتنازل له وأبناء وزوجة الشريك الأجنبي والتي تمت في العام نفسه، مما يعني خروج الشريك الأجنبي من هذه الشركة في عام 2002م، وبذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة دخل على الشريك الأجنبي في عام 2003م.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على الضريبتين غير المسددين. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراره وفقًا للأنظمة وخلال المواعيد النظامية، كما أن الضريبة الإضافية نشأت بسبب اختلاف في وجهات النظر مع المصلحة بشأن تفسير أحكام نظام ضريبة الدخل، ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أي ضرائب إضافية استنادًا إلى المادة (15) من النظام الضريبي والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

وينص المنشور الدوري 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 نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ... وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف، إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".



ويتضح من المنشور الدوري المذكور أعلاه أن الأحوال التي يجب معها عدم فرض غرامة التأخير هي على النحو التالي:

- وجود خلاف فني أو اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

- تصرف المكلف بحسن نية.

- حتى وإن أخطأ المكلف في تفسير النظام، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم حساب غرامة تأخير وفقاً لمضمون المادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321/28/2/17) بتاريخ 1370/1/21 هـ والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379 هـ ورقم (5) لعام 1393 هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير،

حيث تفرض الغرامة على فرق الضريبة الناشئ عن جميع تعديلات المصلحة والتي كان يجب على المكلف الالتزام بمواد النظام في الإخطار وتقديم ميزانية تخارج، كما أن معالجة المصلحة استقرت في هذا الموضوع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن هذه اللجنة أيدت استئناف المكلف في البند الأول من القرار، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (16) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم مسؤوليته عن دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تنازل الشريك الأجنبي عن حصته في الشركة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ت- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة دخل على الشريك الأجنبي في عام 2003م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1577

سنة القرار : 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

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

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ

وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (19) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2010م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/24هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/56) بتاريخ 1434/7/3هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (212) بتاريخ 1434/9/6هـ وهو يوافق يوم الأحد اليوم الأول بعد الإجازة الأسبوعية، وقد سألت اللجنة ممثلي المصلحة عما إذا كان المكلف قد سدد الفروقات المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، فأفاد ممثلو المصلحة بأن المكلف سدد ما عليه من مستحقات بموجب هذا القرار، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية المحولة للمركز الرئيس بالإمارات.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن المصلحة ومن بعدها اللجنة الابتدائية قد أخطأت في تطبيق وتفسير نصوص النظام الضريبي واللائحة التنفيذية، للأسباب التالية:

أن الفقرة (1) من المادة (68) من النظام الضريبي الصادر بموجب المرسوم الملكي (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغ ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع..."، وهذا النص قد وضع شرطاً لتطبيق ضريبة الاستقطاع على المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم، ويتمثل ذلك الشرط في (دفع مبلغ ما لغير المقيم من مصدر في المملكة)، فإذا تحقق هذا الشرط خضعت المنشأة الدائمة لضريبة الاستقطاع ويتم تطبيقها عليها، أما إذا تخلف هذا الشرط تخلف معه تطبيق ضريبة الاستقطاع على المنشأة الدائمة، حيث إن الفقرة (1) من المادة (68) من النظام الضريبي سالفة الذكر قد جاءت صريحة وواضحة في دلالتها على ذلك بما لا يدع مجالاً للشك والتفسير والتأويل، ومن ثم لا يجوز للمصلحة إخضاع المستأنفة - شركة أ - لضريبة الاستقطاع وذلك تطبيقاً للقاعدة الشرعية (لا اجتهاد مع مورد النص)، أي أنه لا يجوز للمصلحة أن تفسر الفقرة (1) من



المادة (68) من النظام الضريبي لأنها مادة صريحة وواضحة في دلالتها على أنه يجب أن يكون هناك تحويل أموال من المنشأة الدائمة في المملكة (الشركة المستأنفة) إلى غير المقيم (المركز الرئيس بأبو ظبي) وهو الأمر الذي عجزت المصلحة عن إثباته، بل على العكس من ذلك فإن المنشأة الدائمة في المملكة (الشركة المستأنفة) ليس لديها حسابات بنكية في المملكة حتى تستطيع تحويل الأموال خارج المملكة، كما أنه لا يوجد ثمة تعاقد بين المنشأة الدائمة في المملكة وأي من العملاء في المملكة، كما إن المركز الرئيس بأبي ظبي يتعاقد مباشرة مع بعض العملاء في المملكة، دون أن يكون للمنشأة الدائمة في المملكة ثمة دور أو وساطة بين الطرفين، كما أنه يتم دفع المبالغ المالية مباشرة من العملاء إلى المركز الرئيس بأبي ظبي دون تدخل للمنشأة الدائمة في المملكة، وهو الأمر الذي ينعدم معه شرط تطبيق ضريبة الاستقطاع المنصوص عليه في الفقرة (1) من المادة (68) من النظام الضريبي والذي يتمثل في دفع مبلغ ما لغير مقيم من مصدر في المملكة، كما أن جميع الأعمال التي يتم إنجازها في المملكة تتم عن طريق موظفو المركز الرئيس بأبي ظبي الذين يأتون إلى المملكة لإنجاز تلك الأعمال.

وخلص المكلف إلى القول بأن الموضوع يتعلق بعملاء في المملكة يتعاقدون مع شركة أجنبية خارجية (المركز الرئيس بأبي ظبي) لإنجاز بعض الأعمال داخل المملكة، وذلك لا ينطبق عليه شرط تطبيق ضريبة الاستقطاع المنصوص عليه في الفقرة (1) من المادة (68) من النظام الضريبي، وفيما يتعلق بالبندين (1) و(6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية اللذين استندت إليهما المصلحة فيرى المكلف إنهما حجة ضد المصلحة و دليل على صحة اعتراض الشركة المستأنفة - شركة أ - وليس دليلاً ترتكز إليه المصلحة، حيث يقضي البند (1) من المادة (63) (بإخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%)، والبند (6) يعرف "الأرباح الموزعة" بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة)، ومن ثم فإن ذلك يؤيد اعتراض الشركة، حيث يجب أن يكون هناك تحويل أموال من المنشأة الدائمة - شركة أ - إلى غير المقيم بالمملكة - المركز الرئيس بأبي ظبي - حتى يمكن أن تتوافر شروط تطبيق ضريبة الاستقطاع ويتم تطبيقها على المنشأة الدائمة، وهو الأمر الذي عجزت المصلحة عن إثباته، ومن ثم فإن البندين (1) و(6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية يكونا حجة ضد المصلحة وليس حجة لها.

كما إن لجنة الاعتراض الابتدائية لم تسبب قرارها التسبب الكافي، واكتفت بتأييد ادعاءات المصلحة التي لا ترتكز إلى ثمة دليل، حيث لم تقدم المصلحة ثمة دليل على أن هناك أموال تم تحويلها من المنشأة الدائمة - شركة أ - إلى غير المقيم بالمملكة - المركز الرئيس بأبي ظبي، كما أن لجنة الاعتراض الابتدائية لم تطلب من المصلحة تقديم الدليل على ذلك، واكتفت بمجرد تأييد ادعاءات المصلحة التي لا ترتكز إلى ثمة دليل شرعي أو نظامي يؤيدها، وهو الأمر الذي يجعل قرار لجنة الاعتراض الابتدائية مشوباً بالقصور في التسبب.

وقدم المكلف مع خطابه المؤرخ في 1437/6/5هـ مذكرة إضافية أكد فيها على وجهة نظره المشار إليها أعلاه، كما قدم المستندات التي طلبتها اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة المؤيدة لوجهة نظره.



وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/4/24هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة قامت بتطبيق المواد التالية:

- 1- المادة (68) فقرة (أ) من النظام الضريبي والتي 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 مبلغ ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...).
 - 2- المادة (63) الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على إخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، والفقرة (6) من تلك المادة التي عرفت الأرباح بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، أي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة)، كما نصت الفقرة (ج) البند (1) على أنه (لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها).
- ويلاحظ من هذه النصوص أنها تقرر خضوع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة لغير مقيم إلى الأطراف المرتبطة (المركز الرئيس) لضريبة الاستقطاع حتى مع خضوعها لضريبة الدخل، ولا يؤثر على ذلك الفرق بين المنشأة الدائمة لغير مقيم وفروع الشركات الأجنبية من أن للأخير سجل تجاري وحسابات بالبنوك داخل المملكة على الخضوع لضريبة الاستقطاع لأن ذلك الاختلاف لا يرتب مراكز قانونية مختلفة أمام مصلحة الزكاة والدخل من حيث الالتزام الضريبي، فالأمر في حالة المنشأة الدائمة لغير مقيم لا يعدو تيسيرًا من قبل حكومة المملكة على بعض المستثمرين الأجانب وعدم اشتراط حصولهم على سجل تجاري عند مزاوله بعض الأنشطة بالمملكة في ظروف خاصة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة للأعوام من 2005م إلى 2010م لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك المصلحة بحساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وإلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ، تبين أن الفقرتين (ج) و (د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل التي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة تنص على:

- ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة،
- د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، كما أن الفقرتين (1) و(2) من المادة (الأولى)



من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: 1- تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حدتها تلك المادة، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام على (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (6) التي نصت على أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية ينص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات ومن ضمنها الأرباح الموزعة والتي تم تحديد سعرها بنسبة 5%، وقد عرفت الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة المقصود بالأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة...)، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)، ونصت المادة (74) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (68) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13 هـ الموافق 2004/7/30م)، ونصت الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم... ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام.

وقد اتضح للجنة من خلال بحثها وتفصيلها في حيثيات القضية واطلاعها على المستندات المقدمة وعلى القرارات والربط الضريبي للأعوام من 2005م إلى 2010م أن المصلحة قامت بإخضاع الأرباح التقديرية طبقًا لإقرارات المكلف لضريبة الاستقطاع تأسيسًا على أن شركة فرع المملكة - وهي منشأة دائمة - قد حولت الأرباح التقديرية إلى المركز الرئيس، والمكلف يرفض حساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية استنادًا إلى أن الأرباح التي تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع لم يثبت مستنديًا تحويلها



للمركز الرئيس بالخارج، بالإضافة إلى أن المنشأة الدائمة في المملكة ليس لديها حسابات بنكية في المملكة تستطيع تحويل الأموال خارج المملكة من خلالها، كما أنه لا يوجد تعاقد بين المنشأة الدائمة وأي من العملاء في المملكة، والمركز الرئيس بأبي ظبي هو من يتعاقد مباشرة مع العملاء في المملكة، كما أن المبالغ تدفع مباشرة من العملاء إلى المركز الرئيس بأبي ظبي وجميع الأعمال التي يتم إنجازها في المملكة تتم عن طريق موظفي المركز الرئيس بأبي ظبي.

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

وحيث إن المكلف في استثناءه أفاد بعدم وجود حسابات بنكية له في المملكة فإن ذلك يقتضي أن جميع مستحقاته تحول إلى مركزه الرئيس في أبي ظبي، مما ترى معه اللجنة أن ذلك يعني تحويلًا فعليًا لما تم تقديره من أرباح نشاطه في المملكة، ومن ثم وجوب استقطاع الضريبة عن تلك الأرباح، ومن ثم ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة المحولة للمركز الرئيس للأعوام من 2005م إلى 2010م وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ليس من العدالة أن يتم فرض ضريبة بربط ضريبي إضافي، ويتم حساب غرامة تأخير على عدم دفعها بأثر رجعي، إذ أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال أن يتم فرض غرامة بأثر رجعي، ومن ثم فإن المنشأة الدائمة (الشركة المستأنفة) تعترض على حساب غرامات التأخير وذلك للأسباب التالية:

إن ضريبة الاستقطاع نتجت من تغير أساسي في طريقة و أساس حساب ضريبة الاستقطاع، حيث كانت المصلحة مقتنعة بعدم خضوع الشركة لضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة و فجأة و بعد مرور ما يزيد عن (سنة) أعوام قامت المصلحة بتغيير وجهة نظرها ، كما إن غرامة التأخير تحسب عادة على البنود الاعتيادية التي يفترض من المكلف أن يكون على علم بها، وفي هذه الحالة فإن الربط الضريبي الأساسي الصادر عن المصلحة عام 2005م لم يتضمن ضريبة الاستقطاع، ولكن تم حساب ضريبة الاستقطاع بربط ضريبي إضافي، ومن ثم فرضت الغرامات بأثر رجعي عن عدم دفع ضريبة الاستقطاع، فكيف تفرض غرامة تأخير عن عدم دفع ضريبة متنازع في التزام المكلف بدفعها أصلاً؟! كما إن الشركة المستأنفة تتمسك بجميع ما ورد في اعتراضها المقدم أمام اللجنة الابتدائية في شأن عدم التزامها بدفع غرامة التأخير.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1437/4/24هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة قامت بتطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية التي حددت التزامات المكلفين بتاريخ كل التزام، وقد تم نشر ذلك في الجريدة الرسمية ومن ثم أصبح على كل مكلف الالتزام بما ورد فيه وإلا تعرض للغرامات المنصوص عليها فيه أيضاً، وهو ما تم تطبيقه على المكلف ولا يتم الاحتجاج على ذلك بعدم العلم أو بالخطأ أو ما شابه ذلك.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع التي قامت المصلحة بحسابها على الأرباح التقديرية، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية 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 بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على:

أ- إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

كما تبين أن المادة (68) من اللائحة التنفيذية تنص على:



1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: ومن ذلك ما ورد في الفقرة (هـ) التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

كما نصت الفقرة (3) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على (3- لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض... وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها).

وحيث انتهت اللجنة في البند (الأول) من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة للأعوام من 2005م إلى 2010م، وتطبيقاً للفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن (الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

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

وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ "الأرباح التقديرية الموزعة" المدفوعة لجهات غير مقيمة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، فإن اللجنة وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ فرع المملكة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (19) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.



ثانيًا: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة المحولة للمركز الرئيس للأعوام من 2005م حتى 2010م.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1578

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

فروق - الزكاة.

الموضوع

فروق استيراد.

المبدأ

- 1- عدم تقديم المنشأة لبيانات هيئة الجمارك المثبتة لوجود فروق استيرادية، يترتب عليه عدم أحقيتها في حسم ما تدعيه من مصروفات متمثلة في فروق استيراد.
- 2- وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المنشأة وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة بفروق الاستيراد.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة، وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مؤسسة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (32) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 1429هـ و1430هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/1هـ كل من: ... و ... و...، كما مثل المكلف.....



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (32) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/98) بتاريخ 1434/9/13هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (238) بتاريخ 1434/10/18هـ، كما قدم نسخة من الشيك رقم بتاريخ 1431/11/29هـ المسحوب على البنك ب بسداد بمبلغ (1,003,838) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فروق الاستيرادات الخارجية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض اعتراض المؤسسة على بند فروق استيرادات خارجية مع أحقيتها بحسم ما لم يحسم كمشتريات محلية للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن ما توصلت إليه لجنة الاعتراض الابتدائية في منطوق قرارها محل قبول واعتراض بنفس الوقت حيث أكدت اللجنة أحقية المؤسسة بإدراج المبالغ المعترض عليها كمشتريات محلية، وكان الأحرى بها أن تضمن منطوق قرارها المصروفات البالغة (746,312) ريالاً و(45,372,888) ريالاً ضمن المشتريات المحلية لعامي 1429هـ و1430هـ على التوالي، وإن عدم تضمين ذلك والنص عليه في منطوق القرار والاكتفاء بالإشارة إليه في الجيئات بما نصه (إن للمؤسسة الحق في حسم ما لم يحسم منها كمشتريات محلية) محل نظر، حيث إن المصلحة قامت بقيد المصروفات المطالب بها أرباباً وإضافتها إلى الوعاء الزكوي مع إقرار المؤسسة بوجود أرباح على التفصيل الواضح بالقرار حسب المشاريع الحكومية المشار إليها لأن العبرة بالمواد المشتراة سواء كانت محلية أو خارجية وهي تشكل جزءاً من المصروفات بشكل عام وهي مثبتة بمستندات رسمية صادرة من الجهات ذات العلاقة فالقوائم المالية مرتبطة ارتباطاً مباشراً بمشاريع منفذة فعلياً، وبعقود مع جهات حكومية محددة وبمواد معينة - أنابيب وعدادات وصمامات - وقدم المكلف بياناً تفصيلياً (كالذي قُدم للجنة الابتدائية مسبقاً) يوضح الإيراد وتفصيله بالمواد والمستندات المؤيدة لذلك من جداول الكميات والمستخلصات الابتدائية والختامية وهي توضح بشكل دقيق مبلغ كل مستخلص والعمل المنفذ في هذا المستخلص والمواد المستخدمة لكل مشروع على حدا ومن خلالها يتضح أن إسقاط هذين المبلغين من الوعاء الزكوي أمر مرفوض لتعارضه مع أبسط قواعد العدالة التي تتفق مع جميع الأصول الشرعية والأنظمة المرعية كونهما من المصروفات حيث إنه لا يعقل مطلقاً تنفيذ مشاريع حكومية قيمتها (114,294,675) ريال بإجمالي مصاريف قدرها (20,062,750) ريال بما فيها المصاريف المباشرة



للمشاريع والأجور والمصاريف الإدارية الأخرى وأقساط إهلاك المعدات والأصول الثابتة، وذكر المكلف أنه التمس عليه الأمر أثناء الرد على استفسارات المصلحة وذكر أن جميع الإقرارات الزكوية التي قدمت للمصلحة كانت نتيجتها واحدة من حيث إجمالي الإيرادات وإجمالي المصروفات وصافي الأرباح المحققة وأن المؤلفة الوحيدة هي في تحليل قيمة المشتريات وفصل ما هو مستورد من الخارج عما هو مشتري من الداخل ويرجع ذلك للأسباب التالية:

أولاً: تم العمل بالنموذج الموحد للإقرار الزكوي ومرفقاته بدءاً من عام 1430هـ ولم تكن لدى المؤسسة فكرة عن مضمون عناصره وما تشتمل عليه من بيانات لأنها تختلف عن عناصر النظام المحاسبي بالمؤسسة الذي تم تأسيسه منذ نشأة المؤسسة لبيان تكلفة كل مشروع على حدا وبيان إيراداته ومصروفاته للاسترشاد بها في المشاريع اللاحقة.

ثانياً: أن المصلحة لم توضح في أي من استفساراتها بشكل مباشر أو غير مباشر أو حتى شفاهة من خلال الموظفين الذين يتم مراجعتهم أن هناك فروق استيرادية حسب ما ورد لهم من مصلحة الجمارك التي لا علم للمؤسسة أصلاً بالبيانات التي يتم تزويد المصلحة بها.

وذكر المكلف أيضاً أنه قدم كشوفاً تفصيلية بالمصروفات المباشرة المختلف عليها الخاصة بالمشاريع التي تم تنفيذها - من مواسير وصمامات وعدادات - تشتمل على بيان للصنف واسم الشركة الموردة للمؤسسة والقيمة الإجمالية والسداد بأرقام الشيكات الصادرة والبنك المسحوب عليه ، وأن جميع مستندات هذه المصروفات - أصولاً موجودة - والمؤسسة مستعدة لتقديمها للجنة عند الطلب حيث سبق وأن تم تقديمها للجنة الابتدائية بأرقام القيود المحاسبية ومرفقاتها وتواريخها، وقدم المكلف بعد جلسة الاستماع والمناقشة بناءً على طلب اللجنة ملفين يحتويان على المستندات التي يرى بأنها تؤيد وجهة نظره، وانتهى إلى المطالبة بتصحيح منطوق قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض بقبول إدراج مبلغ (746,312) ريالاً ومبلغ (45,372,888) ريالاً ضمن المصروفات لعامي 1429هـ و1430هـ على التوالي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف اكتفى ممثلوها بوجهة نظرهم الموضحة في القرار الابتدائي وقدموا نسخة من القوائم المالية والإقرارات ومرفقاتها والربوط.

وقد تم الرجوع إلى وجهة نظر المصلحة الموضحة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على: "أن المصلحة عند فحص حسابات وإقرارات المؤسسة تبين لها وجود فروقات في المشتريات الخارجية كما في الجدول الآتي:

العام	المشتريات الخارجية حسب الإقرار	الاستيرادات حسب بيان الجمارك	الفرق
1429هـ	28,656,702	27,910,390	746,213
1430هـ	46,680,094	1,307,206	45,372,888

وعليه قامت المصلحة بالاستفسار من المؤسسة عن أسباب تلك الفروقات عملاً بتعميم المصلحة رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ، وقد ردت المؤسسة على استفسار المصلحة بثلاثة خطابات في كل منها إفادة وسبب مختلف كالتالي:



- 1- الخطاب الأول برقم (431/553) بتاريخ 1431/11/18هـ ذكر فيه المكلف أن ذلك وقع نتيجة خطأ منه في تعبئة القرارات وقام بإرفاق إقرارات معدلة.
- 2- الخطاب الثاني برقم (488) بتاريخ 1433/7/23هـ (خطاب الاعتراض) وذكر فيه المكلف أن البند الثاني عبارة عن استيراد مواسير وملحقاتها وصمامات وملحقاتها من الصين بموجب اعتمادات مستندية.
- 3- الخطاب الثالث برقم (433/460) بتاريخ 1433/7/26هـ ذكر فيه المكلف أنه في تقديره لإجمالي تكلفة المواد المشتراة من الخارج أنها مجموعة قيمة المصروفات الخاصة بتأمين المواد الأساسية التي لا يتم إنتاجها في المملكة وتكون مستوردة من الخارج سواءً كانت مباشرة عن طريق المؤسسة بموجب اعتمادات مستندية لصالح الشركات الأجنبية المصدرة أو بموجب اعتمادات مستندية للشركات الوطنية التي عادة ما تستورد كميات كبيرة لحسابها وتقوم المؤسسة بالشراء منها بموجب تسهيلات في الشراء لقاء تقديم اعتمادات مستندية لصالحها، وتوضح المصلحة أن المكلف ذكر في هذا الخطاب أن الاستيراد تم لحساب الشركات الوطنية وعليه فلا يجب أن تظهر هذه الاستيرادات في بيانات الاستيرادات الخاصة بالمكلف التي تم إعدادها بمعرفة مصلحة الجمارك وأنها يجب أن تظهر في بيانات استيرادات هذه الشركات الوطنية، أما كونها ظهرت في بيانات المكلف فهذا معناه أن المكلف قام بالاستيراد باسمه ولحسابه، ولذلك قامت المصلحة برفض الاعتراض نظراً لتعدد الإفادات وعدم تقديم أي مستندات تدعم واحدة منها حتى بعد إشعاره برفض الاعتراض حيث اكتفى بقوله أنه قدم حسابات معتمدة من المحاسب القانوني.
- وأفادت المصلحة في مذكرتها الإلحاقية رقم (4/1922) بتاريخ 1434/8/1هـ المقدمة للجنة الابتدائية بالآتي:
- أن المصلحة لديها إقرارات زكوية واضحة وصريحة والمكلف قام بتعبئة هذا الإقرار فقط والمصادقة عليه بختم المؤسسة ولا يوجد بالإقرار أو بخطابات المصلحة ألفاظ غير واضحة أو غير صريحة فمثلاً ما تم طلبه من المكلف المشتريات الداخلية والخارجية وهذه ألفاظ واضحة يفهمها عامة الناس.
- أن المواد المصنعة بالخارج لصالح الشركة والبالغ قيمتها (746,213) ريال لعام 1429هـ هي مصنعة لصالح الشركة حسب إفادته وتعامل معاملة المشتريات الخارجية حيث إن المتفق الذي تم الاتفاق معه المورد جهة خارجية وتم دفع المبلغ لجهة خارجية وبذلك تعامل هذه المواد معاملة المشتريات من الخارج.
- إن المصلحة لم تعتبر مبلغ (94,231,924) ريال صافي ربح بل أخذت المصلحة صافي الربح بموجب الإقرار الزكوي المقدم من المكلف وبموجبه تم الاعتراف بصافي الربح البالغ (48,859,036) ريال ومما يدل على ذلك الربط الزكوي الذي تم إرفاقه.
- استخدمت المصلحة جميع السبل القانونية في طلب المكلف توضيح المشتريات الخارجية وتقديم المستندات المؤيدة لها وإبداء الرأي حول أسباب الاختلاف بين المقدم بالإقرار والبيان الجمركي ولكن المكلف لم يتجاوب مع المصلحة مما اضطرت المصلحة وحسب المتبع مع كل مكلف أخذ الفرق بين ما صرح به المكلف في إقراره وبين البيان الجمركي، مع العلم بأن المصلحة خاطبت المكلف عدة مرات بالخطابات التالية: (الخطاب رقم 431/553 بتاريخ 1431/11/18هـ، والخطاب رقم (488) بتاريخ 1433/7/23هـ، والخطاب رقم 498 بتاريخ 1433/7/26هـ).



وقول المكلف أن المصلحة اعتبرت أن إجمالي المصروفات لعام 1430هـ بلغ (20,062,750) ريال مما نتج عنه المشتريات الخارجية البالغة (45,372,888) ريال، أن المصلحة تأخذ صافي الربح بموجب الحسابات المقدمة من المكلف والمعتبر به في إقراره الزكوي المقدم كذلك، والمبلغ (45,372,888) ريال هو عبارة عن الفرق بين ما صرح به المكلف في إقراره الزكوي وبين البيان الجمركي الصادر عن الجمارك وليس للمصروفات هنا علاقة.

أما بالنسبة للمستندات المقدمة من المكلف وهي عبارة عن دوسيهين لكل عام دوسيه كاملة فقد تم الاطلاع عليها ومراجعتها ووجدنا أن جميع هذه المستندات مشتريات داخلية والموردون داخليون ويثبت ذلك الفواتير للموردين الموضح على الفاتورة عنوان المورد بالمملكة بالرياض تحديداً، وهي عبارة عن قيود يومية لهذه الطلبات وبعض الشيكات الصادرة لصالح المورد الداخلي، وجميع مستندات المشتريات الخارجية لم يقدمها المكلف فكيف تعترف المصلحة بالمشتريات الخارجية والمكلف لم يقدم ما يثبت ذلك".

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول فروق الاستيرادات الخارجية بمبلغ (746,312) ريالاً ومبلغ (45,372,888) ريالاً ضمن المصروفات جائزة الحسم لعامي 1429هـ و1430هـ على التوالي، في حين تتمسك المصلحة برفض هذه المصاريف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظره.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى الإقرارات الزكوية وعلى الربوط لعامي 1429هـ و1430هـ تبين أن تكلفة المواد المشتراه من الخارج (الاستيرادات الخارجية) المدرجة ضمن المصروفات ظهرت بمبلغ (28,656,702) ريال ومبلغ (46,680,094) ريال لعامي 1429هـ و1430هـ على التوالي، وقد قبلت منها المصلحة كمصروفات جائزة الحسم مبلغ (27,910,390) ريال لعام 1429هـ ومبلغ (1,307,206) ريال لعام 1430هـ، ورفضت حسم مبلغ (746,312) ريال ومبلغ (45,372,888) ريال لعامي 1429هـ و1430هـ على التوالي لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لها، كما تبين أن المصلحة قبلت حسم مشتريات من الداخل بمبلغ (5,356,724) ريال لعام 1429هـ ومبلغ (10,639,736) ريال لعام 1430هـ، وحيث إن البند محل الاستئناف وهو المشتريات الخارجية ظاهر في الإقرارات الزكوية وفي القوائم المالية للمكلف ضمن المصروفات بمسمى مشتريات خارجية، وبما أن المصلحة اعتمدت حسم المشتريات الخارجية المؤيدة بمستندات (بيانات جمركية) وبما أن المكلف لم يقدم البيانات الجمركية المؤيدة لهذا الفرق مع منحه الفرصة الكافية لتقديم ذلك، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول حسم فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (746,312) ريال ومبلغ (45,372,888) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 1429هـ و1430هـ على التوالي.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (32) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول حسم فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (746,312) ريالاً ومبلغ (45,372,888) ريالاً ضمن المصروفات جائزة الحسم لعامي 1429هـ و1430هـ على التوالي.
ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1579

سنة القرار: 1437

أرباح - ضريبة الدخل.

المفتاح

أرباح رأسمالية.

الموضوع

1- يتم تقدير الأرباح الرأسمالية بمقارنة أساس التكلفة المثبت بالفوائم المالية وقت البيع بالقيمة البيعية للحصص التي تنازل عنها الشركاء.
2- تلتزم المنشأة بتقديم حسابات إعادة التقييم حال تخارج الشريك الأجنبي ببيع حصته في الشركة، ويترتب على عدم الالتزام بذلك حساب الهيئة للأرباح الرأسمالية بالأسلوب التقديرى.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/11هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (27) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة أ (المكلف) للعام 2009م.
وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/22هـ كل من: ... و ... و...، ولم يحضر المكلف أو من يمثله ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذار عن عدم الحضور بالرغم من تبليغه.
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 الأول بالرياض المصلحة بنسخة من قرارها رقم (27) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/79) بتاريخ 1434/11/3هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (267) بتاريخ 1434/12/3هـ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند طريقة حساب ضريبة الأرباح الرأسمالية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المكلف في طريقة حساب الضريبة على قيمة تخارج الشركاء الأجانب في الشركة.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق إيضاحه للجنة الابتدائية توضح المصلحة أنها قامت بتحديد قيمة الربح الرأسمالي وفقاً لأحكام الفقرتين (أ،د) من المادة (التاسعة) من نظام ضريبة الدخل حيث نصت الفقرة (أ) من هذه المادة على الربح والخسارة المتحققة من الأصل هو الفرق بين التعويض المستلم عن الأصل وأساس التكلفة له ونصت الفقرة (د) على أن أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ الذي يسدده المكلف عن الأصل أو يتكبده نقدًا أو عينًا في عملية الحصول عليه , كذلك تطبيقاً لنص الفقرة (ب) من البند (السابع) من المادة (السادسة عشر) من اللائحة التنفيذية التي تنص على إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال , يتم تحديد القيمة البيعية على أساس إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر , ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي , وهو ما قامت المصلحة بتطبيقه بالفعل حيث قامت بمقارنة القيمة البيعية لحصص الشركاء الأجانب مع قيمة حصصهم في رأس المال لتحديد الربح الرأسمالي وذلك كما يلي:

اسم الشريك	الحصة في رأس المال	القيمة البيعية	الأرباح الرأسمالية
...	400,000 ريال	1,188,000 ريال	788,000 ريال
...	400,000 ريال	833,000 ريال	433,000 ريال
إجمالي قيمة الأرباح الرأسمالية		1,221,000 ريال	
قيمة الضريبة على الأرباح الرأسمالية 20%		244,200 ريال	
قيمة ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية 5%		61,050 ريال	

وقد نص قرار الشركاء بالشركة المؤرخ في 2010/5/9م على تنازل السادة/... , و... بالبيع عن حصتيهما البالغة (400) حصة لكلٍ منهما بإجمالي (800) حصة دون أن يحدد القيمة البيعية وتم تحديدها في الخطاب المنفصل المرسل لفرع المصلحة مما يشير أن القيمة البيعية هي مقابل الحصص فقط في الشركة.



أما بالنسبة لما أوضحته اللجنة الابتدائية من أن ما استندت عليه المصلحة والمتعلق بالمادة (التاسعة) من النظام الضريبي والمادة (السادسة عشر) من اللائحة التنفيذية يتم تطبيقها في حالة عدم وجود حسابات نظامية لا تنطبق على حالة المكلف كونه يتوفر لديه حسابات نظامية , فتوضح المصلحة أن القوائم المالية لأي كيان يجب أن تكون مرتبطة بأحداث مالية عاكسة لجوهر الحدث وليس شكله فقط تطبيقاً لقاعدة (الجوهر وليس الشكل) وأنه لا يعقل أن يتم التصرف في الحصص بالبيع مقابل القيمة الاسمية أو بمقابل تقل أرباحه عن العوائد السنوية التي تعود على أصحاب الحصص من أرباح الشركة وإذا حدث هذا فإنه يوجي بصورة عقد البيع وأن الأوراق المثبتة للتصرف تخفي الحقيقة والقصد من العقد تهرب الشريك الأجنبي من كل أو جزء من الضريبة وهو ما أكدته القرار الاستثنائي رقم (1290) لعام 1434هـ — المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (6916) بتاريخ 1434/8/15هـ , وأنه بمراجعة القوائم المالية المعدة بمعرفة الشركة عن عام 2009م وهو عام الخارج يلاحظ أن صافي أرباح الشركة من واقع قائمة الدخل قد بلغت قيمتها (2,285,010) ريال ما يخص الشركاء الأجانب منها نسبة 40% بمبلغ (914,004) ريال خلال هذا العام فقط فهل من المقبول أن تكون حصة الشركاء الأجانب من الأرباح لهذا العام فقط بهذا المبلغ ثم يتخذون قراراً ببيع حصصهم بأرباح تبلغ (129,020) ريال فقط ؟!

كما أن الشركة لم توضح الطريقة التي بها توصلت إلى تحديد القيمة البيعية للحصص حيث إن تعميم المصلحة رقم (1/35) بتاريخ 1413/3/2هـ — قد أوضح أن الأساس في حساب الأرباح الرأسمالية هو ما تظهره ميزانية إعادة التقييم للأصول والخصوم في تاريخ التصرف وأن المكلف ملزم بتقديمها للمصلحة حتى تتحقق المصلحة من صحة تقييم قيمة الحصص والأرباح الرأسمالية الناتجة منها. وقدم ممثلو المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة نسخة من القوائم المالية ونسخة من الإقرار الزكوي الضريبي لعام 2009م، ونسخة من خطاب المصلحة رقم (4/211/230) بتاريخ 1433/4/4هـ الذي بموجبه تم حساب الأرباح الرأسمالية والضريبة المستحقة نتيجة الخارج (ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع)، وكذلك قدم ممثلو المصلحة نسخة من خطاب المكلف رقم (2016/1/4/0022) بتاريخ 1437/5/20هـ المقيد لدى فرع المصلحة بالرياض برقم (1437/21/1632هـ) المتضمن الإشارة إلى خطاب اللجنة الاستثنائية رقم (282) بتاريخ 1437/4/14هـ المتعلق بتحديد وإبلاغ المكلف بموعد مناقشة الاستئناف، وقد أفاد المكلف في خطابه هذا بسحب اعتراضه وموافقته على الربط الضريبي الصادر بالخطاب رقم (4/211/23) بتاريخ 1433/4/4هـ ، وطلبه من المصلحة عمل ربط جديد وموافاته بقيمة ضريبة الأرباح الرأسمالية وضريبة الاستقطاع على الشركاء المتخارجين حتى يتم سداد وإنهاء الوضع لتتمكن الشركة من الحصول على الشهادة النهائية.

وبالنسبة لوجهة نظر المكلف ونظراً لعدم حضوره أو من يمثله جلسة الاستماع والمناقشة المحددة بتاريخ 1437/5/22هـ فقد تم الرجوع إلى وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي وتبين أنها تلخص في أنه (يعترض على مطالبة المصلحة بسداد فروقات ضريبية ناتجة من حساب ضريبة على تخارج الشركاء الأجانب في الشركة ويفيد المكلف في اعتراضه بالآتي: أن المبلغ الذي حصل عليه الشريك/... ومقداره (1,188,000) ريال وهو مقابل تنازله عن جميع حصصه وحساباته في الشركة وليس حصته في رأس المال فقط وهذا الحسابات التي تخص الشريك هي عبارة عن:



أ- حصته في رأس المال بواقع 20%	(400,000) ريال
ب- رصيد حسابه الجاري الدائن بالشركة	(355,046) ريال
ج- نصيبه من الأرباح المرحلة	(368,467) ريال

وإذا اعتبرنا أنه تم تقسيم المبلغ النقدي الذي استلمه الشريك سدادًا لهذه البنود السابقة (الحساب الجاري والأرباح المرحلة) أولًا، فإنه فعليًا تم بيع حصة الشريك في رأس المال بمبلغ (464,487) ريال وعلى ذلك تكون الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع هي مبلغ (64,487) ريال. كما إن المبلغ الذي استلمه الشريك ... وقدره (833,000) ريال وهو مقابل تنازله عن جميع حصصه وحساباته في الشركة وليس حصته في رأس المال فقط وهذه الحسابات التي تخص الشريك هي عبارة عن:

أ- حصته في رأس المال بواقع 20% (400,000) ريال.

ب- نصيبه من الأرباح المرحلة (368,467) ريال.

وإذا اعتبرنا أنه تم سداد أرباح الشريك المستحقة أولًا من أصل المبلغ المدفوع له نقدًا فإنه فعليًا قد تم بيع حصة الشريك في رأس المال بمبلغ (464,533) ريال أي أن عملية البيع قد حققت أرباحاً رأسمالية قدرها (64,533) ريال.

ومما سبق يرى المكلف بأن إجمالي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع: (129,020=64,487+64,533) ريال ومن ثم فإن:

الضريبة المستحقة على عملية البيع = $20\% \times 129,020 = 25,804$ ريال.

ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية = $5\% \times 129,020 = 6,451$ ريال.

إجمالي الضرائب المستحقة على المكلف = 32,255 ريال.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة حساب الربح الرأسمالي بمبلغ (1,221,000) ريال، في حين يرى المكلف أن الربح الرأسمالي يبلغ (129,020) ريال وليس كما ذكرته المصلحة، 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، وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (9) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول نصت في الفقرة (أ) من تلك المادة على أن (الربح أو الخسارة المتحققة من الأصل هو الفرق بين التعويض المستلم عن الأصل وأساس التكلفة له)، ونصت الفقرة (د) من هذه المادة على أن (أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ الذي يسدده المكلف عن الأصل أو يتكبده نقدًا أو عينًا في عملية الحصول عليه)، ونصت الفقرة (ب) من البند (7) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية على (أنه يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة عدم وجود حسابات نظامية لدى المكلف البائع على النحو الآتي: أ- إذا كان الأصل المباع عبارة عن ورقة مالية



كأسهم أو سندات لا يتم تداولها في سوق الأوراق المالية، فتحدد القيمة البيعية بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

ب- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال، يتم تحديد القيمة البيعية على أساس القيمة التعاقدية، أو القيمة السوقية لهذه الحصة، أو القيمة الدفترية لها في حسابات الشركة أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي، ج- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أشخاص، فيتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي، د- في الحالات الأخرى يتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويقارن ذلك بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي على ألا تقل الأرباح الرأسمالية عن (15%) من أساس التكلفة، هـ- على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على أرباح الفترة ما قبل البيع والأرباح الرأسمالية الناتجة خلال (60) يومًا من تاريخ البيع، وتعد الشركة والمشتري مسئولين بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة ذلك، وقد تم تعديل الفقرة (هـ) من هذه المادة بالقرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ ليصبح نصها (على الشريك البائع إشعار المصلحة... ويعد المشتري مسئولًا بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك).

وبرجع اللجنة للقوائم المالية للمكلف لعام 2009م وإلى اتفاقية التخرج المؤرخة في 2009/12/31م وإلى خطاب شركة أ المؤرخ 1433/1/12هـ الموجه إلى فرع المصلحة بالرياض تبين أن قائمة المركز المالي وإيضاداتها تظهر حصة الشركاء/... و. في رأس مال الشركة بمقدار (400) حصة بمبلغ (400,000) ريال لكل منهما، كما تظهر نصيبهما في الأرباح المرحلة ورصيد الحساب الجاري الدائن للشريك...، كما أن اتفاقية التخرج في البنود (أولاً، وثانياً، وثالثاً) تنص على الآتي:
أولاً: اتفاق الشركاء على التخرج لكل من الشريكين... من الشركة بحيث تؤول ملكية الشركة للشريك... وأولاده... و...

ثانياً: يتم تصفية حقوق الشريكين المتخارجين من الشركة وفقاً لما يلي:

- 1/2- يتم حصر موجودات الشركة (الأصول) وتحديد الالتزامات على الشركة ما لها وما عليها لتاريخ 2009/12/31م.
 - 2/2- تتم مراجعة الحسابات وجميع القيود من قبل مختصين ويتم تدقيق ذلك ويقوم الشركاء بالتوقيع على ذلك.
 - 3/2- بعد عمل ميزانية الشركاء للعام المنتهي في 2009/12/31م تتم مناقشة الميزانية وإقرارها من قبل الشركاء.
- ثالثاً: يلتزم الشريكان المتخارجان بتسديد ما عليهما من التزامات ضريبية بعد صدور الميزانية المالية عن العام المنتهي بتاريخ 2009/12/31م.

كما تبين أن خطاب المكلف المؤرخ في 1433/1/12هـ الجوابي لخطاب المصلحة رقم (4/468/23) بتاريخ 1432/6/11هـ يوضح مقدار المبالغ التي استلمها كل شريك بموجب ميزانية عام 2009م كما يلي:

- 1- مبلغ (1,188,000) ريال المبلغ المستحق للشريك/... (مستثمر أجنبي) عن قيمة (400) حصة هي كامل حصصه بالشركة مضافاً إليها حقوقه الأخرى، وفقاً للميزانية في 2009/12/31م.



2- مبلغ (833,000) ريال المبلغ المستحق للشريك/... (مستثمر أجنبي) عن كامل حصصه والبالغ قيمتها (400) حصة

مضامًا إليها حقوقه الأخرى وفقًا للميزانية في 2009/12/31م.

وفي ظل غياب نص صريح في نظام ضريبة الدخل وفي اللائحة التنفيذية يتم الاستناد إليه في تحديد أساس التكلفة لأغراض حساب الأرباح الرأسمالية فيما يخص التخارج في شركات الأموال، فإن اللجنة ترى أن البديل لذلك هو الاستناد إلى المفاهيم العامة والمتطلبات الأخرى الواردة في النظام الضريبي وفي اللائحة التنفيذية ومنها ما ورد في الفقرتين (أ، ب) من المادة (38) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (أ- يحدد أساس التكلفة لحصة الشريك في شركة الأشخاص بالمبلغ الذي دفعه الشريك مقابل حصته إضافة إلى أساس تكلفة الممتلكات التي قدمها للشركة.

ب- يزيد أساس التكلفة بمقدار حصة الشريك في دخل شركة الأشخاص "بما في ذلك دخلها المعفى" المشمول في دخل الشريك).

وكذلك ما ورد في الفقرة (ب/7) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (ب- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال، يتم تحديد القيمة البيعية على أساس القيمة التعاقدية، أو القيمة السوقية لهذه الحصة، أو القيمة الدفترية لها في حسابات الشركة أيها أكبر، ويتم مقارنتها بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي).

كما اطلعت اللجنة على معيار توحيد القوائم المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وتبين لها أن الفقرة رقم (122) تنص على أنه "في حالة بيع المنشأة المسيطرة لحصة السيطرة جزئيًا أو كليًا، الأمر الذي يترتب عليه فقد السيطرة، يجب إثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع فور إتمامها، وتتمثل تلك المكاسب أو الخسائر في الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية للحصة المباعة".

وبناءً عليه ترى اللجنة أن الإجراء الذي قام به المكلف عند حساب الربح الرأسمالي الناتج عن عملية التخارج وذلك بمقارنة القيمة البيعية (التعاقدية) مع حقوق الملكية المباعة ممثلة في رأس المال والأرباح المرحلة والحساب الجاري الدائن يعد إجراءً مناسبًا ومقبولاً، ومن ثم فإن اللجنة ترفض استئناف المصلحة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (27) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب الربح الرأسمالي الناتج عن عملية التخارج وذلك بمقارنة القيمة البيعية مع حقوق الملكية ممثلة في رأس المال والأرباح المرحلة والحساب الجاري الدائن للحصص المباعة.

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: 1581

سنة القرار: 1437هـ

دفعات / ديون - الزكاة.

المفتاح

دفعات / ديون مستحقة للمكلف.

الموضوع

الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول تعد رصيماً دائماً، وتدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/18هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات المكلفين والمصلحة 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 الثالثة بالرياض رقم (23) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/16هـ 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 الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (338) بتاريخ 1434/7/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (189) بتاريخ 1434/8/21هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ذمم دائنة مستحقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إضافة ذمم دائنة مستحقة بمبلغ (21,166,397) ريال للوعاء الزكوي للعام المعترض عليه، وفقاً لحججيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أصدرت ربطاً معدلاً عن العام 2003م بتاريخ 1433/5/26هـ، طبقت بموجبه الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ الموافق 2003/6/15م والفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ الموافق 2005/12/19م، ولا ندري كيف قامت المصلحة بالاعتماد على هذه الفتاوى دون سند نظامي يعطي

المصلحة الحق في تطبيق هذه الفتاوى، ولتوضيح وجهة نظرنا سنتطرق للآتي:

أولاً: لم تتخذ المصلحة الإجراءات الضرورية واللازمة لتطبيق الفتاوى وبذلك تكون خالفت الإجراءات المحدد اتباعها عند تطبيق أي فتاوى أو مواد جديدة على المكلفين والمحددة في النظام الأساسي للحكم.

ومن المتعارف عليه أنه لصدر أي قرار يتعلق بتطبيق نظام معين أو فتوى يتوجب على الإدارة المعنية القيام بالإجراءات والخطوات الضرورية التي ينص عليها النظام حتى تصبح قراراتها صحيحة ولا يشوبها مخالفات في الشكل، ولهذا نجد أن النظام الأساسي للحكم نص في المادة (20) على أنه "لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة وعلى أساس من العدل ولا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام"، كما تنص المادة على أن (45) منه على أن "مصدر الإفتاء في المملكة كتاب الله تعالى وسنة رسوله" صلى الله عليه وسلم "وبين النظام ترتيب كبار العلماء وإدارة هيئة البحوث العلمية والإفتاء واختصاصاتها"، كما تنص المادة على أن (55) منه على "يقوم الملك بسياسة الأمة سياسة شرعية طبقاً لأحكام الإسلام، ويشرف على تطبيق الشريعة الإسلامية والأنظمة، والسياسة العامة للدولة وحماية البلاد والدفاع عنها"، وتنص المادة على أن (55) منه على أن "الملك هو رئيس مجلس الوزراء ويعاونه في أداء مهامه أعضاء مجلس الوزراء وذلك وفقاً لأحكام هذا النظام وغيره من الأنظمة، وبين نظام مجلس الوزراء صلاحيات المجلس فيما يتعلق بالشئون الداخلية والخارجية وتنظيم الأجهزة الحكومية والتنسيق بينهما، كما يبين الشروط اللازم توافرها في الوزراء وصلاحياتهم وأسلوب مساءلتهم وجميع شؤونهم ويعدل نظام مجلس الوزراء واختصاصاته وفقاً لهذا النظام"، كما تنص المادة على أن (67) منه على "تختص السلطة التنظيمية بوضع الأنظمة واللوائح فيما يحقق المصلحة أو يرفع المفسدة في شئون الدولة وفق قواعد الشريعة الإسلامية وتمارس اختصاصاتها وفقاً لهذا النظام ونظامي مجلس الوزراء ومجلس الشورى"، ويتضح من المواد أعلاه التالي:



- 1- أنه لا يجوز فرض أي ضرائب أو رسوم إلا بموجب النظام.
 - 2- أن مصدر الإفتاء هو نظام هيئة كبار العلماء، ونظام هيئة كبار العلماء أوضح في مادته الثالثة منه أن دورهم ينحصر في إبداء الرأي والتوصية فيما يعرض عليهم (أي أن قراراتهم غير ملزمة).
 - 3- أن الملك هو من له الحق في وضع السياسة الشرعية، وأن السلطة التنظيمية تختص بوضع الأنظمة واللوائح.
- ومما سبق يتوجب على المصلحة القيام بالإجراءات الضرورية لاعتماد تطبيق الفتاوى الشرعية، ويتطلب ذلك صدور قرارات من السلطة التنظيمية باعتماد تطبيقها وفق المادة (67) من النظام الأساسي للحكم.
- والسؤال الذي يطرح نفسه: هل قامت المصلحة بهذه الإجراءات التي نص عليها النظام الأساسي للحكم حتى يصح تطبيق هذه الفتاوى؟ والجواب: لا، لم تقم المصلحة بأي من الإجراءات التي نص عليها النظام الأساسي للحكم، ومن ثم ما قامت به المصلحة مخالف لتعليمات ولي الأمر، ومن ثم لا يجوز تطبيقه على الإطلاق لعدم القيام بالإجراءات النظامية المطلوبة.
- ثانيًا: الفتاوى التي اعتمدت عليها المصلحة هي فتاوى صادرة من هيئة كبار العلماء المؤسسة وفق الأمر الملكي رقم (أ/137) بتاريخ 1391/7/8هـ، وبالرجوع إلى الأمر الملكي رقم (أ/137) في مادته (3) يتضح أن الفتاوى التي تصدر من هيئة كبار العلماء هي فتاوى غير ملزمة لأي طرف، حيث تنص المادة على أن (ثالثًا) على "تتولى الهيئة:
- أ- إبداء الرأي فيما يحال إليها من ولي الأمر من أجل بحثه وتكوين الرأي المستند إلى الأدلة الشرعية فيه.
 - ب- التوصية في القضايا الدينية المتعلقة بتحديد أحكام عامة ليسترشد بها ولي الأمر وذلك بناءً على بحوث يجري تهيئتها و إعدادها طبقاً لما نص عليه في هذا الأمر واللائحة المرافقة له".
- ويتضح من ذلك أن الفتاوى التي اعتمدت عليها المصلحة هي فتاوى صادرة من جهة استشارية، ولا تتعدى صلاحيتها غير إبداء الرأي أو التوصية بتطبيقها، وهذا يعني أنه لا يجوز للمصلحة تطبيق الفتاوى ما لم تقر السلطة التنظيمية تطبيقها وذلك وفق المادة (67) من النظام الأساسي للحكم.
- ونود أن نشير إلى أن المصلحة لا تطبق جميع الفتاوى التي تصدرها هيئة كبار العلماء، وذلك لأنها تعلم أنها فتاوى استرشادية وغير ملزمة، وأنها لم تصدر من جهة تنظيمية وفق النظام الأساسي للحكم.
- وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في أن أرصدة الذمم الدائنة قد حال عليها الحال، ومن ثم تخضع للزكاة وذلك استنادًا للفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ والمتضمنة إضافة جميع الأموال المملوكة والمستفادة من الغير للوعاء الزكوي ما دام أنه حال الحال لدى المكلف وتحت تصرفه، وقد اعتمدت المصلحة على الفتوى المذكورة أعلاه دون القيام بالإجراءات الضرورية لاعتمادها وصدورها من الجهة التنظيمية مما يبطل تطبيق هذه الفتوى، ولا يحق للمصلحة تطبيقها لعدم قيامها بالإجراءات المحددة وفق النظام الأساسي للحكم، وبالإضافة إلى هذا فإن بعض الآراء ترى عدم صحة هذه الفتوى.
- إن تطبيق هذه الفتوى يتعارض مع الشروط التي يجب توفرها في الأموال التي تجب فيها الزكاة وهي الملك التام، ويعرف الملك التام بأنه المال الذي يكون باليد ولم يتعلق به حق غيره، وأن يتصرف باختياره، وأن تكون فوائده حاصلة له، وهذا يعني



أنه في حالة تعلق المال بحق للغير فإنه لا يكون الملك تاماً، ولما كان وجود القروض أو الذمم الدائنة من ضمن الأموال فإنها تكون أموال معلقة بحق للغير، ومن ثم تفقد شرط من الشروط الواجب توافرها في المال الواجب فيه الزكاة كما أن إخضاع الذمم الدائنة للزكاة سيؤدي إلى الثني في الزكاة، فالمقرض يسدد الزكاة على أمواله لدى الغير على أساس أنها أرصدة مدينة لديه، والمقرض يسدد الزكاة على نفس المال، وهذا يؤدي إلى الثني في الزكاة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة بمبلغ (21,166,397) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2003م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإضافة ذمم دائنة مستحقة البالغة (21,666,397) ريالاً للوعاء الزكوي لعام 2003م، لأن تلك الأرصدة حال عليها الحول، ويتضح ذلك من خلال القوائم المالية والكشوفات المقدمة بعد استبعاد المبالغ التي لم يحل عليها الحول، واستندت المصلحة في إضافتها إلى الفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة جميع الأموال المستفادة في أي صورة ومن أي مصدر إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه، فإذا آلت إلى مصروفات أو عروض قنية (أصول ثابتة) فلا زكاة فيها وخصمت من الوعاء، وإذا آلت إلى عروض تجارية متداولة خضعت للزكاة، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (1202) لعام 1433هـ المصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (7831) بتاريخ 1433/9/12هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة البالغ (21,166,397) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2003م، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، وبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرسيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، ومن ثم يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".



وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية للمكلف والخطابات المتبادلة بين المصلحة والمكلف تبين أن طبيعة هذا البند عبارة عن مستحقات تأمين حوادث (ممتلكات طرف ثالث - ديوات وإصابات - تلفيات حافلات) كما تبين أن رصيد أول العام يبلغ (21,666,397) ريالاً وأن رصيد آخر العام يبلغ (21,976,730) ريالاً. وبناءً عليه ووفقاً للقاعدة أعلاه فإن هذا البند يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول، وينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف وذلك بأخذ رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل وذلك لغرض إضافة الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول وهو ما تضمنه ربط المصلحة بإضافة رصيد أول العام البالغ (21,666,397) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف باعتباره الأقل، ولذلك فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة البالغ (21,166,397) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2003م.

البند الثاني: الدفعات المقدمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في إضافة الدفعات المقدمة بمبلغ (3,717,681) ريال للوعاء الزكوي، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية استندت في تأييد المصلحة إلى أن الدفعات المقدمة أموال زكوية حال عليها الحول تبعاً للقوائم المالية والكشوف المقدمة من المكلف، وذلك استناداً للفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/04/15هـ المتضمنة إضافة جميع الأموال المملوكة والمستفاد من الغير للوعاء ما دام أنه حال عليها الحول وهي في يد المكلف وتحت تصرفه.

ونود أن نشير إلى أن المصلحة اعتمدت على فتوى لم يتم الموافقة عليها من السلطات التنظيمية، ومن ثم لا يحق للمصلحة تطبيقها وفق ما ذكرناه من قبل وذلك لكونها جهة تنفيذية وليست تشريعية، كما أنه بالتأمل في هذه الفتوى نجد أنها تطبق الأساس النقدي ولا تطبق مبدأ السنوية بالنسبة للقوائم المالية، حيث ترى الفتوى أنه إذا حال الحول على أي مبلغ تم استلامه يجب تزكيته.

ونحن لا نختلف على المبدأ أو صحته، ولكن نختلف على تطبيقه، فالقوائم المالية معدة على أساس الاستحقاق، وهذا معناه عدم الاعتراف بالإيراد عند استلامه، ولكن يعترف به عند تأدية الخدمة وتسليمها للعميل، وعليه في حالة استلام مبالغ مقدماً لخدمة ما، فإنه وفق الأساس المعد عليه قوائم الشركة لا يسمح بالاعتراف بالإيراد إلا إذا أدت الخدمة.

إن تطبيق الأساس النقدي سيؤدي إلى تزكية المبلغ مرتين، المرة الأولى عند حوالان الحول على المبلغ المستلم، والمرة الثانية عند الاعتراف به كإيراد في الأعوام التالية، كما أن تطبيق هذه الفتوى سيؤدي إلى عدم الاعتراف بمبدأ السنوية (تقسيم حياة الشركة إلى سنوات متتالية ويحمل لكل عام ما يخصها من إيرادات ومصروفات بغض النظر عن ميعاد تسديد المصروفات أو استلام الإيراد)، فالفتوى ترى أنه متى ما حال على المبالغ الحول فيجب تسديد الزكاة عنها وذلك وفق المبدأ النقدي، بالإضافة إلى أنه متى ما خرج مبلغ من الشركة كمصروف فإنه لا يزكى بغض النظر إن كان مصروفاً مقدماً أو لا، إلا أن المصلحة عند تطبيقها لذلك لم تأخذ بهذه الجزئية المتعلقة بالمصاريف المدفوعة مقدماً والتي خرجت من ذمة الشركة



خلال العام 2003م بل أخذت ما لصالحها ولم تأخذ ما لصالح المكلف، وبذلك تكون المصلحة خالفت مبادئ العدل التي تتطلب أنه إذا اعترفت المصلحة بالإيرادات على الأساس النقدي فيجب عليها أن تعترف بالمصروفات أيضًا على نفس الأساس ومن ثم حسمها من الوعاء الزكوي.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (3,717,681) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2003م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا الإيراد عبارة عن الدفعات المقدمة التي سدها العملاء مقدماً، وأن هذه المقبوضات تعد مآلاً توافرت فيه شروط وجوب الزكاة لكونه حال عليه الحال طبقاً للفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ وكذلك تطبيقاً للفتوى رقم (2/1570) بتاريخ 1405/8/1هـ والفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ التي انتهت إلى أن الإيرادات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد ومقابل تأجير العقارات والأراضي أو غيرها فتجب فيها الزكاة متى حال عليها الحال منذ قبضها وبلغت نصيباً بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (1141) لعام 1433هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (3660) بتاريخ 1433/4/26هـ، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (3,717,681) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2003م، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين تبين أن رصيد هذا البند ظهر ضمن مجموعة الخصوم في قائمة المركز المالي، كما أن الرصيد الذي حال عليه الحال يبلغ (3,717,681) ريالاً. وحيث ظهر هذا البند كعنصر من مجموعة الخصوم تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد، ومن ثم يُعد رصيماً دائماً حال عليه الحال، ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد مصادر التمويل الأخرى، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (3,717,681) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2003م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (23) لعام 1434 هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة البالغ (21,166,397) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2003م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (3,717,681) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2003م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1582

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع
- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/18هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من بنك أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (20) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2007م و2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/23هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف كل من: ... و....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/72) بتاريخ 1434/6/27هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (206) بتاريخ 1434/8/24هـ. كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض البنك على فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة للبنوك غير المقيمة للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك تختلف في طبيعتها عن معاملات الإقراض العادية الأخرى التي تقوم بها البنوك في دورة عملها العادية، حيث تقوم البنوك بوضع السيولة في أسواق الأموال لأغراض قصيرة الأجل (الاقتراض أو الإقراض) وهذه المعاملات شائعة في الأعمال البنكية وبدونها من الصعب على البنوك إدارة موقف السيولة.

وقد كانت الفائدة التي تحققها البنوك الأجنبية من أعمال الإقراض في المملكة معفاة من الضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) بتاريخ 1407/7/22هـ، وقد تم إلغاء هذا الإعفاء فيما بعد بالقرار الوزاري رقم (1736) بتاريخ 1424/8/10هـ، أي قبل بدء سريان نظام ضريبة الدخل الجديد الذي أصبح ساري المفعول في 1425/6/13هـ الموافق 2004/6/30م، ووفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل فإن المنشأة الدائمة في المملكة بما في ذلك البنوك مطالبة بسداد ضريبة استقطاع بنسبة 5% على مبالغ الفائدة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة.

ولتعزيز تطور ونمو القطاع البنكي في المملكة فقد بحثت مؤسسة النقد العربي السعودي الأمر مع وزارة المالية بشأن إعادة النظر في فرض ضريبة الاستقطاع على معاملات الإقراض قصيرة الأجل، وبناءً على التوجيه الصادر عن مؤسسة النقد العربي السعودي وأخذاً في الاعتبار تأثير فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات فقد أصدر وزير المالية الخطاب رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/10هـ الذي يؤكد عدم فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات، حيث ورد فيه ما نصه "ونظراً لأن الودائع بين البنوك لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة فيما بين البنوك، ويتم التعامل فيها من خلال دوائر الخزينة في البنوك بناءً على مستوى السيولة لديها وأسعار السوق السائدة، وهي عادة ما تكون إيداعات قصيرة الأجل قد تكون لمدة يوم أو جزء من اليوم...، نشعركم بعدم إخضاع الدخل المتحقق من الودائع بين البنوك لضريبة الاستقطاع...".

وقد فسرت المصلحة الخطاب الوزاري المذكور خطأ إذ قصرت تطبيقه على الفائدة المدفوعة على الودائع بين البنوك التي تستوفي على أساس يوم أو جزء من اليوم، وحسب تفسير المصلحة للأمر، فإن أي فائدة تدفع على معاملات إقراض قصيرة الأجل بين البنوك



تزيد عن يوم أو جزء من اليوم لا تندرج تحت الخطاب المذكور بعالية بغض النظر عن حقيقة أنه من المتبع استعمال البنوك الودائع قصيرة الأجل بينها لتحسين مركز السيولة لديها، وأن هذه الودائع تختلف عن عمليات الإقراض العادية.

لقد صدر الخطاب الوزاري المذكور لإعفاء البنوك من الضريبة على معاملات الودائع قصيرة الأجل بين البنوك، ووفقاً لروح الخطاب الوزاري، فإن ورود يوم أو جزء من اليوم إنما كان لغرض تسليط الضوء على طبيعة المعاملات قصيرة الأجل، وليس لحصر تطبيق الإعفاء على الودائع ليوم واحد فقط، كما أن الخطاب الوزاري لم يذكر في الفقرة الأخيرة منه أي شروط/قيود عند التأكيد على أنه لا ينبغي إخضاع مدفوعات الفوائد/العمولات للبنوك غير المقيمة لضريبة الاستقطاع.

وأضاف المكلف بخطابه رقم (2016/3191) بتاريخ 1437/4/23هـ أنه تم تعديل الفقرة رقم (1) من المادة رقم (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل طبقاً للقرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الذي ورد فيه ما نصه "يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعين يوماً شريطة أن يقدم بها بياناً سنوياً معتمداً من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة"، وعليه طبقاً للقرار الوزاري المذكور لا تفرض ضريبة الاستقطاع على العمولات مقابل الودائع بين البنوك التي بقيت لدى البنك أقل من (90) يوماً، وتكون ضريبة الاستقطاع مستحقة بواقع 5% على الودائع بين البنوك التي بقيت لدى البنك أكثر من (90) يوماً.

والتراماً بمتطلبات القرار الوزاري رقم (1776) نرفق شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي بعمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م، وطبقاً لشهادة مؤسسة النقد العربي السعودي فإننا نوافق على فرض ضريبة استقطاع بواقع 5% على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً المدفوعة للبنوك غير المقيمة عام 2008م البالغة (3,989,960) ريالاً، ومن ثم ينحصر استثنائنا في عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يوماً المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (1,369,413) ومبلغ (4,847,962) ريالاً على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع الفائدة على الودائع بين البنوك لضريبة الاستقطاع استناداً إلى المادة (68/أ) من النظام الضريبي والمادة (1/63) من اللائحة التنفيذية والخطاب الوزاري رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ الذي حدد أن فوائد الودائع التي لا تخضع لضريبة الاستقطاع هي الودائع قصيرة الأجل والتي تكون ليوم أو جزء من اليوم.

وحيث إن الفوائد المذكورة كانت عن فترة تزيد عن اليوم طبقاً للتحليلات المقدمة من البنك ردّاً على مناقشة المصلحة لهذا البند، لذا أخذتها المصلحة لضريبة الاستقطاع.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على تلك العمولة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على خطاب إدارة الإشراف البنكي بمؤسسة النقد العربي السعودي رقم (361000070224) بتاريخ 1436/5/13هـ بالموافقة على الكشف المقدمة من المكلف بتفاصيل العمولة المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م.

وحيث إن المكلف بموجب خطابه رقم (2016/3191) بتاريخ 1437/4/23هـ وافق على فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عام 2008م البالغة (3,989,960) ريالاً، لذا فإن الخلاف حول هذا المبلغ يعد منتهياً، ومن ثم ينحصر استئناف المكلف في فرض المصلحة ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (1,369,413) ريالاً ومبلغ (4,847,962) ريالاً على التوالي.

وباطلاع اللجنة على المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أنها تنص على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقرض مقيماً في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطاً بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية.

وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً / - يضاف إلى نهاية

الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا

بقيت الودائع لدى البنك المقرض المقيم مدة أقصاها تسعين يومًا شريطة أن يقدم بها بياناً سنوياً معتمداً من مؤسسة النقد

العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً".



وبناءً على البيان المعتمد من مؤسسة النقد العربي السعودي، وتطبيقاً للنص النظامي المذكور أعلاه، تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (1,369,413) ريالاً ومبلغ (4,847,962) ريالاً على التوالي.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض البنك على فرض غرامة التأخير للحثثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن غرامة التأخير نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر مع المصلحة، وقد تعامل البنك بحسن نية وسدد الضريبة طبقاً للأنظمة الضريبية.

وتتضمن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام على فرض غرامة التأخير في حالة التأخر في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والضريبة المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، ولم تقصد الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام معاقبة المكلف بالنسبة للتأخر في تحديد مبلغ الضريبة المستحق نتيجة للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف.

علاوة على ذلك تفرض غرامة التأخير طبقاً للمادة (71) من اللائحة التنفيذية في الحالات التالية.

- 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 اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم.
- عليه فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على فوائد الودائع ليس مبرراً. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وذلك طبقاً للمادة (77) من النظام الضريبي.

رأي اللجنة:

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

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على



المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".
وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة، وتطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من بنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (20) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1/أ- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عام 2008م البالغة (3,989,960) ريالاً، وذلك لسحب المكلف استئنافه.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (1,369,413) ريالاً ومبلغ (4,847,962) ريالاً على التوالي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2/أ- عدم توجب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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



رقم القرار: 1583

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

ربط - ضريبة الدخل.

الموضوع

ربط معدل مقبول.

المبدأ

جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم 2555 بتاريخ 1417/10/19، وتختلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/18هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئناف 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 ... و... (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (20) لعام 1429هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على مصنع أ للأعوام من 1412هـ حتى 1427هـ، وتحديداً الربط الضريبي على كل من ... و... للأعوام من 1412هـ حتى 1425هـ. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/3/5هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف ... عن نفسه وبصفته وكيلًا عن



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1429هـ بموجب الخطاب رقم (3/338) بتاريخ 1428/10/29هـ وقدم المكلف استئنافه وقيّد لدى هذه اللجنة بالقيّد رقم (3/927) بتاريخ 1428/11/14هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد مبلغ (6,366,019) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إعادة الربط.

البند الثاني: اعتبار المصنع شركة وليس مؤسسة فردية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في فتح الربوط للأعوام من 1412هـ حتى 1427هـ، كما قضى في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة باعتبار أن المصنع شركة يملكها الشركاء الثلاثة وليس مؤسسة فردية وفقاً لحثيات ذلك القرار. وقد استأنف المكلف هذين البندين من القرار مبدئياً عدم موافقته على إجراء المصلحة بفتح الربط وإخضاع ما حصل عليه كل من ... وللضريبة، وذكر أن المصلحة اعتمدت في فتح الربط على مؤسسة ب على القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ للأسباب الآتية:

- 1- أن حسابات المؤسسة التي كانت تقدم للأعوام السابقة لم تكن مطابقة للدفاتر مما يستدعي إعادة فتح الربط وتعديله.
- 2- وجود شراكة بين صاحب المؤسسة المتوفى ... وكل من ... وبناءً على مسودة عقد تأسيس كان ينوي بموجبها الأطراف المذكورة تكوين شركة ذات مسؤولية محدودة وكان ذلك بتاريخ 1414/7/15هـ علماً بأن مؤسسة ب مسجلة بالسجل التجاري برقم في 1412/2/21هـ.

ويرى المكلف أنه لا يوجد أي رابط بين نية الأطراف الثلاثة بتكوين شركة ذات مسؤولية محدودة وبين مؤسسة ب حتى وإن كان الأخيران يعملان كموظفين لدى صاحب المؤسسة، كما يرى أن الشركات لا تقوم بالنيات وإنما تقوم وفقاً لإجراءات نظامية محددة ينشأ على ضوءها كيان قانوني تجاري بين الشركاء وتجاه الطرف الثالث الذي يتعامل مع ذلك الكيان، ومن ثم فإن وجود مسودة عقد بتكوين شركة لا يعد منشئاً لهذه الشراكة إلا إذا اكتملت الإجراءات القانونية لذلك من توثيق للعقد لدى كاتب عدل وإشهاره لدى وزارة التجارة واستخراج سجل تجاري للكيان الاعتباري موضوع الشراكة، ولذلك فإنه لا يمكن من الناحية القانونية والشرعية إلباس مسودة هذا العقد للمؤسسة وقلبها إلى شركة ذات مسؤولية محدودة مختلطة وإخضاعها للضريبة وذلك لسبب بسيط جداً وهو عدم وجود الكيان النظامي الذي يخضع للضريبة من الناحية النظامية وحتى الشرعية، خاصة وأن الشريك الثالث متوفى ولم تسمع إفادته وما إذا كان ينوي بهذا العقد قلب المؤسسة إلى شركة



وإدخال ... و... كشركاء فيها، ويرى المكلف أن استنتاج المصلحة بوجود شراكة وقيام شركة ذات مسئولية محدودة مختلطة استنتاج في غير محله لعدم وجود القرائن النظامية الدامغة التي تؤيد ذلك.

ولذلك يطلب كل من ... و... بقبول استئنافهما بعدم فتح الربط لغرض حساب الضريبة عليهما وإن رأت المصلحة جواز فتح الربط وتعديله حسب القرار الوزاري رقم (2555) فيجب أن يكون ذلك للمؤسسة فقط وما يترتب عليها من زكاة إضافية على المؤسسة وفقاً لدفاترها والتي أفادت المصلحة بأنه حسب الفحص الميداني وجدت غير مطابقة لما قدمته من حسابات كما يطالب المكلف بإسقاط الضريبة المفروضة عليهما لعدم وجود المبررات النظامية التي تؤيد فرضها ، وأكد ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأن المصلحة اعتبرت المؤسسة شركة بناءً على مسودة عقد تأسيس لم يدخل ضمن التنفيذ ولم يوقع عليه صاحب المؤسسة حينها ومن ثم يرى أنه مستند لا يمكن الاعتماد عليه لإثبات وجود الشركة.

وبعد اطلاع اللجنة على استئناف المكلف طلب ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة التي عقدتها اللجنة بتاريخ 1437/3/5هـ مهله للرد على استئناف المكلف فيما يخص إعادة فتح الربط وفيما يخص تحول المؤسسة إلى شركة وقد انتهت المهلة دون تقديم أي بيانات.

وقد اطلعت اللجنة على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وتبين أنها تتضمن الآتي:

1- إن العلاقة بين صاحب المصنع السابق (المتوفى) ... وكل من ... و... هي علاقة شراكة بموجب عقد وإقرار واثقي بين جميع الأطراف نص على تكوين شركة يمثلها الثلاثة بموجب عقد تأسيس شركة ذات مسئولية محدودة وكان ذلك العقد بتاريخ 1414/7/15هـ الموافق 1993/12/28م.

2- إن الحسابات التي كانت تقدم للمصلحة خلال الأعوام السابقة من عام 1412هـ وحتى 1425هـ ويتم السداد بموجبها وتحصل الشركة على شهادة زكاة ودخل غير صحيحة ولا تتفق مع سجلات ودفاتر الشركة، وتم اكتشاف ذلك بعد عملية الفحص الميداني.

3- أن الشريك الأجنبي/...، والذي أفاد بأنه لم يكن مسؤولاً عن أي أعمال إدارية خاصة بالمصنع (الشركة) وأنه لم يفوض بأي عمل إداري، فقد ثبت من عدد من الوثائق التي تم التوقيع عليها من قبله وموجهة لعدد من الجهات الحكومية وأنه مسئول ومفوض من قبل الشريك السعودي حيث أفاد بذلك في محاضر الأعمال الخاصة بالفحص الميداني في صفحة (8).

4- تم الحصول على مجموعة من يوميات الصندوق والتي تثبت استلام الشركاء الثلاثة دفعات من أرباح الأعوام 1411هـ/1412هـ/1413هـ/1414هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فتح ربوط الأعوام من 1412هـ إلى 1425هـ، وطلبه عدم إخضاع المبالغ التي حصل عليها كل من ... و... للضريبة خلال تلك الفترة باعتبارهما موظفين وليساً شريكين، ويرى المكلف إن كان للمصلحة حق في فتح الربط حسب



القرار الوزاري رقم (2555) فيكون ذلك للمؤسسة وما يترتب على ذلك من زكاة، في حين تتمسك المصلحة بأحققتها في فتح ربوط الأعوام من 1412هـ حتى 1425هـ وإهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري وإخضاع المبالغ (الأرباح) التي حصل عليها كل من ... و... للضريبة بصفتها شريكين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربوط الزكوية والضريبة النهائية، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط لغرض حساب الزكاة أو الضريبة هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور، وقد تبين أن المصلحة استندت في فتحها للربوط للأعوام من 1412هـ حتى 1425هـ إلى الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ التي تقضي بفتح الربط دون التقيد بمدة معينة في حال ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وذكرت المصلحة لذلك سببين الأول عدم مطابقة الدفاتر والسجلات مع القوائم المالية المقدمة عن الفترة من 1412هـ حتى 1425هـ، والثاني وجود شراكة لم يتم الإفصاح عنها عند تقديم الإقرارات والقوائم المالية للأعوام المذكورة بين كل من سعودي الجنسية وغير السعوديين وهما ... و....

وترى اللجنة أن صحة استناد المصلحة إلى الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ يعتمد على ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي.

وقد اتضح للجنة من مراجعة ملف القضية أن مصنع أ في الأصل مملوك لمؤسسة ب، وهي مؤسسة فردية بموجب شهادة التسجيل الصادرة من وزارة التجارة برقم بتاريخ 1412/2/21هـ وترخيص صناعي رقم بتاريخ 1411/6/13هـ معدل بالترخيص الصناعي رقم بتاريخ 1412/6/9هـ، وأن ملكية المؤسسة وكذلك المصنع انتقلت بعد وفاة ... في عام 1423هـ إلى ابنه/...، وبقيت كمؤسسة فردية بموجب شهادة التسجيل الصادرة من وزارة التجارة برقم في 1423/3/5هـ وترخيص صناعي رقم في 1424/1/1هـ، وأن تأسيس شركة أ كان بموجب عقد التأسيس المؤرخ في 1425/6/7هـ المتفق عليه بين الشركاء (أي بعد وفاة المالك الأول ... في عام 1423هـ ثم انتقال ملكية المصنع لولده وأحد ورثته ...)، وأن الترخيص الصادر من الهيئة العامة للاستثمار برقم بتاريخ 1425/6/10هـ وعقد التأسيس هو الذي منح كل من ... و... صفة وحق الشراكة في المصنع، الأمر الذي يدل على أن أ قبل 1425/6/7هـ لم يكن شركة وإنما مؤسسة فردية يملكها ...، ثم ولده وورثته من بعده

كما أن المصلحة لم تقدم المستندات التي تفيد بأن المؤسسة خلال الفترة من 1412هـ حتى 1425هـ تحولت إلى شركة، وأن كلا من ... و... شركاء فيها - وهي الفترة التي قامت المصلحة فيها بإخضاعها للضريبة، وحيث إن المستند الذي اعتمدت عليه المصلحة في فتح الربوط وإخضاع ... و... للضريبة (مسودة عقد التأسيس، وحصولهما على أرباح خلال الأعوام 1411هـ و1412هـ و1413هـ و1414هـ) لا يعد مستنداً نظامياً يمكن الركون إليه، وذلك أن عقد التأسيس ما هو إلا مسودة عقد لم تكتمل أركانه الأساسية ليكون مستنداً نظامياً نظراً لعدم توقيعه من جميع الأطراف ومن ثم يكون فاقداً للصفة النظامية تجاه الغير، أما بخصوص توزيع الأرباح الذي أشارت إليه المصلحة فهو قولٌ لم يدعم بالمستندات الثبوتية.



وبناءً عليه وحيث لم يتضح للجنة وجود بيانات ومستندات تدعم وجهة نظر المصلحة في قيام الشركة ووجود الشركاء الأجانب فيها وهما ... و ... فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربط فيما يخص الضريبة وتؤيد طلبه في عدم إخضاع المبالغ التي حصل عليها كل من ... و ... للضريبة خلال الفترة من 1412هـ حتى 1425/10/22هـ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من ... و... على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (20) لعام 1429هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربط فيما يخص الضريبة للفترة من عام 1412هـ حتى 1425/10/22هـ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ التي حصل عليها كل من ... و... للضريبة للفترة من 1412هـ حتى 1425/10/22هـ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1586

سنة القرار: 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- العبرة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية حدوث توزيع فعلي أو حكمي لتلك الأرباح وإخفاق الهيئة في إثبات ذلك ينبنى عليه إلغاء قرار فرض ضريبة الاستقطاع.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/25هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (20) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/23هـ 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 الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (3/330) بتاريخ 1434/6/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (201) بتاريخ 1434/8/21هـ كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحولة خلال الأعوام من 2005م حتى 2008م، وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن أعمال الشركة بالمملكة تتم عن طريق المنشأة الدائمة المسجلة فقط لدى المصلحة لأغراض الضريبة نظراً لقيام المركز الرئيس بتأدية معظم الأعمال خارج المملكة.

ويقوم المركز الرئيس للشركة في أمريكا بإبرام عقود خدمات تشغيل فنادق مع جهات التعاقد (مالكي الفنادق) بالمملكة، ويتم تنفيذ معظم الأعمال خارج المملكة عن طريق موظفي المركز الرئيس، كما أن الشركة خلال الأعوام من 2001م ولغاية 2008م غير مسجلة لدى الهيئة العامة للاستثمار أو وزارة التجارة، كما أنه لم يتم توظيف موظفين للمركز الرئيس داخل المملكة، وأيضاً ليس للمركز الرئيس دفاتر وسجلات محاسبية داخل المملكة، وغير مسموح للمنشأة الدائمة فتح حساب بنكي داخل المملكة لعدم وجود سجل تجاري، ويقوم المركز الرئيس في أمريكا بإصدار الفواتير باسمه ويرسلها إلى جهات التعاقد مباشرة، ومن ثم تقوم جهات التعاقد بتحويل مستحقات المركز الرئيس مباشرة خارج المملكة.

إن فرع الشركة بالمملكة عبارة عن منشأة دائمة يقوم مركزه الرئيس بإبرام جميع العقود والاتفاقيات وأن فواتير المطالبات الخاصة بأعمال الشركة يتم إعدادها بواسطة المركز الرئيس خارج المملكة، كما أنه يتم سدادها بتحويل مباشر من أصحاب الفنادق إلى المركز الرئيس خارج المملكة، كما أنه لا يوجد للمنشأة الدائمة بالمملكة أي خيار للتحكم في التحويلات، ومن ثم فإن المنشأة الدائمة للمركز الرئيس لم تقم بإجراء أي تحويل للأرباح إلى المركز الرئيس، بمعنى أنه لا يوجد أي تحويل نقدي من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس، ومن ثم فإن نص الفقرة رقم (6) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لا ينطبق على حالة الشركة



ولا تستحق ضريبة الاستقطاع، كما أن المركز الرئيس هو نفسه المنشأة الدائمة، فكيف يقوم المركز الرئيس بالتحويل لنفسه، ومن ثم إخضاع الأرباح التي حققها لضريبة الاستقطاع.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع الأرباح المحولة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بموجب المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

أما ما ذكره المكلف من أن المركز الرئيس يقوم باستلام كامل الإيرادات من داخل المملكة وليس المنشأة الدائمة له، ومن ثم فإن المنشأة الدائمة للمركز الرئيس لم تقم بإجراء أي تحويل للأرباح للمركز الرئيس، نفي أن هذا الإجراء يتضمن تحويل المنشأة الدائمة لكامل إيرادات العقد ومن ضمن هذه الإيرادات أرباح العقد التي أقر بها المكلف ضمن إقراراته الضريبية المقدمة للمصلحة والتي قام بسداد ضريبة الدخل عنها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على تلك الأرباح، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرتين (ج) و (د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الأشخاص الخاضعين للضريبة:

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

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة"، كما تبين أن الفقرتين (1) و(2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية تنص على "1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حدتها تلك المادة"، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل 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 الفقرتين (6 و 1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "1- يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة 5% ، 6- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة ، مع مراعاة الآتي: ... ج - لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها" ، كما تنص المادة على أن (5) من نظام ضريبة الدخل على "أ- يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.

(ب) لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره.

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

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع ، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعياري واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنها عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى عدم خضوع مقابل العمليات أو الخدمات التي تتم بين الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة وشريكاتها الزميلة، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة، ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، كما أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلةً من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية.

ونظرًا لأن الإجراءات النظامية لا تسمح في مثل حالة المكلف (المنشأة الدائمة) بفتح حسابات بنكية في المصارف السعودية لعدم وجود سجل تجاري، مما يضطر المكلف طبقًا لما ورد في استثنائه إلى تحويل جميع مستحقاته من إدارة الفنادق داخل المملكة إلى



المركز الرئيس وذلك بواسطة مالكي الفنادق، وبما أن المكلف يحاسب تقديرًا لعدم مسكه الدفاتر والسجلات داخل المملكة، ولكونه مُقَرًّا بأن أرباحه التقديرية تبلغ 80% من إيراداته المتمثلة في إدارة وتشغيل الفنادق.

لذا ترى اللجنة أن تلك الأرباح في حكم الأرباح الموزعة، بغض النظر عن قام بتحويلها سواء كان ذلك التحويل من قبل مالكي الفنادق أو من قبل المكلف، ومن ثم تُعد هذه الأرباح دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، فهي من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة للأعوام من 2005م حتى 2008م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن جميع المعلومات كانت متاحة للمصلحة وأن المنشأة الدائمة لم تخف أي معلومات، وقد نتجت ضريبة الاستقطاع من تغيير أساسي في طريقة وأساس حساب ضريبة الاستقطاع، وكانت المصلحة مقتنعة بعدم خضوع الشركة لضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، وبعد مرور ما يزيد عن (7) أعوام قامت المصلحة بتغيير ذلك، ومن ثم ليس من العدالة أن تقوم المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع ومن ثم إخضاعها لغرامة التأخير.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير بموجب 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 دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:



1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

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

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: 1... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد"، ونصت الفقرة (1/هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (الثامنة والستين) من النظام ، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

بناءً عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على الأرباح التقديرية الموزعة توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة "أ" على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (20) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- 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 استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1587

سنة القرار : 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/7/25هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (29) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للفترة من 2006/2/7م حتى 2008/7/27م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/15هـ كل من: ... و...و....، كما مثل المكلف كل من ... و...و....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (29) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/90) بتاريخ 1434/9/6هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (252) بتاريخ 1434/11/5هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من أ برقم بتاريخ 1434/11/4هـ بمبلغ (7,326,276) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على الفوائد.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض البنك على فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة لبنوك مقيمة وغير مقيمة للحيثيات الواردة في هذا القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية وذلك استناداً إلى أنه تم إعفاء مدفوعات الفوائد من قبل البنوك السعودية إلى البنوك غير المقيمة من الضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) بتاريخ 1407/7/22هـ وأنه بعد عدة سنوات تم سحب هذا الإعفاء بموجب القرار الوزاري رقم (1736) بتاريخ 1424/8/11هـ والذي صدر قبل فترة قصيرة من سريان نظام ضريبة الدخل الجديد وأنه يتم بموجب اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تطبيق نفس المبادئ الواردة في القرار الوزاري رقم (1736) فيما يتعلق بفرض ضريبة استقطاع على مدفوعات الفوائد من قبل الجهات السعودية المقيمة إلى الجهات غير المقيمة ، وأنه بعد صدور القرار الوزاري رقم (1736) خاطبت لجنة البنوك السعودية مؤسسة النقد العربي السعودي وطلبت منها مناقشة هذا الأمر مع وزارة المالية وبعد ذلك أصدر وزير المالية القرار الوزاري رقم (5/185) بتاريخ 2007/2/18م والذي تم بموجبه إعفاء مدفوعات الفوائد على الودائع ما بين البنوك التي تتم من قبل البنوك السعودية للبنوك غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع ، ونص القرار الوزاري كذلك على وجوب تطبيقه بأثر رجعي ، واستناداً إلى هذا القرار الوزاري لم تقم البنوك السعودية بما فيها أ بسداد ضريبة الاستقطاع على مدفوعات الفوائد للجهات غير المقيمة ، وأضاف بأن أ مثله مثل بقية البنوك في العالم، يزاوّل عملياته المصرفية الاعتيادية مثل الحصول على الأموال من العملاء من خلال القروض أو إصدار أوراق الدين ومن ثم تقديم القروض والسلف للعملاء واستثمارها في الأوراق المالية ، وإن نشاط البنوك يختلف عن نشاط المنشآت التجارية الأخرى حيث يتمثل



النشاط الرئيسي للبنك في الاقتراض وإقراض الأموال لممارسة عملياته التجارية الاعتيادية , ويعتقد البنك بأن دفع الفوائد إلى جهات غير مقيمة بشأن القروض التي تم الحصول عليها لغرض النشاط الاعتيادي للبنك تعفى أيضا مثل الودائع ما بين البنوك , ويعتقد المكلف أن وزير المالية بموجب الخطاب الوزاري رقم (5/185) أراد إعفاء جميع أنواع الفوائد المدفوعة للبنوك غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع, وليس فقط الفائدة على الودائع ما بين البنوك , وأن تقييد الإعفاء في القرار الوزاري رقم (5/185) على الفوائد المتعلقة بالمدفوعات بين البنوك لم يحدث فقط أثراً تجارياً بالغاً على القطاع المصرفي ولكنه ترك أيضاً أثراً سلباً على اقتصاد المملكة والموقف التنافسي للبنوك السعودية عند التعامل مع البنوك الأجنبية ومثال على ذلك: زيادة تكلفة العمل التجاري , والتنافس مع البنوك العالمية , وسينتج عن تكبد ضريبة الاستقطاع من قبل البنوك في حالة إعادة تحميلها على العملاء زيادة التكلفة المالية للمشاريع السعودية ومن ثم زيادة العبء على المواطنين السعوديين, وأضاف المكلف أنه لا يخفى على اللجنة أنه يتعين على كافة البنوك التجارية العاملة في المملكة المحافظة على مستويات معينة من السيولة تحددها مؤسسة النقد العربي السعودي من فترة لأخرى , وإن الاحتفاظ بقدر كافٍ من السيولة يمثل صلب الأعمال المصرفية التجارية ومن المهم الإبقاء على الثقة حول الودائع والمساهمين , ويعتمد مستوى السيولة للبنك بصورة كبيرة على توفر الأموال , و استناداً لما ذكر ولغرض المحافظة على مستويات معينة من السيولة والوفاء بمتطلبات رأس المال العامل , حصل البنك على قرض لأجل بمبلغ (380) مليون دولار أمريكي من ائتلاف مكون من عدة بنوك مقيمة وغير مقيمة , وتم تعيين - ب . كوكيل في التعامل مع أ نيابة عن أعضاء الائتلاف , وقدم المكلف صورة اتفاقية القرض , كما قدم بناءً على طلب اللجنة بيان تفصيلي لمبلغ القرض وقدره (380) مليون دولار أمريكي بما يعادل (1,425,000,000) ريال إضافة إلى مبلغ الفائدة المدفوع من قبل البنك إلى عدة بنوك ومؤسسات مالية مقيمة وغير مقيمة وذكر أن اللجنة ستلاحظ من البيان التفصيلي المقدم بأن الفائدة المستحقة عن ذلك استلمتها البنوك السعودية المقيمة التالية طبقاً لحصة كل بنك في القرض

اسم البنك	إجمالي مبلغ الفائدة على أساس النسبة المدفوعة للسنوات من 2008م إلى 2008م
ج	11,403,604 ريال
د	11,403,604 ريال
هـ	2,850,903 ريال
الإجمالي:	25,658,111 ريال



كما أوضح المكلف بأن ضريبة الاستقطاع لا تطبق في أي دولة من دول مجلس التعاون الخليج العربي باستثناء دولة قطر , وأنه طبقاً للنظام الضريبي الجديد لدولة قطر يتم فرض ضريبة استقطاع بواقع (7%) على مدفوعات الفوائد للجهات غير المقيمة , إلا أنه بعد المناشادات العديدة التي قدمتها المؤسسات المالية إلى مقام وزارة المالية تم تعليق تطبيق فرض ضريبة الاستقطاع إلى أجل غير مسمى , كما إن المعاملات المذكورة تخضع لضريبة الاستقطاع في دول الـ"20" إلا أنه نتيجة لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي بين تلك الدول يتم إعفاء المعاملات المذكورة من ضريبة الاستقطاع , إلا أن هذه الميزة غير متوفرة في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة والدول الأخرى , وعليه وطبقاً لأنظمة الضريبة الدولية لا تعامل المدفوعات المشابهة كفوائد ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

وذكر المكلف أنه ودون الإخلال بوجهة نظره الموضحة أعلاه, وفي حال رأت اللجنة وجوب تطبيق ضريبة الاستقطاع على هذه الفوائد المدفوعة, فإنه يطلب من اللجنة استثناء الفوائد المدفوعة إلى البنوك المقيمة في المملكة من ضريبة الاستقطاع لتجنب الازدواجية في فرض الضريبة, أي سداد الضريبة/الزكاة على دخل الفوائد المدرجة ضمن الإيراد الخاضع للضريبة لدى البنوك المقيمة في المرة الأولى, وفي المرة الثانية فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة إلى البنوك المقيمة في المملكة من خلال ب.

وانتهى المكلف إلى المطالبة بإلغاء قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية الذي أيد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على مدفوعات الفوائد على القروض طويلة الأجل للسنوات من 2006م إلى 2008م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه من خلال مراجعة اتفاقية التسهيلات المؤرخة في 2005/7/29م بين:

المكلف/أ طرف أول وكل من:

1- ب بصفته متعهد الإصدار والضامن.

2- ب و - ز - ح - ط.

3- س 2,3 بصفتهما المنظمين الرئيسيان المفوضان.

4- ب بصفته الوكيل طرف ثاني.



تبين في البند (1/27) من القسم رقم (10) من الاتفاقية الذي يوضح آليات السداد أن سداد فوائد القرض يتم للوكيل (ب) وهي جهة غير مقيمة، ومن ثم فإن ما يدفع لها يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% من قيمة المبلغ المدفوع وفقاً للمادة (68) من النظام الضريبي، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية له.

وبالنسبة لاستناد المكلف إلى خطاب وزير المالية رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ ومطالبته بتطبيقه، فتوضح المصلحة أن الخطاب المذكور أعفى فقط الفوائد المدفوعة عن الإيداعات قصيرة الأجل المتبادلة بين البنوك عن فترة يوم أو أقل من يوم من الخضوع لضريبة الاستقطاع، ومن ثم فإن ما زاد عن يوم يخضع لضريبة الاستقطاع، وأن التحليل المقدم من المكلف (ملحق د) وأصل اعتراضه يفيد بأن القرض والفوائد المستحقة عن قرض طويل الأجل تسدد خلال السنوات من 2005م إلى 2008م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع الفوائد المدفوعة لبنوك مقيمة وبنوك غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على هذه الفوائد للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وإلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ، وكذلك اطلاع اللجنة على قرار وزير المالية (1065/185) في 1428/1/30هـ، وعلى قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ القاضي بتعديل بعض فقرات المواد من اللائحة ومن ذلك الفقرة (1) من المادة (5) تبين الآتي: تنص المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقرض مقيماً في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطاً بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.



ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية".

كما أن قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ ينص على "أولاً/أ- يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعين يومًا شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقترضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة، ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك اتفاقية القرض المؤرخة 2005/7/29م الموقعة بين أ و ب وكلاً عن الائتلاف تبين أن الملحق رقم (1) المرفق بهذه الاتفاقية المعنون بالمقرضين الأصليين، يوضح اسم المقرض الأساسي ومبلغ القرض المقدم منه، كما أنه يوضح إجمالي القرض المقدم للبنك أ من هذا الائتلاف ومقداره (380,000,000) دولار أمريكي ويوضح أن المقرضين هم بنوك ومؤسسات مالية أجنبية ومحلية، كما أن البيان التفصيلي المقدم من أ والذي يوضح مقدار القرض والفوائد المدفوعة عنه، وأن الحصول عليه تم خلال عام 2005م وأن أ يقوم بسداد هذا القرض والفائدة المستحقة عنه خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م مما يدل على أن هذه القروض قروض طويلة الأجل، ومن ثم لا ينطبق بشأنها القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ وفي ضوء ذلك فإن عوائد القروض المدفوعة من قبل المكلف ل ب بموجب الاتفاقية المذكورة آنفا تخضع لضريبة الاستقطاع وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي بما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض البنك على فرض غرامة التأخير على البنود التي أيدت فيها اللجنة المصلحة للحثثيات الواردة في هذا القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية الثانية أيدت المصلحة في فرض غرامة تأخير بشأن ضريبة الاستقطاع على مدفوعات الفوائد التي تمت إلى البنوك غير المقيمة استنادًا للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (هـ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، والبنك لا يوافق على إجراءات المصلحة التي نتج عنها فرض ضريبة الاستقطاع لأنها غير مقبولة لدى البنك استنادًا على الأسس المذكورة أعلاه، ومن ثم فإنه لا يجوز فرض غرامة التأخير وذكر المكلف إن فرض غرامة التأخير يتناقض مع تعميم المصلحة رقم (3) لعام 1379هـ والذي ينص على:



"وكذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ مثل الالتباس في تعيين ما يعتبر وما لا يعتبر من المزايا الملحقه بالراتب الخاضع للضريبة والالتباس فيما يجوز وما لا يجوز حسمه ضمن المصروفات أو الاستهلاكات أو الاحتياطيات وذلك لأن باب البحث في ذلك يظل مفتوحاً وقد يمضي بعض الوقت إلى أن يستقر الرأي على وضع سليم فلا يدخل هذا الوقت في حساب التأخير الموجب للغرامة لأن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث".

وإن الشروط التي تستدعي عدم فرض غرامة التأخير تتلخص فيما يلي:

وجود اختلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، أن يكون المكلف قد تصرف بحسن نية، حتى وأن أخطاء المكلف في تفسير الأنظمة يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا كان قد تصرف بحسن نية.

كما يود المكلف إفادة اللجنة بأن الضريبة المستحقة تم تعريفها في الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية للنظام والتي تنص على الآتي:

"تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية: (موافقة المكلف على الربط، مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره، انتهاء الموعد النظام للاعتراض على الربط المعدل الذي تجرته المصلحة، صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم).

ومما سبق ستلاحظ اللجنة بأن الأنظمة تنص على فرض غرامة التأخير بموجب الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام في حالة التأخير في سداد الضريبة عندما تصبح نهائية سواء كان ذلك بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض، وبناءً عليه فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائي بموجب الأنظمة، علاوة على ذلك لم تقصد الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام معاقبة المكلف بالنسبة للتأخير في تحديد مبلغ الضريبة المستحق نتيجة للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم، ودون الإخلال بما ورد أعلاه ستلاحظ اللجنة بأن هناك خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والبنك ومن ثم يجب عدم فرض غرامة تأخير، ويرى البنك أنه حتى في حالة استبعاد المصلحة للبند المعترض عليه بصورة صحيحة، فإن مبلغ الضريبة المطلوب يكون ناشئاً بسبب الاختلاف في وجهات النظر وبما أن البنك تصرف بحسن نية يجب عدم فرض غرامة تأخير في مثل هذه الحالة، ومع عدم الإخلال بما ورد أعلاه، وإذا كانت المصلحة تعتقد بأن ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير واجبة التطبيق فيود المكلف الإفادة بأن غرامة التأخير تحسب على



الرصيد البالغ (9,550,519) ريال طبقًا للحساب أدناه: (إجمالي الفوائد المدفوعة عن القرض لأجل (أ) (216,668,496) ريال يخصم: الفوائد المدفوعة للبنوك المحلية (ب) = $380/45 \times$ غير الخاضعة لضريبة الاستقطاع (25,658,111) الفوائد المدفوعة بشأن القرض لأجل والتي يمكن أن تخضع لضريبة الاستقطاع (ج) (191,010,384) ضريبة الاستقطاع (ج $\times 5\%$). (9,550,519) ريال.

واستنادًا لما ذكر يطلب المكلف إلغاء غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع وذلك لأنه لا يوجد نية التهرب من سداد الضرائب بموجب أنظمة الضريبة المطبقة في المملكة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن المصلحة استندت في فرض غرامة تأخير السداد إلى المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68/هـ) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة تأخير سداد على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة لجهات غير مقيمة (ب) فإن الغرامة التي تم حسابها على الضريبة المستحقة على هذه الفوائد تعد واجبة الأداء وذلك تطبيقًا للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (أ - إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع وأحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) والفقرة (1/هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية ومن ذلك 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).

وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بتوجب غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على عوائد القروض.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (29) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخضوع عوائد القروض المدفوعة من قبل المكلف لـ ب لضريبة الاستقطاع.
 - 2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتوجب غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على عوائد القروض.
- 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: 1588

سنة القرار: 1437

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل -

المفتاح

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

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
- 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

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/8/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من بنك أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/23هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف كل من: ... و....



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/92) بتاريخ 1434/9/6هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (249) بتاريخ 1434/11/4هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض البنك على فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات العمولة للبنوك غير المقيمة للحثبات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك تختلف في طبيعتها عن معاملات الإقراض العادية الأخرى التي تقوم بها البنوك في دورة عملها العادية، حيث تقوم البنوك بوضع السيولة في أسواق الأموال لأغراض قصيرة الأجل (الاقتراض أو الإقراض) وهذه المعاملات شائعة في الأعمال البنكية وبدونها من الصعب على البنوك إدارة موقف السيولة.

وقد كانت الفائدة التي تحققها البنوك الأجنبية من أعمال الإقراض في المملكة معفاة من الضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) بتاريخ 1407/7/22هـ، وقد تم إلغاء هذا الإعفاء فيما بعد بالقرار الوزاري رقم (1736) بتاريخ 1424/8/10هـ، أي قبل بدء سريان نظام ضريبة الدخل الجديد الذي أصبح ساري المفعول في 1425/6/13هـ الموافق 2004/6/30م، ووفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل فإن المنشأة الدائمة في المملكة بما في ذلك البنوك مطالبة بسداد ضريبة استقطاع بنسبة 5% على مبالغ الفائدة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة.

ولتعزيز تطور ونمو القطاع البنكي في المملكة فقد بحثت مؤسسة النقد العربي السعودي الأمر مع وزارة المالية بشأن إعادة النظر في فرض ضريبة الاستقطاع على معاملات الإقراض قصيرة الأجل، وبناءً على التوجيه الصادر عن مؤسسة النقد العربي السعودي وأخذاً في الاعتبار تأثير فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات فقد أصدر وزير المالية الخطاب رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/10هـ الذي يؤكد عدم فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات، حيث ورد فيه ما نصه "ونظراً لأن الودائع



بين البنوك لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة فيما بين البنوك، ويتم التعامل فيها من خلال دوائر الخزينة في البنوك بناءً على مستوى السيولة لديها وأسعار السوق السائدة، وهي عادة ما تكون إيداعات قصيرة الأجل قد تكون لمدة يوم أو جزء من اليوم...، نشعركم بعدم إخضاع الدخل المتحقق من الودائع بين البنوك لضريبة الاستقطاع...".

وقد فسرت المصلحة الخطاب الوزاري المذكور خطأ إذ قصرت تطبيقه على الفائدة المدفوعة على الودائع بين البنوك التي تستوفى على أساس يوم أو جزء من اليوم، وحسب تفسير المصلحة للأمر، فإن أي فائدة تدفع على معاملات إقراض قصيرة الأجل بين البنوك تزيد عن يوم أو جزء من اليوم لا تندرج تحت الخطاب المذكور بعاليه بغض النظر عن حقيقة أنه من المتبع استعمال البنوك الودائع قصيرة الأجل بينها لتحسين مركز السيولة لديها، وأن هذه الودائع تختلف عن عمليات الإقراض العادية.

لقد صدر الخطاب الوزاري المذكور لإعفاء البنوك من الضريبة على معاملات الودائع قصيرة الأجل بين البنوك، ووفقاً لروح الخطاب الوزاري، فإن ورود يوم أو جزء من اليوم إنما كان لغرض تسليط الضوء على طبيعة المعاملات قصيرة الأجل، وليس لحصر تطبيق الإعفاء على الودائع ليوم واحد فقط، كما أن الخطاب الوزاري لم يذكر في الفقرة الأخيرة منه أي شروط/قيود عند التأكيد على أنه لا ينبغي إخضاع مدفوعات الفوائد/العمولات للبنوك غير المقيمة لضريبة الاستقطاع.

وأضاف المكلف بخطابه رقم (2016/3192) بتاريخ 1437/4/23هـ أنه تم تعديل الفقرة رقم (1) من المادة رقم (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل طبقاً للقرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الذي ورد فيه ما نصه "يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعين يومًا شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة"، وعليه طبقاً للقرار الوزاري المذكور لا تفرض ضريبة الاستقطاع على العمولات مقابل الودائع بين البنوك التي بقيت لدى البنك أقل من (90) يومًا، وتكون ضريبة الاستقطاع مستحقة بواقع 5% على الودائع بين البنوك التي بقيت لدى البنك أكثر من (90) يومًا.

والتزاماً بمتطلبات القرار الوزاري رقم (1776) نرفق شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي بعمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عام 2009م، وطبقاً لشهادة مؤسسة النقد العربي السعودي فإننا نوافق على فرض ضريبة استقطاع بواقع 5% على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة البالغة (2,415,680) ريالاً، ومن ثم ينحصر استثنائنا في عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة البالغة (964,322) ريالاً.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع الفائدة على الودائع بين البنوك لضريبة الاستقطاع استناداً إلى المادة (68/أ) من النظام الضريبي والمادة (1/63) من اللائحة التنفيذية والخطاب الوزاري رقم (1065/185)



بتاريخ 1428/1/30 هـ الذي حدد أن فوائد الودائع التي لا تخضع لضريبة الاستقطاع هي الودائع قصيرة الأجل والتي تكون ليوم أو جزء من اليوم.

وحيث إن الفوائد المذكورة كانت عن فترة تزيد عن اليوم طبقاً للتحليلات المقدمة من البنك ردًا على مناقشة المصلحة لهذا البند، لذا أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على تلك العمولة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على خطاب إدارة الإشراف البنكي بمؤسسة النقد العربي السعودي رقم (361000070224) بتاريخ 1436/5/13 هـ بالموافقة على الكشف المقدمة من المكلف بتفاصيل العمولة المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عام الاستئناف.

وحيث إن المكلف بموجب خطابه رقم (2016/3192) بتاريخ 1437/4/23 هـ وافق على فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة البالغة (2,415,680) ريالاً، لذا فإن الخلاف حول هذا المبلغ يعد منتهياً، ومن ثم ينحصر استئناف المكلف في فرض المصلحة ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة البالغة (964,322) ريالاً.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11 هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:..." وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، وباطلاع اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:..." عوائد قروض "كما تنص الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:



1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقترض مقيمًا في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية".

وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً / أ- يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعين يومًا شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وبناءً على ما سبق، فإن اللجنة ترى أن الدخل المتحقق للبنوك غير المقيمة مقابل عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا لا يخضع لضريبة الاستقطاع، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عام 2009م البالغة (964,322) ريالاً.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض البنك على فرض غرامة التأخير للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن غرامة التأخير نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر مع المصلحة، وقد تعامل البنك بحسن نية وسدد الضريبة طبقاً للأنظمة الضريبية.



وتتضمن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام على فرض غرامة التأخير في حالة التأخر في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والضريبة المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، ولم تقصد الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام معاقبة المكلف بالنسبة للتأخر في تحديد مبلغ الضريبة المستحق نتيجة للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف.

علاوة على ذلك تفرض غرامة التأخير طبقاً للمادة (71) من اللائحة التنفيذية في الحالات التالية:

- 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 اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم.
- عليه فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على فوائد الودائع ليس مبرراً.
- في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وذلك طبقاً للمادة (77) من النظام الضريبي.

رأي اللجنة:

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

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".



وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في البند الأول من هذا القرار، وتطبيقًا لنص الفقرة (أ) من المادة 77 من نظام ضريبة الدخل، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من بنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

أ/1- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عام 2009م البالغة (2,415,680) ريالاً، وذلك لموافقة المكلف على إجراء المصلحة في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عام 2009م البالغة (964,322) ريالاً، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أ/2- عدم توجب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1589

سنة القرار : 1437

المفتاح

أرباح / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح محققة في الخارج / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- ممارسة الخاضع لضريبة الدخل نشاطه داخل المملكة يترتب عليه أحقية الهيئة في حساب الضريبة على الإيرادات التي حققها خلال سنوات نشاطه بالمملكة ولو كانت عن أعمال منفذة بالخارج.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة
- 3- 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 1437/8/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة، وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ،



وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (28) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/21هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (270/500) بتاريخ 1434/10/27هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (261) بتاريخ 1434/11/25هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إخضاع الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تقوم بتنفيذ عقود تركيب وتشغيل وصيانة أجهزة قياس الاهتزازات في المنشآت الصناعية... الخ ، وتحقق الشركة دخلاً من الأعمال المنفذة داخل المملكة وبعض الأعمال المنفذة خارج المملكة، واستناداً إلى النظام الضريبي ، طالبت الشركة إعفاء الأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة من الضريبة ، ولكن المصلحة رفضت طلب الشركة وفرضت ضريبة على الأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة خلال عام 2004م، وأيدت لجنة الاعتراض الابتدائية إجراء المصلحة في قرارها رقم (28) لعام 1434هـ.



وأضاف المكلف أن المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ تنص 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 تنص المادة (الثانية عشرة) من النظام على "يعتبر الربح الصافي للشركات الخاضعة للضريبة كافة الواردات العمومية كما جاء تعريفها بعد حسم المبالغ التي يقرها هذا النظام"، كما تنص المادة (الثالثة عشر) من النظام 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 أيضاً عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة الواردات الناتجة من العملات 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 وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة، ويضاف إلى هذا ذلك القسم الذي يعود إلى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل البلاد وخارجها وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحابتين بينها وبين كل من العراق والكويت"، وتنص المادة (السادسة عشر) من النظام على أنه "يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة، وإذا صرح صاحب الضريبة بأنه يقتني سجلات واضحة على أساس سنة مالية خلاف سنة التقويم يمكنه أن يطلب من وزارة المالية بأن تصرح له بإعطاء بياناته بموجب السنة المالية التي يتبعها وفي هذه الحالة يقدم البيان ويدفع الضريبة في اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية التي يتبعها وستكون الاحتياطات ضد تأخير تقديم تلك البيانات والدفع كما ذكر في المادة الخامسة عشر من هذا النظام"، كما ينص المنشور الدوري رقم (14) لسنة 1376هـ على "تنص المادة (السادسة عشر) من نظام ضريبة الدخل على أنه يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يتسلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - ويبنى على النص المتقدم مبدآن:

الأول: أن كافة الواردات التي يقبضها المكلف خلال السنة يجب أن تقيّد في سجلات حساباته للسنة نفسها، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص.



الثاني: أن المبالغ المحسومة يجب أن تكون متعلقة بالسنة نفسها التي أدرجت في سجلاتها وبذلك لا يجوز إدراج حسميات خاصة بسنة أخرى غير السنة التي يجرى القيد الحسابي في سجلاتها".

ويتضح مما تقدم أن أيًّا من المواد النظامية المذكورة أعلاه لم تنص على أن الربح المتحقق من العمليات خارج المملكة يجب أن يخضع للضريبة في المملكة، وليس لدى الشركة أي اعتراض على مبدأ التصريح عن إجمالي الدخل وإجمالي المصاريف في الإقرار الضريبي، ولذلك تم التصريح حسب الأصول عن هذه البنود في القوائم المالية المدققة والإقرارات النهائية، بيد أن ما تحتج به الشركة هو أنه لا يوجد أساس نظامي لإخضاع مجمل الدخل الذي تحققه شركة الأموال بصرف النظر عن مكان تنفيذ العمل لأن الدخل المتحقق من خارج المملكة لا يعد دخلاً من مصدر في المملكة.

وقد أكد الخطاب الوزاري رقم (3761/4) بتاريخ 1409/6/1هـ فيما يتعلق بالتصريح عن العمليات في المنطقة المحايدة ومدى خضوعها للضريبة بما نصه " ...أن تستمر مصلحة الزكاة والدخل في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع 50% من قيمة الزكاة والضريبة... " ، وتقوم المصلحة دائماً بحساب ضريبة بواقع 50% على أرباح الشركات المتحققة من عملياتها في المنطقة المحايدة، وهنا ينبغي الملاحظة أن المكاتب الرئيسية لجميع هذه الشركات تقع داخل المملكة التي تتواجد فيها إدارة هذه الشركات، ولكن وبما أن العمل قد تم تنفيذه فعلياً في المنطقة المحايدة، فقد كانت المصلحة دائماً تقبل بإخضاع فقط ما نسبته 50% من الربح المتحقق في المنطقة المحايدة للضريبة في المملكة.

كما أن النظام الضريبي لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج المملكة ومناطقها المحايدة على أساس أنه ليس للمملكة حقوق ضريبية في تلك المناطق، ولو أنه كان يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج المملكة لما كانت هناك حاجة لوضع قاعدة خاصة للضريبة في المناطق المحايدة المشتركة مع الكويت والعراق.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة لعام 2004م للضريبة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف يزاول نشاطه بموجب السجل التجاري السعودي رقم بتاريخ 1423/4/14هـ، ولذلك فهو يخضع للأنظمة واللوائح الضريبية السعودية التي تتضمن إضافة الإيرادات المتحققة من النشاط الذي تم خارج المملكة العربية السعودية وفقاً للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على "يفرض هذا النظام ضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعوديين من الدخل الشخصي أو أي دخل تدره عليه استثمارات رؤوس الأموال. كما يفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، كما يفرض ضريبة على الأرباح التي توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال المؤلفة من سعوديين وغير



سعوديين، ولا يخضع للضريبة السعودي ولا الشركات السعودية التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من السعوديين" وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام 2004م للضريبة، في حين ترى المصلحة إخضاع كامل ربح المكلف للضريبة ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن "الشركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة بالسجل التجاري رقم بتاريخ 14/4/1423هـ الموافق 24/7/2002م ولديها فرع في مملكة البحرين، وتزاوّل الشركة تنفيذ عقود تركيب وتشغيل وصيانة أجهزة قياس الاهتزازات في المعامل الصناعية، الشركة مملوكة بالكامل لشركاء أجانب".

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ تبين أن المادة الأولى تنص على "يفرض هذا النظام ضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعوديين من الدخل الشخصي أو أي دخل تدره عليه استثمارات رؤوس الأموال. كما يفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، وكذلك يفرض ضريبة على الأرباح التي توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال المؤلفة من سعوديين وغير سعوديين..." كما تبين أن المادة (13) من النظام المعنونة (الواردات العمومية) تنص 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 أيضًا 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 وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليًا من أي مصدر كان في المملكة ، ويضاف إلى هذا ذلك القسم الذي يعود إلى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل البلاد وخارجها وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت" ، كما تنص المادة (16) من النظام المعنونة (قواعد اعتبار الدخل) على أنه (يجب إدراج



كافة الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...).

ويتضح مما تقدم أن المادة (13) من النظام لم تتضمن نصًا تتعلق بالمعالجة الضريبية للربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة، وإنما تضمنت تعريفًا للإيرادات الخاضعة للضريبة، وكذلك الحقوق المشتركة للمملكة في المنطقتين المحايدتين مع كل من العراق والكويت، كما أن المادة (16) من النظام أوجبت على المكلفين إدراج كافة الإيرادات والمصروفات خلال العام المالي في سجلاتهم المحاسبية.

ونظرًا لأنه لم يتضح من النصوص النظامية السابقة ما يشير إلى عدم خضوع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة، وحيث إن المكلف شركة ذات مسؤولية محدودة مقرها داخل المملكة ومسجلة فيها وخاضعة للضريبة بموجب المادة الأولى من النظام الضريبي، لذا فإن اللجنة ترى أن الربح المتحقق من كافة إيرادات المكلف خاضع للضريبة، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام 2004م للضريبة.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الموضوع الذي جرى بحثه في البند الأول هو محل خلاف من نواحٍ مختلفة بين المكلف والمصلحة، ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أية ضرائب إضافية ناشئة عنها استنادًا إلى المادة (15) والمنشورين الدوريين رقم (5) لسنة 1393هـ ورقم (3) لسنة 1379هـ الذي ينص على أنه "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

وبالإضافة إلى ما تقدم صدرت عدة قرارات استئنافية تقضي بعدم فرض غرامة تأخير في حال وجود خلاف بين المكلف والمصلحة، ومنها القرار رقم (969) لعام 1431هـ والقرار رقم (639) لعام 1427هـ والقرار رقم (528) لعام 1425هـ.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الخلاف مع المكلف ليس خلافًا حقيقيًا، بل هو أمرٌ مستقرٌ جرى العمل به وأيدته قرارات اللجان الابتدائية والاستئنافية، ومن ثم فإن عدم التزام المكلف بإخضاع كافة إيراداته المتحققة للضريبة عن أنشطته التي زاولها داخل المملكة وخارجها في آنٍ واحدٍ أوجد فروقًا ضريبية مستحقة لم يقم المكلف



بسداده في المواعيد النظامية بالمخالفة للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم تخضع هذه الفروقات الضريبية لغرامة التأخير حسب المادة (15) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعام 2004م، في حين تتمسك المصلحة بخضوع فرق الضريبة لغرامة التأخير.

وترى اللجنة أن إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة يعد من المواضيع التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف لا يتوجب معها فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عنها، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعام 2004م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (28) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام 2004م

للضريبة، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعام 2004م، وإلغاء القرار الابتدائي

فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1592

سنة القرار: 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

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

في يوم الإثنين الموافق 1437/8/16هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (39) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المبالغ المدفوعة من المكلف للجهة غير المقيمة (شركة ب) خلال عام 1992م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/5هـ 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 (39) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/142) بتاريخ 1434/12/17هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (300) بتاريخ 1435/1/15هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من ج برقم بتاريخ 1434/1/14هـ بمبلغ (735,308) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الضريبة على الجهة غير المقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على فرض الضريبة على شركة ب عن عقدها الخاص بتوريد وتسليم وإمداد وتوفير واختبار الأعمال الخشبية وضمانها، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه وقع عقداً مع شركة ب خارج المملكة، وقامت المصلحة بإخضاع أجور الشحن والنقل والتسليم البالغة (3,450,000) ريالاً للضريبة، كما قامت بإخضاع أجور التركيب البالغة (6,524,004) ريالاً للضريبة.

ولا يوجد لشركة ب وكيل داخل المملكة، ولم تزاوّل شركة ب أي أعمال داخل المملكة، حيث تم التفريغ بواسطة عمالة مدلية وليس لشركة ب علاقة بهذا الأمر لا من قريب ولا من بعيد، كما أن الشحن والتأمين جزء لا يتجزأ من قيمة البضاعة ولا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض بأي طريقة، ومن غير المعقول إسناد تركيب الأشياء البسيطة الموضحة في الجدول التالي إلى شركة أجنبية لتقوم بعملية التركيب:

القيمة	العدد	سعر الوحدة	البيان
1,485,750	283	5,250	الرواشين
1,443,800	7,219	200	الأبواب الداخلية والخارجية
436,995	3,237	135	أبواب مناور
233,250	1,555	150	وحدات مطابخ
708,600	2,362	300	مطابخ بالجدران



مشرييات	600	93	55,800
شبابيك زخرفية	900	1,800	1,620,000
الوزرات	10	17,950	179,500
الدرابزين	20	1,462	29,240
القواطع	345	956	329,820

وأضاف المكلف أن الفقرة رقم (1) من المنشور الدوري رقم (2) لعام 1389هـ تنص على أنه "لا يخضع لضريبة الدخل أرباح عمليات التوريد فقط وعمليات التوريد والتسليم في المملكة سواء التي يتم التعاقد عليها خارج أو داخل المملكة نظرًا لعدم ممارسة الشركة أو المؤسسة المتعاقد معها لأي عمل مما يتضمنه العقد ضمن حدود المملكة".

وحيث إن شركة ب لم تزاوّل العمل داخل المملكة مما ينتفي معه واقعة الممارسة داخل المملكة، لذا يطلب المكلف عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحساب ضريبة على المبالغ المدفوعة إلى الشركة غير المقيمة استنادًا إلى المنشور رقم (2) لعام 1389هـ الصادر بناءً على خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (906) بتاريخ 1389/1/15هـ الفقرة (ب) والتي نصت على أن "العقود التي تتضمن توريد وتركيب وتشغيل أو صيانة يخضع صافي أرباحها للضريبة، وعلى الشركة أو المؤسسة المتعاقدة على إنجاز هذه الأعمال أن تقدم إلى المصلحة حساباتها عن أعمالها بحيث توضح فيها قيمة المواد المستوردة بالتفصيل وتكاليف شحنها ومصاريف التأمين وغير ذلك من المصروفات الأخرى بالتفصيل لتحقيق الضريبة عن أعمالها داخل المملكة واقتضاها في مواعيدها المحددة بالنظام".

وحيث إن المكلف قد أّفق مع شركة ب حسب ما جاء في محضر الاجتماع على أن قيمة أجور الشحن ومصاريف التخليص والنقل حتى التسليم بموقع المشروع تبلغ (3,450,000) ريال، وأن قيمة أجور التركيب بموقع المشروع والتأمين على البضاعة حتى موقع المشروع تبلغ (6,524,004) ريال، لذا ترى المصلحة فرض ضريبة على الأعمال التي تم إنجازها داخل المملكة وهي أجور الشحن والنقل والتركيب بموقع المشروع البالغة (9,974,004) ريال.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة (شركة ب)، في حين ترى المصلحة فرض



ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة مقابل أجور الشحن والنقل والتركيب، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على محضر الاجتماع الذي تم بين المكلف والجهة غير المقيمة (شركة ب) بتاريخ 16/3/1992م تبين أن قيمة أجور الشحن ومصاريف التخليص والنقل حتى التسليم بموقع المشروع تبلغ (3,450,000) ريال، وأن قيمة أجور التركيب بموقع المشروع تبلغ (6,524,004) ريال.

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (2179/4) بتاريخ 26/3/1411هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه "ثالثاً: 1- إذا لم يقدم المكلف إلى مصلحة الزكاة والدخل حساباته النظامية المعتمدة... تقوم المصلحة بإذاره كتابياً وفقاً لتعميمها رقم (2/4272) في 27/6/1397هـ ويعطى لذلك مهلة لا تتجاوز شهراً لتقديم ما لديه من حسابات نظامية، فإن قدمها تم تحقيق الضريبة عليه من واقعها...، أما إذا لم يستطع تقديمها وتعذر عليه ذلك فإنه يتم ربط الضريبة عن عمليات التوريد على النحو الآتي:

أ- إذا كانت قيمة المواد الموردة قد وردت في عقد التوريد بصورة محددة ومستقلة عن قيمة الأعمال التي تم إنجازها داخل المملكة، ففي هذه الحالة يتم ربط الضريبة وفقاً لقاعدة التقدير الجزافي على تلك الأعمال التي تمت داخل المملكة بواقع 15% من قيمتها كأرباح تقديرية خاضعة للضريبة".

وتطبيقاً للقرار الوزاري المذكور أعلاه ترى اللجنة أن أجور الشحن والنقل تعد أعمالاً منفذة خارج المملكة غير خاضعة للضريبة حتى وإن صاحبها تسليم المواد الموردة داخل المملكة، في حين ترى اللجنة أن أجور التركيب بموقع المشروع تعد أعمالاً منفذة داخل المملكة خاضعة للضريبة، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة مقابل أجور الشحن والنقل البالغة (3,450,000) ريال، وترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة مقابل أجور التركيب بموقع المشروع البالغة (6,524,004) ريال.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (39) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة مقابل أجور الشحن والنقل البالغة (3,450,000) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة مقابل أجور التركيب بموقع المشروع البالغة (6,524,004) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1593

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

دفعات - الزكاة.

الموضوع

دفعات مقدمة.

المبدأ

- 1- العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في حساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.
- 2- الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول تعد رصيماً دائماً، وتدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/8/16هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (40) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/28هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (40) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (377) بتاريخ 1434/12/4هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (282) بتاريخ 1434/12/25هـ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند الدفعات المقدمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إخضاع الدفعات المقدمة والتي حال عليها الحول لوعاء الشركة وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يتفق من حيث المبدأ مع وجهة نظر اللجنة الابتدائية بإضافة مبلغ الدفعات المقدمة للمشاريع إذا حال عليها الحول لعناصر وعاء الزكاة وفقاً للضوابط الشرعية وطبقاً لما جاء بالفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ، ولكن الفتوى الشرعية حددت شرطين لاستحقاق الزكاة عن الدفعات المقدمة هما أن يكون حال عليها الحول بعد قبضها وأن تكون بلغت نصاباً بنفسها أو بضمها لبقية مال المكلف.

وأضاف المكلف أن الدفعات المقدمة للمشاريع لم يحول عليها الحول لأنه تم صرفها على المشاريع خلال الأعوام من 2007م حتى 2009م بموجب مستخلصات معتمدة توضح ما تم تحصيله من دفعات خلال الأعوام من 2007م حتى 2009م، حيث إن مبلغ الدفعات المقدمة المضافة لوعاء الزكاة بالربط الزكوي لعام 2009م مبلغ (20,273,584) ريالاً تم إنفاقها على المشاريع خلال السنة التي قبضت فيها ولم تمكث مدة عام كامل، أي لم يحول عليها الحول طبقاً لكشوف حسابات البنوك التي أودعت فيها تلك الدفعات المقدمة لتلك المشاريع كل على حدة والتي توضح تاريخ استلام وصرف الدفعات المقدمة.

إن الغرض من الدفعات المقدمة هو مساعدة المقاول في البدء بالمشروع وتوريد جزء من المواد المستخدمة بالعمل تحسباً لارتفاع المواد، ومن ثم فإن تلك المبالغ مدفوعة بالكامل إما عن طريق الشراء المباشر أو الدفعات لتثبيت السعر، كما أن الدفعات المقدمة التي تقوم الدولة بصرفها للمقاول مشروطة بحسمها مرة أخرى من مستخلصات المقاول عن الأعمال التي نفذها، ومن ثم فإنه لا ينطبق عليها وصف الإيراد الوارد في المادة (8) من إجراءات جباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (393) لعام 1370هـ.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة للمشاريع لوعاء الزكاة لعدم حوّلان الحول عليها حيث تم صرفها على المشاريع خلال العام.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إضافة الدفعات المقدمة بمبلغ (20,273,584) ريال لحوّلان الحول على المبلغ وذلك بعد التأكد والرجوع إلى كشف حركة الحساب للفترة من 2009/1/1م حتى 2009/12/31م بموجب رد المكلف على استفسار المصلحة بخصوص دفعات مقدمة، وطبقاً للفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ إجابة السؤال الثالث المتضمن الفتوى رقم (2/1570) بتاريخ 1405/8/1هـ حيث انتهت الفتوى رقم (23408)



بتاريخ 1426/11/18هـ إلى (أما الإيرادات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد فتجب فيها الزكاة متى حال الحول منذ قبضها وبلغت نصاباً بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها) وهو ما ينطبق على البند محل الاعتراض، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (20,273,584) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2009م، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف تبين أن رصيد هذا البند ظهر ضمن مجموعة الخصوم في قائمة المركز المالي، كما أن الرصيد الذي حال عليه الحول يبلغ (20,273,584) ريالاً. وحيث ظهر هذا البند كعنصر من مجموعة الخصوم المتداولة وهو ما يدل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد، ومن ثم يُعد رصيماً دائماً حال عليه الحول، ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد مصادر التمويل الأخرى، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (20,273,584) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2009م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ وأولاده للتجارة والمقاولات على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (40) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.
ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (20,273,584) ريالاً إلى وعائه الزكوي لعام 2009م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1595

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع

هدر حسابات.

المبدأ

- 1- 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.
- 2- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبني على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.
- 3- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبني على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/8/16هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (28) لعام 1434هـ الصادر بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1423هـ حتى 1429هـ، وتحديدًا الأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/22هـ كل من: ... و... و...، ولم يحضر المكلف أو من يمثله ولم يقدم طلبًا بالتأجيل أو اعتذار عن عدم الحضور.



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (169/ص/ج/1) بتاريخ 1434/10/28هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (281) بتاريخ 1434/12/25هـ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

كما أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (170/ص/ج/1) بتاريخ 1434/10/28هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (283) بتاريخ 1435/1/1هـ، ولم يسدد المكلف المبلغ المستحق عليه، كما أنه لم يقدم ضمانا بنكيًا بدعوى عدم القدرة على السداد أو تقديم ضمان بنكي وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مرفوض من الناحية الشكلية.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الربط التقديري للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بإهدار حسابات المكلف، ومحاسبته تقديرياً بواقع 15% من إجمالي الإيرادات وفقاً لرأي اللجنة - وفرض الغرامات المنصوص عليها نظاماً عن الأعوام من 1423هـ حتى 1429هـ. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وتحديداً الجزء المتعلق بالأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ الذي قضت فيه اللجنة بتأييد إهدار حسابات المكلف ومحاسبته تقديرياً بواقع 15% من إجمالي الإيرادات وفق الحسابات (القوائم المالية) المقدمة من المكلف، وذكرت المصلحة بأن المكلف سبق له تقديم قوائم مالية للأعوام من 1423هـ حتى 1427هـ، وبعد ذلك قُدم للمصلحة من طرف آخر قوائم مالية جديدة تخص نفس المكلف للأعوام من 1423هـ حتى 1428هـ، وبدراستها تبين وجود اختلافات كبيرة بينهما وفي ضوء ذلك تم تشكيل فريق لإجراء فحص ميداني لاستيضاح هذه الفروق ولم يجد فريق الفحص أي تعاون من المكلف، وعليه تمت محاسبته تقديرياً في ضوء البيانات المالية الواردة في الحسابات (القوائم المالية) المقدمة لاحقاً للأعوام من 1423هـ حتى 1428هـ، كما تم الاسترشاد بها لغرض المحاسبة عن عام 1429هـ، وذكرت المصلحة أن المكلف من خلال ما ورد بقرار اللجنة الابتدائية أفاد بقبوله المحاسبة بموجب الحسابات المقدمة من الطرف الآخر ولم يعترض على ما ورد بها من إيرادات، وكل ما طالب به هو الموافقة على سداد المبالغ المستحقة على دفعات ميسرة، وهذا فيه إشارة إلى صحة ما ورد بهذه الحسابات، وذكرت المصلحة أن اللجنة الابتدائية لم توضح أي تبرير لما ورد في قرارها الذي انتهى إلى محاسبة المكلف تقديرياً عن الأعوام من 1423هـ حتى 1426هـ بواقع 15% من إجمالي الإيرادات وفق الحسابات المقدمة من طرف آخر (وهو ما توافق عليه المصلحة)، ومحاسبته تقديرياً وفق الحسابات المقدمة من المكلف للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ (وهو ما تستأنف عليه المصلحة) بالرغم من قبول المكلف المحاسبة زكويًا



بموجب الحسابات المقدمة من طرف آخر ولم يعترض عليها كما هو موضح في قرار اللجنة , وذكرت المصلحة أنه ينبغي ملاحظة الفروق الكبيرة في الإيرادات الموضحة بين الحسابات المقدمة من المكلف والحسابات المقدمة من طرف آخر, حيث إن فرق الإيرادات الظاهرة في الحسابات المقدمة من المكلف تتراوح ما بين 20% إلى 25% مقارنة مع الإيرادات الواردة في الحسابات المقدمة من الطرف الآخر والمكلف لم يوضح أسباب هذا الاختلاف الكبير.

كما استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن قرار اللجنة جاء بتأييد المصلحة بإصدار الحسابات عن الأعوام من 1423هـ إلى 1429هـ ومحاسبته تقديرًا بواقع (15%) من إجمالي الإيرادات وفرض الغرامات المنصوص عليها نظامًا.

ويرى المكلف أن الأحكام القضائية إنما تقوم على البيئة القطعية والدليل الذي لا يتطرقه الاحتمال وقد نص النظام الأساسي للحكم في المادة (7) على "يستمد الحكم في المملكة سلطته من كتاب الله تعالى, وسنة رسوله, وهما الحاكمان على هذا النظام وجميع أنظمة الدولة" وفي هذه الدعوى قامت المصلحة مقام المدعي وقام المكلف مقام المدعى عليه فيلزمها تقديم البيئة الموصلة لإثبات دعواها ولزم اللجنة فحص ما قدمته المصلحة من الأدلة والبيانات والتأكد من كونها موصلة لما ادعت به مع إعمال نظام الزكاة والدخل ولائحته التنفيذية التي لا تتعارض مع المادة (7) من النظام الأساسي للحكم , وحيث إن ما جاء في قرار اللجنة الفقرة (ب) "في جلسة الاستماع والمناقشة تعذر على اللجنة معرفة ملابسات الحسابات المقدمة سابقًا من المكلف إلى المصلحة والحسابات الأخيرة التي تخص نفس الأعوام المقدمة من طرف آخر , وما علاقة من قام بتقديم هذه الحسابات بالمصنع ؟ وما هي أسباب إخفاؤها في ظل التفاوت الكبير في إيراداتها نظرًا لتغيب المكلف وعدم حضوره أو من ينوب عنه في الجلستين اللتين عقدتهما اللجنة" , وهذا إقرار من اللجنة أنه متعذر عليها معرفة الملابسات وفحص الدليل الذي تقدمت به المصلحة ولا عذر لها في عدم حضور المكلف , مع العلم أنه لم يتم تبليغه بموعد الجلستين تبليغًا صحيحًا, ولأن اللجنة كان لديها جميع الحسابات المقدمة من المكلف وكذلك المقدمة من الطرف الآخر فكان باستطاعتها فحص الحسابات والتأكد منها وأن عدم مناقشة الدليل لإثباته في حال طعن المدعى عليه يعد دفع جوهريًا يوجب نقض الحكم الذي قام عليه فكيف إذا أقرت اللجنة أنه قد تعذر عليها معرفة ملابسته, ولهذا فإن عدم فحص الحسابات المقدمة من الطرف الآخر التي هي جوهر الدعوى والتأكد من صحتها أمام اللجنة مع الدفع المسبق بعدم صحتها يعد عيبًا جوهريًا يتوجب معه نقض الحكم, كما أن الحكم بإصدار الحسابات رغم القرارات المقدمة عن الأعوام من 1423هـ إلى 1429هـ مع إشهاد المحاسب القانوني عليها يعد خرقًا لنظام الزكاة والدخل المادة (62) فقرة (ج) حيث إن النظام لم يخول للمصلحة ولا للجنة إصدار الحسابات إنما التصحيح أو الربط الإضافي, وأيضًا فإن الحكم بالإصدار والربط لم يراع ما قام المكلف بدفعه من ضريبة عن الأعوام المذكورة وبهذا فإن القرار بالإصدار قد شابه جهالة في إحدى جوانبه وهذا لا يتماشى مع الأحكام القضائية وقطعيتها وشموليتها على جوانب الادعاء ومخالف للنظام الذي تنظر القضية من خلاله, وعليه فإن تجاوز اللجنة للنظام يعد فسادًا في الحكم يوجب نقضه , كما إن قرار اللجنة استند على الحسابات المقدمة من الطرف الآخر واعتبرها جوهر الأسباب التي بني عليها القرار حيث نص القرار في الفقرة (و) على "ترى اللجنة إصدار حسابات المكلف عن الأعوام من 1423هـ إلى 1429هـ ومحاسبته تقديرًا بواقع 15% من إجمالي الحسابات



المقدمة من طرف آخر عن الأعوام من 1423هـ إلى 1426هـ ، ووفق الحسابات المقدمة منه عن الأعوام من 1427هـ إلى 1429هـ... " وفي هذه الفقرة من القرار يتبين القصور في الاستدلال بحيث إن الحسابات المقدمة من الطرف الآخر على فرض صحتها كانت عن الأعوام من 1423هـ إلى 1426هـ فكان من المحتم عليها أن تقضي بالإهدار على اعتباره صحيحاً في مثل هذا الحال إلى عام 1426هـ دون بقية الأعوام ولأن إقرار المكلف فيها لم يكن مختلفاً عما أقر به من قبل وعليه فإن الأحكام القضائية غير قابلة لتبويض فإما أن يكون الحكم صحيحاً بأكمله أو يشوبه شيء من القصور أو الفساد في الاستدلال يوجب نقضه.

وما ذكرته اللجنة في قرارها في الفقرة (هـ) من أن المكلف قد تقدم بخطاب إليها يتضمن الإفادة برغبته تسوية الخلاف مع المصلحة وقبوله بالحسابات المقدمة من الطرف الآخر فهذا غير صحيح في أن المكلف قِيلَ حسابات الطرف الآخر، إنما طلب سداد المبلغ الذي تحكم به اللجنة على دفعات ميسرة إن كان قرار اللجنة منصفاً ، وقد جانب قرارها الإنصاف فلا يصح الاستدلال بهذا الطلب المعلق بشرط على أنه إقرار من المكلف يبطل مع كل دفع ، هذا بالإضافة إلى عدم صحة انعقاد جلسة الاستماع والمناقشة والاستماع لممثل المصلحة دون حضور المكلف ، ويصح انعقادها في حال تبليغ المكلف بموعد الجلسة قبلها بفترة كافية وهذا ما أغفلته اللجنة في قرارها في الفقرة (هـ) ذكرت تغيب المكلف أو من ينوبه في الجلستين التي عقدتهما ولم توضح إن كان قد تبليغ التبليغ النظامي بموعد الجلسات وهذا ما فاتها ذكره ليكون من العيوب الشكلية التي شابت القرار، وما أشار القرار إليه في الفقرة (ج) من ادعاء المصلحة تناقض المكلف وعدم مصداقيته لكون ابنه ... قد أفاد بأن المحاسب ... "تحت التدريب" وهو من حضر الفحص الميداني مع المصلحة بتاريخ 1430/6/27هـ فهو ادعاء باطل لكون ابن المذكور غير ذي صفٍ لا في المنشأة ولا في الدعوى فلا يصح الاستدلال بتناقض المكلف بفعل غيره.

كما أن ما ذكرته اللجنة في قرارها في الفقرة (د) يعد إجراء غير صحيح ولا متبع إذ لا يصح الاستماع للمكلف في جلسة غير مجدولة وكون ممثل المصلحة غير حاضر وكان الأجدر باللجنة توقيعه على تبليغه بموعد جلسة مجدولة تحددتها اللجنة لتدفع بذلك دفعه عدم التبليغ، كما دُكر آنفاً وحيث إننا ندفع بعدم صحة ما نسبته اللجنة من قول على لسان المكلف في هذه الفقرة ولا يوجد أي ضبط لجلسة صحيحة الانعقاد قام المكلف بالتوقيع فيه على ما ذكر ومن المعلوم أن اللجنة إنما أرادت بهذا الإشارة إلى نكول المكلف عن الجواب في أصل الدعوى فلزمها إثبات قوله هذا وفق ما هو متبع ومنصوص عليه وحيث إن الاستماع للمدعى عليه في غير جلسة الحكم والقضاء لا يصح العمل به ويعتبر مما يقضي به القاضي بعلمه ، كما إن الأخذ بالحسابات المقدمة من الطرف الآخر على فرض صحتها لزمه إشهاد محاسب قانوني مرخص له إذ لا اعتبار لصحة جباية الضريبة إلا بإقرار المكلف مع إشهاد المحاسب القانوني استناداً إلى المادة (60) فقرة (هـ) حيث إن جوهر هذه المادة أنه لا يتسنى حساب الضريبة على دخل المكلف الذي يزيد عن المليون حساباً دقيقاً تنتفي معه الجهالة والتعدي إلا بإشهاد المحاسب القانوني على صحتها فكيف والحال مع هذه الدعوى إذ أن الفارق بين الحسابات كبير جداً فدفع إقرار المكلف مع إشهاد بحسابات بلا إقرار غير مشهود عليها فيه خرقاً واضحاً لنظام الزكاة والدخل وحيث إن اليقين لا يزول بالشك الأمر الذي يتعين معه النقص، قامت المصلحة بافتراض أن نسبه الربح هي (15%) من الإيرادات ولم تشر إلى موضوع خصم (30%) من



ناتج الوعاء المشار إليه بالقرار الوزاري رقم (2262/27) تاريخ 1395/5/11هـ وبذلك تصبح نسبة الربح المفروض الإشارة إليها في القرار (10,5%) وليس (15%) ولكل ما ذكر يطالب المكلف بإلغاء قرار لجنة الاعتراض رقم (10/28) لعام 1434هـ وإلغاء ربط المصلحة المحكوم به وتأييد صحة ما تقدم به المكلف من الإقرارات عن الأعوام من 1423هـ إلى 1429هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف مقدم من الطرفين فاستئناف المصلحة يكمن في طلبها إجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ اعتماداً على البيانات المالية التي أظهرتها الحسابات (القوائم المالية) المقدمة من الطرف الآخر، ويكمن استئناف المكلف في طلبه اعتماد الإقرارات والقوائم المالية المقدمة منه وإجراء الربط بموجبها وعدم إهدار حساباته المقدمة للأعوام من 1427هـ إلى 1429هـ.

ومما سبق اتضح للجنة أن المصلحة قامت بإجراء الربط الضريبي على المكلف للأعوام من 1423هـ حتى 1427هـ بموجب الخطاب رقم (2/5363/34) بتاريخ 1428/5/17هـ، واعترض عليه المكلف وصدر بشأنه قرار اللجنة الابتدائية رقم (44) لعام 1430هـ، وبعد ذلك قُدمت القوائم المالية للمكلف نفسه وللأعوام نفسها للمصلحة من طرف آخر، وتبين للمصلحة بأنها مختلفة عن تلك التي قدمها المكلف مسبقاً، ولذلك قامت المصلحة بتكليف فريق من قبلها لإجراء الفحص الميداني إلا أن المكلف طبقاً لتقرير ومحاضر الفحص لم يتعاون مع فريق الفحص ولم يمكنه من الاطلاع على الدفاتر والسجلات والتحقق من صحة الحسابات، وفي ضوء ذلك أوصى فريق الفحص الميداني في تقريره بإهدار الحسابات المقدمة وإجراء الربط بالأسلوب التقديري ونسبة 15% من الإيرادات وفق القوائم المالية المقدمة من الطرف الآخر، وتم إجراء الربط بموجب خطاب المصلحة رقم (2/5872/34) بتاريخ 1432/7/14هـ، واعترض المكلف على هذا الربط وصدر بشأنه قرار اللجنة الابتدائية رقم (10/28) لعام 1434هـ مؤيداً المصلحة في إهدار الحسابات وإجراء الربط تقديرياً ونسبة 15% من الإيرادات التي أظهرتها القوائم المالية التي قُدمت من المكلف وليس القوائم المالية التي قُدمت من الطرف الآخر.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (8) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً جميع الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفى).

ونصت الفقرتان (أ،ب) من البند (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 أُعد وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.

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

أ- عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في موعده النظامي....

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 (57) من هذه اللائحة.

د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة. وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك القرارات 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 تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة ، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لحساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً ، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال



بفترية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن إجراءات المراجعة تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به إجراءات المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا.

وبعد اطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المقدمة من المكلف والقوائم المالية المقدمة من الطرف الآخر للأعوام من 1427هـ حتى 1428هـ وكذلك الربوط الضريبية ومحاضر وتقرير الفحص الميداني، وحيث إن المصلحة قامت بإجراء الفحص الميداني لاستيضاح الفروق التي ظهرت لها في القوائم المالية المقدمة من المكلف ومن الطرف الآخر وتحديدًا بند الإيرادات، وبما أن المكلف لم يتعاون ولم يمكن فريق الفحص الميداني من التحقق ومعرفة أسباب وجود قوائم مالية مختلفة لنفس المكلف ولنفس الأعوام، ونظرًا لوجود تباين في البيانات المالية بين القوائم المقدمة من المكلف والقوائم المقدمة من الطرف الآخر فيما يخص مبالغ الإيرادات والتي تعد أحد العناصر المهمة لتحديد الأرباح وبما أن المكلف لم يقدم إيضاحات ومبررات لهذا الاختلاف، فإن اللجنة تطبيقًا للمواد الموضحة أعلاه ترى تأييد المصلحة في إجراء الربط بالأسلوب التقديري وتحديد الربح بنسبة 15% من الإيرادات التي قدرتها المصلحة وفق القوائم المالية المقدمة من الطرف الآخر للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ. أما بالنسبة لاستئناف المكلف الذي تضمن طلبه اعتماد الإقرارات والقوائم المالية المقدمة منه وإجراء الربط بموجبها وعدم إهدار حساباته المقدمة للأعوام من 1427هـ إلى 1429هـ، فإن هذه اللجنة تقرر صرف النظر عن بحث استئناف المكلف من الناحية الموضوعية، وذلك أن اللجنة في هذا القرار قررت رفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

- 1- قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (28) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.
- 2- رفض الاستئناف المقدم من مصنع المهند الحديث للرخام والسيراميك (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (28) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- تأييد استئناف المصلحة في طلبها إجراء الربط بالأسلوب التقديري وتحديد الربح بنسبة 15% من الإيرادات التي قدرتها المصلحة وفق القوائم المالية المقدمة من الطرف الآخر للأعوام من 1427هـ حتى 1429هـ.
 - 2- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف من الناحية الموضوعية لعدم قبوله من الناحية الشكلية.
- 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: 1601

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

ديون / فروق - الزكاة.

الموضوع

ديون مستحقة للغير / فروق استيراد.

المبدأ

- 1- وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المنشأة وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة بفروق الاستيراد
- 2- عدم تقديم الهيئة لبيانات هيئة الجمارك المثبتة لوجود فروق استيرادية، يترتب عليه عدم أحقيتها في تعديل حسابات المنشأة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/9/8هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة ب خطاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (3) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على مؤسسة أ (المكلف) للعام 1427هـ.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/5/28هـ كل من: ... و...و....، كما لم يحضر من يمثل المكلف، ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن الحضور.



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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (3) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/387) بتاريخ 1435/1/25هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (344) بتاريخ 1435/2/28هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فرق الاستيراد.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المكلف في عدم فرض الزكاة على فروق الاستيراد لعام 1427هـ بمبلغ (21,258,458) ريالاً، وفقاً حيثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بتعديل صافي الربح بقيمة فرق الاستيرادات حيث تبين من بيانات مصلحة الجمارك أن استيرادات المكلف لعام 1427هـ تبلغ (16,687,020) ريالاً، بينما تكلفة المشتريات الخارجية وفق الإقرار المقدم قدرها (37,945,478) ريالاً، بفرق قدره (21,258,458) ريالاً، مما يدل على تضخم تكلفة المبيعات بغير قيمتها الحقيقية الأمر الذي استدعى تعديل صافي الربح بناءً على التعميم رقم (9/2930) بتاريخ 1430/4/15هـ الذي تضمن أنه في حال صرح المكلف باستيراد أكبر من حجم الاستيرادات الواردة من مصلحة الجمارك، فهذا يعني أن المكلف بالغ في تكلفة بند المشتريات الخارجية، كما لم يقدم المكلف بياناً تحليلياً بتكلفة المبيعات وقيمة المشتريات الخارجية بعدما طلبته الهيئة بخطابها رقم (7/1056/333/7) بتاريخ 1431/4/6هـ، وأن ما تم تقديمه هي فواتير مشتريات داخلية.

لكل ما تقدم تطلب الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لعام 1427هـ بفرق الاستيراد البالغ (21,258,458) ريالاً. في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي وجود تداخل في تسجيل قيمة استيراد بعض السنوات، حيث قامت المؤسسة بدمج المشتريات الداخلية والخارجية في خانة واحدة، ومما يدل على ذلك أن المشتريات الداخلية الواردة في الإقرار كانت صفراً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لعام 1427هـ بفرق الاستيراد البالغ (21,258,458) ريالاً، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وحيث طلبت اللجنة من الهيئة تقديم صورة الإقرارات الزكوية للمكلف، وكذلك بيان من مصلحة الجمارك بالمواد الموردة خلال عام الاستئناف، ونظرًا لأنه حتى تاريخ إصدار هذا القرار لم يرد من الهيئة أي بيانات بهذا الخصوص، لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 1427هـ بفرق الاستيراد البالغ (21,258,458) ريالاً.

البند الثاني: الذمم الدائنة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في عدم فرض الزكاة على رصيد الذمم الدائنة لعام 1427هـ بمبلغ (9,041,576) ريالاً، وفقاً لحثيات القرار. استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنها أضافت أرصدة الدائنين التي حال عليها الحول بناءً على الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ إجابة السؤال الثاني حيث يعالج مقابل هذه الدائنية زكويًا خضوعًا من عدمه باعتبار ما آلت إليه هذه الأموال، فإذا مولت أصولاً ثابتة ومصروفات (عروض قنية) حسمت من الوعاء الزكوي، وإذا مولت عروض تجارة خضعت للزكاة، وحيث أن رصيد أول المدة (10,218,880) ريالاً والمسدد منه هو (817,304) ريال فيكون ما حال عليه الحول هو (9,401,576) ريالاً، كما أن المكلف لم يقدم بياناً بحركة الدائنين المتنوعين رغم طلب ذلك بالخطاب رقم (333) بتاريخ 1431/4/6هـ. في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي عدم حولان الحول على تلك الذمم وأن رصيدها متغير خلال العام.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة إضافة بند الذمم الدائنة البالغ (9,041,576) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 1427هـ، في حين يرى المكلف عدم إضافة هذا البند إلى وعائه الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وحيث طلبت اللجنة من الهيئة تقديم صورة القوائم المالية والإقرارات الزكوية للمكلف، ونظرًا لأنه حتى تاريخ إصدار هذا القرار لم يرد من الهيئة أي بيانات بهذا الخصوص، لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها إضافة بند الذمم الدائنة البالغ (9,041,576) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 1427هـ.



منطوق القرار

ولكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (3) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف الهيئة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 1427هـ بفرق الاستيراد البالغ (21,258,458) ريالاً، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف الهيئة في طلبها إضافة بند الذمم الدائنة البالغ (9,041,576) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 1427هـ، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1602

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

دفعات - الزكاة.

الموضوع

دفعات مقدمة.

المبدأ

- 1- العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في حساب دولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.
- 2- الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول تعد رصيماً دائماً، وتدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/9/8هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (21) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامي 2008م و2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/13هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (3/232) بتاريخ 1434/6/24هـ وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة بالفيد رقم (170) بتاريخ 1434/7/18هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك ب رقم بتاريخ 1433/9/18هـ بمبلغ (1,122,443) ريال، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الدفعات المقدمة لعام 2010م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد الهيئة في إجراءاتها تجاه الربط على العام 2010م وفقاً لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أخذت بوجهة نظر الهيئة ولم تأخذ في الاعتبار وجهة نظر الشركة من الأساس التي تنقسم إلى شقين.

الشق الأول: يخص الاعتراض على حساب الدفعات المقدمة للمشاريع في الوعاء الزكوي من الأصل وهو المذكور في البندين رقمي (2,1) من خطاب الاعتراض الذي نص على: "1- الدفعات المقدمة عبارة عن دفعة مقدمة من قيمة المشروع وهي بمثابة إيراد مقدم من الجهة صاحبة المشروع وبعد ذلك يتم عمل المستخلصات ويتم تنزيل قيمة الدفعة المقدمة من كل مستخلص وبذلك يكون هناك ازدواج في تحصيل الزكاة مرة من الإيراد ومرة من الدفعة المقدمة، 2- الإيراد المستحق في نهاية العام عبارة عن أعمال منفذة على الطبيعة ولم تدرج ضمن المستخلصات وهي تحتوي على نسبة 20% من قيمة الإيرادات المستحقة وهي لم تخصم من الدفعات المقدمة في نهاية العام التي تم حساب الزكاة عليها " ولكن بعد العلم بالفتوى الشرعية فإن الأمر لله من قبل ومن بعد.

الشق الثاني: أنه في حال تم حساب الدفعات المقدمة في الوعاء الزكوي فينبغي أن تأخذ الهيئة في الاعتبار وجهة النظر المحاسبية المذكورة في خطاب الاعتراض في البنود أرقام (6,4,3,2) التي تنص على: "2- الإيراد المستحق في نهاية العام عبارة عن أعمال منفذة على الطبيعة ولم تدرج ضمن المستخلصات وهي تحتوي على نسبة 20% من قيمة الإيرادات المستحقة وهي لم تخصم من الدفعات المقدمة في نهاية العام التي تم حساب الزكاة عليها.

3- في بداية أي مشروع تكون السنة الأولى تجهيز وتحضير ونادراً ما يقدم فيها مستخلصات بالإضافة لوجود عوائق بالمشروع خلال تنفيذه خارجة عن الإرادة يُوقف العمل وتؤدي لعمل تمديد للمشروع من الجهة صاحبة المشروع بعد انتهاء مدته وبذلك تحسب الزكاة مركبة على الدفعات المقدمة في سنوات أكثر من مدة المشروع الأصلية.

4- بند المصاريف المدفوعة مقدماً تشتمل على ما صرف من الدفعة المقدمة وهي لم تخفض من الدفعة المقدمة المتبقية في نهاية العام التي تم حساب الزكاة عليها.



5- تم إخضاع مبلغ (22,095,318) ريال للزكاة كدفعة مقدمة متبقية في نهاية عام 2009م، في حين أن الموجود في البنوك والصندوق في نهاية العام لا يتعدى مبلغ (7,040,000) ريال، وتم إخضاع مبلغ (14,250,008) ريال كدفعة مقدمة متبقية في نهاية عام 2010م، في حين أن الموجود في البنوك والصندوق في نهاية العام لا يتعدى مبلغ (5,000,000) ريال كما أنها ليست في حوزة الشركة لحساب الزكاة عليها.

6- أن الدفعة المقدمة يتم عمل خطاب ضمان بنكي لها بنفس قيمة الدفعة ومع ذلك لم تخصم قيمة التأمين المدفوع على خطاب الضمان من قيمة الدفعة المقدمة المتبقية".

ويتضح أن رصيد الدفعات المقدمة المدرج بالقوائم المالية في نهاية عامي 2009م و2010م ليست فعلية ولا حقيقية بل أقل من ذلك إذا روعيت هذه البنود.

وقدم المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة إضافية مؤرخة في 1437/7/13هـ تضمنت الآتي:

- أن اللجنة الابتدائية أصدرت قرارها بعد استعراض وجهة نظر الهيئة التي استندت في إضافة الدفعات المقدمة إلى الوعاء الزكوي على الفتوى الشرعية رقم (2308) بتاريخ 1426/1/18هـ التي نصت على (أما الدفعات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة لمواد التوريد فتجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصاباً بنفسها أو ضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها)، واللجنة أيدت الهيئة في ربطها لعامي 2009م و2010م، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإشارة إلى جملة المبالغ وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها، حيث إن وجهة النظر المحاسبية توضح أنه تم صرف مبالغ من الدفعة المقدمة لم تؤخذ في الاعتبار وهي محجوزة وليست تحت تصرف الشركة ومنها:

أولاً: مصروفات عامي 2009م و2010م من الدفعات المقدمة.

1- تم صرف مبلغ (14,759,349) ريال من الدفعات المقدمة لتمويل شراء أصول ثابتة في عام 2009م من إجمالي الدفعات المقدمة والتي تم إضافة رصيدها بالكامل لوعاء الزكاة والبالغة (22,095,318) ريال، وكذلك تم إضافة تمويل الأصول الثابتة بالمبلغ الذي سبق صرفه من الدفعات المقدمة وهو (14,759,349) ريال، كما تم صرف مبلغ (2,117,013) ريال دفعة وأقساط لتمويل شراء أصول ثابتة في عام 2010م من الدفعات المقدمة والتي تم إضافة رصيدها بالكامل لوعاء الزكاة والبالغة (14,250,008) ريال، وكذلك تم إضافة تمويل الأصول الثابتة بالمبالغ التي سبق صرفها من الدفعات المقدمة وهو (2,117,013) ريال، حيث توضح الحسابات النظامية صحة ما ذكر، ويوضح ذلك أيضاً ربط الهيئة والتمثل في بنود الوعاء ومن ضمنها أرباح العام الأرباح المبقاة والتي لم يتم توزيعها ولم يتم صرفها في تمويل شراء الأصول الثابتة ولم يتم إقفالها بأي حساب آخر وهذا يوضح ما تم التصرف به من الدفعات المقدمة وأنها صرفت بنفس العام المستلمة فيه والعام محل الربط وكذلك الاحتياطي الرأسمالي لم يطرأ عليه أي تغير ومع ذلك قامت الهيئة بإضافة الرصيد الدفترى لحساب الدفعات المقدمة في نهاية عام 2009م والبالغ (22,095,318) ريال وفي نهاية عام 2010م البالغ (14,250,008) ريال قبل خصم ما صرف منها في دفعات مقدمة لشراء أصول منتهية بالتأميك وعلى أقساط شهرية والتي بلغت في



نهاية 2009/12/31 م مبلغ وقدره (14,759,349) ريال وفي نهاية 2010/12/31 م مبلغ وقدره (2,117,013) ريال ويرى المكلف أن إجراء الهيئة في حساب الوعاء الزكوي يظهر ازدواج في حساب الدفعات المقدمة.

2- لاستلام الدفعة المقدمة يلزم عمل خطاب ضمان بنكي بقيمة الدفعة المقدمة وقيمتها في عام 2009 م تبلغ (5,548,408) ريال وفي عام 2010 م تبلغ (2,704,821) ريال.

3- تأميمات كفالات نهائية ليست تحت تصرف الشركة وهي محجوزة من الدفعة المقدمة وقيمتها تبلغ (1,858,767) ريال لعام 2009 م وتبلغ (1,858,767) ريال لعام 2010 م.

4- الإيرادات المستحقة هي أعمال منفذة على الطبيعة ولم تدرج ضمن المستخلصات وتم الصرف عليها من الدفعة المقدمة ولم تنزل من الدفعات المقدمة وقيمتها في عام 2009 م تبلغ (4,714,924) ريال وفي عام 2010 م تبلغ (4,967,361) ريال.

5- المستخلصات المقدمة للجهات الحكومية ولم تصرف وهي مدينة بها أيضًا محجوزة من الدفعات المقدمة التي هي دائنة بها نفس الجهات الحكومية وقيمتها في عام 2009 م تبلغ (2,774,081) ريال وفي عام 2010 م تبلغ (1,118,273) ريال. ثانيًا: إن القوائم المالية للشركة حتى عام 2011 م كانت تعتمد على ذكر الإيرادات المستحقة والدفعات المقدمة والذمم المدينة من الجهات الحكومية صاحبة المشاريع كل بند بمفرده وبداية من عام 2012 م تم إدراج بند ذمم مشاريع مدينة ودائنة بالمركز المالي حيث تكون ذمم المشاريع مدينة بالمستخلصات الصادرة ولم تصرف والإيرادات المستحقة، ودائنة بقيمة الدفعة المقدمة لكل مشروع وهو ما يقلل من الدفعة المقدمة التي يحتسب عليها الزكاة وهو ما تم قبوله وتم الربط عليه من قبل فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بالقصيم.

ثالثًا: أرصدة البنوك والصندوق لعامي 2009 م و2010 م تصادق على ما سبق ذكره من صرف على تمويل الأصول الثابتة من الدفعات المقدمة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأن اعتراض المكلف على بند الدفعة المقدمة لعام 2009 م مرفوض شكلاً أمام اللجنة الابتدائية، كما قدم ممثلو الهيئة كشفاً بحركة الدفعات المقدمة، وأكد ممثلوها على تمسك الهيئة بوجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم إضافة هذه الدفعات استناداً إلى الفتوى الشرعية رقم (2308) بتاريخ 1426/1/18 هـ التي تنص في إجابة السؤال الثاني على "أما الدفعات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد فيجب فيها زكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصاباً بنفسها أو بعضها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفها".

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة التي حصل عليها من العملاء إلى وعائه الزكوي



لعام 2010م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه الدفعات إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية لعامي 2009م و2010م، وعلى الإقرارات الزكوية والربوط تبين أن رصيد الدفعات المقدمة ظهر ضمن بند الدائنين في قائمة المركز المالي، وظهر في الإيضاح رقم (8) من إيضاحات القوائم المالية في نهاية عام 2008م بمبلغ (26,455,295) ريال ، وفي نهاية عام 2009م بمبلغ (22,095,318) ريال وفي نهاية عام 2010م بمبلغ (14,250,008) ريال تحت مسمى عملاء دفعات مقدمة، وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف للأعوام المذكورة ، تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد ، ومن ثم يعد رصيّدًا دائنًا يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن مصادر التمويل وحقوق الملكية، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الدفعات المقدمة المحصلة من العملاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2010م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (21) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة الدفعات المقدمة من العملاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2010م.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1603

سنة القرار: 1437هـ

المفتاح

دفعات / رأس مال - الزكاة.

الموضوع

دفعات مقدمة / رأس مال مضاف.

المبدأ

- 1- العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في حساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.
- 2- الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول تعد رصيلاً دائماً، وتدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/9/15هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (22) بتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة، وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (6/18) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته هيئة الزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 1427هـ حتى 1430هـ.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/10هـ 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 (6/18) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (100/ص ج/1) بتاريخ 1434/6/21هـ وتم استلامه بتاريخ 1434/7/1هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (183) بتاريخ 1434/7/30هـ، كما قدم المكلف ضمناً بنكياً صادر عن بنك ب برقم بتاريخ 1434/7/26هـ بمبلغ (29,242,915) ريال وذكر المكلف في خطابه المؤرخ في 1437/4/24هـ أن مبلغ الضمان تم حسابه بناءً على الربط الأصلي لأن الربوط المعدلة بناءً على قرار اللجنة الابتدائية لم تكن قد صدرت، وذكر أن المبالغ المسددة تحت الاحتجاج البالغة (293,710) ريال لعام 1429هـ و(730,011) ريال لعام 1430هـ لم تؤخذ في الاعتبار للوصول إلى المبالغ المستحقة بموجب الربط المعدل.

وبسؤال ممثلي الهيئة هل سدد المبلغ المستحق بموجب القرار الابتدائي أو قُدم عنه ضمان بنكي أفادوا بأن المبلغ المقدم به ضمان بنكي أقل من المبلغ المستحق ومن ثم يرون أن الاستئناف غير مقبول شكلاً نظراً لتقديم المكلف مبلغ أقل من المبلغ المستحق، وحيث تبين للجنة أن المبلغ المقدم به ضمان بنكي والمبلغ المسدد يغطي المبلغ المطلوب بموجب القرار الابتدائي ومن ثم يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: رأس المال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في إضافة رأس المال الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة من 1427/9/23هـ إلى 1428/10/15هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم الموافقة على قرار اللجنة الابتدائية بإدراج مبلغ (640) مليون ريال والذي يمثل المبلغ المودع من الشركاء في حساب أمانة في وعاء الزكاة للفترة من 1427/9/23هـ إلى 1428/10/15هـ، للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض وفي الخطاب رقم (2-1469-09) وتتلخص كما هي واردة في القرار الابتدائي بالآتي: لا توافق الشركة على معالجة الهيئة في حساب زكاة على الأسهم النقدية قبل تأسيس الشركة لأنه لم يحل الحول على جميع المبالغ، وتود الشركة الإفادة بما يلي.

- إن شركة أ شركة مساهمة سعودية تم الموافقة على إعلان تأسيسها بموجب القرار الوزاري رقم بتاريخ 1428/10/16هـ، ووفقاً لنظام الشركات السعودي فإن السنة المالية للشركة المساهمة تبدأ من تاريخ إعلان تأسيس الشركة وبناءً عليه فإن الفترة المالية الأولى للشركة وفقاً لعقد التأسيس تبدأ من 1428/10/16هـ وتنتهي في 1429/12/30هـ.



- قامت شركة ج بإيداع مبلغ (640) مليون ريال كرأس مال في 1428/1/24هـ الموافق 2007/2/12م وبناءً على هذه التوضيحات فإن المبلغ لم يبق في العمل لحول كامل وأن الشركة لم تملك أو تحجز رأس مالها لمدة حول كامل ومن ثم فإنه لا يخضع للزكاة لفترة ما قبل تاريخ التأسيس أي الفترة من 1427/9/23هـ إلى 1428/10/15هـ.

- نظرًا لأن الزيادة التي تنشأ خلال السنة لم يمض عليها الحول ولأن أرباح هذه الزيادة تخضع للزكاة ضمن أرباح الشركة الإجمالية لذلك فإن الزيادة الناشئة في رأس المال خلال السنة التي دفعت فيه لا تخضع للزكاة.

- إن تعميم الهيئة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ، ينص على... مع مراعاة عدم إضافة أي زيادات على رأس المال تكون قد تمت خلال العام لضرورة مرور حول كامل عليها بمعنى أنه يجب حساب هذه الزيادة في العام التالي.

وبناءً على ما تقدم تطالب شركة أ بإلغاء التزام الزكاة ومقداره (16,005,803) ريالاً الذي نتج عن حساب زكاة على الأسهم النقدية لأن المبالغ المودعة لم يحل عليها حول كامل.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت إيضاح وجهة نظرها على النحو التالي:

أ- يتبين من دراسة المستندات المقدمة من المكلف ما يلي:

- شركة أ هي شركة مساهمة سعودية تمت الموافقة على تأسيسها بموجب المرسوم الملكي رقم بتاريخ 1427/9/25هـ.

- تبين للهيئة طبقاً لمحضر الفحص الميداني بتاريخ 1432/4/15هـ أن القيد بدفتر اليومية العام قد بدأ في شهر 1426/10هـ وبرت الشركة ذلك بأنه تم بطريق السهو، وهذا غير منطقي، وغير مقبول بأن يحدث التسجيل والقيد سهوًا في دفاتر رسمية لشركة بحجم الشركة المعترضة.

- أفاد رئيس حسابات شركة ج (المساهم الرئيس في المشروع) بالمحضر المؤرخ في 1432/8/12هـ أن شركة ج التزمت بإيداع الحصة النقدية لدى بنك د بمبلغ (640,232,130) ريالاً وفقاً للمرسوم الملكي بتاريخ 1427/9/25هـ، كما أفاد بأن عملية الصرف على مشروع أ بدأت من عام 1425هـ.

- قامت الشركة بتحميل حساباتها بمبلغ (72,602,132) ريالاً تحت مسمى مصروفات ما قبل التأسيس.

ومما سبق تؤكد الهيئة أنه يوجد كيان للشركة ونشاط فعلي في مراحل سابقة لتاريخ عقد التأسيس من عام 1425هـ، ولها جهاز محاسبي، ومحاسبون لديهم جميع مستندات الصرف الذي تم على المشروع والأعمال الخاصة بالشركة، وذلك طبقاً لما أقر به رئيس حسابات شركة ج بتاريخ 1432/8/12هـ، وأن جميع التعاقدات كانت تتم بمعرفة مؤسس الشركة، إضافة إلى أن القيد بالدفاتر قد بدأ في شهر 1426/10هـ وأن إيداع الحصة النقدية الخاصة بشركة ج تم بتاريخ 1427/9/23هـ في بنك د، وعليه فإن ربط الهيئة الزكوي على الحصة النقدية البالغة (640,232,130) ريالاً للفترة من 1427/9/23هـ يتفق مع واقع الحال ويكون قد حال الحول على هذا المبلغ حيث بدأت الشركة نشاطها الفعلي بدءاً من تاريخ الموافقة على ترخيص تأسيسها بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم بتاريخ 1427/9/25هـ، ومما يؤكد ذلك قيام الشركة بتحميل حساباتها بمصروفات ما قبل التأسيس بمبلغ (72,602,132) ريالاً، أما التعاميم المقدمة من الشركة فإنها لا تنطبق على هذه الحالة.



ب- أنه بالرجوع للمذكرة المقدمة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع لدى اللجنة الابتدائية اتضح أن قرار مجلس الوزراء رقم بتاريخ 1427/9/23 هـ صدر بالموافقة على الترخيص بتأسيس شركة أ (شركة مساهمة)، وصدر المرسوم الملكي رقم بتاريخ 1427/9/25 هـ بالموافقة على الترخيص بتأسيس شركة أ (شركة مساهمة)، وصدر القرار الوزاري رقم بتاريخ 1428/10/16 هـ بالموافقة على الترخيص بتأسيس شركة أ (شركة مساهمة عامة) ونشر هذا القرار في الجريدة الرسمية، وأن الشهادة البنكية بإيداع رأس المال بالبنك (بنك د) لشركة أ كانت بتاريخ 1428/1/24 هـ الموافق 2007/2/12 م وقد تم إيداع رأس المال بمبلغ (640,232,130) ريالاً وهو يمثل كامل قيمة حصة شركة ج النقدية في رأس مال شركة أ (تحت التأسيس)، وصدر السجل التجاري رقم لشركة أ بتاريخ 1428/11/15 هـ الموافق 2007/11/25 م، والهيئة قامت بتقديم البيانات التي تؤكد صحة ما ذكر أعلاه للجنة الابتدائية وتتمثل في (صورة من وثيقة عقد موقعة في مكة المكرمة يوم 1426/11/16 هـ الموافق 2005/12/18 م بين كل من شركة أ (شركة مساهمة سعودية تحت التأسيس) وشركة هـ - شركة مقيدة برقم ومسجلة في ماليزيا، وصورة من عقد أعمال الرفع المساحي لمنطقة الموقعة يوم الثلاثاء 1427/4/18 هـ بين كل من شركة أ شركة مساهمة (تحت التأسيس) ومكتب المهندس/... للاستشارات الهندسية ومقره الرئيس بمدينة د، وصورة من ملحق عقد التصاميم الصالحة للإنشاء لأعمال القطع الصخري ولأعمال تسوية وتمهيد الموقع وفرز قطع الأراضي والطرق والكباري والأنفاق والعبارات وتنسيق الموقع الموقعة يوم الأحد 1427/5/1 هـ الموافق 2006/5/28 م بين كل من شركة أ (فيد التأسيس) و (س) ومقره بيروت، وصورة من الاتفاقية الموقعة في بتاريخ 1426/8/1 هـ الموافق 2005/9/5 م بين كل من شركة أ (شركة مساهمة تحت التأسيس) وشركة ز.

د- أنه بالنظر إلى مدخر الفحص لشركة ج المؤرخ في 1432/8/12 هـ يتضح أن شركة ج التزمت بإيداع الحصة النقدية لدى بنك د بمبلغ (640,232,130) ريالاً وفقاً للمرسوم الملكي بتاريخ 1427/9/25 هـ حسب ما صرح به رئيس الحسابات بالشركة لفريق الفحص الميداني.

هـ- أفاد ممثلو المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أمام لجنة الاعتراض الابتدائية عند سؤاله عن التعاقدات التي حدثت قبل عملية صدور القرار الوزاري بتأسيس الشركة هل هي باسم شركة أ أو باسم المساهمين أو باسم شركة ج؟ فأفادوا في مذكرتهم رقم (02-1688-12) بتاريخ 1434/1/21 هـ المقدمة إلى اللجنة الابتدائية بأن: "جميع المعاملات المتعلقة بمشروع كانت قبل تأسيس شركة أ تسجل من قبل الشريك الرئيس، وهو شركة ج في دفاترها، وبعد تأسيس شركة أ أعادت شركة ج تحميل جميع التكاليف التي أنفقتها على شركة أ، وقامت شركة أ بطريق الخطأ بتسجيل هذه المعاملات على أساس تاريخ المعاملة أي قبل تأسيس شركة أ.

و- أنه بالرجوع إلى مسودة تقرير فحص قائمة المركز المالي المستقبلية لشركة أ (تحت التأسيس) المؤرخة في 1428/1/22 هـ الموافق 2007/2/10 م والإيضاحات المتممة للقائمة اتضح أنها تحتوي على الموجودات والمطلوبات ورأس المال المدفوع من قبل المؤسسين بمبلغ (4,700,000,000) ريال ورأس المال المتوقع من الاكتتاب بمبلغ (2,014,000,000) ريال.



ز- أنه بالرجوع إلى القوائم المالية لشركة ج لعامي 1427/4/29 هـ و 1428/4/29 هـ اتضح منها أن الشركة قامت بتسجيل الأسهم النقدية المصدرة تحت بند استثمارات طويلة الأجل/ حصص عينية، ومن ثم تم حسمها من الوعاء الزكوي ولم يتم خضوعها للزكاة في شركة ج كونها استثمارات طويلة الأجل لدى شركة أ.

ج- أنه بالرجوع إلى دفتر اليومية لشركة أ اتضح أن التسجيل في الدفاتر تم ابتداءً من شهر شوال لعام 1426 هـ. ط- أنه بالرجوع إلى صورة عقد تأسيس شركة أ (شركة مساهمة) المقدم من ممثلي الهيئة اتضح أن تاريخ العقد في 1426/1/27 هـ، وأن تقديرات العقارات التي تم تقويمها بمعرفة اللجنة الحكومية لتقدير العقارات الموقعة والمعتمدة من الهيئة العليا لتطوير منطقة مكة المكرمة تمت بتاريخ 1425/12/27 هـ.

ي- أنه بالرجوع إلى الفقرة رقم (1) بند (ثانيًا) من تعميم الهيئة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8 هـ اتضح أنه ينص على: "أن رأس المال في أول العام، يحدد بجميع الطرق سواء بالسجل التجاري أو عقود الشركة ونظامها أو أي أوراق أخرى تؤيده..."، كما نص تعميم الهيئة رقم (1/1296) بتاريخ 1419/2/19 هـ المبني على الفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (19785) بتاريخ 1418/7/19 هـ على أنه "يجب عليك أن تزكي كل ما يتحصل لديكم من جميع شركاتك، بأن تضم بعضها إلى بعض وتخرج من ذلك ربع العشر إذا حال عليه الحول، وكذلك تقوم ما عندك من عروض التجارة بما تساوي إذا حال الحول على قيامها التي اشترتها بها، وتخرج ربع العشر من القيمة المقدرة إذا كانت هذه العروض معدة للبيع".

ك- اتفق جمهور الفقهاء على وجوب الزكاة في النقد كيفما أمسكه للنماء أو للنفقة، لأنه مال نام بطبيعته ولا يشترط له النماء الحقيقي.

وأكدت الهيئة أن لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى بجدة بالإجماع أيدتها في إضافة رأس المال الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة من 1427/9/23 هـ إلى 1428/10/15 هـ وبذلك تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة رأس المال البالغ (640,232,130) ريال إلى الوعاء الزكوي للفترة من 1427/9/23 هـ حتى 1428/10/15 هـ، في حين تتمسك الهيئة بإضافة رأس المال البالغ (640,232,130) ريال للوعاء الزكوي للفترة المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك عقد تأسيس الشركة وقرار مجلس الوزراء رقم (239) بتاريخ 1427/9/23 هـ والمرسوم الملكي رقم (م/63) بتاريخ 1427/9/25 هـ والقرار الوزاري رقم (253/ق) بتاريخ 1428/10/16 هـ وشهادة إيداع رأس المال في بنك د، والسجل التجاري رقم (403151838) بتاريخ 1428/11/15 هـ والاتفاقية الموقعة بتاريخ 1426/11/16 هـ بين شركة أ العقاري وشركة هـ، وعقد أعمال الرفع المساحي لمنطقة



بتاريخ 1427/4/18هـ والعقد الموقع بين شركة أ و س ، والاتفاقية الموقعة بين شركة أ وشركة ز ، وكذلك اطلاع اللجنة على محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في 1432/8/12هـ وما ذكره رئيس الحسابات بخصوص إيداع رأس المال في البنك تبين وجود دلائل واضحة تؤكد بأن رأس المال البالغ (640,232,130) ريال الخاص بشركة أ المودع في بنك د ، قد حال عليه الحول وان شركة أ قد باشرت وبدأت أعمالها قبل اكتمال إجراء التأسيس النظامية. ولذا ترى اللجنة أن حول رأس المال يبدأ في هذه الحالة من تاريخ إيداعه لصالح تأسيس الشركة. وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضي به بإضافة رأس المال الذي حال عليه الحول للوعاء الزكوي للفترة من 1427/9/23هـ حتى 1428/10/15هـ.

البند الثاني: الزكاة على الفترة الطويلة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد الهيئة في حساب الزكاة على المكلف للفترة الطويلة من 1428/10/16هـ حتى 1429/12/30هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم موافقته على حساب زكاة على الفترة المالية الطويلة الأولى بناءً على التوزيع النسبي للأسباب الموضحة في مذكرة الاعتراض وفي الخطاب رقم (2-1469-09) وتتلخص كما هي مدونة في القرار الابتدائي بالآتي: لا توافق شركة أ على معالجة الهيئة المتمثلة في تطبيق التوزيع النسبي (أي 429 يومًا بدلًا من 354 يومًا) عند حساب الزكاة على الفترة المالية الأولى التي تبدأ من 1428/10/16هـ إلى 1429/12/30هـ ، حيث تم إعداد الإقرار للفترة المالية الأولى الطويلة وفقًا لخطاب المصلحة رقم (1/993) بتاريخ 1414/2/5هـ الذي ينص على "أنه في حالة بدء النشاط للشركة فإن الفترة المالية الأولى الطويلة (أكثر من سنة) تحاسب عن سنة فقط لعدم حولان الحول عن الجزء الأكثر من سنة "وبناءً على ما تقدم تطالب الشركة بإلغاء التزام الزكاة الذي نتج عن حساب زكاة على الفترة المالية الأولى على أساس (429) يومًا بدلًا عن (345) يومًا.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت إيضاح وجهة نظرها على النحو التالي:

طبقًا لما سبق إيضاحه في البند السابق تبين أن الشركة بدأت نشاطها الفعلي بدءًا من تاريخ الموافقة على ترخيص تأسيسها بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم بتاريخ 1427/9/25هـ، ونشاطها الفعلي يعود لفترات ما قبل التأسيس، وعليه فإن الشركة في هذه الحالة مستمرة، وقامت بتعديل السنة المالية بما يتوافق مع القرار الوزاري رقم بتاريخ 1428/10/16هـ، لذلك قامت الشركة بإعداد الحسابات الختامية عن هذه الفترة الطويلة لتبدأ من 1428/10/16هـ وتنتهي في 1429/12/30هـ على أن تبدأ السنوات المالية التالية في 1/1 وتنتهي في 12/30 من كل عام هجري، وبذلك تصبح الشركة مستمرة في النشاط، وينطبق عليها تعميم المصلحة رقم (1/993) بتاريخ 1414/2/5هـ البند (ثانيًا) الفقرة (ب)، وذلك لكون فريضة الزكاة تفرض على واقع الحال الفعلي للشركة مما يؤكد صحة إجراء الهيئة بالربط لفترة طويلة طبقًا للخطاب الوزاري رقم (3615/3) بتاريخ 1414/5/16هـ الذي أكد على أن العبرة في المسائل الزكوية



والضريبة هي بوقع الحال بينما يكون الوضع القانوني والنظامي مجرد قرينة نظامية تقبل إثبات العكس، وأكد بأن هذه قاعدة عامة تعالج على ضوءها جميع الحالات المماثلة، ومنها هذه الحالة.

ب- أنه بالرجوع إلى دفتر اليومية لشركة أ اتضح أن التسجيل بدأ بالدفتر بدءاً من شهر شوال لعام 1426هـ.

ج- أن الفقرة (ب) من البند (ثانياً) من تعميم الهيئة رقم (1/993) بتاريخ 1414/2/5هـ تنص على: "في حالة تقديم الميزانية والحسابات عن فترة طويلة يتم إخضاع صافي الربح للزكاة الشرعية بنسبة (2,5%)، [1] ثم إخضاع عناصر وعاء الزكاة الأخرى بعد استبعاد صافي الربح × المدة الطويلة المقدم عنها الميزانية ÷ 12 شهر للزكاة الشرعية بنسبة (2,5%)، [2] وتكون الزكاة المستحقة هي مجموع (2+1)" لذا تتمسك الهيئة بصحة وشرعية إجراءاتها.

وذكرت الهيئة أن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة بإجماع أعضائها أيدتها في حساب الزكاة على المكلف للفترة الطويلة من 1428/10/16هـ إلى 1429/12/30هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حساب الزكاة عن الفترة المالية وهي (354) يوم وليس كما فعلت الهيئة بحسابها على فترة مالية طويلة (429) يوماً، في حين تتمسك الهيئة بحساب الزكاة على فترة مالية طويلة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحتى لا يتم إسقاط فترة مالية من الخضوع للزكاة فإن اللجنة تؤيد إجراء الهيئة بحساب الزكاة على وعاء الفترة المالية الطويلة وهي (429) يوم وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في حساب الزكاة على المكلف للفترة الطويلة من 1428/10/16هـ حتى 1429/12/30هـ.

البند الثالث: الدفعة المقدمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد الهيئة في عدم حسم مبالغ مستحقة من بعض المؤسسين (دفوعات مقدمة) من الوعاء الزكوي لعامي 1429هـ و1430هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدياً عدم موافقته على عدم السماح بحسم المبالغ المستحقة من بعض المؤسسين (دفوعات مقدمة) من الوعاء الزكوي للأسباب المذكورة في مذكرة الاعتراض وفي الخطاب رقم (2-1469-09) وتتلخص كما هي مدونة في القرار الابتدائي بالآتي: لا توافق شركة أ على معالجة الهيئة المتمثلة في عدم السماح بحسم المبالغ المستحقة من بعض المؤسسين (دفوعات مقدمة) من الوعاء الزكوي، وذكر أنه في هذا الشأن يود أن يلفت انتباه الهيئة إلى الإيضاح رقم (8) من إيضاحات القوائم المالية الذي يفيد أن هذا البند يمثل المبالغ المدفوعة إلى بعض مالكي الأراضي لقاء الإيرادات المفقودة نتيجة توقف نشاطهم وإعمالهم، وسيتم استرداد هذه المبالغ من حصتهم من توزيعات الأرباح وفقاً للنظام الأساسي للشركة، وذكر أن شركة أ طالبت بحسم هذه الدفوعات من الوعاء الزكوي لأنها تمثل توزيعات أرباح



مستقبلية للمؤسسين، وإضافةً لذلك ووفقاً للقواعد الشرعية فإن أي أموال لا تبقى في العمل لحول كامل لا تجب فيها الزكاة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت إيضاح وجهة نظرها على النحو التالي:

أ- بمراجعة الهيئة لهذه المبالغ وطبقاً لما أكدته الشركة باعتراضها بأنها مبالغ مدفوعة لبعض مالكي الأراضي لقاء الإيرادات المفقودة نتيجة توقف نشاطهم وأعمالهم، وأن هذه المبالغ سوف يتم استردادها من حصتهم من توزيعات الأرباح ومن إفادة الشركة يتضح أن هذه المبالغ تمثل توزيعات أرباح مستقبلية للمؤسسين ومن ثم لا يمكن حسمها من الوعاء الزكوي باعتبارها ديناً للشركة لدى المؤسسين وفقاً لمضمون الفتوى رقم (2/3017) بتاريخ 1426/11/8هـ التي نصت على أن الديون التي على ملى باذل يجب على الدائن أن يزكيها، وقد أوضح سماحة المفتي في هذه الفتوى: "بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بحسم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ 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".

ب- بالرجوع إلى الإيضاح رقم (8) من إيضاحات القوائم المالية للشركة لعامي 1429هـ - 1430هـ اتضح أنه يتضمن بند مطلوبات من بعض المؤسسين (دفعات مقدمة) بمبلغ (138,315,793) ريالاً لعام 1429هـ، ومبلغ (178,320,396) ريالاً لعام 1430هـ، وقد جاء في الإيضاح ما نصه: "يمثل هذا البند المبالغ المدفوعة لبعض مالكي الأراضي لقاء الإيرادات المفقودة نتيجة توقف نشاطهم وأعمالهم، وسيتم استرداد هذه المبالغ من حصتهم من توزيعات الأرباح وفقاً للنظام الأساسي للشركة"، وكما هو مبين في الإيضاح فإن المبلغين محل الاعتراض عبارة عن قروض ممنوحة لمالكي الأراضي (المساهمين) من قبل المؤسسين بالشركة، ومن ثم ينطبق على هذا البند ما ينطبق على القروض من الناحية الفقهية.

ج- أن مطالبة المكلف بحسم المبالغ المستحقة من بعض المؤسسين (دفعات مقدمة) من الوعاء الزكوي للشركة المقرضة (المكلف) بحجة أنها تمثل توزيعات أرباح مستقبلية للمؤسسين أمر تنقصه الدقة، فإن خلاف الفقهاء في مدى توجب الزكاة في القروض على المدين، أما الدائن فلا خلاف بين جمهور الفقهاء على توجب الزكاة عليه في الدين إذا كان المدين مليوناً قادراً على السداد (غني غير مماطل) إنما الخلاف في مدى حسم الدين من الوعاء الزكوي للمدين، وعليه فإن عرض مبالغ مستحقة من بعض المؤسسين (دفعات مقدمة) كرسيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذه الدفعات تمثل ديناً على ملى (دين جيد)، ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء.

د- أن الفتوى رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ، والتي جاءت ردّاً على خطاب وزير المالية رقم (955/185) بتاريخ 1426/10/7هـ حول كيفية زكاة الديون، اتضح أنها تنص على: "وأما ما ذكرتم من سؤال بعض الشركات عن سبب حساب الديون التي على الشركة ضمن الوعاء الزكوي، فالجواب عنها بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية، ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه، وفرق بين المال الذي



بيد الإنسان والمال الذي في ذمته"، كما نصت الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ في إجابة السؤال الثالث على: أن "مقدم الإيرادات التي يحصل عليها المكلف بالزكاة كمقدم الإيجار الذي يحصل عليه لقاء تأجير عقارات أو أراض أو غيرها لعدة سنوات تجب إضافته إلى وعاء الزكاة إذا بلغ النصاب وحال عليه الحول من تاريخ تمام العقد ولقد تأيد إجراء الهيئة بعدة أحكام قضائية صادرة من المحاكم الإدارية منها:

- 1- الحكم رقم (17/د/إ/1) لعام 1431هـ الصادر عن الدائرة الإدارية الأولى بالمحكمة الإدارية بد والمؤيد من الدائرة الثانية بمحكمة الاستئناف الإدارية بحكمها رقم (2/812) لعام 1432هـ.
- 2- الحكم رقم (116/د/إ/5) لعام 1433هـ الصادر عن الدائرة الإدارية الخامسة بالمحكمة الإدارية بد والمؤيد من الدائرة الإدارية السادسة بمحكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة د بحكمها رقم (6/365) لعام 1434هـ، ومن ثم تتمسك الهيئة بشرعية إجراءاتها.

وذكرت الهيئة أن لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى بجدة بالإجماع أيدتها في عدم حسم مبالغ مستحقة من بعض المؤسسين (دفعات مقدمة) من الوعاء الزكوي لعامي 1429هـ و1430هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مبالغ مستحقة من بعض المؤسسين (دفعات مقدمة) من الوعاء الزكوي لعامي 1429هـ و1430هـ، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه المبالغ من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن هذه المبالغ لا تمثل ذمًا مدينة مستحقة على المؤسسين، وإنما هي بمثابة توزيعات أرباح مدفوعة مقدمًا، وكان ينبغي أن تعالج محاسبياً في حقوق الملكية كونها تعاملًا مع المؤسسين بصفتهم ملاكًا وليس باعتبارهم طرفًا ثالثًا، وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد المكلف في طلبه حسمها من الوعاء الزكوي.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (6/18) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة رأس المال الذي حال عليه الحول للوعاء الزكوي للفترة من 1427/9/23هـ حتى 1428/10/15هـ.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في حساب الزكاة على المكلف للفترة الطويلة من 1428/10/16هـ حتى 1429/12/30هـ.

3- تأييد المكلف في طلبه حسم المبالغ المستحقة من بعض المؤسسين (دفعات مقدمة) من الوعاء الزكوي لعامي 1429هـ و1430هـ وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1608

سنة القرار: 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد الضريبة

المبدأ

- 1- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إيفاق 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.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/10/20هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من بنك أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (21) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامين 2007م و2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/4/16هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/74) بتاريخ 1434/7/3هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (208) بتاريخ 1434/9/1هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض البنك على فرض ضريبة الاستقطاع على الفائدة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك، وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك تختلف في طبيعتها عن معاملات الإقراض العادية الأخرى التي تقوم بها البنوك في دورة عملها العادية، حيث تقوم البنوك بوضع السيولة في أسواق الأموال لأغراض قصيرة الأجل (الاقتراض أو الإقراض) وهذه المعاملات شائعة في الأعمال البنكية وبدونها من الصعب على البنوك إدارة السيولة.

وقد كانت الفائدة التي تحققها البنوك الأجنبية من أعمال الإقراض في المملكة معفاة من الضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) بتاريخ 1407/7/22هـ، وتم إلغاء هذا الإعفاء فيما بعد بالقرار الوزاري رقم (1736) بتاريخ 1424/8/10هـ، أي قبل بدء سريان نظام ضريبة الدخل الجديد الذي أصبح ساري المفعول في 1425/6/13هـ الموافق 2004/6/30م، ووفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل فإن المنشأة الدائمة في المملكة بما في ذلك البنوك مطالبة بسداد ضريبة استقطاع بنسبة 5% على مبالغ الفائدة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة.

ولتعزيز تطور ونمو القطاع البنكي في المملكة فقد بحثت مؤسسة النقد العربي السعودي الأمر مع وزارة المالية بشأن إعادة النظر في فرض ضريبة الاستقطاع على معاملات الإقراض قصيرة الأجل، وبناءً على التوجيه الصادر عن مؤسسة النقد العربي السعودي وأخذاً في الاعتبار تأثير فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات فقد أصدر وزير المالية الخطاب رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ الذي يؤكد عدم فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات، حيث ورد فيه ما نصه "ونظراً لأن الودائع بين البنوك لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة فيما بين البنوك، ويتم التعامل فيها من خلال دوائر



الزينة في البنوك بناءً على مستوى السيولة لديها وأسعار السوق السائدة، وهي عادة ما تكون إيداعات قصيرة الأجل قد تكون لمدة يوم أو جزء من اليوم...نشعركم بعدم إخضاع الدخل المتحقق من الودائع بين البنوك لضريبة الاستقطاع...".

وقد فسرت الهيئة الخطاب الوزاري المذكور خطأً إذ قصرت تطبيقه على الفائدة المدفوعة على الودائع بين البنوك التي تستوفى على أساس يوم أو جزء من اليوم، وحسب تفسير الهيئة للأمر، فإن أي فائدة تدفع على معاملات إقراض قصيرة الأجل بين البنوك تزيد عن يوم أو جزء من اليوم لا تندرج تحت الخطاب المذكور بعاليه بغض النظر عن حقيقة أن من المتبع استعمال البنوك الودائع قصيرة الأجل بينها لتحسين مركز السيولة لديها، وأن هذه الودائع تختلف عن عمليات الإقراض العادية.

لقد صدر الخطاب الوزاري المذكور لإعفاء البنوك من الضريبة على معاملات الودائع قصيرة الأجل بين البنوك، ووفقاً لروح الخطاب الوزاري، فإن ورود عبارة (يوم أو جزء من اليوم) إنما كان لغرض تسليط الضوء على طبيعة المعاملات قصيرة الأجل، وليس لحصر تطبيق الإعفاء على الودائع ليوم واحد فقط، كما أن الخطاب الوزاري لم يذكر في الفقرة الأخيرة منه أي شروط/قيود عند التأكيد على أنه لا ينبغي إخضاع مدفوعات الفوائد للبنوك غير المقيمة لضريبة الاستقطاع.

وأضاف المكلف بخطابه رقم (02-805-16) بتاريخ 1437/8/5هـ أنه بناءً على القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ، وطبقاً لشهادة مؤسسة النقد العربي السعودي فإننا نوافق على سداد ضريبة استقطاع بواقع 5% على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (992,272) ريالاً ومبلغ (39,123,672) ريالاً على التوالي، ومن ثم ينحصر استثنائنا في عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (45,798,049) ريالاً ومبلغ (74,429,834) ريالاً على التوالي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع عمولة الودائع قصيرة الأجل بين البنوك لضريبة الاستقطاع الودائع طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

أما ما ذكره المكلف من أن العمولة مدفوعة عن الودائع البنكية قصيرة الأجل لا تخضع للضريبة طبقاً للخطاب الوزاري رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ، فيرد عليه أن العمولة التي لا تخضع لضريبة الاستقطاع هي على الودائع قصيرة الأجل والتي تكون ليوم أو جزء من اليوم، أما العمولة المذكورة فلم يقدم المكلف ما يثبت أنها قصيرة الأجل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على تلك العمولة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وقد اطلعت اللجنة على خطاب إدارة الرقابة على البنوك بمؤسسة النقد العربي السعودي رقم (371000044068) بتاريخ 1437/4/16هـ بالموافقة على الكشف المقدمة من المكلف بتفاصيل العمولة المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (46,790,321) ريالاً ومبلغ (113,553,506) ريالاً على التوالي.

وحيث إن المكلف بموجب خطابه رقم (16-805-02) بتاريخ 1437/8/5هـ وافق على فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (992,272) ريالاً ومبلغ (39,123,672) ريالاً على التوالي، لذا فإن الخلاف حول هذه المبالغ يعد منتهياً، ومن ثم ينحصر استئناف المكلف في فرض الهيئة ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (45,798,049) ريالاً ومبلغ (74,429,834) ريالاً على التوالي.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير 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، وباطلاع اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:..." عوائد قروض"، كما تنص الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقرض مقيمًا في المملكة.

ت- إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية".



وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً/أ- يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعين يومًا شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وبناءً على ما سبق، فإن اللجنة ترى أن الدخل المتحقق للبنوك غير المقيمة مقابل عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا لا يخضع لضريبة الاستقطاع، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (45,798,049) ريالًا ومبلغ (74,429,834) ريالًا على التوالي.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على مقايضات أسعار الفائدة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض البنك على فرض ضريبة الاستقطاع على مقايضات أسعار الفائدة للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن البنوك في دورة الأعمال العادية تقبل ودائع من العملاء ، وتوافق على دفع فائدة بأسعار معينة ، أما في معاملة مقايضات أسعار الفائدة فيقوم اثنان من البنوك بإبرام اتفاقية يدفع بموجبها أحد البنكين عمولة بسعر متغير إلى البنك الآخر ، ويدفع البنك الآخر عمولة بسعر ثابت ، وتحسب العمولة كنسبة مئوية من أصل المبلغ الاسمي المتفق عليه بموجب عقد مقايضة أسعار الفائدة ، وهذا المبلغ الاسمي لا يتم استلامه ولا دفعه ، وإنما يستخدم حصريًا لحساب العمولة مستحقة القبض أو مستحقة الدفع.

إن استعمال مقايضات أسعار الفائدة أمر شائع بالنظر لفرص المربحة التي توفرها هذه المقايضات، وتستخدم مقايضات أسعار الفائدة للمضاربة من قبل المستثمرين الذين يتوقعون تغيرًا في أسعار الفائدة أو العلاقات بينهم، ويمكن أيضًا استخدام مقايضات أسعار الفائدة من قبل الجهات التي ترغب في التحوط لإدارة موجوداتها ومطلوباتها التي تدفع عليها أسعار فائدة ثابتة ومتغيرة.

وقد قام البنك بإبرام اتفاقيات مقايضة أسعار فائدة مع البنوك غير المقيمة، ونظرًا لأنه لا يوجد تبادل أموال/إقراض من قبل البنوك غير المقيمة، فلم يكن هناك أي استثمار ولم يتم تقديم أي خدمات في المملكة من قبل البنوك غير المقيمة



كما أنه لم يتم أي اقتراض، وتبعًا لذلك لم يتم تقديم خدمة أو استخدام أي أموال في المملكة وهو أمر جوهري لفرض ضريبة الاستقطاع.

وتنص الفقرة (1/ج) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية المتعلقة بمصدر الدخل في المملكة الخاضع للضريبة على أنه "يقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية"، ويلاحظ من ذلك أن عوائد القرض التي يتم إخضاعها للضريبة مرتبطة باستعمال الأموال في المملكة، أي القيام بأنشطة تجارية في المملكة، وبما أنه لم يتم استخدام أي أموال، فإن المكلف يرى أن المبالغ المدفوعة للبنوك غير المقيمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع مقايضات أسعار الفائدة لضريبة الاستقطاع لأن تلك المبالغ مدفوعة من بنك محلي إلى بنوك خارجية ومن ثم ينطبق بشأنها نص المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، إذ أن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات والتي يعتبر تاريخ التسوية هو بمثابة تاريخ الدفع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على مقايضات أسعار الفائدة المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبدراسة اللجنة للموضوع وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة في البند الأول من هذا القرار، ترى اللجنة أن الدخل المتحقق من مقايضات أسعار الفائدة يعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة كونه مرتبطاً بعمليات التمويل، ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% باعتباره من ضمن عوائد القروض، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على مقايضات أسعار الفائدة المدفوعة للبنوك غير المقيمة.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض البنك على فرض غرامة التأخير للحثثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن غرامة التأخير نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر بينه وبين الهيئة، وقد تعامل البنك بحسن نية وسدد الضريبة طبقاً للأنظمة الضريبية، عليه فإنه لا يوافق على فرض الهيئة غرامة تأخير بنسبة 1% على ضريبة الاستقطاع المفروضة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك ومقايضات أسعار الفائدة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة التأخير بواقع (1%) عن كل (30) يوم تأخير طبقاً للفقرة (ب) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

رأي اللجنة:

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

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا وكذلك على مقايضات أسعار الفائدة، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في البند الأول من هذا القرار، وتطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من بنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (21) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1/أ- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (992,272) ريالاً ومبلغ (39,123,672) ريالاً على التوالي، وذلك لموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء المصلحة في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م البالغة (45,798,049) ريالاً ومبلغ (74,429,834) ريالاً على التوالي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على مقايضات أسعار الفائدة المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال عامي 2007م و2008م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

3/أ- عدم توجب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، وكذلك على مقايضات أسعار الفائدة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1612

سنة القرار: 1437

المفتاح

أجور/ ضريبة استقطاع/ غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

أجور عاملين/ ضريبة جهات غير مقيمة/ غرامة عدم سداد ضريبة.

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/10/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (12) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/2/20هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (12) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/33) بتاريخ 1434/4/1هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (81) بتاريخ 1434/4/30هـ , كما أخطرت اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنفس القرار بموجب الخطاب رقم (2/32) بتاريخ 1434/4/1هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (126) بتاريخ 1434/5/29هـ, كما قدم مستنداً يفيد سداد مبلغ (2,658,872) ريال منها مبلغ (1,714,248) ريال ضريبة استقطاع ومبلغ (944,624) ريال غرامة تأخير , وإجابة على الاستفسار الذي طرحته اللجنة أثناء جلسة الاستماع على ممثلي المصلحة عما اذا كان هذا المبلغ يغطي المستحق بموجب القرار الابتدائي أفادت الهيئة بخطابها المؤرخ في 1437/2/26هـ بأن الشركة سددت بموجب خطابها رقم (ر/174/2013) بتاريخ 1434/5/28هـ مبلغ (2,658,872) ريال ويشمل مبلغ (1,714,248) ريال ضريبة استقطاع ومبلغ (944,624) ريال غرامة تأخير سداد, وأنه بعد الرجوع إلى الربط المرفق بالخطاب رقم (1434/16/4435هـ) بتاريخ 1434/7/4هـ أتضح أن المبلغ المطالب به المكلف يبلغ (1,729,392) ريال مما يعني وجود فرق لم يسدد مقداره (15,144) ريال, وقدم المكلف بناءً على طلب اللجنة المستند الذي يثبت قيامه بسداد مبلغ (15,145) ريال عند تقديم الاعتراض بالخطاب المؤرخ في 2011/10/26م الموافق 1432/11/28هـ.

وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفح خلال المهلة النظامية, مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فروق الرواتب.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بقبول اعتراض الشركة على فروق رواتب بمبلغ (370,041) ريال ومبلغ (552,150) ريال للسنتين المنتهيتين في 2007/12/31م و2008م على التوالي للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن المصروف الذي اعتمدته اللجنة في قرارها يمثل فروق في المرتبات الناتجة من مقارنة قيمة المرتبات الواردة في الإقرار الضريبي مع تلك الواردة في الشهادة المقدمة من المحاسب القانوني للشركة ضمن خطابه رقم (171/ص/2011) بتاريخ 1432/5/28هـ وبيانها كما يلي:

اليــــــــــــــان	م2007م	م2008م
الرواتب المحملة طبقاً للإقرار	1,672,838 ريال	3,431,053 ريال
الرواتب طبقاً لشهادة المحاسب القانوني	1,302,797 ريال	2,878,903 ريال
الفرق المحمل بالزيادة	370,041 ريال	552,150 ريال

وتوضح الهيئة أن المواد التي استندت عليها اللجنة في قرارها أكدت على جواز حسم المطارييف اللازمة للنشاط والتي يجب أن تكون مكتملة العناصر ومن هذه العناصر أن تكون نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية مثل عقود الموظفين وشهادة المحاسب القانوني وشهادة التأمينات الاجتماعية وأن لا تكون فقط واقعة السداد أو الاستحقاق هي المؤشر الوحيد لاعتماد المصروف ضمن المطارييف جائزة الحسم , وقد اعتمدت الهيئة على الشهادة المقدمة من المحاسب القانوني للشركة واعتبرتها هي المستند الذي من خلاله يتم الحكم على البند ولذلك اعتمد الرواتب الواردة بالشهادة، كما أن شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة من المكلف للجنة الابتدائية عن عام 2008م , كما هو موضح بالقرار صفحة (22/3) تفيد بأن مقدار الأجور والمرتبات تبلغ (1,292,256) ريال وهذه القيمة أقل مما ورد بالإقرار الضريبي وأقل مما ورد بشهادة المحاسب القانوني عن عام 2008م.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة قدم صورة من شهادة التأمينات الاجتماعية للعامين 2008م و2009م ، أما بخصوص شهادة المحاسب القانوني بالرواتب التي قدمت للهيئة بناءً على طلبها، أكد المكلف بأنها ليست شهادة بالرواتب غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية وإنما هي تحليل بقيمة الرواتب الواردة بالقوائم المالية وقد أشار المحاسب القانوني إلى ذلك الأمر بخطابه الموجه للهيئة برقم (62/ص/2011) بتاريخ 1432/4/4هـ الموافق 2011/3/9م، وذكر أنه تم التأكيد بأن شهادة الرواتب المذكورة متاحة لدى الهيئة وتم الاطلاع عليها من قبل اللجنة الابتدائية الثانية بالرياض أثناء الجلسة، وبالنسبة للبيانات الأخرى التي قدمت بشأن الرواتب بلائحة الاستئناف للتأكيد على نظاميتها قدم المكلف ما يلي:

412



- صورة قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1073) لعام 1432هـ والذي أيد قبول الرواتب العرضية ضمن المصاريف جائزة الحسم.
- صورة تعميم الهيئة رقم (1432/16/583) بتاريخ 1432/1/29هـ يناير 2011م الذي أكد في الفقرة رقم (8) منه على اعتماد الرواتب العرضية طالما أنها مؤيدة مستندياً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم قبول فرق الرواتب البالغة (370,041) ريال و(552,150) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2007م و2008م على التوالي، في حين يتمسك المكلف في طلبه قبول فرق هذه الرواتب ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2007م و2008م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ، تبين أن المادة (12) من نظام ضريبة الدخل تنص على "أن المصاريف المرتبطة بالدخل هي جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (13) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل"، كما أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

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

- أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكن المصلحة من التأكد من صحتها.
- ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
- د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.



وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبية للمكلف لعامي 2007م و2008م تبين أن الرواتب والأجور ظهرت في عام 2007م بمبلغ (1,672,838) ريال وتشمل أجور عرضية بمبلغ (370,041) ريال، وظهرت في عام 2008م بمبلغ (3,431,053) ريال وتشمل أجور عرضية بمبلغ (552,150) ريال، كما تبين أن الرواتب الظاهرة بشهادة التأمينات الاجتماعية ظهرت بمبلغ (1,302,797) ريال لعام 2007م وبمبلغ (2,878,903) ريال لعام 2008م وهي بخلاف تلك التي أظهرتها القوائم المالية والإقرارات بفارق قدره (370,041) ريال لعام 2007م ، و(552,150) ريال لعام 2008م، وباطلاع اللجنة على الكشوف التفصيلية للأجور العرضية تبين أنها توضح أسماء العمال ، ومقدار الأجور المستحقة لكل منهم خلال الاشهر من بداية يناير وحتى ديسمبر لعامي 2007م و2008م ، كما أن هذه الكشوف تتضمن الإشارة إلى أن بعض هؤلاء العمال ليسوا على كفالة الشركة وأن بعضهم تم نقل كفالته، وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وقد قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك لعامي 2008م و2009م ولم يقدم شهادة عام 2007م، ونظرًا لوجود تباين في الرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة وبين الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور لعدم قناعة اللجنة بالمستندات المقدمة ، وبذلك يعد فرق الرواتب والأجور البالغ (370,041) ريال و(552,150) ريال من المصاريف غير جائزة الحسم لأغراض حساب الوعاء الضريبي طبقًا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام ، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف الهيئة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور البالغ (370,041) ريال و(552,150) ريال ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع للسنوات المنتهية في 2006/12/31م و2007م و2008م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه من خلال مراجعته لوجهة نظر الهيئة ولقرار اللجنة الابتدائية تبين له ما يلي:
لم تتناول الهيئة وكذلك اللجنة الابتدائية بالتحليل والتفصيل اللازمين ما قدمته الشركة من إثباتات وأدلة بأن الخدمات المقدمة من كل من شركة أ /مصر، وشركة ب /مصر هي خدمات اتصالات هاتفية دولية ولا يمكن تصنيفها بغير ذلك، وكذلك لم تتناول الهيئة واللجنة الابتدائية ما ذكرته الشركة من أن الخدمات المقدمة من شركة ج تتمثل في بيع برامج لغرض إعادة بيعها شأنها في ذلك شأن عقود التوريد غير الخاضعة للضريبة.



وذكر أن الهيئة تراجعت عن موقفها الأصلي من أن جميع الخدمات تمثل خدمات فنية مقدمة من جهات مرتبطة واعتبرت جميع الخدمات على أنها إتاوات، وأيضًا تراجعت الهيئة بالنسبة للمبالغ المستحقة واعتبرتها مدفوعة طالما أن التعامل مع جهات مرتبطة، وعليه تود الشركة أن تبين وجهة نظرها بخصوص النقاط الأربعة المبينة أعلاه على النحو التالي:

- بالنسبة للخدمات المقدمة من شركتي أ /مصر وب /مصر خدمات اتصالات هاتفية دولية:
أنه بالرجوع للاتفاقيتين المبرمتين مع الشركتين أعلاه يتضح أن الخدمات المقدمة منهما تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية ولمزيد من الإيضاح، سوف يتم التعليق على الاتفاقيتين على النحو التالي:
- الاتفاقية المبرمة مع شركة أ /مصر:

من نص الاتفاقية المرفقة ضمن اعتراض الشركة يتبين ما يلي: لقد نصت الاتفاقية بالتمهيد الخاص بها على: "وأن الطرف الثاني يقوم من ضمن أسسطه الخاصة ببيع خدمات الانترنت بيع خدمات الإعلان على شبكة الانترنت لمشتريه".
كما نصت الاتفاقية في البند الثاني منها على: "يقوم الطرف الأول بمشاركة الطرف الثاني في إيراداته الناتجة من بيعه إعلانات على مواقع الطرف الأول".

مما سبق، يتضح أن الخدمات المقدمة من شركة أ /مصر عبارة عن بيع خدمات الإعلان على شبكة الإنترنت لمشتريها. حيث تتم خدمات الإعلان عن طريق تأجير مساحات على المواقع الإلكترونية بشبكة الانترنت والمملوكة لشركة أ /مصر. والهيئة سبق لها وأن صنفت هذا النوع من الخدمات على أنه خدمات اتصالات هاتفية دولية تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع 5% فقط، حيث أكدت على ذلك في معرض ردها على السؤال رقم (86) من الأسئلة الأكثر شيوعًا.
ونظرًا لأن طبيعة الخدمات المقدمة من شركة أ /مصر واضحة ومحددة ومصنفة كما هو موضح أعلاه بأنها خدمات اتصالات هاتفية دولية، ومن ثم فإن الخدمة أصبحت معرفة ومحددة وفقًا للمادة (68) من النظام والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وعليه فلا مجال لتصنيفها بغير ذلك.

ومن ثم، يتضح أن التعاملات مع شركة أ /مصر تتعلق بتقديم خدمات اتصالات هاتفية دولية، وليس بيع برامج كما ذكرت المصلحة.

- الاتفاقية المبرمة مع شركة ب /مصر:

أنه بالرجوع للاتفاقية المبرمة مع شركة ب /مصر المرفقة ضمن اعتراض الشركة يتضح أنه ينطبق عليها ما ينطبق على الاتفاقية المبرمة مع شركة أ مصر، وأنها تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية وليس بيع برامج لتمثيل نفس النصوص والمسميات بين الاتفاقيتين.

- الاتفاقية المبرمة مع شركة ج:

أنه بالرجوع للاتفاقية المبرمة مع شركة ج المرفقة ضمن اعتراض الشركة، يتبين أنها نصت على أنها تتعلق بمشتريات برامج بغرض إعادة البيع، حيث نصت على ما يلي:



"يقوم الطرف الأول بإمداد الطرف الثاني بالبرمجيات التي يحتاجها لبيعها لعملائه وحسبما تتطلب المواصفات الفنية المطلوبة مع كل برنامج عند طلبه على حد".

مما سبق، يتضح أن هذه الاتفاقية تتعلق بواقعة بيع برامج بغرض إعادة البيع لمستهلكين نهائين داخل المملكة، بمعنى آخر فإن هذا العقد يتعلق بتوريدات ومشتريات لغرض إعادة البيع.

وقد نصت المادة (5) فقرة (7) من اللائحة التنفيذية على عدم خضوع عقود التوريد للضريبة على الإطلاق كونها لا تعد من مصادر الدخل بالمملكة، والهيئة سبق وأن أكدت في معرض ردها على السؤال رقم (82) من الأسئلة الأكثر شيوعاً على عدم خضوع عمليات شراء أنظمة الحاسب الآلي والبرامج التدريبية للضريبة، كونها تعد بمثابة بضاعة يتم شرائها بغرض إعادة البيع، وهذا ينطبق على الحالة قيد الاستئناف، كما أن الهيئة قد أصدرت عدة خطابات أكدت فيها على نفس المفهوم، منها على سبيل المثال الخطاب رقم (9/5114) بتاريخ 1425/11/9 هـ والذي يفيد بأن شراء البرامج المحاسبية إذا نتج عنه انتقال جميع الحقوق ومنها الحق في البيع لطرف ثالث يعتبر بمثابة بضاعة مشتراة، والخطاب رقم (9/953) بتاريخ 1430/2/21 هـ والذي يفيد بأنه إذا انتقلت جميع الحقوق ومنها الحق في البيع لطرف ثالث فإن العلامة التجارية المباعة تعد بمثابة بضاعة مشتراة.

وفي ضوء ما سبق يتضح أن واقع التعامل بين المكلّف وشركة ج يتعلق بواقعة شراء برامج بغرض إعادة البيع، ومن ثم يعتبر بمثابة شراء بضاعة ولا يخضع لضريبة الاستقطاع.

وأكد المكلّف على عدم أحقية الهيئة في تعديل وجهة نظرها المقدمة إلى اللجنة الابتدائية حيث لم تتطرق الهيئة لموضوع الإتاوة على الإطلاق، ومن ثم فإن الشركة ترجو من هذه اللجنة عدم اعتماد موضوع الإتاوة وإخراجه من نطاق الاستئناف إذا صح ذلك نظاماً، أما إذا رأت اللجنة غير ذلك، تود الشركة إيضاح أسباب اعتراضها على موضوع الإتاوة على النحو التالي: لقد اجتهدت الهيئة في استنباطها أن التعاملات مع هذه الشركات تعد بمثابة إتاوة استناداً لتفسيرين هما: أن التعامل يتعلق بواقعة بيع برامج، وأن طريقة التحاسب بين الشركات غير المقيمة والمكلّف تتحدد بنسبة من الإيرادات.

وقبل الرد على التفسيرين المذكورين أعلاه، تود الشركة أن تذكر اللجنة بأن مفهوم وتعريف الإتاوة الذي ورد بالمادة (الأولى) من النظام لا ينطبق على هذه التعاملات على الإطلاق، حيث عُرِفَت الإتاوة بأنها "الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشمل، ولا تقتصر، على حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، والأعمال، والشهرة، والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تخويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية".

بما يتضح معه عدم انطباق مفهوم وتعريف الإتاوة على الخدمات المقدمة من الشركات الأربعة غير المقيمة المذكورة أعلاه، وذلك لعدم تضمن الاتفاقيات المبرمة على أي من مسميات الإتاوة المذكورة أعلاه، أما بخصوص التفسيرين اللذين استندت إليهما الهيئة لاعتبار التعاملات مع الشركات غير المقيمة بمثابة "إتاوة"، تود الشركة إيضاح وجهة نظرها حيال كل تفسير كما يلي:



فيما يخص ان التعامل يتعلق بواقعة بيع برامج:

فقد تبين من خلال التعليق على الاتفاقيات الثلاثة المبرمة مع الشركات "أ/مصر وب/مصر" وجد أن التعاملات المتعلقة بهذه الاتفاقيات عبارة عن خدمات اتصالات هاتفية دولية ومشتريات برامج بغرض إعادة البيع ولا تتعلق بأي شكل من أشكال الإتاوة، ولمزيد من الإيضاح أورد المكلف بعض الدلائل المؤكدة على وجهة نظر الشركة بخصوص عدم صحة ما ذهبت إليه الهيئة عند تصنيفها للتعاملات التي تمت مع الشركات غير المقيمة على أنها "إتاوة" وذكر المكلف أن المتعارف عليه أن الجهة مالكة الحق المعنوي أو براءة الاختراع أو العلامة التجارية، لا تتكبد أي نفقات إضافية أو متكررة خلاف النفقات التي تكبدها أصلاً في سبيل الحصول على هذا الحق المعنوي أو براءة الاختراع أو العلامة التجارية، مما يتوجب معه محاسبة هذه الجهة عن إيراداتها من بيع حق استخدام الحقوق المعنوية أو العلامات التجارية بنسبة صافي ربح بواقع 100% وفقاً للنظام الضريبي القديم ونسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% في النظام الضريبي الجديد وذلك لأن الإيرادات لا تقابلها أي تكاليف، وهذا ما لم يتحقق للشركات غير المقيمة المتعامل معها، حيث تكبدت الشركات غير المقيمة تكاليف ونفقات في سبيل تحقيق إيراداتها سواء من عملائها أو من المكلف، حيث إن طبيعة عمل تلك الشركات غير المقيمة تتطلب تكبدها لتكاليف ونفقات حتى تتمكن من تحقيق إيراداتها، والمكلف على استعداد لتقديم ما يثبت تكبد هذه الشركات غير المقيمة لتكاليف ونفقات حقيقية.

وذكر أنه قد صدرت العديد من القرارات الاستثنائية التي أكدت على أن الخدمات التي تقدمها جهة غير مقيمة وتتكبد في سبيل تقديمها للجهة المقيمة نفقات وتكاليف، لا تعد ولا تصنف على أنها إتاوة أو حق امتياز لأغراض الضريبة، حيث أكدت اللجنة الاستثنائية بأنه طالما لم يرد بالاتفاقية المتعلقة بتقديم الخدمات ما يؤيد أنها استخدام لبراءة اختراع أو أسرار أو معرفة صناعية، فإنه لا يمكن اعتبار هذه الخدمات بمثابة إتاوة أو حق امتياز، ومن هذه القرارات على سبيل المثال القرار رقم (811) والقرار (812) لعام 1429هـ. وعلاوة على ما سبق عرضه أفاد المكلف بأن واقع الحال يقضي بأن الشركة تعتبر وسيطة بين كل من شركتي أ/مصر وب/مصر من جهة والمستفيد النهائي بالمملكة من جهة أخرى، وذلك بالنسبة لخدمة تأجير مساحة إعلانية على مواقع الشركتين، وعليه فإن الحالة عبارة عن واقعة تقديم خدمات اتصالات هاتفية دولية مقدمة من شركتي أ/مصر وب/مصر إلى المستفيد النهائي بالمملكة، ولو فرض جدلاً تقديم شركتي أ/مصر وب/مصر خدمة تأجير مساحات إعلانية على موقعيهما للمكلف، فهل سيعتبر هذا التعامل بمثابة إتاوة أم أنه يعبر عن خدمات اتصالات هاتفية دولية؟ ناهيك عن أن دور الشركة يقتصر فقط على دور الوسيط مقابل نسبة من الإيرادات، مما يؤكد عدم تحقق الإتاوة بأي شكل من أشكالها الواردة بتعريفها السابق الإشارة إليه، لأن المكلف يقوم بمساعدة مشتركيه في استئجار مساحات إعلانية على المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت والمملوكة للشركتين المذكورتين أعلاه (كوسيط) وليس كمالك لحق استخدام المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت، وهذا يتضح جلياً من الاتفاقيات المقدمة. ومن جانب آخر أكد المكلف بأن المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت والمملوكة لشركتي أ/مصر وب/مصر، لا تمثل "حقوق فكرية أو حقوق تأليف أو براءات



اختراع أو تصميم أو أسرار صناعية أو موارد طبيعية أو علامة تجارية أو أسماء تجارية أو أسرار تجارية أو معرفة... مما يؤكد انتفاء صفة الإتاوة على الخدمات المقدمة للمكلف.

وطبقاً للاتفاقيات السابق الإشارة إليها، يتضح أن حق استخدام المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت لم ينتقل إلى المكلف، ومن ثم لا مجال لتصنيف الخدمة على أنها إتاوة، حيث إن الأمر لا يتعدى استئجار مساحات على المواقع الإلكترونية.

أما بالنسبة للبرامج التي تقوم شركة ج ببيعها للمكلف، فقد ورد في البند الثاني من الاتفاقية المبرمة بشأنها ما يلي:

"يقوم الطرف الأول بإمداد الطرف الثاني بالبرمجيات التي يحتاجها لبيعها لعملائه وحسبما تتطلب المواصفات الفنية المطلوبة مع كل برنامج عند طلبه على حد."

وعليه، يتضح أن البرامج التي يشتريها المكلف من شركة ج ليست معدة بحيث يتم استخدامها من مستهلكين آخرين، بل إن الواقع يقضي بأن كل برنامج له مواصفات فنية تختلف عن البرنامج الآخر، حيث يتم إنشاء وإنتاج هذه البرامج وفقاً لطلب المستهلك النهائي، بحيث لا تكون هذه البرامج معدة للبيع لجهات أخرى، مثل برامج الحاسب الآلي المشهورة والمتعارف عليها، مما يعني أن التكاليف المتكبدة لهذه البرامج تتكرر مع كل برنامج، وعليه تنتفي صفة الإتاوة عن تلك البرامج لأن كل برنامج له تكاليفه المتكبدة الخاصة به، ناهيك أن كل برنامج يباع لمرة واحدة فقط، ومن ثم لا يمكن للشركة غير المقيمة أن تباع البرنامج أكثر من مرة للمكلف أو لغيره، لأن الشركة لو قامت ببيع لبرنامج لأكثر من جهة مع ثبات التكلفة (تكبد التكلفة لمرة واحدة) فإن شبهة الإتاوة يمكن أن تظهر في هذه الحالة كما هو الحال بالنسبة للبرامج التي ينطبق عليها مفهوم الإتاوة والتي لا تنتقل إجمالي الحقوق الخاصة بها (التي من ضمنها حق البيع لطرف ثالث) للمشتري مثل بعض برامج الحاسب الآلي، مما سبق يتأكد أن التعاملات مع الشركات غير المقيمة لا تتعلق بإتاوة بل بخدمات اتصالات هاتفية دولية لشركتي أ/ مصر وب/ مصر وخدمات فنية لشركة أ/ دبي ومشتريات برامج بغرض إعادة البيع من شركة ج. وبخصوص طريقة التحاسب بين المكلف والشركات غير المقيمة التي تتحدد مقابل نسبة من الإيرادات المحققة للمكلف داخل المملكة يتضح أن الهيئة اعتبرت أن واقعة التحاسب بين الشركة والشركات غير المقيمة مقابل نسبة من الإيرادات المحققة لها داخل المملكة قريبة على وجود إتاوة، وفي هذا الخصوص تود الشركة الرد على وجهة نظر الهيئة على النحو التالي:

تعتبر عملية التحاسب بنسبة من الإيرادات أحد وسائل المحاسبة المتعارف عليها بين الشركات لأغراض تحديد القيمة المالي بطريقة محفزة، وتلجأ إليها الشركات في الأحوال التي تقتضيها ظروف التعامل وطبيعة النشاط وغيرها من المحددات الأخرى والبداءات الخاصة والتي تحدد طبيعة طريقة المحاسبة لأغراض تحديد القيمة المالية بطريقة محفزة لأطراف التعاقد، وهذا الأسلوب في المحاسبة ليس بجديد وهو أحد أساليب التسويق الناجحة ولا يمكن تصنيفه على أنه إتاوة، حيث إن الإتاوة تفرض بغض النظر عن تحقيق الطرف الآخر لإيرادات أم لا، في حين أن أسلوب نسبة من الإيرادات لا يفرض أي مقابل مالي ما لم يتم تحقيق الإيرادات، كما أنه لم يرد نص في النظام الضريبي ولائحته التنفيذية يفيد بأن التحاسب بين الشركات بنسبة من



الإيرادات تعتبر قرينة على وجود إتاوة، كما أن الهيئة في معرض ردها على السؤال رقم (68) من الأسئلة الأكثر شيوعاً أكدت على عدم اعتبار واقعة التحاسب بنسبة من الإيرادات قرينة على وجود إتاوة. وبخصوص اعتبار المبالغ المستحقة مبالغ مدفوعة نظراً لعلاقة الارتباط بين الشركة والشركات غير المقيمة فقد أظهر القرار الابتدائي المشار إليه مبالغ مستحقة للشركات غير المقيمة على النحو التالي:

اسم الشركة	السنة المالية	القيمة	ملاحظات
أ مصر	2007م	2,603,035	(1)
ب مصر	2008م	3,730,391	
ج	2008م	2,367,621	

وبهذا الخصوص تجدر الإشارة إلى أن الشركة قد قامت خلال عام 2008م بتسديد مبلغ (600,000) ريال من رصيد شركة أ/مصر المبين أعلاه، كما قامت بتسديد ضريبة الاستقطاع المستحقة على هذا المبلغ المدفوع فعلاً، وقدم المكلف مع اعتراضه نسخة من إيصال سداد وتوريد الضريبة للهيئة، وعليه فإن الرصيد المستحق لشركة أ/مصر بموجب قرار اللجنة الابتدائية، كما في 31 / 12 / 2008م يصبح (2,003,035) ريال بعد أن كان (2,603,035) ريال، كما في نهاية السنة السابقة أي 31 / 12 / 2007م.

وأوضح المكلف فيما يلي المسببات المؤيدة لوجهة نظره بعدم إخضاع المبالغ المستحقة لضريبة الاستقطاع ما لم تتحقق واقعة الدفع الفعلي:

أنه بناءً على المادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من لائحته التنفيذية، فإن ضريبة الاستقطاع تفرض على المبالغ المدفوعة فعلاً للجهة غير المقيمة وليس على المبالغ المستحقة.

ويتضح أن الهيئة استندت في رأيها باعتبار المبالغ المستحقة كمبالغ مدفوعة كون الشركات المتعامل معها مرتبطة، وبهذا الخصوص تؤكد الشركة على عدم ورود أي نص بالنظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية يفيد باعتبار المبالغ المستحقة مدفوعة إذا كانت متعلقة بجهات مرتبطة، وقد أصدرت الهيئة العديد من الخطابات في هذا الشأن منها على سبيل المثال لا الحصر خطاب الهيئة رقم (1432/16/4113)

بتاريخ 1432/7/13هـ الموافق 2011/6/15م والذي اعتبر المبالغ المستحقة للمركز الرئيس على الفرع مقابل تقديم خدمات مدفوعة فقط حال قيدها بالحساب الجاري للمركز الرئيس، أما إذا لم ت قيد تلك المبالغ بالحساب الجاري للمركز الرئيس فلا تعتبر مدفوعة، وبالرجوع للقوائم المالية للشركة للعامين 2007م و2008م يتبين أن الحساب الجاري للشركاء المدرج بها يخص



شركة أ /دبي، والجدير بالذكر أن هذا الحساب الجاري لم يفيد به المبالغ المستحقة للجهات غير المقيمة والموضحة أعلاه، وفي ضوء ما سبق يتضح عدم تسوية المستحقات للشركات غير المقيمة بحسابات المكلف أو مقاصتها مع الحسابات الجارية الواردة بالقوائم المالية للسنوات قيد الاستئناف، مما يؤكد عدم وجوب حساب ضريبة الاستقطاع عليها حتى يتم دفعها فعلياً والشركة على أتم الاستعداد لتقديم أي مستندات تطلبها اللجنة لإثبات عدم سداد تلك المستحقات للعامين 2007م و2008م.

ومما سبق يتضح أن الخدمات المقدمة من شركتي أ /مصر وب /مصر تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية، كما أن الخدمات المقدمة من شركة أ /دبي تتعلق بخدمات فنية وفقاً لغاتورة التعامل الوحيدة البالغة (302,896) ريال، وعليه وحال ثبت وتبين أن الخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة خلاف مشتريات البرامج بغرض إعادة البيع تتمثل في خدمات اتصالات هاتفية دولية وخدمات فنية وإذا تم التسليم بأن هذه الخدمات مقدمة من جهات مرتبطة وفقاً لرأي الهيئة، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع سواء تحققت واقعة الارتباط أم لم تتحقق تظل بنسبة 5% فقط، وذلك وفقاً لنص المادتان (68) من النظام و (63) من اللائحة التنفيذية.

ويتضح أن ممارسات الهيئة تقضي بإخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية المقدمة من جهة مرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (68) من النظام الضريبي والفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام، وبمراجعة هذين النصين يتضح أن الهيئة قامت بتفسير هاتين المادتين تفسيراً خاطئاً، فالهيئة تزعم أن هاتين المادتين تُخضعان خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% إذا أدت هذه الخدمات من قبل جهات غير مرتبطة، وبنسبة 15% إذا أدت تلك الخدمات من قبل مركز رئيسي أو جهة مرتبطة، وإذا تم التسليم لرأي الهيئة الخاص بتحقيق واقعة الارتباط، فإن الشركة بهذا الخصوص، تود أن تؤكد على أن ما ذهبت إليه الهيئة في تفسيرها المشار إليه بالنسبة للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل يخالف النظام للأسباب التالية:

لقد نص النظام صراحة على إخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية بنسبة 5% فقط دون النظر إلى واقعة الارتباط، كما نص في الفقرة (أ/6) على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا تتجاوز نسبة الضريبة 15%، أي أن نظام الضريبة أحال إلى اللائحة التنفيذية وخولها تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى لم يتضمنها نص المادة (68)، وحيث إن نسبة ضريبة الاستقطاع على خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية قد وردت وبشكل واضح وصريح وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر في المادة (68) من النظام الضريبي بواقع 5% فقط وبغض النظر عن علاقة الارتباط، فلم يعد هناك أي مجال نظامي لتعديل هذه النسبة على الإطلاق. وعلاوة على ذلك فإن اللائحة التنفيذية نفسها وفي الفقرة (1) من المادة (63) منها قد نصت صراحة على إخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% فقط، ولم يرد في هذا النص أي قيد يتعلق بصفة المكلف وعلاقة الارتباط من عدمها، وعليه فإن إخضاع المكلف لضريبة استقطاع بنسبة 5% ينطبق على أي مكلف سواءً دفعت المبالغ الخاضعة للضريبة إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو أن المنظم قصد عدم إخضاع الجهات المرتبطة لنسبة 5% لنص على ذلك صراحة،



بمعنى آخر أن النص القاضي بتحديد نسبة الضريبة بواقع 5% لخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية باللائحة التنفيذية يتضمن الجهات المرتبطة

وغير المرتبطة، أما ما نصت عليه المادة (63) من اللائحة التنفيذية من إخضاع دفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لضريبة استقطاع بنسبة 15% فإن هذا يشمل الحالات التي لم يتم النص بشأنها على نسبة محددة. وحيث إن خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية، قد تم النص بشأنها على نسبة محددة وهي 5% وبشكل صريح في كل من النظام واللائحة التنفيذية، فإنها غير مشمولة بالفقرة الواردة في اللائحة التنفيذية والمتعلقة بدفعات مقابل خدمات مدفوعة لجهات مرتبطة، وعليه فإنها تخضع للنسبة المحددة في كل من النظام واللائحة وقدرها 5% فقط، والجدير بالذكر أن اللجنة الاستئنافية قد أخذت في قرارها رقم (1129) لعام 1433هـ، بالتفسير الذي تم الإشارة إليه في المادتين (68) من النظام الضريبي و(63) من اللائحة التنفيذية، وذلك بالنسبة للخدمات الفنية أو الاستشارية حيث أخضعتها لنسبة 5% بغض النظر عن علاقة الارتباط، وحيث إن اللجنة الاستئنافية قد حكمت بخضوع الخدمات الفنية لنسبة 5% فقط بالرغم من عدم ورود نص صريح بذلك في المادة (68) من النظام، فإنه ومن باب أولى أن تخضع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية بنسبة 5% لورود نص صريح بذلك في المادة (68) من النظام، وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد الشركة أن تطبيق الهيئة لنسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% على مبالغ خدمات الاتصالات الهاتفية والدولية والخدمات الفنية التي تدفع إلى جهات مرتبطة يخالف كلاً من النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وبناءً على ذلك تطالب الشركة بخضوع تلك الخدمات لنسبة 5% وليس 15% في كل الحالات وبغض النظر عن أي علاقة ارتباط.

وقدم المكلف صورعن الاتفاقيات المبرمة مع الشركات الثلاثة باللغة العربية وهي: شركة أ - مصر، شركة ب - مصر، شركة ج، أما شركة أ دبي فإن التعامل معها كان بموجب فاتورة وحيدة.

وقدم فيما يلي بيان بطبيعة الخدمات المقدمة من الشركات الخارجية من وجهة نظر الشركة:

الشركة	طبيعة التعامل	السنة المالية	قيمة التعاملات	الضريبة بموجب ربط المصلحة	الضريبة واجبة السداد بموجب القرار الابتدائي	ملاحظات
أ مصر	خدمات تأجير	2006م	1,771,535	177,154	177,154	--
أ مصر	خدمات تأجير	2007م	3,787,387	508,890	478,890	(1)
أ دبي	خدمات فنية	2007م	302,896	45,434	30,289	(2)
ب مصر	خدمات تأجير	2008م	4,562,508	642,771	642,771	--
ج	مشتريات برامج بغرض إعادة البيع بالمملكة	2008م	2,367,621	355,143	355,143	--
المجموع:	--	--	--	1,729,392	1,684,247	--



ملاحظة (1) و(2):

المبلغ الذي أ	ملاحظة (1)	ملاحظة (2)
خضعته المصلحة لضريبة الاستقطاع	3,787,387	302,896
ضريبة استقطاع بواقع 15%	568,108	45,434
ناقصًا: ضريبة استقطاع مسددة	(59,218)	-
الرصيد المستحق كما في ربط المصلحة	508,890	45,434
ناقصًا: ضريبة استقطاع مسددة تحت اسم شركة ج بدلًا من شركة أ / مصر	(30,000)	--
ناقصًا: ضريبة استقطاع مسددة عند تقديم الاعتراض الابتدائي	--	(15,145)
الرصيد المستحق بعد التعديل	478,890	30,289

كما قدم فيما يلي ملخص لطبيعة التعاملات مع الشركات المذكورة أعلاه:

- شركة أ مصر وشركة ب مصر:

تؤكد الشركة بأن الخدمات المقدمة من الشركتين المذكورتين أعلاه تتعلقان بخدمات تأجير ساعات على مواقع الإنترنت لم تتحقق من مصدر للدخل بالمملكة وذلك استنادًا إلى الفقرة رقم (4/أ) من المادة (5) من النظام الضريبي والتي تنص على أ- يعد الدخل 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 رئيسي 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".

وعليه وكما هو موضح أعلاه فإن تأجير ساعات على مواقع الإنترنت لا يعبر بأي حال عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة مما يؤكد أن خدمات التأجير المذكورة أعلاه لم تتحقق من مصدر للدخل بالمملكة، والجدير بالذكر أن توجه الشركة

المسبق باعتبار تلك الخدمات تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية كان بناءً على رأي الهيئة في معرض ردها على السؤال رقم (86) من الأسئلة الأكثر شيوعًا.



- شركة ج:

تؤكد الشركة بأن طبيعة التعامل مع الشركة المذكورة أعلاه تتعلق بواقعة بيع برامج بغرض إعادة البيع لمستهلكين نهائيين داخل المملكة، بمعنى آخر أن هذا العقد يتعلق بتوريدات ومشتريات لغرض إعادة البيع، وهذا يتبين جلياً من نصوص الاتفاقية، وقد سبق أن أكدت الهيئة في معرض ردها على السؤال رقم (82) بالأسئلة الأكثر شيوعاً على عدم خضوع مثل هذا التعامل للضريبة لاعتباره بمثابة عقد توريد لا يتحقق من مصدر للدخل بالمملكة.

- شركة أ دبي:

تؤكد الشركة أن الخدمات المقدمة من الشركة المذكورة أعلاه تتعلق بخدمات فنية. وقدم المكلف للجنة بيان بحركة حساب الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى والمصاريف المستحقة، كما قدم مستخرج من حسابات الشركة عن الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى والمصاريف المستحقة الظاهرة بالقوائم المالية للسنتين المنتهيتين في 31/12/2007م و2008م، وأكد المكلف على أن المبالغ المستحقة، كما وردت بلائحة الاستئناف المقدمة للجنة كانت على النحو التالي:

اسم الشركة	السنة المالية	القيمة	ملاحظات
أ مصر	2007م	2,603,035	(1)
ب مصر	2008م	3,730,391	--
ج	2008م	2,367,621	--

ملاحظة (1):

بهذا الخصوص تجدر الإشارة إلى أن الشركة قد قامت خلال عام 2008م بتسديد مبلغ (600,000) ريال من رصيد شركة أ/مصر المبين أعلاه، كما قامت بتسديد ضريبة الاستقطاع المستحقة على المبلغ المدفوع فعلاً، وقدم للجنة نموذج توريد الضريبة للهيئة والغرامة ذات العلاقة، وعليه فإن الرصيد المستحق لشركة أ/مصر بموجب قرار اللجنة الابتدائية، كما في 31/12/2008م يصبح (2,003,035) ريال بعد أن كان (2,603,035) ريال، كما في نهاية السنة السابقة أي 31/12/2007م.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفادت بالآتي:



شركة أ / مصر:

البير	2006م	2007م	2008م
قيمة التعامل	1,771,535	3,787,387	2,367,621
قيمة فروق ضريبة استقطاع	177,154	508,890	355,143

احتسبت الشركة ضريبة استقطاع بواقع 5% للخدمات الفنية المقدمة من شركة أ / مصر، وحيث إن هذه الشركة شركة مرتبطة فقد تم حساب ضريبة الاستقطاع بواقع 15% طبقاً للمادة (63) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لأن شركة أ (محل الاعتراض) شركة ذات مسئولية (95% شركة د (مساهمة مصرية) و5% شركة أ (دبي) وحيث إن شركة د شريك في شركة أ مصر، لذا فإن إجراء الهيئة صحيح باعتبارها شركة مرتبطة، وفيما يخص قول الشركة أنه في عام 2007م لم يتم دفع المبلغ بالكامل إنما تم دفع مبلغ (1,184,352) ريال والمبلغ المتبقي رصيد مستحق، لذا سيؤخذ ذلك عند صدور القرار إذا بقي هذا المبلغ رصيد مستحق وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (1110) لعام 1433هـ الذي أكد على أن التعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع ويكون خضوعها بنسبة 15%.

شركة أ / دبي وشركة ب / مصر:

السنوات	تعاملات مع د دبي 2007م	تعاملات ب مصر 2008م
قيمة البند	302,896 ريال	4,562,508 ريال
قيمة فرق ضريبة الاستقطاع	45,434 ريال	642,771 ريال

لم تقدم الشركة ما يثبت أن الشركتين غير مرتبطتين والمتمثلة في عقد التأسيس، كما أن شركة أ دبي تساهم بنسبة في الشركة المعترضة وعليه فإنها تعتبر إحدى الشركات المرتبطة بها ومن ثم فإن إجراء الهيئة صحيح بإخضاعهما لضريبة الاستقطاع بواقع 15%.

وأضاف ممثلو الهيئة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأنه طبقاً لما هو متوفر للهيئة من معلومات وعقود لهذه الشركات ثبت للهيئة أن شركة أ السعودية مملوكة لشركة د بنسبة 95%، وشركة ه مصر مملوكة لنفس هذه الشركة بنسبة 99% وشركة و مملوكة ل ز بنسبة 99% أما بالنسبة لشركة ب مصر فتملكها شركة ح بنسبة 99%، وشركة ح مملوكة لشركة ز وبناءً على ما تم إيضاحه اعتبرت الهيئة أن الشركات محل البحث مرتبطة ببعضها، وفيما يخص ما ذكره ممثل الشركة من أن الخدمات المقدمة هي عبارة عن خدمات اتصالات دولية ومشتريات، قدمت الهيئة ثلاثة عقود بين الشركة والشركات



الأخرى، وذكرت أنه لم يتضح من تلك العقود أنها خدمات اتصالات دولية ولا مشتريات وإنما هي عقود بيع برامج نظمها هذه الاتفاقيات وتحدد هذه الاتفاقيات نسبة كل طرف من الإيراد ومن ذلك يثبت أنها عبارة عن إتاوات تخضع لنسبة 15% كضريبة استقطاع، وذكرت الهيئة أنه حصل سهوًا خطأ باعتبار شركة ج مصر هي أ مصر، أما بالنسبة لما ذكرته الهيئة من أنها سوف تراعي في وجهة نظرها في مذكرة رفع الاعتراض أنه لم يتم دفع المبلغ بالكامل (1,184,352) ريال فتؤكد الهيئة أن هذا المستحق لا يستلزم له الدفع حيث إن هذه التعاملات بين جهات مرتبطة ولا يوجد ضرورة لواقعة دفع محددة حيث جرت العادة بين الشركات المرتبطة أن تسوى تعاملاتهم المالية بقيود محاسبية لا تستلزم لها الدفع، وكان مقصد الهيئة في المذكرة أنه إذا لم يثبت أنها جهات مرتبطة للجنة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة والمبالغ المستحقة لشركة أ مصر، وشركة ب - مصر، وج، وشركة أ - دبي، وطلبه عدم اعتبار ما حصلت عليه هذه الشركات على أنه مقابل استخدام حقوق "إتاوة" وطلبه التفريق بين الاتفاقيات الموقعة مع هذه الشركات من حيث طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة، وكذلك طلبه التفريق في المعاملة بين المبالغ المدفوعة والمبالغ المستحقة لقاء هذه التعاملات، وتأكيد على أن معظم المبالغ التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع هي مبالغ مستحقة لم يتم دفعها، وأن ما يخضع لضريبة الاستقطاع منها هو مبلغ (600,000) ريال المدفوع خلال عام 2008م لشركة أ /مصر وسدد عنه ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% كونه مقابل خدمات اتصالات دولية، وأن استناد الهيئة لاعتبار المبالغ المستحقة كمبالغ مدفوعة لكون التعاملات كانت بين جهات مرتبطة ليس له سند نظامي، في حين تتمسك الهيئة بخضوع المبالغ محل الاستئناف لضريبة الاستقطاع وبنسب 15% كونها مدفوعة مقابل استخدام حقوق "إتاوة" ولجهات مرتبطة للأسباب الموضحة تفصيلًا عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع 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 (ج) والفقرة (د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل التي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة تنص على: ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، كما أن الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: 1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة،



2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخل المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ذلك الإيجار الذي حدد بنسبة 5%، والإتاوة أو الربح التي حددت بنسبة 15%، والدفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية التي حددت بنسبة 5%.

كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: ... والتي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها الإتاوة التي تم تحديد سعرها بنسبة 15% والخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الدولية والتي تم تحديد سعرها بنسبة 5%، وتبين أن الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية عرفت المقصود بالخدمات الفنية أو الاستشارية حيث نصت على "يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها"، كما عرفت المادة (الأولى) من النظام الإتاوة، "بأنها الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشمل ولا تقصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية" وعرفت الفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة خدمات الاتصال الهاتفية الدولية بأنها أي مبالغ مدفوعة إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات متعلقة بتقديم خدمة الاتصال الهاتفي الدولي من المملكة كما تبين أن تعميم المصلحة رقم (9/3256) بتاريخ 1429/6/28هـ ينص "وبعد دراسة هذه الأنواع من الخدمات على ضوء ما يقضي به النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وما هو مطبق في الدول الأخرى، ومن ثم عرض نتيجة ما انتهت إليه الدراسة على أنظار معالي وزير المالية فقد صدر خطاب معاليه رقم (4260/1) بتاريخ 1424/4/22هـ القاضي بخضوع الخدمات الموضحة في الفقرات (3،2،1) أعلاه وهي: 1- المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الدولية الهاتفية والتلكس الوسيط، 2- المبالغ المدفوعة للمنظمات الدولية المالكة للأقمار الصناعية مقابل استخدام ساعات فضائية أو دوائر دولية في تلك الأقمار، 3- المبالغ المدفوعة مقابل استئجار ساعات على الكوابل الدولية والانترنت، لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% من إجمالي المبلغ المدفوع لوضوح النصوص النظامية بإخضاعها للضريبة وعدم خضوع المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الموضحة في الفقرة (4) أعلاه المتعلقة بخدمات التجوال



الدولي لضريبة الاستقطاع لأنها لا تعد متحققة من مصدر في المملكة لكون ممارسة العمل في هذه الحالة تتم بالكامل خارج

المملكة، ولأن دور شركة الاتصالات المحلية يكون بمثابة دور الوسيط من خلال قيامها بتحصيل قيمة الفاتورة من المشترك السعودي وتسديدها لشركة الاتصالات الأجنبية غير المقيمة نيابة عنه".

وتبين أن الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على "تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة فنصت الفقرة (أ) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ... ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (أ/1) إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة، وفي الفقرة (أ/4) إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمه في المملكة، وفي الفقرة (أ/5) إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة، وفي الفقرة (أ/7) مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو شركة مرتبطة بها، وفي الفقرة (أ/8) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة، وفي الفقرة (أ/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 مشابهه 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 يوديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة أو نشاط مشابه له، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من النظام على أنه "لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة"، كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (3):

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

ث- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

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

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

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



كما تبين أن قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ تضمن تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (63) حيث نصت في الفقرة (ط) على تعديل الخانتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي:

"إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%، كما أن القرار أعلاه في البند (ثانيًا) منه نص على أن "يبلغ إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة والمبالغ المستحقة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م، حيث يرى المكلف أن تعاملاته مع الشركات غير المقيمة تتمثل في تقديم خدمات اتصالات هاتفية دولية، وفي مشتريات برامج بغرض إعادة البيع، وفي خدمات فنية، وأنه لا ينطبق على أي منها مفهوم أو تعريف الإتاوة، وإن ضريبة الاستقطاع لا تفرض إلا على المبالغ المدفوعة فعليًا للجهة غير المقيمة ولا يوجد في النظام أو في اللائحة التنفيذية نص يؤيد الهيئة باعتبار المبالغ المستحقة كمبالغ مدفوعة إذا كانت بين جهات مرتبطة، في حين ترى الهيئة أنه لم يتضح لها من نصوص الاتفاقيات المقدمة أن الخدمات تمثل خدمات اتصالات دولية ومشتريات برامج، وإنما هي خدمات بيع برامج نظمها هذه الاتفاقيات وحددت فيها نسبة كل طرف من الإيراد وبما ترى معه الهيئة أن ما دفع بموجبها كان مقابل استخدام حقوق "إتاوة"، وأن الجهات غير المقيمة التي قدمت هذه الخدمات للمكلف جهات مرتبطة، والمبلغ المستحق لا يستلزم له ثبوت واقعة دفع حيث جرت العادة أن تسوى التعاملات المالية بين الجهات المرتبطة بقيود محاسبية.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها هل يوجد مبالغ مدفوعة أو في حكم المدفوعة كالتسويات والمقاصة، وهل هي مدفوعة من مقيم لغير مقيم؟ وما هي طبيعة المبالغ والأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخل المتحقق من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟ كما أن الأمر يتطلب تحديد وتكييف طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من الجهات غير المقيمة بموجب هذه الاتفاقيات، هل هي خدمات اتصالات دولية؟ أم أنها خدمات فنية؟ أم أنها مقابل استخدام حقوق فكرية؟ أم أنها خدمات تأجير (مساحات على المواقع الإلكترونية) ممتلكات ثابتة أو منقولة مستخدمة داخل المملكة أو خارج المملكة أو داخلها وخارجها في أن واحد؟



وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف وعلى الكشوف التفصيلية بالمبالغ المستحقة والمسددة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م واطلاعها على صورة الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة للأعوام المذكورة والذي بموجبه تم حساب ضريبة الاستقطاع والذي يتضمن اسم الجهة والمبلغ المدفوع وطبيعة الأعمال والخدمات المقدمة والنسبة التي تم حسابها، وكذلك اطلاعها على الاتفاقيات الموقعة بين المكلف وكل من شركة أ /مصر

بتاريخ 2007/1/1م، وشركة ب /مصر بتاريخ 2008/1/1م، وشركة ج بتاريخ 2008/1/1م ، تبين أن المبالغ التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع باعتبارها مدفوعة إلى جهات غير مقيمة هي شركة أ مصر بمبلغ (1,771,535) ريال لعام 2006م وسدد عنه المكلف ضريبة استقطاع بنسبة 5%، وأخضعتها الهيئة لنسبة 15% وطالبت المكلف بالفرق، وبمبلغ (3,787,387) ريال لعام 2007م سدد المكلف عن جزء من هذا المبلغ ومقداره (1,184,352) ريال ضريبة استقطاع بنسبة 5% والمبلغ المتبقي ومقداره

(2,603,035) ريال لم يسدد المكلف عنه ضريبة الاستقطاع والهيئة أخضعت كامل المبلغ لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وطالبت المكلف بالفرق، وشركة ب مصر بمبلغ (4,562,508) ريال لعام 2008م سدد المكلف عن جزء من هذا المبلغ ومقداره (832,117) ريال ضريبة استقطاع بنسبة 5% والمبلغ المتبقي ومقداره (3,730,391) ريال لم يسدد المكلف عنه ضريبة الاستقطاع وأخضعت الهيئة كامل المبلغ لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وطالبت المكلف بالفرق، وشركة ج بمبلغ (2,367,621) ريال لعام 2008م أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، وشركة أ دبي بمبلغ (302,896) ريال لعام 2007م سدد المكلف عنه ضريبة استقطاع بنسبة 5% وأخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.

كما تبين أن الاتفاقية الموقعة مع شركة أ /مصر وكذلك الاتفاقية الموقعة مع شركة ب /مصر تنص في البند الثاني على "يقوم الطرف الأول بمشاركة الطرف الثاني في إيراداته الناتجة من بيعه إعلانات على مواقع الطرف الأول ومنها على سبيل المثال ط - ي - ك - ل - م أو أي مواقع أخرى يتفق عليها الطرفان لاحقاً"، كما تنص في البند الثالث على "تتم عملية البيع للعميل النهائي بدفاتر الطرف الثاني ويقدم عنها فاتورة للعميل ويتم إثبات الناتج عنها كإيراد بالكامل بدفاتره بما يتفق مع الممارسات المحاسبية السليمة، وتكون نسبة المشاركة في الإيراد بين الطرفين بعد إتمام العمليات البيعية وعند المحاسبة الشهرية بنسبة 70% للطرف الأول و30% للطرف الثاني" وتنص الاتفاقية الموقعة مع شركة ج في البند الثاني على "يقوم الطرف الأول بإمداد الطرف الثاني بالبرمجيات التي يحتاجها لبيعها لعملائه وحسبما تتطلب المواصفات الفنية المطلوبة مع كل برنامج عند طلبه على حد، على أن يكون المقابل هو نسبة من الإيراد الكلي للبيع للعميل النهائي والذي يتم حسابه حسب طريقة نسبة الإتمام التي تنص عليها المعايير المحاسبية والضريبية" وينص البند الثالث من تلك الاتفاقية على "يقوم الطرف الأول بالعمل الدائم وكلما يطلب منه ذلك على تثبيت سلاسة سريان البرمجيات المقدمة للطرف الثاني، وكذلك أعمال التطوير والصيانة الدورية لها مما يجعلها تعمل على النسق الأمثل لها والمعدة من أجله، وعلى أن تكون مواكبة لأحدث ما



توصلت إليه مثيلاتها بالشركات الأخرى في الأسواق المماثلة" ونص البند السادس من تلك الاتفاقية على "تتم عملية البيع للعميل النهائي بدفاتر الطرف الثاني ويقدم عنها فاتورة للعميل ويتم إثبات الناتج عنها كإيراد بالكامل بدفاتره بما يتفق مع الممارسات المحاسبية السليمة ونسبة الإلتزام المعتمدة، وتكون نسبة المشاركة في الإيراد بين الطرفين بعد إتمام العمليات البيعية وعند المحاسبة الشهرية بنسبة 70% للطرف الأول و30% للطرف الثاني". ومن خلال

استعراض اللجنة لنصوص هذه الاتفاقيات وقراءتها وصلت إلى قناعة بأنه لا يمكن تصنيف الخدمات المقدمة من الشركات أعلاه على أنها خدمات اتصالات دولية أو خدمات تأجير أو عمليات توريد بضائع وسلع أو ترخيص باستخدام حقوق فكرية "إتاوة" بل ظهر لها أن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة للمكلف من الشركات غير المقيمة يمكن أن تصنف على النحو الآتي:

بالنسبة للعقد الموقع بتاريخ 2007/1/1م مع هـ مصر وكذلك العقد الموقع بتاريخ 2008/1/1م مع شركة ب /مصر فإن الخدمات المقدمة بموجبهما تعد خدمات تسويق دعاية وإعلان، وبالنسبة للعقد الموقع بتاريخ 2008/1/1م مع شركة ج فإن الخدمات المقدمة بموجبه تعد خدمات تسويق برمجيات لأن واقع الحال يقضي بأن شركة أ (المكلف) تعتبر وسيطة بين كل من شركتي أ /مصر و ب /مصر من جهة والمستفيد النهائي بالمملكة من جهة أخرى، وذلك بالنسبة لخدمة تأجير مساحة إعلانية على مواقع الشركتين و دور المكلف يقتصر فقط على دور الوسيط مقابل نسبة من الإيرادات، لأن المكلف يقوم بمساعدة مشتركيه في استئجار مساحات إعلانية على المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت المملوكة للشركتين المذكورتين أعلاه (كوسيط) وليس كمالك لحق استخدام المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت كما أن واقع الحال يقضي بأن الخدمات المقدمة من شركة ج تتمثل في قيام المكلف بتسويق وبيع برامج مملوكة لشركة ج لمستهلكين نهائيين داخل المملكة، أما الخدمات المقدمة من شركة أ دبي فالمكلف والهيئة ليس بينهما اختلاف حول طبيعة الخدمات وأنها خدمات فنية، وإنما خلافاهما حول نسبة الضريبة التي احتسبتها الهيئة بنسبة 15% كونها مقدمة من جهة مرتبطة.

وبناءً عليه وحيث اتضح للجنة أن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة وهي شركة أ مصر وشركة ب /مصر وشركة ج تكيف بأنها خدمات تسويق وحيث إن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة لقاء تقديم مثل هذه الخدمات يُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخل الخاضع لضريبة الاستقطاع، وبما أنه لم يرد في نصوص ومواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية أسعار لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات التسويق فإن مثل هذه الخدمات تصنف وتندرج ضمن الخدمات الأخرى التي ورد ذكرها في المادة (68) من النظام والمادة (63) من اللائحة التنفيذية والتي تم تحديد سعر الضريبة على المبلغ المدفوع عنها بنسبة 15%، وبالنسبة للمبالغ المتعلقة بالخدمات الفنية المقدمة من شركة أ /دبي وهي جهة مرتبطة فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، وحيث اتضح للجنة أن معظم المبالغ التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بموجب ربوط الأعوام من 2006م حتى 2008م هي مبالغ مستحقة لم يتم دفعها، وأن ما دفع منها هو



مبلغ (600,000) ريال وهو المبلغ المدفوع خلال عام 2008م لشركة أ / مصر والذي سدد عنه المكلف ضريبة استقطاع بنسبة 5%، وحيث إن ضريبة الاستقطاع طبقاً للنصوص النظامية المذكورة آنفاً ارتبطت بحدوث واقعة الدفع ، وحيث إن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة

المالية بين الأطراف المتعاملة، وبما أن الهيئة لم تقدم أي مستند يثبت أن المبالغ التي قامت بإخضاعها لضريبة الاستقطاع هي مبالغ مدفوعة، فإن اللجنة ترى أن ما يخضع لضريبة الاستقطاع هو المبالغ المدفوعة فقط وتبلغ (600,000) ريال على أن يتم حساب ضريبة الاستقطاع عنها بنسبة 15% لكونها تندرج ضمن الخدمات الأخرى.

وبناءً عليه وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه فإن اللجنة تؤيد الهيئة في إخضاع المبالغ المدفوعة البالغة (600,000) ريال لضريبة الاستقطاع وبنسبة 15% وتؤيد استئناف المكلف فيما عدا ذلك في الوقت الحاضر، على أن يقوم المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% عن أي من المبالغ محل الخلاف في حال قيامه بدفعها.

البند الثالث: غرامات التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض الشركة على غرامات التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة وذكر أن الشركة تود أن تؤكد عدم أحقية الهيئة في فرض غرامة تأخير سداد على الإطلاق، لاسيما وأن واقع الحال يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك، أن الشركة قد تصرفت بحسن نية وأنه يوجد اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الشركة والهيئة، لاسيما وأن الشركة قد بادرت إلى تسديد ضريبة الاستقطاع وفقاً للنظام، وحتى لو لم تسدده حسب تفسيرات واجتهادات الهيئة فإن الشركة لم تتعمد مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما استقطعت الضريبة بنسبة 5% من إجمالي المبالغ المدفوعة (وليس المستحقة) نظير خدمات وليس توريدات، كما أنها لم تتعمد المخالفة عند عدم إخضاع المبالغ المستحقة وقيمة التوريدات لضريبة الاستقطاع وذلك من واقع طبيعة الخدمات التي حصلت عليها من الجهات غير المقيمة لا بل ما قامت به الشركة يؤكد أنها قد بادرت إلى الالتزام بالنظام وقد استندت الشركة في تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع 5% على خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية والخدمات الفنية أو الاستشارية وإن كانت مدفوعة لجهة مرتبطة، على تفسير المادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية والسابق الإشارة إليهما تفصيلاً.

هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أبدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد في حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع الهيئة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال القرار الاستئنافي رقم (968) لعام 1431هـ والقرار الابتدائي رقم (29) لعام 1432هـ الذي أكد على عدم فرض



غرامة تأخير السداد نظرًا لوجود اختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف إضافة لذلك وبافتراض أن الشركة وافقت على المطالبة الضريبية الصادرة من الهيئة، لابد من التنويه بأن غرامة التأخير لابد أن تكون من تاريخ مطالبة الهيئة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع.

وحيث إن الهيئة قد عدلت وجهة نظرها عندما اعتبرت الخدمات بمثابة إتاوة، وإذا ما حكمت هذه اللجنة لصالح الهيئة باعتبار الخدمات بمثابة إتاوة تخضع لنسبة 15%، فإن هذا التعديل في وجهة نظر الهيئة بحد ذاته يعد سببًا جوهريًا ورئيسًا لإعفاء الشركة من غرامة التأخير المترتبة على ذلك.

وذكر المكلف أن الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع صدرت حديثًا ولأول مرة في المملكة، وما زالت الهيئة وكذلك المكلفين في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاستئناف، وعليه فإن الشركة ترى أن اللبس وعدم الوضوح في نظام جديد لم يكتسب الخبرة الكافية في التطبيق بعد تعدد مسببات ومبررات يمكن لهذه اللجنة أو لأي جهة تقاضي الاعتداد بها لإعفاء المكلفين من الغرامات المترتبة على ذلك.

ويتساءل المكلف أنه عند قيام الهيئة بالربط بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم الإقرار، ما هو التاريخ الذي يبدأ منه حساب غرامة التأخير هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة 25% من الضريبة غير المسددة وهل من المعقول أن تربط الهيئة على المكلف 1% كغرامة تأخير عن كل (30) يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

وذكر أن قرار اللجنة الابتدائية يتنافى مع مبدأ عدم فرض الغرامة على المكلف الذي يتصرف بحسن نية، والذي أكدت عليه العديد من القرارات الصادرة في قضايا ضريبية، كما وأن تصرف المكلف وتمسكه بتفسير معين لا ينافي حقيقة كون المكلف كان يتصرف بحسن نية، وفي الختام أكد المكلف على أن الخلاف القائم بين الشركة والهيئة يتعلق بتفسير خاطئ قامت به اللجنة الزكوية الضريبة الابتدائية الثانية بالرياض لطبيعة الخدمات والتعاملات المقدمة، لاسيما وأن نشاط الشركة يعتبر جديد ومستجد في المملكة، مما أدى إلى وجود نوع من اللبس وعدم الوضوح، الأمر الذي أدى إلى مطالبة الشركة بفروقات ضريبة استقطاع وغرامة تأخير كان من الممكن تجنبها لو لم تكن هناك اختلافات جوهريّة وفعلية وحقيقية في وجهات النظر وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفادت بأنها قامت بفرض غرامة تأخير السداد وفقًا للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، في حين ترى الهيئة خضوع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. ويرجع اللجنة للفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

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

كما تبين أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام تنص على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (60) من هذا النظام" وتبين أن الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة تنص على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة (71) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، وتبين أن الفقرة (د/2) من المادة (71) من اللائحة تنص على "تعد المستحقات نهائية في حالة صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم"، كما أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، ونصت الفقرة (هـ/1) من المادة (68) من اللائحة على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (67) من اللائحة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في حالات من بينها التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بـ(10) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة ولم يوردها للهيئة وفقاً لأحكام النظام، وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة ومقدارها (600,000) ريال لجهات غير مقيمة خلال عام 2008م



تحكمها نصوص نظامية واضحة كان ينبغي على المكلف الالتزام بها، ونظرًا لعدم التزامه بهذه النصوص فإن اللجنة تؤيد الهيئة في إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة تأخير السداد وفقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام، أما غرامة التأخير التي احتسبتها الهيئة على ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي لم يثبت دفعها فإنها تسقط لسقوط أصلها حيث انتهت اللجنة في البند الثاني من هذا القرار إلى تأييد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة فقط ومقدارها (600,000) ريال، وبناءً عليه

فإن اللجنة تؤيد الهيئة في فرض غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة فقط وتبلغ (600,000) ريال.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (12) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف الهيئة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2007م و2008م بفرق الرواتب والأجور البالغ (370,041) ريال و(552,150) ريال وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

2- تأييد الهيئة في إخضاع المبالغ المدفوعة البالغة (600,000) ريال لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، وتأييد استئناف المكلف فيما عدا ذلك للحثيات الواردة في القرار.

2- تأييد الهيئة في فرض غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع التي تم تأييد الهيئة في حسابها وسقوط غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع التي لم تؤيد الهيئة في حسابها 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: 1614

سنة القرار: 1437

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد الضريبة.

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

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/11/5هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (34) لعام 1434هـ الصادر بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة



والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2008م وتحديدًا ما يخص ضريبة الاستقطاع وما ترتب عليها من غرامات.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/20هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (34) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (1/108) بتاريخ 1434/9/14هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (247) بتاريخ 1434/10/13هـ، وقدم المكلف مستندات تفيد سداد المبلغ المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي ومقدارها (995,717) ريال زكاة و(444,321) ريال ضريبة استقطاع و(301,448) ريال غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع للحثثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على ما قامت به الهيئة من فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لقاء خدمات تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة للأسباب التالية:

- بالنسبة للمبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لقاء خدمات تم تنفيذها خارج المملكة تفيد الشركة بأن نظام الضريبة يقوم على أساس الولاية المكانية وينص النظام وكذلك القرارات الوزارية على أنه حتى في حال مشاريع تسليم مفتاح فإن الدخل المحقق من الأعمال المنفذة في المملكة هو فقط الذي يجب إخضاعه للزكاة، كما أنه بناءً على فهم الشركة للمادة



(8/5) من نظام الضريبة فإن المبالغ المدفوعة إلى شركات أجنبية لقاء عمل تم في المملكة تخضع للضريبة في المملكة وتؤكد المادة (7/5) والمادة (6/16) من اللائحة التنفيذية نفس المفهوم، وبناءً على ذلك فإن الخدمات المقدمة في المملكة من قبل جهة غير مقيمة تخضع للضريبة الاستقطاع أما في حال تقديم الخدمات خارج المملكة فإن البلد الذي يتم فيه تقديم الخدمات له حق الأولوية في الضريبة، فعلى سبيل المثال إذا تم تقديم خدمات في المملكة فإن المملكة لها حق الأولوية في الضريبة على تلك المنشأة الأجنبية مقابل بلد التأسيس وقد أقر النظام هذه الحقيقة، وعليه فقد نص في المادة (8/5) التي تعرف الإيرادات الخاضعة للضريبة على أن أداء الخدمة في المملكة يخضع للضريبة، ولذا ترى الشركة أن الدخل الخاضع للضريبة قد تم تعريفه في المادة (5) من النظام ولا يمكن تطبيق المادة (68) بحد ذاتها ما لم يعتبر المبلغ خاضع للضريبة وفقاً للمادة (5) من النظام، ولذا فإن رأى الشركة هو أن المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لا يمكن أن

تخضع للضريبة في المملكة طالما أن الدخل المحقق في المملكة لا يقع تحت تعريف الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للمادة (5) من النظام، واستناداً على ما ذكر أعلاه فإن الشركة على قناعة تامة بأن فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لقاء خدمات تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة لا يمكن تبريره لأن نظام الضريبة السعودي يقوم على مبدأ الولاية المكانية فيما يتعلق بفرض الضريبة، كما أن الممارسات الثابتة المتبعة لدى الهيئة ولجان الاعتراض بموجب نظام الضريبة القديم هي إعفاء هذه المبالغ من الضريبة السعودية.

- بالنسبة لضريبة الاستقطاع على شركة ب الإمارات فإن الشركة لا توافق على قيام الهيئة بربط ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة ب الإمارات على حساب شراء تذاكر طيران، وفي ضوء ذلك تود الشركة الإفادة بأن المبالغ المدفوعة إلى شركة ب الإمارات، هي على حساب شراء تذاكر متعلقة بسفر موظفي شركة أ من الإمارات إلى المملكة وبالعكس، كما أن هذه التذاكر قد أصدرها وكيل سفر للخطوط الجوية العاملة إلى ومن المملكة، وعليه فإن تكلفة تذاكر السفر تتضمن تذاكر لكلا القطاعين (أي من الإمارات إلى المملكة ومن المملكة إلى الإمارات)، وإن تكاليف تذاكر الطيران المتعلقة بالقطاع من البلد الآخر (أي الإمارات) إلى المملكة يجب ألا تعتبر بمثابة دخل من مصدر في المملكة، وعليه يجب عدم إخضاعها للضريبة في المملكة التي يقوم فرضها على مبدأ الولاية المكانية، وفيما يتعلق بتكاليف تذاكر الطيران العائدة للقطاع الآخر من المملكة إلى بلد آخر (الإمارات)، فإن شركات الطيران العاملة في المملكة ستقوم بتسجيل الإيرادات المتعلقة بالتذاكر المباعة من وكيلها وتسدد الضرائب المستحقة عليها وفقاً للمادة (1/34) من نظام الضريبة ما لم تكن معفاة بموجب اتفاقية إعفاء ضريبي متبادل، وتود شركة أ إفادة اللجنة أن المبالغ المدفوعة إلى وكلاء سفر غير مقيمين يقدمون خدماتهم في الخارج لا تخضع لضريبة استقطاع بناءً على أن الخدمات خارج المملكة مقدمة من وكلاء السفر غير المقيمين ولا يمكن اعتبارها خدمات فنية وعليه فهي لا تخضع لضريبة الاستقطاع في المملكة، ونظراً لأن شركات الطيران



الأجنبية تسدد الضرائب على الإيرادات الإجمالية المحققة في المملكة من بيع تذاكر , فإن فرض ضريبة استقطاع إضافية عليها سينتج عنه ازدواج الضريبة على مبيعات تذاكر الطيران مرة على شركات الطيران ومرة أخرى على وكلاء السفر غير المقيمين.

وبناءً على ما تقدم تطالب الشركة بعدم فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لقاء خدمات منفذة بالكامل خارج المملكة، وعدم فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى وكلاء السفر غير المقيمين على حساب شراء تذاكر طيران.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/7/20هـ بالآتي:

- بالنسبة للخدمات التي تمت خارج المملكة وحسب ما ورد في محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في 1433/11/13هـ في الصفحة (5) وما قدمته الشركة من بيانات ومستندات أثناء مجريات أعمال الفحص، وبموجب خطاب ممثل الشركة الوارد للهيئة

برقم (1433/16/2035هـ) بتاريخ 1433/1/11هـ ومرفقاته، فإن طبيعة البند تتكون من خدمات فنية وتصاميم هندسية ومجسمات معمارية ومنشورات تعود كلها إلى تطوير وتسويق ممتلكات عقارية تملكها الشركة في داخل المملكة، وعليه فإن تلك الخدمات تعتبر من الخدمات الفنية والاستشارية التي ينطبق بشأنها نص الفقرة (8) من المادة (5) من النظام الضريبي، ونص الفقرة (3) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية وتخضع للضريبة بنسبة 5% طبقاً للفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ وهذا يتفق مع الأنظمة والتعليمات المطبقة في مثل هذه الحالة.

- بالنسبة لضريبة الاستقطاع على مبلغ تذاكر السفر فقد تم إخضاع المبالغ المدفوعة إلى شركة ب مقابل تذاكر السفر لضريبة الاستقطاع بواقع 5% تطبيقاً للمادة (63) الفقرة (4) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة عن أعمال تمت خارج المملكة وعدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ب مقابل تذاكر السفر لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، في حين تتمسك الهيئة بخضوع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد دراسة اللجنة للموضوع اتضح لها أن الخلاف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة والتي يرى المكلف أنها منفذة بالكامل خارج المملكة ، ويبلغ مقدارها طبقاً لربط الهيئة للأعوام من 2006م حتى 2008م على التوالي مبلغ (4,887,829) ريال ومبلغ (1,712,084) ريال ومبلغ (1,721,617) ريال وبضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لشركات غير مقيمة مقابل تذاكر السفر ويبلغ مقدارها (564,872) ريال لعام 2006م، 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 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 المبالغ وفقًا للأسعار التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة

الخدمات، كما تبين أن المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية حددت الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها هل يوجد مبالغ مدفوعة أو في حكم المدفوعة كالتسويات والمقاصة؟ وهل هي مدفوعة من مقيم لغير مقيم؟ وهل تعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وما هو التاريخ الذي تم الدفع فيه؟ ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات المقدمة بما في ذلك الربط الضريبي الذي تضمن حساب ضريبة الاستقطاع اتضح لها أن الربط تضمن إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وهي... لضريبة الاستقطاع، كما تضمن ربط المصلحة بإيضاح تواريخ الدفع ومقدار المبالغ المدفوعة وسعر الضريبة التي تم حسابها ومبلغ الضريبة، ولم يتطرق المكلف عند إيضاح وجهة نظره لدفعات تتعلق بحدوث واقعة الدفع من عدمه أو إلى تواريخ دفعها أو إلى طبيعة الخدمات أو سعر الضريبة التي طبقت عليها مما يعني موافقته على هذه الأمور ومن ثم فهي ليست محل بحث من قبل هذه اللجنة، وفي ضوء ذلك وحيث إن دفع المكلف اقتصر على الجزئية المتعلقة بأن المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة عن أعمال منفذة بالكامل خارج المملكة، فإن اللجنة بخصوص هذه الدفع وما ذكره المكلف فيما يتعلق بمكان تنفيذ الأعمال وأنها منفذة بالكامل خارج المملكة ترى أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية ألزمت الشخص المقيم ممن يدفع مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة بأن يقتطع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار المحددة وفقًا لطبيعة كل عمل أو خدمة، وقد حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة ومنها ما ورد في الفقرة (أ) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل التي



تنص على أنه (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: منها ما ورد في البند (1/أ) إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة، وما ورد في البند (8/أ) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة، وما ورد في المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه (تعد الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة... ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (3) من تلك المادة والمتضمنة (الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ-إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب-إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.

كما أن المادة (6) من اللائحة التنفيذية تنص على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية ومنها:

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

ومن هذه النصوص يتضح أن الأمر يتطلب تحديد وتكييف طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من الجهات غير المقيمة وهل تعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة أم لا؟ ويرجع اللجنة إلى بيان الربط الضريبي المؤرخ في 1433/3/29هـ الذي يتضمن إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، وإلى محضر أعمال الفحص الميداني الموقع من ممثلي المكلف وممثلي الهيئة بتاريخ 1430/11/29هـ وإلى البيانات التفصيلية المقدمة من المكلف بالمبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة والمعنون بمصاريف دعاية وتسويق والذي يتضمن اسم الجهة ومكان تأدية الخدمة والمبلغ المدفوع وطبيعة الأعمال والخدمات المقدمة، تبين أن المبالغ المدفوعة، كما هو وارد في ربط الهيئة مدفوعة لجهات مختلفة ومختلفة تتمثل في الخدمات الفنية والاستشارية وخدمات التسويق والتصاميم والمهنية ومقابل إنتاج فيديو وخدمات فوتوغراف وعلامات تجارية وتوريد مواد ونماذج وترجمة وإيجار معدات ومقابل تذاكر طيران وغيرها، وأن أماكن تأدية هذه الخدمات كما هو موضح في البيانات المقدمة من المكلف خارج المملكة (الإمارات العربية المتحدة، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، سوريا، الأردن، قبرص) وأنه لغرض التحقق من طبيعة هذه الخدمات وتحديد ما إذا كانت متحققة من مصدر في المملكة ومن ثم خاضعة للضريبة أم لا؟ طلبت اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تقديم نسخة من الاتفاقيات المتعلقة بالخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة والفواتير ومستندات الدفع وأي بيانات أو مستندات تمكن اللجنة من معرفة وتحديد ما إذا كانت المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة لقاء هذه الخدمات تعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة والمنصوص عليها في المادة (5) من النظام والمادة (5) من اللائحة أم أنها لا تعد كذلك، وقد وعد ممثل المكلف كما هو مدون في محضر ضبط القضية بتقديمها خلال ثلاثة أسابيع من تاريخ الجلسة، ثم طلب مهل إضافية بخطابه المؤرخين في 1437/8/9هـ بتاريخ 1437/9/2هـ ، وقد انتهت المهل



المطلوبة وحتى تاريخ صدور هذا القرار لم تتلقى اللجنة أي بيانات بخصوص هذا البند، وبناءً عليه تؤيد اللجنة الهيئة في حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م.

البند الثاني: غرامة التأخير.

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

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم موافقته على معالجة الهيئة المتمثلة في فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية استنادًا إلى أن المبالغ التي دفعت إلى غير المقيمين يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع، وإضافة إلى ذلك فإنه إذا وجب فرض غرامة تأخير يجب فرضها في حال أن التأخير في السداد تم بعد إكمال إجراءات الاعتراض، وانتهى المكلف إلى المطالبة بعدم فرض هذه الغرامة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أamad ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/7/20هـ بأن الهيئة استندت في فرض غرامة التأخير إلى المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68/هـ) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لقاء خدمات منفذة خارج المملكة، وعلى المبالغ المدفوعة لقاء تذاكر الطيران، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة للفقرة (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:

3- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

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

كما أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخر



في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" , ونصت الفقرة (1/هـ) من المادة (68) من اللائحة على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (67) من اللائحة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في حالات من بينها التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بـ(10) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة ولم يوردها للهيئة وفقا لأحكام النظام، وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م تحكمها نصوص نظامية واضحة كان ينبغي على المكلف الالتزام بها، ونظرًا لعدم التزامه بهذه النصوص، فإن اللجنة تؤيد الهيئة في إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة تأخير السداد وفقا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام والفقرة (1/هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (34) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بفرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م.



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: 1615

سنة القرار: 1437هـ

فروق - ضريبة الدخل.

المفتاح

فروق إيرادات.

الموضوع

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

المبدأ



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1437/11/5هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن مصنع أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (1) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف لعامي 1430هـ و1431هـ.

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

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (1) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/1/ص ح) بتاريخ 1435/1/17هـ، وتم استلامه بتاريخ 1435/1/28هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (330) بتاريخ 1435/2/20هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبول من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاماً.

كما أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (1) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/2/ص ح) بتاريخ 1435/1/17هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (377) بتاريخ 1435/4/17هـ، ولم يقدم المستندات التي تثبت تاريخ استلامه له وأن استئنافه مقدم خلال المدة النظامية للاستئناف، كما أكد ممثله في جلسة الاستماع أنه لم يسدد المبلغ المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي أو يقدم عنه ضماناً بنكيًا.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (66) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (د) التي تنص على أنه "يجوز للهيئة وللمكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية خلال ستين يومًا من تاريخ استلام القرار"، والفقرة (هـ) التي تنص على أنه "على المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحددة، وتسديد الضريبة المستحقة وفقًا للقرار الابتدائي المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ"، وكذلك اطلاعها على الفقرة (4) من المادة (60) من اللائحة التي تنص على أنه "يجوز للهيئة أو المكلف استئناف القرار الابتدائي أمام اللجنة الاستئنافية خلال ستين يومًا من تاريخ الإبلاغ بالقرار، وعند انتهاء مدة الاستئناف خلال الإجازة الرسمية يكون الاستئناف مقبولا إذا سلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة، كما يجوز لأي من الهيئة والمكلف التظلم من القرار الاستئنافي أمام ديوان المظالم خلال ستين يومًا



من تاريخ الإبلاغ بالقرار"، واطلاعها على الفقرة (11/أ) من المادة (61) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه "إذا رغب المكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية يجب عليه ما يلي: أ- تسديد الالتزام الضريبي المستحق للهيئة بموجب القرار الابتدائي ، أو تقديم ضمان بنكي بكامل القيمة ساري المفعول لمدة لا تقل عن سنة قابلاً للتجديد تلقائياً وقابلًا للمصادرة بعد صدور القرار النهائي بناءً على طلب الهيئة دون حاجة لموافقة أي طرف آخر ، وأن يكون وفقاً للصيغة المعتمدة من مؤسسة النقد العربي السعودي وذلك كشرط لقبول استئنافه من الناحية الشكلية".

وتطبيقاً للأحكام الواردة أعلاه من نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية التي تلزم المكلف بتقديم استئنافه خلال المدة المحددة نظاماً بـستين يوماً من تاريخ استلامه للقرار الابتدائي وسداد الضريبة المستحقة بموجبه للهيئة أو تقديم ضمان بنكي بكامل القيمة خلال هذه المدة كشرط لقبول استئنافه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية لعدم تقديمه خلال المدة النظامية، ولعدم سداده للمبالغ المستحقة بموجب القرار الابتدائي للهيئة أو تقديمه ضماناً بنكياً بها.

الناحية الموضوعية:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد الهيئة العامة للزكاة والدخل في فرض ضريبة الدخل وغرامة التأخير والإخفاء على فرق المبيعات بعد حسم المبالغ المحولة من الحساب الشخصي للمكلف وفقاً لحثيات القرار واستأنفت الهيئة العامة للزكاة والدخل القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت ما يلي:

- لقد قررت اللجنة في رأيها صفحة (10) من القرار حسم مبلغ (455,000) ريال لعام 1430هـ ومبلغ (973,000) ريال لعام 1431هـ من فرق المبيعات للعامين المذكورين على التوالي لأن المكلف قدم من وجهة نظره ما يثبت أنه قام بتحويل هذه المبالغ من حسابه الشخصي إلى الحساب الرئيسي للمصنع وأن هذا التأييد - من وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل - يتناقض مع ما قضت به اللجنة في رأيها (...من أن اللجنة ترى أن إفادة المدير المالي - الحاضر في الفحص الميداني - تعتبر بمثابة إفادته عن المكلف نفسه وتؤيد الهيئة العامة للزكاة والدخل في الأخذ بهذا في الإفادة في تحديد فرق مبيعات المكلف).

- أن الحساب الشخصي للمكلف لم يدرج ضمن القوائم المالية المقدمة الهيئة العامة للزكاة والدخل ولم يتم إخضاعه للفحص مما يؤكد وجود عمليات أخرى تخص النشاط ولم يتم الإفصاح عنها مما يؤكد على صحة ربط الهيئة العامة للزكاة والدخل.

كما أفاد المدير المالي المفوض من المكلف في محضر الأعمال أن حساب البنك الذي يمثل أحد أصول المؤسسة هو حساب رئيسي للعمليات المالية في تحصيل الإيرادات وخضم المصاريف الخاصة بالنشاط وأن الجانب المدين لحساب البنك يمثل مقدار المبيعات فقط ولا يوجد غير تلك المبالغ وقد تم إثبات ذلك في محضر الأعمال ومصادقة المدير المالي على ذلك وليس شفهياً وفق ادعاء المكلف وقد قام فريق الفحص للتأكد من صحة الأرصدة ومطابقتها من خلال مطابقة الرصيد في



القوائم المالية التي قدمها المكلف للهيئة وبين رصيد حساب البنك الذي يخص رصيد البنوك في القوائم المالية وهو حساب بنك ب وأفاد المكلف أنه حساب رئيسي ولا يوجد غير ذلك، وتم التأكد منه بمطالبة المكلف بتقديم صافي الحركة المدينة والدائنة للأعوام محل الفحص وقام بتقديم تلك المستندات وتم التوقيع عليها من المكلف والذي أفاد أن الجانب المدين يمثل المبيعات فقط، ومن ثم فإنه يثبت بالتأكيد أن صافي الحركة المدينة في حساب البنك يمثل المبيعات.

- أن إفادة المكلف بأن صاحب المنشأة يقوم بالسحب والإيداع والصرف من خلال هذا الحساب فإنه من الواضح جداً أن السحب والصرف يكون في الجانب الدائن وبذلك ليس هناك مبرر في عدم صحة فرق المبيعات، وبخصوص أن هناك إيداعات باسم صاحب المصنع فإن ذلك لا يعني أنه يخالف ما تم إثباته في محضر الأعمال حيث إن اسم المودع ليس دليلاً على صحة أن مبلغ الإيداع لا يمثل المبيعات.

كما أفاد المكلف أن البنك ليس له حساب رئيسي وتوجد حسابات فرعية للنشاط، فإن ذلك يتعارض شكلاً ومضموناً لما تم إثباته في محضر الأعمال ومصادقة المكلف على ذلك، كما أفاد المكلف أيضاً أنه لا يوجد علاقة مباشرة بين حساب البنك الرئيسي وحساب المبيعات فإن ذلك يتعارض أيضاً مع ما تم إثباته في محضر الأعمال، حيث أفاد المكلف أن المبيعات النقدية يتم إثباتها كمتحصلات نقدية بالصندوق ومن ثم يتم إيداعها بالبنك، ومن ثم فقد يكون هناك موظف أو صاحب النشاط هو اسم المودع،

كما أفاد المكلف أن مبيعات نقاط البيع (المبيعات الشبكية) تكون مباشرة على الحساب الرئيسي لبنك ب الذي يمثل أحد أصول الميزانية وقد تم أخذ عينة من تلك المبيعات وذلك لغرض التحقق من الدورة المستندية لمبيعات الشبكية.

كما أن الادعاء بأنه يوجد تمويل من المالك للشركة وأن ذلك يمثل جزءاً من الحركة المدينة للحساب البنكي، فنوضح للجنة أنه بالرجوع إلى قوائم المركز المالي تبين أن رصيد جاري المالك خلال عام 1430هـ قد زاد بمبلغ (666,059) ريال وهو ما لا يوازي قيمة الفروق خلال السنة بين الحركة المدينة للحساب البنكي وقيمة المبيعات خلال السنة إضافة إلى أن الرصيد خلال عام 1431هـ قد انخفض بمبلغ (199,477) ريال.

وتؤكد الهيئة العامة للزكاة والدخل على ضوء دفعها أعلاه على عدم صحة ادعاءات المكلف حيث إنه يوجد تعارض بين أقواله وما تم إثباته في محضر أعمال الفحص الميداني والمصادقة عليه من المكلف، كما أن الهيئة العامة للزكاة والدخل تعتبر أن المستندات التي قدمها هي في الحقيقة مستندات داخلية من صنع المنشأة لإثبات التحويل داخل الدورة المستندية للقيود المثبتة للإيراد والمصروف.

وفي جلسة الاستماع قدم ممثل المكلف مذكرة وذكر فيها أن فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بالمدينة المنورة أصدر الربط الضريبي المعارض عليه بناءً على محضر الفحص الميداني الذي قام به الفرع لحسابات المصنع في 1433/12/28هـ (والذي اقتصر على استفسارات شفوية في شكل أسئلة أجاب عليها المدير المالي) وتحديداً على ما ورد بالسؤال الأخير بمحضر الفحص باعتبار أن جميع الإيداعات بالحساب الرئيسي للمصنع بالبنك ج تمثل مبيعات للمصنع وبناءً عليه قام مندوبو الهيئة العامة للزكاة والدخل بطلب صورة من حساب الأستاذ العام للبنك الرئيسي وتم أخذ إجمالي الجانب المدين بحساب الأستاذ العام

1431هـ	1430هـ	بيان
14,410,472	12,496,925	إجمالي الحركة المدينة بحساب البنك الحساب الرئيسي
(79,323)	(131,246)	يحسم: رصيد أول المدة
(7,473,336)	(5,939,803)	المبيعات حسب الدفاتر والميزانية المدققة
6,857,813	6,425,876	الفرق الذي اعتبرته الهيئة العامة للزكاة والدخل مبيعات غير مصرح عنها

خلال سحب المبالغ الفائضة بالحساب وإعادة إيداعها عندما يحين موعد سداد جميع التزامات الموردين ومن ثم لا يمكن الاعتماد على المبلغ الإجمالي للحركة المدينة بالحساب واعتباره مبيعات للمصنع لمخالفة ذلك لواقع الحال.

2- الحساب البنكي الرئيسي للمصنع ليس له علاقة مباشرة بالمبيعات وذلك لأن المصنع لديه حسابات بنكية فرعية بالبنك ج لكل فروعه البالغ عددها عشرة فروع لعام 1430هـ وأحد عشر فرعًا لعام 1431هـ، أي يوجد حساب بنكي لكل فرع والهدف من ذلك هو إحكام الرقابة على المبيعات ومن ثم فإن إيرادات البيع اليومي كل فرع تودع بالحساب البنكي الخاص وتوجد ترتيبات مع البنك ج بتحويل الإيرادات من الحسابات الفرعية إلى الحساب الرئيسي بصورة دورية حتى نهاية عام 1430هـ وإلكترونيًا لعام 1431هـ والأعوام التالية، وأضاف أنه بناءً على ما تم شرحه أعلاه فإن الإجراء الصحيح للتأكد من صحة مبيعات المصنع كل عام هو مطابقتها مع إجمالي الحركة بالجانب المدين للحسابات البنكية الفرعية والذي يمثل المبيعات المودعة بهذه الحسابات بعد استبعاد المبالغ المودعة من صاحب المصنع والتي لا تتعلق بالمبيعات وبإجراء هذه المطابقة بصورة دقيقة وشفافة كانت النتيجة كالتالي:

البيان	1430هـ	1431هـ
الإيداعات بالحسابات الفرعية والمتمثلة في إجمالي الحركة بالجانب المدين شاملة المبيعات والإيداعات المباشرة من صاحب المصنع غير المتعلقة بالمبيعات (كشف مرفق)	9,258,695	6,727,431
يحسم: المبيعات حسب الدفاتر والقوائم المالية المدققة	(5,939,803)	(7,473,336)



(745,907)	3,318,892	
--	(3,313,744)	يحسم: إيداعات من صاحب المصنع مباشرة بحسابات بعض الفروع (كشف مرفق)
--	5,148	--

ومن واقع المطابقة أعلاه يلاحظ أنه لا يوجد فرق مادي بين ما هو مصرح عنه من مبيعات لعام 1430هـ والمبالغ المودعة بعد حسم الإيداعات من صاحب المصنع والتي لا تتعلق بالمبيعات لهذا العام، أما عام 1431هـ فإن مبلغ المبيعات أعلى مما هو مودع بالحسابات الفرعية وسبب ذلك هو استخدام بعض السيولة التي تتوفر بالفروع في سداد بعض الالتزامات العاجلة للمصنع وإيداع ما تبقى من مبيعات نقدية بالحساب.

وتأكيداً لما ورد أعلاه مرفق طيه ملخص بحركة الحسابات البنكية للفروع للعامين مدار الاعتراض مرفق معه نسخة من مستخرج الحاسب الآلي لكل حساب بنكي على حده وكذلك كشوف الحساب الصادرة من البنك والمطابقة للمستخرجات من الحاسب الآلي كما تجدون كذلك أصل قسائم الإيداع بحسابات الفروع للمبالغ التي تم إيداعها مباشرة من صاحب المصنع ولا تخص المبيعات، بناءً عليه يتضح لسعادتكم بشكل قاطع عدم وجود فروقات مبيعات غير مصرح عنها ومن ثم لا تتوجب ضريبة إضافية أو غرامات تأخير وإخفاء على عملائنا لهذين العامين.

وكما تم شرحه أعلاه فإن الحساب البنكي الرئيسي للشركة لا يتضمن الإيداعات من المبيعات فقط وإنما يتضمن المبالغ المودعة مباشرة من صاحب المصنع وكما يتم من خلاله سداد مصروفات تشغيل المصنع والتزامات الموردين...الخ وبذلك لا توجد علاقة مباشرة لهذا الحساب بمبيعات المصنع ولا يمكن بأي حال من الأحوال الاعتماد عليه للتحقق من المبيعات المصرح عنها بحسابات المصنع وإقراراته الضريبية ومصدقاً لذلك وحتى تطمئن الهيئة العامة للزكاة والدخل لصحة ما ورد أعلاه تجدون أدناه تحليل لمكونات وعناصر الحساب بالجانب المدين على النحو التالي:

البيان	1430هـ	1431هـ
إجمالي الحركة المدينة	12,496,925	14,410,472
المبيعات حسب الدفاتر	(5,939,803)	(6,727,431)
إيداعات من صاحب المصنع بحسابات الفروع لا تتعلق بالمبيعات	3,313,744	--
إيداعات مباشرة من صاحب المصنع بالحساب الرئيسي لا تتعلق بالمبيعات	(3,237,132)	(6,466,667)
--	6,246	1,216,374

ومن واقع التحليل أعلاه يلاحظ بأن الحساب البنكي الرئيسي لا يمكن مطابقته بالمبيعات بصورة مباشرة وذلك لتشعب المعاملات المالية بالحساب كونه يتضمن جميع القيود المالية لتشغيل المصنع من مصروفات وسحب وإيداع لصاحب المصنع وسداد التزامات الموردين...الخ.



وبناءً عليه يتضح عدم صحة إجراء الهيئة العامة للزكاة والدخل والذي تمثل في حسم المبيعات من إجمالي الحركة المدينة بالحساب المذكور واعتبار الفرق مبيعات غير مصرح عنها، ومن ثم لا يوجد وعاء ضريبي تترتب عليه ضريبة إضافية على عملائنا أو غرامات كما جاء بربط الهيئة العامة للزكاة والدخل، نأمل أن تأخذ اللجنة ما جاء بعاليه وإلغاء الربط الضريبي وما يترتب عليه من ضريبة وغرامات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تأييدها في حساب قيمة المبيعات على أساس إجمالي الحركة المدينة لحساب البنك خلال الفترة المالية بحيث يكون فرق الإيرادات وفقاً لما تضمنته الربوط الضريبية بمبلغ (6,425,876) ريال للعام المالي المنتهي في 1430/1/17هـ ومبلغ (6,857,813) ريال للعام المالي المنتهي في 1431/1/17هـ، وعدم الموافقة على مقتضى القرار الابتدائي بحسم مبلغ (455,000) ريال ومبلغ (973,000) ريال من هذا الفرق للعامين المذكورين على التوالي، في حين يرى المكلف أن الحركة المدينة للحساب البنكي لا تمثل المبيعات فقط وأن الفرق الذي تضمنته الربوط الضريبية يمثل إيداعات نقدية من المالك تتم بصورة متكررة لتمويل النشاط، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة تبين من الإقرارات الضريبية، والقوائم المالية للعامين محل الاستئناف أن المؤسسة تتبع الأساس النقدي المعدل وأن الإفصاح عن جاري المالك في القوائم المالية اقتصر على قيمة رصيد أول المدة وآخر المدة وفقاً لما هو موضح بالجدول التالي:

العام	رصيد أول المدة	رصيد آخر المدة
1430	332,581	998,640
1431	998,640	779,163

وتبين من صفحة الأستاذ لجاري المالك للفترة من 1429/1/18هـ حتى 1430/1/17هـ والفترة من 1430/1/18هـ حتى 1431/1/17هـ أن العمليات الدائنة وصفت بعضها بتحويل نقدي، وبعضها بإيداع نقدي شخصي، وكذلك بإيداع نقدي، وأنه يتم في اليوم أكثر من عملية دائنة فعلى سبيل المثال ظهرت العمليات الدائنة بصفحة الأستاذ بتاريخ 1429/12/22هـ بتاريخ 1430/4/22هـ كما في الجدول التالي:

التاريخ	شرح	مبلغ العملية الدائنة
1429/12/22هـ	إيداع نقدي شخصي	69,219
	إيداع نقدي شخصي	72,937
	إيداع نقدي شخصي	63,715
	إيداع نقدي شخصي	68,598



21,701	إيداع نقدي شخصي	1430/4/22هـ
17,607	إيداع نقدي	
6,380	إيداع نقدي شخصي	

كما جاء في محضر أعمال الفحص الميداني ما نصه "....، س/ما هي الدورة المستندية لعملية الإيرادات؟ الجواب: يتم تحصيل الإيرادات من المبيعات عن طريق إيداعات للصندوق ومن ثم للبنك في حالة التحصيل النقدي أما عن طريق بيع الشبكات يضاف مباشرة للبنك....، س/هل صاحب المصنع قام بإيداع مبالغ لا تخص النشاط في حساب البنك ب الذي يظهر في القوام المالية؟ الجواب: لا يوجد وإنما تمثل الإيداعات مبالغ مبيعات فقط".

وبرجوع اللجنة إلى المادة (23) من نظام ضريبة الدخل ، الفقرة (أ) التي تنص على أنه "يجب أن تبين طريقة المحاسبة التي يتبعها المكلف دخله بوضوح"، والفقرة (أ) من المادة (58) التي تنص على أنه "على المكلف - باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة - أن يمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضرورية باللغة العربية للتحديد الدقيق للضريبة الواجبة عليه"، والفقرة (2/أ) من المادة (63) التي تنص على أنه "لغرض تحديد الضريبة للهيئة الحق في: ... إعادة تكيف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرياً ووضعها في صورتها الحقيقية"، وكذلك الفقرة (1) من المادة (56) من اللائحة

التنفيذية التي تنص على أنه "يجب على كل مكلف، باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة وكذلك المستثنين في المادة السادسة عشرة من هذه اللائحة، الاحتفاظ بالدفاتر التجارية وهي على الأقل: دفتر اليومية العامة، دفتر الأستاذ العام، دفتر الجرد، إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وتكون هذه الدفاتر والسجلات ممسوحة داخل المملكة باللغة العربية، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تفسرها، وبجوز للمكلف تكليف جهة مهنية متخصصة للقيام بذلك مع بقاء المكلف مسؤولاً ومسؤولية مباشرة عنها، مع ضرورة التقيد بالشروط والضوابط الواردة في نظام الدفاتر التجارية" والفقرة (3) من المادة (57) التي تنص على أنه "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة".

وحيث إن دفع المكلف بأن الحركة المدينة للحساب البنكي تشمل المبيعات إضافة إلى الإيداعات النقدية من المالك التي تتم بصورة متكررة لتمويل النشاط والتي اعتبرتها الهيئة فرقاً في المبيعات، ليس لها ما يسند لها مستنداً حيث إن القوام المالية للعملاء محل الاستثناء (1430هـ و1431هـ) الصادر بشأنهما تقرير مراقب الحسابات في 1430/4/22هـ وفي 1431/4/12هـ على التوالي، لم يلتزم المكلف فيهما بمتطلبات الإفصاح وفقاً لأحكام المواد النظامية المشار لها أعلاه، حيث إن الإفصاح في هذه القوائم فيما يخص جاري المالك كان فقط لقيمة الأرصدة بداية ونهاية الفترة، دون تحديد نوع العمليات التي تمت ما بين المالك والمصنع فيما إذا كانت تتعلق بأصول المؤسسة أو التزاماتها أو حقوق الملكية، في حين أن عمليات الإيداع (العمليات الدائنة لجاري المالك) لأكثر



من مرة في اليوم التي تظهرها صفحة الأستاذ تعتبر قرينة على أنها مرتبطة بالعمليات التشغيلية للمصنع وأصبحت دليلاً قاطعاً على ذلك بإقرار المدير المالي للمصنع الذي مثل المكلف بموجب خطاب التفويض المدير المصنع (المالك) برقم (1112) بتاريخ 1433/12/25هـ في محضر أعمال الفحص الميداني بأنه لا يوجد إيداعات مبالغ من صاحب المصنع لا تخص النشاط في حساب البنك وأن الإيداعات التي قام بها تمثل مبيعات فقط، وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في طلبها حساب قيمة المبيعات على أساس إجمالي الحركة المدينة لحساب البنك خلال الفترة المالية بحيث يكون فرق الإيرادات بمبلغ (6,425,876) ريال ومبلغ (6,857,813) ريال للعامين الماليين 1430هـ و1431هـ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم المبالغ المحولة من الحساب الشخصي للمكلف بمبلغ (455,000) ريال ومبلغ (973,000) ريال من هذا الفرق للعامين المذكورين.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (1) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية، ورفض استئناف مصنع أ على القرار المذكور من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم المبالغ المحولة من الحساب الشخصي للمكلف بمبلغ (455,000) ريال ومبلغ (973,000) من قيمة المبيعات للعامين 1430هـ و1431هـ وفقاً للحثيات الواردة بالقرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

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



رقم القرار : 1617

سنة القرار : 1437

المفتاح

خسائر / ضريبة استقطاع / غرامة -ضريبة الدخل-

الموضوع

خسائر مدورة (مرحلة-متراكمة) / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.
- 2- عدم تقديم المنشأة المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها يترتب عليه رفض حسم ما تدعيه من مصروفات

نص القرار



في يوم الإثنين الموافق 1437/11/12 هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من بنك أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (17) لعام 1434 هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام 2009م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/4/16 هـ 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 الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1434 هـ بموجب الخطاب رقم (3/327) بتاريخ 1434/6/10 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (191) بتاريخ 1434/8/8 هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد إجراء المصلحة بإخضاع الفائدة قصيرة الأجل المدفوعة إلى المركز الرئيس للضريبة، وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه كرفع لبنك أجنبي في المملكة لم يكن ليستطيع القيام بعمليات إقراض في المملكة دون اقتراض أموال من مركزه الرئيس، وعن طريقها يتم تحقيق إيرادات وأرباح، ومن منظور بنكي فإن دفع الفرع فائدة إلى مركزه الرئيس يعد تكلفة مباشرة للعمل مماثلة لتكلفة المواد التي تنفقها منشأة صناعية أو تكاليف العمالة التي تنفقها منشأة خدمات لتحقيق دخل، ومن ثم فإن الفائدة المدفوعة إلى المركز الرئيس من المصاريف جائزة الحسم وذلك للأسباب التالية:



أولاً: تم إصدار نظام ضريبة الدخل الجديد بالمرسوم الملكي رقم (م/1) المؤرخ في 1425/1/15هـ، ولا تقضي المادة (13) من النظام المتعلقة بالمصاريف غير جائزة الحسم بعدم السماح بالفائدة المدفوعة إلى المركز الرئيس، ولكن اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) المؤرخ في 1425/6/11هـ تقضي بعدم السماح بمصروف الفائدة بموجب الفقرة (10/ب) من المادة العاشرة.

وتخول المادة (79) من نظام ضريبة الدخل وزير المالية صلاحيات إصدار لائحة تنفيذية للنظام، أي توضيح وبيان مقاصد النظام الأساس ليصار إلى تطبيقه بالشكل الصحيح، ولكن ليس من الواضح ما إذا كانت اللائحة التنفيذية تستطيع إضافة مصروف غير جائز الحسم لم ينص عليه أصلاً النظام الضريبي الصادر بمرسوم ملكي، وفي العادة فإن السلطة التي تصدر النظام الضريبي هي التي تعد صاحبة الصلاحية في إضافة أو إلغاء الأنظمة التي تصدر بموجب أمر تنفيذي، ولكن لا يمكن أن تكون اللائحة التنفيذية هي التي تقرر تغييراً جوهرياً من هذا النوع، أي عدم السماح بحسم الفائدة المدفوعة إلى المركز الرئيس.

ثانياً: أن الفقرة (2) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية التي تحدد حدود المطالبة بالفائدة كمصروف تتعلق بالمنشآت، ولا يمكن تطبيقها على البنوك بسبب طبيعة أعمال التمويل وإعادة التمويل.

ثالثاً: وبنفس المفهوم فإن الفقرة (10/ب) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية يجب ألا يتم تطبيقها على البنوك، وإلا فسوف يتعين على الهيئة استبعاد الإيرادات المحققة من هذا التمويل المقدم من المركز الرئيس لفرع المملكة إحقاقاً للعدالة ولعدم تحميل البنوك دون وجه حق ضرائب إضافية في مثل هذه الظروف التنافسية السائدة في السوق.

رابعاً: أن الفائدة المحملة من المركز الرئيس كمصروف عمل عادي وضروري في حالة الأعمال التي يمارسها الفرع، وعليه يجب السماح بالفائدة كمصروف وفقاً للمادة (12) من النظام الضريبي، وإلا وجب أيضاً استبعاد الدخل الذي حققه البنك من خلال تقديم القروض من التمويل الذي حصل عليه من المركز الرئيس من الدخل الخاضع للضريبة من أجل إبداء معاملة منصفة لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تقبل حسم هذا البند تطبيقاً لأحكام الفقرة (10) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي أكدت أن من بين المصروفات غير جائزة الحسم عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى مدفوعة من قبل الفروع العاملة بالمملكة للمراكز الرئيسية بالخارج.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة إلى المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/114هـ تبين أنها تنص على أنه "لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

10- المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسة بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة والمملوكة لها بالكامل مقابل ما يلي:

أ- إتاوة أو ريع أو عمولة.

ب- عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى.

ج- مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري.

وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ اللاحق لقرار اللجنة الابتدائية، والقاضي بتعديل الفقرة (10/ب) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، تبين أنه ورد فيه ما نصه "ب- يضاف إلى نهاية الفقرة (10/ب) من المادة العاشرة من اللائحة النص التالي: باستثناء عوائد القروض المدفوعة من فروع البنوك الأجنبية العاملة بالمملكة لمراكزها الرئيسة بالخارج".

وبناءً على ما سبق، فإن اللجنة ترى أن عوائد القروض المدفوعة من فروع البنوك الأجنبية إلى المركز الرئيس تعد من المصاريف جائزة الحسم، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس.

البند الثاني: الخسائر المرحلة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في تسوية خسائر سنوات سابقة وفقًا للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة سمحت بتسوية الخسائر بنسبة 25% من الربح المعدل طبقًا للإقرار النهائي بدلًا من 25% من الأرباح المعدلة الخاضعة للضريبة طبقًا للربط النهائي.

ووفقًا للمادة (21) من نظام ضريبة الدخل والمادة (11) من اللائحة التنفيذية، فإنه يحق تسوية 25% من الخسائر المرحلة مقابل الربح المعدل للسنة، وتنص المادة على أن (21) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية



إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنوياً".

إن المادة المذكورة بعاليه تنص بوضوح على وجوب حسم الخسارة من الوعاء الضريبي للسنوات التالية، ولم تحدد الحدود العليا المسموح بحسمها، وفي حالة أي تعارض أو التباس بين النظام ولائحته التنفيذية فإن أحكام النظام الضريبي هي التي يؤخذ بها.

وتعرف المادة (6) من نظام ضريبة الدخل الوعاء الضريبي لشركة مقيمة بأنه الدخل من أي نشاط من مصادر في المملكة ناقصاً المصروفات المسموح بحسمها وفقاً لهذا النظام، كما أن المكلف بموجب المادة (60) من نظام ضريبة الدخل مطالب بتقديم إقرار على النموذج المعتمد وسداد الضريبة المستحقة بناءً عليه، وبمقتضى المادة (62) من النظام فإن 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، وبمقتضى المادة (59) من اللائحة التنفيذية إذا لم توافق المصلحة على إقرار المكلف فعليها إشعار المكلف بالتعديلات التي تتم على الإقرار.

ويتضح من المواد النظامية المذكورة بعاليه أن الهيئة بقيامها بإجراء ربط، فهي تقوم بتعديل الربح أو الوعاء الضريبي المصرح عنه في الإقرار، ومن ثم إعادة حساب التزام الضريبة المستحق، لذا فإن الربح أو الوعاء الضريبي المعدل الذي تقوم الهيئة بحسابه يصبح هو الربح أو الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

وحيث إن الخسائر المرحلة بموجب ربط الهيئة تبلغ (18,925,700) ريال، عليه يرى المكلف أنه يجب السماح بحسم نسبة 25% من مبلغ هذا الربط، أي مبلغ (4,731,425) ريال.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحسم الخسائر المرحلة بمبلغ (1,093,636) ريالاً من ربح العام، وهي نفس قيمة الخسائر المرحلة الواردة بإقرار المكلف والتي تمثل 25% من ربح الإقرار، وذلك تطبيقاً لما نصت عليه الفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية للنظام التي أكدت على أحقية المكلف في حسم الخسائر التشغيلية المعدلة من أرباح السنوات التالية دون التقيد بمدة محددة على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز 25% من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف، وهو ما قامت المصلحة بتطبيقه في ربطها وكذلك المكلف في إقراره، وعليه فإن إجراء المصلحة سليم ويتفق مع ما ورد بالنظام الضريبي واللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي، في حين ترى الهيئة حسم الخسائر المرحلة بواقع 25% من الربح طبقاً لإقرار المكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على المادة (21) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي 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 سنوياً، ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية"، كما اطلعت اللجنة على المادة (11) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1426/6/11هـ التي تنص على أنه "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 ودون التقيد 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 العام محل 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.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع المدفوعة للبنوك غير المقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد إجراء المصلحة بتوجب ضريبة الاستقطاع على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك تختلف في طبيعتها عن معاملات الإقراض العادية الأخرى التي تقوم بها البنوك في دورة عملها العادية، حيث تقوم البنوك بوضع السيولة في أسواق الأموال لأغراض قصيرة الأجل (الاقتراض أو الإقراض)، وهذه المعاملات شائعة في الأعمال البنكية وبدونها من الصعب على البنوك إدارة السيولة.



وقد كانت الفائدة التي تحققها البنوك الأجنبية من أعمال الإقراض في المملكة معفاة من الضريبة بموجب القرار الوزاري رقم (1521) بتاريخ 1407/7/22هـ، وتم إلغاء هذا الإعفاء فيما بعد بالقرار الوزاري رقم (1736) بتاريخ 1424/8/10هـ، أي قبل بدء سريان نظام ضريبة الدخل الجديد الذي أصبح ساري المفعول في 1425/6/13هـ الموافق 2004/6/30م، ووفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل فإن المنشأة الدائمة في المملكة بما في ذلك البنوك مطالبة بسداد ضريبة استقطاع بنسبة 5% على مبالغ الفائدة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة.

ولتعزيز تطور ونمو القطاع البنكي في المملكة فقد بحثت مؤسسة النقد العربي السعودي الأمر مع وزارة المالية بشأن إعادة النظر في فرض ضريبة الاستقطاع على معاملات الإقراض قصيرة الأجل، وبناءً على التوجيه الصادر عن مؤسسة النقد العربي السعودي وأخذاً في الاعتبار تأثير فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات فقد أصدر وزير المالية الخطاب رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ الذي يؤكد عدم فرض ضريبة استقطاع على هذه المعاملات، حيث ورد فيه ما نصه "ونظراً لأن الودائع بين البنوك لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة فيما بين البنوك، ويتم التعامل فيها من خلال دوائر الخزينة في البنوك بناءً على مستوى السيولة لديها وأسعار السوق السائدة، وهي عادة ما تكون إيداعات قصيرة الأجل قد تكون لمدة يوم أو جزء من اليوم... نشعركم بعدم إخضاع الدخل المتحقق من الودائع بين البنوك لضريبة الاستقطاع...".

وقد فسرت الهيئة الخطاب الوزاري المذكور خطأ إذ قصرت تطبيقه على الفائدة المدفوعة على الودائع بين البنوك التي تستوفى على أساس يوم أو جزء من اليوم، وحسب تفسير الهيئة للأمر، فإن أي فائدة تدفع على معاملات إقراض قصيرة الأجل بين البنوك تزيد عن يوم أو جزء من اليوم لا تندرج تحت الخطاب المذكور بعاليه بغض النظر عن حقيقة أن من المتبع استعمال البنوك الودائع قصيرة الأجل بينها لتحسين مركز السيولة لديها، وأن هذه الودائع تختلف عن عمليات الإقراض العادية.

لقد صدر الخطاب الوزاري المذكور لإعفاء البنوك من الضريبة على معاملات الودائع قصيرة الأجل بين البنوك، ووفقاً لروح الخطاب الوزاري، فإن ورود عبارة (يوم أو جزء من اليوم) إنما كان لغرض تسليط الضوء على طبيعة المعاملات قصيرة الأجل، وليس لحصر تطبيق الإعفاء على الودائع ليوم واحد فقط، كما أن الخطاب الوزاري لم يذكر في الفقرة الأخيرة منه أي شروط/قيود عند التأكيد على أنه لا ينبغي إخضاع مدفوعات الفوائد للبنوك غير المقيمة لضريبة الاستقطاع.

وأضاف المكلف بخطابه رقم (16-805-02) بتاريخ 1437/8/5هـ أنه بناءً على القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ فإننا نوافق على سداد ضريبة استقطاع بواقع 5% على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً المدفوعة للبنوك غير المقيمة خلال العام، ومن ثم ينحصر استثنائنا في عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يوماً.



في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع الفائدة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك لضريبة الاستقطاع طبقاً لأحكام المادة (68) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) لعام 1425هـ والمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام، وذلك بعد أن تحققت المصلحة من أن هذه الفوائد لا ينطبق عليها ما جاء بالخطاب الوزاري رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ الذي انتهى إلى عدم إخضاع الدخل المتحقق من الإيداعات قصيرة الأجل التي تكون لمدة يوم أو جزء من يوم لضريبة الاستقطاع لكونها أدوات مالية لإدارة السيولة بين البنوك، وذلك لأنه تبين للمصلحة أنها كانت عن فترة أكبر من اليوم طبقاً للتحليلات المقدمة من البنك ردًا على مناقشة المصلحة لهذا البند، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

وأضاف ممثلو الهيئة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أن الهيئة أجرت ربطاً معدلاً على المكلف لم تربط فيه ضريبة استقطاع إلا على ما زاد عن تسعين يوماً، ومن ثم فلا يوجد أي اختلاف بين الطرفين حول هذا البند.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن المكلف بموجب خطابه رقم (02-805-16) بتاريخ 1437/8/5هـ وافق على فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يوماً المدفوعة للبنوك غير المقيمة، كما أن الهيئة وافقت على عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يوماً المدفوعة للبنوك غير المقيمة، وعليه فإن الخلاف حول هذا البند يعد منتهياً.

البند الرابع: ضريبة الاستقطاع على مقايضات أسعار الفائدة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد إجراء المصلحة بتوجب ضريبة الاستقطاع على مقايضات أسعار الفائدة وفقاً لحديثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن البنوك في دورة الأعمال العادية تقبل ودائع من العملاء ، وتوافق على دفع فائدة بأسعار معينة ، أما في معاملة مقايضات أسعار الفائدة فيقوم اثنان من البنوك بإبرام اتفاقية يدفع بموجبها أحد البنكين عمولة بسعر متغير إلى البنك الآخر ، ويدفع البنك الآخر عمولة بسعر ثابت ، وتحسب العمولة كنسبة مئوية من أصل المبلغ الاسمي المتفق عليه بموجب عقد مقايضة أسعار الفائدة ، وهذا المبلغ الاسمي لا يتم استلامه ولا دفعه ، وإنما يستخدم حصرياً لحساب العمولة مستحقة القبض أو مستحقة الدفع.

إن استعمال مقايضات أسعار الفائدة أمر شائع بالنظر لفرص المربحة التي توفرها هذه المقايضات، وتستخدم مقايضات أسعار الفائدة للمضاربة من قبل المستثمرين الذين يتوقعون تغيراً في أسعار الفائدة أو العلاقات بينهم، ويمكن أيضاً



استخدام مقايضات أسعار الفائدة من قبل الجهات التي ترغب في التحوط لإدارة موجوداتها ومطلوباتها التي تدفع عليها أسعار فائدة ثابتة ومتغيرة.

وقد قام البنك بإبرام اتفاقيات مقايضة أسعار فائدة مع البنوك غير المقيمة، ونظرًا لأنه لا يوجد تبادل أموال/إقراض من قبل البنوك غير المقيمة، فلم يكن هناك أي استثمار ولم يتم تقديم أي خدمات في المملكة من قبل البنوك غير المقيمة، كما أنه لم يتم أي اقتراض، وتبعًا لذلك لم يتم تقديم خدمة أو استخدام أي أموال في المملكة وهو أمر جوهري لفرض ضريبة الاستقطاع.

وتنص الفقرة (1/ج) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية المتعلقة بمصدر الدخل في المملكة الخاضع للضريبة على أنه "يقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية"، ويلاحظ من ذلك أن عوائد القرض التي يتم إخضاعها للضريبة مرتبطة باستعمال الأموال في المملكة، أي القيام بأنشطة تجارية في المملكة، وبما أنه لم يتم استخدام أي أموال، فإن المكلف يرى أن المبالغ المدفوعة للبنوك غير المقيمة مقابل مقايضات أسعار الفائدة لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع مقايضات أسعار الفائدة لضريبة الاستقطاع طبقًا لأحكام المادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام، حيث أوضح المكلف في اعتراضه

أنه بموجب هذه المقايضات يتم دفع الفوائد بين بنكين بموجب اتفاق بينهما، كما أنه لا يمنع كون هذه المبالغ لا يتم دفعها أو استلامها نقدًا عدم إخضاعها لضريبة الاستقطاع، حيث إن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة عند واقعة الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات والتي يعتبر تاريخ التسوية بمثابة تاريخ الدفع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على مقايضات أسعار الفائدة المدفوعة للبنوك غير المقيمة، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة



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

...

"وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما اطلعت اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: عوائد قروض"، والفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية التي تنص على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

أ- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

ب- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ج - إذا كان المقرض مقيمًا في المملكة.

د- إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية".

وبدراسة اللجنة للموضوع وتطبيقًا للنصوص النظامية المذكورة أعلاه، ترى اللجنة أن الدخل المتحقق من مقايضات أسعار الفائدة يعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة كونه مرتبطًا بعمليات التمويل، ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% باعتباره من ضمن عوائد القروض، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على مقايضات أسعار الفائدة المدفوعة للبنوك غير المقيمة.

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد إجراء المصلحة في فرض غرامة التأخير على الضرائب المستحقة وفقًا لحيثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن غرامة التأخير نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر بينه وبين الهيئة، وقد تعامل البنك بحسن نية وسدد الضريبة طبقاً للأنظمة الضريبية، عليه فإنه لا يوافق على فرض غرامة تأخير بنسبة 1% من الضريبة الإضافية الناشئة عن عدم السماح بحسم أتعاب القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس، وفرض ضريبة الاستقطاع على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك ومقايضات أسعار الفائدة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة التأخير بواقع (1%) عن كل (30) يوم تأخير طبقاً للفقرة (ب) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

رأي اللجنة:

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

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس، كما أن الهيئة لم تفرض في ربطها ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا وكذلك على مقايضات أسعار الفائدة، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة، وتطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من بنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (17) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس، 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، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3/أ- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة، وذلك لموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة في هذا الخصوص.

ب- انتهاء الخلاف حول فرض ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا المدفوعة للبنوك غير المقيمة، وذلك لموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على مقايضات أسعار الفائدة المدفوعة للبنوك غير المقيمة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5/أ- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند عوائد القروض المدفوعة إلى المركز الرئيس لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على عمولة الودائع لأقل من (90) يومًا لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ج- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة استقطاع على عمولة الودائع لأكثر من (90) يومًا، وكذلك على مفايضات أسعار الفائدة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،