(القرار رقم ١٣٨٨ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

في الاستئناف رقم (١٢٩٤/z) لعام ١٤٣٢هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٦/٧هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ 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 (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (٣٤) لعام ١٤٣٢هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) لعام ٢٠٠٧م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٣/٢١هـ كل من : .....و.....و.....، ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذار عن عدم الحضور وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي :

الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (٣٤) لعام ١٤٣٢هـ بموجب الخطاب رقم (١٨٤/ص/ج/٢) وتاريخ ١٤٣٢/١١/٣هـ وتم استلامه وقيد لدى وارد المصلحة برقم (٣٤٣٠٩) وتاريخ ١٤٣٢/١٢/٤هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٢٤) وتاريخ ١٤٣٢/١٢/٢٧هـ , وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية :

الاستثمارات لعام ٢٠٠٧م

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المكلف في مطالبته بحسم كامل رصيد الاستثمارات كما هو ظاهر في القوائم المالية لعام ٢٠٠٧م من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار .

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن القرار الابتدائي أيد المكلف في حسم كامل رصيد الاستثمارات الظاهرة في القوائم المالية لعام ٢٠٠٧م من الوعاء الزكوي , وأن اللجنة اعتبرت الحساب الجاري الخاص بالمكلف لدى الشركات المستثمر فيها بمثابة رأس مال إضافي هدفه زيادة الاستثمار واعتبرت تكييف المصلحة لهذا الحساب الجاري على أنه ذمم مدينة تكييف غير صحيح لأنه حسب وجهة نظرها يفتقر إلى الدليل , وترى المصلحة أن رأس المال الإضافي الذي استرشدت به اللجنة في قرارها ناتج من مصادر التمويل الآتية (طبقاً لهيئة سوق المال في بعض الدول) :

١- الزيادة في قيمة الأراضي والعقارات .

٢- التغيرات المتراكمة في القيمة العادلة للأصول المالية .

٣- فروق العملة الناتجة من ترجمة العملات الأجنبية .

٤- القروض المساندة .

ويتبين أن حال المكلف ينطبق عليه مصدر التمويل الرابع وهو القروض المساندة أي أن الحساب الجاري الخاص بالمكلف لدى الشركات المستثمر فيها يمثل في طبيعته قروض تمويلية وليس استثماراً , ويمكن أن يطلق على رصيد هذا الحساب الجاري استثماراً إذا تمت زيادة رأس مال الشركات المستثمر فيها بقيمته أما غير ذلك فهو يعتبر قرضاً .

وبناء عليه ترى المصلحة أنه لا يمكن حسم رصيد هذا الحساب من الوعاء الزكوي للمكلف وذلك تطبيقاً للفتوى رقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١١/١٨هـ , وتطبيقاً للفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ التي قضت بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين , بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته , وكذلك الفتوى رقم (١٩٦٤٣) وتاريخ ١٤١٨/٥/٢٣هـ التي نصت في إجابة السؤال (الأول) الفقرة (السادسة) على أن (الديون التي تكون للشركة على المدينين بأجل أو آجال مهما كانت أجالها تجب فيها الزكاة إذا حال عليها الحول ...) , وذكرت أن هذا الإجراء قد تم تأييده بعدة قرارات صادرة من اللجنة الاستئنافية، وأحكام صادرة من ديوان المظالم ومنها على سبيل المثال حكم ديوان المظالم رقم (٨/د/أ/٢٧) لعام ١٤٣٠هـ .

وأضافت المصلحة في ردها على استفسارات اللجنة فيما يخص الاستثمارات التي قبلت المصلحة حسمها والتي لم تقبل حسمها بالاتي :

بالرجوع إلى حسابات المكلف يتضح أن بند الاستثمارات بمبلغ ثابت (١٠,٢٩٩,٤٧٠) ريالٍ مقسم بالتساوي على حساب الشركتين المستثمر فيهما وهي :

الشركة المستثمر فيها	نسبة الاستثمار	المبلغ
شركة (ب)	%٥,٤٦٨٧٥	٥,١٤٩,٧٣٥ ريالٍ
شركة (ج)	%٥,٤٦٨٧٥	٥,١٤٩,٧٣٥ ريالٍ
الإجمالي (١)		١٠,٢٩٩,٤٧٠ ريالٍ

علماً بأن حصة الشركة (المكلف) في رأس مال الشركتين المستثمر فيهما هو كالأتي :

الشركة المستثمر فيها	رأس مال الشركة	نسبة	المبلغ
شركة (ب)	١٢,٠٠٠,٠٠٠	%٥,٤٦٨٧٥	٦٥٦,٢٥٠ ريالٍ
شركة (ج)	١٢,٠٠٠,٠٠٠	%٥,٤٦٨٧٥	٦٥٦,٢٥٠ ريالٍ
الإجمالي : وهو ما قامت المصلحة بحسمه وقبوله كاستثمار (٢)			١,٣١٢,٥٠٠ ريالٍ

أما الفرق وهو (١) ـ (٢) = (١٠,٢٩٩,٤٧٠-١,٣١٢,٥٠٠) = ٨,٩٨٦,٩٧٠ ريالٍ فترى المصلحة بأنه عبارة عن تمويل إضافي للشركتين المستثمر فيهما، وهو عبارة عن دين (تمويل إضافي) تجب فيه الزكاة لحولان الحول عليه .

وفيما يخص حالة الاستثمار في الشركتين المستثمر فيهما في السنوات اللاحقة فتفيد المصلحة بأن أخر قوائم مالية قدمتها شركة (ج) كانت لعام ٢٠٠٦م، وآخر قوائم مالية قدمتها شركة (ب) كانت لعام ٢٠٠٣م، وفي جميع السنوات فإن رصيد بند الاستثمارات متغير من سنة لأخرى لأن الاستثمارات تسجل بطريقة حقوق الملكية

وقدمت المصلحة مع مذكرتها المشار إليها البيانات المطلوبة وهي :

أ- القوائم المالية والإقرارات الزكوية لشركة (أ) للتجارة (المكلف) .

للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م، والربط الزكوي لعام ٢٠٠٧م .

ب- القوائم المالية والإقرارات الزكوية لشركة (ج) المحدودة (الشركة المستثمر فيها) لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م (وهي آخر قوائم مالية قدمها المكلف) .

ج- القوائم المالية والإقرارات الزكوية لشركة (ب) (الشركة المستثمر فيها) لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م (وهي آخر قوائم مالية قدمها المكلف) .

ونظرا لعدم حضور المكلف أو من يمثله جلسة الاستماع والمناقشة قامت اللجنة بالرجوع إلى وجهة نظر المكلف الموضحة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على ـ يعترض المكلف على عدم حسم كامل رصيد الاستثمارات كما هي ظاهرة في القوائم المالية البالغة (١٠,٢٩٩,٤٧٠) ريالٍ من الوعاء الزكوي .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم كامل قيمة الاستثمارات البالغة (١٠,٢٩٩,٤٧٠) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٧م مكتفية بالجزء الذي تم حسمه بموجب الربط الزكوي لعام ٢٠٠٧م ومقداره (١,٣١٢,٥٠٠) ريالٍ , في حين يتمسك المكلف بطلبه حسم كامل الاستثمارات من وعائه الزكوي للعام المذكور للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

ومما سبق يتضح أن المصلحة كما هو مبين في الربط الزكوي لعام ٢٠٠٧م وفي القرار الابتدائي قبلت حسم جزء من قيمة هذه الاستثمارات بمبلغ (١,٣١٢,٥٠٠) ريالٍ اعتماداً على نسبة ملكية المكلف في رأسمال الشركتين المستثمر فيهما الظاهر في عقد تأسيس كل شركة , ورفضت المصلحة حسم الزيادة في قيمة الاستثمارات البالغة (٨,٩٨٦,٩٧٠) ريالٍ ، باعتبارها تمثل حصص المكلف في رصيد الحساب الجاري المدرج ضمن بند حقوق الملكية الظاهر في القوائم المالية للشركتين المستثمر فيهما ودين على الشركتين المستثمر فيهما يجب فيه الزكاة لحولان الحول، وباعتبارها ذمم مدينة في القوائم المالية للمكلف تجب فيها الزكاة , وبما يتضح معه أن المصلحة تعاملت مع هذا البند في القوائم المالية للمكلف على أنه ذمم مدينة , بينما تعامل معه المكلف على أنه استثمار، ومن ذلك يتضح أن كل من المصلحة والمكلف متفقان على أن الاستثمار في شركة (ج)، والاستثمار في شركة (ب)هو استثمار لغرض القنية، وخلافهما ينحصر في تكييف الزيادة في التمويل البالغة (٨,٩٨٦,٩٧٠) ريالٍ وهل هو قرض (ذمم مدينة) مقدم من المكلف للشركتين المذكورتين أم أنه استثمار طويل الأجل للمكلف في الشركتين المذكورتين .

وفي ضوء ذلك وحتى تتمكن اللجنة من تحديد ما إذا كانت هذه المبالغ (٨,٩٨٦,٩٧٠) ريالٍ تحسم من الوعاء الزكوي للمكلف من عدمه، فإن الأمر يتطلب تحديد طبيعة هذه المبالغ وهل هي عبارة عن (ذمم مدينة) لدى المكلف و(قرض دائن) لدى الشركة المستفيدة (شركة (ج)، وشركة (ب) , أما أنه عبارة عن (استثمار طويل الأجل) لدى المكلف و(حصة في حقوق الملكية) لدى الشركة المستثمر فيها .

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م وعلى الإقرارات الزكوية والربوط التي أجرتها المصلحة على السنتين المذكورتين، وكذلك اطلاعها على القوائم المالية للشركتين المستثمر فيهما، وعلى عقد تأسيس شركة (أ) , وكذلك اطلاعها على حركة أرصدة هذه الاستثمارات تبين من الإيضاح رقم (١) المرفق بالقوائم المالية لعام ٢٠٠٧م أن شركة (أ) هي شركة سعودية ذات مسئولية محدودة يتمثل نشاطها في شراء العقارات والأراضي بقصد تطويرها والبناء عليها واستثمار هذه المباني بالبيع أو الإيجار لصالح الشركة وتبين من هذا الإيضاح أن الشركة لم تقم بمزاولة أي نشاط تجاري منذ تأسيسها وحتى ٢٠٠٧/١٢/٣١م , كما تبين من الإيضاح رقم (٢) المعنون بالاستثمارات أن شركة (أ) مستثمرة في شركتين زميلتين هما شركة (ب) ونسبة الملكية (٥,٥%) بمبلغ (٥,١٤٩,٩٨١) ريالٍ , وفي شركة (ج) ونسبة الملكية (٥,٥%) بمبلغ (٥,١٤٩,٤٨٩) ريالٍ , كما تبين من القوائم المالية للمكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م أن الاستثمار في الشركتين المذكورتين ظهر بنفس النسبة وبنفس القيمة التي ظهرت في عام ٢٠٠٧م , وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لشركة (ج) (الشركة المستثمر فيها) لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م تبين أن رأسمال هذه الشركة يبلغ (١٢,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ تملك فيه شركة (أ) عدد (٦٥٦,٢٥٠) حصة بقيمة (٦٥٦,٢٥٠) ريالٍ , كما تبين من القوائم المالية لشركة (ب) لعام ٢٠٠٣م أن رأسمال هذه الشركة يبلغ (١٢,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ تملك فيه شركة (أ) عدد (٦٥٦,٢٥٠) حصة بقيمة (٦٥٦,٢٥٠) ريالٍ , كما تبين أن المصلحة بموجب ربطها الزكوي المبلغ بالخطاب رقم (٢/٥٣٩/٢٧) وتاريخ ١٤٣١/١/١٨هـ حسمت من الوعاء الزكوي للمكلف مبلغ (١,٣١٢,٥٠٠) ريالٍ باعتباره يمثل حصة المكلف في رأسمال الشركتين المذكورتين أعلاه اعتماداً على نسبة الملكية المصرح بها في عقد التأسيس لكل شركة ولم يتضح من المستندات المقدمة أن المكلف قدم ما يفيد أن مبلغ (٨,٩٨٦,٩٧٠) ريالٍ يمثل رأسمال إضافي ولم يظهر في القوائم المالية للشركتين المذكورتين أن هناك زيادة لحصص المكلف في رأس مال الشركتين أعلاه، كما لم يقدم المكلف أي تفاصيل بخصوص رصيد الحساب الجاري الدائن للشركتين المستثمر فيهما وما إذا كان للمكلف أي نصيب فيه , وبناء عليه فإن اللجنة ترى تكييف مبلغ الزيادة كقرض لشركتين تابعتين ويعالج زكوياً حسب ما تقتضيه قاعدة القروض .

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض , فبالنسبة للمُقرض 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 وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذو علاقة بالمقترض , ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبناءً عليه وفقاً للقاعدة المذكورة أعلاه فإن مبلغ (٨,٩٨٦,٩٧٠) ريالٍ عبارة عن قروض مقدمة لشركتين ذات علاقة وبالتالي فإن اللجنة ترى عدم أحقية المكلف في حسم هذه المبالغ من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٧م , ولذا ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم مبلغ (٨,٩٨٦,٩٧٠) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٧م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية بجدة رقم (٣٤) لعام ١٤٣٢هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : وفي الموضوع :

تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم مبلغ (٨,٩٨٦,٩٧٠) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٧م للحيثيات الواردة في القرار , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ثالثاً : يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية .

وبالله التوفيق،،،