

(القرار رقم ١٥١٤ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقمي (١٤٠٠-١٤٠٩/ز) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٢/٤هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١هـ 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 (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، 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 (٣٠) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام ٢٠٠٣م و٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٢/١١هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض كل من المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (٣٠) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٦٦) وتاريخ ١٤٣٤/١/٣هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٣٣٠) وتاريخ ١٤٣٤/١/٢٠هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٣٤٣) وتاريخ ١٤٣٤/٢/٢هـ وقدم المكلف ما يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي ولها مبالغ مسددة بالزيادة، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الذمة المدينة والإيرادات المستحقة للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) بتأييد المكلف في خصم الذمة المدينة والإيرادات المستحقة للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها لم تقم بحسم الذمم المدينة والإيرادات المستحقة من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وذلك تطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (٢٠٩٧٧) وتاريخ ١٤٢٠/٦/٤هـ التي انتهت إلى أن الواجب على المسلم سواء كان مديناً أو دائئاً أن يزكي ماله إذا بلغ النصاب وحال عليه الحول سواء كان هذا المال بيده أو ديناً

على الناس... , وكذلك الفتوى الشرعية رقم (١٩٦٤٣) وتاريخ ١٤١٨/٥/٢٣هـ التي نصت في إجابتها على السؤال الأول الفقرة السادسة على أن الديون التي للشركة على المدنين بأجل أو آجال مهما كانت مدتها تجب فيها الزكاة إذا حال عليها الحول وهي في ذمة مدین ملىء غير مماطل والدائن متمكن من استخلاص ماله... , وترى المصلحة أن الفتوى الشرعية رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ التي استرشدت بها اللجنة في قرارها لتأييد المكلف تنطبق فقط إذا كان سبب التأخير يرجع إلى الجهة المطلوبة وليس المكلف وهو ما أكد عليه خطاب وزير المالية رقم (٦٣٧٠) وتاريخ ١٤٣١/٦/١٢هـ الذي أوضح أنه إذا كان عدم استلام الديون التي على الحكومة خارجة عن إرادة المكلف لأي سبب فلا تضاف للوعاء وهذا يتطلب أن يقدم المكلف إيضاً من الجهة الحكومية عن سبب عدم الاستلام (وهو ما لم يقدمه المكلف) إما إذا كان تأخر استلامها عائد للمكلف وأن بيده استلامها فيتم إضافتها للوعاء وتزكيتها , كما أن الفتوى الشرعية (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ تقضي بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك وأكدت على أن الدين إذا كان على ملىء باذل فإنه يجب على الدائن تزكيته , كما أن هذه المستحقات ديون مستحقة على جهات غير جاحدة أو مماطلة أو مفلسة أو معسرة وهي (وزارة المالية) بل أن حقوق المتعاملين معها مضمونة، وبالإضافة إلى ما ذكر، فإن هذه المبالغ أُدرجت في الحسابات والدفاتر طبقاً لمبدأ الاستحقاق الذي يقوم على أساس مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها بصرف النظر عن واقعة التحصيل أو الدفع النقدي، حيث تنعكس آثار واقعة التحصيل على بندي الميزانية بتخفيض الذمم المدينة وزيادة النقدية وهما عنصران ليسا من عناصر الوعاء الزكوي، وبالتالي فإن هذه الديون مرجوة الأداء لذلك فإنها لا تخضم من الوعاء الزكوي طبقاً للفتوى (٢٠٤٥٢) وتاريخ ١٤١٥/٩/٧هـ، وأكدت المصلحة بأن هذا الإجراء تم تأييده في حالات مماثلة بعدة قرارات استثنائية منها القرار رقم (١٠٦٦) لعام ١٤٣٢هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (٦٧٩٠) وتاريخ ١٤٣٢/٧/٩هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة تضمنت الإفادة بأن الشركة سبق لها وأن أوضحت وجهة نظرها بالخطابين رقم (FI-J-١٢-٠٩٩) ورقم (FI-J-١٠-٠١٤٠)، وتود أن تضيف التوضيحات التالية:

بالنسبة للذمم المدينة طويلة الأجل البالغة لعام ٢٠٠٣م (٢٨٣,٩١٦,٠٠٠) ريال ولعام ٢٠٠٤م (٥٥٩,٦٠٢,٠٠٠) ريال ولعام ٢٠٠٥م (٨٤١,١٠٤,٠٠٠) ريال ولعام ٢٠٠٦م (١,١٣١,٧٣١,٠٠٠) ريال، فقد ورد في الإيضاح (٨) من إيضاحات القوائم المالية أنه كان لدى الشركة حسابات تجارية مدينة مستحقة القبض من وزارة المالية، وأنه في سنة ٢٠٠٦م تم الاتفاق مع وزارة المالية على أن تقوم الوزارة بدفع المبالغ المتأخرة البالغة (١,١٣١) مليون ريال إلى الشركة على ستة أقساط سنوية ابتداءً من عام ٢٠٠٨م بقيمة (٢٠٠) مليون ريال للقسط في السنوات الخمس الأولى ومبلغ (١,١٣١,٧٣١,٠٠٠) ريال في السنة السادسة، وفي ضوء ذلك تم تصنيف هذه المبالغ ضمن الموجودات غير المتداولة في القوائم المالية للسنوات ٢٠٠٥م وما بعدها، واستناداً إلى الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) قدمت الشركة إقرارات معدلة للسنوات من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٥م وطالبت بحسم الذمم المدينة طويلة الأجل البالغة (٢٨٣,٩١٦,٠٠٠) ريال و(٥٥٩,٦٠٢,٠٠٠) ريال و(٨٤١,١٠٤,٠٠٠) ريال، و(١,١٣١,٧٣١,٠٠٠) ريال من وعاء الزكاة للسنوات من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م ولم تعتمد المصلحة في ربطها بحسم هذه الذمم من الوعاء الزكوي، إلا أن لجنة الاعتراض الابتدائية، كما هو موضح في قرارها تفهمت طبيعة المعاملة وحكمت لصالح الشركة بحسم الذمم المدينة طويلة الأجل من وعاء الزكاة للأعوام المذكورة، وذكر المكلف أن الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) لعام ١٤٢٦هـ أكدت بأن المبلغ المستحق من جهة حكومية يجب أن لا يخضع للزكاة حتى يتم استلامه ويحول عليه الحول، مما يعني أن موقف الشركة واللجنة الابتدائية يمثلان التفسير الصحيح لتلك الفتوى، وأضاف بأن جميع الفتاوى التي أشارت إليها المصلحة صادرة قبل صدور الفتوى رقم (٢٣٤٠٨)، وبما يرى معه المكلف أن استشهاد المصلحة بها يعد استشهاد غير مبرر، علاوة على ذلك فإن الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) على وجه الخصوص حكمت حكماً واضحاً في الموضوع قيد النقاش، كذلك ستلاحظ اللجنة بأن الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) صدرت بعد دراسة الفتوى رقم (٢٠٤٥٢)، وقدم المكلف نسخة من الإقرارات الزكوية المعدلة للسنوات من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٥م والإقرار الزكوي لسنة ٢٠٠٦م، كما قدم نسخة من محضر الاجتماع الموقع مع وزارة المالية الذي يؤكد اتفاقهما على دفع المبالغ أعلاه إلى الشركة على ستة أقساط سنوية ابتداءً من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م، وقدم نسخة من القوائم المالية المدققة عن سنة ٢٠٠٦م التي تؤكد الترتيب المذكور أعلاه مع وزارة المالية،

وكذلك نسخة من مستندات الدفع التي تؤكد استلام المبالغ أعلاه من وزارة المالية، وفي ضوء المعلومات والتوضيحات المذكورة تطالب الشركة بتأييد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بحسم الذمم المدينة طويلة الأجل من وعاء الزكاة.

وبالنسبة للإيرادات المستحقة البالغة للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م على التوالي مبلغ (١٦١,٤٧٦,٥٠٦) ريال ومبلغ (٣٢٧,٢٤٢,٣٣١) ريال ومبلغ (٥١٧,٧٤١,١٨٣) ريال ومبلغ (٧٥٨,٨٦٢,٠٦٠) ريال، فقد ورد في الإيضاح (٣) من إيضاحات القوائم المالية أن الإيرادات المستحقة تتعلق بفرق الإيرادات الذي يمثل المبالغ قيد الاسترداد من كامل التكلفة الفعلية للخدمات المقدمة للعملاء غير الصناعيين ويتم الاعتراف بها في الفترة التي يتم خلالها تقديم الخدمات، وتم تسجيل المبالغ أعلاه في القوائم المالية المدققة كجزء من الذمم المدينة غير المفوترة وبما أن هذه المبالغ كانت مستحقة من الحكومة، فقد تم المطالبة بها كحسم من وعاء الزكاة وذلك استنادًا إلى الفتوى رقم (٢٣٤٠٨)، وأضاف المكلف بأن الإيرادات المستحقة سجلت في الدفاتر بمسمى فرق إيرادات ذمم مدينة من الحكومة، وبناءً عليه تم تسجيل القيد التالي في دفاتر الشركة:

إيرادات غير مفوترة (إيرادات مستحقة)

إيرادات

(لتسجيل فرق إيرادات مدينة من الحكومة)

وذكر أيضًا أنه ورد في الإيضاح (٢٩) من إيضاحات القوائم المالية لسنة ٢٠١٠م أن الشركة سجلت الإيرادات المستحقة المتعلقة بفروقات الإيرادات التي تمثل استرداد تكلفة الخدمات الكلية المقدمة لعملاء غير الصناعيين للفترة التي قدمت خلالها الخدمات، كما إن مجموع الإيرادات المستحقة المدرجة في قائمة المركز المالي كما في ٢٠٠٩/١٢/٣١م بلغت (١,٥٧٦,٥٦٦,٥٣٥) ريال بعد صدور قرار مجلس الوزراء رقم (٥٣) ووفقًا لإعادة حساب التكلفة الكاملة للخدمة على أساس المبادئ المنصوص عليها من قبل منظم "مرافق"، كان من المقبول أن تكون متطلبات إيرادات "مرافق" الكلية كافية وكان لا يحق للشركة أي إيراد مستحق للفترة من (٢٠٠٣/١/١م إلى ٢٠٠٩/١٢/٣١م) وأن استحقاقه كان خطأ فترة سابقة، وبناءً عليه تم تعديل هذا الخطأ بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبغاة بتخفيض قيمة الإيرادات المستحقة حتى ٢٠٠٨م وإزالة الإيرادات المستحقة المعترف بها خلال العام ٢٠٠٩م وذكر أنه تم تسجيل القيد التالي في دفاتر الشركة لتسجيل عكس قيد الإيرادات غير المفوترة:

١,٥٧٦,٥٦٦,٥٣٥ ريال

الأرباح المبغاة

١,٥٧٦,٥٦٦,٥٣٥ ريال

الإيرادات غير المفوترة

(لتسجيل عكس قيد الإيرادات غير المفوترة)

وقدم المكلف نسخة من القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠١٠م ودفتر اليومية المتعلقة بتسجيل عكس قيد الإيرادات غير المفوترة، وذكر أن اللجنة سوف تلاحظ أن الإيرادات المسجلة خلال السنوات ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٩م أدرجت في الأرباح المبغاة وبناءً عليه تمت إضافتها إلى الوعاء الزكوي للشركة لكل السنوات من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م، وأنه في سنة ٢٠٠٩م قدمت الشركة إقرارًا معدلاً طالبت فيه بحسم الإيرادات غير المفوترة طويلة الأجل من الحكومة، وسوف تلاحظ اللجنة كما هو موضح في قرار مجلس الوزراء رقم (٥٣) أنه إذا كان الفرق في الإيرادات غير مستحق يجب عدم إضافته إلى الأرباح المبغاة المدرجة في الوعاء الزكوي للشركة، وفي ضوء ما سبق يطالب المكلف، إما باعتماد حسم فرق الإيرادات غير المفوترة المسجلة كموجودات من وعاء الزكاة أو تخفيض الأرباح المبغاة بالمبلغ المقابل، للسنوات من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م.

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 الذمم المدينة وحسم الإيرادات المستحقة من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم هذين البندين من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض ، فبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض كصيد 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 وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذا 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 بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى القرارات وعلى الربوط الزكوية للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وكذلك اطلاعها على الفتاوى رقم (٢٣٤٠٨) ورقم (٢٠٩٧٧) ورقم (١٩٦٤٣) ورقم (٢٠٤٥٢) التي استشهد بها كل من المكلف والمصلحة، وكذلك اطلاعها على المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٩٩٤م وعلى تعميم المصلحة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ تبين أن الخلاف ذو شقين الأول يتعلق بالذمم المدينة والشق الثاني يتعلق بالإيرادات المستحقة.

فبالنسبة للذمم المدينة التي يطالب المكلف بحسمها من وعائه الزكوي فقد تبين من الإيضاح (٨) من إيضاحات القوائم المالية لعام ٢٠٠٦م أنها عبارة عن مبالغ مستحقة للمكلف لدى وزارة المالية لم يتم استلامها وتم الاتفاق بين المكلف ووزارة المالية على أن تقوم الوزارة بدفعها على أقساط ابتداء من عام ٢٠٠٨م بمبلغ (٢٠٠) مليون ريال للسنوات الخمس الأولى وبمبلغ (١٣١,٧٣١,٠٠٠) ريال في السنة السادسة وهذه المبالغ والحال كذلك تعد أموالاً للمكلف موجودة لدى (وزارة المالية) وهو شخص مليء وغير مماطل ، إلا أن المكلف غير قادر على استلامها بدليل أنه تم الاتفاق على دفعها على أقساط ابتداء من عام ٢٠٠٨م وبالتالي فإن المتسبب في عدم استلام هذه المبالغ ، لم يكن المكلف وإنما هي وزارة المالية (الجهة المتعاقد معها) ، لذا ترى اللجنة أن هذه المبالغ لم تكن في حوزة المكلف ولم تكن تحت سيطرته وبالتالي لا تجب فيها الزكاة خلال الأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المكلف في حسم الذمم المدينة من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م وحتى ٢٠٠٦م.

أما بالنسبة للإيرادات المستحقة فقد تم الرجوع للقوائم المالية للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م واتضح للجنة أن المكلف يطبق مبدأ الاستحقاق في قيد إيراداته ومصروفاته وأن الإيضاح رقم (٣) من إيضاحات القوائم المالية للعام المالي ٢٠٠٦م ينص على "أن الإيرادات المستحقة تتعلق بفرق الإيرادات والذي يمثل المبالغ قيد الاسترداد من كامل التكلفة الفعلية لخدمات المرافق المقدمة للعملاء غير الصناعيين ، ويتم الاعتراف بها في الفترة التي يتم خلالها تقديم هذه الخدمات ، وبناءً على مستندات تأسيس الشركة ومبررات احتياجات الأعمال المقدمة للجهة الحكومية المختصة ، فإن مجلس إدارة الشركة على ثقة من أنه سيتم استرداد هذه المبالغ بالكامل" ، كما تبين أن الإيضاح رقم (٢٩) من إيضاحات القوائم المالية لعام ٢٠١٠م المعنون بأثر تعديلات فتره سابقة والمتعلقة بالإيرادات المستحقة ينص على أنه "سجلت الشركة الإيرادات المستحقة المتعلقة

بفروقات الإيرادات التي تمثل استرداد تكلفة خدمات المنافع الكلية المقدمة لغئات العملاء غير الصناعيين للفترات التي قدمت خلالها خدمات المنافع , أن مجموع الإيرادات المستحقة المدرجة في قائمة المركز المالي كما في ٢٠٠٩/١٢/٣١م البالغة (١,٥٧١,٥٦٦,٥٣٥) ريال , لاحقاً لقرار مجلس الوزراء رقم (٥٣) ووفقاً لإعادة حساب التكلفة الكاملة للخدمة على أساس المبادئ المنصوص عليها من قبل منظم (مرافق) كان من المقبول أن تكون متطلبات إيرادات (مرافق) الكلية كافية وكان لا يحق للشركة أي إيراد مستحق للفترة من ٢٠٠٣/١/١م حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١م وأن استحقاقه كان خطأ فترة سابقة , عليه تم تعديل هذا الخطأ بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للإرباح المبقاة عن طريق تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة حتى عام ٢٠٠٨م وإزالة الإيرادات المستحقة المعترف بها خلال عام ٢٠٠٩م. كما اتضح للجنة أن الإيرادات أعلاه كما هو موضح آنفاً عبارة عن إيرادات غير مفوترة متعلقة بفروقات الإيرادات التي تمثل استرداد تكلفة خدمات المرافق الكلية المقدمة لغئات العملاء غير الصناعيين للفترة التي قدمت خلالها خدمات مرافق وبالتالي ترى اللجنة أن هذه الإيرادات غير مستحقة للمكلف وأن تسجيل المكلف لهذه الإيرادات في قوائمه المالية يُعد خطأً وأن تعديل المكلف إقراراته الزكوية للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م بحسم الإيرادات غير المفوترة يعد هو الإجراء الصحيح.

لذا ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الإيرادات المستحقة من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٣م وحتى ٢٠٠٦م.

البند الثاني: الأصول الثابتة لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٦) بتأييد المكلف في استبعاد الأصول الثابتة من وعاء الزكاة وفقاً لما تظهره القوائم المالية المدققة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م وفقاً لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار مبدية عدم موافقتها على قرار اللجنة الابتدائية فيما يخص الأصول الثابتة من وعاء الزكاة طبقاً لما تظهره القوائم المالية لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م للأسباب الآتية:

قامت المصلحة بحساب وحسم الأصول الثابتة من وعاء الزكاة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م طبقاً لتعميم المصلحة رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤/٥/٢٠٠٦هـ المبني على موافقة وزير المالية على عرض المصلحة بخطابها رقم (١/٣٢) وتاريخ ١٥/٣/٢٠٠٦هـ بتطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بالنظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية توجيهاً للمعاملة ومنها طريقة الاستهلاك الواردة في المادة (١٧) من النظام الضريبي، وكذلك طبقاً للفقرة (٣) من تعميم المصلحة رقم (٩/١٧٢٤) وتاريخ ٢٤/٣/٢٠٠٦هـ والتي تنص على أنه "يتم تحديد القيمة الدفترية من الموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي على النحو التالي: باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة طبقاً لما يتم تحديده بموجب الفقرات من (أ/هـ) من المادة (١٧) من النظام الضريبي يضاف إليه نسبة الـ ٥٠% من قيمة الأصول المضافة خلال العام مطروحاً منها نسبة الـ ٥٠% المؤجلة من قيمة الأصول المستبعدة خلال العام".

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد بأنه فيما يخص حسم الأصول الثابتة من وعاء الزكاة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م فيتضح أن المصلحة اعتمدت سهوًا، حسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة البالغة (٢,٢٤٥,٢٤٧,٠٠٠) ريال و(٢,٠١٧,٣٣٧,٠٠٠) ريال للعامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي بدلاً من حسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المحتسبة بناءً على معدلات الاستهلاك المحاسبي البالغة (٢,٢٤٨,٢١٤,٠٠٠) ريال و(٢,٢٣٨,٧٢٤,٠٠٠) ريال والمطالب بها في الإقرارين الضريبيين/الزكويين لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بأنه تم تقديم الإقرارين لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م طبقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد مصحوباً بالكشوف من (١ إلى ١٣) وأن الشركة احتسبت استهلاك ضريبي في الكشف (٤) وفقاً للمادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل الجديد، وأضافت الشركة الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة كما ورد في القوائم المالية المدققة إلى الوعاء الزكوي، وذكرت أن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة يمثل الربح المحاسبي المتراكم والذي تم التوصل إليه بعد المطالبة بتكلفة الاستهلاك على أساس معدلات الاستهلاك المحاسبي، علماً بأن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة كما ورد في

القوائم المالية المدققة كان أيضًا على أساس معدلات الاستهلاك المحاسبي وتمت المطالبة به كحسم من الوعاء الزكوي من قبل الشركة، وذكر أن اللجنة ستوافق الرأي أنه من أجل احتساب الوعاء الزكوي، فإنه يتعين على مكلف الزكاة إضافة الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة وحسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة كما في القوائم المالية المدققة حيث إن رصيد الأرباح المبقة وكذلك صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة قد تم التوصل إليها بعد تطبيق معدلات الاستهلاك المحاسبي، أما إذا تعذر ذلك فإنه لأغراض احتساب الزكاة إذا تم حسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة على أساس معدلات وقواعد الاستهلاك الضريبي من وعاء الزكاة، فإن رصيد الأرباح المبقة المضاف للوعاء الزكوي يجب أيضًا تعديله لحساب معدلات وقواعد الاستهلاك الضريبي، وذكر المكلف أن الخلاف بين الشركة والمصلحة نشأ بسبب اعتماد المصلحة حسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة من وعاء الزكاة بناءً على معدلات وقواعد الاستهلاك الضريبي دون التعديل للمبلغ المقابل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة كما ورد في القوائم المالية المدققة الذي كان على أساس معدلات الاستهلاك المحاسبي، وإذا ما رغبت المصلحة اعتماد حسم الأصول الثابتة بناءً على معدلات وقواعد الاستهلاك الضريبي، فيجب عليها تخفيض الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة لحساب الاستهلاك المطلوب به على أساس معدلات وقواعد الاستهلاك الضريبي، وذكر أن الإقرار (ق ٢) يؤكد حقيقة أنه من تسوية الدفاتر، أي فروقات الاستهلاك يجب مراعاة رده إلى صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة، وتود الشركة أن تلتفت عناية اللجنة إلى ما ورد في البند (٢٠٤٠١) من نموذج الإقرار (ق ٢) للإقرار الزكوي، والذي ينص على "فروقات الاستهلاك" مع مراعاة ردها لصافي الأصول الثابتة".

وذكر أن المفهوم لدى الشركة من العبارة أعلاه، أن نية المصلحة هي الحساب من تسويات الدفاتر حتى يتسنى لها اعتماد حسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة كما في القوائم المالية المدققة، واستنادًا إلى نموذج الإقرار (ق ٢) أضافت الشركة رصيد الأرباح المبقة وحسمت صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة بموجب القوائم المالية المدققة.

وبالنسبة لاحتساب حسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة من قبل المصلحة في الربط النهائي مقابل صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المطالب بها من قبل المكلف في الإقرار الضريبي/الزكوي، قدمت الشركة احتسابًا لصافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المستخدم من قبل الشركة في الكشف (٤) من الإقرار الزكوي للمطالبة بصافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة كحسم من وعاء الزكاة واحتساب صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة بناءً على التعميم رقم (٩/١٧٢٤) وسوف تلاحظ اللجنة بأنه إذا ما تم تطبيق التعميم رقم (٩/١٧٢٤) بشكل صحيح فإن النتيجة ستكون نفسها التي طالبت بها الشركة في الإقرار الزكوي

وفيما يخص نظام الزكاة وقبل مناقشة التعميم رقم (٩/١٧٢٤) لعام ١٤٢٧هـ تود الشركة أن تلتفت انتباه اللجنة إلى تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) المؤرخ في ١٣٩٢/٨/٨هـ والذي ينص على الآتي:

"٧٠" على أن يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها آنفًا، قيمة العناصر الآتية لنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة:

صافي قيمة الأصول الثابتة: (بعد خصم الاستهلاكات) وذلك بشرطين:

الأول: أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها.

الثاني: أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات، الحساب الدائن لصاحب المنشأة.

ومن المقتطف أعلاه تدرك اللجنة أن نظام الزكاة ينص على أن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة ينبغي أن يعتمد كحسم من وعاء الزكاة بشرط أن تسدد كامل قيمتها وأن تكون القيمة في حدود حقوق الشركاء، ومن حيث المبدأ، فإن النظام ينص على أن إجمالي تكلفة الأصول الثابتة والتي تمثل الإجمالي من تدفق النقدية، يتم اعتماده كحسم من وعاء الزكاة بمعنى أن الاستهلاك يتم اعتماده كحسم لأنه يخفض قيمة الأرباح المبقة وأن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة يتم اعتماده كحسم من وعاء الزكاة، وعليه فإن المصلحة سواء اتبعت الطريقة التي اتخذتها الشركة في الإقرار الضريبي/الزكوي أو قامت المصلحة باحتساب

صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة باستخدام التعميم رقم (٩/١٧٢٤) فإن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي يجب أن تعتمد كحسم من وعاء الزكاة ينبغي أن تكون بنفس النتيجة.

وبالنسبة للتعميم رقم (٩/١٧٢٤) المؤرخ في ١٤٢٧/٣/٢٤هـ فيتضح أنه لم يذكر أعمال الإنشاء قيد التنفيذ والتكاليف المؤجلة وفروقات الاستهلاك والريح/الخسارة من استبعاد أصول ثابتة، واللجنة تدرك بأن أعمال الإنشاء قيد التنفيذ والتكاليف المؤجلة لا تعد جزءًا من وعاء الأصول في الكشف (٤) وعليه ينبغي المطالبة بها، بالإضافة إلى وعاء الزكاة كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١م و٢٠٠٦م لأن الأموال قد خرجت من الأعمال ولم تكمل سنة هجرية كاملة بحوزة الشركة.

وعلى نفس النحو، فإن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة بموجب الكشف (٤) يجب أن يتم تسويته مع فروقات الاستهلاك والريح والخسارة من بيع الأصول الثابتة للسنة السابقة لأن هذه البنود هي خارج التسويات الدفترية، وأن الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة قد تمت إضافته إلى وعاء الزكاة كما هو في القوائم المالية، بناءً عليه فإن عدم تسويات هذه البنود سينتج عنه عدم توافق بين الأرباح المبقاة التي أضيفت إلى وعاء الزكاة وصافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المحسومة من وعاء الزكاة.

وأضاف المكلف بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة قد تفهمت القضية وحكمت بشكل صحيح لصالح الشركة باعتماد حسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المطالب بها في الإقرار الزكوي وقد استرشد المكلف لتأييد وجهة نظره بعدد من القرارات الابتدائية وهي القرار رقم (١٩) لعام ١٤٣٠هـ ورقم (٢٦) لعام ١٤٣٥هـ ورقم (٤٠) لعام ١٤٣٥هـ، وانتهى إلى المطالبة بحسم صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة كما في الإقرارين المقدمين لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة حسم الأصول الثابتة التي تم احتسابها وفقًا لتعميم المصلحة رقم (٩/٢٥٧٤) لعام ١٤٢٦هـ وتعميمها رقم (٩/١٧٢٤) لعام ١٤٢٧هـ في حين يتمسك المكلف بوجهة نظره وبما قضى به القرار الابتدائي بحسم صافي الأصول الثابتة كما في القوائم المالية والإقرارات الزكوية المقدمة لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وعلى تعميم المصلحة رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٥/١٤هـ المبني على موافقة وزير المالية بتطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بنظام ضريبة الدخل على مكلفي الزكاة الشرعية ومن ذلك طريقة احتساب الاستهلاك الواردة في المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل، وباطلاع اللجنة أيضًا على تعميم المصلحة رقم (٩/١٧٢٤) وتاريخ ١٤٢٧/٣/٢٤هـ الذي أوضح طريقة احتساب وتحديد صافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي، وكذلك اطلاع اللجنة على التعميم الإلحافي رقم (١٤٣٤/١٦/٣٢٩٩) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٦هـ الذي نص على " أولًا: لأغراض احتساب 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 (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٥/١٤هـ والمستندة على طريقة القسط الثابت، مع مراعاة استخدام المجموعات ونسب الاستهلاك المحددة في المادة (السابعة عشرة) من النظام الضريبي، ثانيًا: إذا ما رغب المكلف الزكوي استخدام طريقة الاستهلاك المقررة في المادة (السابعة عشرة) من النظام الضريبي عند تحديد وعائه الزكوي فإنه ليس هناك ما يمنع من ذلك، على أن يتم في هذه الحالة تحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من وعائه الزكوي وفق ما نصت عليه الفقرة (٢) من تعميم المصلحة رقم (٩/١٧٢٤) وتاريخ ١٤٢٧/٣/٢٤هـ، ثالثًا: يتم تطبيق ما أشير إليه بعاليه اعتبارًا من تاريخه على كل ربط لم يصبح نهائيًا بعد بما في ذلك الحالات المعترض عليها أمام اللجان المختصة".

ومما سبق يتضح أن تعميم المصلحة رقم (١٤٣٤/١٦/٣٢٩٩) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٦هـ ترك الخيار للمكلف عند احتساب قسط الاستهلاك وتحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي إما باتباع قواعد الاستهلاك التي كانت مطبقة قبل

صدور التعميم رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤/٥/١٤٢٦هـ المستندة على طريقة القسط الثابت مع مراعاة استخدام المجموعات ونسب الاستهلاك المحددة في المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل أو باستخدام طريقة الاستهلاك المقررة في المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل على أن يتم تحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي وفق ما نصت عليها الفقرة (٢) من تعميم المصلحة رقم (٩/١٧٢٤) وتاريخ ٢٤/٣/١٤٢٧هـ.

وبناءً عليه وحيث إن تعميم المصلحة رقم (١٤٣٤/١٦/٣٢٩٩) أعطى المكلف الحرية في اختيار طريقة احتساب قسط الاستهلاك وتحديد صافي الأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي، وبما أن المكلف اختار الطريقة الأولى التي نصت عليها الفقرة (١) من تعميم المصلحة رقم (١٤٣٤/١٦/٣٢٩٩) وتاريخ ٢٦/٥/١٤٣٤هـ وحيث إن المكلف في اعتراضه كما هو موضح في القرار الابتدائي يطالب بحسم مبلغ (٢,٢٤٨,٢١٤,٠٠٠) ريال ومبلغ (٢,٢٣٨,٧٢٤,٠٠٠) ريال وهو مبلغ الأصول الثابتة التي أظهرها الإقراران الزكويان المقدمان من قبل المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، وحيث إن المكلف يطالب في هذا الاستئناف بحسم صافي الأصول الثابتة حسب القوائم المالية المدققة، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

البند الثالث: الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١٠) بتأييد المكلف في احتساب الزكاة طبقًا لما يظهره الوعاء الزكوي وليس طبقًا للربح المعدل وفقًا لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها لا توافق على قرار اللجنة الابتدائية باحتساب الزكاة على ما يظهره الوعاء الزكوي للأسباب التالية:

١- المصلحة تقوم بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، طبقًا لتعميم المصلحة رقم (١/٨٤٤٣/٢) وتاريخ ٨/٨/١٣٩٢هـ والذي يوضح كيفية تحديد وعاء الزكاة والذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين: الأول - أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها والثاني - أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من السنوات السابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة.

وهذا يعني من وجهة نظر المصلحة أنه لا مساس لقيمة صافي ربح العام دفترية أو معدلاً في الخضوع للزكاة وقد أكد على ذلك تعميم المصلحة رقم (١/٧٣) وتاريخ ١٢/٧/١٤٠٩هـ، كما أن المتبع في المصلحة في حال كان الوعاء الزكوي أقل من صافي أرباح العام فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء.

٢- إن ما استدل به المكلف في اعتراضه بطلبه تطبيق ما ورد بالفتوى الشرعية رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٨/١١/١٤٢٦هـ لا ينطبق على حالته حيث إنها خاصة بحالة المصنع المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين:

الجانب الأول: أن ما ورد في الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٨/١١/١٤٢٦هـ إجابة السؤال الرابع: منها، يعتبر مؤيداً لإجراء المصلحة ذلك أن صافي الربح عن العام لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تكن تحققت بعد ولا يتم تحديدها إلا في نهاية العام بعد إعداد الحسابات الختامية حيث يتم شراء الأصول الثابتة من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنوك وليس من صافي الربح في نهاية العام وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية من أن " ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها"، وعليه فإن ما يتبقى من الإيرادات بعد حسم المصاريف والتكاليف يمثل (صافي الربح) وهو الذي يتم تزكيته وهذا هو المطبق 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 و به 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 المرطبة 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.

٣- 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 باستهلاكات هذه الأصول الثابتة ، وتظهر أرباح العام كاملة بقائمة المركز المالي التي يتم الربط بموجبها، والتصرف في الربح محاسبيًا يتمثل في التوزيع على الشركاء وزيادة رأس المال وأخرى ليس منها تمويل شراء الأصول الثابتة.

٤- الزكاة شرعًا تفرض على رأس المال زائد الأرباح إلا أنه في بعض الحالات يقتصر الوعاء وفقًا 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.

٥- تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات استثنائية منها القرار رقم (١٣) لعام ١٤١٧هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (٨٩٧٤/٣) وتاريخ ١٤١٧/٨/٦هـ ، و القرار رقم (١٥٢) لعام ١٤٢٠هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (٣٣٠٥/١) بتاريخ ١٤٢٠/٣/٢٧هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد أنه فيما يخص احتساب الزكاة على الربح المعدل لسنة ٢٠٠٣م تفيد الشركة بأنها قدمت الإقرار الزكوي بناءً على الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) و لم تحتسب زكاة على ربح العام المعدل لأن الربح قد استخدم في تمويل الأصول القابلة للحسم، وأورد المكلف فيما يلي نص الفتوى المذكورة "السؤال الرابع: في بعض الحالات يحقق المكلف صافي ربح ناتج عن ممارسة النشاط التجاري في عام ما، وعند ربط الزكاة يتبين من واقع الحسابات المقدمة من المكلف أن صافي قيمة الأصول الثابتة (أدوات الإنتاج) تزيد عن إجمالي حقوق الملكية ممثلة في رأسمال المكلف وما يأخذ حكمه بالإضافة إلى الربح (صافي الربح) لذلك العام، ويجري العمل في المصلحة، وفقًا للإجراء المطبق والمستقر منذ سنوات طويلة على حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية (رأس المال وما يأخذ حكمه من احتياطات وخلافه) ويكون وعاء الزكاة ممثلًا في صافي ربح العام، بمعنى أن لا يقل وعاء زكاة المكلف في هذه الحالة عن صافي الربح للعام محل ربط الزكاة، ويعترض بعض المكلفين على إجراء المصلحة بالقول أن صافي الربح (الربح) الذي تحقق قد تم استخدامه في شراء أصول ثابتة، وبالتالي فإنه لا زكاة فيه لأنه قد تحول إلى ما يعد عرضًا من عروض القنية لا تجب فيه الزكاة، ويؤيد بعض المختصين بمصلحة الزكاة والدخل القول بأنه لا زكاة في أي مال تم توظيفه لشراء أصول ثابتة قبل طول الحول عليه حتى لو كان مصدره أرباح العام (حول الربح حول أصله) في حين يرى البعض الآخر من المختصين صحة إجراء المصلحة، استنادًا إلى أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي، وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تمت من صافي الأرباح التي لم تتحقق ولا يتم تحديدها فعليًا إلا بنهاية العام.

نأمل من سماحتكم بيان الرأي الشرعي حول مدى صحة إجراء مصلحة الزكاة والدخل الحالي المتمثل في حسم صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في حسابات المكلف في حدود حقوق الملكية وبحديث لا يقل وعاء زكاة المكلف عن صافي ربح العام.

الجواب:

ما جعل من إيرادات المصنع الواجبة زكاتها في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها".

وذكر المكلف أنه من المقتطف أعلاه يلاحظ بأن الفتوى المذكورة والتي تعتبر حكمًا شرعيًا والصادرة من قبل سماحة المفتي العام للمملكة ورئيس هيئة كبار العلماء وإدارة البحوث العلمية والإفتاء قد أكدت بأنه إذا (١) تم استخدام الربح لشراء أصول أو (٢) تم إنفاقه من قبل المالك على أصول زكاة قابلة للحسم قبل حلول الحول عليه، فإن هذا الربح لا يخضع للزكاة لأنه قد تم إنفاقه قبل تمام الحول عليه.

كذلك يلاحظ بأن سماحة المفتي العام للمملكة ورئيس هيئة كبار العلماء وإدارة البحوث العلمية والإفتاء قد أعطى جوابه بعد دراسة النقطة التي أثارها مصلحة الزكاة والدخل في وجهة نظرها، أي "أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال حسابات في نهاية العام المالي، وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تتحقق ولا يتم تحديدها فعليًا إلا نهاية العام"، وبناءً على ذلك فإن ما فهمته المصلحة من جواب سماحة المفتي العام للمملكة ورئيس هيئة كبار العلماء وإدارة البحوث العلمية والإفتاء هو فهم غير صحيح، كما أن المفهوم لدى الشركة أن المصلحة قد أخطأت في فهم الآلية المحاسبية التي يتم على أساسها تسجيل المعاملات التجارية، ولذا استنتجت خطأ بأن نفس الربح يتم استخدامه من قبل الشركة لشراء الأصول الثابتة ودفع المصاريف، وفي هذا الخصوص، تود الشركة إفادة اللجنة أن المكلف بمزاولة العمل التجاري يحقق إيراداتًا ويتكبد تكاليف، وهذه الإيرادات والتكاليف تسجل في الدفاتر، وفقًا لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، أي أن الإيرادات والتكاليف تسجل في الدفاتر عند تحقيقها وتكبيدها وكل معاملة تسفر عن ربح أو خسارة تسجل في دفاتر الشركة كفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المتكبدة، وبعد ذلك يقوم المدينون من وقت إلى آخر بسداد المبالغ المستحقة عليهم ويتم الدفع إلى الدائنين، وهكذا تكون الشركة رصيدها النقدي، ويتم استخدام هذه النقدية في شراء الأصول الثابتة، كذلك يمكن أن تقوم الشركة بشراء أصول ثابتة على الحساب، وفي هذه الحالة ووفقًا للنظام الزكوي تضيف الشركة المبالغ المقيدة على الحساب مقابل شراء الأصول إلى وعائها الزكوي كأصول غير متداولة والتي تتم المطالبة باعتمادها كحسم من وعاء الزكاة، كما أن الربح المحقق خلال العام ينتهي في حقوق الشركاء المضاف للوعاء الزكوي، وستلاحظ اللجنة أن الشركة تحقق الربح على مدار العام من معاملاتها وأن الربح المتحقق يولد أموالًا نقدية. كما أن النقدية المحققة من الربح تستخدم في تمويل الأصول الثابتة ومتطلبات رأس المال العامل للشركة على مدار السنة.

وقدم المكلف قيود اليومية التي توضح تسجيل المعاملات التجارية المذكورة أعلاه في الدفاتر، وبالإضافة إلى ما تقدم تود الشركة إفادة اللجنة بأنها حققت خلال سنة ٢٠٠٣م صافي نقدية من الأنشطة التشغيلية بمبلغ (٢٣٤,٥٦٧,٠٠٠) ريال وقامت بشراء أصول ثابتة بمبلغ (٦٠,٠٣٢,٠٠٠) ريال واستثمارات في سندات التنمية الحكومية السعودية بمبلغ (١,٣١٧,٤٩٣,٠٠٠) ريال، وبناءً على ذلك فإن الوعاء الزكوي للشركة كان بالسالب لأن الربح الذي حققه النقدية من الأنشطة التشغيلية قد تم استخدامه لتمويل الأصول الثابتة والاستثمارات في سندات التنمية الحكومية السعودية، وكما هو موضح أعلاه، ستلاحظ اللجنة أن الربح يتم تحقيقه على مدى العام بيد أن قائمة المركز المالي وحساب الأرباح والخسائر تعد في نهاية العام لأغراض مراجعة الحسابات ولأغراض التقارير النظامية المختلفة الأخرى، وتود الشركة إفادة اللجنة أنها تقفل حساباتها على أساس شهري وبذلك فإنها على علم بربحية الشركة في أي وقت من الأوقات خلال العام، وبناءً على ذلك فإن حجة المصلحة بأن الربح يعرف فقط في نهاية السنة ولذا لا يجوز استخدامه في تمويل الأصول الثابتة لأنه لا يعرف خلال العام هي حجة لا سند لها، كذلك يتم إعداد قائمة التدفق النقدي في نهاية السنة وهي تظهر بوضوح كيف تم تمويل الأصول الثابتة، وستلاحظ اللجنة من قائمة التدفق النقدي أنه خلال عام

٢٠٠٣م كان صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية (٢٣٤,٥٦٧,٠٠٠) ريال وكانت مشتريات الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة (٦٠,٠٣٢,٠٠٠) ريال واستثمارات سندات التنمية الحكومية السعودية بواقع (١,٣١٧,٤٩٣,٠٠٠) ريال وأن رصيد المصاريف الرأسمالية قد تم تمويله من الزيادة في رأس المال البالغة (٦٢٢,٢٥٠,٠٠٠) ريال والنقد وما في حكمه في بداية العام، كما أن الشركة لم تحصل على أي قروض خلال العام، وبناءً على ذلك يتضح أن الربح المتحقق خلال السنة تم استخدامه لتمويل الأصول الثابتة، وقدم المكلف تحليلًا لصافي النقدية المستحقة من الأنشطة التشغيلية وذكر أنه من هذا التحليل يلاحظ أن الشركة حققت خلال عام ٢٠٠٣م أرباحًا نقدية بمبلغ (٧٤٤,٣٨١,٠٠٠) ريال (٤٢٧,٦٠٠,٠٠٠) ريال + ٣١٦,٧٨١,٠٠٠ ريال)، وهذا يبين أن الشركة حققت خلال العام أرباحًا على شكل أموال نقدية كافية لتمويل الإضافات إلى الأصول الثابتة بواقع (٦٠,٠٣٢,٠٠٠) ريال، وذكر أن اللجنة ستلاحظ أيضًا أن الشركة حققت خلال السنة أموالًا فقط من عملياتها ولم تحصل على قرض أو استخدمت ترتيبات تمويلية أخرى لشراء الأصول الثابتة بخلاف الزيادة في رأس المال البالغة (٦٢٢,٢٥٠,٠٠٠) ريال، وبناءً عليه ستلاحظ اللجنة أن كامل الربح المحقق خلال عام ٢٠٠٣م قد تم استثماره في شراء أصول طويلة الأجل [أي الأصول الثابتة والاستثمارات]، وبناءً على الحقائق المذكورة أعلاه، فإن الشركة طبقت الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) والتي تعتمد حسم قيمة الأصول الثابتة المشتراة خلال العام من النقد المتحقق من خلال أرباح الأعمال التجارية لتلك السنة ودفع الزكاة على الربح بعد خصم قيمة الأصول التي مولت منه للأسباب الموضحة و الواردة في الفتوى المذكورة أعلاه.

وقد استرشد المكلف لتأييد وجهة نظره بقرار اللجنة الاستثنائية رقم (٦٥٥) لعام ١٤٢٧هـ، وكذلك قرار اللجنة الاستثنائية رقم (١٢٧٠) لعام ١٤٣٤هـ المؤيدة لتطبيق الفتوى رقم (٢٣٤٠٨).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة احتساب الزكاة على صافي الربح المعدل، في حين يرى المكلف احتساب الزكاة على الوعاء الزكوي وليس الربح المعدل للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه أن يتم حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولًا غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، لذا فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى شرعية من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٨/١١/١٤٢٦هـ ونصها (بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها). وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب الزكاة طبقًا لما يظهره الوعاء الزكوي وليس طبقًا للربح المعدل للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

البند الرابع: الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (٧/ثانيًا) بتأييد المصلحة في عدم خصم الاستثمارات لعام ٢٠٠٦م من وعاء الزكاة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة لا توافق على قرار اللجنة الابتدائية بخصوص الاستثمارات لعام ٢٠٠٦م للأسباب التالية:

١- أن هذه الاستثمارات عبارة عن رأسمال مستثمر في شركات تابعة وهي:

شركة ب بمبلغ (١,٣٢٢,٠٠٠) ريال، وشركة أ (توريد) بمبلغ (٢٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال.

٢- أن جميع هذه الاستثمارات كما في نهاية السنة ٢٠٠٦م سددت بالكامل من قبل شركة أ (شهادات الملكية المرفقة).

٣- شركة أ , مسجلة بموجب قوانين الشركات السعودية ومسجلة في مصلحة الزكاة والدخل تحت رقم مميز.....وتقدم إقراراتها الزكوية سنويًا (مرفق صورة عن شهادة الزكاة للأعوام ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م).

٤- شركة ب مملوكة بنسبة ١٠٠% ومسجلة في وتزاول أعمال التأمين الحصري.

٥- أن سبب عدم وجود إيرادات للاستثمارات يرجع إلى أن شركة أ لم تكن قد بدأت نشاطها التشغيلي في عام ٢٠٠٦م , أما شركة ب فقد سجلت خسارة لعام ٢٠٠٦م.

ويرى المكلف أن جميع الضوابط أعلاه تشير إلى أن هذه الاستثمارات في رؤوس أموال شركات مقيمة وقيمتها مملوكة بالكامل للمكلف وبهذا فإنها تخضع من الوعاء بموجب الأنظمة الزكوية , وأضاف المكلف بمذكرته المؤرخة في ١٤٣٦/٢/٩هـ، أن الاستثمار أعلاه، كما ورد في الإيضاح (٦) حول الفوائم المالية المدققة في الشركات التابعة التالية: شركة ب , شركة أ وتأييدًا للمطالبة بحسم هذه الاستثمار، تود الشركة إفادة اللجنة بالآتي:

سبق وأن قدمت الشركة مواقفها المفصلة بخصوص حسم الاستثمار في الشركات التابعة بموجب الخطاب (٠٠٩٩-١٢-٢٠٠٩) بتاريخ ٢٠١٢/١٢/١١م، وبناءً عليه فإن وجهة نظر المصلحة بأن الشركة لم تقدم ما يثبت تأييد مطالبتها بالاستثمار طويل الأجل في الشركات التابعة هي وجهة نظر ليس لها مبرر، وتعتقد الشركة بأن الاستثمار في شركة ب يمثل أموالًا خارجة طويلة الأجل ولم تمكث بحوزة الشركة لمدة (١٢) شهرًا كاملًا، وبالتالي يجب اعتماده كحسم من وعاء الزكاة، وذكر المكلف أنه قدم المستندات التي تؤكد بأنه المالك لشركة ب المحدودة، كما تود الشركة أيضًا إفادة اللجنة بأن شركة أ هي شركة سعودية ذات مسؤولية محدودة ومسجلة في المملكة، ولها ملف لدى المصلحة بموجب الرقم المميز، وسبق لها وأن قدمت الإقرار الزكوي لعام ٢٠٠٦م وصرحت عن استثمار شركة ق في شركة أ كجزء من رأس المال وسددت الزكاة عليها , وقدم المكلف نسخة من القوائم المالية المدققة لعام ٢٠٠٦م لشركة أ ونسخة من الإقرار الزكوي والذي يظهر إضافة رأس المال البالغ (٢٠) مليون ريال إلى وعاء زكاة شركة أ و نسخة من أمر التحصيل بما يفيد تسديد الزكاة البالغة (٥١٢,٨٣٠) ريال , و استنادًا إلى المعلومات والتوضيحات الواردة أعلاه، تعتقد الشركة بأن الاستثمار في شركة أ ينبغي اعتماده كحسم من وعاء الزكاة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بتمسك المصلحة بوجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي التي تتضمن الإفادة بأنها لم تقم بخضم الاستثمارات عند حساب الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٦م لأن الشركة لم تقدم ما يفيد بأن هذه الاستثمارات طويلة الأجل، ولم تقم بإدراج إيرادات لهذه الاستثمارات بقائمة الدخل أو أي إيضاح لها كما لم تقدم المستندات الدالة على أنها خضعت للزكاة في الشركات التابعة الأمر الذي تتمسك معه 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 حسم استثماراته في شركات تابعة (شركة ب المحدودة وشركة أ) , في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها وبما قضى به القرار الابتدائي في عدم 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 توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار , وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات.

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والقوائم المالية للشركتين التابعتين وحيث تبين أن استثمارات المكلف في شركة أ وهي شركة محلية مسجلة بموجب نظام الشركات السعودي ولها ملف في المصلحة تحاسب من خلاله فإن هذا الاستثمار يعد استثماراً في رأسمال تلك الشركة ، وبالتالي يعد استثماراً في عروض قنية ينبغي وفقاً للقاعدة الموضحة أعلاه حسمه من الوعاء الزكوي للمكلف لتوفر النية الموثقة وعدم وجود حركة بالنقص على هذه الاستثمار ، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم هذا الاستثمار من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٦م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما استثمار المكلف في شركة ب المحدودة وحيث إن شركة ب المحدودة مسجلة في وتعمل في نشاط التأمين وليس لها ملف في المصلحة تحاسب من خلاله فإن اللجنة ترى أن يطبق بشأن الاستثمار في هذه الشركة قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ الذي ينص بما يلي:

أولاً: يجب على الشركة القابضة وشركاتها التابعة المملوكة لها بالكامل تقديم حسابات موحدة تشمل الشركة القابضة والشركات التابعة لها سواء كانت تلك الشركات التابعة مسجلة داخل المملكة أم خارجها ، وتتم محاسبتها على أساس ما تظهره نتيجة هذه الحسابات بوعاء زكوي واحد.

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 احتساب 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 بعاليه فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي.

رابعاً: يطبق ذلك من تاريخه على السنوات التي لم يتم الربط عليها وعلى حالات الاعتراض لدى المصلحة والحالات المنظورة أمام اللجان الابتدائية الاستئنافية... ، ويلغى هذا القرار كل ما يتعارض معه من قرارات أو تعاميم أو تعليمات.

وحيث إن شركة ب مملوكة للمكلف بنسبة ١٠٠% وكان يجب عليه بموجب قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) لعام ١٤٢٨هـ أن يقدم قوائم مالية موحدة تشمل الاستثمار في هذه الشركة وحيث إن المكلف لم يقدم تلك القوائم فإن اللجنة ترى عدم أحقيته في حسم هذا الاستثمار من وعائه الزكوي وفقاً للفقرة (ثانياً) من القرار الوزاري المذكور أعلاه.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم الاستثمار في شركة ب من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٦م.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٣٠) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١/ أ- رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المكلف في حسم الذمم المدينة من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

ب- رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المكلف في حسم الإيرادات المستحقة من الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

٢- رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

٣ - رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب الزكاة طبقاً لما يظهره الوعاء الزكوي وليس طبقاً للربح المعدل للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

٤ / أ) تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركة ن من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٦م وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب - رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركة ب من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٦م وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،