(القرار رقم ١٥٤٥ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئنافين رقمي (١٠٢٤و١٠٢٦/j) لعام ١٤٣٠هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٤/١٥هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة 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 وفقًا 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 الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (٦) لعام ١٤٣٠هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣١/١/١٢هـ 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 (٦) لعام١٤٣٠هـ بموجب الخطاب رقم (١/٤٣٦) وتاريخ ١٤٣٠/٤/١٧هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٥٠) وتاريخ ١٤٣٠/٥/١٤هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٥٣) وتاريخ ١٤٣٠/٥/١٧هـ , وقدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك ب برقم ..... وتاريخ ١٤٣٠/٥/١٦هـ بمبلغ (٥,٤٧١,٧١١) ريالًا 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 نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الأرباح المدورة لعام ٢٠٠٢م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المصلحة حول بند الأرباح المدورة لعام ٢٠٠٢م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إضافة بند الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٢م , والشركة لا تستأنف على الإضافة , وإنما على إضافة الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي مرتين كما يلي:

الأولى: إضافة الأرباح المدورة البالغة (٦٣,١٠٢,٥٥٢) ريالًا إلى الوعاء الزكوي.

الثانية: إضافة توزيعات أرباح معلنة وغير مدفوعة البالغة (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا 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 (٦٢,٩١٠,٩٢٢) ريالًا , بينما تضمنت قائمة التدفقات النقدية تحت بند (المعاملات غير النقدية) توزيعات أرباح معلنة وغير مدفوعة برصيد (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا، منها مبلغ (٦٢,٩١٠,٩٢٢) ريالًا يمثل أرباحًا موزعة وغير مدفوعة مجنبة تحت حساب تكوين احتياطي عام طبقًا لقرار جمعية الشركاء , وباقي المبلغ يمثل أرباحًا 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 مبررًا لإضافة نفس البند لأكثر من مرةٍ إلى الوعاء الزكوي، وإلا لحسمت الأصول الثابتة المضافة بقائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي من وعاء الزكاة أكثر من مرةٍ , 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 ٢٠٠٢م.

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 فعلًا , وبالتالي تم إضافة بند الأرباح المدورة البالغ (٦٣,١٠٢,٥٥٢) ريالًا 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 ٢٠٠٢م مرتين , الأولى إضافة الأرباح المدورة البالغة (٦٣,١٠٢,٥٥٢) ريالًا , والثانية إضافة توزيعات أرباح معلنة وغير مدفوعة البالغة (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا , في حين ترى المصلحة إضافة بند الأرباح المدورة البالغ (٦٣,١٠٢,٥٥٢) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض رقم (٢٠٠٦/١٤٦م) وتاريخ ١٤٢٧/٢/٤هـ تبين أن اعتراض المكلف حول هذا البند يكمن في طلبه إضافة الأرباح المدورة بمبلغ (١٩١،٦٣٠) ريال بدلًا من مبلغ (٦٣,١٠٢,٥٥٢) ريالًا , كما تبين من إقرار المكلف أنه أضاف إلى وعائه الزكوي كل من بند الأرباح الموزعة غير المدفوعة بمبلغ (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا , وبند الأرباح المدورة بمبلغ (١٩١،٦٣٠) ريالًا.

وباطلاع اللجنة على الربط الزكوي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (١٢/٢٧٩٢) وتاريخ ١٤٢٦/٥/٢٦هـ تبين أن المصلحة أضافت إلى الوعاء الزكوي للمكلف كل من بند الأرباح الموزعة غير المدفوعة بمبلغ (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا , وبند الأرباح المدورة البالغة (٦٣,١٠٢,٥٥٢) ريالًا , مما ترى معه اللجنة أن إضافة المصلحة للأرباح المدورة البالغة (٦٣,١٠٢,٥٥٢) ريالًا يمثل ازدواجًا 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 (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا وإضافة الأرباح المدورة بمبلغ (١٩١،٦٣٠) ريالًا إلى الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٢م.

البند الثاني: الديون المعدومة لعام ٢٠٠١م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣/أ) بتأييد المصلحة بشأن الديون المعدومة لعام ٢٠٠١م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠١م 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 للوائحه وإجراءاته المالية مما ترى...".

وأضاف المكلف أن الديون المعدومة البالغة (٢,٦٦٠,٦١٩) ريالًا تمثل ديونًا مستحقة من عام ١٩٩٥م على (٥١) عميلًا , وتمثل نسبة ١٤% 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 ٢٠٠١م ببند الديون المعدومة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات ببند الديون المعدومة ومقداره (٢,٦٦٠,٦١٩) ريالًا لعدم تقديم المكلف ما يثبت استحالة تحصيل الديون , وبالتالي 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 ٢٠٠١م ببند الديون المعدومة البالغ (٢,٦٦٠,٦١٩) 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 احتساب الوعاء الزكوي فإن هناك شروطًا يجب تحققها لإعدام الدين , ومن أهم هذه الشروط اكتمال إجراءات التقاضي , واستحالة تحصيل ذلك الدين , وأن المكلف بذل الجهد اللازم واتخذ الإجراءات النظامية لتحصيل ذلك الدين وتعذر عليه ذلك.

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 ٢٠٠١م ببند الديون المعدومة.

البند الثالث: مخصص الديون المشكوك فيها لعام ٢٠٠٣م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣/ب) بتأييد المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات بالمكون من مخصص الديون المشكوك فيها ومقداره (١٩,٢٨٨,٨١٦) ريالًا.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أغفلت أصل الاعتراض وهو المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لعام ٢٠٠٣م , حيث عدلت المصلحة نتيجة الحسابات بالمكون من المخصص البالغ (١٩,٢٢٨,٨١٦) ريالًا , وأدرجت رصيد المخصص أول المدة ضمن عناصر الوعاء الزكوي , ولم تحسم المستخدم من المخصص خلال العام و البالغ (١٢,١٢٣,٠٦٥) ريالًا وهو مصروف فعلى 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 ٢٠٠٣م البالغ (١٢,٠١٩,٠٦٥-١٩,٢٢٨,٨١٦=٧,٢٠٩,٧٥١) ريالًا.

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 استنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (٧/٢٠٥٧) وتاريخ ١٤٢٦/٤/١٤هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٣م بصافي حركة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (٧,٢٠٩,٧٥١) ريالًا , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها المكون خلال العام البالغ (١٩,٢٢٨,٨١٦) ريالًا , 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 (٧،٨٨٠،٤٥١) ريالا , وقد بلغ المخصص المكون خلال العام (١٩,٢٢٨,٨١٦) ريالًا، كما بلغ المستخدم من المخصص (١٢,٠١٩,٠٦٥) ريالًا , ليكون الرصيد الختامي مبلغ (١٥،٠٩٠،٢٠٢) ريالًا.

وبناءً عليه , وحيث إن المصلحة لم تطعن في صحة واكتمال المستندات المؤيدة للمستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (١٢,٠١٩,٠٦٥) ريالًا , لذا تؤيد اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٣م بصافي حركة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (٧,٢٠٩,٧٥١) ريالًا.

البند الرابع: الأرصدة الدائنة لجهات ذات علاقة لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) 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 منتهي موقفها مع المصلحة , ومنها ما هي تحت المناقشة , ومنها ما هي محل اعتراض , مما يؤدى 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 احتساب الوعاء الزكوي لتلك الجهات , ولذلك فإن إخضاع تلك الأرصدة للزكاة عند احتساب الوعاء الزكوي للشركة يترتب عليه ازدواجية في الخضوع للزكاة.

إن التعامل مع الجهات ذات العلاقة يكون ذا طبيعةٍ مزدوجةٍ، فهو يمثل حركة التعامل التجاري والنقدي التي قامت هذه الأطراف بتنفيذها نيابةً عن الشركة أو قامت الشركة بتنفيذها نيابةً 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 صافى 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 ٢٠٠٢م البالغ (٤٦٨,٩١٢,٧٣٠) ريالًا إلى الوعاء الزكوي، ويشمل هذا البند توزيعات أرباح دائنة بمبلغ (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا سبق أن أضافتها المصلحة إلى الوعاء الزكوي , وبالتالي 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 , وبالتالي فحتى وإن أضافت المصلحة الرصيد الدائن للجهات ذات العلاقة فإنه سيكون مخفضًا بالرصيد الدائن لتوزيعات الأرباح ولن تظهر توزيعات الأرباح بقائمة التدفقات النقدية. وفى ضوء ما سبق يطلب المكلف عدم إضافة إجمالي الأرصدة الدائنة لجهات ذات علاقة إلى وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ١٤٣١/١/١٢هـ ورد فيها أن القرار الابتدائي قضى بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف التي ذكرت ضمن مذكرة اعتراضه، وبالتالي 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 ٢٠٠١م و٢٠٠٢م , في حين ترى المصلحة أن الخلاف يعد منتهيًا بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف الواردة في اعتراضه، وبالتالي يعد الخلاف منتهيًا.

وباطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض رقم (٢٠٠٦/١٤٦م) وتاريخ ١٤٢٧/٢/٤هـ تبين أنه ورد فيها ما نصه "أضافت المصلحة لوعاء الزكاة الأرصدة المستحقة للجهات ذات العلاقة لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م , علاوة على أن ما أضافته كان إجمالي الأرصدة الدائنة للجهات ذات العلاقة , ولم تعر أي اهتمام للأرصدة المدينة لنفس الجهات... , ونحن نعترض على ذلك لما يلي:...".

وباطلاع اللجنة على خطاب المصلحة الموجه اللجنة الابتدائية برقم (٤/٢٧٣٥) وتاريخ ١٤٢٧/٥/١٦هـ 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 يقضِ 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 ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥/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 إلي المشتري , وبالتالي فإن المديونية الناتجة عن هذا البيع تعتبر ديون حقيقية لدي الغير وتجب فيها الزكاة".

وأضاف المكلف أن المصلحة تستند في وجهة نظرها على فتوى الهيئة القضائية العليا رقم (١٥٥) الواردة في المنشور الدوري رقم (٢) لعام ١٣٩٤هـ المتضمنة وجوب الزكاة في الديون التي على الشركة لدى الغير إذا كان المدين مليئًا قادرًا 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 طبقًا لعقد بين الطرفين.

ويرى المكلف أن مضمون الفتوى المذكورة سابقًا هي على الديون الحالّة آجالها والتي يمكن للشركة طلبها وتحصيلها متى شاءت , أي أنها أموال للشركة لدى الغير يمكن طلبها , في حين أن تلك الديون مجدولة وفق عقدٍ 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 بيعٍ واحدةٍ.

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 (٢) لعام ١٣٩٤هـ المتضمن لفتوى الهيئة القضائية العليا رقم (١٥٥) وتاريخ ١٣٩٤/٤/٩هـ 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 مماطلة 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 دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م، 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 احتساب 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 مليءٍ ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية , وبالتالي 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 , وبالتالي يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي , ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ 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 مالًا 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 للتحصيل , وتطبيقًا لقاعدة الديون المذكورة أعلاه , لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

البند السادس: الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥/ب) بتأييد المكلف فيما يتعلق بعقود التأجير.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن الديون الناتجة عن عقود التأجير المنتهي بالتمليك تعد ديونًا حقيقيةً لدى الغير تجب فيها الزكاة ويطبق بحقها القواعد الشرعية وفقًا للفتاوى الشرعية رقم (٢/٢٣٨٤) وتاريخ ١٤٠٦/١٠/٣٠هـ ورقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١١/١٨هـ ورقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ , وقد استقر عليه قضاء اللجنة الاستئنافية بعدة قرارات منها القرار رقم (٤٨٢) لعام ١٤٢٥هـ والقرار رقم (٦٦٠) لعام ١٤٢٧هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرةً ورد فيها أن المصلحة استندت في مذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة الابتدائية على فتوى الهيئة القضائية العليا رقم (١٥٥) الواردة في المنشور الدوري رقم (٢) لعام ١٣٩٤هـ 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 الحالّة 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 أعوام لاحقة يستحيل طلبها ولا يكون المدين قادرًا على السداد.

وطبقًا للقواعد الشرعية التي ترى أن عقد التأجير المنتهي بالتمليك هو عقدٌ فاسدٌ، لذا فإن هناك فصلًا بين العقدين حيث إن عقد التأجير يكون عقدًا منفصلًا , وفي نهاية المدة يكون أمام العميل كافة الخيارات إما بشراء السيارة أو تأجير سيارة أخرى أو إعادة السيارة وهذا يتم بعقدٍ جديدٍ، لذلك فإن التأجير الذي تتبعه الشركة هو عقد تأجير تشغيلي وليس تمويلي , وبالتالي لا تجب الزكاة في عين الأصل المؤجر , بل في القيمة الإيجارية فقط والتي تدرج في إيرادات الشركة، كما أن السيارة المؤجرة تبقى باسم الشركة، وبالتالي 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 بيعٍ واحدةٍ فعلى سبيل المثال سيارة القيمة النهائية لها في نهاية مدة التأجير مبلغ (١٨٠,٠٠٠) ريال وهو المبلغ الذي تتحصل عليه الشركة فعلًا، يتم تزكية تلك القيمة بمبلغ (٥٤٠,٠٠٠) ريال , تمثل مبلغ (١٨٠,٠٠٠) ريال لدى الشركة , ومبلغ (١٨٠,٠٠٠) ريال لدى المشترى , ومبلغ (١٨٠,٠٠٠) 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 حصلتها الشركة نتيجة البيع، أي مبلغ (١٨٠,٠٠٠) ريال، وليس وفق الطريقة التي تتبعها المصلحة.

وأضاف المكلف أن عدم ظهور صافى 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 المؤجّر وإثبات قيمة الاستثمار الإجمالي في الإيجار في حساب مستقل باسم (مديني عقود الإيجار).

إن تطبيق معايير المحاسبة المالية يجب أن يختلف عن ما يجب أن تكون عليه المحاسبة الزكوية أو الضريبية، فكما هو الحال في تعديل الربح المحاسبي بالمخصصات المكونة أو برواتب الشركاء , فيجب أيضا 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 المؤجّر 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 فعلا 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 محسومًا 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 ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م , 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 (١و ٧) 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 (١٠٧) من المعيار المذكور والتي يترتب عليها تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر , كما أن الأصل المؤجر إيجارًا تمويليًا لا يظل مسجلًا كأصلٍ في دفاتر المؤجر , ويحل محله حسابٌ آخرٌ هو الذي سماه المكلف (أوراق القبض) , بينما يسجل في دفاتر المستأجر كأصلٍ 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 احتسابه 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 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 استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

البند السابع: البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

ذكر المكلف في استئنافه أنه اعترض على إضافة المصلحة البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل إلى وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م , 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 ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

وباطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض رقم (٢٠٠٦/١٤٦م) وتاريخ ١٤٢٧/٢/٤هـ والواردة للمصلحة بالقيد رقم (٣٩١٣) وتاريخ ١٤٢٧/٢/٥هـ تبين أن بند البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل من ضمن البنود التي اعترض عليها المكلف.

وبرجوع اللجنة إلى القرار الابتدائي تبين أنه لم يقضِ 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 من٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

وبعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض رقم (٢٠٠٦/١٤٦م) وتاريخ ١٤٢٧/٢/٤هـ تبين أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه القرار الابتدائي محل الاستئناف , لذلك ترى اللجنة صرف النظر عنه.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية:

قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (٦) لعام ١٤٣٠هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

١-تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الأرباح المدورة إلى الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٢م مرتين , على أن يتم إضافة الأرباح الموزعة غير المدفوعة بمبلغ (٦٤,٤٤٨,٨٨٤) ريالًا , وإضافة الأرباح المدورة بمبلغ (١٩١،٦٣٠) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف , وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠١م ببند الديون المعدومة , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- تأييد استئناف المكلف في طلبه تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٣م بصافي حركة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها البالغ (٧,٢٠٥,٧٥٢) ريالًا , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

٤- إعادة بند إجمالي الأرصدة الدائنة لجهاتٍ ذاتِ علاقةٍ لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م إلى اللجنة الابتدائية لبحثه وإصدار قرار بشأنه , وفقًا للحيثيات الواردة في هذا القرار.

٥- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٦- تأييد استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٧- إعادة بند البنوك الدائنة والقروض قصيرة وطويلة الأجل للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م إلى اللجنة الابتدائية لبحثه وإصدار قرار بشأنه , وفقًا للحيثيات الواردة في هذا القرار.

٨- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص الديون المجمدة التي لا يمكن تحصيلها للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م , وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،