(القرار رقم ١٥٤٦ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقم (j/١٤٥٢) لعام ١٤٣٤هـ

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 الاستئناف المقدم من أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (١٤) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٣/٤هـ 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 بنسخةٍ من قرارها رقم (١٤) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٤٩) وتاريخ ١٤٣٤/٤/٢٩هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٢٤) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٨هـ , كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك ب برقم ..... وتاريخ ١٤٣٤/٦/٢١هـ بمبلغ (٥,٤٧٥,٠٠٠) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفةٍ خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إعادة فتح الربط.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) برفض اعتراض الشركة على إعادة فتح الربوط النهائية للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه "برجوع اللجنة للقوائم المالية والربوط الزكوية للأعوام محل الاعتراض , تبين أنه تم إعادة فتح الربوط خلال الخمس سنوات حيث إن تاريخ الشهادة النهائية لعام ٢٠٠٥م هو ١٤٢٧/٨/١٦هـ , وتاريخ خطاب المصلحة هو ١٤٣٢/٤/٢هـ , واستنادًا للقرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ تري اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند ".

وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤٢٤/٦/٢٩هـ تضمن أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط النهائي خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف علي شهادة نهائية في الحالتين التاليتين:

١- الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.

٢- وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقًا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

وهاتان الحالتان لا تنطبقان على حالة الشركة حيث إن بيانات القروض معلومة عند إعداد الربط النهائي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م , وقدمتها الشركة ضمن البيانات المالية والإيضاحات المتممة لها، وتم الربط بناءً على البيانات التي تم موافاة المصلحة بها عن العامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م , 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 إطلاقًا , 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:

ـ تعميم المصلحة رقم (٢/٨٤٤٣/١) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ بشأن تحديد وعاء فريضة الزكاة.

ـ تعميم المصلحة رقم (٦/١٤٧) وتاريخ ١٤٠٨/١٢/١٨هـ بشأن تعليماتٍ تفسيريةٍ بشأن القروض التوسعية.

ـ خطاب وزاري رقم (٣/١١٠٣) بتاريخ ١٤٠٧/٢/١١هـ بشأن معالجة القروض والذي ورد فيه ما نصه "أن الزكاة لا تفرض على القروض إطلاقًا وإنما تجبى من رأس المال والاحتياطيات والأرباح بعد حسم قيمة الأصول الثابتة".

وقد أيدت اللجنة الاستئنافية في القرار رقم (٩٤٨) لعام ١٤٣٠هـ الصادر في الاستئناف رقم (j/٨٢٢) لعام ١٤٢٨هـ 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 ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م 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 (١٧٧٣٤/٣/٣) وتاريخ ١٤٣١/١١/١٩هـ , فقد تم إعادة فتح الربط للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م طبقًا للقرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ البند ثانيًا فقرة (١) 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 دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فتح الربوط الزكوية لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م من قبل المصلحة لغرض إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي , في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح ربوط العامين المذكورين , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ 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 للعامين محل الاستئناف إلى نص الفقرة (ثانيًا/١) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ 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/١) من القرار الوزاري

رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ 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 ٢٠٠٥م بتاريخ ١٤٢٨/٨/١٦هـ , كما حصل على الشهادة النهائية لعام ٢٠٠٦م بتاريخ ١٤٢٨/٧/٣٠هـ , وقامت المصلحة بإعادة فتح ربوط العامين المذكورين بموجب خطابها رقم (٧/١٢١٦/١٦) وتاريخ ١٤٣٢/٤/٢هـ , 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 ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م بالمخالفة للتعليمات الموجودة لدى المصلحة والتي تتمثل في التعميم رقم (٩/٣٠٠٣) وتاريخ ١٤٢٤/٦/٢٩هـ الذي تضمن تبليغ الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ والالتزام بمضمونها بما نصه "نرفق لكم بطيه نسخة من خطاب مفتي عام المملكة رقم (٢/٤٩٩٩) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٧هـ بخصوص الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ 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 تطبيقًا للفقرة (ثانيًا/١) من القرار الوزاري المذكور , وبالتالي ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربوط الزكوية لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م من قبل المصلحة لغرض إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي.

البند الثاني: القروض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) برفض اعتراض الشركة على إضافة القروض إلى وعاء الزكاة للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تستأنف على إضافة القروض لوعاء الزكاة للأسباب الآتية:

١- لا نرى سلامة الإجراءات المتبعة في تطبيق الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ والتي يترتب عليها الازدواجية في فرض الزكاة على طرفي القرض (المدين والدائن)، بما يتنافى مع ما ورد في قراراتٍ وزاريةٍ و تعاميم ورد ذكرها في البند الأول والتي تفيد أنه لا زكاة على القروض إطلاقًا.

٢- أنه إذا كانت المصلحة تستند في المطالبة بإضافة القروض لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م لوعاء الزكاة على الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ فإنه من الواجب عليها أيضا تطبيق الفتوى الشرعية رقم (٢٠٤٧٦) بتاريخ ١٤١٩/٧/٢٥هـ 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 ملئ ولكنه مماطل ولا يمكن للدائن استخلاص دينه منه لأي سببٍ من الأسباب، ولذلك يجب استبعاد الديون المجمدة لدى الشركة والتي تعذر عليها تحصيلها.

٣- صدر حكم الدائرة الإدارية الخامسة بديوان المظالم رقم (١٦٢/د/إ/٥) لعام ١٤٣٠هـ في القضية رقم (١/٤٩٣٥/ق) لعام ١٤٢٧هـ المقامة من/شركة د ضد مصلحة الزكاة والدخل , القاضي بإلغاء قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (٦٨٥) لعام ١٤٢٧هـ 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 القرض تجب على كل من المقرض والمقترض وهو ما ذهبت إليه المصلحة يعتبر محل نظرٍ، إذ أن قيامها بفرض الزكاة على كل من الشركة المقرضة والمقترضة منها يدل دلالةً واضحةً بأن ذمة كلا الشركتين 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 صلي الله عليه وسلم فيما أخرجه ابن أبي شيبة في مسنده

(لا ثني في الصدقة) وهذا الحديث يمثل عدالة الإسلام في فريضة الزكاة بأن لا 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 رقبتها ضريبة سنوية محددة) حتى لا يجتمع العشرُ والخراجُ في أرضٍ واحدةٍ , كما لا تجتمع زكاةُ السائمةِ 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 (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ المؤكدة بالفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ (بأن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم 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 منهيٌ عنه شرعًا , وحيث إن المصلحة دأبت في الفترة الأخيرة على العمل بمقتضى الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ والتي تقضي بأن زكاة القرض على المقترض , وحيث إن المصلحة لم تنفِ قيام المقترض بسداد زكاة القرض , فإن اللجنة لا يمكنها تأييد المصلحة في مطالبتها بتزكية القرض من قبل كل من المقرض والمقترض في آنٍ واحدٍ , وتؤيد المكلف في مطالبته بحسم هذا القرض من وعائه الزكوي عن السنوات من ١٩٩٦م إلى ٢٠٠٠م مما ينفي دفع المدعي عليها الاستناد على هذه الفتوى".

٤- 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 المنتهى 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 جدًا لممارسة نشاط الشركة.

٥- أن إضافة قروض حال عليها الحول لوعاء الزكاة على الرغم من أنها مولت أصولًا متداولة يؤدى إلى خلط وازدواج في تحديد وعاء الزكاة بين طريقة تحديد وعاء الزكاة بالطريقة المباشرة (صافى 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 يؤدى إلى الازدواجية مرة عند إضافة نتيجة العام من قائمة الدخل , ومرة ثانية عند إضافة مصدر التمويل.

٦- أن الأرصدة الدائنة عموما وطبقًا 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.

٧- أن مجموعة من رجال الأعمال والمحاسبين قد رفعوا لوزير المالية عبر الغرفة التجارية بجدة في آواخر العام ٢٠٠٥م الاعتراض على ما نصت عليه الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) بتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ، 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.

٨- أن الشيخ عبدالله المنيع أصدر في وقت سابق فتوى يرى فيها أن الديون المستحقة على الشركة تجب فيها الزكاة على المقرض وليس على المقترض.

٩- أن تعليمات المصلحة المذكورة في البند الأول تقضي بعدم استحقاق الزكاة على القروض إطلاقًا بسبب عدم تمام الملك , وتثنية الزكاة على كل من المدين والدائن لنفس المبلغ.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإضافة القروض إلى الوعاء الزكوي تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة كافة 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 وحسمت من الوعاء، وإذا آلت إلى عروض تجارية متداولة خضعت للزكاة، وكذلك الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ التي أكدت على عدم وجود ثني في خضوع القرض لدى المقرض والمقترض 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 مالٍ واحدٍ لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالًا 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 (٧٢٦) لعام ١٤٢٨هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (١٦١٩/١) وتاريخ ١٤٢٨/٣/١٥هـ وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (٨/د/إ/٢٧) لعام ١٤٣٠هـ، 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 ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م , 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 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 مليء 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".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين من قائمة المركز المالي أن بند القروض البنكية طويلة الأجل ظهر في قائمة المركز المالي للأعوام ٢٠٠٤م و٢٠٠٥م و٢٠٠٦م بمبلغ (١١٧،٢٢٠،٥٥٨) ريالًا ومبلغ (١١٢،٢٢٠،٥٥٨) ريالًا ومبلغ (١١٥،٤٩٨،٣٦٨) ريالًا على التوالي ضمن مجموعة المطلوبات.

وبناءً عليه , ووفقًا للقاعدة أعلاه فإن بند القروض يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، وبالتالي ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

البند الثالث: الاستثمار في عقود التقسيط والتأجير المنتهي بالتمليك.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) برفض اعتراض الشركة على عدم حسم المصلحة من وعاء الزكاة الاستثمار في الديون التي على الغير والمستثمرة في عقود التأجير والتقسيط 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 (٢٠١٣/١٦٦) وتاريخ ١٤٣٤/٤/٢١هـ 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 والتقسيط والتي تم توفيرها عن طريق القروض للأسباب المفصلة في وجهة نظرها , بينما ترى المصلحة إضافتها إلى وعاء الزكاة للأسباب المفصلة في وجهة نظرها، وبرجوع اللجنة للقوائم المالية والربوط الزكوية للأعوام محل الاعتراض تبين أن هذا البند يتعلق بالديون التي على الغير المستثمرة في عقود التأجير والتقسيط , وطبقًا لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين , واستنادًا للفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ فإن هذه الديون تعد من الديون على ملئ , فيجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي ولا يعد فرض الزكاة على الدائن والمدين من الثني , 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:

١- أنه إذا كانت المصلحة تستند في المطالبة بإضافة القروض إلى وعاء الزكاة لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ , فإنه من الواجب عليها أيضا تطبيق الفتوى الشرعية رقم (٢٠٤٧٦) بتاريخ ١٤١٩/٧/٢٥هـ عن استفسار د حول تزكية ديون الشركة المتأخرة، حيث وردت الفتوى عنها بأن الزكاة لا تجب على الدائن حتى يقبض دينه ويستقبل به حولًا إذا كان الدين على معسر أو كان على ملئ ولكنه مماطل ولا يمكن للدائن استخلاص دينه منه لأي سبب من الأسباب، ولذلك يجب استبعاد الديون المجمدة لدى الشركة والتي تعذر عليها تحصيلها خلال عامي الاستئناف.

٢- صدر العديد من الفتاوى عن هيئة كبار العلماء بشأن الاستثمارات وكيفية احتساب الزكاة عليها , وأكدت تلك الفتاوى على عدم وجوب الزكاة في قيمة الاستثمار وإنما تجب الزكاة في ريعه فقط، وفرقت الفتاوى في كيفية احتساب 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.

٣- طبقا لتعميم المصلحة رقم (١/٢/٨٤٤٣/١) بتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ 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 (٨٦٧٦/٤) بتاريخ ١٤١٠/١٢/٢٤هـ 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.

٤- أن ديوان المظالم أيد رأي الشركة، ومن أحكامه في هذا الشأن حكم الدائرة الإدارية الخامسة رقم (١٦٤/د/إ/٥) لعام ١٤٣٠هـ , وحكم الدائرة الإدارية الثانية رقم (٢٣٥/إس/٢) لعام ١٤٣٢هـ , وقضت تلك الأحكام بما يلي:

أ- عدم وجوب الزكاة في قيمة السيارات المؤجرة , ولا في مجموع إيجاراتها على مدي 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 طبقًا لمعايير المحاسبة المالية لا تعد مصدرًا شرعيًا صحيحًا لاحتساب الزكاة، لأنها لا تشتمل 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 كافة المعلومات الأخرى من خلال بيانات إضافية تطلبها من الشركة لتقوم على ضوئها بعد ذلك بتحديد الوعاء الزكوي للشركة وفقًا 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 خارجة عن إرادتها على اتباع المعيار المحاسبي الجديد، وبذلك لا يكون هناك أي مجال لوصف تصرف الشركة المدعية بالإقرار لأن شروط الإقرار شرعًا ونظامًا، أن يكون المقر حرًا فيما يقر به.

د- أن من يشتري بقصد التأجير , تبقي عينه وتجدد غلته بشكل دوري (سنويًا أو شهريًا) 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.

٥- تعد الاستثمارات في عقود التأجير التمويلي بمثابة الأدوات المستخدمة بصفة أساسية في تحقيق الإيرادات للشركة , وبالتالي فهي عروض قنية غير خاضعة للزكاة وليست عروض تجارة , وإن فرض الزكاة على هذه الاستثمارات يعتبر مخالفًا 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.

٦- 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 (١٨٠,٠٠٠) ريال وهو المبلغ الذي تتحصل عليه الشركة فعلًا، يتم تزكية تلك القيمة البيعية بمبلغ (٥٤٠,٠٠٠) ريال:

(١٨٠,٠٠٠) ريال لدى شركة أ .

(١٨٠,٠٠٠) ريال لدى المشترى بالتقسيط.

(١٨٠,٠٠٠) 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.

٧ ـ أن عدم ظهور صافى قيمة المقوم المادي الرئيس لنشاط التأجير المنتهى 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 ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

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 استنادًا إلى الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والتي نصت على

"إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك" , وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في عقود التقسيط و التأجير المنتهي بالتمليك من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، 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 للتحصيل , وتطبيقًا 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 ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

أما ما يتعلق بالشق الثاني وهو الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك فإنه برجوع 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 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 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 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)، وعليه فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (١٤) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فتح الربوط الزكوية لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م من قبل المصلحة لغرض إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

٣ /أ- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود البيع بالتقسيط من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في عقود التأجير المنتهي بالتمليك من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،