(القرار رقم ١٥٨١ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقم (j/١٤٩١) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٧/١٨هـ 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 الثالثة بالرياض رقم (٢٣) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام ٢٠٠٣م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٤/١٦هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف ....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخةٍ من قرارها رقم (٢٣) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣٣٨) وتاريخ ١٤٣٤/٧/٢٢هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٨٩) وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢١هـ , كما قدم ما يفيد سداد المستحقات 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: ذمم دائنة مستحقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد المصلحة في إضافة ذمم دائنة مستحقة بمبلغ (٢١,١٦٦,٣٩٧) ريال للوعاء الزكوي للعام المعترض عليه , وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أصدرت ربطًا معدلًا عن العام ٢٠٠٣م بتاريخ ١٤٣٣/٥/٢٦هـ , طبقت بموجبه الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ الموافق ٢٠٠٣/٦/١٥م والفتوى الشرعية رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ الموافق ٢٠٠٥/١٢/١٩م، ولا ندري كيف قامت المصلحة بالاعتماد على هذه الفتاوى دون سند نظامي يعطي المصلحة الحق في تطبيق هذه الفتاوى , ولتوضيح وجهة نظرنا سنتطرق للآتي:

أولًا: لم تتخذ المصلحة الإجراءات الضرورية واللازمة لتطبيق الفتاوى وبذلك تكون خالفت الإجراءات المحدد اتباعها عند تطبيق أي فتاوى أو مواد جديدة على المكلفين والمحددة في النظام الأساسي للحكم.

ومن المتعارف عليه أنه لصدور أي قرار يتعلق بتطبيق نظام معين أو فتوى يتوجب على الإدارة المعنية القيام بالإجراءات والخطوات الضرورية التي ينص عليها النظام حتى تصبح قراراتها صحيحة ولا يشوبها مخالفات في الشكل , ولهذا نجد أن النظام الأساسي للحكم نص في المادة (٢٠) على أنه "لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة وعلى أساس من العدل ولا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام" , كما تنص المادة (٤٥) منه على أن "مصدر الإفتاء في المملكة كتاب الله تعالى وسنة رسوله "صلى الله عليه وسلم" ويبين النظام ترتيب كبار العلماء وإدارة هيئة البحوث العلمية والإفتاء واختصاصاتها" , كما تنص المادة (٥٥) منه على "يقوم الملك بسياسة الأمة سياسة شرعية طبقًا لأحكام الإسلام، ويشرف على تطبيق الشريعة الإسلامية والأنظمة، والسياسة العامة للدولة وحماية البلاد والدفاع عنها" , وتنص المادة (٥٥) منه على أن "الملك هو رئيس مجلس الوزراء ويعاونه في أداء مهامه أعضاء مجلس الوزراء وذلك وفقًا لأحكام هذا النظام وغيره من الأنظمة، ويبين نظام مجلس الوزراء صلاحيات المجلس فيما يتعلق بالشئون الداخلية والخارجية وتنظيم الأجهزة الحكومية والتنسيق بينهما، كما يبين الشروط اللازم توافرها في الوزراء وصلاحياتهم وأسلوب مساءلتهم وكافة شؤونهم ويعدل نظام مجلس الوزراء واختصاصاته وفقًا لهذا النظام" , كما تنص المادة (٦٧) منه على "تختص السلطة التنظيمية بوضع الأنظمة واللوائح فيما يحقق المصلحة أو يرفع المفسدة في شئون الدولة وفق قواعد الشريعة الإسلامية وتمارس اختصاصاتها وفقًا لهذا النظام ونظامي مجلس الوزراء ومجلس الشورى" , ويتضح من المواد أعلاه التالي:

١- أنه لا يجوز فرض أي ضرائب أو رسوم إلا بموجب النظام.

٢- أن مصدر الإفتاء هو نظام هيئة كبار العلماء , ونظام هيئة كبار العلماء أوضح في مادته الثالثة منه أن دورهم ينحصر في إبداء الرأي والتوصية فيما يعرض عليهم (أي أن قراراتهم غير ملزمة).

٣- أن الملك هو من له الحق في وضع السياسة الشرعية , وأن السلطة التنظيمية تختص بوضع الأنظمة واللوائح.

ومما سبق يتوجب على المصلحة القيام بالإجراءات الضرورية لاعتماد تطبيق الفتاوى الشرعية , ويتطلب ذلك صدور قرارات من السلطة التنظيمية باعتماد تطبيقها وفق المادة (٦٧) من النظام الأساسي للحكم.

والسؤال الذي يطرح نفسه: هل قامت المصلحة بهذه الإجراءات التي نص عليها النظام الأساسي للحكم حتى يصح تطبيق هذه الفتاوى ؟ والجواب: لا، لم تقم المصلحة بأي من الإجراءات التي نص عليها النظام الأساسي للحكم , وبالتالي ما قامت به المصلحة مخالف لتعليمات ولي الأمر , وبالتالي لا يجوز تطبيقه على الإطلاق لعدم القيام بالإجراءات النظامية المطلوبة.

ثانيًا: الفتاوى التي اعتمدت عليها المصلحة هي فتاوى صادرة من هيئة كبار العلماء المؤسسة وفق الأمر الملكي رقم (أ/١٣٧) وتاريخ ١٣٩١/٧/٨هـ، وبالرجوع إلى الأمر الملكي رقم (أ/١٣٧) في مادته (٣) يتضح أن الفتاوى التي تصدر من هيئة كبار العلماء هي فتاوى غير ملزمة لأي طرف , حيث تنص المادة (ثالثًا) على "تتولى الهيئة:

أ- إبداء الرأي فيما يحال إليها من ولي الأمر من أجل بحثه وتكوين الرأي المستند إلى الأدلة الشرعية فيه.

ب- التوصية في القضايا الدينية المتعلقة بتحديد أحكام عامة ليسترشد بها ولى الأمر وذلك بناءً على بحوث يجري تهيئتها و إعدادها طبقًا لما نص عليه في هذا الأمر واللائحة المرافقة له".

ويتضح من ذلك أن الفتاوى التي اعتمدت عليها المصلحة هي فتاوى صادرة من جهة استشارية , ولا تتعدى صلاحيتها غير إبداء الرأي أو التوصية بتطبيقها , وهذا يعني أنه لا يجوز للمصلحة تطبيق الفتاوى ما لم تقر السلطة التنظيمية تطبيقها وذلك وفق المادة (٦٧) من النظام الأساسي للحكم.

ونود أن نشير إلى أن المصلحة لا تطبق جميع الفتاوى التي تصدرها هيئة كبار العلماء، وذلك لأنها تعلم أنها فتاوى استرشادية وغير ملزمة , وأنها لم تصدر من جهة تنظيمية وفق النظام الأساسي للحكم.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في أن أرصدة الذمم الدائنة قد حال عليها الحول , وبالتالي تخضع للزكاة وذلك استنادًا للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ والمتضمنة إضافة كافة الأموال المملوكة والمستفادة من الغير للوعاء الزكوي ما دام أنه حال الحول لدى المكلف وتحت تصرفه، وقد اعتمدت المصلحة على الفتوى المذكورة أعلاه دون القيام بالإجراءات الضرورية لاعتمادها وصدورها من الجهة التنظيمية مما يبطل تطبيق هذه الفتوى , ولا يحق للمصلحة تطبيقها لعدم قيامها بالإجراءات المحددة وفق النظام الأساسي للحكم , وبالإضافة إلى هذا فإن بعض الآراء ترى عدم صحة هذه الفتوى.

إن تطبيق هذه الفتوى يتعارض مع الشروط التي يجب توفرها في الأموال التي تجب فيها الزكاة وهي الملك التام , ويعرف الملك التام بأنه المال الذي يكون باليد ولم يتعلق به حق غيره , وأن يتصرف باختياره , وأن تكون فوائده حاصلة له , وهذا يعني أنه في حالة تعلق المال بحق للغير فإنه لا يكون الملك تاما , ولما كان وجود القروض أو الذمم الدائنة من ضمن الأموال فإنها تكون أموال معلقة بحق للغير , وبالتالي تفقد شرط من الشروط الواجب توفرها في المال الواجب فيه الزكاة , كما أن إخضاع الذمم الدائنة للزكاة سيؤدي إلى الثني في الزكاة , فالمقرض يسدد الزكاة على أمواله لدى الغير على أساس أنها أرصدة مدينة لديه , والمقترض يسدد الزكاة على نفس المال , وهذا يؤدي إلى الثني في الزكاة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة بمبلغ (٢١,١٦٦,٣٩٧) ريال إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإضافة ذمم دائنة مستحقة البالغة (٢١,٦٦٦,٣٩٧) ريالا للوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٣م , لأن تلك الأرصدة حال عليها الحول، ويتضح ذلك من خلال القوائم المالية والكشوفات المقدمة بعد استبعاد المبالغ التي لم يحل عليها الحول , واستندت المصلحة في إضافتها إلى الفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة كافة الأموال المستفادة في أي صورة ومن أي مصدر إلى الوعاء الزكوي حيث تعالج زكويًا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه، فإذا آلت إلى مصروفات أو عروض قنية (أصول ثابتة) فلا زكاة فيها وخصمت من الوعاء، وإذا آلت إلى عروض تجارية متداولة خضعت للزكاة، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (١٢٠٢) لعام ١٤٣٣هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (٧٨٣١) وتاريخ ١٤٣٣/٩/١٢هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة البالغ (٢١,١٦٦,٣٩٧) ريالا إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م، 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 البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية للمكلف والخطابات المتبادلة بين المصلحة والمكلف تبين أن طبيعة هذا البند عبارة عن مستحقات تأمين حوادث (ممتلكات طرف ثالث ـ ديات وإصابات ـ تلفيات حافلات) , كما تبين أن رصيد أول العام يبلغ (٢١،٦٦٦،٣٩٧) ريالًا وأن رصيد آخر العام يبلغ (٢١،٩٧٦،٧٣٠) ريالًا.

وبناءً عليه ووفقا للقاعدة أعلاه فإن هذا البند يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول , وينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف وذلك بأخذ رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل وذلك لغرض إضافة الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول , وهو ما تضمنه ربط المصلحة بإضافة رصيد أول العام البالغ (٢١،٦٦٦،٣٩٧) ريالًا إلى الوعاء الزكوي للمكلف باعتباره الأقل , ولذلك فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة البالغ (٢١,١٦٦,٣٩٧) ريالا إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م.

البند الثاني: الدفعات المقدمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المصلحة في إضافة الدفعات المقدمة بمبلغ (٣,٧١٧,٦٨١) ريال للوعاء الزكوي، وفقا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية استندت في تأييد المصلحة إلى أن الدفعات المقدمة أموال زكوية حال عليها الحول تبعًا للقوائم المالية والكشوف المقدمة من المكلف , وذلك استنادًا للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٠٤/١٥هـ المتضمنة إضافة كافة الأموال المملوكة والمستفادة من الغير للوعاء ما دام أنه حال عليها الحول وهي في يد المكلف وتحت تصرفه.

ونود أن نشير إلى أن المصلحة اعتمدت على فتوى لم يتم الموافقة عليها من السلطات التنظيمية , وبالتالي لا يحق للمصلحة تطبيقها وفق ما ذكرناه من قبل وذلك لكونها جهة تنفيذية وليست تشريعية , كما أنه بالتأمل في هذه الفتوى نجد أنها تطبق الأساس النقدي ولا تطبق مبدأ السنوية بالنسبة للقوائم المالية , حيث ترى الفتوى أنه إذا حال الحول على أي مبلغ تم استلامه يجب تزكيته.

ونحن لا نختلف على المبدأ أو صحته , ولكن نختلف على تطبيقه، فالقوائم المالية معدة على أساس الاستحقاق , وهذا معناه عدم الاعتراف بالإيراد عند استلامه , ولكن يعترف به عند تأدية الخدمة وتسليمها للعميل , وعليه في حالة استلام مبالغ مقدمًا لخدمة ما , فإنه وفق الأساس المعد عليه قوائم الشركة لا يسمح بالاعتراف بالإيراد إلا إذا أديت الخدمة.

إن تطبيق الأساس النقدي سيؤدي إلى تزكية المبلغ مرتين , المرة الأولى عند حولان الحول على المبلغ المستلم , والمرة الثانية عند الاعتراف به كإيراد في الأعوام التالية، كما أن تطبيق هذه الفتوى سيؤدي إلى عدم الاعتراف بمبدأ السنوية (تقسيم حياة الشركة إلى سنوات متتالية ويحمل لكل عام ما يخصها من إيرادات ومصروفات بغض النظر عن ميعاد تسديد المصروفات أو استلام الإيراد) , فالفتوى ترى أنه متى ما حال على المبالغ الحول فيجب تسديد الزكاة عنها وذلك وفق المبدأ النقدي , بالإضافة إلى أنه متى ما خرج مبلغ من الشركة كمصروف فإنه لا يزكى بغض النظر إن كان مصروفًا مقدمًا أو لا , إلا أن المصلحة عند تطبيقها لذلك لم تأخذ بهذه الجزئية المتعلقة بالمصاريف المدفوعة مقدمًا والتي خرجت من ذمة الشركة خلال العام ٢٠٠٣م بل أخذت ما لصالحها ولم تأخذ ما لصالح المكلف , وبذلك تكون المصلحة خالفت مبادئ العدل التي تتطلب أنه إذا اعترفت المصلحة بالإيرادات على الأساس النقدي فيجب عليها أن تعترف بالمصروفات أيضًا على نفس الأساس وبالتالي حسمها من الوعاء الزكوي.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (٣,٧١٧,٦٨١) ريالًا إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا الإيراد عبارة عن الدفعات المقدمة التي سددها العملاء مقدمًا , وأن هذه المقبوضات تعد مالًا توافرت فيه شروط وجوب الزكاة لكونه حال عليه الحول طبقًا للفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ وكذلك تطبيقًا للفتوى رقم (٢/١٥٧٠) وتاريخ ١٤٠٥/٨/١هـ والفتوى رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ التي انتهت إلى أن الإيرادات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد ومقابل تأجير العقارات والأراضي أو غيرها فتجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصابًا بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (١١٤١) لعام ١٤٣٣هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (٣٦٦٠) وتاريخ ١٤٣٣/٤/٢٦هـ، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (٣,٧١٧,٦٨١) ريالا إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م، في حين ترى المصلحة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين تبين أن رصيد هذا البند ظهر ضمن مجموعة الخصوم في قائمة المركز المالي , كما أن الرصيد الذي حال عليه الحول يبلغ (٣,٧١٧,٦٨١) ريالًا.

وحيث ظهر هذا البند كعنصر من مجموعة الخصوم تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدلل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد , وبالتالي يُعد رصيدًا دائنًا حال عليه الحول , ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد مصادر التمويل الأخرى , وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (٣,٧١٧,٦٨١) ريالا إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م.

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 الثالثة بالرياض رقم (٢٣) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١-رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند ذمم دائنة مستحقة البالغ (٢١,١٦٦,٣٩٧) ريالا إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

٢-رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة البالغ (٣,٧١٧,٦٨١) ريالا إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٣م , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،