(القرار رقم ١٦٣١ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئنافين رقم (١٥٧٢و١٥٧٧/j) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/١/٩هـ 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 (الهيئة العامة للزكاة والدخل حاليًا) 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 الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم (٧) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للأعوام المالية من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/١٠/١٥هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف كل من: ... و...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (٧) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٣٩٨) وتاريخ ١٤٣٥/٢/٢٦هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٥٠) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٣هـ؛ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٥٨) وتاريخ ١٤٣٥/٣/٢٥هـ، وقدم ضمانًا بنكيًا بالفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبعد الاطلاع على القرار الوزاري رقم (١٤١٣) وتاريخ ١٤١٦/٦/١٢هـ المتضمن تطبيق إجراءات الاعتراضات المتعلقة بالضريبة على الاعتراضات المقدمة من مكلفي الزكاة الشرعية، حيث جعل الضريبة أصلا في إجراءات الاعتراض والزكاة فرعًا عنها؛ ونظرًا لصدور نظام الضريبة عام ١٤٢٥هـ ورفعه لمدة الاعتراض من ثلاثين يومًا إلى ستين يومًا، مما يلزم معه إلحاق الفرع بالأصل ومعاملة الزكاة كالضريبة في الإجراءات، يؤكد هذا ولا ينفيه القرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ والذي ينص على توحيد مدة الاعتراض على قرارات الهيئة ذات الصلة بالربط الزكوي أو الربط الضريبي، وحيث إنه لم يرد في القرار الوزاري ما ينص صراحةً على استبعاد تطبيق القواعد الإجرائية لنظام الضريبة ولائحته التنفيذية على الاعتراضات المتعلقة بالزكاة، لاسيما فيما يتعلق بمدة الاعتراض على قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة وهي ستون يومًا من تاريخ إبلاغ أصحاب الشأن، وحيث إن الفقرة (د) من المادة السادسة والستين من نظام الضريبة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تنص على أنه: "يجوز للمصلحة وللمكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية

خلال ستين يومًا من تاريخ استلام القرار"، وبما أن الاختصاص في النظر في الاستئنافات المقدمة على قرارات لجان الاعتراض ينعقد للجنة الاستئنافية بموجب قرار التكليف الصادر من وزير المالية، ولما للجنة من سلطة تقديرية في تطبيق أي إجراء يكفل المساواة بين المكلفين في حق اللجوء للقضاء، ولما كان لتطبيق مدة الاعتراض ستين يومًا على قرارات الهيئة أو الربط الضريبي، وعلى قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية والضريبة من تيسير على المكلفين من خلال إمهالهم وقت كاف لإعداد مذكراتهم وتقديم طلباتهم مما يضمن لهم حقوقهم دون المساس بالمركز النظامي لكل منهم؛ لذا فإن الاستئناف المقدم من المكلف يكون مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإقرار الموحد

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/١) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بإقرار زكوي وضريبي مستقل عن شركته الأم وفقًا لحيثيات القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحًا أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية، وقد جاءت وجهة نظره في القرار الابتدائي أن شركة (أ) لا توافق على الربط الزكوي الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل الذي يعتبر شركة (أ) كمنشأة مستقلة بذاتها دون أخذ الشركة الأم وهي بنك (ب) الذي يمتلك شركة (أ)، كما تم إبلاغ الهيئة العامة للزكاة والدخل به في الخطاب رقم (١٢/٠٩٧٩/٢) والخطاب رقم (١٢/١٢٠٢/٢) وشركة (أ) على قناعة تامة أن الربط الزكوي كان يتوجب إجراؤه على أساس موحد وفقًا للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥)، ولغرض ممارسة رقابة أكبر على القطاع البنكي في المملكة؛ فقد طلبت الجهة الرقابية من جميع البنوك في المملكة تأسيس شركات جديدة مملوكة بالكامل لها وتحويل أعمال السمسرة والاستثمار إلى هذه الشركات الجديدة، والتزامًا منه بتوجيهات الجهة الرقابية فقد أسس بنك (ب) منشأة مستقلة تمامًا ذات شخصية اعتبارية مستقلة باسم شركة (أ) كشركة مساهمة سعودية مقفلة، ومرة أخرى لاستيفاء المتطلبات النظامية التي لم تكن تسمح حينئذ بتأسيس شركة مملوكة بالكامل لمساهم واحد؛ فقد تم تسجيل شركة (أ) كشركة مملوكة بنسبة ٩٩,٩٩% لبنك (ب) واحتفظ أربعة من أعضاء مجلس إدارة بنك (ب) بالأسهم المتبقية أي بنسبة ٠,٠١% (أي بنسبة ٠,٠٠٢٥% لكل منهم) باعتبارهم "مساهمين معينين" بالنيابة عن بنك (ب)، ولم يكتتب المساهمون المعينون في رأس المال مقابل تملكهم نسبة ٠,٠٠٢٥% من الأسهم، كما لم يكن يحق لهم الحصول على أية توزيعات أرباح؛ وعليه فإن ١٠٠% من ربح شركة (أ) يذهب إلى بنك (ب) في نهاية السنة، وتأييدًا لذلك فقد قدم بنك (ب) تأكيدًا من المساهمين المعينين بالخطاب رقم (١٢-٠٩٧٩-٠٢) انظر الملحق رقم (٢) المرفق؛ ولذا فإن شركة (أ) يحاسب عنها كشركة تابعة مملوكة بالكامل لبنك (ب) في القوائم المالية المقدمة إلى كل من مؤسسة النقد العربي السعودي ووزارة التجارة والصناعة.

ووفقًا للفقرة الأولى من القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) فإن بنك (ب) مطالب بتقديم إقرار موحد عن جميع أعماله في المملكة بما في ذلك شركة (أ) باعتبارها شركة تابعة مملوكة بالكامل لبنك (ب)؛ وبناء عليه فقد طلب بنك (ب) من الهيئة العامة للزكاة والدخل بالخطاب رقم (٠٢-٠٥٤٨-٠٩) السماح له بتقديم إقرار موحد لبنك (ب) وشركة (أ)، ولكن لأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تكن موافقة على طلب بنك (ب)؛ فقد قدم كل من بنك (ب) وشركة (أ) إقراره المستقل للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١١م، ولاحقًا لذلك فقد قدم بنك (ب) حساب الزكاة على أساس موحد وطلب من الهيئة العامة للزكاة والدخل إجراء الربط على نفس الأساس وفقًا للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥)، وفي وقت لاحق أصبحت شركة (أ) شركة تابعة مملوكة بالكامل، كما تم إبلاغ الهيئة العامة للزكاة والدخل به بالخطاب رقم (١٢-١٢٠٢-٠٢)، حيث سمحت هيئة السوق المالية بالخطاب رقم (٣١٣٢/٦) بتاريخ ١٤٣٣/٧/٨هـ بنقل أسهم شركة (أ) التي يحتفظ بها "المساهمون المعينون" ونسبتها ٠,٠١% إلى بنك (ب). وتلخص الشركة موقفها في أنه بالنظر لأن شركة (أ) منشأة مملوكة ملكية كاملة لبنك (ب)، وأن بنك (ب) قد قدم قوائم مالية

موحدة أي لبنك (ب) وشركة (أ) كمنشأة واحدة تعد قوائم مالية واحدة وتقدمها إلى كل من مؤسسة النقد العربي السعودي ووزارة التجارة والصناعة؛ فإن شركة (أ) على قناعة تامة أن الربوط للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١١م يجب أن تقوم على أساس توحيد الشركة والشركة الأم وليس على أساس الشركة كمنشأة قائمة بذاتها؛ وبناءً عليه فإن شركة (أ) ترجو من الهيئة العامة للزكاة والدخل إصدار ربط معدل على أساس موحد كما سبق وإن تم طلبه في الخطاب رقم (١٢/٩٧٩/٠٢) ورقم (١٢/١٢٠٢/٠٢).

وباطلاع الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكر ممثليها أن الهيئة تتمسك بصحة إجرائها المتمثل بالربط على الشركة مستقلة عن البنك؛ حيث إن البنك لا يمتلك الشركة بنسبة ١٠٠% طبقًا للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥) لعام ١٤٢٨هـ مع العلم أن الهيئة ردت على طلبات المكلف بالرفض بخطابها رقم (١٢/٢٤٢٥) وتاريخ ١٤٣٠/٥/١هـ، وقد ذكرت اللجنة الابتدائية الثالثة في القرار الابتدائي (وحيث إن ما ادعاه المكلف هو مخالفة صريحة لنظام الشركات وبخاصة المادة السابعة التي تنص على أن "يتقاسم جميع الشركاء الأرباح والخسائر؛ فإذا اتفق على حرمان أحد الشركاء من الربح أو على إعفائهم الخسارة كان هذا الشرط باطلًا..." وحيث إن الحالة النظامية للمكلف في سنوات الخلاف تبين أنه شركة مملوكة لأكثر من طرف؛ فإنه ملزم بتقديم إقرار زكوي وضريبي مستقل).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف محاسبته والربط عليه للأعوام محل الاستئناف على أساس إقرار موحد للشركة الأم (بنك ب)، في حين أن الهيئة تتمسك بمحاسبته والربط عليه على أساس إقرار مستقل، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام ٢٠١١م تبين من إيضاح (١) أن شركة (أ)(المكلف) تأسست كشركة مساهمة سعودية مقفلة بالقرار الوزاري رقم ..... بتاريخ ١٤٢٩/٢/٢٠هـ الموافق ٢٧ فبراير ٢٠٠٨م وهي مسجلة في المملكة بموجب السجل التجاري رقم..... بتاريخ ١٤٢٩/٣/١٧هـ الموافق ٢٥ مارس ٢٠٠٨م، وأنها مملوكة لخمسة شركاء أحدهم بنك (ب) بنسبة ٩٩,٩٩% وأربعة مواطنين سعوديين بنسبة ٠,٠١%، وتبين من الإيضاح رقم (٢/ل) أن بنك (ب) يمتلك ملكية مباشرة حصة بنسبة ٩٩,٩٩% في الشركة، وبنك (ب) مملوك بنسبة ٩٤,١٧% لمساهمين سعوديين و٥,٨٣% لمساهمين غير سعوديين.

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (أولًا) من قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ التي تنص على "يجب على الشركة القابضة وشركاتها التابعة المملوكة لها بالكامل تقديم حسابات موحدة تشمل الشركة القابضة والشركات التابعة لها سواءً كانت تلك الشركات التابعة مسجلة داخل المملكة أم خارجها، وتتم محاسبتها على أساس ما تظهره نتيجة هذه الحسابات بوعاء زكوي واحد"، وبالرجوع إلى المادة (٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ التي حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومنهم ما نصت عليه في الفقرة (أ) على أنه "شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين "والفقرة (ب) من المادة (٦) التي نصت على أنه "الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة هو حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام"، والمادة (٦٠) التي نصت في الفقرة (أ) على أنه "يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة"، ونصت في الفقرة (ب) على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المائة وعشرين يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار"، ونصت في الفقرة (ج) على أنه "على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

١- شركة أموال مقيمة.

٢- غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة.

٣- شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط.

وكذلك الفقرة (١) من المادة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ التي نصت على أنه "تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها سواءً كانوا أشخاصًا طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، ولا تعد حصص غير السعوديين في الشركات السعودية المختلطة التي تشارك في شركة أموال مقيمة حصصًا سعودية لأغراض هذا النظام".

وحيث تبين أن شركة (أ) (المكلف) تم تأسيسها بتاريخ ٢٧/فبراير/٢٠٠٨م كشركة مساهمة سعودية مقفلة (شركة أموال مقيمة) وفقًا لنظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦) وتاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ، ويملكها خمسة شركاء منهم بنك (ب) (شركة أموال مقيمة ويمتلك ملكية مباشرة حصة بنسبة ٩٩,٩٩% في الشركة، وبنك (ب) مملوك بنسبة ٩٤,١٧% لمساهمين سعوديين و٥,٨٣% لمساهمين غير سعوديين)؛ واستنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (٢) والفقرة (ب) من المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل، وكذلك الفقرة (١) من المادة (١) من اللائحة التنفيذية فإنها تخضع للضريبة عن حصص الشركاء غير السعوديين في بنك (ب) وملزمة بموجب الفقرة(ج/١) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل بتقديم إقرار ضريبي مستقل عن الشركة الأم، وأن ما نصت عليه الفقرة (أولًا) من قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ ينطبق على الشركات القابضة المملوكة لشركاء سعوديين وتخضع للزكاة بالكامل، ولا ينطبق على الشركات القابضة المملوكة لشركاء سعوديين وشركاء غير سعوديين (مختلطة)، إضافة إلى أن شرط الملكية الكاملة المنصوص عليه في ذات الفقرة من القرار الوزاري المذكور أعلاه غير متحقق خلال أعوام الاستئناف من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م؛ وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في محاسبته والربط عليه على أساس إقرار موحد للشركة الأم (بنك ب) وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الاستثمارات في المرابحة

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/٣) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بزكاة الاستثمار في المرابحة للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١١م وفقًا لحيثيات القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحًا أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية، وقد جاءت وجهة نظره في القرار الابتدائي بأن الاستثمارات المبينة بعاليه قد تمت في سنة ٢٠٠٩م لفترة أولية مدتها (٣) سنوات تم لاحقًا تمديدها لفترات أخرى في سنة ٢٠١٢م، وقد طالبت شركة (أ) بحسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي بناءً على ما يلي:

كما تم بيانه في الإيضاح (٥) حول القوائم المالية فقد تم استثمار المبلغ بهدف تحقيق ربح وقد تم التصريح عن الأرباح المحققة من الاستثمار كجزء من الدخل للسنة؛ ولذا يكون أحد الشرطين المنصوص عليهما في تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) للسماح بحسم الاستثمار من الوعاء الزكوي قد تحقق.

- أن الأموال المستثمرة قد خرجت من ذمة الشركة ولا تستطيع استعمالها؛ وعليه فإن مطالبة الشركة بحسمها لها ما يبررها.

- أن الشريعة الغراء لا توجب زكاة لم يحل عليها الحول.

- أن الاستثمار قد تم من رأس المال الذي اكتتب فيه المساهمون ورأس مال الشركة تتم إضافته بالكامل إلى الوعاء الزكوي؛ ونظرًا لأن مبلغ (٤٠٠) مليون ريال من أصل (٥٠٠) مليون ريال قد تم استثماره وهو ليس في ذمة الشركة؛ فإن المبلغ المستثمر يجب السماح به كحسم من الوعاء الزكوي؛ لتحاشي ربط الزكاة على نفس المبالغ التي لم تكن في ذمة الشركة في نهاية السنة المالية محل البحث.

- أن التعميم رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) المؤرخ في ١٣٩٢/٨/٨هـ ينص على السماح بحسم الاستثمارات إذا تمت من المبالغ الخاضعة للزكاة مثل رأس المال والاحتياطيات الخ....

ويلخص المكلف وجهة نظره بأنه تم إخضاع الدخل المحقق من هذه الاستثمارات للزكاة كجزء من الربح للسنة؛ ونظرًا لأن المبالغ المستثمرة لم تبق في العمل لحول كامل فيجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي؛ لأن حقوق الملكية المقابلة لها قد تمت إضافتها إلى الوعاء الزكوي.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثلوها أن الشركة قامت بحسم المرابحة في برنامج .....في بنك (ب) والخاص بشركة (أ) والبالغ قيمتها (٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال باعتبارها مساهمة في برنامج .....في بنك (ب)، حيث تأخذ الشركة مقابل تلك المساهمة نسبة ربح سنوي ثابت بمعدل (٢,٥%)؛ وبالتالي تعتبر تلك المساهمة وديعة لأجل وفقًا لتعميم الهيئة رقم (١/١١١) وتاريخ ١٤٠٩/٩/١٧هـ، ومن ثم لا تحسم من الوعاء وتم إخطار الشركة بذلك بخطاب الهيئة رقم (١٤٣٢/١٦/٤٣٠٢) وتاريخ ١٤٣٢/٤/٢٣هـ.

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 الاستثمارات في المرابحة وعدم خضوعه للزكاة، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن من ضمن الموجودات غير المتداولة في قائمة المركز المالي استثمارات غير متداولة بمبلغ (٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال ونصت الإيضاحات ومنها إيضاح رقم (٥) لعام ٢٠١١م على أنه "يمثل الاستثمار غير المتداول مبلغًا تم استثماره خلال سنة ٢٠٠٩م في برنامج .....في بنك (ب) لفترة ثلاث سنوات، تعتزم الإدارة إعادة استثمار المتحصلات من الاستثمار على أساس طويل الأجل عند استحقاقها؛ وعليه فقد تم تصنيف الاستثمار كاستثمار غير متداول"، كما اطلعت اللجنة على اتفاقية البرنامج المبرمة بين بنك (ب) (طرف أول) والمكلف الشركة (أ) (طرف ثاني) بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣٠م حيث نص التمهيد على أنه "حيث إن الطرف الثاني يرغب من وقت لآخر في الدخول في عمليات شراء سلع من السوق الدولية ومن ثم بيعها إلى الطرف الأول مرابحة بالأجل؛ لذا فقد اتفق الطرفان برضا واختيار منهما وهما بالحالة المعتبرة شرعًا ونظامًا على إبرام الاتفاقية وفقًا للشروط والأحكام التالية: "ونصت المادة (١) من هذه الاتفاقية على أنه "يعتبر التمهيد والنماذج الملحقة بهذه الاتفاقية جزءًا لا يتجزأ منها وتقرأ وتفسر معها"، كما نصت المادة (٣) على أنه "يمكن للطرف الثاني الدخول مع الطرف الأول في عمليات مرابحة لشراء السلع بمختلف العملات الأجنبية التي يحددها الطرف الأول إضافة إلى الريال السعودي".

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (ثالثًا) من قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ تبين أنها تنص على أنه "لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار - داخلي أو خارجي - في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديونًا أو في سندات بغض النظر عن المُصدر لها، ومهما كانت مدة ذلك الاستثمار".

وحيث اتضح أن البرنامج الذي يستثمر فيه المكلف بمبلغ (٤٠٠) مليون ريال (استثمار مرابحة) يقوم على عمليات شراء السلع من السوق الدولية ومن ثم بيعها مرابحة بالأجل؛ أي يقتصر على المتاجرة في السلع ونية المكلف انعقدت بموجب اتفاقية الاشتراك في البرنامج على المتاجرة؛ فإن هذا الاستثمار يعتبر عرضًا من عروض التجارة التي تخضع للزكاة، ويتفق ذلك مع مضمون الفقرة ثالثًا من قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ؛ وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم هذا الاستثمار من الوعاء الزكوي، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: حسم الخسائر التجارية من الاستثمارات للعامين ٢٠٠٨م و٢٠١١م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/٤-أ) بتأييد المكلف في مطالبته بحسم المصروفات المتضمنة الخسائر التجارية من الاستثمارات للعامين ٢٠٠٨م و٢٠١١م من وعائه الزكوي وفقًا لحيثيات القرار، واستأنفت الهيئة العامة للزكاة القرار فيما قضى به حيال هذا البند، وجاءت وجهة نظرها بأن التعميم رقم (٨٤٤٣) لعام ١٣٩٢هـ قد أكد على خصم الخسائر الحقيقية والتي تعد الخسائر الفعلية الواقعة وليست خسائر إعادة التقويم، وحيث إن هذه الخسائر ناتجة عن إعادة التقويم لاستثمارات متداولة لا تخصم أصلًا من الوعاء؛ وبالتالي لا يتم خصم هذه الخسائر التقديرية طبقًا للتعليمات النظامية المطبقة، خاصة وأن اللجنة قد ذكرت بالنسبة لخسائر ٢٠١١م في حيثياتها أن خسائرها التجارية هي خسائر متحققة فعليًا؛ حيث تم بيع كامل الاستثمارات خلال العام طبقًا للقوائم المالية، والهيئة العامة للزكاة والدخل تتفق معها بالنسبة لاعتماد خسائر عام ٢٠١١م باعتبارها خسائر حقيقية، ولكن بالنسبة لخسائر عام ٢٠٠٨م وهي خسائر تقديرية فلا ينطبق عليها ما تم تطبيقه على عام ٢٠١١م ولا توافق الهيئة العامة للزكاة والدخل على تأييد اللجنة للمكلف في هذا البند، حيث لا تتطابق المعالجة الزكوية الضريبية للمصاريف الفعلية الحقيقية والمصاريف التقديرية.

وباطلاع المكلف على استئناف الهيئة ذكر بأن هذا المصروف يتعلق بتعديل القيمة العادلة للاستثمارات ويمثل خسائر إعادة تقويم، وفي هذا الشأن يتم إجراء فحوص الهبوط في القيمة في كل تاريخ ميزانية عمومية ويتم تحديد المبلغ الممكن استرداده من قيمة الأصول، يتم إثبات أي انخفاض دائم في القيمة السوقية للأسهم في قائمة الدخل مما يخفض قيمة الاستثمار تبعًا لذلك، وأن الخسائر من الاستثمارات مصاريف عادية وضرورية للشركة تنتج عن الانخفاض في القيم السوقية للأوراق المالية المحتفظ بها للمتاجرة؛ ولأن شركة (أ) تزاول أعمالها في تداول الأسهم والأوراق المالية؛ فإن الخسائر من الاستثمارات تعد مسألة أعمال تجارية يومية، ولا شك أن اللجنة ستلاحظ بأنها كانت إعادة تقويم مجددًا وأنه كان يجب تسجيلها كدخل يخضع للضريبة والزكاة، وفي هذا الشأن نود توجيه عناية اللجنة إلى الإيضاح رقم (٢) حول القوائم المالية لسنة ٢٠١١م الذي ينص على الآتي "يتم في تاريخ كل قائمة مركز مالي إجراء تقييم لتحديد ما إذا كان هناك دليل موضوعي على احتمال انخفاض قيمة أصل أو مجموعة من الأصول المالية، وفي حالة وجود مثل هذا الدليل يتم تحديد المبلغ التقديري الممكن استرداده من قيمة ذلك الأصل وأي خسارة ناتجة عن الانخفاض في القيمة؛ استنادًا إلى صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، يتم تسجيلها في التغيرات في قيمته الدفترية"؛ وبناءً عليه فإن الخسائر من الاستثمار تعتبر من مصاريف العمل العادية والضرورية التي يجب السماح بها كمصاريف جائزة الحسم.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم قبول خسائر إعادة تقويم الاستثمارات المحتفظ بها للمتاجرة، في حين أن المكلف يطلب قبولها كمصاريف جائزة الحسم من الوعاء الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن الإيضاحات تنص على ما يلي "الاستثمارات: في البداية يتم إثبات جميع الاستثمارات في الأوراق المالية بالتكلفة، باعتبارها القيمة العادلة للثمن المقابل المدفوع بما في ذلك مصروفات الاقتناء المتصلة بالاستثمار في ذلك التاريخ (تاريخ الاقتناء) باستثناء مصروفات المعاملات المتصلة بالاستثمارات المحتفظ بها للمتاجرة التي لا يتم إضافتها إلى التكلفة في الإثبات الأولي وتحمل على قائمة الدخل، يتم إطفاء العلاوات أو الخصم في الاستثمارات (باستثناء تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة) باستخدام معدل العائد الفعلي وتسجل في قائمة الدخل، في حالة

الأوراق المالية التي يتم تداولها في سوق مالية منظمة يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى عروض أسعار الصرف المتداولة في السوق عند انتهاء العمل في تاريخ قائمة المركز المالي"، كما يتضح أن هذه الاستثمارات في أوراق مالية لشركة (ج) والشركة (د) المتداولة في سوق الأوراق المالية السعودي وتحتفظ بها الشركة لغرض المتاجرة.

وحيث تبين للجنة أن هذه الاستثمارات تمثل أوراقًا مالية (أسهم شركات) متداولة في سوق الأوراق المالية السعودي، ويحتفظ بها المكلف لغرض المتاجرة، وتمثل عرضًا من عروض التجارة التي تخضع للزكاة في تمام الحول، وتقوّم في تاريخ قائمة المركز المالي (الحول الزكوي) بالسعر السائد والمحايد لسوق منتظم (سوق الأوراق المالية)؛ فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في طلبها عدم قبول خسارة إعادة التقويم وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم (٧) لعام ١٤٣٥هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه الربط عليه على أساس إقرار موحد للشركة الأم، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف بطلبه عدم خضوع الاستثمار غير المتداول (استثمار المرابحة) للزكاة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم قبول خسارة إعادة تقويم الاستثمارات المحتفظ بها للمتاجرة (خسائر المتاجرة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،