(القرار رقم ١٦٣٩ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئنافين رقمي (١٤٧٤و١٤٨٥/j) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/١/٣٠هـ 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 الثانية بجدة رقم (١٣) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف للعام ١٤٢٩هـ.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٣/١١هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف ...

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (١٣) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٧٨/ص ج) وتاريخ ١٤٣٤/٧/٢هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه بالقيد رقم (١٧٢) وتاريخ ١٤٣٧/٧/١٨هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (١٨٥) وتاريخ ١٤٣٤/٨/١هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم (.....) وتاريخ ١٤٣٤/٧/٢٦هـ بمبلغ (٥,٠٥٧,٨٢١) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي؛ وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: المصاريف العمومية والإدارية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد المكلف في قبول المصروفات الخاصة بشركة (ج) ورفض بقية المصرفات وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار؛ فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم قبول حسم المصاريف العمومية والإدارية البالغة (٢,٦٢٢,٨٨٣) ريالًا على اعتبار أنها ناتجة عن عملية تحويل ونقل الأرصدة المدينة والدائنة وأصول وخصوم شركة (د) وأنها أرصدة غير معتمدة.

وفي هذا الخصوص نفيد أن نقل الأرصدة المدينة والدائنة ناتج عن عملية تحويل شركة (د) إلى شركة (أ)؛ وبالتالي فهي عبارة عن عملية استحواذ تتفق مع مبادئ المحاسبة ومعاييرها، وأن ما ذكرته الهيئة هو مجرد فرضيات لا يستند إلى واقع؛ بينما الواقع هو ما تم إثباته في القوائم المالية.

إن المبالغ المذكورة أعلاه هي مصاريف فعلية تكبدتها الشركة وهي لازمة لممارسة نشاطها ومتعلقة مباشرة بتحقيق الإيرادات، وتندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال، وكذلك لتحقيق الإيرادات الخاضعة للزكاة؛ وبالتالي فهي جائزة الحسم كمصروفات زكوية طبقا للمادة (١٤/أ) من المرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ التي تتضمن حسم كل ما تتطلبه التجارة من المصاريف العادية والضرورية التي تتكبدها المنشأة في سياق أعمالها العادية.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند المصاريف العمومية والإدارية البالغ (٢,٦٢٢,٨٨٣) ريالا.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن نشاط المكلف طبقًا لسجله التجاري هو شراء الأراضي لإقامة المباني عليها واستثمارها بالبيع والإيجار...الخ، وكانت إيرادات المكلف خلال الأعوام السابقة تتمثل في إيرادات الاستثمارات المحلية فقط، وكانت مصاريفه تقتصر على رسوم وتصديقات وأتعاب مدقق الحسابات، وقد قدم المكلف القوائم المالية لعام ١٤٢٩هـ وبعد دراستها لوحظ زيادة ضخمة في أرصدة الأصول والخصوم، وتم الاستفسار من المكلف عن ذلك، وطلب بيانات ومخرجات من نظامه المحاسبي لدراسة أثر تلك الملاحظة على الوعاء الزكوي للمكلف؛ فأفاد أن تلك الزيادة نتيجة تحويل أرصدة مدينة ودائنة من حسابات شركة (د) لانتقال الاستثمارات إلى الشركة، وبعد دراسة كافة المخرجات والمستندات المقدمة من المكلف ظهر ما يلي:

١- قام المكلف بتحويل بعض أصول وخصوم آل ... الشخصية وأرصدة بعض موظفي شركة (د) إليه، وتلك الأرصدة عبارة عن أرصدة شخصية لآل ...، وهي أرصدة متعلقة بتعاملات شخصية ليس لها علاقة بالنشاط (أملاك خاصة تم تبويبها تحت بند جاري مدين ومصاريف شخصية وعائلية وأوقاف عائلية).

٢- قام المكلف بتحميل قائمة الدخل بمصاريف عمومية وإدارية خاصة بشركة (د) وأخرى خاصة بمصاريف شخصية للشركاء دون إدراج أي إيرادات مقابل ذلك.

٣- إن ما قام به المكلف ليس له علاقة بالاستثمارات؛ حيث إن الاستثمارات تثبت عند اقتنائها بالتكلفة التي تشمل سعر الشراء مضافًا إليه جميع ما أنفقته المنشأة لغرض الاقتناء كما نص على ذلك معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية، والذي ينطبق على المكلف وفقًا للفقرة (١٠١) من نطاق المعيار، ويؤكد ذلك أن القوائم المالية للشركات المستثمر فيها لا تُظهر تحويلات للأصول، وإنما تُظهر فقط تغيّر في الملكية يثبت في سجل الحصص وعقد التأسيس المعدل لتلك الشركات، ويؤكد ذلك أيضًا القيود المحاسبية التي قدمها المكلف التي تُظهر عدم وجود علاقة بين تلك الاستثمارات وبين الأرصدة المحولة من شركة (د).

٤- إن نقل الأرصدة المدينة والدائنة وأصول وخصوم شركة (د)؛ يعد بمثابة شراء وتحويل نشاط من تلك الشركة إلى المكلف، وهذا يتطلب تعديلًا في عقد التأسيس، ولم يقدم المكلف ذلك.

وتأسيسًا على ما تقدم من عدم نظامية ما قام به المكلف ومخالفته لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛ فقد تم استبعاد جميع المصروفات المحملة على قائمة الدخل الناتجة عن عملية التحويل.

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 ببند المصاريف العمومية والإدارية البالغ (٢,٦٢٢,٨٨٣) ريالًا، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبدراسة اللجنة للبيانات والمستندات المقدمة من المكلف تبين أن جزءًا من هذا البند ومقداره (٧٠١،٣٥٥) ريالًا عبارة عن مصاريف شخصية لأحد الشركاء؛ وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا المبلغ، أما باقي البند ومقداره (١،٩٢١،٥٢٨) ريالًا فقد توصلت اللجنة إلى أن تلك المصاريف مؤيدة مستنديًا وتُعد من المصاريف العادية والضرورية جائزة الحسم؛ وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا المبلغ.

البند الثاني: خسارة الاستثمار في شركة (هـ).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد الهيئة في عدم قبول خسارة الاستثمار في شركة (هـ) وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار؛ فذكر ألَّا يتفق مع معالجة الهيئة باستبعاد خسارة الاستثمار في شركة (هـ) البالغة (٢،٠٠١،٩٢٣) ريالا والتي تم توزيعها على الشركاء، وقد تم قيد الخسائر الموزعة في شركة (هـ) إلى حساب جاري الشركاء، وإن قيام الهيئة باستبعاد الخسائر من الوعاء الزكوي وعدم السماح بها وإضافة الرصيد النهائي لحساب جاري الشركاء والذي تم تحميله بهذه الخسائر يمثل إجحافًا فيما يتعلق بالمعالجة الزكوية لهذه الاستثمارات.

إن المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للاستثمارات في الشركات التابعة متوافقة مع معايير المحاسبة السعودية، ولم يتضمن تقرير مراقب الحسابات أي تحفظ على طريقة معالجة الاستثمارات بطريقة التكلفة في الشركات التابعة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ١٤٢٩هـ ببند خسارة الاستثمار في شركة (هـ) البالغة (٢،٠٠١،٩٢٣) ريالا.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام بتسجيل الاستثمار في شركة (هـ) بتكلفة اقتنائه البالغة (٨،٠٠٠،٢٤٤) ريالًا، والخسارة محل الخلاف هي خسارة سنوات سابقة، وليست خسارة العام؛ بل إن الاستثمار حقق أرباحًا قدرها (٢،٥٧٣،٢٣٦) ريالًا لم يتم إثباتها بالدفاتر؛ حيث لم تقم الشركة بتطبيق طريقة حقوق الملكية بالمخالفة للفقرتين (١٠٧و١٠٩) من معايير المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية، وقد تم حسم كامل قيمة الاستثمار من الوعاء الزكوي للمكلف بتكلفة اقتنائه؛ وعليه فلا مجال لحسم تلك الخسارة من الوعاء الزكوي للمكلف؛ حيث لم يتم تخفيض رصيد الاستثمار بها؛ بل تم حسم الاستثمار بالتكلفة كما في القوائم المالية، ولا يوجد ازدواج زكوي في ذلك الإجراء؛ نظرًا لأنه تم تخفيض جاري الشركاء بهذه الخسارة المتراكمة من أعوام سابقة، ولا يوجد مسوغ شرعي أو نظامي يجيز حسم تلك الخسارة من الوعاء الزكوي للمكلف، بالإضافة إلى كون تلك الخسائر غير محققة فعلًا لعدم بيع الاستثمار.

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 ببند خسارة الاستثمار في شركة (هـ) البالغة (٢،٠٠١،٩٢٣) ريالا، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بتلك الخسارة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن إثبات قيمة الاستثمارات في شركة (هـ) يتم بالتكلفة؛ مما يعني عدم تأثر رصيد الاستثمارات في قوائم المكلف بربح أو خسارة الشركة التابعة؛ ونظرًا لأن الربط الزكوي تضمن حسم كامل الاستثمار البالغ(٠٠٠, ٨،٢٤٤) ريال من الوعاء الزكوي

للمكلف؛ وبناء عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند خسارة الاستثمار في شركة (هـ) البالغة (٢،٠٠١،٩٢٣) ريالا.

البند الثالث: المصاريف المالية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد الهيئة في عدم قبول بند المصاريف المالية وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم قبول حسم المصاريف المالية البالغة (٢٧٧,٩٣٢) ريالًا على اعتبار أنها ناتجة عن عملية تحويل ونقل الأرصدة المدينة والدائنة وأصول وخصوم شركة (د) وأنها أرصدة غير معتمدة.

وفي هذا الخصوص نفيد أن نقل الأرصدة المدينة والدائنة ناتج عن عملية تحويل شركة (د) إلى شركة (أ)؛ وبالتالي فهي عبارة عن عملية استحواذ تتفق مع مبادئ المحاسبة ومعاييرها، وأن ما ذكرته الهيئة هو مجرد فرضيات لا يستند إلى واقع؛ بينما الواقع هو ما تم إثباته في القوائم المالية.

إن المبالغ المذكورة أعلاه هي مصاريف فعلية تكبدتها الشركة وهي لازمة لممارسة نشاطها ومتعلقة مباشرة بتحقيق الإيرادات، وتندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال، وكذلك لتحقيق الإيرادات الخاضعة للزكاة؛ وبالتالي فهي جائزة الحسم كمصروفات زكوية طبقا للمادة (١٤/أ) من المرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند المصاريف المالية البالغ (٢٧٧,٩٣٢) ريالًا.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند يمثل عمولة الحساب الجاري لشركة (د)، ولم تعتمد الهيئة تلك المصاريف لعدم اعتماد عملية التحويل، كما لم يتم إضافة جاري الشركة (د) توخيًا للعدالة.

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 الاستئناف ببند المصاريف المالية البالغ (٢٧٧,٩٣٢) ريالًا، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ونظرًا لأن اللجنة طلبت من المكلف تزويدها بالمستندات المؤيدة للمصاريف المالية؛ وبما أنه حتى تاريخ إصدار هذا القرار لم يرد من المكلف أي مستندات بهذا الخصوص؛ لذا فإن هذا البند غير مؤيد مستنديًا؛ وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند المصاريف المالية البالغ (٢٧٧,٩٣٢) ريالًا.

البند الرابع: التمويل الإضافي للشركة التابعة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) بتأييد الهيئة في إضافة قروض الشركاء للوعاء الزكوي وعدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسم التمويل الإضافي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تسجيل الاستثمار في الشركة التابعة في القوائم المالية المدققة للشركة على أساس طريقة حقوق الملكية، ونورد تفاصيل الاستثمار في شركة (و) كما يلي:

البيـــــــــــــان	المبلـــــــــــــــــــــــــغ	
	طبقًا للقوائم المالية المدققة للشركة المستثمر فيها	حصة الشركة طبقا لطريقة حقوق الملكية بواقع ٨٢%
حقوق الملكية:	--	--
رأس المال	٣٣,٠٠٠,٠٠٠	٢٧,٠٦٠,٠٠٠
تمويل إضافي من الشركاء	٢١٠,٥٠٤,٢٢٧	١٧٢,٦١٣,٤٦٦
خسائر متراكمة	(١٨,٤٤٤,١٠٦)	(١٥,١٢٤,١٦٧)
المجموع:	٢٢٥,٠٦٠,١٢١	١٨٤,٥٤٩,٢٩٩

إن التطبيق المتبع لدى الهيئة هو حسم رصيد الاستثمارات في شركات محلية طبقا لطريقة حقوق الملكية بما في ذلك رصيد التمويل الإضافي؛ منعًا للازدواج الزكوي، كما أن الاستثمار الإضافي الذي رفضت الهيئة حسمه من وعاء الزكاة تم تمويله من حساب جاري الشركاء، والذي قامت الهيئة بإدراجه في وعاء الزكاة؛ وبالتالي فإنه في حال عدم حسمه فإنه لابد في المقابل من استبعاد ما يقابل ذلك من مصادر التمويل لتحقيق العدالة.

إن هذا البند يمثل رأس مال إضافي يتمتع بنفس الحقوق ويترتب عليه نفس الالتزامات التي تنطبق على حصص رأس المال، وإثبات ذلك تصنيفه كاستثمارات طويلة الأجل وفقًا لقرار الشركاء، وإظهار رصيد الاستثمار في الشركة الزميلة ضمن حقوق الشركاء، علما بأن هذه المعالجة تم تأكيدها في رأي لجنة معايير المحاسبة رقم (١/١٤) بتاريخ ١٤٣٣/٤/٢١هـ حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة بخصوص وجوب تصنيف المساهمات الرأسمالية ضمن حقوق الملكية كما يلي: "قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية؛ لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسميًا في رأس المال النظامي، وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط، وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكًا؛ فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل رأس المال الإضافي"؛ وعليه فإن هذا المبلغ لا يمثل قرضًا تقوم الشركة التابعة بسداده للشركة الأم؛ وإنما يمثل رأس مال إضافيًا يأخذ حكم رأس المال.

وينص تعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) وتاريخ في ١٣٩٢/٨/٨هـ على "أن يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها آنفًا قيمة العناصر الآتية لنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة:...الاستثمارات في منشآت أخرى داخل أو خارج المملكة، سواء أكانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن"، كذلك تنص الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ على "أن ما تأخذه الشركة من المال اقتراضًا لا يخلو من الحالات التالية: ١- أن يحول الحول على كله أو بعضه قبل إنفاقه مما حال عليه الحول منه وجبت فيه الزكاة، ٢- أن يستخدم كله آو بعضه في تمويل أصول ثابتة فلا زكاة فيما يستخدم

منه في ذلك"، ويتضح من الفتوى أعلاه أن الزكاة ليست واجبة على الأموال التي لم تكمل سنة كاملة في العمل آو المستخدمة في تمويل أصول ثابتة أو استثمارات طويلة الأجل.

لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم التمويل الإضافي للشركة التابعة البالغ (١٧٢،٦١٣،٤٦٦) ريالا من وعائه الزكوي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن رصيد الاستثمار في شركة (و) بمبلغ (١٧٢،٦١٣،٤٦٦) ريالًا عبارة عن تمويل إضافي تجب فيه الزكاة شرعًا؛ حيث لا يعد من عروض القنية التي تحسم من الوعاء الزكوي وذلك للأسباب التالية:

١- نصت الفتاوى الشرعية رقم (١٨٤٩٧) لعام ١٤٠٨هـ ورقم (٢٠٤٧٦) لعام ١٤١٩هـ ورقم (٢٠٩٧٧) لعام ١٤٢٠هـ ورقم (٢/٣٠٧٧) لعام ١٤٢٦هـ على إخضاع القروض المدينة للزكاة الشرعية إذا كان الدين على مليء باذل، والشركة المستثمر فيها تعد كذلك وفقًا لقوائمها المالية، ولا يوجد في ذلك ازدواج زكوي لاختلاف المال الذي باليد عن المال الذي في الذمة.

٢- لا تعد القروض المدينة أحد عناصر قياس وإثبات الاستثمار عند التحول من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية؛ وفقًا لنص الفقرة (١٠٧) من معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين؛ وبالتالي لا تعد استثمارًا وفقًا للمعايير المهنية.

٣- لا تعد القروض المدينة أصولًا ثابتة أو استثمارات جائزة الحسم طبقًا لتعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٣/٢) لعام ١٤٣٢هـ بند (أولًا) والتعميم رقم (١/٣٥) لعام ١٤١٣هـ بند (٣و٢٠) وتعميم الهيئة رقم (٩/٥٣٠) لعام ١٤٢٠هـ، وقد تأيد إجراء الهيئة بمجموعة من القرارات الاستئنافية منها القرار رقم (٦٨٥) لعام ١٤٢٧هـ والقرار رقم (٧١٦) لعام ١٤٢٧هـ والقرار رقم (٨٤٠) لعام ١٤٢٩هـ والقرار رقم (٨٦٣) لعام ١٤٢٩هـ، ومما تقدم ترى الهيئة صحة ما قامت به من عدم حسم القرض المقدم للشركة التابعة من الوعاء الزكوي للمكلف.

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 التمويل الإضافي للشركة التابعة البالغ (١٧٢،٦١٣،٤٦٦) ريالا من وعائه الزكوي، في حين ترى الهيئة عدم حسم القرض المقدم للشركة التابعة 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 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".

كما ترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنبًا لثني الزكاة؛ حيث إن جزءًا منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضًا لطرف آخر، ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي قدم القرض لها.

وبناء عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في حسم التمويل الإضافي من وعائه الزكوي على أن يكون ذلك في حدود نسبة تملكه في الشركة التابعة.

البند الخامس: جاري الشركاء.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) بتأييد الهيئة في إضافة بند جاري الشركاء للوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في إضافة رصيد جاري الشركاء أول العام الدائن البالغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالًا استنادًا إلى أنه تم تحويل أصول وخصوم ..... الشخصية وأرصدة بعض موظفي الشركة (د) إلى حسابات الشركة دون مسوغ نظامي أو محاسبي، وأن إقفال جزء من تلك الأرصدة في حساب جاري الشركاء ليصبح مدينا بمبلغ (٤٤،٨٠٢،٤٦١) ريالًا هو إجراء صوري وليس حقيقيًا.

وفي هذا الخصوص نفيد أن نقل الأرصدة الدائنة والمدينة ناتجة عن تحويل شركة (د) إلى شركة (أ)؛ وبالتالي فهي عبارة عن عملية استحواذ تتفق مع مبادئ المحاسبة ومعاييرها، وأن ما ذكرته الهيئة واللجنة الابتدائية هو مجرد فرضيات لا تستند إلى واقع، بينما الواقع هو ما تم إثباته في القوائم المالية للشركة، كما أن إضافة رصيد أول العام الدائن لحساب جاري الشركاء والبالغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالا والذي لم يحل عليه الحول خلافًا لمبادئ الشريعة الإسلامية.

إن رصيد جاري الشركاء أول العام يشمل قرض الشركاء المدور الذي استخدم لتمويل الاستثمار الإضافي في شركة (و)، ولم تحسم الهيئة الاستثمار الإضافي في شركة (و)، وعلى الرغم من ذلك قامت بإدراج رصيد جاري الشركاء بداية العام الناتج عن تمويل هذا الاستثمار، وهذا لا يتفق مع مفهوم الزكاة الشرعية لأنه يجب السماح بحسم رصيد الاستثمار مع إدراج مصدر التمويل.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة رصيد جاري الشركاء الدائن أول العام البالغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالًا إلى وعائه الزكوي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام بتحويل أصول وخصوم .... الشخصية وأرصدة بعض موظفي الشركة (د) إلى الشركة بدون مسوغ نظامي أو محاسبي، وقد تم إقفال جزء من تلك الأرصدة في حساب جاري الشركاء ليصبح مدينًا بمبلغ (٤٤،٨٠٢،٤٦١) ريالًا بعد أن كان دائنًا بمبلغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالًا وهو رصيد شبه ثابت لكل السنوات السابقة، وقد كان المكلف خلال الأعوام من ١٤٢٤هـ إلى ١٤٢٨هـ يقوم بعرض حسابين مقابل الاستثمار في شركة (و) في قوائمه المالية هما: حساب جاري الشركاء بمبلغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالًا، وحساب قرض من الشركاء بمبلغ (١٧٢،٦١٣،٤٦٦) ريالًا الذي ما زال رصيده مفتوحًا في حسابات الشركة وفقًا لمخرجات نظامها المحاسبي، كما قام المكلف في عام ١٤٢٩هـ بإعادة تبويب وعرض حساب جاري الشركاء وحساب قرض من الشركاء وجعلهما حسابًا واحدًا بعد أن كان في السنوات السابقة حسابين، وقد أدى هذا الإجراء إلى تخفيض رصيد حساب جاري الشركاء ليصبح مدينًا بمبلغ (٤٤،٨٠٢،٤٦١) ريالًا، وذلك التخفيض هو إجراء صوري وليس حقيقيًا؛ إذ لم يترتب عليه سداد ذلك القرض وفقًا لمخرجات النظام، كما أن الحركة المدينة في ذلك الحساب كان بسبب إقفال أرصدة المحولة من الشركة (د)، والتي ليس لها علاقة إطلاقًا بنشاط الشركة، وفي المقابل لم تقم الهيئة بإضافة الأرصدة الدائنة الناتجة عن عملية التحويل إلى الوعاء الزكوي للمكلف توخيًا للعدالة.

إن القوائم المالية معدة وفقًا لدفاتر وسجلات المكلف المحاسبية التي تُظهر رصيد قرض الشركاء بمبلغ (١٧٢،٦١٣،٤٦٦) ريالًا، ولا يغير ذلك العرض في القوائم المالية، وإن إضافة رصيد جاري الشركاء وقرض الشركاء هو مقابل حسم الاستثمار في شركة (و)، ولا يجب أن تؤثر التسويات المدينة غير النظامية الناتجة عن عملية التحويل على رصيد الحسابين، إذ أن الحركة المدينة ليست سدادًا فعليًا للرصيد وفقا للتعميم رقم (٢/٤٣٣٧) وتاريخ ١٤٠٩/٥/١٦هـ الذي يتضمن أن الحساب الجاري المدين لأحد

الشركاء لا يحسم من وعاء الزكاة إلا في حدود نصيبه من الأرباح المدورة إذا وجدت؛ وبناءً على ما تقدم ترى الهيئة صحة إضافة رصيد جاري الشركاء أول العام لمقابلة حسم الاستثمار في شركة (و).

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 رصيد جاري الشركاء الدائن أول العام البالغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالًا إلى وعائه الزكوي، في حين ترى الهيئة إضافة رصيد جاري الشركاء أول العام إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن رصيد الحساب الجاري آخر العام ظهر بمبلغ (١٢٧،٨١١،٠٠٥) ريالًا وهو رصيد دائن، وحسب إفادة الهيئة والتي لم يعترض عليها المكلف؛ فإن هذا الرصيد يمثل الحساب الجاري للشركاء مضافا إليه القرض من الشركاء لتمويل الشركة التابعة.

وباستعراض اللجنة للمعاملات التي تمت على الحساب الجاري تبين أنها خليط من معاملات متعددة، ولم يتم الفصل بوضوح بين المعاملات التي تمت بين الشركاء والشركة باعتبارها دعما لرأس مال الشركة، أو توزيعًا لأرباح على الشركاء من جهة، وبين المعاملات الأخرى والتي منها تحمل الشركة لمصروفات شخصية للشركاء، وما رأته الهيئة بأن الحركة المدينة في ذلك الحساب كانت بسبب إقفال أرصدة .... الشخصية المحولة من الشركة (د) من جهة أخرى.

ووفقا لما تقرر شرعًا من قبول لمبدأ الشخصية الاعتبارية للشركة ذات المسؤولية المحدودة؛ فإن تعامل الشركاء مع الشركة يجب أن يصنف بحسب التعامل؛ أي باعتبارهم ملاكًا يقدمون رأس المال ويستلمون الأرباح، أو باعتبارهم متعاملين مستقلين يقرضون الشركة ويقترضون منها، وهذا ما نظمه الرأي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في هذا الخصوص؛ وعليه فإنه يجب أن ينظر إلى مكونات الحساب الجاري ورد كل مكون إلى وضعه الصحيح في قائمة المركز المالي لغرض حساب الوعاء الزكوي للمكلف.

وبالنظر إلى الحالة المعروضة أعلاه؛ فإنه ومن خلال المعلومات المتوفرة والتي يتفق عليها الطرفان؛ فإن الحساب الجاري وفقا للقوائم المالية يبلغ (١٢٧،٨١١،٠٠٥) ريالًا، وهذا الرصيد يمكن فصله إلى مكونين رئيسين: الأول المكون الدائن والمتمثل في قرض الشركاء البالغ (١٧٢،٦١٣،٤٦٦) ريالًا، والمكون الثاني هو صافي التعاملات الأخرى للشركة مع الشركاء، والذي نتج عنه رصيد مدين يبلغ (٤٤،٨٠٢،٤٦١) ريالًا، وحيث لا توجد لدى الشركة أرباح مبقاة حال عليها الحول تقابل هذا الرصيد؛ فإنه يصنف على أنه تمويل من الشركة للشركاء نتج بسبب تحمل الشركة لمصروفاتهم الشخصية.

وعليه ترى اللجنة أن الرصيد الدائن المتمثل في قرض الشركاء للشركة بمبلغ (١٧٢،٦١٣،٤٦٦) ريالًا يضم إلى الوعاء، في حين أن الرصيد المدين البالغ (٤٤،٨٠٢،٤٦١) لا يحسم من الوعاء حيث لا يعد خسائر متراكمة، في ظل وجود حساب مستقل للخسائر المتراكمة، وإنما يعد تمويلا من الشركة للشركاء.

وبالنظر إلى الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة؛ فإنه تم إضافة قرض الشركاء إلى الوعاء ولم يعترض المكلف عليه، وبالنظر إلى اعتراض المكلف فإنه لم يطالب بحسم الرصيد المدين للحساب الجاري (صافي رصيد الحساب بعد استبعاد القرض المشار إليه أعلاه)؛ لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة رصيد الحساب الجاري الدائن أول المدة والبالغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالًا.

البند السادس: القرض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٦) بتأييد الهيئة في إضافة بند البنوك الدائنة والقروض قصيرة الأجل إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن القرض طويل الأجل البالغ (٧٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال، والذي تم استخدامه لتمويل الأصول طويلة الأجل المحسومة من وعاء الزكاة قد تم إدراجه من قبل الشركة في الوعاء الزكوي، أما القرض قصير الأجل والتسهيلات الائتمانية البالغة (٨,٥٠٠,٠٠) ريال ومبلغ (٥٧,١٠٩,٢٩٢) ريالا على التوالي فقد تم الحصول عليها خلال العام لتمويل احتياجات رأس المال العامل؛ ولذلك لم تقم الشركة بإدراجها في وعاء الزكاة لعدم حولان الحول على هذه المبالغ وعدم استخدامها لتمويل الأصول طويلة الأجل تمشيًا مع قرارات وزارية وتعاميم الهيئة؛ بناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة بند القرض قصير الأجل والتسهيلات الائتمانية إلى وعائه الزكوي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه طبقًا للاتفاقيات المبرمة مع بنك (ز) فإن القرض قصير الأجل والتسهيلات الائتمانية يتم استخدامهما في تمويل صفقة شراء حصة مجموعة (ك) في عدد من الشركات؛ وعليه فإنها أحد مصادر تمويل الاستثمارات، وقد تم حسم كامل الاستثمارات المضافة خلال العام من الوعاء الزكوي للمكلف.

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 القرض قصير الأجل بمبلغ (٨,٥٠٠,٠٠) ريال والبنوك الدائنة بمبلغ (٥٧,١٠٩,٢٩٢) ريالا إلى وعائه الزكوي، في حين ترى الهيئة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالاطلاع على القوائم المالية للمكلف تبين من قائمة التدفقات النقدية أن الزيادة في صافي النقد الناتج من الأنشطة التمويلية (قرض و تسهيلات ائتمانية) يبلغ (١٤١،٦٠٩,٢٩٢) ريالا، كما أن الزيادة في صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية (استثمارات) يبلغ (١٥٧،٧٠٥،٠٠٠) ريالًا، مما يعني أن إضافات الاستثمارات خلال العام تفوق المتحصل من الأنشطة التمويلية، كما تبين من قائمة الدخل أن إيرادات المكلف تتمثل في إيرادات الاستثمارات والإيرادات المتنوعة؛ وعليه فإن هذا الأمر يعطي اللجنة دليلا بأن القرض والتسهيلات الائتمانية تم استخدامهما في تمويل شراء الاستثمارات.

وحيث إن الهيئة في الربط حسمت كامل استثمارات المكلف؛ فإنه يلزم إضافة القرض والتسهيلات الائتمانية للوعاء الزكوي بغض النظر عن تاريخ الحصول عليهما؛ وذلك وفقا لقاعدة الديون المذكورة في البند الرابع من هذا القرار؛ وعليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض قصير الأجل بمبلغ (٨,٥٠٠,٠٠) ريال والبنوك الدائنة بمبلغ (٥٧,١٠٩,٢٩٢) ريالا إلى وعائه الزكوي.

البند السابع: جاري الشريك .....

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٧) بتأييد المكلف في مطالبته بعدم إضافة بند جاري الشريك آخر العام إلى الوعاء الزكوي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنه وفقًا لمخرجات النظام المحاسبي والقيود المحاسبية المقدمة من المكلف؛ فإن جاري الشريك ... (ح/٢١٢١) هو أحد مصادر تمويل إضافات الاستثمارات خلال عام ١٤٢٩هـ البالغة (١٥٧,٧٠٥,٠٠٠) ريال، وإن قيد العمليات المالية يعتمد في التسجيل والإثبات على نظرية القيد المزدوج، وبما أن قيد الاستثمارات المضافة خلال العام البالغة (١٥٧,٧٠٥,٠٠٠) ريال ينعكس أثره في القوائم المالية في جانب الأصول، وحيث إن الهيئة قد حسمت كامل الاستثمارات

المضافة خلال العام؛ فإنه ينبغي إضافة ما يقابلها من مصادر التمويل وهو ما قامت به الهيئة، أو عدم حسم الاستثمارات المضافة؛ وبالتالي عدم إضافة ما يقابلها من تلك المصادر.

أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية في قرارها من أن إضافة رصيد جاري الشركاء أول العام وإضافة رصيد آخر العام يؤدي إلى وجود ازدواج واضح؛ وتدفع الهيئة بأن رصيد أول العام البالغ (٢٦,٣٨٢,٥٨٠) ريالًا كان مقابل الاستثمار في شركة (و)، والذي ليس له علاقة بالاستثمارات المضافة خلال عام ١٤٢٩هـ، وقد تم إضافة ذلك الرصيد مقابل حسم ذلك الاستثمار؛ هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الهيئة ترى عدم موثوقية رصيد جاري الشركاء آخر العام، بالإضافة إلى أن تخفيض الحسابات الجارية بأرصدة .... لم تقبله الهيئة واللجنة الابتدائية ولم تقبل آثارها كما تقدم.

وتجدر الملاحظة هنا إلى أن الاستثمارات المضافة تم حسمها بالكامل، في حين أن الأرصدة المقابلة لها كانت تسهيلات بنك (ز) بمبلغ (٥٧,١٠٩,٢٦٢) ريالا وقروض بنك (ز) بمبلغ (٨٤,٥٠٠,٠٠٠) ريالا وجاري الشريك ... بمبلغ (٤,٩٣٣,٩٥٠) ريالا؛ وعليه يكون إجمالي المضاف مبلغ (١٤٦,٥٤٣,٢١٢) ريالا مقابل حسم رصيد الاستثمارات المضافة بمبلغ (١٥٧,٧٠٥,٠٠٠) ريالا وبفارق قدره (١١,١٦١,٧٨٨) ريالا وكان من المفترض إضافة حساب جاري الشريك بمبلغ (١٦,٠٩٥,٧٣٨) ريالا كمتمم حسابي مقابل حسم كامل رصيد الاستثمارات المضافة خلال العام ١٤٢٩هـ؛ إلا أن الهيئة رأت عدم الابتعاد عن الأرصدة المدرجة في القوائم المالية المدققة عن العام وفضلت إضافة الرصيد الدائن لجاري الشريك البالغ (٤,٩٣٣,٩٥٠) ريالا كحد أدنى لمقابلة حسم إضافات الاستثمارات.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه لا يعلم من أين جاءت الهيئة بهذا المبلغ، حيث إن رصيد جاري الشريك لديه مدين بمبلغ (١٦,٢٢٢,٢٦٠) ريالا.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة إضافة رصيد جاري الشريك ... البالغ (٤,٩٣٣,٩٥٠) ريالا إلى الوعاء الزكوي للمكلف، في حين يرى المكلف عدم إضافة رصيد جاري الشريك إلى وعائه الزكوي للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن اللجنة أوضحت في البند الخامس من هذا القرار الحيثيات التي توصلت بها إلى كيفية احتساب الحساب الجاري للشركاء ضمن الوعاء الزكوي؛ عليه فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في طلبها إضافة رصيد جاري الشريك ..... البالغ (٤,٩٣٣,٩٥٠) ريالا إلى الوعاء الزكوي للمكلف.

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 الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (١٣) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بالمصاريف العمومية والإدارية بمبلغ (٧٠١،٣٥٥) ريالًا، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند المصاريف العمومية والإدارية بمبلغ (١،٩٢١،٥٢٨) ريالًا، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند خسارة الاستثمار في شركة (هـ) البالغ (٢،٠٠١،٩٢٣) ريالًا، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند المصاريف المالية البالغ (٢٧٧,٩٣٢) ريالًا، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- تأييد استئناف المكلف في حسم التمويل الإضافي من وعائه الزكوي على أن يكون ذلك في حدود نسبة تملكه في الشركة التابعة؛ وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

٥- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة رصيد جاري الشركاء الدائن أول العام البالغ (٢٦،٣٨٢،٥٨٠) ريالًا إلى وعائه الزكوي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٦- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القرض قصير الأجل بمبلغ (٨,٥٠٠,٠٠) ريال والبنوك الدائنة بمبلغ (٥٧,١٠٩,٢٩٢) ريالا إلى وعائه الزكوي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٧- رفض استئناف الهيئة في طلبها إضافة رصيد جاري الشريك ... البالغ (٤,٩٣٣,٩٥٠) ريالا إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،