(القرار رقم ١٦٤٤ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (١٥٥٢/ز) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٢/٧هـ 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 الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (٣) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٧/٢٦هـ 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 الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (٣) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب (١٣/ص/ج/١) وتاريخ ١٤٣٥/١/١٠هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣١٤) وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٨هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي؛ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فرق الرواتب والأجور لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد الهيئة في إضافة فرق رواتب محملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة أضافت فرق رواتب محملة بالزيادة طبقًا لشهادة التأمينات الاجتماعية بمبلغ (٩,٣٣١,٣٤١) ريالا ومبلغ (٣٣,٠٢٦,٨٠٦) ريالا إلى صافي ربح عامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي، وذلك وفقًا للآتي:

البيـــــــــــــــــــــــــــان	عام ٢٠٠٧م	عام ٢٠٠٨م
الرواتب الأساسية بناءً على البيانات المقدمة	٦٠,٢٢٢,١١٥	٨٧,٥٦٢,٧٧٤
يحسم الرواتب طبقًا لشهادة التأمينات	(٤٨,٧١٧,٧٧٤)	(٥١,٧٤٥,٩٦٨)
رواتب الشركاء	(٢,١٧٣,٠٠٠)	(٢,٧٩٠,٠٠٠)
الفرق	٩,٣٣١,٣٤١	٣٣,٠٢٦,٨٠٦

وقد اعتمدت الهيئة في احتسابها على ما هو ظاهر في القوائم المالية ومقارنته مع شهادة التأمينات الاجتماعية؛ إلا أنها أغفلت أن ما يظهر في شهادة التأمينات الاجتماعية هو الراتب الأساسي وبدل السكن فقط، أما البدلات الأخرى من بدل مواصلات وإضافي وغيرها فلا يتم دفع تأمينات اجتماعية عنها؛ وعليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بفرق الرواتب بمبلغ (٩,٣٣١,٣٤١) ريالا ومبلغ (٣٣,٠٢٦,٨٠٦) ريالا على التوالي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد الاطلاع على شهادة التأمينات الاجتماعية والكشوف المقدمة من المكلف، فقد تم إضافة فرق رواتب محملة بالزيادة عن شهادة التأمينات الاجتماعية بمبلغ (٩,٣٣١,٣٤١) ريالا ومبلغ (٣٣,٠٢٦,٨٠٦) ريالا إلى صافي ربح عامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي؛ وذلك بناء على تعميم الهيئة رقم (١/٣٠) وتاريخ ١٤٠٨/٣/٥هـ وتعميم الهيئة رقم (٢/٨١٢٣)وتاريخ ١٤٠١/١٢/٢٧هـ الذين يتضمنا أن قبول الرواتب مرتبط بشهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية؛ وعليه قبلت الهيئة الرواتب التي وردت في شهادة التأمينات الاجتماعية، وتتمسك الهيئة بصحة ربطها المتفق والتعليمات النظامية.

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 لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ (٩,٣٣١,٣٤١) ريالا ومبلغ (٣٣,٠٢٦,٨٠٦) ريالا على التوالي، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات؛ وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، وكذلك كشف بتفاصيل الرواتب والأجور المحملة على الحسابات؛ ونظرًا لوجود تباين في الرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة وبين الرواتب والأجور المحملة على الحسابات؛ فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور؛ وبذلك يعد فرق الرواتب والأجور لعامي الاستئناف من المصاريف غير جائزة الحسم؛ مما ترفض معه اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ (٩,٣٣١,٣٤١) ريالا ومبلغ (٣٣,٠٢٦,٨٠٦) ريالا على التوالي.

البند الثاني: أوراق الدفع لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد الهيئة في إضافة أوراق الدفع التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن إضافة أوراق الدفع لوعاء الزكاة يتعارض مع النصوص الشرعية والنظامية القاضية بأن الدين يمنع الزكاة، فمذهب الإمام أحمد يقضي بأن الدين يمنع الزكاة، وقد أفتى بذلك الشيخ/محمد بن إبراهيم بالفتوى رقم (١/٢٣٠٥) وتاريخ ١٣٨٥/٨/٢٣هـ، وكذلك أفتى بذلك الشيخ/عبدالله بن سليمان المنيع عضو هيئة كبار العلماء بتاريخ ١٤٢٦/٦/١٥هـ.

ومن جانب آخر فإن المادة رقم (٤) من اللائحة التنفيذية لنظام جباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٣٩٣) وتاريخ ١٣٧٠/٨/٦هـ لم تشر من قريب ولا من بعيد بأن الديون التي على المكلف تضاف إلى وعاء الزكاة، كما أن القرار الوزاري رقم (٩٦١/٣٢) وتاريخ ١٤١٨/٤/٢٢هـ جاء في حيثياته "وتحرزًا من إدخال عناصر في الوعاء الزكوي لم توجبها الأحكام الشرعية التي من المتعين أن تكون التعليمات النظامية التنفيذية منسجمة معها وتتفق مع مقاصدها"، وكذلك فإن تعميم الهيئة رقم (١/٨٤٤٣/٢) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ قد حدد الكيفية التي يتم بها تحديد وعاء الزكاة لتشمل رأس المال والأرباح والاحتياطيات والحساب الجاري الدائن والتي ليس من بينها الديون التي على المكلف.

وعليه يطلب المكلف عدم إضافة أوراق الدفع بمبلغ (٤١,٨٥٧,٢٣١) ريالا ومبلغ (٥٦٧,٤٣٣) ريالا إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن أوراق الدفع التي استخدمت لتمويل نشاط الشركة الجاري تضاف إلى الوعاء الزكوي ضمن الأموال المستفادة متى حال عليها الحول تنفيذًا للفتاوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ، ورقم (٢/٢٣٨٤)وتاريخ ١٤٠٦/١٠/٣٠هـ، ورقم (٣٠٧٧)لعام ١٤٢٦هـ، المتضمنة إضافة كافة الأموال المملوكة للمنشأة والمستفادة من الغير تحت أي مسمى وفي أي صورة كانت، حيث يتم معالجتها زكويًا حسبما آلت إليه؛ فإذا آلت إلى أصول ثابتة (عروض قنية) أو مصروفات فتحسم من الوعاء ولا زكاة فيها، وإذا آلت إلى أصول متداولة تمت تزكيتها، ولا تحسم من الوعاء الزكوي، وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستئنافي رقم (٩٤٥)لعام ١٤٣٠هـ والقرار الاستئنافي رقم (١٠٩١) لعام ١٤٣٢هـ، وكذلك بالحكم رقم (٢/٨١٢) لعام ١٤٣٢هـ الصادر عن الدائرة الثانية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرياض.

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 أوراق دفع بمبلغ (٤١,٨٥٧,٢٣١) ريالا ومبلغ (٥٦٧,٤٣٣) ريالا إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي، في حين ترى الهيئة 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".

وبناء على القاعدة أعلاه فإن بند أوراق دفع يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول، وينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف؛ ولذلك فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أوراق دفع بمبلغ (٤١,٨٥٧,٢٣١) ريالا و مبلغ (٥٦٧،٤٣٣) ريالا إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي.

البند الثالث: الاستثمارات لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد الهيئة في عدم حسم الاستثمارات في الأوراق المالية من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة قامت بحسم استثمارات بمبلغ (١٢,٠٣٦,٧٤١) ريالا ومبلغ (٤٢,٤٣٦,٧٤١) ريالا من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي، وتطالب الشركة بحسم كامل مبلغ الاستثمارات والبالغة (٤٠,٤٤٦,٠٣٨) ريال ومبلغ (٦٠،٢٥٤،٦٩٦) ريالا لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي.

وأضاف المكلف أن استثماراته في شركة (ب) والبالغة (١٦,٦٨٦,٧٩٧) ريالا ومبلغ (١٢،١٧٣،٤٣٥) ريالا لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي هي استثمارات باسم الشركة في شركة مساهمة خارج المملكة؛ وعليه يجب حسمها من الوعاء الزكوي علمًا بأن أرباحها متضمنة في قائمة دخل الشركة، أما استثمارات الشركة في أسهم شركة (ج) والبالغة (١١,٧٢٢,٥٠٠) ريال و مبلغ (٥،٦٠٠،٠٠٠) ريالا لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي، فهي وإن كانت باسم أحد الشركاء إلا أنها مسجلة في الحساب الجاري المضاف إلى الوعاء الزكوي.

لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم استثماراته في شركة (ب) وشركة (ج) من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن استثمارات المكلف عبارة عن استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع، وفيما يخص الاستثمار في شركة (ب) فيعتبر استثمارًا خارجيًا وبناءً على القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ الذي نص على أنه "يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل احتساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة، ومن ثم يتم حسم تلك الاستثمارات"، وهذا ما لم يقدمه المكلف؛ وبالتالي لم تقم الهيئة بحسم الاستثمار في شركة (ب) من الوعاء الزكوي، أما بالنسبة للاستثمار في شركة (ج) ؛ فيتضح من المستخرج المقدم من البنك أن محفظة الأسهم باسم أحد الشركاء؛ لذا لم تقم الهيئة بحسم قيمة هذا الاستثمار، حيث إن الشركة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء.

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 استثماراته في شركة (ب) وشركة (ج) من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، في حين ترى الهيئة عدم حسم الاستثمارات المذكورة من الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أنه يحق للمكلف حسم الاستثمار في الشركة المنشأة خارج المملكة "شركة (ب)" من وعائه الزكوي وذلك بشرط أن يلتزم بما ورد في القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ الذي ينص على"ثانيًا: يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة ـ مشاركة مع آخرين ـ بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل احتساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة، أو تقديم ما يثبت دفع

الزكاة عنها في بلد الاستثمار، ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنبًا لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعاليه فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي".

وحيث إن المكلف لم يقدم للهيئة القوائم المالية للشركة المستثمر فيها أو ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار، وتطبيقًا للفقرة (ثانيًا) من القرار الوزاري المذكور أعلاه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركة (ب) من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

أما ما يتعلق بالاستثمار في شركة (ج) فإنه باطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف فقد اتضح أن إجراءات اكتمال الحدث المالي (تملك الاستثمارات) لتسجيله كأصل ثابت ضمن أصول الشركة لم تكتمل، حيث بقيت ملكية الاستثمارات لأشخاص آخرين ذوي ذمم مالية مستقلة عن الشركة.

وحيث أن هناك فصلًا بين الذمة المالية للشريك والذمة المالية للشركة، وأن احتساب الوعاء الزكوي لكل منهما يتم بانفصال تام، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركة (ج) من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (٣) لعام ١٤٣٥هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ (٩,٣٣١,٣٤١) ريالا ومبلغ (٣٣,٠٢٦,٨٠٦) ريالا على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة أوراق دفع بمبلغ (٤١,٨٥٧,٢٣١) ريالا ومبلغ (٥٦٧،٤٣٣) ريالا إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته في "شركة (ب)" وشركة (ج) من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،