(القرار رقم ١٦٥٥ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (j/١٦٤٢) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق١٤٣٨/٣/١٣هـ 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 بالرياض رقم (٢١) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعام ٢٠٠٤م.وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ١٤٣٧/١/٢٢هـ 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢١) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٣٥/١/٥٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٥هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (٤٨٣) وتاريخ ١٤٣٥/٧/٢٨هـ، وقدم المكلف مستندًا يفيد بأن تاريخ استلامه لقرار اللجنة الابتدائية كان بتاريخ ١٤٣٥/٦/٥هـ الموافق ٢٠١٤/٥/٤م، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم (٠٢٤/١٠٥٤٢٠٥/٥) وتاريخ ١٤٣٥/٦/٢٤هـ بمبلغ (٢,٠٦٠٩٦٢) ريال؛ لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور؛ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند: القروض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد وجهة نظر الهيئة في حولان الحول على حصة الشريك السعودي من القروض.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبديًا عدم موافقته على قرار اللجنة الابتدائية، وذكر أن طبيعة نشاط الشركة وما تمارسه فعلًا وفقًا للسجل التجاري هو أعمال التأجير التمويلي والبيع بالتقسيط، وقد قامت الهيئة بتعديل الربط لعام ٢٠٠٤م، وذلك بإضافة حصة الشريك السعودي من القروض التي حال عليها الحول للوعاء، والتي بلغ مقدارها (٨٢,٤٣٨,٤٨٨) ريال، وهذا المبلغ يعادل ٥٣,٨٩% من إجمالي القروض والتي تمثل حصة الشركاء السعوديين بالشركة؛ علمًا بأن إجمالي القروض التي حال عليها الحول هي(١٥٢,٩٧٥,٤٨٤)

ريال، وقد استندت الهيئة في إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي على الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ، السؤال (الثاني)، وقد أوضحت الهيئة في مذكرتها المقدمة للجنة الابتدائية أنها أضافت هذه القروض وفق إجابة السؤال (الثاني) لهذه الفتوى فذكرت:

- يجب إضافة كافة الأموال المستفادة في أي صورة ومن أي مصدر إلى الوعاء الزكوي.

- يتم معالجة الأصول باعتبار ما آلت إليه، وأوضحت الهيئة المقصود بما آلت إليه القروض بالتالي: أنه إذا ما آلت القروض إلى مصروفات أو عروض قنية (أصول ثابتة) فلا زكاة فيها وخُصِمت من الوعاء، وإذا آلت القروض إلى عروض تجارة متداولة خضعت للزكاة.

ويتضح من ما ذكرته الهيئة أن تطبيق الفتوى له شقان: الشق الأول: يتعلق بإضافة مصادر التمويل للوعاء وهذا ما قامت به الهيئة حيث أضافت القروض للوعاء، والشق الثاني: يتعلق بما آلت إليه القروض وهذا لم تعالجه الهيئة في الربط الصادر.

وبالرجوع إلى ما قامت به الهيئة نجد أنها أضافت للوعاء الزكوي القروض التي حال عليها الحول للوعاء، ولم تخصم الهيئة من الوعاء ما آلت إليه من أصول قنية الممولة من هذا القرض.

وبالرجوع إلى نشاط الشركة نجد أنه ينحصر في الإيجار مع وعد بالتملك وهي من الأصول الواجبة الخصم من الوعاء وفق عدد من الفتاوى الصادرة ووفق حكم المحكمة الإدارية رقم (١٦٤د/أ/هـ) لعام ١٤٣٢هـ ووفق معيار المحاسبة الخاص بالإيجار المنتهي بالتملك الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة، ويعود عدم خصم هذه الأصول إلى الخلط لدى الهيئة بين الأسس والمعايير الشرعية والأسس المحاسبية لاحتساب الزكاة، حيث اعتمدت الهيئة عند احتسابها للزكاة للشركة على الأسس المحاسبية فاستخدمت الهيئة القوائم المالية التي تصدرها الشركة المعدة وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها (أي ليست المعايير الشرعية لاحتساب الزكاة).

وبالرجوع إلى المعايير المحاسبية نجد أنها ترى (أن عقود الإيجار نوعين إما عقود إيجار تشغيلية أو عقود إيجار تمويلية) وهذا مخالف للتكييف الشرعي فالعقود الإسلامية تنقسم إلى (عقود بيع وعقود إيجار) وعقود الشركة هي عقود إيجار وبالتالي هي المالك لهذه الأصول وفق التكييف الشرعي لهذه العقود في حين أن المعايير المحاسبية ترى أن الأصول مملوكة للمستأجر، ويتضح من ذلك أن الهيئة خلطت بين الأسس الشرعية والأسس المحاسبية فيما يخص الأصول المؤجرة المقرونة بوعود للبيع، فاللبس الذي وقعت فيه الهيئة العامة للزكاة والدخل هو أنها اعتبرت أن الأصول المؤجرة خاضعة للزكاة وذلك لتطبيقها لمعايير المحاسبية وعدم تكييفها من الناحية الشرعية، و لا يخفى على اللجنة أن الشركة ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية والمعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية وذلك لأغراض محاسبية فقط وليس لأغراض احتساب الزكاة وبالتالي لابد من البحث حول الحقيقة والتكييف الشرعي لبنود الميزانية المعدة وفق أسس غير شرعية، وبالرجوع إلى الحقيقية الشرعية لهذه العقود نجد أنها عبارة عن عقود إيجار مع وعد بالتملك ونجد أن هذه العقود تشتمل على الآتي:

- أنها عقود إجارة وليست عقود بيع (أسم العقد هو العقد الرئيسي لتأجير السيارات) ويطلق عليه "اتفاقية التأجير".

- المستأجر لا يضمن الأصل بل الأصل مضمون من الشركة (المادة ٧-٥).

- لا يحق للمستأجر التصرف في الأصل بالبيع أو الهبة (المادة ١٠-١).

- الصيانة الأساسية للأصل المؤجرة والتي يتوقف عليها بقاء المنفعة لهذا الأصل هي مسؤولية الشركة (المادة ٧-٥).

- يحق للمستأجر أن يختار امتلاك الأصل من عدمه أي أنه غير ملزم بشرائه، إذا رأي ذلك المادة (١٠).

- يكون هذا الوعد ملزم للشركة وللمستأجر حق الخيار.

وقدم المكلف صورة من هذه العقود المستخدمة بالشركة.

وأضاف أن الشركة وفق التكييف الشرعي تقوم بشراء الأصول (السيارات، والعقارات) لغرض الإيجارات وليس البيع وبالتال يهيمن أصولا لقنية التي لا زكاة فيها.

وقدم المكلف مع اعتراضه صورة من الفتاوى الشرعية المؤيدة لوجهة نظره، كما قدم حكم ديوان المظالم رقم (١٦٤/د/أ/٥) لعام ١٤٣٠هـ، وقدم الصفحة ذات الصلة من معيار المحاسبة رقم (٩) الخاص بالإجارة المنتهية بالتمليك الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والمعيار رقم (٨)، وكذلك القوائم المالية للشركة والتي أعدتها وفق المعايير الشرعية الخاص بالإجارة المنتهية بالتملك وبموجبه تظهر هذه الأصول ضمن أصول الشركة الثابتة وقد بلغت وفق هذه القوائم (٣٨٤,٨٨٤,٩٦٩) ريال، وعليه يرى المكلف بأنه يجب على الهيئة عند تطبيقها للفتوى (٢٢٦٦٥) أن تخصم من الوعاء ٥٣,٨٩% من هذه الأصول أي مبلغ مقداره(٢٠٧,٤١٤,٥١٠) ريال وذلك لأن القروض آلت إلى أصول قنية ويؤيد ما تطالب به الشركة:

- الفتوى (٢٠/٦) والصادرة من ندوة البركة السادسة للاقتصاد الإسلامي.

- الفتوى الصادرة من مجمع الفقه الإسلامي الدولي.

وذكر أن جميع الفتاوى أعلاه أجمعت على خصم الأصول المؤجرة والمنتهية بالتمليك من الوعاء الزكوي، كما أن ديوان المظالم أصدر حكمه رقم (١٦٤/د/أ/٥) لعام ١٤٣٠هـ وتم تأييده من المحكمة الاستئنافية في الديوان الذي يقضي بخصم الأصول المؤجرة بإيجار منتهي بالتملك من الوعاء الزكوي وبالتالي لا زكاة عليها، وذكر أن الديوان يرى في الحكم الصادر: أن عقد الإيجار المنتهي بالتملك هو صورة من صور عقود الإيجار، وأنه لا فرق من الناحية الشرعية بين العقد التشغيلي والتمويلي وبين عقد الإيجارات لأغراض الزكاة فجميعها عقود إيجار، وأن عقد الإيجار المنتهي بالتملك تطبق عليه أحكام الإيجار بنص قرار مجمع الفقه الإسلامي وأن عقود الإيجار لا زكاة إلا في غلتها، وأن الشركة ملزمة بإتباع المعايير المحاسبية وبالتالي هي ليست حرة الإرادة في إعداد قوائمها المالية وميزانياتها كما تشاء وأنها ملزمة بأوامر خارجة عن إرادتها على إتباع المعايير المحاسبية، وبناء على ما سبق رأى الديوان جواز خصم الأصول المؤجرة بوعد التملك من الوعاء الزكوي.

وذكر أن القوائم المالية المرفقة تم إعدادها وفق المعايير الصادر من هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية الخاص بالإجارة المنتهية بالتمليك وهما المعيار (٨) والمعيار (٩): وهما المعايير التي يجب استخدامها عند احتساب الزكاة على عقود الإيجار المنتهي بالتمليك.

وذكر أنه يتضح من المعيار أنه يعتبر الموجودات المقتناة بغرض الإجارة المنتهية بالتمليك عن طريق البيع التدريجي بأنها أصول ثابتة ويجب استهلاكها ولما كان هذا المعيار صادر من هيئة مهنية شرعية ويعتمد على القواعد الشرعية المنظمة لاحتساب الوعاء الزكوي فإن الشركة تطالب أن يتم خصم الأصول المؤجرة من الوعاء الزكوي وفق ما ورد في الميزانية المقدمة.

بناء عليه تطالب الشركة بتطبيق الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) بالشكل الصحيح وذلك بأن يخصم من الوعاء ما آلت إليه هذه القروض حيث أن هذه القروض تم استخدامها بالكامل في تمويل الأصول المؤجرة بإيجار منتهي بالتملك، وهذه الأصول تخصم من الوعاء وفق ما ذكر أعلاه.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٧/١٠/٢٧هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة بالإضافة إلى وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على "حصلت الشركة على شهادة نهائية للعام ٢٠٠٤م في ١٤٢٦/٨/١٣هـ وتاريخ المطالبة بخطاب فرع الهيئة رقم (٧/١٩١٤/٥٠٩/٧) في ١٤٣١/٧/١هـ وبالتالي تمت إعادة فتح الربط النهائي خلال (٥) سنوات من تاريخ الحصول على الشهادة النهائية لوجود خطا في تطبيق التعليمات وفقًا للقرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤١١/١٠/١٩هـ وعليه يكون اجراء الهيئة صحيحًا.

- قامت الهيئة بإضافة القروض طويلة الاجل للوعاء الزكوي حيث تعد أحد مصادر التمويل والتي تم استخدمها في تمويل عمليات الشركة المختلفة وذلك تطبيقًا للفتوى 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 قروض قنية (اصول ثابتة) فلا زكاة فيها وخصمت من الوعاء وإذا آلت إلى عروض تجارة متداولة خضعت للزكاة وكذلك الفتوى رقم (٣/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ التي أكدت على عدم وجود ثني في خضوع القرض لدى المقرض والمقترض حيث أوضح فيها سماحة المفتي (أن 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 اخر يوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الانسان والمال الذي في ذمته) وحيث قامت الهيئة بحسم الأصول الثابتة والمصروفات لذلك قامت بإضافة مصادر تمويل هذه الاصول الواردة في البند.

وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (١٢٠٨)لعام ١٤٣٣هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٨٢٠٣)وتاريخ ١٤٣٣/٩/٢٦هـ، وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (١٧/د/إ/١) لعام ١٤٣١هـ المؤيد من الدائرة الادارية الثانية بمحكمة الاستئناف الادارية بالرياض بحكمها رقم (٢/١٢) لعام ١٤٣٣هـ وتتمسك الهيئة بصحة ربطها.

وبناء عليه تؤكد الهيئة على أن القروض طويلة الاجل باعتبارها أحد مصادر التمويل التي تم استخدامها في تمويل عمليات الشركة وباعتبار أن هذه الأموال المستفادة آلت إلى عروض تجارة متداولة فتجب فيها الزكاة وذلك تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مبلغ (٨٢,٤٣٨,٤٨٨)ريال والذي يمثل حصة الجانب السعودي من القروض إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٤م، وطلبه معالجة هذه القروض بما آلت إليه عند المحاسبة الزكوية، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه القروض للوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بإضافة حصة الجانب السعودي من القروض والتي حال عليها الحول ضمن عناصر الوعاء الزكوي الموجبة وهو البند محل الاعتراض الذي ورد في حيثيات ومنطوق القرار الابتدائي والشق الثاني يتعلق بمعالجة هذه القروض بما آلت اليه.

فبالنسبة للقروض البالغة (٨٢,٤٣٨,٤٨٨)ريال المضافة للوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٤م فترى 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".

وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف لعام ٢٠٠٤م تبين أن بند المطلوبات ظهر في نهاية العام بمبلغ (٤١٦,٧٥١,٧٤٦)ريال واشتمل على قروض بنكية وسحب على المكشوف بمبلغ (٣٤١,٦٣٠,٨٦٩)ريال وعلى قرض مساندة من الشركاء بمبلغ (٢٠,٠٠٠,٠٠٠)ريال وعلى بند موردين بمبلغ (٣٨,٣٣١,٤٦٤)ريال وأخرى بمبلغ (١٦,٧٨٩,٤١٣)ريال، كما ظهرت حقوق الملكية بمبلغ (٢٥,٩٨٨,٢٩٤)ريال، وفي جانب الموجودات ظهر رصيد السيارات المؤجرة بمبلغ (٣٨٤,٨٨٤,٩٦٩)ريال ورصيد الممتلكات والمعدات بمبلغ (٢,١٤٢,٨٣٤)ريال، كما تبين من ربط الهيئة لعام ٢٠٠٤م أن المبلغ الذي اضافته الهيئة ضمن عناصر الوعاء الزكوي والذي هو محل للاستئناف هو مبلغ (٨٢,٤٣٨,٤٨٨)ريال ويمثل حصة الجانب السعودي بنسبة (٥٣,٨٩%)من القروض التي حال عليها الحول وتبلغ (١٥٢,٩٧٥,٤٨٤)ريال، وحيث أن المكلف في استئنافه لم ينف حولان الحول على رصيد هذه القروض، فإن اللجنة تطبيقًا لقاعدة الديون المشار إليها أعلاه تؤيد إضافة حصة الجانب السعودي من القروض البالغة (٨٢,٤٣٨,٤٨٨) ريال إلى الوعاء الزكوي، وبالتالي ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة للشق الثاني المتعلق بمعالجة ما آلت اليه هذه الديون فقد اتضح للجنة بعد رجوعها لمذكرة الاعتراض أن المكلف لم يطالب بذلك عند اعتراضه ولذلك صدر قرار اللجنة الابتدائية مقتصرًا في مضمونه ومنطوقه على بند القروض التي حال عليها الحول المضافة إلى الوعاء الزكوي فقط ولم يتطرق إلى معالجة ما آلت إليه تلك القروض.

لذا ترى اللجنة صرف النظر عن بحث طلب المكلف بخصوص هذا البند باعتباره لم يكن محل اعتراض ولم يرد في حيثيات ومنطوق قرار اللجنة الابتدائية.

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 بالرياض رقم (٢١) لعام ١٤٣٥هـ،من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القروض إلى وعائه الزكوي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة حصة الجانب السعودي من القروض البالغة (٨٢,٤٣٨,٤٨٨) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٤م، وفقًا للحيثيات الواردة بالقرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،