(القرار رقم ١٦٦٥ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئنافين رقمي (١٤٥٨و١٤٥٩/j) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٣/٢٧هـ 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 والهيئة (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 (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٣/٥هـ 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 بنسخة من قرارها رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٤٩/ص ب) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٦هـ ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (١٢٧) وتاريخ ١٤٣٤/٦/٤هـ، كما أخطرت اللجنة الابتدائية المكلف بنسخة من قرارها رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٤٩/ص ب) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٦هـ وتم استلامه بتاريخ ١٤٣٤/٨/١٢هـ و قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٣٣) وتاريخ ١٤٣٤/٦/١٠هـ كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ح) برقم (.....) وتاريخ ١٤٣٤/٦/٤هـ بمبلغ (٣٧,٤١٦,٣٢١) ريالٍ ، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفةٍ خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الاستثمارات الداخلية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات الداخلية من الوعاء الزكوي ورفض حسم الاستثمار الخارجي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار وتحديدًا الجزء المتعلق بالاستثمارات الداخلية التي أيدت اللجنة الابتدائية المكلف في حسمها من وعائه الزكوي، فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار النص بأنه (تبين للجنة أن الشركات السعودية ما عدا (ب)لها

ملفات مسجلة بفرع الهيئة، وقد اشتملت هذه الملفات على عقود التأسيس التي تثبت مشاركة المكلف في ملكيتها وفقًا للنسب التي ذكرها المكلف في اعتراضه، وأن هذه الشركات قدمت قوائمها المالية وإقراراتها الزكوية للأعوام محل الاعتراض وتم دراستها وفحصها والربط عليها زكويًا من قبل الهيئة، وإن عدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف يترتب عليه إخضاع هذه الاستثمارات للزكاة مرتين ومن ثم الوقوع في الثني المنهي عنه شرعًا، وبالنسبة لشركة (ب) فقد قدم المكلف إلى اللجنة الابتدائية المستندات التي تثبت سداد قيمة استثماره في هذه الشركة، وبذلك يكون قد أوفى بما طالبته به الهيئة) ولذلك أيدت اللجنة المكلف في مطالبته بحسم هذه الاستثمارات من وعائه الزكوي، وفي هذا الخصوص ذكرت الهيئة أن القرار الابتدائي لم يتطرق للاستثمارات في كلٍ من (ج)(د)ومع أن المكلف لم يقدم أي مستند بشأنهما قضت اللجنة الابتدائية بقبول حسمها من الوعاء ، كما أن اللجنة في قرارها أفادت بأن جميع الشركات المستثمر فيها مسجلة و لها ملفات بفرع الهيئة بجدة ويوجد بها عقود تأسيس تثبت المشاركة (كل ذلك جاء في مذكرة المكلف المقدمة للجنة) ، ولم يقدم المكلف المستندات التي تثبت الربط على هذه الجهات، وتوضح الهيئة بأن ما يجرى عليه العمل والمطبق على كافة المكلفين هو تقديم المكلف ما يثبت محاسبة الجهات المستثمر فيها زكويًا، وإضافة رأسمال هذه الجهات إلى وعائها الزكوي في الربط وبالتالي يتم حسمها من وعاء الجهة المستثمرة تحاشيًا للثني، وإن عقود التأسيس لا تعد من وجهة نظر الهيئة إثبات قطعي لدفع المكلف لمساهمته في هذا الاستثمار ومحاسبته زكويًا في الجهة المستثمر فيها مما يتوجب معه الحسم من الوعاء، وهذا مذكور في حيثيات قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٥٩٥) لعام ١٤٢٦هـ لذات الشركة برفض حسم نفس هذه الاستثمارات من الوعاء للأعوام من ١٩٩٣م إلى ١٩٩٨م وذلك نظرًا لعدم تقديم المكلف المستند الذي يثبت اقتناء هذه الاستثمارات وسداد قيمتها وخروج مبلغ الاستثمار من ذمته.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف الهيئة قدم مذكرة بخطابه المؤرخ في ١٤٣٧/٣/٢هـ تضمنت الإشارة إلى: أن الهيئة ذكرت في وجهة نظرها بأن قرار اللجنة الإبتدائية لم يتطرق لا من قريب ولا من بعيد للاستثمارات في كل من (ج) والشركة (د) العقارية وأن المكلف لم يقدم أي مستندات بشأنهما...الخ ، وفي هذا الخصوص تفيد الشركة بأن ما ذكرته الهيئة غير صحيح، حيث تطرق قرار اللجنة الإبتدائية وبشكل مباشر في الصفحتين رقم (٩) و(١٠) للشركتين المذكورتين بشكل مفصل حيث نص على ما يلي:

"الشركات - (هـ)، (ج) ، الشركة (د)، قدم المكلف عقود التأسيس لتلك الشركات موثقة من الجهات الرسمية والتي توضح حصة الشركة بتلك الشركات برأس مال قدره (٨٠٠،٠٠٠) ريالٍ و(٨،٥٠٠،٠٠٠) ريالٍ و(٦٠٠،٠٠٠) ريالٍ على التوالي وقدم مستخرج من الحاسب الآلي يوضح تلك الدفعات حسمًا من المطلوب من تلك الشركات" ، وطبقًا لما جاء في قرار اللجنة الإبتدائية في الصفحة رقم (٩) طالب ممثلو الهيئة خلال جلسة مناقشة الإعتراض بتقديم ما يثبت سداد نصيب هذه الشركات من الاستثمارات، وقدمت الشركة بموجب الخطاب رقم (٢٠١٣/٠٦٦١/ج) بتاريخ ١٤٣٤/٤/٩هـ جميع المستندات التي تثبت سداد قيمة الاستثمارات الداخلية بالكامل وبالتالي التزمت الشركة بتقديم جميع المستندات المطلوبة بخلاف ما ادعته الهيئة.

وبخصوص ما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها "بأن اللجنة الإبتدائية أفادت في قرارها بأن جميع الشركات المستثمر فيها لها ملفات مسجلة بفرع الهيئة بجدة ويوجد بها عقود تأسيس تثبت المشاركة ـ كل ذلك جاء في مذكرة المكلف المقدمة للجنة ـ ولم يقدم المستندات التي تثبت الربط على هذه الجهات" ، فإن الشركة في هذا الخصوص تود الإفادة بأن واجبها تقديم المستندات المؤيدة لحصص ملكية هذه الاستثمارات وسداد قيمتها وليس التحقق من تزكية الاستثمارات في الشركات المستثمر فيها لدى الهيئة، وبالتالي فإن المذكرة التي قدمتها الشركة للجنة الإبتدائية والتي أوضحت فيها أرقام الملفات للشركات المستثمر فيها، لكي يسهل للهيئة التأكد من تزكية هذا الاستثمار لدى هذه الشركات وهذا شأن يخص الهيئة ، علمًا بأن الشركات المستثمر فيها المذكورة أعلاه قامت بتقديم إقراراتها الزكوية وسداد الزكاة المستحقة بموجبها ، وقد أكد ذلك قرار اللجنة الإبتدائية في الصفحة رقم (١٠) حيث قامت اللجنة الإبتدائية بالتحقق والرجوع إلى الملفات الزكوية لتلك الشركات السعودية والمسجلة بفرع الهيئة بجدة طبقا للأرقام الواردة في إعتراض الشركة، وتبين أن تلك الشركات قدمت القوائم المالية والإقرارات الزكوية للأعوام محل الإعتراض وتمت دراستها

وفحصها والربط عليها زكويًا من قبل الهيئة كما اشتملت ملفاتها على عقود التأسيس التي تثبت مشاركة المكلف في ملكيتها وفقا للنسب المذكورة في الاعتراض.

وبالنسبة لما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها (بأن ما يجري عليه العمل والمطبق على جميع المكلفين هو تقديم المكلف ما يثبت محاسبة الجهة المستثمر فيها زكويًا، وإضافة رأسمال هذه الجهات إلى وعائها الزكوي في الربط وبالتالي يتم حسمها من وعاء الجهة المستثمرة تحاشيا للثني، وإن عقود التأسيس لا تعتبر لدى الهيئة إثبات قطعي لدفع المكلف لمساهمته ومحاسبته زكويا في الجهة المستثمر فيها مما يتوجب معه الحسم من الوعاء، وهذا ما جاء في حيثيات قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٥٩٥) لعام ١٤٢٦هـ لذات الشركة برفض نفس هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للأعوام السابقة لعدم تقديم المكلف المستند الذي يثبت اقتناء هذه الاستثمارات وسداد قيمتها وخروج مبلغ الاستثمار من ذمته) ، فإن الشركة في هذا الخصوص تود الإفادة بأن الظروف والأحداث التي صدر في ضوئها قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٥٩٥) قد تغيرت، حيث صدر حديثا تعميم الهيئة رقم (١٤٣٢/١٦/١٧١٩) بتاريخ ١٤٣٢/٣/٢٧هـ والذي نص ضمن البند (ثالثا) على أنه "يجب حسم الاستثمارات الداخلية تحت التأسيس من الوعاء الزكوي سواء كان لها ملف بالهيئة أو لم يكن وسواء دفع عنها زكاة أو لم يدفع لعدم حولان الحول عليها أو لكون وعائها بالسالب سواء كانت استثمارات جديدة أو قديمة متى كانت تلك الاستثمارات طويلة الأجل ونية المستثمر عند الاستثمار فيها هي الاحتفاظ بها للحصول على عوائدها كعرض من عروض القنية"، مما يعني أن الهيئة واللجان أصبحت تقبل حسم مثل هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي طبقا للتعميم المذكور أعلاه ، وتأكيدًا على ما تقدم صدرت عدة قرارات من لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية تؤيد حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي و منها على سبيل المثال قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية رقم (١٢) لعام ١٤٢٠هـ ، وقرار اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية رقم (٥٤٣) لعام ١٤٢٦هـ ، كما إن الخطاب الوزاري رقم (٨٦٧٦/٤) بتاريخ ١٤١٠/١٢/٢٤هـ نص على " وبناءً عليه؛ فإن الاستثمارات التي يتعين حسمها من وعاء الزكاة هي الاستثمارات المالية غير المتداولة والتي يتجاوز بقاؤها سنة أو أكثر في دفاتر البنك".

وبما أن الشركة قد احتفظت بتلك الاستثمارات في دفاترها لعدة سنوات فإنها تعتبر استثمارات طويلة الأجل (غير متداولة) ويجب خصمها من وعاء الزكاة طبقا للخطاب الوزاري المشار إليه أعلاه ، وإن رفض الهيئة خصم الاستثمارات المحلية من وعاء الزكاة للشركة، سوف يؤدي إلى خضوع نفس المال في الحول الواحد للزكاة الشرعية مرتين ، وهذا لا يتفق مع أحد الشروط الرئيسية لاحتساب الزكاة، كما إن نظام الزكاة وجميع التعاميم أكدت على أحقية مكلفي الزكاة بخصم الاستثمارات التي يتم شراؤها والاحتفاظ بها كعروض قنية من وعاء الزكاة، منها على سبيل المثال تعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) بتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ والذي نص على حسم الاستثمارات في منشات أخرى سواء تمت هذه الاستثمارات في داخل المملكة أو خارجها، وينبغي الملاحظة بأن الهيئة أدرجت في الوعاء الزكوي للشركة كامل حقوق الملكية(رأسمال الشركة والاحتياطيات والبنود الأخرى)، ونظرا لأن حقوق الملكية التي استخدمت في تمويل الاستثمارات أعلاه قد أدرجت في وعاء الزكاة فإنه يتوجب السماح بحسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة ، كما أن قيام الهيئة بإدراج كامل حقوق الملكية وعدم السماح بحسم الاستثمارات المذكورة أعلاه سوف يؤدي إلى تناقص رأس المال وإلحاق الضرر بالشركة وهذا يتعارض مع المفهوم الشرعي والهدف من الزكاة، وطبقًا للفقرة (٣) من خطاب وزير المالية والإقتصاد الوطني رقم (٦٣٦٠/٣) وتاريخ ١٤٠٩/٩/١٧هـ فإن الأصل في الاستثمارات أنها تخضع للزكاة لدى الشركة المستثمر فيها حيث نصت الفقرة المذكورة صراحة على "أن الاستثمارات تخضع للزكاة في الجهة المستثمر فيها ولا تخضع للزكاة في الجهة المستثمرة" ، وبناء على ما تقدم، فإن الشركة تطالب بخصم كامل رصيد الاستثمارات الداخلية من وعاء الزكاة.

وقدم المكلف بناءً على طلب اللجنة مع خطابه المؤرخ في ١٤٣٧/٣/١٨هـ نسخة من القوائم المالية للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م للشركات المستثمر فيها الداخلية وهي (ز)، و(هـ) ، (ب)، و(ج) ، (د) ، وشركة (و) ، ونسخة من عقود التأسيس للشركات المستثمر فيها الداخلية المذكورة أعلاه بالإضافة إلى عقد تأسيس الشركة المستثمر فيها الخارجية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تأييدها في عدم حسم الاستثمارات الداخلية (المحلية) من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بحسم الاستثمارات الداخلية من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على القوائم المالية للشركة (أ) للأعوام ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م وعلى الإيضاحات المتممة لها، وعلى الإقرارات الزكوية والربوط التي أجرتها الهيئة للأعوام المذكورة، وكذلك الاطلاع على القوائم المالية للشركات المحلية المستثمر فيها وعقود تأسيس هذه الشركات تبين أن الاستثمارات المحلية للمكلف هي استثمارات في رؤوس أموال شركات محلية وهي (ز)، و(هـ) (ب)، و(ج) ، (د) ، وشركة (و) ، وبالتالي هي استثمارات في عروض قنية وينبغي حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة، وبناءً عليه؛ ترفض اللجنة استئناف الهيئة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الاستثمارات المحلية من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م.

البند الثاني: التمويل المساند.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد الهيئة في عدم حسم التمويل المساند من الوعاء الزكوي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم حسم رصيد الاستثمارات طويلة الأجل (التمويل المساند) الممنوح للشركات التابعة والزميلة من وعاء الزكاة ، وأن اللجنة في قرارها ذكرت أن الشركة صنفت الاستثمارات طويلة الأجل (التمويل المساند) ضمن القوائم المالية لعامي ١٩٩٩م و٢٠٠٠م كذمم مدينة طويلة الأجل وفي عامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م كتمويل مساند وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بما يلي:

ـ إن اختلاف تصنيف رصيد الاستثمارات طويلة الأجل (التمويل المساند) من ذمم مدينة طويلة الأجل إلى تمويل مساند لا يعني إختلاف جوهر وطبيعة هذا الرصيد كتمويل مساند واعتباره قروض.

ـ إن تطبيق الهيئة سابقًا كان خصم الرصيد المطلوب من شركة تابعة كتمويل مساند في حال إدراج هذا المبلغ في وعاء الزكاة للشركة التابعة بغض النظر عن كيفية تصنيفه في القوائم المالية للشركة الأم.

وقد قامت الهيئة لاحقًا بتطبيق هذه المعالجة ورفض خصم التمويل المساند في حال إظهاره كمطلوب من الشركة التابعة، مما تطلب أيضا من الشركات التابعة تصنيف هذا الرصيد ضمن بند الاستثمارات ليعكس حقيقة التعاملات وأن هذا المبلغ لا يمثل قرض وإنما يمثل رأسمال إضافي ممنوح للشركة التابعة.

كما أن هذه المعالجة تم تأكيدها أيضا 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 حيث نص على "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 بإعتباره مالكًا فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل رأس المال الإضافي".

وبناءً عليه؛ يرى المكلف أن، هذه الأرصدة لا تمثل قروض تقوم الشركات التابعة بسدادها للشركة الأم وإنما تمثل رأسمال إضافي يأخذ حكم رأس المال ، وذكر المكلف أن اللجنة استندت في قرارها إلى الفتوى رقم (٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ بأن الزكاة

تجب على المقرض والمقترض، وفي هذا الخصوص تفيد الشركة بأن هناك فهم خاطئ من قبل اللجنة والهيئة للفتوى المذكورة أعلاه، حيث لا يجوز فرض زكاة على المقرض والمقترض في نفس الحول ، وقد أكد مفهوم الشركة لهذه الفتوى، الأحكام الصادرة من ديوان المظالم ومنها الحكم رقم (١٦٢/د/إ/٥) لعام ١٤٣٠هـ الذي قضى بأن إيجاب الزكاة على الدائن والمدين في المال الواحد يلزم منه تثنية الزكاة في المال الواحد وهو ما نهى عنه الحديث، مما تنتهي معه الدائرة إلى إلغاء القرار محل الدعوى.

وكذلك الحكم رقم (١٦٣/د/إ/٤) لعام ١٤٣١ هـ الصادر من ديوان المظالم والذي نص على "هذا والدائرة فيما تقدم وإن كانت لا تهدف إلى ترجيح قول على قول في مسألة زكاة الديون المؤجلة، إلا أنها ترى أن ما قامت به الهيئة من إلزام الدائن بزكاة القروض المؤجلة مع إسقاط ما يقابل القروض المؤجلة على المدين، يفتقد إلى التوازن بالنظر إلى الديون في جانبيها المدين والدائن والواجب تحقيق هذا التوازن منعا للتثنية في الزكاة، وفضلا عما تقدم فإنه حتى على التسليم بأن قرض الزكاة على الدائن والمدين في آن واحد لا يؤدي إلى الثني في الزكاة، فإن هذا فيما إذا كان المدين والدائن مستقلين، في حين أن الثابت أن الشركة المدعية شركة قابضة، وأنها ألزمت بزكاة قروض طويلة الأجل منحتها لشركة تابعة لها، وفي نفس الوقت ألزمت الشركة التابعة بزكاة هذه القروض وهذا يؤدي إلى الثني في الزكاة لأن الشركة التابعة وإن كانت تتمتع من الناحية النظامية بشخصية اعتبارية مستقلة، إلا أن أموالها عائدة في حقيقة الأمر للشركة القابضة، وبذلك فإن فرض الزكاة على القروض في حق كل من الشركة القابضة والشركة التابعة هو في حقيقته فرض للزكاة مرتين في مال واحد لشخص واحد...إلخ ".

كما أن هذا الرصيد يمثل استثمارا إضافيًا طويل الأجل للشركة، تم تمويله من حقوق الشركاء، وبالتالي يأخذ نفس حكم الاستثمار في الشركات التابعة من حيث خصمه من وعاء الزكاة، ويؤكد ذلك، أن هذا الرصيد مدرج ضمن بند الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة وأخرى.

وأن ما جاء في ربط الهيئة يتعارض مع خطاب الإدارة العامة بالرياض رقم (٩/١٧٢٣) بتاريخ ١٤٢٦/٣/٢٨هـ، والذي أكد بما لا يدع مجالًا للشك بأن كامل التمويل الإضافي الذي يتم إثباته ضمن حساب جاري الشركاء في الشركة المستثمر فيها ولم يتم تعديل نسبة الشراكة بهذا التمويل في عقد تأسيسها يخصم من وعاء الزكاة للشركة المستثمرة بشرط أن يدرج في وعاء الزكاة للشركة المستثمر فيها.

لذلك، فإن هذا دليل صادر من الهيئة العامة للزكاة بالرياض يؤكد على صحة إعتراض الشركة ومطالبتها خصم رصيد التمويل المساند الاستثماري الممنوح للشركات التابعة من وعائها الزكوي.

وتأكيدًا على أن هذه الأرصدة أدرجت في وعاء الزكاة للشركات المستثمر فيها، قامت الشركة بتزويد الهيئة بصورة من الإقرارات الزكوية والبيانات الحسابية المدققة للشركات المستثمر فيها بموجب خطابها بتاريخ ١٤٢٤/١١/٢٥هـ.

وبالتالي فإن الشركة ترى أنه طالما تم إدراج الأرصدة المذكورة أعلاه في الوعاء الزكوي للشركات المذكورة فإنه لابد في المقابل من قبول خصم تلك الأرصدة من الوعاء الزكوي (أ) لتجنب الإزدواج الزكوي بغض النظر عن كيفية استخدام هذه الأرصدة لدى الشركات المذكورة، ويؤكد ذلك بما لا يدع مجالًا للشك الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) الصادرة بتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ والتي أشارت ضمن إجابة السؤال الأول إلى وجوب عدم تزكية المال الواحد في الحول الواحد مرتين.

وقد صدرت في حالات مماثله تمامًا لحالة الشركة حديثًا قرارات من اللجنة الإبتدائية الزكوية الضريبية واللجنة الاستئنافية الضريبية التالية ومن ذلك.

وقرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (١٠٣٢) لعام ١٤٣٢هـ والمصادق عليه من قبل وزير المالية بموجب الخطاب رقم (١٨٢١) وتاريخ ١٤٣٢/٢/٢٥هـ، وقرار اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية الإبتدائية الأولى بجدة رقم (٣/٨) لعام ١٤٣٤هـ.

وينبغي الملاحظة بأن الهيئة أدرجت في الوعاء الزكوي للشركة كامل حقوق الملكية (رأسمال الشركة والاحتياطيات والبنود الأخرى)، وبناءً على ذلك ونظرًا لأن حقوق الملكية التي استخدمت في تمويل البند أعلاه قد أدرجت في وعاء الزكاة؛ فإنه يتوجب السماح بخصم كامل رصيد التمويل المساند من وعاء الزكاة للشركة، كما إن هذه الأرصدة تمثل رأسمال إضافي تم تصنيفه كاستثمارات طويلة الأجل، وحيث إن التمويل الاستثماري الممنوح للشركات المستثمر فيها يمثل رأسمال إضافي لهذه الشركات يتمتع بنفس الحقوق ويترتب عليه نفس الإلتزامات التي تنطبق على حصص رأس المال، فقد قامت الشركة بتصنيف التمويل الاستثماري الممنوح للشركة التابعة ضمن بند الاستثمارات لذلك فقد تم إظهار رصيد الاستثمار الإضافي الممنوح للشركات التابعة والزميلة ضمن رصيد الاستثمارات في هذه الشركة، وأضاف أنه وبما لا يتعارض مع ما سبق ذكره وفي حال عدم قبول الهيئة لما تم ذكره أعلاه وإصرارها على اعتبار التمويل المساند الاستثماري الممنوح للشركات التابعة والزميلة ذمة مدينة، فإن رفض الهيئة خصم رصيد الذمة المدينة طويلة الأجل والمستحقة من الشركات التابعة يتعارض مع نص الفتوى الشرعية رقم (٢٣٤٠٨) الصادرة بتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ من اللجنة الدائمة للبحوث والإفتاء حيث أكدت الفتوى ضمن الإجابة على السؤال الأول على أن الديون التي تتأخر أو لا يتم استلامها لا يجب عليها زكاة لقوله تعالى (فاتقوا الله ما استطعتم) ولأن الزكاة مواساة فلا تجب على شخص لا يستطيع قبضها وليس في يده شيء منها، ولذلك تطالب الشركة، بتطبيق الفتوى الشرعية المذكورة أعلاه والتي تنص على عدم وجوب زكاة على الديون التي لم يتم استلامها لأنها ليست في يد الشركة، وقد أكد مفهوم الشركة لهذه الفتوى حكم ديوان المظالم رقم (١٦٣/د/إ/٤) لعام ١٤٣١هـ.

وبعد إطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها بأن الهيئة لم تقم بحسم بند التمويل المساند من الوعاء الزكوي لكون هذا البند لا يمثل استثمارًا وإنما هو ديون للشركة لدى الغير في صورة تمويل مساند (ذمم مدينة) وهذه المبالغ لا تحسم من الوعاء الزكوي تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (١٩٦٤٣) وتاريخ ١٤١٨/٥/٢٣هـ، كما أن إضافة القرض ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة حين ربط الزكاة على الجهة المقترضة لا يمنع من تزكية المُقرض عن ذات مبلغ القرض حيث إن ربط الزكاة عليه في ذات الحول لا يعد تثنية للزكاة لاختلاف الذمة المالية للمقرض عن المقترض تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ.

وقد تأيد إجراء الهيئة في عدم حسم البند بالقرار الاستئنافي رقم (٥٩٥) لعام ١٤٢٦هـ، الصادر لنفس الشركة عن الربط الزكوي للأعوام من ١٩٩٣م حتى ١٩٩٨م والمصادق عليه بموجب خطاب وزير المالية رقم (٦٦٠٦/١) وتاريخ ١٤٢٦/٦/٢٥هـ وقد تأيد هذا القرار الاستئنافي بالحكم النهائي الصادر من ديوان المظالم برقم (١٤٣/د/٥) لعام ١٤٣٢هـ.

وأضاف ممثلو الهيئة بأن هذا البند مصنفًا كديون بالنسبة للعامين ١٩٩٩م و٢٠٠٠م وتم تغيير هذا التصنيف في العامين ٢٠٠١م و٢٠٠٢م إلى استثمارات وترى الهيئة أن طبيعة هذه الديون ما زالت على ما هي عليه لاسيما وأن المكلف ما زال يسميها (تمويل مساند) وهذا يدل على أنها محتفظة بطبيعتها كديون للمكلف على الجهات المدينة وأن تغيير المسمى لا يغير من واقع الحال، وقدم ممثلو الهيئة قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٢٢٣) لعام ١٤٣٣هـ المصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (٩٤٧٧) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٣هـ دعمًا لوجهة نظرهم والذي جاء مؤيدًا لإجراء الهيئة بعدم حسم التمويل الاستثماري طويل الأجل من الوعاء الزكوي للمكلف، وأنه بالرجوع إلى المذكرة الإلحاقية المقدمة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تبين أنها جاءت مؤكدة لما سبق ذكره في اعتراضه بالإضافة إلى استشهاده بالحكم الصادر من ديوان المظالم رقم (١٦٢/د/إ/٥) لعام ١٤٣٠هـ.

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 مبلغ التمويل المساند المقدم لجهات تابعة والذي سماه المكلف بالاستثمارات طويلة الأجل من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذا التمويل من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية للمكلف و الإقرارات والربوط الزكوية للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م، وكذلك القوائم المالية للشركات التابعة المستثمر فيها، تبين أن هذا البند يمثل قروض (التمويل المساند) ظهرت في قائمة المركز المالي في القوائم المالية للمكلف تحت بند ذمم مدينة في عامي ١٩٩٩م و٢٠٠٠م وتحت بند تمويل مساند في عامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م، كما تبين أن الإيضاح رقم (٧) من إيضاحات القوائم المالية للأعوام المذكورة يفيد بأن هذا البند يمثل أموالا مقدمة من المكلف لشركات تابعة مملوكة بنسب مختلفة ومن ذلك (ج) المملوكة بنسبة ٨٥%، و(هـ) المملوكة بنسبة ٨٠%.

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".

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

وبناءً عليه؛ وحيث إن المكلف كما هو موضح آنفا يملك نسبة في رؤوس أموال تلك الشركات التابعة وفقًا لعقود التأسيس المقدم للجنة نسخة منها ، فإن اللجنة ترى أحقية المكلف حسم القروض (التمويل المساند) المقدمة لتلك الشركات بما يعادل نسبة ملكية المكلف في رؤوس أموال هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م.

البند الثالث: الاستثمار الخارجي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات الداخلية من الوعاء الزكوي ورفض حسم الاستثمار الخارجي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديدًا الجزء المتعلق بالاستثمار الخارجي فذكر أن اللجنة في قرارها ذكرت بأنه لم يتم قبول القوائم المالية المدققة لـ(ح)لخصم هذا الاستثمار نظرا لأنه لم يتم المصادقة على كل صفحة من صفحات تلك القوائم المالية من قبل القنصلية السعودية أو من قبل المحاسب القانوني للشركة المذكورة ، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بأنها لم تستطع تحديد الأسس النظامية التي استندت عليها اللجنة في رفض خصم الاستثمار الخارجي في شركة (ز) واحتجاجها بعدم المصادقة على كل صفحة من صفحات القوائم المالية من قبل المحاسب القانوني للشركة ، و في هذا الخصوص تؤكد الشركة بأن القوائم المالية التي قدمتها الشركة صادرة من مكاتب محاسبة قانونية معتمدة طبقا للإجراءات المتبعة من قبل تلك المكاتب التي لا تتضمن المصادقة على كل صفحة من صفحات القوائم المالية ، كما أن الشركة لا يمكنها الرجوع إلى المكاتب التي أعدت القوائم المالية في بلد الاستثمار (سوريا) لوجود أحداث سياسية تمنعها من التواصل مع هذه المكاتب، كما تـود الشركة الإشارة إلى أن مجلــة هيئة الزكاة والدخل تضمنت فـي عددهـا رقم (٣٥) لشهر ربيع الثاني ١٤٣٤هـ قرار صادر حديثًا من اللجنة الاستئنافية الضريبية يؤيد وجهة نظر الشركة بخصوص المصادقة على القوائم المالية ، وبناء عليه يطالب المكلف بتطبيق القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) على هذه الحالة وذلك بقبول حسم الاستثمار في (ح) من وعاء

الزكاة، لأن القرار المذكور لم ينص على أنه حتى يتم قبول حسم الاستثمار الخارجي من وعاء الزكاة يتوجب تقديم قوائم مالية مدققة مصادق على كل صفحة من صفحاتها من قبل القنصلية السعودية في ذلك البلد أو من قبل المحاسب القانوني، حيث نص القرار المذكور على أنه يتوجب تقديم ما يثبت تزكية هذا الاستثمار من قبل الشركة الخارجية المستثمر فيها أو تقديم البيانات الحسابية المدققة واحتساب الزكاة من واقعها وسدادها للهيئة، وتطبيقًا للقرار الوزاري المشار إليه أعلاه، قامت الشركة بتزويد الهيئة ولجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بصورة من القوائم المالية واحتساب الزكاة المستحقة على الشركة المستثمر فيها خارج المملكة المذكورة أعلاه.

وبعد إطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على تمسكهم بوجهة نظر الهيئة المبينة في القرار الابتدائي وملخصها أن الهيئة لم تقم بحسم بند الاستثمار الخارجي من الوعاء الزكوي لكون هذا البند يمثل استثماراً خارجياً في (ز)، وينطبق عليه ما تضمنه القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ، بالإضافة إلى أن الشركة لم تثبت مستندياً دفع قيمة هذا الاستثمار، كما أن القوائم المالية المقدمة للشركة المستثمر فيها لم يتم المصادقة علي جميع صفحاتها من القنصلية السعودية في بلد الشركة المستثمر فيها ولا حتى من قبل المحاسب القانوني.

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 الاستثمار الخارجي (الاستثمار في (ز) من وعائه الزكوي، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم الاستثمارات الخارجية من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ الذي نص في البند (ثانيًا) منه على أن "يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمار في منشآت خارج المملكة ـ مشاركة مع آخرين ـ بشرط أن يقدم المكلف للهيئة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار وذلك من أجل احتساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للهيئة 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 بعالية فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي".

وبناءً عليه؛ وحيث إن قرار وزير المالية المشار إليه اشترط لقبول حسم الاستثمارات الخارجية من الوعاء الزكوي تقديم ما يثبت سداد الزكاة عن هذه الاستثمارات أو تقديم القوائم المالية للشركة المستثمر فيها وذلك ليتم احتساب الزكاة على هذه الاستثمارات من واقع القوائم المالية المقدمة، وبما أن القرار المذكور لم يشترط المصادقة على جميع صفحات القوائم المالية الخارجية من القنصلية السعودية في بلد الشركة المستثمر فيها، وحيث قدم المكلف القوائم المالية للشركة الخارجية المستثمر فيها وهي (ز) للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م وقدم كشفاً يتضمن احتساب الزكاة على حصته في رأس مال الشركة الخارجية البالغ نسبتها ١٠% ملتزما بالتعليمات المنصوص عليها في قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة، على أن تقوم الهيئة بالتأكد من صحة احتساب الزكاة المستحقة على هذه الاستثمارات اعتمادًا على البيانات المالية التي أظهرتها القوائم المالية للشركة المستثمر فيها وتحصيلها طبقاً لما هو متبع مع بقية المكلفين.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الاستثمارات المحلية من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

٢- حسم التمويل المساند المقدم من المكلف للشركات التابعة من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م بما يعادل نسبة ملكية المكلف في رؤوس أموال هذه الشركات وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات الخارجية في شركة (ز) من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٩م وحتى ٢٠٠٢م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،