(القرار رقم ١٧٧٩ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)
في الاستئناف رقم (١٧٤١/z) لعام ١٤٣٦هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/١١/١٥هـ 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 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 الابتدائية الأولى بالرياض رقم (٦) لعام ١٤٣٦هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام المالية من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٢هـ كل من: .....، 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 الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٦) لعام ١٤٣٦هـ بموجب الخطاب رقم (٣٦/١/٢٣) وتاريخ ١٤٣٦/٢/١٥هـ، وقدم استئنافه المقيد لدى اللجنة برقم (٦٤) وتاريخ ١٤٣٦/٤/١٣هـ كما قدم ضمانًا بنكيًا بالمبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند: السلف الطويلة الأجل إلى شركة تابعة.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم حسم السلف طويلة الأجل المقدمة من الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به وذكر أنه لا يوافق على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة العامة للزكاة والدخل برفض اعتماد المبالغ المذكورة أعلاه للسلف الطويلة الأجل الى شركة تابعة (المصرح عنها كجزء من الاستثمار في شركة تابعة) كحسم من وعاء الزكاة في الربط النهائي للسنوات المذكورة أعلاه على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقًا للتفصيل الآتي:

- خطأ مادي المبلغ (٢٩٥,٢٠٠,٠٠٠) ريال المذكور في الإيضاح (٨) حول القوائم المالية المدققة لشركة (أ)عن عام ٢٠١١م هو خطأ في الطباعة علما بأن مبلغ السلف طويلة الأجل كان ينبغي أن يكون (٢١٠,٨٨٢,٠٠٠) ريال , كما يتضح ذلك من الإيضاح (١٣) حول القوائم المالية المدققة لشركة (أ)وقد سبق لشركة (أ)أن زودت الهيئة بهذه المعلومات بخطابينا رقم (٢١٢٨-١٣ب) ورقم (٢١٥١-١٢ب).

- استنادا إلى الأنظمة الزكوية الراهنة تعتقد شركة (أ)أن الزكاة يجب أن تربط على الأموال التي تمكث في الشركة فترة حول كامل، وبما أن الأموال قد خرجت من العمل على شكل سلف طويلة الأجل لشركة تابعة، فانه ينبغي عدم إخضاعها للزكاة، فالأنظمة الزكوية قائمة على أساس أحكام الشريعة الإسلامية التي توجب ربط الزكاة على صافي الأصول، أي رأس المال والاحتياطيات ناقصا المبالغ المستثمرة في الأصول الطويلة الأجل، وبناء على ذلك فانه ينبغي السماح بحسم السلف طويلة الأجل المذكورة أعلاه من

الوعاء الزكوي لأن الأموال أعلاه لم تمكث في أعمال شركة (أ) لفترة حول كامل، وشركة (أ) قدمت المبلغ أعلاه من الأموال الخاصة بها، كما أن الموارد التي تم تمويل السلف المذكورة أعلاه منها، أي رأس المال والاحتياطات والأرباح المبقاة قد سبق وأن أضيفت إلى وعاء زكاة شركة (أ)للسنوات ٢٠٠٩م و٢٠١٠م و٢٠١١م، وبناءً على ذلك فان الإنصاف يقتضي اعتماد السلف طويلة الأجل التي تم تمويلها من العناصر أعلاه كحسم من وعاء الزكاة، وبالإضافة إلى ما ذكر أعلاه، فان السلف الطويلة الأجل المذكورة أعلاه قد أضيفت أيضا إلى وعاء زكاة الشركة التابعة ذات الصلة ومن ثم فان هذه السلف يجب اعتمادها كحسم من وعاء زكاة شركة (أ) للسنوات ٢٠٠٩م و٢٠١٠م و٢٠١١م، وكما هو موضح أعلاه، فان الأنظمة الزكوية قائمة على أساس أحكام الشريعة الإسلامية والتي تنص على ربط الزكاة على صافي الأصول، أي رأس المال والاحتياطيات ناقصا المبالغ المستثمرة في الموجودات الطويلة الأجل، وبناءً على ذلك فإنه ينبغي السماح بحسم السلف طويلة الأجل المقدمة للشركة التابعة أعلاه من وعاء زكاة شركة (أ) لأن الأموال العائدة لتلك الموجودات قد خرجت من العمل على أساس طويل الأجل مثل الأموال المتعلقة بالموجودات الثابتة بينما يضاف مبلغ رأس المال المقابل إلى وعاء الزكاة، والقرار الوزاري رقم (٣٩٣) وأحكام الشريعة يلزمان الشركة بدفع الزكاة على الأموال التي تمكث في الشركة حولا كاملا، ويرجى الملاحظة أن شركة (أ) قد أضافت إلى وعاء الزكاة جميع البنود الخاضعة للزكاة، وقد كانت السلف طويلة الأجل قيد المناقشة قد قدمت من أصل تلك الأموال التي أخضعت للزكاة، علما بأن الإجراء المتبع لدى الهيئة هو اعتماد الاستثمارات كحسم من وعاء الزكاة لأن ما يقابلها في رأس المال والاحتياطي يدرج في وعاء الزكاة بصرف النظر عن كون الاستثمار قد جرى في السنة الحالية أو السنوات السابقة.

- عالجت شركة (أ) السلف المقدمة إلى الشركة التابعة في الإقرارات الزكوية لشركة (أ) وشركتها التابعة بناءً على تعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) المؤرخ في ١٣٩٢/٨/٨هـ، وطالبت الشركة بحسم السلف المقدمة إلى الشركة التابعة من الوعاء الزكوي استنادًا إلى البند أولا (٧) (ج) من تعميم الهيئة المذكور أعلاه، ونورد فيما يلي الجزء المعني من تعميم الهيئة الذي نص على "الاستثمارات في منشآت أخرى: سواء أكانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن. وكذلك سواء تمت هذه الاستثمارات في داخل المملكة أو في خارجها"، يلاحظ من المقتطف أعلاه، أن الأنظمة الزكوية تنص على أن الاستثمار يعتمد كحسم من الوعاء الزكوي إذا كان مأخوذا من رأس المال أو الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن، كما أن السلف أعلاه قد قدمت من قبل شركة (أ)إلى الشركة التابعة من رأسمالها واحتياطياتها وحسابها الجاري الدائن، وتقتضي الأنظمة الزكوية أنه إذا ما أضيف رأس المال أو الاحتياطي أو الحساب الجاري الدائن إلى الوعاء الزكوي للقارض، فإن السلف يجب اعتمادها كحسم من وعاء الزكاة على أساس أن الأموال قد خرجت من الأعمال. والتعميم المذكور أعلاه أيضا ذكر في البند أولا (٦) بأن الحسابات الدائنة تعد بمثابة رأس المال وبناء عليه، ينبغي إضافتها إلى الوعاء الزكوي. وبالتالي فإن أي قرض ممنوح من قبل شريك إلى شركة تابعة يعتبر كرأس مال للشركة التابعة ويضاف إلى الوعاء الزكوي للشركة التابعة. نورد فيما يلي الجزء المعني من التعميم الذي نص على "رصيد الحساب الدائن لصاحب المنشأة في أول العام: لأنه يعد بمثابة رأس المال ويستثمر في أغراض المنشأة"، ويلاحظ من البند أولا (٦) من تعميم الهيئة المذكور أعلاه أن الحساب الدائن يعد بمثابة رأس مال الشركة ولذلك تم إضافته إلى الوعاء الزكوي، وبناءً على ذلك، فإن إجراء الهيئة برفض اعتماد السلف المقدمة إلى الشركة التابعة كحسم من وعاء الزكاة بحجة أن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة قد ظهرت كقرض من شريك وليس كرأس مال للشركة التابعة يعتبر إجراء غير مبرر، وكذلك ذكر التعميم في البند أولا (١) أن رأس المال المدفوع في أول العام فقط يخضع للزكاة، وأن أي إضافات إلى رأس المال خلال العام لا تخضع للزكاة لعدم حولان الحول عليها، ونورد الجزء ذي الصلة من التعميم الذي ينص على "رأس المال المدفوع في أول العام: مع مراعاة عدم إضافة أي زيادات على رأس المال تكون قد تمت خلال العام لضرورة مرور حول كامل عليها بمعنى أنه يجب احتساب هذه الزيادة في العام التالي: ويلاحظ أن المعالجة التي تمت في الشركة التابعة كانت على أساس البند أولا (١) من تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) حيث إن مبلغ القرض من الشركاء قد أضيف إلى الوعاء الزكوي على أساس أن المبالغ أعلاه قد مكثت لدى الشركة حولًا كاملًا. ويود موكلنا إفادة اللجنة بأن إجراء الهيئة برفض اعتماد السلف المقدمة إلى الشركة التابعة كحسم من وعاء الزكاة يتعارض مع تعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) وأن المفهوم لدينا أن الهيئة قد اعتمدت على الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) واستنتجت خطأ

أنه يتعين دفع زكاة على السلف المقدمة إلى الشركة التابعة متجاهلة حقيقة أن القرض من شريك قد سبق وأن تمت إضافته إلى الوعاء الزكوي للشركة التابعة، ولو كانت الحالة كذلك لتعين على الهيئة اصدار تعميم يلغي تعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) ويؤكد بأن القروض إلى الشركة التابعة في المستقبل سوف لن يتم اعتمادها كحسم من الوعاء الزكوي للقارض بالرغم من حقيقة أن الأموال قد خرجت من أعمال الشركة. كما نود الإفادة بأننا لسنا على علم بأي تعميم أصدرته الهيئة تلغي به التعميم رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) وتؤكد به أن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة سوف لن يتم اعتمادها كحسم من الوعاء الزكوي على أساس البند أولا (٧) (ج) من تعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) وفي ضوء ما سبق، فبما أنه قدمت الإقرارات الخاصة بالشركة وبالشركة التابعة طبقا لتعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) فإن إجراء الهيئة برفض اعتماد حسم السلف المقدمة إلى الشركة التابعة يتعارض مع الأنظمة الزكوية وبالتالي يعتبر إجراء غير مبرر.استنادا إلى المعلومات والتوضيحات الواردة أعلاه، تعتقد شركة (أ)بأن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة ينبغي اعتمادها كحسم من وعاء زكاة شركة (أ)لأن المبالغ أعلاه قد أضيفت إلى الوعاء الزكوي للشركة التابعة طبقا للنظام.

وكما يلاحظ أن القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) يلزم الشركة القابضة بتقديم إقرار زكوي موحد بتجميع نتائج الشركة القابضة والشركة التابعة المملوكة بنسبة ١٠٠% وبتجميع نتائج الشركة القابضة والشركة التابعة المملوكة بنسبة ١٠٠%، فإن السلف المقدمة من قبل الشركة القابضة إلى الشركة التابعة قد ألغي تأثيرها مقابل القرض من شريك، وبذلك فإن موضوع رفض اعتماد حسم السلف يكون غير وارد , وفي حالة شركة (أ) فطالما أن شركة (ب) هي شركة تابعة مملوكة لها بنسبة ٧٥% فقد قدمت شركة (أ)إقراراتها الزكوية للسنوات ٢٠٠٩م إلى ٢٠١١م على أساس القوائم المالية المدققة المستقلة طبقا للأنظمة الزكوية، وبناءً عليه فإن السلف المقدمة إلى شركة (ب)قد أدرجت ضمن استثمار شركة (أ)وتمت المطالبة بها كحسم من وعاء الزكاة، بالإضافة إلى ذلك، فإن القرض من الشريك السعودي قد أضيف أيضًا إلى وعاء الزكاة لشركة..... والجدير بالملاحظة أيضا أن كامل القرض من الشريك السعودي (شركة أ) قد أضيف إلى وعاء الزكاة وليس حصة الشريك السعودي، والإنصاف يقتضي أن تحتسب الزكاة باتباع نفس الأساس في جميع الحالات سواء كانت الشركة القابضة تمتلك الشركة التابعة بنسبة ١٠٠% أو بنسبة ٩٩% أو بنسبة ٥٠% وبناء على ذلك، ونظرًا لإلغاء تأثير الرصيد المدين والدائن في حالة الإقرار الزكوي الموحد، فإن السلف المقدمة من قبل الشركة القابضة إلى الشركة التابعة لا تخضع للزكاة، ومن ثم فانه في حالة الإقرارات الزكوية المقدمة على أساس مستقل، يجب أن يتم أيضا الغاء تأثير السلف والقرض من شريك والقرض من وعاء الزكاة بإضافة مبلغ السلف والقرض إلى وعاء الزكاة للشركة التابعة وبحسم السلف في الإقرار الزكوي للشركة القابضة.

- السلف المقدمة إلى الشركة التابعة كانت مصنفة كاستثمار بناء على معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتود شركة (أ) الإفادة بأن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة قد صنفت كاستثمار طبقًا لمعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومعيار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الخاص بمحاسبة الاستثمار في الأوراق المالية لم يقدم أي توجيهات بشأن تصنيف السلف المقدمة إلى الشركة التابعة ضمن الاستثمار، وقد أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين توضيحًا بالخطاب رقم (١٠/٨٩٢) المؤرخ في ١٤٢٣/٨/١٥هـ الموافق (٢٠٠٢/١٠/٢١م) ينص على أنه في حالة عدم نص معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على توجيهات في موضوع أو إجراء محدد في القوائم المالية، فإنه يتعين الاسترشاد بالمعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (والتي تعرف حاليًا باسم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، ونورد فيما يلي الجزء المعني من الخطاب المذكور أعلاه "أولا: القرار رقم (١/٣/٣) وتاريخ ١٤٢٣/٧/١٤هـ الموافق (٢٠٠٢/٩/٢١م) والذي نص على أن (يستبدل نص قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٤/٢/٣) وتاريخ ١٤١٤/٥/١٥هـ بالنص التالي: (٤/٢/٣) يتعين عند إعداد ومراجعة القوائم المالية للمنشآت على اختلاف أشكالها النظامية أو النشاط الذي تباشره الالتزام بما يلي:

أ- أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والافصاح العام ومعايير المراجعة التي سبق اعتمادها بقرار وزير التجارة رقم (٨٥٢) وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ ما لم يتم تعديلها من قبل الهيئة وفق ما لها من صلاحيات.

ب- معايير المحاسبة والمراجعة والآراء والمعايير المهنية الأخرى التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وفق ما لها من اختصاص، وفي حالة عدم وجود معيار أو رأي مهني صادر عن الهيئة، يتعين الالتزام بمعايير المحاسبة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية..."، ويلاحظ من المقتطف أعلاه أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قد أفادت محاسبيها المرخصين أنه في حالة عدم صدور توجيه في معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فإنه لأغراض إعداد القوائم المالية، يتعين الالتزام بالمعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) وتمشيًا مع التوجيه أعلاه، تقيدت شركة (أ) بالفقرة (٣٨) من معيار المحاسبة الدولية رقم (٢٨) فيما يتعلق بتصنيف السلف المدفوعة إلى الشركة التابعة ضمن الاستثمار، ونورد نص الفقرة المعنية "ان الفائدة في شركة مرتبطة أو مشروع مشترك هي أخذ مبلغ من الاستثمار في شركة مرتبطة أو مشروع مشترك يحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أي فوائد طويلة الأجل، وهذا يشكل، من الناحية الموضوعية، جزءا من صافي استثمار الشركة في الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك على سبيل المثال، بند غير وارد ولا محتمل سداده في المستقبل المنظور يعتبر، من الناحية الموضوعية، امتداد لاستثمار الشركة في تلك الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك، وقد تتضمن هذه البنود أسهم ممتازة وحسابات مدينة طويلة الأجل أو قروض، ولا تشمل حسابات تجارية مدينة ودائنون تجاريون أو أي حسابات مدينة طويلة الأجل التي لديها ضمانات كافية مثل القروض المضمونة..."، ويلاحظ من المقتطف أعلاه بأن الفائدة في الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك لأغراض طويلة الأجل تشكل جزءًا من صافي الاستثمار في الشركة المرتبطة أو المشروع المشترك وعلاوة على ذلك، أوضحت المعايير أيضًا من خلال المثال المذكور بأن الحسابات المدينة والقروض طويلة الأجل تندرج ضمن الأغراض طويلة الأجل في شركة مرتبطة أو مشروع مشترك، واستنادًا إلى فقرات معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة المقتطفة أعلاه، قامت شركة (أ) بتصنيف السلف المقدمة إلى الشركة التابعة كاستثمار في القوائم المالية المدققة للسنوات ٢٠٠٩م إلى ٢٠١١م وطالبت بالسلف المقدمة إلى الشركة التابعة كحسم من وعاء الزكاة، وشركة (أ)تعتقد بأن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة تندرج ضمن تصنيف الاستثمار وذلك بموجب معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتمثل تدفقًا نقديًا خارجًا طويل الأجل، وبناءً عليه فإن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة ينبغي اعتمادها كحسم من وعاء الزكاة.

- قدمت شركة (أ)السلف إلى الشركة التابعة على أساس طويل الأجل بغرض إنشاء مصانع، وقد دفعت السلف إلى الشركة التابعة على أساس طويل الأجل، وتتضح الحقيقة أعلاه من القوائم المالية المدققة لشركة (أ)التي تثبت أن السلف أعلاه قد دفعت إلى الشركة التابعة على أساس طويل الأجل لإنشاء مرافق انتاجية في مجمع ..... الخاص بها وأنه لا توجد شروط محددة لسدادها.

- أن شركة (أ) قدمت المبالغ أعلاه الى الشركة التابعة لأغراض طويلة الأجل لتمويل إنشاء مرافق إنتاجية للشركة التابعة والاستثمار للأغراض الطويلة الأجل والاستثمار لأغراض المتاجرة قد عُولج بشكل واضح في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) كما في النص "السؤال السادس: هل هناك فرق بين زكاة الأسهم للمساهم الذي يقوم بالمضاربة في الأسهم بيعًا وشراءً والمساهم الذي يقتني هذه الأسهم بغرض الحصول على أرباحها ابتداءً واذا طلبت منه بسعر مناسب قام ببيعها ؟

الجواب: نعم هناك فرق فمن يضارب في الأسهم بيعًا وشراءً تجب عليه الزكاة فيها باعتبارها عروض تجارة أما من يقتنيها لغرض الحصول على أرباحها ابتداءً واذا طلبت منه بسعر مناسب باعها فليس عليه زكاة لأنه لم يجعلها عروض تجارة بل غلب على فعله أنها للقنية لكن ان غلب على فعله اعتبارها عروض تجارة يتربص بها ارتفاع الأسعار فانه تجب عليه زكاتها"، ويتضح من الجواب المذكور أعلاه أن الاستثمار الطويل الأجل في الأسهم بغرض الاستفادة من أرباحها لا يخضع للزكاة حتى لو تم بيع الاستثمار لاحقًا بسعر مناسب، وكما أوضحنا سابقا فان شركة (أ)استثمرت السلف أعلاه لتمويل مرافق انتاجية للشركة التابعة لذلك فانه ينبغي اعتماد حسم السلف أعلاه من وعائها الزكوي وفقًا للتوجيهات الواردة في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتود شركة (أ) أن السؤال الأول في الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) والتي نورد نص الجزء المعني منها "المبالغ المستحقة لشخص لدى أي

جهة حكومية اذا تأخر سدادها لأي سبب من تلك الجهة المطلوبة ولو علم به صاحب الحق لا تجب عليه الزكاة حتى يستلمها ويحول عليها الحول بعد قبضها لقوله تعالى: (فاتقوا الله ما استطعتم) ولأن الزكاة مواساة فلا تجب على شخص لا يستطيع قبضها وليس في يده شيء منها"، وهذه الفتوى تؤكد أن الأموال المستحقة يجب السماح بحسمها من وعاء الزكاة اذا تأخر سدادها لأي سبب من الجهة المدينة حتى لو علم به الدائن لأن الزكاة تحسب على الأموال التي تبقى في العمل حولا كاملا، وبما أن السلف المقدمة لجهة تابعة قد خرجت من العمل على أساس طويل الأجل فانه يجب اعتمادها كحسم من وعاء الزكاة.

- استشهدت الهيئة بالمقتطف المذكور أدناه من التوضيح الصادر عن سماحة المفتي العام بالمملكة في الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) المؤرخة في ١٤٢٦/١١/٨هـ.

- "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 الانسان والمال الذي في ذمته" ويظهر أن الهيئة ولجنة الاعتراض الابتدائية قد أخطأت في فهم الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) واستنتجت على نحو خاطئ بأن الزكاة على القروض متوجبة على كل من المقرض والمقترض، وقد أخفقت اللجنة الابتدائية في إدراك أن الفتوى ذكرت بوضوح أنه ينبغي ألا يكون هناك وجوب للزكاة مرتين في مال واحد, واستنادا الى الفتوى المقتطفة أعلاه فان الزكاة تتوجب فقط على المال "المملوك" للمكلف بصرف النظر عن كون ذلك المال المملوك في حوزته أم لا تفاديًا لازدواجية الزكاة في مال واحد، وفي القضية قيد النقاش، تعتبر شركة (أ)هي القارض والمقترض معًا، لأن شركة (أ)أقرضت مالًا لشركتها التابعة، وبناءً عليه وفي هذه الحالة فإنه لا يجوز ربط زكاة في الإقرار الزكوي للقارض أي شركة (أ)وذلك برفض اعتماد حسم السلف المقدمة إلى الشركة التابعة تفاديًا لازدواجية الزكاة على نفس الأموال المملوكة لشركة (أ)وفي حوزة شركتها التابعة، ويلاحظ كما تم إيضاحه أعلاه أن جميع السلف قد أضيفت إلى الوعاء الزكوي للشركة التابعة كاملة وليس في حدود حصة شركة (أ)من الوعاء الزكوي، وتود شركة (أ)أن تبين أن الموضوع قيد النقاش لا علاقة له بما إذا كان المبلغ يخضع للزكاة أم لا، بل انه يتعلق بـ(١) وجوب خضوع المبلغ للزكاة مرة واحدة وليس مرتين (٢) أنه ينبغي أن يخضع المبلغ للزكاة في الوعاء الزكوي للمقترض وليس المقرض، وفي هذه القضية، فإن شركة (أ)هي المقرض والشركة التابعة هي المقترضة وبما أن شركة (أ)هي التي قدمت المال للمقترض، وتمشيًا مع الإجراءات المتبعة لدى الهيئة فإن المبلغ يجب أن يخضع للزكاة في الوعاء الزكوي للمقترض وليس في الوعاء الزكوي للجهة المقرضة، وفي حالة شركة (أ)، وتمشيًا مع الإجراء المتبع لدى الهيئة، فإن الأموال قد أضيفت إلى الوعاء الزكوي للشركة التابعة وأخضعت للزكاة في الوعاء الزكوي للشركة التابعة، وفي ضوء ما تقدم فإن الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) تؤيد موقف شركة (أ).

وتود شركة (أ)أن تشير إلى بعض القرارات التي قضت باعتماد الاستثمارات كحسم من وعاء الزكاة.

- قرار حكم ديوان المظالم رقم (١٦٤/د/أ/٥) لسنة ١٤٣٠هـ الذي يؤيد حسم مبالغ الإيجار المستحقة القبض من وعاء الزكاة وبإلغاء قرار اللجنة الاستئنافية الصادر تأييدا لربط الهيئة، حيث قضى قرار ديوان المظالم بأنه ليس في الشريعة الإسلامية أي تمييز بين الإيجارات التمويلية والتشغيلية، وذكر قرار ديوان المظالم بأن تصنيف الإيجارات بين إيجارات تمويلية وتشغيلية هو فقط من باب الالتزام بمتطلبات المعايير المحاسبية وينبغي عدم جعلها أساسا في احتساب الوعاء الزكوي, وبناء عليه، قضى حكم ديوان المظالم بأن الاستثمار في الإيجارات التمويلية لا يخضع للزكاة، وأن الزكاة يجب أن تفرض فقط على عوائد هذه الإيجارات إذا حال عليها الحول , ونورد نص الجزء ذا العلاقة "...وحيث إن الدائرة ترى أن تصنيف عقود الإيجار، وفقا لمعيار المحاسبة الجديد، لا يقلب تكييفها ووصفها الشرعي من عقود إجارة إلى عقود بيع بالتقسيط، وبالتالي لا تجب الزكاة في قيمة السيارات المؤجرة، ولا في مجموع إيجاراتها على مدى سنوات الإيجار، وإنما في صافي غلتها، إذا بلغت النصاب، وحال عليها الحول فقط"، حيث يثبت القرار نقطة مبدئية مفادها أن الأموال بخروجها من الأعمال تصبح غير خاضعة للزكاة، ويخضع للزكاة فقط الدخل المتحقق من هذه السلف من واقع الإقرار الزكوي للمقرض.

- قرار حكم ديوان المظالم رقم (١٦٢/د/إ/٥) لعام ١٤٣٠هـ القاضي بإلغاء ديوان المظالم قرار اللجنة الاستئنافية وقضى بأنه ينبغي تعديله لأن الهيئة أخضعت المقترض والقارض للزكاة في حين أن القارض يملك ٩٩% من أسهم المقترض، الأمر الذي يدل دلالة واضحة على أن ذمة كلا الشركتين ذمة واحدة والمال مال واحد، وقد أسفرت معالجة الهيئة عن فرض الزكاة مرتين على نفس المبلغ في نفس السنة، وقد قرر الفقهاء أنه لا يمكن إيجاب الزكاة مرتين في حول واحد على أساس أحاديث النبي محمد (صلى الله عليه وسلم)، ويعرف مبدأ الازدواجية هذا في دراسات الضريبة الحديثة بـ"منع الازدواج الضريبي"، كما ذكر ديوان المظالم أن هذا هو ما جعل الفقهاء يقولون بعدم أخذ الزكاة والخراج (وهو نوع من الضريبة السنوية على الأراضي الزراعية المملوكة لغير المسلمين) في وقت واحد إذا كانت الأرض مملوكة لمسلم، ونورد نص الجزء ذا الصلة "...القرار محل التظلم قد الغى قرار اللجنة الابتدائية رقم (٢١) لعام ١٤٢٦هـ والذي قضى بتأييد اعتراض شركة.....وأحقيتها في طلب حسم السلف من الوعاء الزكوي وجاء مؤيدا لقبول اعتراض مصلحة الزكاة والدخل بعدم حسم السلف من الوعاء الزكوي وإخضاعها للزكاة الشرعية مرتين عن نفس السنوات من ١٩٩٥م حتى عام ٢٠٠٠م بحجة أن القروض المقدمة إلى آخرين لا تعد من الأصول الثابتة والاستثمارات جائزة الحسم وأنه لا يوجد شرعا ما يبرر اعتبارها ضمن ما يعد عرضا من عروض القنية جائزة الحسم وأن زكاة القرض تجب على كل من المقرض والمقترض فان ما ذهبت إليه الهيئة يعد محل نظر إذ أن قيامها بفرض الزكاة على كل من الشركة القارضة والمقترضة منها مع كون القارضة تملك نحو ٩٩% من أسهم الشركة المقترضة يدل دلالة واضحة بأن ذمة كلا الشركتين ذمة واحدة والمال مال واحد الأمر الذي يجعل فرض الزكاة بهذه الصورة فرض ازدواجي على مال واحد في حول واحد وبهذا يكون أخذ الزكاة على المال مرتين في حول واحد لا يجب"، ويلاحظ أن الحكم قد أنشأ نقطة مبدئية مفادها أنه لا يجوز إخضاع نفس المبلغ للزكاة مرتين في حول واحد.

- قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٣١١) لعام ١٤٣٤هـ الصادر مؤخرًا من قبل اللجنة الاستئنافية والذي أكد أنه إذا كانت نية المستثمر الاحتفاظ بالاستثمار على أساس طويل الأجل ولم تكن هناك حركة في الاستثمار خلال العام، فإن تلك المبالغ المقدمة تصنف كاستثمار و ينبغي اعتمادها كحسم من وعاء الزكاة، "وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لابد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار، وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، وحيث أن استثمارات المكلف تمثل استثمارات في تأسيس شركة ذات مسئولية محدودة وأن عقد تأسيسها يلبي الشرط الأول من شروط القنية و المتمثل في توافر شرط النية قبل عملية الاستثمار، كما أنه لا توجد عمليات تداول تمت خلال العام على تلك الاستثمارات وتم دفع المبالغ المستثمرة وخرجت م ذمة المكلف، وهذا يعني توافر الشرط الثاني والمتمثل في عدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، لذا فإن اللجنة ترى أن استثمارات المكلف في الشركة .....تعد استثمارا في عروض قنية لتوفر شرطي القنية المشار إليهما أعلاه، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم استثماره في الشركة (ج) من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٦م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

استنادًا إلى المعلومات والتوضيحات الواردة أعلاه، تلاحظ اللجنة أن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة قد دفعت من قبل شركة (أ)على أساس طويل الأجل كما يتضح ذلك من القوائم المالية المدققة لشركة (أ)، علمًا بأن السلف المقدمة إلى الشركة التابعة قد تم استثمارها في إنشاء مرافق انتاجية لمجمع .....ولا توجد شروط محددة لسدادها، وينبغي اعتمادها كحسم من الوعاء الزكوي لشركة (أ).

- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بالدمام رقم (٢٨) لعام ١٤٢٨هـ الذي نص على"اتضح أن المكلف قد دفع مبلغ استثماراته خلال العاميين ١٩٩٩م و٢٠٠٠م، بحسب مستندات التحويل المقدمة للجنة و تم الربط على الشركة المستثمر فيها بموجب حسابات ختامية مدققة عن العام ٢٠٠٠م، محل الاعتراض بحسب الربط الزكوي الصادر من الهيئة برقم (٤/٥٦٩٩) وتاريخ ١٤٢٢/٧/٥ هـ، وعليه ترى اللجنة حسم الاستثمار في...، تمشيا مع تعميم الهيئة رقم (١/٨٤٤٣/٢) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ وبالتالي سلامة ما يطالب به المكلف"، وهذا القرار تم قبوله من الهيئة.

- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (١٢) لعام ١٤٢٠هـ، الذي نص على "بعد الاطلاع على وجهتي نظر كل من الشركة والهيئة في الخلاف حول عدم حسم رصيد الاستثمارات آخر العام، وحيث إنه لا يوجد اعتراض على صحة الاستثمار خلال العام، لذلك فان الأموال تكون قد خرجت من ذمة الشركة المستثمرة وانتقلت إلى ذمة الشركة المستثمر فيها حيازة وتصرفًا، وحيث إن الزيادات هي استثمارات في رؤوس أموال شركات أخرى فإنها تعد استثمارًا واجب الحسم طبقا لتعميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) في ١٣٩٢/٨/٨هـ، لذلك ترى اللجنة تأييد اعتراض الشركة بحسم الاستثمارات آخر العام".

وتود شركة (أ) الإفادة بأن لجنة الاعتراض الابتدائية في المقام الأول قد قبلت وجهة نظر موكلنا وذلك بقوله أن شركة (أ) تمتلك في الشركة التابعة حصة بنسبة ٧٥%مما يعني أن الذمة المالية لشركة (أ) وما تملكه في الشركة التابعة هي ذمة مالية واحدة والمال مال واحد، فلا تؤخذ عليه الزكاة مرتين، وينص القرار الابتدائي على أن شركة (أ) قد ذكرت بأنها منحت قرضًا للشركة التابعة لتمويل مشاريعها وأنه يتوجب سداد هذا القرض من قبل الشركة التابعة ويؤكد أن هذا المبلغ هو قرض وليس استثمار وبحكم أن شركة (أ) هي المالك لهذه الأموال، فإنه يتعين عليها دفع زكاة هذه الأموال وليس على الشركة التابعة.

وفي هذا الخصوص فإن الإجراء المتبع والراسخ لدى الهيئة هو أن المبالغ تخضع للزكاة في الوعاء الزكوي للمكلفين إذا مكثت القروض أو السلف المستلمة لدى المكلفين حولًا كاملًا، ومن الأمثلة الأكثر شيوعًا للمبالغ المضافة للوعاء الزكوي من قبل الهيئة هي (١) القروض البنكية قصيرة الأجل/طويلة الأجل المضافة للوعاء الزكوي (٢) المبالغ المقدمة من العملاء المضافة للوعاء الزكوي , ويلاحظ أن شركة (أ) قد اتبعت إجراء الهيئة المتعارف عليه وهو في حالة إضافة مبلغ الشركة التابعة إلى الوعاء الزكوي على أساس أن المبلغ قد مكث لدى الشركة التابعة حولًا كاملًا وتم استخدام المبلغ لتمويل أصول ثابتة، وبما أن المبلغ قد خضع للزكاة في الشركة التابعة، لذا يجب ألا يخضع للزكاة في شركة (أ) تفاديًا للتثنية في الزكاة كما قررت لجنة الاعتراض الابتدائية، كذلك نص قرار اللجنة الابتدائية أن موضوع ادراج هذا المبلغ ضمن الوعاء الزكوي للشركة التابعة هو موضوع مستقل عن هذه الدعوى، وأن إضافة القرض للوعاء الزكوي للشركة التابعة تتقرر بشكل منفصل ووفقًا للفتاوى الشرعية، كمان قرار لجنة الاعتراض الابتدائية يتناقض تماما مع الاجراء المتبع عادة في حساب الزكاة لأن النظر الى كل واحد من هذين الموضوعين بشكل منفصل يجعل المبدأ الأساسي لحساب الزكاة لا غيا، حيث أن المبدأ الأساسي لحساب الزكاة ينص على عدم خضوع نفس المبلغ للزكاة مرتين، وبناءً على ذلك فان موقف اللجنة الابتدائية بأن إدراج السلف للشركة التابعة ضمن الوعاء الزكوي للشركة التابعة هو موضوع مستقل ويتقرر بشكل منفصل هو موقف من غير أساس لأنه يؤدي الى تثنية الزكاة على نفس المبلغ في سنة واحدة، وقد تجاهلت الهيئة تماما حقيقة كون هذه المبالغ استثمارات طويلة الأجل ولم تمكث في العمل حولا كاملا، لذلك فانه في ضوء الفتاوى والقرارات المذكورة أعلاه ينبغي اعتماد هذه المبالغ كحسم من وعاء الزكاة باعتبارها جزءا من الاستثمار، وفي ضوء الرد على أساس قرار لجنة الاعتراض الابتدائية تعتقد شركة (أ) اعتماد السلف الى الشركة التابعة كحسم من الوعاء الزكوي لشركة (أ) باعتبارها جزءا من الاستثمار.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لأن كلًا منهما له شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كانت هناك علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، إذ أن من شأن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض واعتباره دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب الزكاة فيه، ومن شأن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض واعتباره أحد مصادر التمويل شأنه شأن رأس المال، وبالتالي تجب الزكاة فيه أيضًا ولا ينال من ذلك ما ذكره المكلف في اعتراضه من أن عدم حسم السلف المقدمة منه إلى الشركة التابعة من وعائه الزكوي فيه ثني للزكاة، وذلك طبقًا للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ إجابة السؤال الثاني، وكذلك ما أوضحه سماحة مفتي عام المملكة في الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ، إذ جاء فيها "أن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في حال واحد، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وفي ذمة المدين بينما المدين يزكي ملًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الانسان والمال الذي في ذمته"، وهذه الفتوى تعد آخر ما صدر في المملكة بشأن زكاة الدين، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (١٠٩١) لعام ١٤٣٢هـ،

ورقم (١١٠٨) لعام ١٤٣٣هـ ورقم (١٢٤٨) لعام ١٤٣٤هـ، كما تأيد إجراء الهيئة بعدد من الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية (ديوان المظالم) منها الحكم رقم (١٧/د/إ/١) لعام ١٤٣١هـ والمؤيد من الدائرة الإدارية الثانية بمحكمة الاستئناف بحكمها رقم (٢/٨١٢) لعام ١٤٣٢هـ والحكم رقم (٨/د/إ/٢٧) لعام ١٤٣٠هـ والمؤيد من محكمة الاستئناف بالحكم رقم (٤٨٢/أ س/٨) لعام ١٤٣١هـ، والحكم النهائي رقم (١٢٢/د/إ/٥) لعام ١٤٣٣هـ والحكم رقم (١١٦/د/إ/٥) لعام ١٤٣٣هـ والمؤيد من الدائرة الإدارية السادسة بمحكمة الاستئناف رقم (٦/٣٦٥) لعام ١٤٣٤هـ، وبناءً عليه نتمسك بصحة إجراء الهيئة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم السلف طويلة الأجل المقدمة لشركة تابعة من الوعاء الزكوي بحجة أنها جزء من حقوق الملكية التي أضيفت ضمن العناصر الموجبة لوعائه الزكوي وعدم حسمها من الوعاء الزكوي يؤدي للثني في الزكاة، لكونها أيضًا أضيفت ضمن العناصر الموجبة للوعاء الزكوي للشركة التابعة، في حين ترى الهيئة عدم حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن لكل من المقرض والمقترض شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كانت والزكاة تجب على المقرض والمقترض طبقًا للفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ.

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".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وإيضاحاتها، وكذلك القوائم المالية للشركة التابعة تبين أن هذه المبالغ تمثل قرض (سلف) مقدمة لشركة تابعة شركة (ب)، وتبين أن شركة (ب)(الشركة المستثمر فيها) قدمت إقراراتها الزكوية الضريبية الهيئة.

وترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض والسلف المقدمة لشركة تابعة تقدم إقراراتها الهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنبًا لثني الزكاة، حيث أن جزء منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضًا لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض والسلف المقدمة لشركة تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي قدم القرض لها، وبناءً عليه تؤيد اللجنة حسم السلف طويلة الأجل المقدمة للشركة التابعة بما يعادل نسبة ملكية المكلف فيها من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية بالأغلبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (٦) لعام ١٤٣٦هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

حسم السلف طويلة الأجل المقدمة للشركة التابعة (شركة ب) بما يعادل نسبة ملكية المكلف فيها من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،