(القرار رقم ١٧٨٤ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (١٦٦١/z) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/١١/٢٢هـ 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 الثالثة بالرياض رقم (١٧) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٣هـ 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 الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٧) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٤٢٥) وتاريخ ١٤٣٥/٧/٧هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (٥١٤) وتاريخ ١٤٣٥/٩/٦هـ ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم (.....) وتاريخ ١٤٣٥/٨/٢٦هـ بمبلغ (١٩٥,١٤٥) ريال ، لقاء الفروقات 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:

البند: الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) برفض اعتراض المكلف على عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل لعام ٢٠١٠م بمبلغ (٧,٩١١,٢٠٠) ريالًا وفقًا للحيثيات الواردة في هذا القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه أوضح وجهة نظره وأسباب اعتراضه في عدم حسم الاستثمارات أعلاه من الوعاء الزكوي بموجب الخطابات المقدمة للهيئة ولجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة برقم (٢٠١٣/٦٢٨٣) بتاريخ ١٤٣٤/١١/١٣هـ الموافق (١٩ /٢٠١٣/٩م) , ورقم (٢٠١٤/٤١٨٧) بتاريخ ١٤٣٥/٦/٢٣هـ الموافق (٢٠١٤/٤/٢٣م) ، مطالبًا بقراءة خطاب الاستئناف جنبًا إلى جنب مع وجهة نظره المبينة في الخطابات المذكورة أعلاه ، وأضاف قائلًا أن اللجنة الابتدائية الثالثة أيدت إجراء الهيئة بعدم السماح بحسم الاستثمار طويل الأجل في صندوق (ج) من الوعاء الزكوي استنادا إلى أن هذا الاستثمار

يمثل معاملات مرابحة والتي تمثل في جوهرها تمويلًا , وبالتالي تخضع مثل هذه المعاملات للزكاة بموجب الفتاوى الصادرة بشأن زكاة الديون , حيث ينص القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) على عدم جواز حسم معاملات المرابحة من الوعاء الزكوي ، ورصيد المرابحة الظاهر في القوائم المالية هو في الحقيقة دين للشركة من معاملات المرابحة , وإن خضوع أصول الشركة للزكاة يرتبط بالتكييف الشرعي لها وليس بتصنيفها المحاسبي ، وردًا على وجهة نظر اللجنة الابتدائية أكدت الشركة بأنها لا توافق على قرار اللجنة الابتدائية استنادًا إلى أن استثمارات الشركة الموضحة في القوائم المالية للسنتين المنتهيتين في ٢٠١٠/١٢/٣١م و٢٠١١م , البالغة (١٢,٧٦٠,٠٠٠) ريالًا تمثل استثمارات في وحدات الصندوق , ولم تدخل الشركة في معاملات مرابحة مع الصندوق حيث يتم تنفيذ معاملات المرابحة ضمن أعمال الصندوق بصورة مستقلة عن أعمال الشركة ، ومن ثم فإن وجهة نظر اللجنة باعتبارها أن الاستثمار المذكور يمثل ترتيبات تمويلية وعدم السماح بحسمه من الوعاء الزكوي هو أمر غير مبرر، وفي ضوء الإيضاحات أعلاه ، فإنه يجب السماح بحسم الاستثمار في هذا الصندوق لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م , وذكر أن الهيئة أصدرت التعميم رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) بتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ الموافق ١٩٧٢/٩/١٦م لتجنب الاختلاف في الممارسة من قبل مكلفي الزكاة بشأن احتساب الوعاء الزكوي , وطبقًا للتعميم أعلاه وطرق تحديد وتقدير الزكاة ، فإن الاستثمارات تخصم من الوعاء الزكوي في حال استيفاء الشروط التالية:

- أن تكون الاستثمارات ممولة من رأس المال والاحتياطيات.
- أن تكون الاستثمارات طويلة الأجل ونية الشركة الاحتفاظ بها لفترات طويلة.
- أن يكون الدخل الذي يتحقق من هذه الاستثمارات قد أخضع للزكاة.
- الاستثمارات ممولة من رأس المال والاحتياطيات.

فبالنسبة للشرط الأول تود الشركة توجيه عناية اللجنة إلى أن الاستثمارات طويلة الأجل في الصناديق الاستثمارية تم تمويلها من خلال رأس المال والاحتياطيات التي أضيفت للوعاء الزكوي وبالتالي يجب السماح بها كاستثمارات واجبة الحسم من الوعاء الزكوي طبقا للتعميم رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢).

وفيما يخص الشرط الثاني فستلاحظ اللجنة أن نية الشركة هو الاحتفاظ بالاستثمارات لأكثر من سنة - أي لفترات طويلة الأجل ، وفي هذا الصدد ، تفيد الشركة بأنها قدمت للجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة ملخصًا للاستثمارات طويلة الأجل بموجب الخطاب رقم (٢٠١٤/٤١٨٧) بتاريخ ١٤٣٥/٦/٢٣هـ وورد في مذكرة الاعتراض على النحو الأتي:

البيان	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م	٢٠١٠م	٢٠١١م
الاستثمار في شركة منتسبة	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
الاستثمار في صندوق (ج)	--	١٢,٧٨٠,٠٠٠	١٢,٨٤٥,٠٠٠	١٢,٩١٢,٠٠٠
المكاسب غير المحققة في هذه الاستثمارات	--	(٢٠,٠٠٠)	(٨٥,٠٠٠)	(١٥٢,٠٠٠)
الإجمالي طبقا للقوائم المالية	١٠,٠٠٠	١٢,٧٧٠,٠٠٠	١٢,٧٧٠,٠٠٠	١٢,٧٧٠,٠٠٠

وستلاحظ اللجنة من هذا الملخص بأن نية الشركة هي الاحتفاظ بالاستثمارات أعلاه لأغراض طويلة الأجل - أي لفترات تزيد عن سنة - وبالتالي يجب السماح بحسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للسنتين ٢٠١٠م و٢٠١١م.

الدخل الذي يتحقق من هذه الاستثمارات قد أخضع للزكاة.

وفيما يخص الشرط الثالث تفيد الشركة بأنه تم إدراج الدخل المحقق من هذه الاستثمارات في أرباح السنة ومن ثم أُخضع للزكاة , وبما يرى معه المكلف أن عدم السماح بحسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي يتعارض مع مبادئ الزكاة.

واستنادًا لما ذكر أعلاه يرى المكلف بأن الاستثمارات طويلة الأجل تستوفي المعايير الواردة في التعميم رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) ، وأنه طبقًا للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥) بتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ الموافق (٢٠٠٧/٥/٢٥م) والممارسات الحالية للهيئة ، فإن الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم الملكية هي ضمن الاستثمارات واجبة الحسم من الوعاء الزكوي ، ولا يخفي على اللجنة أنه طبقًا لنظام ضريبة الدخل ، تعد الصناديق شركات أموال , وبناءً عليه فإن الاستثمار طويل الأجل في وحدات الصندوق يجب أن تعامل كذلك كاستثمار في أسهم ملكية شركة أموال ، وبناءً على ما تقدم يود المكلف إفادة اللجنة أنه من غير المنصف من جانب الهيئة واللجنة الابتدائية عدم السماح بحسم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي حيث إنها من ضمن الاستثمارات التي يغطيها القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) ، وبالنسبة لوجهة نظر اللجنة الابتدائية بأن خضوع أصول الشركة للزكاة يرتبط بالتكييف الشرعي لها وليس بتصنيفها المحاسبي ، يود المكلف توجيه عناية اللجنة إلى إيضاحات الهيئة الأخيرة حول هذا الأمر حيث ينص خطاب الهيئة رقم (١٤٣١/١٦/٥٩٥٥) بتاريخ ١٤٣١/١٢/١٦هـ على "فإن الأصول الثابتة وما في حكمها المستخدمة في المشاريع يجوز حسمها من الوعاء الزكوي... بغض النظر عن كيفية تصنيفها للأغراض المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية شريطة إضافة مصادر تمويل تلك الأصول إلى الوعاء الزكوي لأن العبرة في الأمور الزكوية والضريبية هي بواقع الحال".

ووفقًا للأسس والمبادئ التي خلصت إليها الهيئة في الحالة أعلاه ، فإنه يجب حسم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي إذا ما أضيفت مصادر تمويلها ـ أي رأس المال والاحتياطيات - إلى الوعاء الزكوي , وفي حالة الشركة، فإن مصادر تمويل هذه الاستثمارات أضيفت للوعاء الزكوي، وبالتالي فإنه يجب السماح بحسم الاستثمارات طويلة الأجل في الصندوق لأغراض الزكاة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٨/٦/٢٣هـ تضمنت الإفادة بأنه تبين من ايضاحات القوائم المالية أن البند مدرج تحت مسمى استثمارات متاحة للبيع وتتمثل في صندوق (ج) وهو من الصناديق الاستثمارية بمبلغ (١٢,٧٦٠,٠٠٠) ريالًا يخص الجانب السعودي منها ٦٢% بمبلغ (٧,٩١١,٢٠٠) ريالًا.

وطبقًا لإيضاحات القوائم المالية فإن نشاط الشركة هو تقديم الخدمات الاستشارية وحفظ الأوراق المالية وفقًا لقرار هيئة السوق المالية (١-٣٩-٢٠٠٧) وتاريخ ٢٠٠٧/٧/٢٢م مما يشير الى أن طبيعة الاستثمار محل الخلاف هو من أنشطة الشركة التجارية , وأن الشركة نفسها هي من يدير الصندوق , وعليه تكون هذه الاستثمارات من عروض التجارة حتى وإن تم تصنيفها بالقوائم المالية بأنها استثمارات طويلة الأجل حيث إن خضوع أصول المكلف للزكاة يرتبط بالتكييف الشرعي لها وليس بتصنيفها المحاسبي وبالتالي فإن هذا النوع من الاستثمارات المتداولة لا تحسم من الوعاء الزكوي تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (١٩٣٨٢) وتاريخ ١٤١٨/١/٢٠هـ التي أوضحت أن الاصول لا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدةٍ للبيع أما إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة ، وهذا ما أكد عليه القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/٢٨هـ في البند ثالثًا الذي نص على "أنه لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار داخلي أو خارجي في معاملات أجلة أو في صكوك تمويل تمثل ديونًا أو سندات بغض النظر عن المصدر لها ومهما كانت مدة ذلك الاستثمار" , وما أكد عليه الخطاب الوزاري رقم (٨٦٧٦/٤) وتاريخ ١٤١٠/١٢/٢٤هـ الذي قضى بأن الاستثمارات التي يجوز حسمها هي الاستثمارات غير المتداولة , أما الاستثمارات المتداولة فلا يجوز حسمها من وعاء الزكاة ، ومما يؤكد صحة إجراء الهيئة وقناعة الشركة بهذا الإجراء أن الشركة لم تقم بحسم هذه الاستثمارات عند احتسابها للوعاء الزكوي في إقرارها لعام ٢٠١١م.

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 حصة الجانب السعودي من استثماراته طويلة الأجل البالغة (٧,٩١١,٢٠٠) ريالًا من وعائه الزكوي لعام ٢٠١٠م ، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور قرار الاستثمار طويل الأجل , وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات ، وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعام ٢٠١٠م وايضاحاتها تبين أن الاستثمارات البالغة (١٢,٨٤٥,٠٠٠) ريال ظهرت في قائمة المركز المالي تحت بند موجودات غير متداولة بمسمى استثمارات متاحة للبيع ، وتبين أن الايضاح رقم (١) من ايضاحات القوائم المالية يفيد بأنه تم تأسيس شركة (أ)من قبل البنك (ب) بموجب ترخص هيئة السوق المالية بتاريخ ٢٠٠٧/٧/٢٢م ومسجلة في السجل التجاري بتاريخ ٢٠٠٨/١/٩م ، والغرض من انشاء الشركة يتمثل في تقديم مجموعة من الخدمات التي تشمل التعامل بصفة أصيل ووكيل في المجالات التالية (خدمات الوساطة ، الادارة والترتيب ، التعهد بالتغطية ، تقديم المشورة ، خدمات حفظ الأوراق) ، وتبين أن نسبة ملكية (ب) في الشركة ٩٥% ، والـ ٥% المتبقية مملوكة لشركة خدمات التعدين المحدودة ، وتبين أن الايضاح رقم (٧) من ايضاحات القوائم المالية يفيد بأن هذه الاستثمارات تمثل وحدات استثمارية في صندوق (ج) الذي يدار بواسطة البنك ، كما تبين أن المبلغ المذكور أعلاه يشتمل على مكاسب غير محققة تبلغ (٨٥,٠٠٠) ريال ، ومن ثم يكون الاستثمار محل الخلاف بمبلغ (١٢,٧٦٠,٠٠٠) ريال حصة الجانب السعودي منه ٦٢% بمبلغ (٧,٩١١,٢٠٠) ريال.

وترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعًا وشراء في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك ، والمستثمر يقصد الاستثمار في هذه الصناديق وهو على علم بنشاطها ، وأنه قائم على تقليب الأموال والمتاجرة بها بيعًا وشراءً وليس الاقتناء , ومن ثم فإن الاستثمار في هذه الصناديق يعد من عروض التجارة , ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق ونية المستثمر بل العبرة تكمن في طبيعة الاستثمار ، وبرجوع اللجنة إلى شروط وأحكام صندوق (ج) تبين أن نشاط هذا الصندوق يقوم على الاستثمار في - المرابحة ، الصكوك ، المنتجات والأدوات الاستثمارية المركبة وغير المركبة ، صناديق المرابحة الاستثمارية - وأن المرابحة تقوم على أساس شراء السلع والبضائع وبيعها...الخ ، وهذا دليل كافي لتكييف هذا الاستثمار ضمن الاستثمارات المعدة للمتاجرة ، وتأسيسا على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة فإن الاستثمار فيها يُعد من الأصول المتداولة والتي تصنف ضمن عروض التجارة ، كما أن هذه الصناديق لا تقوم بإخراج الزكاة عن المشاركين فيها ، وإنما تترك ذلك للمستثمر ليقوم بتزكية استثماراته بنفسه ، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته في صندوق (ج)للمرابحة من وعائه الزكوي لعام ٢٠١٠م.

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 الثالثة بالرياض رقم (١٧) لعام ١٤٣٥هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته في صندوق (ج) من وعائه الزكوي لعام ٢٠١٠م ، للحيثيات الواردة في القرار ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق ،،،