(القرار رقم (1807) الصادر في العام 1439هـ)

في الاستئناف رقم (j/1646) لعام 1435هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/2/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) وتاريخ 1437/1/1هـ 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 (3321) وتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (26) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على شركة (أ) (المكلف) للأعوام من 2005م حتى 2010م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/10/22هـ كل من: .....، كما مثل المكلف:.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من الهيئة، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (26) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (35/1/70) وتاريخ 1435/7/7هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (494) وتاريخ 1435/8/7هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: الرصيد المدين وقروض التمويل للشركات الشقيقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المكلف في حسم الرصيد المدين للحسابات الجارية وقروض تمويل الشركات الشقيقة بنسبة تملك الشركة المستثمرة فيها.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن البند عبارة عن الرصيد المدين للحسابات الجارية وتمويل شركات شقيقة أي إنها قروض ممنوحة من الشركة إلى شركات شقيقة والأصل في معالجة هذا النوع من القروض عدم حسمها من الوعاء الزكوي للشركات المانحة لهذه القروض، والزكاة تجب في هذه القروض لدى المقرض والمقترض تطبيقاً للفتوى رقم (19643) وتاريخ 1418/5/23هـ، والفتوى رقم (2/3077) وتاريخ 1426/11/8هـ التي تقضي (بأن 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 مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه، وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته) , ويعد ذلك رداً على ما ورد في حيثيات القرار المستأنف من أن هذه المبالغ تم تزكيتها في ربوط تلك الشركات حيث ذكرت اللجنة في قرارها أن ذلك يعد ثنياً للزكاة، وتوضح الهيئة بأن ما ورد في هذا القرار تناقضاً مع ما ورد في القرارات السابقة لنفس اللجنة حيث سبق أن أصدرت عدة قرارات تقضي بعدم حسم السلف المقدمة إلى شركات تابعة , والقروض المقدمة إلى شركات تابعه وأخرها القرارين رقمي (9و12) لعام 1435هـ

كما أن اللجنة الابتدائية في قرارها أوضحت بأن المكلف يمتلك نسب متفاوتة في الشركات الممنوح لها القروض وعليه قررت حسم هذه القروض والحسابات المدينة من الوعاء الزكوي بنسبة مساهمه المكلف في هذه الشركات أي أن اللجنة قررت توحيد القوائم المالية للمكلف مع الشركات الشقيقة المساهم فيها بنسبة مساهمته فيها وهذا مخالفاً لما ورد في الفتوى الشرعية رقم (19758) وتاريخ 1418/7/19هـ وكذلك الفتوى الشرعية رقم (2/229) وتاريخ 1419/1/10هـ التي انتهت إلى أنه إذا كانت الشركات كلها ملك للمكلف وأبيه فقط فينطبق عليه نص الفتوى (19758) وتاريخ 1418/7/19هـ , أما إذا كانت الشركات يدخل فيها شركاء آخرون فإن كل شركة عليها زكاة مستقلة عن أموالها المعدة للتجارة والنقدية , وكذلك خالف القرار الابتدائي الفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (1005) وتاريخ 1428/4/28هـ التي نصت على أنه (يجب على الشركة القابضة وشركاتها التابعة المملوكة لها بالكامل تقديم حسابات موحدة تشمل الشركة القابضة والشركات التابعة لها سواءً كانت تلك الشركات مسجلة داخل المملكة أو خارجها , وتتم محاسبتها على أساس ما تظهره نتيجة هذه الحسابات بوعاء زكوي واحد) وحيث أن ملكية المكلف في الشركات الممنوح لها هذه القروض والحسابات المدينة ليست ملكية كاملة بنسبة 100% فلا يجوز توحيد القوائم المالية لهم، كما أن قرار اللجنة خالف ما ورد في القرار الوزاري رقم (1005) وتاريخ 1428/4/28هـ حيث نص البند (الثالث) منه على (لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار داخلي أو خارجي في معاملات آجلة أو في صكوك تمويل تمثل ديوناً أو في سندات بغض النظر عن المصدر لها ومهما كانت مدة ذلك الاستثمار)، وأضافت الهيئة أنه وبما لا يخل بما سبق ذكره توضح الهيئة أنه بعد الاطلاع على إقرارات وربوط الشركات الشقيقة ومقارنتها مع قرار اللجنة تبين أن اللجنة بقرارها هذا قد قبلت بحسم مبالغ من الوعاء الزكوي للمكلف لم يتم تزكيتها في الشركات الشقيقة وذلك بالمبالغ الآتية:

الأعوام	(ب)	(ج)	(د)
2005م	--	618.066 ريال	--

2006م	--	--	1.000.000 ريال
2007م	12.846.426 ريال	2.523.730 ريال	750.000 ريال
2008م	28.372.880 ريال	3.141.796 ريال	--
2009م	50.342.440 ريال	3.321.255 ريال	--
2010م	60.521.207 ريال	3.321.255 ريال	--

وذكرت الهيئة بأن الإجراء الذي تطلبه تأيد بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (1223) لعام 1433هـ، والقرار رقم (1375) لعام 1435هـ , وكذلك حكم ديوان المظالم رقم (116/د/إ/5) لعام 1433هـ الصادر من الدائرة الإدارية الخامسة بالرياض والمؤيد من الدائرة الإدارية السادسة بمحكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة الرياض بحكمها رقم (6/365) لعام 1434هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة قدم مذكرة رد بخطابه المؤرخ في 1437/10/22هـ تضمنت الافادة بأن الخلاف يتمحور حول عدم حسم الهيئة لبند الاستثمار التمويلي لشركة (ب) (الشركة المستثمرة) بالشركات المستثمر فيها التالية وهي الشركة (ج)، شركة (د)، شركة النظم العربية المتطورة، الشركة (م)، حيث ظهر البند المذكور ضمن حقوق الشركاء بحسابهم الجاري بتلك الشركات لجميع الأعوام من 2005م إلى 2010م وأُخضع للزكاة بتلك الشركات على النحو التالي:

السنة	بند الإستثمار التمويلي (أ)	قروض لشركات مستثمر فيها	رصيد الحساب الجاري المقابل بالشركات المستثمر فيها والذي أخضع للزكاة بتلك الشركات				المجموع
			الشركة (ب)	شركة (ج)	شركة (د)	الشركة (م)	
2005م	21.392.242	--	--	20.624.176	618.066	--	21.242.242
2006م	34.823.091	2.652.000	1.000.000	31.339.635	618.066	--	31.957.701
2007م	49.077.857	4.428.428	1.750.000	44.186.061	3.141.796	--	49.077.857
2008م	76.700.737	--	1.000.000	72.558.941	3.141.796	--	76.700.737

2009م	127.553.651	--	--	122.901.381	3.321.255	1.331.015	127.553.651
2010م	188.074.857	--	--	183.422.587	3.321.255	1.331.015	188.074.857

ولذلك فإن قرار اللجنة الإبتدائية صدر بناءً على حيثيات وسند نظامي وشرعي يؤيده، ويمكن إيضاحه كما يلي:

1- العلاقة بين شركة (أ) والشركات المستثمر فيها فإنه لا يخفى على علم أعضاء اللجنة أن العلاقة بين شركة (أ) والشركات التابعة المذكورة أعلاه هي علاقة استثمار وليست علاقة مقرض ومقترض، وذلك أن الشركاء بشركة (أ) هم أنفسهم ملاك شركة (ب) المستثمر فيها وبالتالي فإن ما قدموه من تمويل استثماري يعتبر استثمار لهم بتلك الشركة والشركات الأخرى وليس إقراضاً كما تدعي الهيئة والدليل على ذلك أن تلك الأموال قيدت بحسابات الشركاء الدائنة ضمن حقوقهم بتلك الشركات والحساب الجاري الدائن هو بمثابة رأسمال كما ورد بتعميم الهيئة رقم(1/8443/2) وتاريخ 1392/8/8هـ حول كيفية تحديد وعاء الزكاة، البند رقم (5) حيث اعتبر رصيد الحساب الدائن لصاحب المنشأة أو الشركاء بالشركات ضمن العناصر الموجبة التي تضاف لوعاء الزكاة لأنه يعد بمثابة رأس المال ويستثمر في أغراض المنشأة والشركات.

وبناء عليه فإذا ما أضيف الحساب الجاري لوعاء الزكاة بالشركات المستثمر فيها فيجب أن يحسم ما يقابله من استثمار بوعاء الشركة المستثمرة منعاً لثني الزكاة وهذا الحكم ثابت شرعاً ولا جدال فيه.

2- موافقة الهيئة على حسم هذا البند من وعاء الزكاة لشركة (أ) في الأعوام السابقة من 2001م إلى 2004م، ومصداقاً لما ذكر أعلاه أفاد المكلف بأن الهيئة نفسها قبلت بخطابها رقم (1191/168) وتاريخ 1424/2/12هـ اعتراض الشركة بحسم البند المعترض عليه أعلاه لعام 2001م حيث وافقت الهيئة على حسم هذا البند لتزكيته بالشركة المستثمر فيها وهي (أ)، كذلك تكرر نفس الأمر بالنسبة لعام 2004م حيث وافقت الهيئة بخطابها رقم (4/327) وتاريخ 1428/1/23هـ على حسم نفس البند لثبوت تزكيته بالشركة المستثمر فيها وهي (أ)، أما عامي 2002م و2003م فقد أصدرت الهيئة ربوط نهائية تضمنت قبولها بحسم البند المذكور كما ورد بإقرارات الشركة لثبوت تزكيته بشركة (أ) الأمر الذي يؤيد وجهة نظر الشركة في مطالبتها بحسم هذا البند للأعوام من 2005م إلى 2010م أسوة بما تم سابقاً تفادياً لثني الزكاة المحرم شرعاً.

3- عدم انطباق أحكام الفتوى رقم (3077) على البند موضوع الاعتراض، وفي هذا الخصوص تود الشركة أن توضح بأن هذه الفتوى تتعلق أحكامها بزكاة القروض، وكما ورد تحديداً بالفتوى المذكورة أن علة زكاة الدين عند المقرض والمقترض في آن واحد هو تحقق شرط تمام الملك لدى الطرفين (حيث ورد بالفتوى أن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين وأن المدين يزكي المال الذي يوجد بيده أي يحوزه حيازة منفعة) ولم تشير الفتوى إلى أن شرط وجوب الزكاة هو اختلاف الذمة المالية كما ورد بردود الهيئة على اعتراض الشركة بالخطاب رقم (4/45/8) وتاريخ 1433/1/24هـ وكذلك الخطاب رقم (4/131/11) وتاريخ 1433/2/20هـ وكلمة ذمة التي وردت بالفتوى هي فقط إشارة إلى المقترض وبالتالي فإن استشهاد الهيئة بوجوب الزكاة على الشركة المستثمرة والشركة المستثمر فيها في آن واحد جاء في غير محله وذلك لأن الملاك بتلك

الشركتين هم أنفسهم فإذا زُكيِ حسابهم الجاري بالشركة المستثمر فيها يجب أن يحسم ما يقابله من استثمار بالشركة المستثمرة منعاً لثني الزكاة، علماً بأن الهيئة كما هو موضح أعلاه قد وافقت على اعتراض الشركة بحسم بند الاستثمار التمويلي من وعاء الزكاة لعام 2004م وكان ذلك في 1428/1/23هـ أي في ظل وجود الفتوى رقم (3077) والتي صدرت في 1426/11/28هـ وتكون تلك الموافقة قد تمت بعد أكثر من عام على صدور الفتوى وأما ما ورد بمذكرة الهيئة من استشهاد ببعض القرارات الاستئنافية فهذه القرارات خاصة بزكاة القروض وبالتالي لا تنطبق على اعتراض الشركة الذي يتعلق بالاستثمار.

4- رسملة الحساب الجاري بشركة (أ) تحويل إلى رأس المال، ومما يؤكد نية الشركاء بأن ما قدموه للشركات المستثمر فيها كان استثمارا هو عدم استردادهم لتلك الأموال والقرض , كما لا يخفى على اللجنة يرد للمقرض هذا من ناحية ومن الناحية الأخرى قامت شركة (ب) برسملة حسابها الجاري البالغ (183.850.000) ريال لاحقاً بشركة (أ) وتحويله لزيادة رأس مال تلك الشركة من (66.150.000) ريال إلى (250.000.000) ريال وفقاً لعقد التأسيس المعدل والسجل التجاري المؤيدان لذلك وهذا بلا شك يؤكد أن المبلغ كان استثمارا وليس قرضاً وبالتالي لا يخضع لحكم زكاة القروض الوارد بالفتوى رقم (3077).

ولكل ما تقدم، فإن البند موضوع الاستئناف يجب أن يتم حسمه من وعاء الزكاة لشركة عدوان للتنمية للأعوام المذكورة.

أما بالنسبة لما ورد بمذكرة الهيئة والتي أشارت إلى الفتوى رقم (19643) والفتوى رقم (3077) فقد تم الرد عليها كما هو موضح أعلاه بعدم انطباق أي من هذه الفتاوى على موضوع الخلاف , حيث أن موضوع الخلاف هو تفادي ثني الزكاة المحرم شرعاً وذلك لا يتم إلا بحسم الاستثمارات بسبب تزكية ما يقابلها بالشركات المستثمر فيها وبالتالي جاء قرار اللجنة الابتدائية مبنياً على سند شرعي صحيح يؤيده وهو وجوب حسم الاستثمار لتفادي ثني الزكاة المحرم شرعاً، كما أن ما ورد بمذكرة الهيئة من أن المكلف يمتلك نسب متفاوتة في الشركات المستثمر فيها (الممنوح لها القروض) فتعتقد الشركة أنه افتراض في غير محلة فالشركة لم تمنح للشركات المستثمر فيها قروضاً وإنما قامت بالاستثمار فيها ومولت تلك الاستثمارات عن طريق حساباتهم الجارية الدائنة والتي هي بمثابة رأس مال إضافي لتلك الشركات كما تم بيانه ضمن وجهة نظر الشركة الموضحة أعلاه، أما الافتراض الثاني بأن اللجنة الابتدائية قد قامت بتوحيد القوائم المالية وأن ذلك مخالف للفتوى رقم (19758) فهو خارج موضوع الخلاف تماماً حيث أن موضوع الخلاف هو حسم الاستثمارات (أ) مقابل ما يضاف من تمويل لتلك الاستثمارات بالشركات المستثمر فيها وهذا الأمر ورد بالقرار الوزاري رقم (1005) حيث أشار بالفقرة (ثانياً) منه إلى وجوب تزكية الاستثمارات بالشركات المستثمر فيها حتى يتم حسمها بالشركة المستثمرة منعاً لثني الزكاة المحرم شرعاً ولذلك فإن هذا القرار يؤيد وجهة نظر الشركة ولا توجد أي مخالفة له , ومع عدم الإخلال بما ورد في وجهة نظر الشركة حول محور الخلاف وأنه استثمار تمويلي يُحسم وليس قرض، تود الشركة الإشارة إلى أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قد أوردت في مذكرتها في البند رقم (1) صفحة رقم (3) أن الشركة قامت بتزكية جزء من المبالغ ولذلك تود الشركة أن تبين بأنها قد زكت جميع المبالغ التي حال عليها الحول وأن المبالغ المذكورة في الجدول المُبين من قبل الهيئة لم يتم تزكيتها من قبل الشركة لعدم حولان الحول وذلك لما له من حرمة شرعية وهذا ما توصلت إليه اللجنة الابتدائية وعلى ضوء ذلك أصدرت قرارها وبالتالي فإن القرار الابتدائي الذي انتهى إلى قبول الاعتراض لا لبس شرعي أو نظامي فيه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم الرصيد المدين للحسابات الجارية وقروض تمويل الشركات الشقيقة أو التابعة بنسبة التملك في الشركة المستثمر فيها من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2005م حتى 2010م، في حين يتمسك المكلف بحسم الرصيد المدين وقروض التمويل المقدمة للشركات الشقيقة أو التابعة من وعائه الزكوي للأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من بيانات وإيضاحات ومستندات بما في ذلك القوائم المالية للمكلف وإيضاحاتها، والقوائم المالية للشركات المستثمر فيها وإيضاحاتها، وعقود تأسيس الشركات المستثمر فيها، تبين أن المبالغ المقدمة من المكلف ومقدارها مبلغ (21.242.242) ريال، ومبلغ (31.957.701) ريال، ومبلغ (49.077.857) ريال، ومبلغ (76.700.737) ريال، ومبلغ (127.553.651) ريال، ومبلغ (188.074.857) ريال للأعوام من 2005م حتى 2010م على التوالي إلى الشركات الشقيقة أو التابعة وهي ((ب) وشركة (ج) والشركة (د)) تمثل حصص المكلف في رأسمال وحقوق ملكية هذه الشركات الشقيقة أو التابعة، وهذه المبالغ قد خرجت من ذمة المكلف وقيدت في حسابات تلك الشركات الشقيقة أو التابعة وانعكست في رأس المال وفي حقوق الملكية (تحت حساب جاري الشركاء)، كما تبين أن المبالغ المقدمة من المكلف لشركة (ب) والتي ظهرت تحت الحساب الجاري تم تحويلها لزيادة رأس المال حيث كانت حصة المكلف في شركة (ب) بمبلغ (66.150.000) ريال وبعد إضافة الحساب الجاري الدائن بمبلغ (183.850.000) ريال أصبح رأس المال بمبلغ (250.000.000) ريال وفقاً لعقد التأسيس المعدل والسجل التجاري كزيادة في رأس المال وهي والحال كذلك تعد من عروض القنية , هذا من جهة ومن جهة أخرى ترى اللجنة أن التمويل المقدم لشركات شقيقة أو تابعة يمتلك المكلف حصص في رؤوس أموالها، تقدم إقراراتها للهيئة وتربط عليها الزكاة، تتطلب معالجة زكوية خاصة، تجنباً لثني الزكاة حيث إن جزءا منها بحسب نسبة الاستثمار (الملكية) لا يمثل إقراضاً لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف الممول حسم جزء من التمويل المقدم لشركات شقيقة أو تابعة من وعائه الزكوي بمقدارٍ يعادل نسبة استثماره (ملكيته) في الشركة الشقيقة أو التابعة التي قدم التمويل لها، لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم تمويل المكلف للشركات الشقيقة والتابعة الظاهر في القوائم المالية تحت مسمى رصيد الحسابات الجارية وقروض تمويل الشركات الشقيقة أو التابعة من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2005م حتى 2010م بمقدار يساوي نسبة تملك المكلف في الشركات المستثمر فيها.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (26) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم رصيد الحسابات الجارية وقروض تمويل الشركات الشقيقة من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2005م حتى 2010م بمقدار يساوي نسبة تملك المكلف في الشركات المستثمر فيها.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،