(القرار رقم (1811) الصادر في العام 1439هـ)

في الاستئنافي رقم (1732و1743/z) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/2/10هـ 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 الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (2) لعام 1436هـ الصادر بشأن الاعتراض على الربط الزكوي للأعوام من 2008م وحتى 2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/6/29هـ 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 الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (3/451) وتاريخ 1436/2/16هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (45) وتاريخ 1436/3/10هـ , كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (66) وتاريخ 1436/4/14هـ، كما قدم المكلف ضماناً بنكياً صادراً من البنك (ب) برقم (000000000) وتاريخ 1436/4/7هـ بمبلغ (5,270,077) ريالا، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الأراضي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1/ب،ج) بتأييد وجهة نظر (الهيئة) بإضافة الأراضي المسجلة باسم أحد الشركاء للوعاء الزكوي، خلال السنوات 2008م الى 2011م:

	2008م	2009م	2010م	2011م
قيمة أرض المدينة	1.537.800	1.537.800	1.537.800	1.537.800
قيمة أرض الرياض	--	--	4.645.200	4.645.200
مجموع القيمة	1.537.800	1.537.800	6.183.000	6.183.000

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (أ) لا توافق على معالجة الهيئة بعدم السماح بحسم قيمة الأراضي من الوعاء الزكوي للسنوات 2008م وحتى 2011م.

وذكر أنه قبل الدخول في التفاصيل يود توجيه عناية اللجنة إلى المادة (4)
من اللائحة التنفيذية لنظام الزكاة الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (2082) المؤرخ في 1438/06/01هـ الموافق (28 فبراير 2017م) التي تنص على أن حسم الأصول المحتفظ بها بموجب ملك شرعي مسجل بغير اسم المكلف يجب السماح بها كحسم، وأورد الجزء المتعلق بهذا الشأن من المادة (4) من اللائحة التنفيذية المتضمنة للقواعد والإجراءات المنظمة لجباية الزكاة من المكلفين الخاضعين لها، ونصها: "ثانياً: يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 1- الأصول الثابتة وتشمل ما يأتي: صافي قيمة الأصول الثابتة (أصول القنية) وأي دفعات لشراء أصول ثابتة، وقطع الغيار غير المعدة للبيع، ويشترط أن تكون هذه الأصول مملوكة للمكلف، ما لم يكن هناك مانع يحول دون نقل الملكية، وأن تكون مستخدمة في النشاط انتهى.

وذكر المكلف أنه من الواضح مما تقدم أن الملكية الشكلية (أي تسجيل الأرض باسم المدعي) للأصول ليست شرطاً مطلقاً للسماح بحسم الأصول من الوعاء الزكوي، وحتى لو يتم استكمال الإجراءات النظامية لتسجيل الأصل باسم المالك فإن المكلف يستطيع حسم قيمة الأصل من الوعاء الزكوي طالما أن المكلف يستطيع إثبات أن هناك أسباباً قد حالت دون نقل ملكية الأصل.

وذكر المكلف أنه في حالة (أ) فإن اللجنة الموقرة لا شك سوف تتفهم أن الشركة ظلت تحاول نقل ملكية الأرض، ولكن عملية نقل الملكية تحتاج إلى وقت وقد تابعت الشركة القضية لدى الهيئات الحكومية المختصة بشكل منتظم بغرض تسجيل الأرض باسمها، وأرفق المكلف صور الخطابات التي وجهتها (أ) إلى الهيئات الحكومية المختصة وهي تحديدا كتابة عدل المدينة ووزارة العدل ووزارة التجارة.

وأضاف المكلف بأن أرض المدينة تستخدم كمستودع لتخزين البضاعة، وبالمثل فقد تم شراء أرض الرياض بنية استخدامها في أغراض العمل، وقد تم بيع الأرض في سنة 2008م وحققت الشركة مكسباً من البيع كما صرحت عن ذلك (أ) ولكن البيع تم فسخه فيما بعد وأعادت (أ) تسجيل الأرض في دفاترها.

وأعطى المكلف نبذة عن كل أرض فذكر أن أرض المدينة اشترتها (أ) لأغراض العمل واستخدمتها كمستودع ومرفق تخزين، وقد اشترت (أ) الأرض من أموالها الخاصة وفقاً للأحكام الشرعية، وقد خرجت الأموال من العمل ولا ينبغي إخضاعها للزكاة، وذكر أنه تم شراء الأرض من أحد المساهمين وتقع في المدينة المنورة، وأرفق المكلف صورة من عقد بيع ابتدائي لأرض المدينة يتضمن تسليم القيمة من الشركة (ب) إلى السيد ...، وأضاف المكلف أن الشركة لم تتمكن من نقل ملكية الأرض باسمها بالرغم من أن الشركة هي التي دفعت ثمن الشراء، وأرفق صورة من نظام تملك غير السعوديين للعقارات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/15) المؤرخ في 1423/4/17هـ الموافق (19 يوليو 2000م) وتنص المادة (5) منه على عدم جواز تملك غير السعوديين للعقارات في مدينتي مكة المكرمة والمدينة المنورة، وذكر بأنه نظرًا لأن (أ) مملوكة جزئياً لمساهمين من دول مجلس التعاون الخليجي فليس باستطاعة هؤلاء المساهمين نقل ملكية الأرض الواقعة في المدينة المنورة إلى سجلات الشركة.

وأضاف المكلف بأن الشركة خاطبت وزارة الداخلية مرات عدة بهدف نقل ملكية الأرض باسمها ولكن وزارة الداخلية رفضت طلب الشركة بناءً على المرسوم الملكي رقم (م/15) وأرفق المكلف صورة من اتفاقية البيع المتعلقة بأرض المدينة وذكر أن هذه الاتفاقية تثبت دون أدنى شك أن الشركة قد اشترت الأرض.

وأما أرض الرياض فذكر المكلف أن (أ) لا توافق على معالجة الهيئة التي لم تسمح بموجبها بحسم قيمة أرض الرياض للسنتين 2010م و2011م من الوعاء الزكوي، وذكر أن الأرض تستخدم من قبل الشركة في أغراض العمل.

وأضاف بأن الشركة طالبت بحسم قيمة الأرض من الوعاء الزكوي خلال سنة 2010م فقط، لأن الأرض تم بيعها في سنة 2008م، وأنه نظراً لعدم إمكانية نقل ملكية الأرض باسم المشتري المتوقع فقد تم فسخ معاملة البيع في سنة 2010م، وعليه فقد أعادت (أ) تسجيل الأرض في دفاترها وبناءً عليه فقد تمت المطالبة بقيمة الأرض كحسم من الوعاء الزكوي خلال السنتين 2010م و2011م، وعلاوة على ذلك فقد تم نقل ملكية الأرض باسم الشركة بتاريخ 1433/3/6هـ الموافق (30 يناير 2012م) وأرفق المكلف صورة من صك الملكية الذي يثبت نقل ملكية الأرض، كما أرفق الجزء المتعلق بهذا الشأن من محضر الفحص الميداني، وفيه: "أرض الرياض بمبلغ (4.645.200) ريال ومسجلة باسم الشيخ/.... ، وتم نقل ملكيتها إلى الشركة في تاريخ 1433/3/6هـ أي بعد السنوات محل الفحص انتهى.

وأضاف المكلف بأنه يود توجيه عناية اللجنة إلى الجزء المتعلق بهذا الشأن من الفتوى رقم (22644) المؤرخة في 1424/3/9هـ التي أكدت مبدأ أساسياً في أن الأصول المستخدمة في العمل، حتى لو لم تكن مسجلة باسم الشركة يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي، لأن شروط التملك لا تقتصر على تسجيل الأصل باسم من يستخدمه وأن حقائق أخرى مثل الدفع مقابل شراء الأصول يجب أن تؤخذ في الحسبان لتأييد ادعاء المكلف ملكية الأرض.

وبناءً عليه فإن (أ) يحدوها الأمل في أن اللجنة ستطلب من الهيئة إلغاء الربوط الصادرة عليها والسماح بحسم قيمة الأرض من الوعاء الزكوي.

وأضاف المكلف بأن الأراضي المذكورة أعلاه تستخدم في أعمال (أ) وأنه قد تم شراؤها من موارد (أ) الخاصة أي من الأموال الخاضعة للزكاة مثل رأس المال والاحتياطيات والأرباح المبقاة، ولا يوجد أي حسابات دائنة فيما يتعلق بهذه الأراضي، وقد تم تسجيل هذه الأراضي في القوائم المالية المراجعة التي تستند إلى المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وقد أصدر مراجع الحسابات رأياً غير متحفظ حول القوائم المالية بالنظر لجوهر المعاملة وحقيقتها أي أن الأراضي تستخدم في أعمال (أ) وأنها أيضاً مملوكة ل(أ).

وبناءً على الأحكام الشرعية فإن المكلف ملزم بسداد الزكاة على أموال المساهمين الموظفة في العمل. لذلك فإذا أنفقت الشركة مصروفاً رأسمالياً وسددت الالتزام المستحق عليه فإن هذا يعني أن النقد قد خرج من العمل ولذلك لا تجب زكاة في المصروف الرأسمالي.

وأضاف المكلف بأنه يرى أن اللجنة الموقرة ستأخذ في الحسبان جوهر المعاملة لا شكلها وأن اللجنة ستسمح بحسم الأراضي المملوكة ل(أ) من الوعاء الزكوي، وتود (أ) أيضاً إفادة اللجنة أن أحكام الزكاة تقوم على نية الأطراف وأن بعض القرارات والفتاوى كذلك قد أكدت أن جوهر المعاملة لا شكلها هو الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان، وفي هذا الشأن تود (أ) توجيه عناية اللجنة إلى قرار ديوان المظالم رقم (188/د/إ/4) لسنة 1429هـ الذي قضى فيه ديوان المظالم لصالح المكلف وسمح بحسم الأرض رغم أن الأرض ليست مسجلة باسم الشركة:

واقتبس من القرار ما نصه: "وبما أن وجوب الزكاة ومقدارها حكم شرعي، والأحكام الشرعية إنما تثبت وفقاً لحقيقة الأمر وواقع الحال، دون أن يغير من ذلك إثبات الواقع في الوثائق الرسمية أو عدم إثباته، لذا فإن الواجب احتساب الوعاء الزكوي للشركة المدعية باعتبار الأرض مملوكة لها ومشتراة من أموالها وفقاً لما تقدم، وهو ما جاءت به فتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (22644) وتاريخ 1422/3/9هـ".

وأضاف بأنه يود توجيه عناية اللجنة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (638)
لسنة 1427هـ الذي قضت فيه اللجنة ما نصه: "فقد تبين للجنة أن المكلف قام بسداد قيمة هذه الأرض من حسابه، كما تبين للجنة أيضاً أنه تم الإفصاح عن تكلفة الأرض في القوائم المالية للمكلف، وأن المكلف قدم للجنة ما يفيد تعذر إفراغ تلك الأرض باسمه في السنوات السابقة، وحيث أن العبرة في قبول قيمة الأرض في جوهر العملية وليس شكلها، لذا ترى اللجنة تأييد حسم قيمة الأرض من وعاء الزكاة باعتبارها أصبحت أصلا ثابتاً وفقاً للتعميم الوزاري رقم (8342/2) وتاريخ 1415/11/24هـ".

وتود (أ) توجيه عناية اللجنة إلى حقيقة أن الزكاة إنما تجب في الأموال التي تبقى في العمل لفترة اثني عشر شهراً كاملة، وقد أكدت كل من اللجنة الاستئنافية الضريبية ولجنة الاعتراض الابتدائية المبدأ أعلاه وهو أن المبالغ متى ما خرجت من العمل فلا يمكن إضافتها إلى الوعاء الزكوي للشركة.

وبناءً على ما تقدم من توضيح وبناءً على خطاب وزير المالية رقم (1081/1) وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (638) لسنة 1427هـ وقرار ديوان المظالم رقم (188/د/أ/4) لسنة 1429هـ والمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

حول الأصول الثابتة، وبناءً أيضاً على التوجيه الوارد في الفتوى رقم (22644) المؤرخة في 1424/3/9هـ فإن (أ) على ثقة تامة بأن اللجنة ستلغي الربوط الصادر عن الهيئة والسماح بحسم قيمة الأراضي من الوعاء الزكوي.

وذكرت الهيئة في جوابها أنها تتمسك بوجهة نظرها الواردة في القرار الابتدائي المستأنف وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1453) لعام 1435هـ الصادر لنفس الشركة وعن نفس البند للأعوام من 2005م حتى 2007م، وذكرت الهيئة في وجهة نظرها الواردة في القرار الابتدائي أن التعليمات النظامية اشترطت لحسم قيمة الأرض توفر شروط وهي أن تكون الأرض مسجلة باسم الشركة، أما الأرض المسجلة باسم الشركاء فلا تعد من أصول الشركة، وبالتالي لا تحسم من وعاء الزكاة حتى ولو قيدت ضمن أصولها دفتريا، لأن الشركة شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمة الشركاء تمكنها من كسب الحقوق وتحمل الالتزامات، وهو ما أكدت عليه الخطابات الوزارية وتعاميم الهيئة الصادرة في هذا الشأن، وهذا الإجراء استقر عليه العمل في الهيئة كما استقر قضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية وفق إجراء الهيئة وتم تطبيقه على كافة المكلفين، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية، لذا تتمسك الهيئة بصحة ونظامية إجرائها.

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 بند (الأراضي) من الوعاء الزكوي، بواقع:

2008م 1.537.800 ريال

2009م 1.537.800 ريال

2010م 6.183.000 ريال

2011م 6.183.000 ريال

في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذا البند للوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفوع التي ذكرتها الهيئة تبين أن أرض المدينة البالغة قيمتها (1.537.800) ريال ليست مسجلة باسم الشركة طوال أعوام الخلاف من 2008م وحتى 2010م، وإنما بقيت باسم صاحبها الأول، وهو أحد الشركاء، وأرفق المكلف عقد بيع ابتدائي بين (أ) والسيد/... بتاريخ 1412/3/3هـ الموافق (1991/9/11م) بقيمة (1,500,000) ريال، وتضمن العقد أنها سلمت كاملة في مجلس العقد، وذكر المكلف أنه تابع قضية نقل ملكية الأرض لدى الهيئات الحكومية المختصة بشكل منتظم بغرض تسجيل الأرض باسم الشركة، وأرفق صورة الخطابات التي وجهتها (أ) إلى الهيئات الحكومية المختصة وهي تحديدا كتابة عدل المدينة ووزارة العدل ووزارة التجارة، ولم يرفق أية إجابات من هذه الجهات تدل على الرفض، وذكر بأن الشركة خاطبت وزارة الداخلية مرات عدة بهدف نقل ملكية الأرض باسمها ولكن وزارة الداخلية رفضت طلب الشركة بناءً على المرسوم الملكي رقم (م/15) ولم يرفق شيئا يثبت هذه المخاطبات وذلك الرفض، كما أرفق صورة من نظام تملك غير السعوديين للعقارات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/15)

المؤرخ في 1423/4/17هـ الموافق (19 يوليو 2000م) وتنص المادة (5) منه على عدم جواز تملك غير السعوديين للعقارات في مدينتي مكة المكرمة والمدينة المنورة، وذكر بأنه نظرًا لأن (أ) مملوكة جزئياً لمساهمين من دول مجلس التعاون الخليجي فليس باستطاعة هؤلاء المساهمين نقل ملكية الأرض الواقعة في المدينة المنورة إلى سجلات الشركة.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الأساس في الحدث المالي لإدراجه ضمن الأحداث المالية للوحدة المحاسبية يكمن في توفر المستندات الجوهرية وليست الشكلية لاعتبار ذلك الحدث يخص وحدة محاسبية بذاتها، وعند قبول الحدث المالي وربطه بوحدة محاسبية فيظهر تأثيره على عناصر القوائم المالية لتلك الوحدة.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف يتضح أن إجراءات اكتمال الحدث المالي (تملك الأراضي) لتسجيله كأصل ثابت ضمن أصول الشركة لم تكتمل , حيث بقيت ملكية تلك الأصول لأشخاص آخرين ذوي ذمم مالية مستقلة عن الشركة , وحيث إن المكلف شركة مساهمة فإنه لا يمكن اعتبار الأراضي المملوكة والمسجلة باسم الشركاء مملوكة له , ذلك أن هناك فصلاً بين الذمة المالية للشريك والذمة المالية للشركة , وأن احتساب الوعاء الزكوي لكل منهما يتم بانفصال تام , هذا بالإضافة إلى أن المكلف لم يقدم الإثباتات الكافية التي تدل على عدم قدرته على نقل ملكية الأرض طوال هذه الفترة.

وحيث إن شركة (أ) شركة سعودية طبقًا لنظام أحكام الشركات باعتبارها تأسست وفقا لأحكام نظام الشركات، ومركزها الرئيسي في المملكة، بغض النظر عن شخصية الشركاء فيها، فإن المادة الخامسة من نظام تملك غير السعوديين للعقارات لا تنطبق عليها، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم أرض المدينة من وعائه الزكوي للأعوام من 2008م حتى 2011م.

وأما أرض الرياض البالغة قيمتها (4,645,200) ريال للعامين 2010م و2011م فقد ذكر المكلف أنه أعاد تسجيلها في دفاتره بعد فسخ معاملة البيع في سنة 2010م وأنه قام بنقل ملكيتها إليه بتاريخ 1433/3/6هـ الموافق (2012/1/30م) وقبل ذلك كانت مسجلة باسم الشيخ ..... وحيث إن نقل الملكية تم بعد السنوات محل الخلاف، ولم يفصح المكلف عن الأسباب التي حالت دون نقل الملكية إليه أثناء سنوات الخلاف فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم قيمة أرض الرياض للعامين 2010م و2011م.

البند الثاني: استثمارات متاحة للبيع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع بند (الاستثمارات المتاحة للبيع) للزكاة.

استأنف (المكلف) هذا البند من القرار فذكر أن الاستثمارات المتاحة للبيع تبلغ على حسب الأعوام:

2008م (24.492.000) ريال

2009م (84.710.000) ريال

2010م (40.841.000) ريال

وأن شركة (أ) لا توافق على معالجة هيئة الزكاة والدخل بعدم السماح بحسم الاستثمارات المتاحة للبيع من وعائها الزكوي للسنوات 2008م وحتى 2011م بحجة ان هذه الاستثمارات قد تم تصنيفها في القوائم المالية على أنها "متاحة للبيع" وأنها تدار من خلال مدير محفظة استثمارية، وأفاد المكلف بأنه بناءً على موافقة مجلس إدارة (أ) فقد استثمرت (أ) في أسهم الشركات السعودية المساهمة من خلال (.....) وأرفق المكلف صورة من الاتفاقية مع (.....) تؤكد نية الاستثمار على أساس طويل الأجل، حيث ورد في البند (1) من الاتفاقية أن الهدف الاستثماري الرئيسي لصاحب الحساب هو تحقيق عائد متوازن من خلال التوزيعات النقدية والنمو الرأسمالي، وذلك عن طريق الاستثمار طويل الأجل في محفظة مركزة في أسهم الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي.

وبناءً على الممارسات المتبعة لدى الهيئة في إجراء الربط خلال السنوات محل الاعتراض وبناءً على نظام الزكاة فإن (أ) ترى أن الزكاة تجب في الأسهم التي بقيت لدى الشركة لفترة اثني عشر شهراً، ولتطبيق ذلك فإن الهيئة تحتسب الزكاة في رأس المال والاحتياطيات النظامية والأرباح المبقاة بعد طرح توزيعات الأرباح وخصم الأصول طويلة الأجل مثل الأصول الثابتة والاستثمارات، علاوة على ذلك، فإن أي قروض أو مطلوبات تتعلق بتمويل الأصول طويلة الأجل التي تبقى دون سداد في نهاية السنة تضاف إلى الوعاء الزكوي، والمبدأ الأساسي في الآلية التي تتبعها الهيئة هو إخضاع صافي حقوق الملكية للزكاة أي الأموال المملوكة والتي بقيت في العمل لفترة (12) شهراً كاملة.

ولا شك أن اللجنة ستلاحظ أن الموارد التي مولت شراء الاستثمارات المذكورة أعلاه أي رأس المال والاحتياطيات والأرباح المبقاة قد أضيفت بالفعل إلى الوعاء الزكوي، وبناءً عليه فان العدالة تقضي بأن تحسم من الوعاء الزكوي تلك الاستثمارات التي تم تمويلها من البنود المذكورة أعلاه.

وذكر المكلف أن الفتوى رقم (22665) عالجت الموضوع بوضوح على الوجه الآتي: "السؤال السادس: هل هناك فرق بين زكاة الأسهم للمساهم الذي يقوم بالمضاربة في الأسهم بيعاً وشراء والمساهم الذي يقضي هذه الأسهم بغرض الحصول على أرباحها ابتداء وإذا طلبت منه بسعر مناسب قام ببيعها؟ الجواب: نعم هناك فرق فمن يضارب في الأسهم بيعا وشراء تجب عليه الزكاة فيها باعتبارها عروض تجارة أما من يقتنيها لغرض الحصول على أرباحها ابتداء وإذا طلبت منه بسعر مناسب باعها فليس عليه زكاة لأنه لم يجعلها عروض تجارة بل غلب على فعله أنها للقنية لكن إن غلب على فعله اعتبارها عروض تجارة يتربص بها ارتفاع الأسعار فإنه تجب عليه زكاتها" ويتضح من الإجابة المبينة أعلاه أن الاستثمارات في الأسهم التي تستثمر على أساس طويل الأجل للاستفادة من المكاسب لا تجب فيها الزكاة حتى ولو تم بيع الاستثمار لاحقاً بسعر مناسب.

وبناءً على ما تقدم فإن (أ) على قناعة تامة بناءً على ما تقدم من توضيح والمستندات المرفقة أن اللجنة الموقرة ستوجه الهيئة بالسماح بحسم قيمة الاستثمارات من الوعاء الزكوي.

وبعد أن اطلع ممثلوا الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال محضر أعمال الفحص أن تلك الاستثمارات لا تمثل مساهمة في رأس المال وإنما هي عبارة عن محفظة استثمارية لدى بنك (.....) وعليه فإن هذه الاستثمارات بطبيعتها المذكورة لا يقبل حسمها من وعاء الزكاة باعتبارها عروضا متداولة، وذلك طبقا لما نص عليه الخطاب الوزاري رقم (8676/4) وتاريخ 1410/10/24هـ الذي أكد على أن الاستثمارات التي يجوز حسمها هي الاستثمارات غير المتداولة، أما الاستثمارات المتداولة فلا يجوز حسمها من وعاء الزكاة، وما أكد عليه القرار الوزاري رقم (1005) وتاريخ 1424/4/28هـ في البند الثالث منه الذي نص على: "أنه لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار داخلي أو خارجي في معاملات آجلة أو في صكوك تمويل تمثل ديونا أو سندات بغض النظر عن المصدر لها ومهما كانت مدة ذلك الاستثمار، وما نصت عليه الفتوى الشرعية رقم (19382) وتاريخ 1418/1/20هـ التي أوضحت أن الأصول لا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع أما إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة.

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 بند الاستثمارات المتاحة للبيع من الوعاء الزكوي، بواقع:

2008م (24.492.000) ريال.

2009م (84.710.000) ريال.

2010م (40.841.000) ريال.

في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي أرفقها المكلف والدفوع التي ذكرتها الهيئة تبين أن الاستثمارات المتاحة للبيع التي يعترض المكلف على إضافتها للوعاء الزكوي هي استثمارات في محافظ وصناديق استثمارية تابعة لبنك (.....).

وترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعاً وشراء، والمستثمر يقصد هذه الصناديق وهو على بينة بطبيعة أعمال وأنشطة هذه الصناديق، وأنه قائم على تقليب الأموال والمتاجرة بها بيعاً وشراءً وليس الاقتناء , وبالتالي فإن الاستثمار في هذه الصناديق يعد في حكم عروض التجارة فلا يجوز حسمه من وعاء الزكاة , ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق , وإنما العبرة في طبيعة الاستثمار، وتأسيسًا على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة، فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثمارات متاحة للبيع للأعوام من 2008م إلى 2010م من وعائه الزكوي.

البند الثالث: قرض إلى الشركة (ج).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/7) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع بند (ج) بواقع:

2008م (7.700.000) ريال

2009م (7.700.000) ريال

2010م (7.700.000) ريال

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قبل الدخول في تفاصيل الموضوع يود توجيه عناية اللجنة إلى قرار صدر مؤخراً عن اللجنة الاستئنافية في قضية مماثلة خلصت فيه اللجنة إلى أن الاستثمارات السلف في الشركات التابعة يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي للشركة القابضة لتحاشي تثنية الزكاة، ونورد فيما يلي الجزء المتعلق بهذا الشأن من القرار المذكور: قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1564) لسنة 1437هـ.

وفي قرار صادر عن اللجنة الاستئنافية الضريبية في قضية مماثلة أكدت اللجنة نقطة مبدأ فيما يتعلق بالقروض والسلف المقدمة إلى الشركات التابعة حيث أكدت في قرارها الآتي: "وترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للمصلحة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنباً لثني الزكاة حيث أن جزء منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضاً لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي قدم القرض لها.

وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف للأعوام من 2002م حتى 2008م وإيضاحاتها، وكذلك القوائم المالية للشركات التابعة والى محاضر أعمال الفحص الميداني تبين أن هذه المبالغ كما هو ظاهر في القوائم المالية للمكلف وإيضاحاتها تمثل قروض وسلف مقدمة لشركات تابعة، وحيث أن المكلف يملك نسبة في رؤوس أموال تلك الشركات التابعة وفقاً لعقود التأسيس، فإن اللجنة ترى أحقية المكلف حسم القروض المقدمة لتلك الشركات بما يعادل نسبة ملكية المكلف في هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف".

وفي نفس القضية أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية من قبل القرار رقم (29) لسنة 1433هـ الذي حكمت فيه لصالح المكلف، وأورد الجزء المتعلق بهذا الشأن من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفيه: "بعد استعراض اللجنة لوجهة نظر الطرفين، واطلاعها على المذكرة الإلحاقية للمكلف ومرفقاتها، تبين للجنة أن المبالغ محل الخلاف تم تقديمها لشركات تابعة لها ملفات لدى المصلحة وتقدم إقرارات زكوية، وعليه فإن الأموال المقدمة لها سواء كانت قروضاً أو استثماراً في رؤوس أموالها قد خضعت للزكاة فيها، وبما أن الأموال قدمت لشركات تابعة، فإن دفع الشركات التابعة للزكاة هو في حقيقته دفع للزكاة بالنيابة عن الشركة الأم، مما يستلزم معه تأييد وجهة نظر المكلف في مطالبته بحسم المبالغ المقدمة للشركات التابعة سواء كانت في صورة قروض أو مشاركة في رأس المال".

لقد وافقت لجنة الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية الضريبية، كل من خلال القرار الصادر عنها، على أن المكلف باعتباره شركة قابضة قد استثمر في شركاته التابعة وأن تلك الشركات التابعة قد سددت الزكاة على المبالغ المستثمرة من

المكلف، وبناءً عليه فان هذه المبالغ لا تجب فيها الزكاة مرتين في نفس السنة أي مرة كجزء من الوعاء الزكوي للشركة القابضة ومرة أخرى في نفس السنة كجزء من الوعاء الزكوي للشركة المستثمر فيها.

وأشار المكلف إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (543) لسنة 1426هـ الذي أكدت فيه اللجنة نقطة مبدأ فيما يتعلق بالسماح بالاستثمار طويل الأجل، وفيه: "بعد دراسة اللجنة للقرار الابتدائي المستأنف ووجهة نظر كل من المكلف والمصلحة اتضح للجنة أن الخلاف بينهما يكمن في أن المصلحة ترى أن المبالغ المقرضة تجب فيها الزكاة لأن المدين مليء ومقر بالدين، بينما يرى المكلف المقرض أن المدين المقترض تجب عليه الزكاة تطبيقاً لنص الفتوى رقم (2/2384) وتاريخ 1406/10/30هـ، وحيث أنه لم يثبت أن أياً من الفقهاء قال بوجوب زكاة القرض على المدين والدائن في نفس الوقت، وحيث أن الفتاوى فيما يتعلق بزكاة القرض طويل الأجل تنص على أن زكاة القرض طويل الأجل تجب على المدين بحسب ما آل إليه القرض، وحيث أن اللجنة ترى أن القرض طويل الأجل يعد استثماراً طويل الأجل للدائن، عليه ترى اللجنة بالأغلبية وجوب حسم السلف والأرصدة المدينة طويلة الأجل وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص"، ويثبت القرار المذكور دون أدنى شك أن القرض طويل الأجل يعد استثماراً طويل الأجل وأن الزكاة لا تجب مرتين في نفس المبلغ.

وأضاف المكلف أن لجنة الاعتراض الابتدائية قد حكمت لصالح (أ) في نفس الموضوع للسنوات 1997م إلى 2002م، وفي قرارها رقم (17) لسنة 1428هـ قضت لجنة الاعتراض الابتدائية لصالح (أ) كالآتي: "وبناءً على ما سبق رأت اللجنة بإجماع أعضائها الحاضرين تأييد المكلف في عدم إضافة القرض طويل الأجل إلى الوعاء الزكوي لخضوعه للزكاة لدى الشركة التابعة (المقترض)".

وذكرت الشركة أنها لا توافق على أن الزكاة تجب على المبلغ الذي لم يعد في حيازتها لأنه خضع للزكاة كجزء من الوعاء الزكوي للشركة السعودية النيوزيلاندية لمنتجات الألبان وعليه لا تجب فيه الزكاة مرة أخرى في (أ)، لأن الأموال لم تعد في يد (أ)، وعليه فإن عدم السماح ل(أ) بحسم مبلغ القرض يعني وجوب الزكاة في نفس المبلغ مرتين في سنة واحدة، وهو ما لا تجيزه الشريعة الغراء.

وأضافت الشركة أن الزكاة تحتسب على أساس طريقة صافي الأصول التي تسمح بحسم جميع الاستثمارات طويلة الأجل المدرة للدخل من الوعاء الزكوي على أساس أن الأموال المستخدمة لتمويل الاستثمارات طويلة الأجل مثل رأس المال والاحتياطيات والأرباح المبقاة تضاف إلى الوعاء الزكوي ل(أ).

وذكر أن (أ) قدمت قرضاً إلى الشركة (ج) وسجلت القرض كجزء من الاستثمارات وقد تم تقديم القرض إلى الشركة (ج) من رأس مال (أ) وأرباحها المبقاة واحتياطيها النظامي وعليه فان الأموال التي تم تقديم القرض منها قد أخضعت للزكاة في (أ). ونظراً لأن الأموال لم تبق في العمل ولأنها قدمت إلى الشركة (ج) فلا تجب زكاة في هذه الأموال في (أ) وفقاً للشريعة الغراء ووفقاً أيضاً للتعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/08/08هـ.

وقد أضافت الشركة السعودية النيوزيلاندية مبلغ (7.700.000) ريال إلى وعائها الزكوي للسنوات 2008م إلى 2011م وسددت مبلغ الزكاة المستحق عليه طبقاً للوعاء الزكوي.

وكما هو مبين في الإيضاحات حول القوائم المالية ل(أ) للسنوات 2008م إلى 2011م فقد تم تصنيف هذا المبلغ كجزء من الاستثمار في الشركة السعودية النيوزيلاندية ولا نية ل(أ) في طلب سداده خلال فترة (12) شهراً القادمة، وبناءً عليه فإن استثمار (أ) في الشركة (ج) يجب السماح به كحسم لتحاشي إخضاع نفس المبلغ للزكاة مرتين.

وتود (أ) توجيه عناية اللجنة إلى التعميم رقم (1/2/8443/2) الذي ينص كالآتي: "أن يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها آنفا. قيمة العناصر الآتية لنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة: الاستثمارات في منشآت أخرى داخل وخارج المملكة: سواء أكانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن".

ولا شك أن اللجنة تتفهم أن الزكاة تكليف شرعي، وهي تجب في حصة المساهمين أو الشركاء السعوديين/الخليجيين في شركة سعودية مقيمة ولا شك أيضاً أن اللجنة تتفهم أن المساهمين أو الشركاء الذين يمتلكون الشركة القابضة يمتلكون بالفعل الشركات التابعة من خلال استثماراتهم في الشركة القابضة.

إن معاملة كل منشاة بمفردها كشخص اعتباري منفصل - ينتج عنه إخضاع نفس الأموال المملوكة لنفس المساهمين أو الشركاء للزكاة أكثر من مرة في سنة واحدة وهذا ليس قصد المنظم ولا يوجبه الشرع.

وبهذه المعاملة فإن الزكاة تفرض على مستوى كل شركة (شخص اعتباري) بشكل منفصل مما يؤدي إلى أن يسدد الشركاء الزكاة مرات عديدة خلال نفس السنة على نفس الأموال، ولا شك أن اللجنة الموقرة توافق على أن فرض زكاة على نفس الشركاء لا يتفق مع الأحكام الشرعية، ووفقاً للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فان الزكاة تجب على الشركاء وليس على الشركة نفسها.

تمتلك الشركة القابضة أسهم المجموعة وتقدم الإرشاد للشركات التابعة وكظاهرة عالمية فإن الشركة القابضة تستثمر في مختلف الشركات التابعة حسب الحاجة، وبذلك فان نفس الشركاء يمتلكون فعلاً الأسهم في الشركة القابضة والشركات التابعة.

وتضاف الأموال المستثمرة في الشركات التابعة إلى الوعاء الزكوي للشركات التابعة المعنية ويتم سداد الزكاة عليها.

وبناء على الممارسات المتبعة لدى الهيئة فإن الشركاء يسددون الزكاة على مستوى الشركة القابضة دون السماح بأي حسم، وإن عدم السماح بحسم الاستثمارات يؤدي إلى ربط الزكاة على نفس الأموال لنفس الشركاء مرات عديدة في السنة على النحو الآتي:

أولاً: عندما تسدد الشركات التابعة الزكاة (كجزء من حقوق ملكيتها) طبقاً لإقراراتها الزكوية السنوية.

ثانياً: عندما تضيف الهيئة رأس المال والقروض والاحتياطيات إلى الوعاء الزكوي ل(أ) ولكنها لا تسمح بأي حسم مقابل المبالغ المستثمرة من قبلها من المبالغ التي يتم إخضاعها للزكاة في (أ).

ولا تجيز أحكام الشرع ولا الفتاوى المفسرة لها ربط زكاة مرتين في نفس الأموال في نفس السنة. وفي قرار صدر عن ديوان المظالم وافق الديوان على أن السلف التي تقدمها الشركات القابضة إلى الأطراف ذات العلاقة يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي للشركة القابضة كجزء من استثمار الشركات القابضة. وأخذ ديون المظالم في تحليله الذي قدمه في هذا الشأن بتطبيق الفتوى رقم (2/3077) وأكد أن "حيث 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، وبما أن الدائرة وفقا لما تقدم تنتهي إلى عدم جواز إلزام الشركة القابضة بزكاة القروض التي قدمتها الشركة تابعة لها ما دامت هذه الشركة قد الزمت بزكاة هذه القروض".

لذلك فان الشركة السعودية (د) على قناعة تامة بأن هذه المبالغ طالما أنها قد خضعت للزكاة في شركاتها التابعة وبالنظر لحقيقة أن الشركة تسدد الزكاة على رأس مالها واحتياطاتها فلا ينبغي مطالبة الشركة بسداد زكاة على نفس المبالغ في نفس السنة لا بل يجب السماح للشركة بالمطالبة بحسم مثل هذه المبالغ المستثمرة من قبل الشركة في شركاتها التابعة لتحاشي ربط زكاة مرتين على نفس المبلغ في سنة واحدة.

وبناءً على ما تقدم من توضيح والأنظمة والقضايا الصادر فيها قرارات فإن (أ) على قناعة تامة بأن هذه الأموال طالما أنها قد خضعت للزكاة في الشركة السعودية النيوزيلاندية لمنتجات الألبان، وبالنظر لأن (أ) تسدد الزكاة عن حصتها في رأس المال إلى الاحتياطيات فإن اللجنة الموقرة ستؤيد عدم مطالبة (أ) بسداد زكاة على نفس هذه المبالغ في نفس السنة. لا بل إن (أ) يجب السماح لها بالمطالبة بحسم هذه المبالغ التي استثمرتها في شركاتها التابعة لتحاشي ربط زكاة مرتين على نفس المبالغ في سنة واحدة. وما تقدم بيانه يتفق مع التعميم رقم (1/2/8443/2) المؤرخ في 1392/08/08هـ.

وبعد أن اطلع ممثلو الهيئة على استئناف المكلف أفادوا بتمسك الهيئة بوجهة نظرها الواردة في القرار الابتدائي المستأنف، وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1453) لعام 1435هـ الصادر لنفس الشركة وعن نفس البند للأعوام من 2005م حتى 2007م، وذكرت الهيئة في القرار الابتدائي أنها لم تقبل بحسم القروض المقدمة من المكلف وتم إضافتها ضمن الوعاء الزكوي لأن الشركة لم تقدم أيه مستندات حيال هذا البند وفق ما جاء في صفحة (18) من محضر الأعمال، لذا وتطبيقا للفتاوى الشرعية ذات الأرقام (2/2384) وتاريخ 1406/10/30هـ ورقم (18497) وتاريخ 1408/11/18هـ بما يعتد به فقهيا في إضافة الأموال المستفادة بالكامل التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي سواء كانت هذه الأموال من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض من الشركاء أو من جهات ذات علاقة أو بنود دائنة، وبالجملة أية أموال مستفادة تستخدمها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط التجاري حيث إن مضمون الفتاوى الشرعية هو إضافة هذه الأموال التي تحصل عليها الشركة سواء كانت نقودا أو عرضا من عروض التجارة، كما أن الجزء المستخدم في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقا في أصول متداولة بما آلت إليه من نقدية وعرض تجارة، وبالتالي فإن الزكاة تجب في هذا الجزء من الأموال، ولا يترتب على تزكية هذا المبلغ وجوب الزكاة مرتين في مال واحد وفقا للفتاوى الشرعية ومنها

الفتوى رقم (2/3077) وتاريخ 1426/11/8هـ التي تنص على: "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 مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وقد تأيد إجراء الهيئة بعدد من القرارات الابتدائية والاستئنافية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القرض المقدم إلى الشركة (ج) لمنتجات الألبان إلى الوعاء الزكوي، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذا البند للوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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 ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية , وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً 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 (2/3077) وتاريخ 1426/11/8هـ 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 مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنباً لثني الزكاة حيث أن جزءا منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضاً لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي قدم القرض لها.

وبرجوع اللجنة للقوائم المالية للمكلف للأعوام من 2008م وحتى 2010م وإيضاحاتها، وكذلك القوائم المالية للشركات التابعة تبين أن مبلغ (7.700,000) ريال كما هو ظاهر في إيضاحات القوائم المالية للمكلف يمثل قرضا بدون فائدة تم تقديمه للشركة (ج)، وحيث أن المكلف يملك نسبة 51% من رأسمال الشركة (ج) وفقاً لعقد التأسيس الذي أرفقه المكلف , فإن اللجنة ترى أحقية المكلف في حسم القرض المقدم لشركته التابعة بما يعادل نسبة ملكيته فيها من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف.

البند الرابع: مساهمات تأمينات اجتماعية مستبعدة.

2008م 1.528.045 ريال

2009م 881.383 ريال

2010م 107.991 ريال

2011م 1.059.602 ريال

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/10) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإخضاع مصروف التأمينات الاجتماعية الزائد عن شهادة التأمينات الاجتماعية للزكاة وردها إلى الأرباح.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يوافق على عدم سماح الهيئة بحسم مصاريف التأمينات الاجتماعية على أساس أن هذه المصاريف زائدة عن المصاريف التي احتسبتها الهيئة بناءً على نظام التأمينات الاجتماعية، وذكر المكلف أن مصاريف التأمينات الاجتماعية التي تم تحميلها كمصاريف هي أساساً مصاريف تأمينات اجتماعية إضافية دفعت من قبل الشركة، وأضاف بأن (أ)، باعتبارها شركة مساهمة، لديها أنظمة رقابة داخلية مشددة وفعالة يتم تنفيذها في جميع إدارات الشركة وأن المصاريف المسجلة في الدفاتر يتم إنفاقها بالكامل وحصرياً لغرض تحقيق دخل خاضع للزكاة، وأضاف بأن هذه المصاريف لها ما يؤيدها بالشكل المناسب من المستندات وقد تمت الموافقة عليها من قبل الإدارة على مختلف مستويات منظومة الإدارة، وأرفق المكلف تحليلاً للرواتب والأجور مع شهادات التأمينات الاجتماعية التي تؤكد الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية وشهادات مراجعي الحسابات التي تؤكد الرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية للسنوات 2008م إلى 2011م.

وذكر المكلف أن الفقرة (2) من التعميم رقم (1/2/8443/2) والمؤرخ في 1392/8/8هـ ينص على أن صافي الربح في نهاية السنة طبقاً لحساب الربح والخسارة قبل توزيع أي أرباح تجب فيه الزكاة، ولا شك أن الهيئة تتفهم أن صافي الربح الحقيقي للشركة لا يمكن التوصل إليه دون المطالبة بحسم المصاريف التي أنفقتها الشركة خلال السنوات محل البحث.

وأضاف بأن نظام الزكاة لا يحدد مصاريفًا جائزة الحسم وغير جائزة الحسم بل العبرة في وجوب الزكاة هي ملكية الأموال سواء كانت الأموال قد بقيت في العمل لفترة اثني عشر شهراً كاملة أم لا، كما أن الشريعة الغراء لا توجب زكاة في الأموال التي لم تبق في العمل لحول كامل، وبناءً عليه فإن المبالغ التي تدفع على حساب مصاريف تم إنفاقها خلال السنة لا تجب فيها زكاة.

وبعد أن اطلع ممثلو الهيئة على استئناف المكلف أفادوا بتمسكهم بوجهة نظر الهيئة وأفادوا بأنه تم احتساب فرق التأمينات الاجتماعية الذي تم رده للربح للأعوام محل الاعتراض في ضوء شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة للهيئة مع ما تم تحميله على المصاريف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة فرق اشتراكات التأمينات الاجتماعية إلى نتيجة الحسابات للأعوام من 2008م إلى 2011م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة فرق اشتراكات التأمينات المحملة بالزيادة إلى نتيجة حسابات الأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات , وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك للأعوام من 2008 وحتى 2011م، وأظهرت هذه الشهادة جملة الرواتب والأجور الخاضعة لاشتراكات السعوديين، وظهر من خلالها أن المحمل على الحسابات ضمن المصروفات كاشتراكات في التأمينات الاجتماعية محمل بالزيادة، وحيث إن هذا الفرق مصروف غير نظامي ولا يجوز حسمه ضمن المصروفات جائزة الحسم لأعوام الخلاف، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق التأمينات الاجتماعية.

البند الخامس: توزيعات الأرباح المستحقة .

2009م (292.000) ريال

2010م (622.000) ريال

2011م (1.844.000) ريال

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/11) بتأييد وجهة نظر الهيئة بإضافة بند توزيعات الأرباح المستحقة للوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن (أ) لا توافق على معالجة الهيئة التي أضافت بموجبها الرصيد الختامي لتوزيعات الأرباح المستحقة الدفع إلى الوعاء الزكوي على أساس أن توزيعات الأرباح هذه قد بقيت في العمل لحول كامل، وأضاف بأن (أ) طالبت بتوزيعات الأرباح المدفوعة كحسم من مبلغ الرصيد الافتتاحي لتوزيعات الأرباح المستحقة والأرباح المبقاة التي تمت إضافتها إلى الوعاء الزكوي على النحو الآتي:

	2009م	2010م	2011م
الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة	51.977	24.476	136.908
الرصيد الافتتاحي لتوزيعات الأرباح المستحقة الدفع	292	726	622
توزيعات الأرباح المدفوعة	(48.316)	(48.854)	(47.528)

الأرباح المبقاة التي يجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي/(توزيعات الأرباح المدفوعة من الربح للسنة)	3.953	(23.652)	90.002
الأرباح المبقاة التي تمت إضافتها إلى الوعاء الزكوي في الإقرار النهائي	3.661	--	90.002

وفي هذا الشأن تود (أ) توجيه عناية اللجنة الموقرة إلى الحركة الآتية في توزيعات الأرباح المستحقة الدفع.

	2009م	2010م	2011م
الرصيد الافتتاحي لتوزيعات الأرباح غير المدفوعة طبقاً للصفحة 2 من القوائم المالية	292	726	622
يضاف: توزيعات الأرباح المعلنة خلال السنة	48.750	48.750	48.750
يطرح: الرصيد الختامي لتوزيعات الأرباح المستحقة طبقاً للصفحة 2 من القوائم المالية	(726)	(622)	(1.844)
مجموع توزيعات الأرباح المدفوعة، كما أعلاه	48.316	48.854	47.528

وأضاف ممثل الشركة بأن (أ) عدَّلت الرصيد الافتتاحي لتوزيعات الأرباح المستحقة والأرباح المبقاة وطالبت بتوزيعات الأرباح المدفوعة فعلياً خلال السنة كحسم من الوعاء الزكوي مقابلها، وأرفق صوراً من المرفق (6) والمرفق (8) والمرفق (7) في الإقرار النهائي للسنوات 2009م إلى 2011م على التوالي، وأشار إلى أن أكثر شرط أهمية وفقاً للشريعة الغراء لوجوب الزكاة هو أن الزكاة تجب في الأموال المملوكة فعلياً للشركة والتي يكون قد مضى عليها فترة (12) شهراً كاملاً في حيازة الشركة.

وبعد أن اطلع ممثلوا الهيئة على استئناف المكلف قدموا مذكرة جوابية ورد فيها أن الهيئة قامت بإضافة تلك الأرصدة لوعاء الزكاة للأعوام محل الاعتراض لحولان الحول عليها طبقا لما تظهره القوائم المالية للشركة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الأرباح المستحقة للوعاء الزكوي، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذا البند للوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى الربط الزكوي، والقوائم المالية، وحركة توزيع الأرباح المستحقة، وصورة من الأستاذ العام لحساب توزيع الأرباح المستحقة، وقرارات مجلس الإدارة بالموافقة على دفع توزيعات الأرباح، وكشف حساب البنك الذي يثبت توزيعات الأرباح تبين أن الهيئة أضافت للوعاء الزكوي مبلغ (292.000) ريال، ومبلغ (622.000) ريال، ومبلغ (1.844.000) ريال، للأعوام من 2009م
إلى 2011م على التوالي، باعتبارها أرباحًا لم توزع، وحال عليها الحول لأنها أخذت رصيد أول العام وآخر العام أيهما أقل.

وحيث تبين أن هذه المبالغ ظاهرة ضمن التزامات الشركة في قائمة المركز المالي ولم تثبت الشركة ما يفيد خروج هذه الأموال من ذمتها في حساب مستقل لا تملك سلطة عليه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الأرباح المستحقة للوعاء الزكوي بمبلغ (292.000) ريال، ومبلغ (622.000) ريال، ومبلغ (1.844.000) ريال، للأعوام من 2009م إلى 2011م على التوالي.

البند السادس: حسم سلف الموظفين مقابل مكافأة نهاية الخدمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد وجهة نظر المكلف بحسم سلف الموظفين مقابل مكافأة نهاية الخدمة من الوعاء الزكوي.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن الشركة تقوم بدفع سلف لموظفيها قبل تركهم الخدمة أو تصفية خدماتهم بشكل نهائي وتبقى السلف في ذمة الشركة المالية باعتبار أن الشركة دائنة (مقرضة) والموظف مدين (مقترض) وحيث إن الموظف يبقى مدينًا لحين تركه العمل وتصفية خدماته بشكل نهائي، والهيئة تقبل هذا الإجراء، ولكن عند التسوية النهائية وتصفية الموظف لخدماته وذلك باعتماد المستخدم من رصيد هذا المخصص، وحيث إن نظام العمل لا يجيز هذه التسوية إلا بنهاية عقد العمل للموظف مع الشركة وهي الواقعة التي تخرج بها المكافأة من ذمة الشركة فقد تم إضافة هذه السلف إلى الوعاء الزكوي باعتبارها دينا للشركة على الموظفين طبقا للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ، والفتوى رقم (3077) لعام 1426هـ، وتأيد إجراء الهيئة لذات البند ولذات الشركة بالقرار الابتدائي
رقم (7/23) لعام 1433هـ بتاريخ 1433/7/14هـ الصادر من اللجنة الأولى بجدة.

كما تأيد إجراء الهيئة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1453) لعام 1435هـ عن السنوات 2005م حتى 2007م.

وبعد أن اطلع المكلف على استئناف الهيئة قدم ممثلوه مذكرة جوابية ذكروا فيها أن (أ) لا تتفق مع معالجة الهيئة التي لم تسمح بموجبها بالسلف المدفوعة مقابل مكافأة نهاية الخدمة كحسم من الوعاء الزكوي بحجة أن الأموال بقيت في حيازة الشركة، لأن الأموال لم تبق حقيقة في العمل لفترة (12) شهراً كاملة، لا بل على العكس من ذلك حيث إن السلف قد دفعت إلى الموظفين عندما دفعت الشركة المبالغ إلى الموظفين وسجلت القيد الآتي في دفاترها: سلفة مدفوعة من مكافأة نهاية الخدمة مدين حساب البنك دائن وتود (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن الحساب البنكي المسجل كدائن يعني خروج أموال من العمل، وبناءً عليه ونظراً لأن الأموال خرجت من العمل فإن (أ) على قناعة تامة بأن هذه السلف المدفوعة من مكافأة نهاية الخدمة يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي.

ولاحقاً لذلك وعند انتهاء خدمة/استقالة الموظف فقد احتسبت الشركة مكافأة نهاية الخدمة وفقاً للنظام ودفعت صافي الرصيد (بعد التعديل بمبلغ السلفة المدفوعة من مكافأة نهاية الخدمة مقابل مكافأة نهاية الخدمة الفعلية).

ولو افترضنا أن الموظف (أ) قد حصل في سنة 2010م على سلفة من مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (50) ريال وأن الشركة قد سجلت القيد الآتي في دفاترها:

سلفة مدفوعة من مكافأة نهاية الخدمة مدين 50 ريال حساب البنك دائن 50 ريال

لقد احتفظت (أ) بحساب منفصل برقم منفصل لسلف الموظفين. وفي نهاية كل سنة فإن مبالغ السلف كان يتم حسمها من مخصص مكافأة نهاية الخدمة لإظهار صافي مخصص مكافأة نهاية الخدمة. وبناءً على القيد أعلاه فإن (أ) قد طالبت في الإقرار النهائي بمبلغ (50) ريال، باعتباره مخصصاً تم استخدامه خلال السنة، كحسم من الربح المعدل خلال السنة 2010م.

وخلال سنة 2011م استقال الموظف (أ) من عمله واحتسبت (أ) وفقاً للنظام مكافأة نهاية الخدمة على أنها بمبلغ (100) ريال وسددت الشركة الالتزام وسجلت القيد الآتي في دفاترها: مكافأة نهاية الخدمة مدين 100 ريال سلفة مدفوعة من مكافأة نهاية الخدمة دائن 50 ريال حساب البنك دائن 50 ريال وعلى كل حال فقد طالبت (أ) بمبلغ (50) ريال كحسم (مكافأة نهاية الخدمة) بمبلغ (100) ريال، السلفة المدفوعة من مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (50) ريال.

وقد وافقت اللجنة الاستئنافية الضريبية على مبدأ أن المبالغ متى ما خرجت من العمل فإن تلك المبالغ عندئذ لا يمكن إضافتها إلى الوعاء الزكوي للشركة،
كما وافقت على ذلك لجنة الاعتراض الابتدائية، حيث ورد في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (10) لسنة 1420هـ ما نصه: "فإن هذه المبالغ تكون قد خرجت من ذمة الشركة، وانتقلت إلى الذمة الشخصية لموظفيها، وتحولت إلى أصول شخصية غير خاضعة بطبيعتها للزكاة".

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة إضافة بند سلف الموظفين المقدمة مقابل مكافأة نهاية الخدمة للوعاء الزكوي، في حين يتمسك المكلف بحسم هذا البند من الوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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 بند سلف مقابل مكافأة ترك الخدمة البالغ (6.446.842) ريالاً و(4.584.511) ريالاً من وعائه الزكوي للعامين الماليين المنتهيين في 2006/3/31م وفي 2007/3/31م على التوالي , في

حين ترى الهيئة عدم حسم بند سلف مقابل مكافأة ترك الخدمة من الوعاء الزكوي للمكلف , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ومع إدراك اللجنة أنه من ناحية المحاسبة المالية يعد مخصص مكافأة نهاية الخدمة المقدر للعام المالي عنصراً من عناصر المصروفات , إلا أنه لأغراض حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي فإنه يلزم أن تكون في حدود ما قضت به التعليمات المنظمة لهذا المصروف , حيث ورد في المادة رقم (84) من نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) وتاريخ 1426/8/23هـ والتي تنطبق على العامين محل الاستئناف "إذا انتهت علاقة العمل وجب على صاحب العمل أن يدفع للعامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويُتخذ الأجر الأخير أساساً لحساب المكافأة ويستحق العامل مكافأة عن كسور السنة بنسبة ما قضاه منها في العمل" , ويتضح من هذا النص أن مكافأة نهاية الخدمة لا تكون مستحقة ولا يلتزم صاحب العمل بصرفها فعلاً إلا بعد انتهاء علاقة العمل على الرغم من اعتبارها محاسبيا كعنصر من عناصر المصروفات , إضافة إلى أن استحقاق مكافأة نهاية الخدمة مرتبط باشتراطات نظامية لابد من توفرها عند انتهاء الخدمة , وفي حال صرفها كاملة أو جزء منها قبل استحقاقها وفق تلك الاشتراطات , فإن هذا يعد أمرا غير نظامي لأن العامل قد يرتكب قبل انتهاء علاقته العمالية مخالفة تستدعي حرمانه من تلك المكافأة , كما أنه في حالة صرف جزء من مكافأة نهاية الخدمة قبل انتهاء علاقة العمل , فإنه لا يمكن معرفة الأجر الأخير الذي تُحسب على أساسه المكافأة قبل انتهاء خدمة العامل فعلياً , كما أن انتهاء عقد العمل ومعاودة تجديده بشكل مستمر ودون انقطاع يعد استمراراً في العمل لا يترتب عليه صرف للمكافأة , وبالتالي لا تعد مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للعاملين قبل انتهاء خدمتهم مصروفاً جائز الحسم , وإنما تمثل ذمماً مدينة غير جائزة الحسم للأغراض الزكوية طبقا للفتوى الشرعية رقم (22665) لعام 1424هـ، والفتوى رقم (3077) لعام 1426هـ , عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في طلبها إضافة هذه السلف إلى الوعاء الزكوي.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من والهيئة العامة للزكاة والدخل ومن (أ) - (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (2) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم أرض المدينة من وعائه الزكوي للأعوام من 2008م حتى 2011م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم أرض الرياض من وعائه الزكوي للعامين 2010م و2011م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثمارات متاحة للبيع للأعوام من 2008م إلى 2010م من وعائه الزكوي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- أحقية المكلف في حسم القرض المقدم للشركة (ب) من الوعاء الزكوي بما يعادل نسبة ملكيته فيها للأعوام محل الاستئناف، ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق التأمينات الاجتماعية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الأرباح المستحقة للوعاء الزكوي للأعوام من 2009م إلى 2011م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

6- تأييد استئناف الهيئة في طلبها إضافة بند سلف الموظفين المقدمة مقابل مكافأة نهاية الخدمة للوعاء الزكوي ورفض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،