القرار رقم (1934) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئناف رقم (1905/z) لعام 1437هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/9/20هـ 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 شركة ..... (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (2) لعام 1437هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2009م حتى 2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/7/18هـ كل من: .....و.....و.....

كما مثل المكلف: .....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1437هـ بموجب الخطاب رقم (1437/2/22) وتاريخ 1437/1/27هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (130) وتاريخ 1437/3/24هـ، كما قدم ما يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: فرض زكاة على الدفعات المقدمة على حساب العقود.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/1) برفض اعتراض المكلف على بند فرض زكاة على الدفعات المقدمة على حساب العقود للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن خلو قرار اللجنة من التسبيب يضعه تحت طائلة الاستئناف عليه خاصة أنه لم يأت على أي رد يدحض به أسباب اعتراض المستأنف على الربط الزكوي والضريبي، والتي نعيد طرحها كما يلي:

- إن الشركات العاملة في مجال البناء والتشييد ليس لها من المصادر المالية ما يمكنها من تنفيذ أعمال عملائها ، خاصة عندما تتطلب تلك الأعمال اعتمادات مالية ضخمة مثل التي تتولى تنفيذها الشركة المستأنفة ، لذا فقد درج أصحاب المشاريع على منح الشركات دفعات نقدية (مضمونة مصرفياً) على حساب العقود للصرف منها على مشاريعهم وتشجيعاً من حكومة جلالة الملك (خادم الحرمين الشريفين) لقطاع المقاولات الإنشائية فقد صدرت موافقة مجلس الوزراء بتمديد العمل بالفقرة (1) من قواعد وإجراءات معالجة التأخير في تنفيذ المشروعات الحكومية ، الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (155) وتاريخ 1429/6/5هـ ، المتضمنة أن تكون الدفعة المقدمة لمقاولي المشروعات الإنشائية 20% من قيمة العقد للمشروعات الجديدة التي أبرمت اعتباراً من 1429/1/1هـ ، مقابل ضمان بنكي مساوٍ لهذه الدفعة ، وذلك لمدة (3) سنوات ابتداءً من العام المالي 1434/1433هـ .

وفي حالة الشركة المستأنفة فقد قدمت ضمانات بنكية (غير مشروطة) لأصحاب الأعمال/المشاريع (وهي في معظمها جهات حكومية) تضمن لهم سيطرتهم على المال تحت يد الشركة واسترداده كاملاً غير منقوص متى قدروا أو قرروا ذلك وفق مطلق ارادتهم ، وعليه فقد قامت الشركة المستأنفة بالصرف من تلك الدفعات لتوريد المعدات والمهام المتعلقة بتنفيذ المشاريع والمصروفات الأخرى المتمثلة في رواتب العمالة لديهم وخلافها من المصروفات ، فليس ثمة مال يتحقق فيه تمام الملك أو حال عليه الحول مما يتوجب إخضاعه للزكاة الشرعية ، ولما كانت حقيقة عقود المقاولات أنها عقود استصناع ، كما هو موضح في أمهات الكتب في الفقه الإسلامي ، ومن بينها كتاب المغني للفقيه الحنبلي ابن قدامة ، وقد جاء في درر الحكام شرح مجلة الأحكام لأمين الفتيا ووزير العدلية في الدولة العثمانية (علي حيدر) أن عقد الاستصناع بيع وليس وعداً مجرداً ، فإذا انعقد فليس لأحد العاقدين على رواية أبي يوسف الرجوع عنه بدون رضاء الآخر ، فيجبر الصانع (المقاول) على عمل الشيء المطلوب وليس له الرجوع عنه ، وينبني على ما سبق أن عقد المقاولة هو بيع اشترط فيه العمل ، ومن ثم تكون المواد ملكاً لصاحب العمل (المستصنع) ما دامت قد جلبت لمشروعه خصيصاً وليست لعرضها على الناس كافة ، فلا تعتبر ضمن عروض التجارة التي تخضع للزكاة بحولان الحول ، ولا يمنع من ذلك ظهورها بدفاتر التاجر في الجانب الدائن ، لأن ثمنها قد قيد في الجانب المدين ، فنكون أمام معادلة صفرية .

ومما هو ثابت أن فقه الأموال في الإسلام لا يقوم على الافتراض بل على موجودات فعلية ، وليست نظرية أو افتراضية ولذلك عرف الفقهاء المال بأنه : ما يصح تملكه شرعا من كل شيء ، ويمكن حيازته وإحرازه وينتفع به عادة ، ومال المستصنع في يد الصانع لا يصح تملكه شرعاً وان جازت حيازته فعلاً ، لأنه مال (مضمون) استودعه المستصنع لدى الصانع بغرض تخصيصه لصناعة ما أمر به المستصنع متضمناً أجرة الصانع التي لا يتصور حسابها بدقة ودونما تخرص إلا عند الفراغ من الشيء المستصنع ، ولأن الحكمة ضالة المؤمن أينما وجدها لزمته ، فإننا نرفق مع هذا بعضاً من صفحات دليل الإرشادات لمحاسبة زكاة الشركات الصادر عن هيئة بيت الزكاة الكويتي ، وفق قرارات وتوصيات الندوتين العاشرة والحادية عشر لقضايا الزكاة المعاصرة المنعقدتين في سلطنة عمان 2000م والكويت 2001م وهو دليل قام على إعداده نخبة من العلماء والفقهاء المختارين بعناية الحريص ، وعلقت عليه وراجعته لجنة رباعية ضمت اثنين من علماء المملكة ، خاصة أن هذا الدليل قد جاء فيه بابان هما (الثاني والرابع) يتناولان تفصيلاً أصول وخصوم الشركات (الموجودات والمطلوبات) ويبين بجلاء من هذا الدليل أن مديونيات البضاعة المشتراة أو المباعة في عقود الاستصناع (المقاولات)

تدرج ضمن موجودات (أصول) وعاء الزكاة لشركات المقاولات ، بيد أنها تدرج في المقابل ضمن مستحقات البضاعة المشتراة والمباعة في مطلوبات الشركات (الخصوم) ما يسفر عند التطبيق في أغلب الأحيان الى معادلة صفرية أو تكاد .

إننا نفهم بأن المصلحة أضافت الدفعات المقدمة على حساب العقود للوعاء الزكوي بناء على تفسيرها للفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ وهو ما لم ترتضيه الشركة المستأنفة، ونود إفادتكم بالآتي:

أ- الفتوى الشرعية رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ، حيث تقرر الشركة المستأنفة أن ثمة خطأً في تطبيق الفتوى المشار إليها، وذلك للأسباب التالية:

- اختلاط الفهم لدى المصلحة وعدم وقوفها على الفارق الدقيق بين فكرة القرض ومفهوم الدفعات المقدمة في صناعة المقاولات وجوهر التفرقة أننا في الدفعات المقدمة أمام مبالغ (مضمونة الاسترداد) تتلقاها الشركة من عملائها (تحت الحساب) مقابل مبيع اشترط فيه العمل ، أي في مقابل (بضائع وخدمات) يقدمها الصانع للمستصنع ، فالحق أن البضائع في هكذا ظروف لا يصح اعتبارها من عروض التجارة ، لأنها ليست معروضة للبيع بل هي مخصصة لأغراض مشروع العميل مانح الدفعة المقدمة ، ومن ثم لا يصح "شرعا" اعتبارها مملوكة للصانع (الشركة) وان ظهرت تحت حيازته أو قيدت دفترياً في الجانب الدائن ، بل هي مباعة للمستصنع تحت شرط واقف هو قبوله لأعمال الصانع (شركة المقاولات) وهذا القبول يتم مرحلياً بشهادات الدفع المرحلي ، أما القرض أو (مصادر التمويل الأخرى) فهي دين مثلي يتصل بدفع المال ، ويتلقاه المقترض للصرف منه على مشروعه أو مصنعه وليس مشروع مانح التمويل ، وهذا هو ما يتضح جلياً عند مطالعة الفتوى (22665) والتي تتحدث عن قرض تلقاه المقترض للصرف منه على إنشاءات يملكها المقترض نفسه وليس الجهة التي أقرضته ، ومن ثم يظهر الفارق بين من تلقى مالاً للإنفاق منه على منشأة يملكها المقرض وهذا هو عقد الاستصناع ، ومن تلقى مالاً للصرف منه على منشأة يملكها المقترض وهذا هو القرض ، ففي الاستصناع لا يتصور أن يزكي الصانع مالاً يملكه غيره لأنه في الحقيقة ينفق منه وفق ما أمره به المستصنع ، فالمال ليس ماله حقيقة وان وجد تحت حيازته ، بينما المقترض ينفق على منشأة تعود ملكيتها اليه فهو سيزكي هذا المال حالاً بوصفه نقداً ، أو مآلاً بوصفه عروض تجارة ، وبينما الصانع يرد ما تلقاه منتج نهائي سواء أكان بناء أو خدمات ، إذا بالمقترض يرد مثل الذي تلقاه وليس بديلاً عنه أو مقابلاً له ، ودونما زيادة أو نقصان ، فالشاهد إذن أن مفهومي القرض والدفعة المقدم جد مختلفان ، ولا يصح بحال الخلط بينهما أو التعامل مع أحدهما كمرادف للآخر ، فكما أن البيع ليس مثل الربا ، كذلك فالدفعة المقدمة ليست مثل القرض ، ومن جملة ما سبق يتضح أن شرط تمام الملك غير موجود على الإطلاق ، وهو أحد الشروط اللازمة لفرض الزكاة على الأموال .

- الدفعة المقدمة بوصفها مدفوع تحت حساب البضاعة والأعمال المقبولة لا تستقر ملكيتها في ذمة الصانع (شركة المقاولات) إلا بعد قبول الأعمال وتسوية حسابها ، فلا يصح إدراجها ضمن الأموال الزكوية لمجرد كونها مقيدة دفترياً في الجانب الدائن للمزكي/المكلف ، حيث تجاهلت المصلحة المبدأ الأساسي والمقاصد الشرعية والمبادي المطبقة في احتساب الزكاة لإضافة الدفعات المقدمة على حساب العقود للوعاء الزكوي ، وذلك نتيجة الخلط بين ما هو صناعي وما هو تجاري ، ذلك أن عروض التجارة تعرف بأنها (كل مال غير محرم شرعاً ملكه صاحبه اختيارياً ونوى عند تملكه الإتجار فيه بقصد الربح وكذا ما نوى عند بيعه الإتجار بثمنه ومن ذلك الديون المتولدة منه) فالشاهد أن المقاولين حين يشترون مواد وخامات لا ينوون

تملكها ولا الاتجار بها ، لأنهم يشرونها لمشروعات ملك عملائهم ، ولأنها لا تعرض للبيع للكافة ، فهي مشتريات لازمة لصنعة المقاول وفاءً بالتزاماته قبل المستصنعين المكفولة بضمان بنكي غير مشروط ، وعليه فلا يصح القول بأنها عروض تجارة .

- وإذا قبلنا بأن الدفعة المقدمة تعامل معاملة الدين، فإن الأولى خروج هذا المال من وعاء الزكاة اعمالاً لقرار مجمع الفقه الإسلامي بشأن زكاة الديون المنعقد في جدة سنة 1406هـ المنشور في مجلة المجمع العدد 2 (ج1/61) والذي جاء فيه:

- إن مجلس مجمع الفقه الإسلامي المنبثق عن منظمة المؤتمر الإسلامي في دورة انعقاد مؤتمره الثاني بجدة من 10-16/ربيع الآخر/1406هـ الموافق 22-28/كانون الأول (ديسمبر)/1985م، بعد أن نظر في الدراسات المعروضة حول زكاة الديون وبعد المناقشة المستفيضة التي تناولت الموضوع من جوانبه المختلفة وتبين منها:

أولاً: أنه لم يرد نص من كتاب الله تعالى أو سنة رسوله يفصل زكاة الديون.

ثانياً: أنه قد تعدد ما أثر عن الصحابة والتابعين رضوان الله عليهم من وجهات نظر في طريقة إخراج زكاة الديون.

ثالثاً: أن قد اختلفت المذاهب الإسلامية بناءً على ذلك اختلافاً بيناً.

رابعاً: أن الخلاف قد انبنى على الاختلاف في قاعدة هل يعطى المال الذي يمكن الحصول عليه صفة الحاصل؟

قرر ما يلي:

أولاً: تجب زكاة الدَّين على رب الدَّين عن كل سنة إذا كان المدين مليئاً باذلاً.

ثانياً: تجب الزكاة على رب الدَّين بعد دوران الحول من يوم القبض إذا كان المدين معسراً أو مماطلاً.

ما يعني أن المدين ليس عليه زكاة في دينه قولاً واحداً.

كما أن الفتوى التي اتخذتها المصلحة مستنداً لتزكية الدفعات المقدمة قد عالجت تحديدا الزكاة على المبالغ التي تحصل عليها المكلف من خلال القروض المقدمة له من الجهات الحكومية والقطاع الخاص لاستخدامها في مشروعات يكون مآلها للمقترض وليس للمقرض ، ومن ثم فالفتوى لا تنطبق على الدفعات المقدمة علي حساب العقود والأعمال ، وعليه اعترض المستأنف على إجراء المصلحة بشأن إضافة الدفعات من العملاء للوعاء الزكوي استنادا على الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ لقد طبقت المصلحة الفتوى المذكورة بصورة غير صحيحة حيث أشارت الفتوى إلى القروض المقدمة للمكلف الزكوي ولم تشر إلى الدائنين من العمليات التجارية اليومية للمكلف .

ب- لا ينطبق شرط "تمام الملك" على الدفعات المقدمة على حساب العقود ، قدمنا أن الدفعات المقدمة على حساب العقود لا ينطبق عليها الشرط الأساسي لفرض شعيرة الزكاة وهو "شرط تمام الملك" فالدفعات المقدمة تظل ملكاً لأصحاب المشاريع يستطيعون استردادها من المقاولين متى أرادوا ، وذلك وفقاً لأحكام الضمان البنكي غير المشروط المقدم من شركة المقاولات في مقابل تلك الدفعات ، ما يعني أن التصرف في مبالغ الدفعة المقدمة لا يكون وفق مطلق إرادة المقاول (المستصنع) بل هو محكوم بمراد المستصنع (صاحب العمل) من الدفعة المقدمة ومما هو معلوم أن المال الزكوي يجب أن يكون ملكاً للمكلف يداً ورقبة ، وليس كافٍ أن يملكه الملك يداً دون رقبة .

ج- المعاملة المتساوية للدفعات للموردين، تود الشركة المستأنفة إفادتكم بأن الدفعات المقدمة المستلمة من العملاء تستخدم عادة مقابل المصاريف والدفعات إلى الموردين والمقاولين من الباطن وبالتالي فإن مثل هذه المبالغ لا يحول عليها الحول، طبقا لمتطلبات المعايير المحاسبية تظهر الدفعات في قائمة المركز المالي كمطلوبات إلى أن يتم تخفيضها عند إصدار فواتير العمل المنجز للعملاء.

مع عدم الإخلال بما ورد أعلاه كان ينبغي على المصلحة السماح في نفس الوقت بخصم الدفعات للموردين من الوعاء الزكوي ، ستلاحظون بأن المعاملة المتساوية تتطلب معاملة الالتزامات الدائنة والمدينة بنفس الطريقة وفي حالة تمسك المصلحة بإضافة الدفعات على حساب العقود للوعاء الزكوي يجب عليها في نفس الوقت خصم الدفعات للموردين أيضاً والتي لم تسدد.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه بدراسة حركة حساب الدفعات المقدمة تبين أن الرصيد الذي حال عليه الحول بمبلغ (174.200.838) ريال لعام 2010م ومبلغ (176.814.121) ريال لعام 2011م، وهذه المبالغ تخضع للزكاة بموجب الفتوى الشرعية رقم (22665) وتاريخ 1424/4/14هـ والفتوى رقم (23408) وتاريخ 1426/11/18هـ، وتأيد إجراء الهيئة بالعديد من القرارات منها القرار الاستئنافي رقم (1495) لعام 1436هـ.

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 الدفعات المقدمة على حساب العقود إلى وعائه الزكوي، في حين تتمسك الهيئة بإضافتها للوعاء الزكوي للمكلف، 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" .

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن رصيد هذا البند ظهر في قائمة المركز المالي ضمن قائمة المطلوبات المتداولة بند "دائنون ومبالغ مستحقة الدفع"، كما أن الرصيد الذي أضافته الهيئة إلى الوعاء الزكوي حال عليه الحول.

وحيث ظهر هذا البند ضمن مجموعة الخصوم المتداولة ويعد رصيداً دائناً حال عليه الحول، يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن أحد مصادر التمويل الأخرى، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدفعات المقدمة على حساب العقود إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2009م حتى 2011م.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (2) لعام 1437هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة دفعات مقدمة من العملاء على حساب العقود للوعاء الزكوي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،