زكاة

لجنة الاستئناف
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات الزكاة وضريبة الدخل

القرار رقم: (IAR-103-2020) |

الصادر في الاستئناف المقيد برقم: (Z-1592-2018) |

المفاتيح:
زكاة - وعاء زكوي - ربط زكوي معدل - رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس - الوديعة النظامية – استثمارات- متاجرة- قنية - الوجود النظامي المكتمل للشركة لا يكون إلا بعد اكتمال إجراءات التأسيس وقيدها في السجل التجاري - الأموال السابقة على اكتمال وجود الشركة المكلفة، لا تدخل ضمن وعائها الزكوي - الوديعة النظامية لا تخضع لأحكام المال المرهون الذي تجب فيه الزكاة على المالك الأصلي- يحسم الاستثمار الذي يتحقق به وصف أصول قنية من الوعاء.

الملخص:

مطالبة المستأنِفة بإلغاء قرار الدائرة الابتدائية بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٤م - اعترضت المستأنفة أمام الدائرة الاستئنافية بشأن بند الربط المعدل على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس، وبند الوديعة النظامية، وبند استثمارات - أسَّست المستأنفة اعتراضها على بند الربط المعدل على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس، على أنه لا يجب إخضاع المستأنفة للزكاة قبل تاريخ التأسيس؛ ولأن ملكية الأموال عائدة للمستثمرين حتى تاريخ تحويلها لحساب المستأنفة البنكي في ٢٠١٢/٠٢/١٩م، بعد اكتمال تأسيسها. وبالنسبة لبند الوديعة النظامية فإن المستأنِفة تتمسَّك بأسباب اعتراضها على موقف الهيئة المستأنَف ضدها في إخضاع تلك الوديعة باحتسابها ضمن الوعاء الزكوي. وبالنسبة لبند الاستثمارات فإن الدائرة الابتدائية مصدرة القرار قد قضت بحسم بعض الاستثمارات دون بعضها الآخر - أجابت الهيئة المستأنَف ضدها بأنه فيما يخص توجب الزكاة على المبالغ المودعة كرأسمال للشركة وقتَ إيداعها لكونها خرجت من ذمة مالكيها الأصليين، ولأن الشركة يكتمل وجودها القانوني والنظامي بعد إثبات كتابة عقدها. وبالنسبة لبند الوديعة النظامية فإنها تُعتبر من قبيل المال المرهون؛ لأن النظام قد فرض إيداعها كمتطلب نظامي لممارسة النشاط والبدء فيه، وأن المال المرهون لا يخرج المال عن ملكه الأصلي. وبالنسبة لبند الاستثمارات فإنه يتعين النظر فيها باعتبارها تتمثَّل في صناديق مدارة ومَحافظ لأسهم على النحو الذي جاءت به إيضاحات القوائم المالية - ثبت للدائرة الاستئنافية أنه فيما يخص بند الربط المعدل على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس، أن تلك الأموال لم يتحقق ملك المستأنِفة فيها ظاهرًا وتامًّا ومستقرًّا بالنظر لعدم اكتمال إجراءات تأسيسها. وثبت لها بالنسبة لبند الوديعة النظامية أنها تقررت وفق المتطلبات النظامية، وليس بموجب عقد بين راهن ومرتهن. وثبت لها بالنسبة لبند الاستثمارات أن الدائرة

الابتدائية مصدرة القرار قامت بتحديد طبيعة كل استثمار ومدى انطباق ما يوجب استبعاده أو استبقاءه ضمن الوعاء الزكوي للمستأنِفة، وثبت لها أن الاستئناف جاء خاليًا من أي سبب معتبر يقدح في نتيجة ذلك التقسيم ومحصلته في احتساب الوعاء الزكوي. مؤدى ذلك: رفض الاستئناف لبند الاستثمارات، وقبول الاستئناف لبند الربط المعدل على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس، وبند الوديعة النظامية.

الوقائع:

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

إنه في يوم الإثنين ١٤٤٢/٠٤/٢٢هـ الموافق ٢٠٢٠/١٢/٠٧م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، بمقرها في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدَّم بتاريخ ١٤٣٩/٠٣/٢٣هـ، من شركة (...)، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٣٢) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في الاعتراض رقم (١٠/٣٨)، المقام من المستأنِفة في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولًا: قبول الاعتراض شكلًا من شركة (...)، على الربوط الزكوية للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٤م، للحيثيات الواردة في القرار.

ثانيًا: وفي الموضوع:

١- رفض اعتراض المكلفة على بند الربط على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس، للحيثيات الواردة في القرار.

٢- قبول اعتراض المكلفة على بند حسم الاستثمارات في الشركات المساهمة السعودية مع رفضه في باقي الاستثمارات، للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراض المكلفة على بند الوديعة النظامية، للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولًا لدى شركة (...)، تقدَّمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

١- (بند الربط المعدل على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس للعامَين ٢٠١١م و٢٠١٢م): حيث تعترض الشركة المكلفة على ما انتهى إليه ذلك القرار بالقول بأنه لا يجب إخضاع الشركة للزكاة قبل تاريخ التأسيس، وبالتالي لا يجب فرض الزكاة عليها عن العامَين ٢٠١١م و٢٠١٢م؛ لأن ملكية الأموال عائدة للمستثمرين حتى تاريخ تحويلها لحساب الشركة البنكي في ٢٠١٢/٠٢/١٩م، بعد اكتمال تأسيسها. وقد أحالت الشركة المكلفة إلى ما جاء في مذكرة الاعتراض المقدَّمة عند مناقشة اللجنة الابتدائية لاعتراضها بخصوص ذلك البند، وتطلب الأخذ بما فيها كأسباب للاعتراض على القرار الابتدائي.

٢- (بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد حيث تعترض الشركة المكلفة على ما انتهى إليه القرار الابتدائي في تقريره بعدم جواز حسم الودائع النظامية من الوعاء الزكوي للعامَين ٢٠١٣م و٢٠١٤م، وقد جاء ضمن لائحة الاستئناف تمسُّك الشركة المكلفة بأسباب اعتراضها على موقف الهيئة في إخضاع تلك الوديعة باحتسابها ضمن الوعاء الزكوي على نحو ما جاءت به مذكرة الاعتراض عند مناقشة منازعة الشركة حول ذلك البند أمام اللجنة الابتدائية، إضافة إلى ما تدَّعيه الشركة من تأكيد لوجهة نظرها من خلال إشارتها إلى أحكام سابقة صادرة عن اللجنة الاستئنافية في حالات مماثلة.

٣- (بند الاستثمارات للعامَين ٢٠١٣م و٢٠١٤م): حيث تضمنت لائحة الاستئناف اعتراض الشركة على نتيجة القرار بخصوص ذلك البند، بالنظر إلى أن اللجنة مصدرة القرار قد قضت بحسم بعض الاستثمارات دون بعضها الآخر، وتؤكد الشركة على الأخذ بوجهة نظرها من خلال ما تضمنته مذكرة الاعتراض المقدَّمة منها عند نظر النزاع مع الهيئة أمام اللجنة الابتدائية.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة على ما تضمنته لائحة الشركة المستأنِفة بخصوص البنود محل الاستئناف، فجاء ردها بتاريخ ١٤٤٢/٠٤/١١هـ، وتضمن فيما يخص توجب الزكاة على المبالغ المودعة كرأسمال للشركة وقتَ إيداعها لكونها خرجت من ذمة مالكيها الأصليين، ولأن الشركة يكتمل وجودها القانوني والنظامي بعد إثبات كتابة عقدها، والذي لا يكون إلا بعد التحقق من إيداع تلك الأموال لحساب الشركة تحت التأسيس، وبالتالي فإن تلك الأموال إذا حال عليها الحَوْل، فإن الزكاة تتوجب فيها. وبخصوص ما تضمنه القرار الابتدائي في شأن الوديعة النظامية، فقد جاءت المذكرة الجوابية من الهيئة على اعتبار تلك الوديعة النظامية من قبيل المال المرهون؛ وذلك لأن النظام قد فرض إيداعها كمتطلب نظامي لممارسة النشاط والبدء فيه، ولما كان المال المرهون لا يخرج المال عن ملكه الأصلي، فإن ذلك يستتبع توجب الزكاة في مبلغ تلك الوديعة النظامية. كما جاءت المذكرة الجوابية المقدَّمة من الهيئة على أن ما تضمنه القرار الابتدائي في شأن الاستثمارات يتعين النظر فيه باعتبار واقعها الذي جاءت به إيضاحات القوائم المالية، التي يُستنتج منها أن تلك الاستثمارات تتمثل في صناديق مُدارة ومَحافظ لأسهم، الأمر الذي يتوجب معه إخضاع مبالغها للزكاة.

وبعد الاطلاع على اللائحة الخاصة بالاستئناف ومذكرة الرد الجوابية المقدَّمة من الهيئة، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

الأسباب:

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدَّمة من الشركة المستأنفة تبيَّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلًا وفقًا لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولًا شكلًا لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع؛ فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والمذكرة الجوابية المقدَّمة من الهيئة، وبعد النظر في مجمل دفوع المستأنِفة على البنود السابق بيانها، فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

أولًا: (بند الربط المعدل على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس للعامَين ٢٠١١م و٢٠١٢م): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في استئناف الشركة المكلفة على ما جاء به قرار اللجنة الابتدائية في شأن ذلك البند، تبيَّن لها أن مرتكز استئناف الشركة يقوم على أساس أن تلك الأموال التي تم بها تأسيس الشركة هي في أصلها ملكٌ للمستثمرين، وأن الشركة لا يمكن لها تملُّكها والتصرف بها لمزاوَلة أنشطتها إلا بعد اكتمال إجراءات التأسيس، في حين ترى الهيئة أن الزكاة تجب على المبالغ المودعة كرأسمال الشركة؛ لأنها خرجت من ذمة المالكين الأصليين لها، وأصبحت في ذمة الشركة وملكها باعتبار أن الشركة قد اكتسبتْ وجودَها النظامي بعد كتابة عقدها وتوثيقه، وحيث إنه بعد التأمل فيما كانت عليه أحكام نظام الشركات بخصوص ما قررته قواعد ذلك النظام من أن الوجود النظامي المكتمل للشركة لا يكون إلا بعد اكتمال إجراءات التأسيس وقيدها في السجل التجاري، وحيث إن الشركة باعتبارها شخصًا مكلفًا ستحقِّق التزاماتها في مواجهة الهيئة بعد اكتمال وجودها النظامي، وحيث إن استقرار ملك الشركة على الأموال التي تؤول إلى ذمتها ليتحقق الملك التام لها لا يكون إلا بعد الفراغ من إجراءات التأسيس للشركة، واكتمال نشأتها على الوجه الذي يقتضيه النظام، وحيث إن كتابة عقد التأسيس وتوثيقه على نحو ما تدَّعيه الهيئة لا يكفي وحْدَه لثبوت قيام الشركة واستقلالها بنفسها، وإنما هو إجراء من ضمن إجراءات أخرى يستلزمها النظام لاكتساب الشركة الوجودَ النظامي الكامل لها، الذي يسمح تحقُّقه على نحوٍ ما يستلزمه النظام من قيام الشركة بمباشَرة نشاطها والتصرف في أموالها، وحيث إن واقع الخلاف بشأن الزكاة على تلك الأموال فيما بين الهيئة والشركة المكلفة مرتبطٌ بمدى أحقية جباية الزكاة عن تلك الأموال من الشركة في وقتٍ لم يكن للشركة وجود مكتمل، ولا سلطةَ لها على تلك الأموال في الأعوام محل النزاع، وحيث إن أمر أداء الزكاة عن تلك الأموال في تلك الأعوام منوط بالمالكين لها، وهم المستثمرون الذين قاموا بتأسيس الشركة، ومدى تحقُّق وجوب الزكاة فيها بالنسبة لهم، وحيث إن الشركة لا شأن لها بتوجب فرض الزكاة عليها في أموالٍ لم يكن تحقق الملك فيها ظاهرًا وتامًّا مستقرًّا، بالنظر إلى عدم اكتمال إجراءات تأسيسها على النحو السابق بيانه، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة بالأغلبية إلى قبول استئناف الشركة المكلفة ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به، والحكم باستبعاد مبالغ رأس المال المدفوع والمودع عند التأسيس للشركة من وعائها الزكوي عن العامَين ٢٠١٣م و٢٠١٤م.

ثانيًا: (بند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد لعامَي ٢٠١٣م و٢٠١٤م): وحيث إنه بعد تأمُّل الدائرة في أسباب استئناف الشركة المكلفة على هذا البند، وما جاء به القرار الابتدائي من بيان لوجهة نظر الهيئة، والنتيجة التي انتهى إليها ذلك القرار بتأييد إضافة تلك الوديعة النظامية إلى الوعاء الزكوي للمكلفة، وحيث جاء القرار الابتدائي في نتيجته على أساس أن لائحة جباية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨هـ، قد أقرَّت عدم استبعاد تلك الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي للمكلفين، وحيث كان النزاع مرتبطًا بأعوامٍ جاء

النزاع بشأن الربط عليها ضمن بنود أخرى قبل نفاذ أحكام تلك اللائحة؛ فإن إعمال أحكام تلك اللائحة لا يستقيم في مثل هذه الحالة محل النظر؛ لصدورها بعد الأعوام المرتبط بها محل النزاع، وحيث إن ما استقر عليه القضاء الاستئنافي قبل أحكام تلك اللائحة المشار إليها قد قضى بتكييف حقيقة الوديعة النظامية على أساس أنها من جنس الضمانات التي تتطلبها الجهة الرسمية المشرفة على النشاط بمقابل حقوق العملاء، وهي كذلك تُعد التزامًا إجباريًّا غير طوعي؛ وبالتالي يكون من المتعين استنتاج أن الشركة لا يكون لها التصرف بمبالغ الوديعة إلا عند تصفية الشركة؛ وذلك لأن يد ملكها مغلولة عن المال الذي تم احتجازه لدى الجهة المشرفة على نشاط الشركة، فأصبح مالًا محتجزًا بأمر تلك الجهة، باعتبار أن ذلك الأمر من لوازم وضرورات إصدار الترخيص بمباشرة النشاط، وحيث جاءت الأحكام التنظيمية الخاصة بتنظيم نشاط التأمين التعاوني على أن النسبة المقررة لاحتجاز مبالغ من رأس المال من قِبَل الجهة الإشرافية المنظمة لذلك النشاط مؤسسة النقد، هي التي تكون حائزة لما ينتج من عوائد على تلك العوائد المدفوعة إليها؛ فإن ذلك كله يتعين معه النظر إلى عدم توجب إضافة مبلغ الوديعة النظامية إلى الوعاء الزكوي للمكلفة، ولا ينال من هذا الاستنتاج ما تدَّعيه الهيئة في مذكرتها الجوابية من أنه يتعين النظر إلى الوديعة باعتبارها من قبيل المال المرهون، وأن الزكاة فيه تكون على المالك الأصلي؛ وذلك لأن تلك الوديعة النظامية لم تتقرر بموجب عقدٍ بين راهن ومرتهن، وإنما هي مقررة وواجب دفعها بموجب المتطلبات التنظيمية لممارسة نشاط الشركة المكلفة، مما لا يستقيم معه النظر إلى تلك الوديعة النظامية كما لو كانت مالًا مرهونًا على نحو ما تذكره الهيئة في جوابها على استئناف الشركة المكلفة؛ وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلفة ورفض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن، وتقرير حسم مبلغ الوديعة النظامية من وعاء المكلفة للعامَين ٢٠١٣م و٢٠١٤م.

ثالثًا: (بند الاستثمارات): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كانت عليه أسباب استئناف الشركة المكلفة على القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند، وما جاء ضمن سرد أسباب القرار الابتدائي ونتيجته التي خلص إليها فيما يتعلق بذلك البند، تبيَّن للدائرة أن اللجنة مصدرة القرار قد قامت بتحقيق طبيعة الاستثمارات واستخرجت منها ما يتحقق به وصف الاستثمار باعتباره أصولَ قنيةٍ لكي يُستبعد من الوعاء الزكوي للمكلفة عند الربط عليه، واستبقت ما لا تتوافر فيه صفة الاستثمار على أساس مفهوم المعالجة الزكوية له، ولم تقُم بحسمه من الوعاء الزكوي للمكلفة؛ وحيث لم تلحظ الدائرة على النتيجة التي انتهى إليها قرار اللجنة الابتدائية إزاء البند المعترض عليه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما كان عليه استئناف الشركة المكلفة بخصوص ذلك البند، فإن الدائرة خلصت إلى رفض استئناف المكلفة وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي محمولًا على أسبابه. ولا ينال من ذلك ما ذكرته المكلفة من أن الهيئة قامت بحسم بعض الاستثمارات من الوعاء الزكوي دون بعضها الآخر، وذلك لأن اللجنة مصدرة القرار قد قامت بتحديد طبيعة كل استثمار ومدى انطباق ما يوجب استبعاده أو استبقاءه ضمن الوعاء الزكوي للمكلفة، وحيث جاء استئناف المكلفة خاليًا من أي سبب معتبر يقدح في نتيجة ذلك التقسيم ومحصلته في احتساب الوعاء الزكوي للمكلفة، فإن ذلك يتعيَّن معه تقرير عدم قيام استئناف المكلفة على سبب صحيح، مما يتعين معه بالإجماع رفضه، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

القرار:

وبناءً على ما تقدَّم، وباستصحاب ما ذُكر من أسباب؛ قررت الدائرة ما يأتي:

أولًا: قبول الاستئناف شكلًا من مقدمته المكلفة شركة (...) سجل تجاري رقم (...) ورقم مميز (...)، ضد القرار رقم (٣٢) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

ثانيًا: وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلفة بالأغلبية فيما يتعلق ببند الربط المعدل على رأس المال المدفوع والمودع عند توثيق عقد التأسيس للعامَين ٢٠١١م و٢٠١٢م، وتقرير عدم إدخال مبلغه ضمن الوعاء الزكوي للمكلفة، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجةٍ في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف المكلفة بالإجماع فيما يتعلق ببند الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد لعامَي ٢٠١٣م و٢٠١٤م، وتقرير عدم احتسابها ضمن الوعاء الزكوي للمكلفة، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجةٍ في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- رفض استئناف المكلفة بالإجماع فيما يتعلق ببند الاستثمارات لعامَي ٢٠١٣م و٢٠١٤م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجةٍ في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

وصلى الله وسلَّم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.