زكاة

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض

القرار رقم (IR-2021-148) |

الصادر في الاستئناف رقم (ZW -1650-2018) |

المفاتيح:

رأس المال المدفوع - عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقوائم المالية للشركة - الوديعة النظامية المحجوزة - هامش الملاءة خسائر مرحلة معدلة - ضرائب الاستقطاع الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع - معاملات مع أطراف ذات علاقة.

الملخص:

مطالبة كل من المستأنفة وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك بإلغاء قرار لجنة الفصل الابتدائية بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م – اعترضت المستأنفة أمام الدائرة الاستئنافية بشأن بند رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، وبند عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقوائم المالية للشركة، وبند الوديعة النظامية المحجوزة وفقًا لنظام ولائحة شركات التأمين، وأربعة بنود أخرى – واعترضت الهيئة أمام الدائرة الاستئنافية بشأن بند تأييد المكلف على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م - أسست المستأنفة اعتراضها على بند رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م بأنه لا تجب المحاسبة على المبلغ المدفوع لعدم حولان الحول، وأن المبلغ المدفوع لا تجب فيه الزكاة أيضاً لأنه مبلغ موقوف التصرف فيه إلي حين مزاولة الشركة لأنشطتها بعد تأسيسها وترخيصها وبالتالي انتفت عنه صفة الملك التام، وبالنسبة لبند (عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقوائم المالية للشركة)، أن هذه الاستثمارات لأغراض القنية وليست لغرض الاتجار وعليه يحق شرعاً للشركة أن تخصم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي، وبالنسبة لبند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقًا لنظام ولائحة شركات التأمين)، أن الأساس الشرعي للملكية التامة الموجبة لخضوع المال للزكاة الشرعية يقوم على أربعة أسس هي الحق والحيازة والتصرف والانتفاع، فإذا كان الحق محجوز لحين تصفية الشركة، كما انتفت الحيازة والتصرف والانتفاع، فلا يمكن وصف الوديعة النظامية بالمال المملوك الملكية التامة الموجبة للزكاة فيه،– وأسست الهيئة اعتراضها على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م أن المكلف اعتراض على إجمالي المبلغ دون الدخول في التفصيل، وأن المبلغ دفع مقابل موجودات تم شرائها نيابة عن الشركة من قبل شركة التأمين ... (منتسبة بحرينية)، فيجب إضافة مصادر

تمويلها - أجابت الهيئة المستأنف ضدها عن كل بند بما يوضح أسباب ما اتخذته من إجراءات تجاه المدعي تفصيليًّا كما بالوقائع أدناه - ثبت للدائرة الاستئنافية صحة إجراءات الهيئة تجاه بعض البنود، وعدم صحتها تجاه بنود أخرى على التفصيل الوارد بالوقائع أدناه. مؤدى ذلك: قبول استئناف المكلف بالأغلبية بشأن عدد من البنود، ورفض استئنافه بالأغلبية بشأن بنود أخرى.

المستند:

- المادة (١٨٦) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٢هـ.

- المادة (٦٣) فقرة (١) وفقرة (٨) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمعدلة بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ.

الوقائع:

الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله، وآله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:

إنه في يوم الثلاثاء ١٤٤٢/١٢/٠٣هـ الموافق ٢٠٢١/٠٧/١٣م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٢/٢٩هـ، من/ شركة ... للتأمين التعاوني، والاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٢/٠٣هـ من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في مدينة الرياض رقم (٣٥) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر بشأن الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً/ الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف/ شركة ... للتأمين التعاوني على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

ثانياً/ الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف على رأس المال المدفوع للحيثيات الواردة في القرار.

٢- قبول اعتراض المكلف على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة عام ٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراض المكلف على بند الاستثمارات للحيثيات الواردة في القرار..

٤- رفض اعتراض المكلف على الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي

السعودي للحيثيات الواردة في القرار.

٥- رفض اعتراض المكلف على بند هامش الملاءة للحيثيات الواردة في القرار.

٦- رفض اعتراض المكلف على بند خسائر مرحلة معدلة للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٢م للحيثيات الواردة في القرار.

٧- رفض اعتراض المكلف على بند ضرائب الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلّا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م)، فيؤسس المكلف استئنافه بأنه لا تجب المحاسبة على المبلغ المدفوع لعدم حولان الحول، بالإضافة إلى أن تاريخ القرار الوزاري بالموافقة على تأسيس الشركة هو تاريخ اكتساب الشركة للشخصية المعنوية و الذي يجب أن تحاسب زكوياً اعتباراً منه، و قبل ذلك التاريخ فإن المبلغ المذكور تجب فيه الزكاة في ذمة أصحابه المودعين و ليس في ذمة الشركة، كما أفاد المكلف بأن الإيداع قد تم باسم المودعين و ليس باسم الشركة لعدم اكتسابها الشخصية المعنوية، وأن المبلغ المدفوع لا تجب فيه الزكاة أيضاً لأنه مبلغ موقوف التصرف فيه إلي حين مزاولة الشركة لأنشطتها بعد تأسيسها وترخيصها وبالتالي انتفت عنه صفة الملك التام حيث لا يمكن التصرف به. أما ما يتعلق باستئناف المكلف على بند (عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقوائم المالية للشركة)، فيؤكد المكلف بأن هذه الاستثمارات لأغراض القنية وليست لغرض الاتجار وعليه يحق شرعاً للشركة ان تخصم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي. أما ما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقًا لنظام ولائحة شركات التأمين)، فيؤسس المكلف استئنافه بأن الأساس الشرعي للملكية التامة الموجبة لخضوع المال للزكاة الشرعية يقوم على أربعة أسس هي الحق والحيازة والتصرف والانتفاع، فإذا كان الحق محجوز لحين تصفية الشركة، كما انتفت الحيازة والتصرف والانتفاع، فلا يمكن وصف الوديعة النظامية بالمال المملوك الملكية التامة الموجبة للزكاة فيه. فوفقا للائحة التنفيذية لنظام شركات التأمين فإنه لا تتمتع شركات التأمين بحق التصرف بمبلغ الوديعة النظامية بالإضافة إلى ان عوائد الوديعة لا تعود لشركات التأمين وإنما لمؤسسة النقد العربي السعودي، وبالتالي لا يجوز منطقيا أن تأخذ الدولة عوائد هذه الوديعة ثم تفرض عليها زكاة، كما بين المكلف بأنه من الناحية التطبيقية فإن الوديعة النظامية أوجب في الحسم من الوعاء الزكوي من الأصول الثابتة، فالأصول الثابتة تستخدم في النشاط وينتفع بها لمزاولة المهنة ومع ذلك لا تجب فيها الزكاة فتحسم قيمتها الصافية من الوعاء الزكوي إضافة إلى حسم الاستهلاك السنوي من الربح المعدل. أما الوديعة النظامية فهي أموال نقدية اقتطعت جبراً من رأس المال ولا يستفاد بها بأي وسيلة ولا ينتفع بعائدها أبداً، وبذلك فهي أوجب في الحسم من الوعاء الزكوي من الأصول الثابتة. وعليه يطلب المكلف إلغاء إجراء الهيئة واعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي عن

الأعوام محل الخلاف. أما ما يتعلق باستئناف المكلف على بند (هامش الملاءة)، فيوضح المكلف بأن هامش الملاءة يعتبر في حكم الأموال محددة الغرض التي تأخذ حكم أدوات الحرفة أو عروض القنية وبذلك ينطبق بشأن هامش الملاءة ما جاء بالفتوى رقم (١٢٧٥٦) حول الأموال التي لا يمكن التصرف بها، حيث أشارت الفتوى: (إذا كنتم ممنوعين من التصرف فلا زكاة عليكم فيها حتى تملكوا التصرف فيها، وبعد ذلك تجنب الزكاة مستقبلاً إذا حال عليها الحول من حين بدء التمكن من التصرف فيها)، كما أشار المكلف إلى أن هامش الملاءة يعتبر في حكم المبلغ المحجوز الذي لا يجوز التصرف فيه، وأن العائد من هذه الاستثمارات يتم إضافته للوعاء الزكوي وبالتالي من الواجب حسم هذه الاستثمارات باعتبارها من قبيل الأصول طويلة الأجل، وعليه يطلب المكلف إلغاء إجراء الهيئة و حسم هامش الملاءة من الوعاء الزكوي .

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (خسائر مرحلة معدلة)، يطلب المكلف اعتماد الخسائر وفق ما تظهره قوائمه المالية وليس طبقًا للربوط الصادرة من الهيئة. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (ضرائب الاستقطاع)، فيؤسس المكلف استئنافه بأن الهيئة قامت باحتساب ضريبة الاستقطاع على إجمالي أقساط إعادة التأمين المعاد اسنادها (الخارجية)، علماً ان الشركة قد قامت بتسديد ضريبة الاستقطاع بواقع ٥٪ من المبالغ المدفوعة وفقاً للنظام الضريبي، كما قامت بتسديد هذه المبالغ إلى الهيئة ضمن المواعيد المحددة، ويطلب المكلف عدم احتساب ضريبة الاستقطاع على إجمالي أقساط إعادة التأمين المعاد اسنادها (الخارجية) واسترداد الضريبة المدفوعة، كون هذه المبالغ المدفوعة للغير تُدرج في قائمة دخل الشركة وتخضع للزكاة والضريبة. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م)، فيؤسس المكلف استئنافه بأن الهيئة قامت باحتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م بواقع (٨٥١,١٤٢) ريال، في حين أن الرقم الصحيح هو (٥٨١,١٤٢) ريال، بفرق قدره (٢٧٠,٠٠٠) ريال، بالزيادة، ويطلب المكلف تعديل الربط واسترداد أو تسوية الفرق المحسوب بالزيادة.

كما لم يلقَ القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (تأييد المكلف على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م)، أوضحت الهيئة بأنها قامت بإضافة رصيد بند معاملات أطراف ذات علاقة للعام ٢٠٠٨م بمبلغ (٢,٥٦٠,٠٠٠) ريال، وأن المكلف اعتراض على إجمالي المبلغ دون الدخول في التفصيل، إذ أن مبلغ (٣١٥,٠٠٠) ريال الذي أشار إليه المكلف، صرح عنه في إقراره المقدم للهيئة، وأما المبلغ المضاف من قبل الهيئة وقدره (٢,٢٤٥,٠٠٠) ريال فقد تبين من الإيضاح رقم (١٠) للقوائم المالية للشركة أن المبلغ دفع مقابل موجودات تم شرائها نيابة عن الشركة من قبل شركة التأمين ... (منتسبة بحرينية) وحيث أن هذه الموجودات تخصم من الوعاء الزكوي فيجب

إضافة مصادر تمويلها وذلك طبقًا للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة جميع الأموال المستفادة من الغير للوعاء حيث تعالج زكويًا خضوعًا من عدمه حسبما آلت إليه. كما أوضحت الهيئة بأن اللجنة الابتدائية لم تستند في قرارها إلى حقائق وأدلة ملموسة تؤيد بها وجهة نظر المكلف فلم توضح ما الذي ثبت لها، بل أن الإيضاح رقم (١٠) للقوائم المالية يؤيد الإجراء الذي قامت به الهيئة، وبالتالي لا نسلّم بما ذكرته اللجنة في حيثيات قرارها وذلك لمخالفته لما ورد في القوائم المالية.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المرافعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بتاريخ ١٤٤٢/٠٤/١٠هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٥م، مذكرة تجيب فيها عن استئناف المكلف بخصوص البنود محل الاستئناف، ففيما يتعلق ببند (رأس المال المدفوع للعامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م)، أجابت الهيئة بأنها قامت بإجراء فحص ميداني لحسابات الشركة، وبالاطلاع على عقد تأسيس الشركة الموثق، يعتبر تاريخ توثيق العقد من كاتب العدل هو تاريخ ميلاد الشركة واكتسابها الشخصية الاعتبارية، وحيث إن توثيق العقد لدى كاتب العدل لا يتم إلا بعد إيداع رأس المال المحدد، وسواء اعتمدنا على تاريخ إيداع المال أو تاريخ توثيق العقد، فإنه قد تم حولان الحول على رأس المال، وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجرائها. وفيما يتعلق ببند (الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م)، أجابت الهيئة بأنها لم تقم بحسم الاستثمارات، حيث تبين أن طبيعة تتمثل في صكوك وصندوق عقاري ومحفظة أسهم، وحيث أن هذه الاستثمارات بطبيعتها المذكورة تعتبر استثمار متداول لا يجوز حسمه من وعاء الزكاة، كما أن مدة الاقتناء لست المعيار الوحيد لاعتبار الأصل عرض قنية، فضلاً عن ذلك فإن هذه الاستثمارات لم تخضع لدى الجهة المستثمر فيها، وعليه يجب تزكيتها لدى الجهة المستثمرة. وفيما يتعلق ببند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقًا لنظام ولائحة شركات التأمين)، أجابت الهيئة بأنه تم إضافة هذا البند للوعاء الزكوي باعتبار أنه من قبيل المال المرهون الذي تجب فيه الزكاة، حيث إن هذه الوديعة تعتبر من متطلبات ممارسة النشاط، وهي مال مرهون لم تنتقل ملكيته، واستدلت الهيئة على صحة قرارها بالمادة (٤) من لائحة جباية الزكاة، والتي نصت على أنه (لا تحسم الودائع النظامية للبنوك وشركات التأمين لدى مؤسسة النقد العربي السعودي وأي ودائع نظامية تتطلبها أنشطة أخرى من الوعاء الزكوي). أما ما يتعلق ببند (هامش الملاءة)، أجابت الهيئة بأن رأس المال هو الأصل في وجوب الزكاة على المنشأة بناء على القواعد العامة للجباية وما صدر بهذا الخصوص من فتاوى شرعية وكذلك أنظمة جباية زكاة عروض التجارة والقرار الوزاري رقم (٣٩٣) بتاريخ ١٤٣٠/٠٨/٠٦هـ، والتعميم رقم (٢/٨٤٤٣/١) والمادة رقم (٤) من لائحة جباية الزكاة، أما بالنسبة للقول بأن يد الشركة مغلولة عنه فهو قول غير صحيح فالأمر لا يتعدى كون مؤسسة النقد العربي السعودي حددت لهذه الشركات قنوات وأدوات استثمارية معينة بغرض حفظ حقوق المساهمين وبناء احتياطيات لدعم مركز الشركة المالي وتحقيق هامش الملاءة المطلوب وفقاً لنظام التأمين التعاوني بالمملكة ولائحته التنفيذية، كما أن هامش الملاءة لا يعني رأس المال فقط بل أنه

أحد عناصر ثلاثة حددتها المادة رقم (٦٦) من اللائحة المذكورة، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجرائها. أما ما يتعلق ببند (خسائر مرحلة معدلة)، أجابت الهيئة بأن ما قبلته للشركة من خسائر مدورة معدلة حسب الربط عليه هي بموجب الأنظمة والتعليمات التي تحكم الحالة والمطبقة على جميع المكلفين، وهي التعميم رقم (٣/١٤٨) بتاريخ ١٤٠٨/٠٨/٠٨هـ والتعميم رقم (١/١٢٢) بتاريخ ١٤١٤/٠٨/١٩هـ والتعميم رقم (١/٩٢) بتاريخ ١٤١٨/٠٧/١٩هـ، والتي تضمنت أن الخسائر التي تحسم من الوعاء هي الخسائر المعدلة طبقاً لربوط الهيئة بعد إضافة المخصصات والاحتياطيات إليها والتي سبق إضافتها لنتيجة الأعمال في الأعوام السابقة ولقد أكدت على ذلك المادة (٤) البند (٢) من لائحة جباية الزكاة والتي نصت على (يحسم من الوعاء الزكوي الآتي .... صافي الخسارة المرحلة المعدلة طبقاً لربوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطيات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها)، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجرائها. أما ما يتعلق ببند (ضرائب الاستقطاع)، فتستند الهيئة على صحة إجرائها بما ورد في الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمعدلة بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ، والتي نصت على (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:

ايجار خدمات فنية أو استشارية، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، خدمات اتصالات هاتفية دولية، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة التأمين ٥٪

والفقرة (٨) التي نصت على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام). أما ما يتعلق ببند (الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م)، أجابت الهيئة هذا البند لم يكن محلاً للاعتراض ويعد طلباً جديداً من المدعي، وعليه تطلب عدم قبول طلب المدعي على هذا البند.

وفي يوم الخميس ١٤٤٢/٠٨/٢٦هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٨م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، وقررت الدائرة فتح باب الترافع الإلكتروني لمدة (١٠) أيام، وتبدأ تلك المدة بعد خمسة أيام من وقت تبليغ الأطراف بقرار الدائرة، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة من طرفي الاستئناف.

وفي يوم الخميس ١٤٤٢/٠٩/٢٤هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٠٦م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وحيث إنه بشأن عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقوائم المالية للشركة وحيث أفاد المكلف أن جزءا من الاستثمارات محل النزاع مستثمرة في شركات محلية، وعليه تطلب الدائرة من المكلف معلومات تفصيلية بخصوص الاستثمار في

الشركات المحلية لكل سنة من سنوات الخلاف مؤيدة بالقوائم المالية ومتضمنة تاريخ اقتنائها وتاريخ بيعها ان وجد. واما بخصوص بند هامش الملاءة، فتطلب الدائرة من المكلف تحديد مبلغ الاستثمار في أسهم شركات محلية ضمن هامش الملاءة في الشركات المحلية لكل سنة من سنوات الخلاف، مؤيدة بالقوائم المالية ومتضمنة تاريخ اقتنائها وتاريخ بيعها ان وجد، على أن تقدم المستندات من خلال البوابة الالكترونية خلال مدة (٣٠) يوما من تاريخه.

وفي يوم الثلاثاء ١٤٤٢/١١/٠٥هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/١٥م ١٤٤٢/١٠/٢٧هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/٠٨م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، 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 المقدمة من الشركة المستأنفة ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في أن المكلف يرى عدم إخضاع رأس المال المدفوع للزكاة لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، وذلك أن الأموال التي تم تأسيس الشركة بها هي في أصلها ملكٌ للمستثمرين، وأن الشركة لا يمكن لها تملكها والتصرف بها لمزاولة أنشطتها إلا بعد اكتمال إجراءات التأسيس، في حين ترى الهيئة أن الزكاة تجب على المبالغ المودعة كرأس مال للشركة، لأنها خرجت من ذمة المالكين الأصليين لها، وأصبحت في ذمة الشركة وملكها باعتبار أن الشركة قد اكتسبت وجودها النظامي بعد كتابة عقدها وتوثيقه. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، 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 شخصاً مكلفاً ستحقق 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 تدعيه الهيئة لا يكفي لوحده لثبوت قيام الشركة واستقلالها بنفسها، وإنما هو إجراء من ضمن إجراءات أخرى يستلزمها النظام لاكتساب الشركة الوجود النظامي الكامل لها، الذي يسمح تحققه على نحو ما يستلزمه النظام من قيام

الشركة بمباشرة نشاطها والتصرف في أموالها، وحيث إن واقع الخلاف بشأن الزكاة على تلك الأموال فيما بين الهيئة والشركة المكلفة مرتبط في مدى أحقية جباية الزكاة عن تلك الأموال من الشركة في وقت لم يكن للشركة وجود مكتمل ولا سلطة 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 تحقق وجوب الزكاة فيها بالنسبة لهم، وحيث إن الشركة لا شأن لها بتوجب فرض الزكاة عليها في أموال لم يكن تحقق الملك فيها ظاهراً وتاماً مستقراً، بالنظر إلى عدم اكتمال إجراءات تأسيسها على النحو السابق بيانه، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة بالأغلبية إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به والحكم باستبعاد مبالغ رأس المال المدفوع والمودع عند تأسيس الشركة من وعائها الزكوي عن العامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقوائم المالية للشركة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي؛ كونها تُعدّ لغرض القنية، في حين ترى الهيئة أن هذه الاستثمارات غير جائزة الحسم؛ كونها استثمارات تتمثل في صكوك وصندوق عقاري ومحفظة أسهم. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، وحيث طلبت الدائرة من المكلف معلومات تفصيلية بخصوص الاستثمار في تلك الشركات، وحيث لم يرد من المكلف جواب على طلب الدائرة يثبت به دعواه، وحيث استندت الهيئة في إجرائها على الإيضاحات في القوائم المالية المدققة وتبين لها أن تلك الاستثمارات عبارة عن صكوك وصندوق عقاري ومحفظة أسهم، ولم يتبين أن من ضمنها مساهمات مباشرة في شركات سعودية مسجلة لدى الهيئة، وحيث لم يقدم المكلف ما يمكن معه العدول عما أكدته الهيئة استناداً إلى القوائم المالية المدققة للمكلف، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقًا لنظام ولائحة شركات التأمين)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي؛ كونها مبالغ محجوزة لدى مؤسسة النقد ولا يحق للشركة التصرف بها بأي شكل من الأشكال، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذه الوديعة؛ كونها من قبيل المال المرهون الذي تجب فيه الزكاة حيث إنها تعتبر من متطلبات ممارسة النشاط. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، وحيث إن ما استقر عليه القضاء الاستئنافي قد قضى بتكييف حقيقة الوديعة النظامية على أساس أنها من جنس الضمانات التي تطلبها الجهة الرسمية المشرفة على النشاط بمقابل حقوق العملاء، وهي كذلك تعد التزاما إجباريا 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 ما لا محتجزا 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 الجهة الإشرافية المنظمة لذلك النشاط والمقررة لاحتجاز مبالغ من رأس المال، هي التي تكون حائزة لما ينتج من عوائد على تلك الأموال المدفوعة إليها؛ فإن ذلك كله يتعين معه النظر إلى عدم توجب إضافة مبلغ الوديعة النظامية إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وعليه قررت الدائرة قبول استئناف المكلف ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (هامش الملاءة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم هامش الملاءة من الوعاء الزكوي، كونه في حكم المال المحجوز الذي لا يجوز التصرف فيه، في حين ترى الهيئة أن رأس المال هو الأصل في وجوب الزكاة على المنشأة بناءً على القواعد العامة للجباية وما صدر بهذا الخصوص من فتاوى شرعية وكذلك أنظمة جباية زكاة عروض التجارة والتعاميم التفسيرية، أما ما ذكره المكلف بأن يد الشركة مغلولة عنه فهو قول غير صحيح فالأمر لا يتعدى كون مؤسسة النقد العربي السعودي حددت لهذه الشركات قنوات وأدوات استثمارية معينة بغرض حفظ حقوق المساهمين. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، وحيث إن هامش الملاءة متطلب قانوني للمحافظة على استثمارات مالية لمواجهة التزامات الشركة المستقبلية، فيتم التعامل معه زكويًا بحسب الأصول المكونة له من حيث كونها استثمارات في حقوق ملكية شركات أخرى معدة للاتجار أو الاحتفاظ بها، أو من حيث كونها أدوات دين، وحيث طلبت الدائرة من المكلف تحديد مبلغ الاستثمار في أسهم شركات محلية ضمن هامش الملاءة وتاريخ اقتنائها وبيعها، ولم يرد من المكلف جواب عما طلب منه يثبت ويؤيد دعواه، وحيث ثبت لدى الدائرة أن مكونات هامش الملاءة تتمثل في ودائع لدى بنوك محلية فإنها تخضع للزكاة بحسب طبيعتها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قُدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدد هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مرحلة معدلة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد الخسائر وفق ما تظهره قوائمه المالية، في حين ترى الهيئة أن الخسائر التي تحسم من الوعاء هي الخسائر المرحلة طبقًا للربوط الصادرة من الهيئة. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، وحيث نصت المادة (١٨٨) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٣٥/٠١/٢٢هـ على أنه: (يحصل الاعتراض بطلب الاستئناف أو التدقيق، بمذكرة تودع لدى إدارة المحكمة التي أصدرت الحكم، مشتملة على بيان الحكم المعترض عليه، ورقمه، وتاريخه، والأسباب التي بُنِيَ عليها الاعتراض، ...)، وحيث إن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن مسبباً، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قُدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدد هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ضرائب الاستقطاع)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب ضريبة الاستقطاع على إجمالي أقساط إعادة التأمين المعاد إسنادها (الخارجية) واسترداد الضريبة المدفوعة، كون هذه المبالغ المدفوعة للغير تُدرج في قائمة دخل الشركة وتخضع للزكاة والضريبة مما ينتج عنها ازدواجية، في حين ترى الهيئة أن المكلف يعترض على إخضاع إجمالي قيمة الأقساط المتخلى عن مخاطرها لصالح الشركات غير المقيمة والتي تظهر في قائمة الدخل كتكلفة مباشرة على النشاط، ويطلب اخضاع صافي المستحق لهم فقط من قيمة أقساط إعادة التأمين المتنازل عنها لصالح الشركات غير المقيمة حيث يقوم بالتسوية بين المستحق لمعيد التأمين من مبالغ دائنة «قيمة بوالص» مستلمة وما تدفعه الشركة المقيمة من تعويضات لهذه البوالص نيابة عن غير المقيم. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، وحيث إنه من المتقرر نظاما فرض ضريبة الاستقطاع على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم حسب النسب المحددة نظامًا استنادًا إلى الفقرة رقم (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ، فقد نصت على أنه: «يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين. ٥٪». وكما نصّت الفقرة رقم (٨) من ذات المادة المشار إليها أعلاه على أنه: «تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام»، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف تعديل الربط واسترداد أو تسوية الفرق المحسوب بالزيادة لضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة أن البند المستأنَف عليه لم يكن محلًا للاعتراض ويعد طلبًا جديدًا من المكلف. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، وحيث أكد المكلف وجود خطأ مادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م، وحيث إن الأخطاء المادية في حال ثبوتها لا تعد من حيث الأصل نزاعاً موضوعياً يعترض عليه أمام القضاء، وعليه فيحق للمكلف الرجوع إلى الهيئة بتصحيح الأخطاء المشار إليها في استئنافه، وحيث لم يرد موضوع اعتراضه في الاعتراض الأساسي أمام اللجنة الابتدائية، ومن ثم لا تختص الدائرة الاستئنافية للنظر فيه موضوعا، مما يتقرر معه صرف النظر عن نظر موضوع هذا الاعتراض.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تأييد المكلف على بند معاملات

مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في اعتراض الهيئة على تأييد المكلف في اعتراضه على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م، وأن اللجنة الابتدائية لم تستند في قرارها إلى حقائق وأدلة ملموسة تؤيد بها وجهة نظر المكلف فلم توضح ما الذي ثبت لها، بل إن الإيضاح رقم (١٠) للقوائم المالية يؤيد الإجراء الذي قامت به الهيئة. وبتأمل الدائرة لمحل النزاع، وحيث لم تثبت الهيئة وجود المبلغ محل الخلاف ضمن الالتزامات في قائمة المركز المالي، ولم تثبت حولان الحول على ذلك المبلغ، ولم تثبت ارتباطه بأصل معين محسوم من الوعاء، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك والتعقيب في ضوء ما قدمته الهيئة من دفع بخصوص هذا البند، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بخصوص هذا البند.

القرار:

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من شركة ... للتأمين التعاوني، رقم (...)، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في مدينة الرياض رقم (٣٥) لعام ١٤٣٧هـ.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلف بالأغلبية بشأن بند (رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- رفض استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقوائم المالية للشركة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقًا لنظام ولائحة شركات التأمين)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- رفض استئناف المكلف بشأن بند (هامش الملاءة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٥- رفض استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مرحلة معدلة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٦- رفض استئناف المكلف بشأن بند (ضرائب الاستقطاع)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٧- صرف النظر عن استئناف المكلف بشأن بند (الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٨- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (تأييد المكلف على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

وصلَّى الله وسلَّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.