(1673)

القرار رقم (1673) الصادر في العام 1438هـ
في الاستئنافين رقمي (1595و1601/ز) لعام 1435هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 11/4/1438هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 9/11/1436هـ ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) وتاريخ 1/1/1437هـ القاضي باستمرار اللجنة
في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حالياً) 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 21/1/1370هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع

(1673)

بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن الشركة المتحدة لمنتوجات البلاستيك المحدودة (المكلف) على قرار اللجنة الزكوية الضريبية الإبتدائية الأولى بجدة رقم (11/3) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف لعامي 2005م و2006م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1/3/1438هـ كل من : عاطي الصحفي وعبدالهادي الصحفي وخالد الغولي ، كما مثل المكلف ياسين عبدالله أبوالخير .

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

<u>الناحية الشكلية</u> :

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة الهيئة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (11/3) لعام 1435هـ بموجب الخطاب
رقم (62/ص/ج) وتاريخ 29/3/1435هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (385) وتاريخ 26/4/1435هـ ، كما أخطرت

(1673)

المكلف بنسخة من القرار المذكور بموجب الخطاب رقم (63/ص/ج/1) وتاريخ 29/3/1435هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (400) وتاريخ 3/5/1435هـ كما قدم ضماناً بنكياً بالمبلغ المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً .

<u>الناحية الموضوعية</u> :

البند الأول : المكافآت والحوافز لعامي 2005م و2006م .

قضى القرار الابتدائي بتأييد الهيئة في إضافة بند المكافآت والحوافز
إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعامي 2005م و2006م .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أيدت الهيئة في عدم قبول خصم بنداً لمكافآت والحوافز لأغراض احتساب الضريبة والزكاة استنادا إلى ما يلي :

- أن اللائحة المقدمة من الشركة صادرة ومعتمدة بتاريخ لاحق للأعوام
محل الاعتراض .
- طبقا للمادة الثانية عشرة من نظام العمل والعمال السعودي يجب على صاحب العمل والعامل معرفة احكام نظام العمل بجميع محتوياته

(1673)

ليكون كل منهما على بينة من أمره وعالما بما له وما عليه ، وعلى صاحب العمل الذي يشغل عشرة عمال فأكثر ان يقدم للوزارة لائحة لتنظيم العمل تتضمن الاحكام الداخلية للعمل ، ويجب ان تكون هذه اللائحة شاملة لقواعد تنظيم العمل وما يتصل به من أحكام بما في ذلك الاحكام المتعلقة بالميزات والأحكام الخاصة بالمخالفات والجزاءات التأديبية بما
لا يتعارض مع احكام النظام .
ويبين المكلف أنه لا يوافق على ذلك للمبررات التالية :
- ان لائحة تنظيم العمل التي اشارت اليها اللجنة والهيئة يتم اعدادها لتنظيم العلاقة بين صاحب العمل والعامل وحفظ حقوق العامل ومن ضمنها الحصول على المكافآت المنصوص عليها ضمن عقود العمل .
- ان قيام الشركة بالحصول على اللائحة من عدمه غير مرتبط بحق الموظفين في الحصول على المكافآت المنصوص عليها ضمن عقود العمل ، حيث نص النظام ضمن المادة الرابعة انه يجب على صاحب العمل والعمال عند تطبيق أحكام هذا النظام الالتزام بمقتضيات أحكام الشريعة الاسلامية ، لذلك فإن حصول الموظف على المكافآت محفوظ طبقا لأحكام الشريعة الاسلامية

(1673)

(أعط الأجير أجره قبل أن يجف عرقه) بغض النظر عن وجود اتفاق مكتوب من عدمه .
- ان نظام العمل أكد ان المبالغ المدفوعة إلى الموظفين، ومن ضمنها المكافآت والحوافز، تعتبر حقا مكتسباً لهم حسبما عرفته المادة السادسة التي تعالج موضوع حقوق الموظفين في الشركات والتي نصت على "لا يجوز المساس بأحكام هذا النظام ولا بما أكتسب العامل من حقوق أخرى بمقتضى أي نظام آخر أو اتفاقيات الامتياز أو أي عقد من عقود العمل أو أي اتفاقية أخرى أو قرارات التحكيم أو الأوامر الملكية أو ما يجري به العرف أو اعتاد صاحب العمل على منحه للعامل في منطقة أو مناطق معينه" .
- ان قبول التكاليف محل الخلاف كمصاريف لأغراض احتساب الضريبة والزكاة تخضع لأحكام النظام الضريبي وأحكام الزكاة وليس لنظام العمل أو لأي متطلبات نظامية أخرى ، وقد أكد قرار اللجنة الابتدائية الثانية رقم (26) لعام 1428هـ صفحة رقم (17 فقرة ج) على مفهوم الفصل بين نظام الكفالة وقبول رواتب العمالة كمصروف لأغراض الزكاة والضريبة حيث نص على "بالاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والهيئة حول استبعاد رواتب الموظفين الذين ليسوا على كفالة الشركة وبمراجعة المستندات المقدمة للجنة فقد تأكد للجنة أن هذه التكاليف دفعت لموظفين قاموا

(1673)

بأداء العمل في مشاريع نفذتها الشركة داخل المملكة والتي تحقق من القيام بها إيرادات خضعت للضريبة، كما أن كون هؤلاء العاملين ليسوا على كفالة الشركة أو على كفالة مؤسسة القيمة لا ينفي قيامهم بهذا العمل لأن النظام الضريبي لا يشترط لقبول المصروف تحقق الكفالة، هذا من جانب ومن جانب آخر لا يمكن تصور أن تنفذ مشاريع بدون عاملين، ولم تقدم الهيئة ما يثبت عكس ذلك، مما ترى اللجنة تأييد اعتراض الشركة على هذا البند" .
- أن نظام جباية الزكاة يقضي ويقبل بأن تستقطع من الإيرادات الخاضعة للزكاة جميع المصاريف اللازمة للعمل والتي ساهمت في إنتاج تلك الإيرادات .
- أن نظام الضريبة لم يشترط ضمن المواد المتعلقة بالمصاريف المقبولة وغير مقبولة الخصم المذكورة ادناه تقديم لائحة جزاءات ومكافآت لقبول المكافآت والإكراميات كمصروف لأغراض احتساب والضريبة .
- لقد حددت المادة الثانية عشرة من قانون الضريبة والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بأنها جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء

(1673)

كانت مسددة أو مستحقة. وتود الشركة في هذا الخصوص أن تؤكد بأن المكافآت والحوافز تمثل مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وأنها مؤيدة بمستندات ثبوتيه وقرائن وبالتالي وطبقاً لنص المادة أعلاه، فإن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة والزكاة .

- إن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للزكاة والضريبة وبالتالي، فإنها تعتبر من المصاريف جائزة الحسم .

- إن المادة الثالثة عشر من النظام الضريبي والمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الجديد حددت بالتفصيل المصاريف التي لا يجوز حسمها وصولاً للدخل الخاضع للضريبة .

وكما تلاحظون لم تتضمن أيا من المواد اعلاه اية اشارة الى ضرورة تقديم لائحة لتنظيم الجزاء والمكافآت كشرط لقبول بند المكافآت والحوافز كمصروف ضريبي وصولاً للدخل الخاضع للضريبة .

بناء عليه فإن القانون الضريبي الجديد الساري اعتبارا من عام 2005م قد أكد على أن المكافآت والحوافز تعتبر من المصاريف الجائز حسمها وصولاً للربح الخاضع للضريبة على اعتبار أنها مصاريف

(1673)

عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ومؤيده مستنديا .
- ان لجنتكم اكدت على قبول المكافآت كمصاريف جائزة الحسم إذا كانت مؤيدة مستنديا وينص عليها في عقود العمل. وقد أيد قرار اللجنة الاستئنافية المشار إليه ضمن العدد الخامس من مجلة الزكاة والدخل ، صفحة (45) وجهة نظر الشركة والآلية المتبعة من قبل اللجنة، حيث نص على "وبدراسة اللجنة الاستئنافية للقرار الابتدائي وحيثياته وما ورد في مذكرة الاستئناف وبعد الاطلاع على نظام العمل والعمال ونظام ضريبة الدخل تبين لها أنه يلزم لقبول مثل هذه المكافآت كمصاريف جائزة الحسم أن ينص عليها في عقود أو أن تكون من ضمن اللوائح التنظيمية المعتمدة من قبل وزير العمل حسب نص المادة (125)" .
- استنادا الى نظام الضريبة لم تشترط لجنتكم في قراراتها لقبول مثل هذه المكافآت توفر لائحة الجزاءات والمكافآت فقط، بل جعلت الخيار في أن يقدم المكلف العقود التي تنص على منح الموظف على مكافأة أو أن تكون ضمن اللوائح التنظيمية .
وقد قامت الشركة بتزويد اللجنة الابتدائية بالمستندات المؤيدة لبند المكافآت والحوافز والمتمثلة فيما يلي :

(1673)

كشف تحليلي يوضح تفاصيل بند الحوافز والمكافآت لعامي 2005م و2006م .

صورة من المستندات المؤيدة لسداد هذه المكافآت والحوافز .

صورة من لائحة الجزاءات والمكافآت الخاصة بالشركة .

وكما هو مبين أعلاه فإنه لا يوجد ضمن نظام الزكاة والضريبة ما يشير إلى اشتراط تقديم لائحة جزاءات ومكافآت لقبول المكافآت والإكراميات كمصروف لأغراض احتساب الزكاة والضريبة ، وفي حال وجود أي سند نظامي استندت إليه المصلحة ترجو الشركة تزويدنا به للعمل بموجبه .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بتعديل صافي ربح العام ببند مكافآت وحوافز بمبلغ (5.589.574) ريال ومبلغ (6.604.893) ريال لعامي 2005م و2006م على التوالي، وذلك لعدم وجود لائحة لتنظيم الجزاءات والمكافآت للشركة معتمدة من وزير العمل، حيث أن اللائحة المقدمة برقم (3418/1) وتاريخ 30/11/1428هـ الموافق 9/12/2007م تم اعتمادها بتاريخ لاحق للأعوام محل الاعتراض وبالتالي لا يمكن قبولها والأخذ بها للعامين محل الخلاف طبقاً لأحكام المواد (12و13) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم

(1673)

(51/م) لعام 1426هـ والتي تنص على أنه يجب على صاحب العمل والعامل معرفة أحكام نظام العمل بجميع محتوياته ليكون كل منهما على بينة من أمره وعالماً بما له وما عليه ، وعلى صاحب العمل الذي يشغل عشرة عمال فأكثر أن يقدم للوزارة خلال سنة من تاريخ سريان هذا النظام أو تاريخ بلوغ النصاب ـ لائحة لتنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل، ويجب أن تكون هذه اللائحة شاملة لقواعد تنظيم العمل وما يتصل به من أحكام، بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات والأحكام الخاصة بالمخالفات والجزاءات التأديبية بما لا يتعارض مع أحكام هذا النظام، كما نصت المادة الثالثة عشرة من النظام على، تعتمد الوزارة لائحة تنظيم العمل وما يطرأ عليها من تعديل خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمها إلى الوزارة فإذا انقضت تلك المدة دون صدور الموافقة أو الاعتراض عليها أصبحت اللائحة نافذة اعتباراً من انقضاء تلك المدة، وعلى صاحب العمل أن يعلن اللائحة بعد اعتمادها في مكان ظاهر في المنشأة أو بأي وسيلة أخرى تكفل معرفة العاملين بها ، وهذا ما قضى به قرار اللجنة الابتدائية الأولى المشار إليه أعلاه والمؤيد لوجهة نظر الهيئة في إضافة المكافآت والحوافز إلى الوعاء الزكوي

(1673)

للعامين المشار إليهما أعلاه ، كما أن اللجنة الاستئنافية في حالات مماثلة أيدت إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار رقم (1469) لعام 1436هـ والقرار رقم (1346) لعام 1435هـ .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند المكافآت والحوافز لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5.589.574) ريال ومبلغ (6.604.893) ريال على التوالي ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد دراسة الموضوع وإطلاع اللجنة على نظام العمل الساري على هذه الحالة , والتي تعد قواعده متعلقة بالنظام العام، وبالرجوع إلى المادة (12) والمادة (13) من نظام العمل التي تُلزم صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (10) عمال فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل .

وباطلاع اللجنة على عينة من عقود العاملين تبين أنها لا تشمل حوافز أو مكافآت واقتصرت على الأجر الشهري فقط، كما أن المكلف لم يقدم لهذه

(1673)

اللجنة لائحة بالجزاءات والمكافآت معتمدة من وزارة العمل خلال أعوام الاستئناف .

وحيث أن الأركان القانونية لصرف هذه المكافآت والحوافز لم تكتمل لعدم وجود سياسة مكتوبة ومعتمدة من قبل وزير العمل، ولم ينص عليها في عقود العمل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت والحوافز ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5.589.574) ريال ومبلغ (6.604.893) ريال على التوالي .

البند الثاني : فرق استهلاك لعام 2006م .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) بتأييد الهيئة في حساب فروق استهلاك الأصول الثابتة المحملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام 2006م .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة استنادا إلى ما يلي :

برجوع اللجنة إلى جداول الإهلاك المعدة من قبل الهيئة لعامي 2005م و2006م اتضح ان الهيئة طبقت المادة (17) من قانون الضريبة .

- ان الهيئة قامت بتزويد الشركة بجداول الاستهلاك طبقا لتعديلات الهيئة بموجب خطابها رقم

(1673)

(23/4366/2) بتاريخ 18/2/1430هـ ولم تقم الشركة بتزويد اللجنة بملاحظاتها على تعديلات الهيئة .

وذكر أنه لا يوافق على ذلك للمبررات التالية :

- سبق إفادة الهيئة واللجنة الابتدائية، بأن خطاب الهيئة رقم (23/4366/2) بتاريخ 18/2/1430هـ لم يتضمن جداول الاستهلاك طبقا لتعديلات الهيئة ، بناء عليه لم تتمكن الشركة من مراجعة جداول الهيئة وتحديد الفرق بينها وبين فرق الاستهلاك الذي تم احتسابه استنادا الى جداول الاستهلاك المرفقة بالإقرار الزكوي والضريبي .

نرفق جداول الاستهلاك المعدة من قبل الشركة لعامي 2005م و2006م ، وكما هو مبين ضمن الجداول المرفقة، قامت الشركة باحتساب فروقات الاستهلاك طبقا للمادة (17) من قانون الضريبة الجديد والمادة (18) من اللائحة التنفيذية .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه كما سبق إيضاحه للجنة الاعتراض الابتدائية فإن الهيئةٍ قامت باحتساب استهلاك الأصول وذلك طبقاً للمادة (17) من نظام الضريبة الجديد .

رأي اللجنة :

(1673)

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول تحميل فرق الاستهلاك بمبلغ (232.762) ريال بالزيادة عن احتساب الهيئة ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبوله، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على تعميم الهيئة رقم (2574/9) وتاريخ 14/5/1426هـ المبني على موافقة وزير المالية بتطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بنظام ضريبة الدخل على مكلفي الزكاة الشرعية ومن ذلك طريقة احتساب الاستهلاك الواردة في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل ، واطلاعها أيضاً على تعميم الهيئة رقم (1724/9) وتاريخ 24/3/1427هـ الذي أوضح طريقة احتساب وتحديد صافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي، وكذلك اطلاعها على التعميم الإلحاقي رقم (3299/16/1434) وتاريخ 26/5/1434هـ الذي نص على "أولاً : لأغراض احتساب قسط الاستهلاك وتحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي يجوز للمكلفين الزكويين بما في ذلك الشركات

(1673)

المختلطة ممن يمسكون دفاتر وسجلات نظامية إتباع قواعد الاستهلاك التي كانت مطبقة قبل صدور التعميم رقم (2574/9) وتاريخ 14/5/1426هـ والمستندة على طريقة القسط الثابت، مع مراعاة استخدام المجموعات ونسب الاستهلاك المحددة في المادة (17) من النظام الضريبي ، ثانياً : إذا ما رغب المكلف الزكوي استخدام طريقة الاستهلاك المقررة في المادة (17) من النظام الضريبي عند تحديد وعائه الزكوي فإنه ليس هناك ما يمنع من ذلك، على أن يتم في هذه الحالة تحديد صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تحسم من وعائه الزكوي وفق ما نصت عليها الفقرة (2) من تعميم الهيئة رقم (1724/9) وتاريخ 24/3/1427هـ ، ثالثاً : يتم تطبيق ما أشير إليه بعاليه اعتباراً من تاريخه على كل ربط لم يصبح نهائياً بعد بما في ذلك الحالات المعترض عليها أمام اللجان المختصة".

وحيث أن اللجنة في البند (ثانياً/2) من القرار الاستئنافي رقم (1672) لعام 1438هـ رفضت استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الضريبة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه تحميل فرق الاستهلاك لعام 2006م بمبلغ

(1673)

(232.762) ريال بالزيادة عن احتساب الهيئة ضمن المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة .

البند الثالث : تعديلات الهيئة الأخرى .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3-6) بتأييد الهيئة في التعديل بإضافة التالية :

البيان	المبلغ
اخرى مدرجة ضمن مصروفات عمومية وإدارية	54,331
اخرى مدرجة ضمن مصروفات بيع وتوزيع	126,262
منافع اخرى ضمن الرواتب والأجور	299,948
اخرى ضمن المصاريف المباشرة	14,167
ضيافة	73,642
ديون معدومة	77,463
اعباء مالية	1,850
تذاكر سفر مستحقة	3,371

الغــير مؤيــدة بمســتندات إلى الوعــاء الزكــوي الضريبي .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذه البنود وذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة استنادا إلى عدم تزويدها بالمستندات المؤيدة لهذه المصاريف ، وأنه كما سبق إفادة اللجنة الابتدائية، قامت الشركة بتزويد الهيئة بتفاصيل إجمالي المصاريف المباشرة وغير المباشرة البالغة (51،451،188) ريـال ، وأن هذه المبالغ التي طالبت الهيئة بتفاصيلها تمثل نسبة 0.126%

(1673)

من إجمالي المصاريف وهي مبالغ نثرية يتطلب حصرها واستخراج مستنداتها جهد ووقت كبير من الشركة ، وجميعها تمثل مصاريف حقيقية وضرورية لنشاط الشركة ومقبولة الخصم لأغراض احتساب الضريبة والزكاة، وحاليا يتم إعداد كشوف تحليلية توضح تفاصيل المصاريف المذكورة أعلاه مع عينة من المستندات المؤيدة .

وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1/3/1438هـ، أفاد ممثل المكلف بأنه قرر سحب استئنافه وموافقته على إجراء الهيئة حيال هذا البند .

وبناء عليه فإن الخلاف حول بند (تعديلات الهيئة الأخرى) يعد منتهياً لموافقة المكلف على قرار اللجنة الابتدائية القاضي في (ثانياً/3-6) بتأييد الهيئة بإضافة هذه التعديلات للوعاء الزكوي .

البند الرابع : حسم الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي لعام 2006م .

قضى القرار الابتدائي بتأييد المكلف في حسم الموجودات الثابتة من الوعاء الزكوي لعام 2006م .

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أن وجهة نظرها في الاستئناف كما يلي :

1- قامت الهيئة بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، وذلك تطبيقاً لتعميم الهيئة رقم

(1673)

(2/8443/1) وتاريخ 8/8/1392هـ الذي يوضح كيفية تحديد وعاء فريضة الزكاة الذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين هما :
- أن يثبت سداد المكلف لقيمتها .
- أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة، وهذا يعني من وجهة نظر الهيئة أنه لا مساس لقيمة صافي ربح العام دفترياً أو معدلاً في الخضوع للزكاة وقد أكد تعميم الهيئة رقم (73/1) وتاريخ 12/7/1409هـ، حيث أن الإجراءات المعمول بها في الهيئة في حال كون الوعاء أقل من صافي أرباح العام ، فإن يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وهذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء وهو إخضاع غلة رأس المال للعام كحد أدنى وهو رأي فقهي معتبر .
2- أن ما استدلت به اللجنة بالفتوى الشرعية لا ينطبق على حالة المكلف حيث أنها خاصة بحالة المصنع المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين :
الجانب الأول : أن ما ورد في الفتوى الشرعية رقم 23408 وتاريخ 18/11/1426هـ إجابة السؤال الرابع منها، يعتبر مؤيداً لإجراء الهيئة حيث أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تتحقق بعد ولم يتم تحديدها فعلاً إلا في نهاية العام، حيث

(1673)

يتم شراء الأصول وغيرها من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنك وليس صافي الربح في نهاية العام وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية من أن (ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها) وعليه فإن ما تبقى من الإيرادات بعد حسم المصاريف والتكاليف يمثل (صافي الربح) وهو الذي يتم تزكيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين .
الجانب الثاني : أن الأخذ بصافي الربح المعدل لأغراض الزكاة كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات وبه صدر قرار مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية ، والفتوى الشرعية المشار إليها بعاليه في السؤال الرابع تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في أصول ثابتة أو عروض قنية وأن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح، كما أن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء

(1673)

الزكوي سيؤدي على حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد ان العناصر السالبة للوعاء كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى ولو كانت الشركة محققة أرباح وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة .

3- وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات ابتدائية واستئنافية وفقاً لما تضمنته ربوط الهيئة، منها على سبيل المثال القرار رقم (12) لعام 1429هـ الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية بالرياض بند(3) والقرار رقم (23) لعام 1434هـ الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى بالرياض ، والقرار الاستئنافي رقم (13) لعام 1417هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (3/8974) وتاريخ 6/8/1417هـ، والقرار الاستئنافي رقم (152) لعام 1420هـ .

وباطلاع المكلف على استئناف الهيئة ذكر أن الهيئة لم تقدم أسباباً جديدة للاستئناف على قرار اللجنة الابتدائية، وبما لا يتعارض مع ذلك فإن تطبيق الفتوى واضح وهي صادرة من الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء وهم أهل الخبرة والدراية من الناحية الزكوية والشرعية كما أن الهيئة تصر على تطبيق فتاوى اخرى صادرة من نفس الجهة ، وأنه لا اجتهاد مع وجود نص ، وفيما يلي الرد على وجهة نظر الهيئة التي استندت إليها :

(1673)

- تعميم الهيئة رقم (2/8443/2/1) بتاريخ 8/8/1392هـ الذي اشار انه يتم خصم الأصول الثابتة في حدود راس المال المدفوع والأرباح المرحلة من السنوات السابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المؤسسة ، نرد عليه بأن التطبيق بموجب التعميم اعلاه الصادر في عام 1392هـ يمثل المعالجة القديمة للهيئة حيث كان يتم اضافة متمم حسابي الى وعاء الزكاة إذا كانت الاصول الثابتة اعلى من حقوق الملكية بمعنى ألا يقل وعاء زكاة المكلف في هذه الحالة عن صافي الربح للعام محل ربط الزكاة. وقد تغيرت معالجة الهيئة بشكل كبير نتيجة للقرارات الوزارية والتعاميم والفتاوى الصادرة بعد التعميم رقم (2/8443/2/1) والهيئة لا تقوم حاليا بإضافة متمم حسابي وتقوم بإدراج جميع مصادر تمويل الاصول الاخرى كالقروض والذمم الدائنة ضمن وعاء الزكاة .
- أن الهيئة قامت برفع كتاب إلى الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء رقم (185/14711) وتاريخ 3/12/1424هـ يتضمن بعض الاسئلة الخاصة بالزكاة ومنها تحديد الاصول الثابتة الواجب خصمها شرعا ومبدأ احتساب الزكاة على صافي ربح العام كحد ادنى ، وحددت الهيئة ضمن السؤال وجهات النظر المختلفة وطلبت تحديد المعالجة الواجب تطبيقها. وأصدرت الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء

(1673)

الفتوى الشرعية رقم (23408) الصادرة بتاريخ 18/11/1426هـ والتي حسمت الجدل القائم بين بعض المختصين بهيئة الزكاة والدخل بما نصه "**السؤال:** في بعض الحالات يحقق المكلف صافي ربح ناتج عن ممارسة النشاط التجاري في عام ما، وعند ربط الزكاة يتبين من واقع الحسابات المقدمة من المكلف أن صافي قيمة الأصول الثابتة (أدوات الإنتاج) تزيد عن إجمالي حقوق الملكية ممثلة في رأسمال المكلف وما يأخذ حكمه بالإضافة إلى الربح (صافي الربح) لذلك العام، ويجري العمل في الهيئة وفقا للإجراء المطبق والمستقر منذ سنوات طويلة على حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية (رأس المال وما يأخذ حكمه من احتياطيات وخلافه) ويكون وعاء الزكاة ممثلا في صافي ربح العام. بمعنى أن لا يقل وعاء زكاة المكلف في هذه الحالة عن صافي الربح للعام محل ربط الزكاة، ويعترض بعض المكلفين على إجراء الهيئة بالقول أن صافي الربح (الربح) الذي تحقق قد تم استخدامه في شراء أصول ثابتة، وبالتالي فإنه لا زكاة فيه لأنه قد تحول إلى ما يعد عرضا من عروض القنية لا تجب فيه الزكاة ، ويزيد بعض المختصين بهيئة الزكاة والدخل القول بأنه لا زكاة في أي مال تم توظيفه لشراء أصول ثابتة قبل حلول الحول عليه حتى لو كان مصدره أرباح العام (حول الربح حول أصله)، في حين يرى البعض

(1673)

الآخر من المختصين صحة إجراء الهيئة. استنادا إلى أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي، وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تمت من صافي الأرباح التي لم تتحقق ويتم تحديدها فعلا إلا بنهاية العام ، نأمل من سماحتكم بيان الرأي الشرعي حول مدى صحة إجراء هيئة الزكاة والدخل الحالي المتمثل في حسم صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في حسابات المكلف في حدود حقوق الملكية وبحيث لا يقل وعاء زكاة المكلف عن صافي ربح العام ،

الجـــــواب : ما جعل من إيرادات المصنع - الواجبة زكاتها - في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها، لإنفاقها قبل تمام الحول عليها" .

- ما أشارت الهيئة إليه من أن ما أستدل به المكلف في اعتراضه والخاص بطلبه تطبيق ما ورد بالفتوى الشرعية رقم (23408) لا ينطبق على حالته حيث انها خاصة بحالة المصنع المستفتي. فنرى ان الفتوى تنطبق بشكل واضح ومباشر على موضوع الاعتراض والمتمثل في مدى صحة معالجة الهيئة المتعلقة بحسم صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في حسابات المكلف في حدود حقوق الملكية وبحيث لا يقل وعاء زكاة المكلف عن

(1673)

صافي ربح العام. وكما تم بيانه ، فقد حدد سؤال المستفتي (الهيئة) وجهات النظر المختلفة وطلب تحديد المعالجة الواجب تطبيقها وأكدت الفتوى ان ما جعل من إيرادات المصنع - الواجبة زكاتها – في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها مما يعني وجوب تخفيض صافي ربح العام المعدل بقيمة الإضافات على بند الممتلكات والمعدات .
- أشارت الهيئة إلى أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد اقفال الحسابات في نهاية العام المالي وانه لا يمكن القول بان شراء الاصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الارباح التي لم تكن تحققت بعد و لا يمكن تحديدها إلا في نهاية العام بعد اعداد الحسابات الختامية ، وكما تم بيانه اعلاه فان سؤال المستفتي (الهيئة) تضمن نفس الاستفسار عند عرض وجهات النظر المختلفة بما نصه "ويزيد بعض المختصين بهيئة الزكاة والدخل القول بأنه لا زكاة في أي مال تم توظيفه لشراء أصول ثابتة قبل حلول الحول عليه حتى لو كان مصدره أرباح العام (حول الربح حول أصله)، في حين يرى البعض الآخر من المختصين صحة إجراء الهيئة ، استنادا إلى أن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي، وأنه لا يمكن

(1673)

القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تمت من صافي الأرباح التي لم تتحقق ويتم تحديدها فعلا إلا بنهاية العام" وأيدت الفتوى بشكل واضح وجهة النظر الاولى المتمثلة بأنه لا زكاة في أي مال تم توظيفه لشراء أصول ثابتة قبل حلول الحول عليه حتى لو كان مصدره أرباح العام (حول الربح حول أصله) وبناء عليه نستغرب من افادة الهيئة حيث سبق للرئاسة العامة للبحوث والإفتاء وهم اهل الخبرة والأدري من الناحية الزكوية والشرعية بدراسة وجهات النظر المختلفة وتحديد المعالجة الواجب تطبيقها من الناحية الشرعية ، كما ان معالجتنا استنادا الى الفتوى الشرعية المشار اليها اعلاه قد تم تأييدها من اللجنة الاستئنافية من خلال إصدار عدة قرارات في حالات مماثلة لحالة الشركة أكدت على وجوب تطبيق هذه الفتوى .
- اشارت الهيئة إلى أنه يتم شراء الاصول الثابتة من الايرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنوك وليس من صافي الربح نهاية العام ، ونعتقد ان هناك لبس لدى الهيئة حيث يمكن طبقا لنظم المحاسبة الحديثة معرفة قيمة البضاعة بعد كل عملية اضافة او صرف باتباع الجرد المستمر وبالتالي يمكن تقييم الارباح خلال العام عند عملية الشراء و البيع ، ونورد لكم على سبيل المثال ما يلي :

(1673)

البيان	المبلغ
الايراد من عملية بيع خلال السنة	10,000,000
المصاريف المتعلقة بالعملية	8,000,000
ارباح تشغيل/نقد مستخدمة لتمويل الاصول	2,000,000

ولا يعد شراء الاصول الثابتة مصروفا ايراديا (عروض تجارة) ولا يخفض الارباح .

ونرى ان هذا تحديدا ما اشارت اليه الفتوى حيث فرقت بين ما جعل من ايرادات التي أنفقها صاحبها في عروض التجارة والتي تخفض الربح وبين الايرادات التي يتم انفاقها في غير عروض التجارة والتي اكدت الفتوى على وجوب تخفيضها من صافي ربح العام المعدل ، وحيث أن قائمة التدفقات النقدية لشركة مارينا الجديدة تظهر بأن هناك إضافات إلى بند الممتلكات والمعدات خلال العام تم تمويلها من النقد المحصل من العمليات، ترى الشركة وجوب تخفيض صافي ربح العام المعدل بقيمة الإضافات على بند الممتلكات والمعدات .

- ذكرت الهيئة ان الفتوى تنطبق بشكل دقيق لو ان النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في اصول ثابتة او عروض قنية فان رصيد الارباح سينخفض مقابل ذلك. وكما تم بيانه اعلاه فانه تم فعليا استغلال النقد المتوفر للشركة من العمليات خلال العام في

(1673)

اصول ثابتة او عروض قنية. ولا يعد شراء الاصول الثابتة مصروفا ايراديا (عروض تجارة) ولا يخفض الارباح. واشارت الهيئة ان الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه الا من خلال حالات محددة منها التوزيع على الشركاء وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة. ونرى انه هناك خلط لدى الهيئة بين توزيع رصيد الارباح المدورة آخر العام والذي تخضع لشروط معينة وبين استخدام النقد الناتج عن العمليات خلال العام والذي يمكن استخدامه لسداد المصاريف (عروض التجارة) او تمويل الاصول (غير اصول التجارة) ، وقد اكدت الفتوى على خصم النقد الناتج عن العمليات خلال العام المستخدم في غير اصول التجارة من ارباح العام. وتشير الهيئة ان التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي الى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها. ونؤكد انه لا اجتهاد مع وجود نص وكما تم بيانه اعلاه فقد سبق اصدار فتوى من الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء وهم اهل الخبرة والادرى من الناحية الزكوية والشرعية تؤكد بشكل واضح على خصم النقد الناتج عن العمليات خلال العام المستخدم في غير اصول التجارة من ارباح العام ، وحيال ما ذكرته الهيئة من انه في بعض الحالات يتم احتساب الزكاة على الغلة (الارباح) وذلك بسبب طبيعة النشاط ولكون الارباح نامية ومن مقاصد الزكاة وشروطها النماء لذا فانه لا

(1673)

مبرر شرعي لعدم اخضاعها للزكاة. نوضح أن الاعتراض لم يكن على ادراج ارباح العام ضمن وعاء الزكاة الا انها تطالب بحقها بتطبيق فتوى شرعية صادرة من الرئاسة العامة للبحوث والإفتاء تؤيد عدم اخضاع الايرادات المستخدمة في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة للزكاة .

وبما لا يتعارض مع ما تقدم نود الاشارة الى حكم ديوان المظالم رقم (164/د/إ/5) لعام 1430هـ الذي أكد على ان الزكاة لا تجب في قيمة السيارات المؤجرة، ولا في مجموع إيجاراتها على مدى سنوات الإيجار، وإنما في صافي غلتها، إذا بلغت النصاب، وحال عليها الحول فقط ، وبناء على حكم الديوان المشار اليه أعلاه فانه يجب النظر في حولان الحول حتى على الغلة قبل تزكيتها .

أما القرارات الاستئنافية التي أشارت لهم الهيئة والصادرة في عامي 1417هـ و1420هـ فهي قرارات قديمة صادرة قبل صدور الفتوى رقم (23408) بتاريخ 18/11/1426هـ التي تطالب الشركة بتطبيقها ، وبالتالي فان هذه القرارات لم تأخذ بالاعتبار البد الاساسي التي تطالب الشركة بتطبيقه والذي غير المعالجة القديمة للهيئة ، وكذلك قرار اللجنة الابتدائية رقم (12) لعام 1429هـ فقد تم نقضه ضمن قرار اللجنة

(1673)

الاستئنافية رقم (1128) لعام 1433هـ المذكور ادناه
والذي أيد تطبيق الفتوى .
ونؤكد أن معالجتنا لهذا البند استندت الى الفتوى الشرعية المشار اليها اعلاه وقد تم تأييدها من اللجنة الاستئنافية من خلال عدة قرارات صادرة حديثا في حالات مماثلة أكدت على وجوب تطبيق هذه الفتوى .
وبناءً عليه نرجو خصم اجمالي الاصول طويلة الاجل من وعاء الزكاة واحتساب الزكاة على الوعاء الاقل او تعديل الربح المعدل بخصم الإضافات على بند الممتلكات والمعدات خلال العام الممولة من إيرادات العام استنادا الى الفتوى الشرعية رقم (23408) المذكورة أعلاه .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة حسم رصيد صافي الموجودات الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2006م، في حين يرى المكلف حسم كامل رصيد صافي الموجودات الثابتة من وعائه الزكوي،

(1673)

للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد (عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ممثله في رأس المال وحقوق الملكية وأرباح العام ومصادر التمويل الأخرى ناقصاً عناصر الوعاء الزكوي السالبة ممثلة في الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل وخسائر العام والخسائر المرحلة) ويمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي , وطالما تم استخدام أرباح العام في تمويل هذه الأصول فإن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي , ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) وتاريخ 18/11/1426هـ ونصها "بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها" , وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها حسم

(1673)

صافي الموجودات الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : الناحية الشكلية .

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة ومن المكلف على قرار اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (11/3) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : الناحية الموضوعية .

1- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت والحوافز ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي 2005م و2006م بمبلغ (5.589.574) ريال ومبلغ (6.604.893) ريال على التوالي ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

2- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل فرق الاستهلاك لعام 2006م بمبلغ (232.762) ريال بالزيادة عن احتساب الهيئة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

3- انتهاء الخلاف حول تعديل الهيئة بإضافة بند (تعديلات الهيئة الأخرى) إلى الوعاء الزكوي ، وذلك لموافقة المكلف على إجراء الهيئة في هذا الخصوص .

4- رفض استئناف الهيئة في طلبها حسم صافي الموجودات الثابتة في حدود

(1673)

حقوق الملكية من الوعاء الزكوي ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ثالثاً : يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية .

وبالله التوفيق ،،،

عضو	عضو	عضو
ياسر بن فضل	عبدالرحمن بن	محمد بن
نائب الرئيس		رئيس اللجنة
سعد بن		عبدالله بن