(القرار رقم ١٢٩٤ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١١٧٤/z) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/٩/٧هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة 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 (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (١٢) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٢/١١/٢٧هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٢) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (١٠٤/٦٩٩٥/٥٠٠) وتاريخ ١٤٣١/١٠/٢٠هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٧٢٨) وتاريخ ١٤٣١/١١/١٩هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب) برقم ..... وتاريخ ١٤٣١/١١/١٨هـ بمبلغ (٣,٠٣٦,١٠٥) ريالًات لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: قرض (ج)لعام ٢٠٠٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد المصلحة في إضافة حصة الشريك السعودي من الزيادة في قرض (ج) إلى الوعاء الزكوي.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم كافة المعلومات التي طلبتها اللجنة الابتدائية بخصوص القرض مع كافة المستندات المؤيدة، وقد استندت اللجنة الابتدائية في قرارها إلى أن خطابه المؤرخ في ١٤٣١/٤/٦هـ تضمن أن اتفاقية القرض نصت على " يكون مبلغ القرض (٣٤٤،٤٦١،٠٨٤) ريالًا لأغراض الأصول الثابتة وأن يكون مبلغ (١٣٢،٥٣٨،٩١٦) ريالًا لأغراض متطلبات رأس المال العامل والمصاريف الأخرى "ويرى المكلف أن استناد اللجنة الابتدائية يتعارض مع ما ورد في خطابه الذي

قدمه للجنة والذي تضمن أن المبلغ محل الخلاف لم يمكث لدى الشركة حولًا كاملًا لأنه تم استلامه خلال العام ، وفيما يلي تحليلًا لاستخدامات قرض (ج)طبقا للخطاب المقدم للجنة الابتدائية:

القرض رقم (١٤٥٤) بمبلغ (٤٠٠) مليون ريال		القرض رقم (١٤٥٥) بمبلغ (١١٠) مليون ريال	
عناصر تكلفة المشروع	تمويل الأصول الثابتة	تمويل رأس المال العامل	تمويل الأصول الثابتة	تمويل رأس المال العامل
بناء وأعمال مدينة	٧,٩٠٢,١١٥	--	٣,٣٤٨,٤٥٨	--
آلات ومعدات	٢٩٠,٦٦٠,٤٨١	--	٧٢,٧٢٦,٩٦٠	--
اثاث	٦٣١,٩٢٥	--	١,١٨٠,٩٢٥	--
نقل	٧٨٠,٥٢٧	--	٢٢٩,٦٩٢	--
طوارئ	--	٥٠,٨٠٤,٤٦٢	--	١٣,٧٥٦,٧٨٤
تكاليف ما قبل التشغيل	--	٩,٩٨٠,٦٨٦	--	٣,٢٥٠,٥٧٤
مصاريف فائدة اثناء الانشاء	--	٢١,٩٠٢,٠٦٠	--	--
تكلفة تثمين المشروع من قبل الصندوق	--	٤,٤٣٥,٨٦٠	--	٣,٣٩٢,٠٧٠
تمويل رأس المال العامل	--	١٢,٩٠١,٨٨٤	--	١٢,١١٤,٥٣٧
اجمالي تكلفة الشروع	٢٩٩,٩٧٥,٠٤٨	١٠٠,٠٢٤,٩٥٢	٧٧,٤٨٦,٠٣٥	٣٢,٥١٣,٩٦٥
--	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال		١١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال	
--	٥١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال			

كما كانت حركة حساب قرض (ج) خلال العام على النحو التالي:

الرصيد الافتتاحي	٤١٨ر٤٨٠ر٠٠٠
زائدا: قرض مستلم في ٢٠٠٠/١/٣٠م	٤٠ر٠٠٠ر٠٠٠
قرض مستلم في ٢٠٠٠/٢/٦م	٢٤ر٨٢٥ر٠٠٠
قرض مستلم في ٢٠٠٠/٨/٧م	٢٦ر٦٩٥ر٠٠٠
المبلغ المستلم خلال العام	٩١ر٥٢٠ر٠٠٠

الرصيد الختامي	٥١٠ر٠٠٠ر٠٠٠

وقد أدت الزيادة في القروض خلال العام ٢٠٠٠م إلى زيادة في النقدية والأرصدة البنكية على النحو الموضح أدناه:

النقدية والأرصدة البنكية في ٢٠٠٠/١/١م	١٦ر٨٩٠ر٠٠٠
زائدا: الزيادة في قرض (ج)	٩١ر٥٢٠ر٠٠٠
الزيادة في القرض لأجل	٩٣ر٥٦٢ر٠٠٠
الزيادة في قروض الشركاء المساندة	٧ر٨٤٥ر٠٠٠
المجموع	٢٠٩ر٨١٧ر٠٠٠
ناقصا: صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التشغيلية	(١١ر٨٢٨ر٠٠٠)
النقدية والأرصدة لدى البنوك في ٢٠٠٠/١٢/٣١	١٩٧ر٩٨٩ر٠٠٠
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التشغيلية	(٤٩ر٦٣٤ر٠٠٠)
صافي النقدية من النشاطات الاستثمارية	(٣٧ر٨٠٦ر٠٠٠)
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التشغيلية	١١ر٨٢٨ر٠٠٠

ويتضح من ذلك أن الزيادة في أرصدة القروض لم تنفق من قبل الشركة مما أسفر عن زيادة رصيد النقدية والبنك، وبما أن الزيادة في قرض (ج) خلال عام ٢٠٠٠م البالغة (٩١ر٥٢٠ر٠٠٠) ريال لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في شراء أصول ثابتة فإنه ينبغي عدم إضافتها إلى الوعاء الزكوي.

وأضاف المكلف أن المصلحة ذكرت في وجهة نظرها أمام اللجنة الابتدائية أن الزيادة في الأرصدة البنكية قد نتجت بشكل رئيسي من الزيادة في الاحتياطي النظامي والأرباح المبقاة البالغة (٧ر٩١٧ر٠٠٠) ريال ومبلغ (٧١ر٢٥٠ر٠٠٠) ريال على التوالي والتي كانت(صفر) في بداية العام، و يرد على ذلك بأن الزيادة في قرض (ج)خلال العام بلغت (٩١ر٥٢٠ر٠٠٠) ريال وأن الزيادة في النقدية والرصيد البنكي خلال العام بلغت (١٨١ر٠٠٨ر٠٠٠) ريال، وبناء عليه فإن الزيادة في الأرباح المبقاة التي نتجت بشكل رئيسي من ربح عام ٢٠٠٠م لم تكن كافية لدعم الزيادة في الأرصدة النقدية من (١٦ر٨٩٠ر٠٠٠) ريال إلى (١٩٧ر٨٩٨ر٠٠٠) ريال، وعليه فإن الزيادة في النقدية قد تم دعمها من الزيادة في قرض (ج)البالغة (٩١ر٥٢٠ر٠٠٠) ريال والزيادة في القرض لأجل البالغة (٩٣ر٥٦٢ر٠٠٠) ريال والزيادة في قروض الشركاء المساندة البالغة (٧ر٨٤٥ر٠٠٠) ريال ناقصا صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التشغيلية البالغة (١١ر٨٢٨ر٠٠٠) ريال، و يتضح من قائمة التدفقات النقدية لعام ٢٠٠٠م أن الزيادة في الأصول الثابتة خلال عام ٢٠٠٠م قد بلغت (٥٠ر٠٩٠ر٠٠٠) ريال ، كما أن الشركة لديها أموال كافية على شكل أرباح بواقع (٧٩ر١٦٧ر٠٠٠) ريال لتمويل أصولها الثابتة ، وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة الزيادة في قرض (ج)خلال العام والبالغة (٩١ر٥٢٠ر٠٠٠) ريال إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٠م لأنها لم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة ولم يحل عليها الحول.

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ١٤٣٢/١٢/٢٤ هـ ورد فيها أن رصيد قرض (ج)بلغ أول العام (٤١٨ر٤٨٠ر٠٠٠) ريال و آخر العام مبلغ (٥١٠ر٠٠٠ر٠٠٠) ريال ، و تتمسك المصلحة بإخضاع الرصيد الكامل لقرض (ج)آخر العام

البالغ (٥١٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال لكونه لتمويل مشاريع رأسمالية للشركة على أساس أن (ج)يمنح تلك القروض لغرض تمويل إنشاء المصنع وشراء المكائن والآلات والمعدات (الأصول الثابتة)، كما أنه بالاطلاع على الإيضاح رقم (٣) من إيضاحات القوائم المالية لعام ٢٠٠٠م اتضح أن تكلفة الأصول الثابتة بلغت (٢,١٦٦,٣٦٥,٠٠٠) ريال وتمت الإشارة في نفس الإيضاح إلى أن كافة الممتلكات والآلات والمعدات مرهونة لدى (ج)ضمانًا للقروض، وهذا دليل واضح على أن كامل القرض المستلم من (ج)هو مقابل تمويل الإنفاق الرأسمالي (الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ)، وحيث إنصافي الأصول الثابتة تحسم من الوعاء الزكوي فيجب إضافة المصادر التمويلية لها والتي من ضمنها قروض البالكامل حيث تم حسم رصيد صافي الأصول الثابتة في آخر العام من الوعاء الزكوي للمكلف ، لذا فإن حصة الشريك السعودي في رصيد القرض آخر العام ينبغي إضافتها ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة باعتبارها مصدرًا من مصادر تمويل الأصول الثابتة التي تم حسمها فعلًا، وأن مطلب المكلف يؤدي إلى حسم أصول ثابتة دون إضافة ما كان مصدرًا لتمويلها وبما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الزكوي بذات القدر دون أي مبرر شرعي أو نظامي، أما دفع المكلف المتمثل في أن الزيادة التي تمت خلال العام على قرض (ج)قد أسفرت عن زيادة رصيد النقدية والبنك فهو دفع غير صحيح حيث أنه فضلًا عن تعارضه مع الغرض الذي من أجله يمنح القرض ، فإن مصادر الزيادة في النقدية والبنك كثيرة ومنها على سبيل المثال من واقع قائمة المركز المالي لعام ٢٠٠٠م بندي الاحتياطي النظامي والأرباح المبقاة اللذين كان رصيدهما في أول العام (صفر) ثم أصبح الرصيد في نهاية العام مبلغ (٧ر٩١٧ر٠٠٠) ريال و مبلغ (٧١ر٢٥٠ر٠٠٠) ريال على التوالي، وبما يتضح معه صحة إجراء المصلحة المتمثل في إضافة حصة الشريك السعودي في رصيد قرض (ج) كما في نهاية العام ضمن الأموال الخاضعة للزكاة ، وعدم وجود أي مبرر شرعي أو نظامي فيما دفع به المكلف يجيز ما يطالب به حيال ذلك.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الزيادة في قرض (ج) خلال عام ٢٠٠٠م والبالغة (٩١,٥٢٠,٠٠٠) ريال إلى وعائه الزكوي بحجة أنه لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل أصول ثابتة، كما أن الزيادة في الأصول الثابتة خلال عام ٢٠٠٠م بلغت (٥٠ر٠٩٠ر٠٠٠) ريال بينما زاد رصيد النقدية من (١٦ر٨٩٠ر٠٠٠) ريال أول العام إلى (١٩٧ر٨٩٨ر٠٠٠) ريال آخر العام والتي تمثل الزيادة في قرض (ج) البالغة (٩١ر٥٢٠ر٠٠٠) ريال والزيادة في القرض لأجل البالغة (٩٣ر٥٦٢ر٠٠٠) ريال والزيادة في قروض الشركاء المساندة البالغة (٧ر٨٤٥ر٠٠٠) ريال ناقصا صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التشغيلية البالغة (١١ر٨٢٨ر٠٠٠) ريال، في حين ترى المصلحة إضافة الزيادة في قرض (ج)خلال عام ٢٠٠٠م إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن قرض (ج)يمنح لغرض تمويل الأصول الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي، وحيث تم حسم رصيد صافي الأصول الثابتة آخر العام من الوعاء الزكوي للمكلف ، لذا فإن حصة الشريك السعودي في رصيد القرض آخر العام ينبغي إضافتها ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة باعتبارها مصدرًا من مصادر تمويل الأصول الثابتة التي تم حسمها فعلًا.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء ، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والذي جاء فيه "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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبإطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام ٢٠٠٠م اتضح أن الإيضاح رقم (١٠/ب) من إيضاحات القوائم المالية يتضمن أن الشركة حصلت على تسهيلات قروض لأجل بمبلغ (٥٦٥) مليون ريال من (ج), وبلغ إجمالي المسحوبات عام ١٩٩٩م (٤١٨) مليون ريال ، كما بلغ عام ٢٠٠٠م (٥١٠) مليون ريال ، علمًا أن القروض مضمونة برهن على الموجودات الثابتة بالشركة وبضمانات من الشركاء، وتحمل القروض تكاليف تقويم وتستحق السداد على (١٢) قسط نصف سنوي بمقادير مختلفة تزداد من (٢٨) مليون ريال إلى (٨٩) مليون ريال وذلك ابتداء من ١٤٢٢/٢/١هـ الموافق ٢٠٠١/٤/٢٥م، ويستحق القسط الأخير السداد في ١٤٢٧/٢/١هـ الموافق ٢٠٠٦/٣/١م ، ولقد أدرجت الأقساط المستحقة خلال عام ٢٠٠١م والبالغة (٦١) مليون ريال ضمن المطلوبات المتداولة ، كما اتضح من قائمة التدفقات النقدية أن صافي النقد من الأنشطة التمويلية يبلغ (١٩٢،٩٢٧،٠٠٠) ريال منها مبلغ (١٨٥،٠٨٢،٠٠٠) ريال الزيادة في قروض لأجل ومبلغ (٧،٨٤٥،٠٠٠) ريال الزيادة في قروض الشركاء المساندة، كما أن صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية (أعمال تحت التنفيذ) يبلغ (٥٠،٠٩٠،٠٠٠) ريال، وطبقًا للقاعدة الموضحة أعلاه ترى اللجنة أن القروض إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة فإنه يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي بما يعادل قيمة الأصول الثابتة التي تم حسمها من الوعاء الزكوي بغض النظر عن مدتها سواءً كانت قصيرة أو طويلة، وحيث إن الأصل في الحصول على قرض من (ج)يكمن في تمويل أصول ثابتة ، ونظرًا لأنه تبين للجنة أن ما تم استخدامه في تمويل الأصول الثابتة هو مبلغ (٥٠،٠٩٠،٠٠٠) ريال وهو المبلغ الذي يلزم إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف، مع عدم إضافة الزيادة في قرض (ج)خلال عام ٢٠٠٠م في حدود المتبقي من القرض والبالغة (٤١،٤٣٠،٠٠٠) ريال حيث إنه لم يثبت للجنة أن المتبقي من زيادة قرض (ج)خلال عام ٢٠٠٠م استخدم في تمويل أصول ثابتة.

البند الثاني: الوسائط الكيميائية لعام ٢٠٠٢م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المصلحة في عدم حسم الوسائط الكيميائية من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٢م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت موقف المصلحة على أساس أن ما ذكره بأن الوسائط الكيميائية مشمولة بالتعميم رقم (١/١٢٢) لعام ١٤١٤هـ ليس صحيحًا، كما أنه لم يقدم شهادة توضح طبيعة الوسائط الكيميائية حسبما طلبت اللجنة، ويرى المكلف أن تعميم المصلحة رقم (١/١٢٢) لعام ١٤١٤هـ ينص على أن قطع الغيار المكملة للأصول الثابتة يجب اعتمادها كحسم من وعاء الزكاة ، وحيث إن الوسائط الكيميائية كانت أيضا مكملة للآلات والمعدات لأنه بدون توفر مخزون الوسائط الكيميائية لا يستطيع المصنع تنفيذ عملية الإنتاج، كما أن مخزون الوسائط الكيميائية قد تم تسجيله في البداية كموجودات ثابتة ثم تم تحويله فيما بعد إلى المخزون ، كما لم تطلب المصلحة أو اللجنة الابتدائية أي معلومات إضافية في هذا الخصوص.

وأضاف المكلف أن الوسائط الكيميائية عبارة عن عنصر أو مركب يعمل على تسريع العملية الكيميائية، وفي حالة الشركة فإنها تستخدم مادة البلاتين كوسيط كيميائي لتسريع العملية الكيميائية وأن الوسيط الكيميائي الذي تستخدمه الشركة لم يستهلك خلال فترة تسريع العملية الكيميائية. كما صنفت الوسائط الكيميائية ضمن المخزونات في الإيضاح (٥) من إيضاحات القوائم المالية الذي ينص على (أن مخزونات قطع الغيار والوسائط الكيميائية تتعلق أساسا بالآلات والمعدات ومن المتوقع استخدام هذه المخزونات على مدى فترة تتجاوز عاما واحدا من تاريخ قائمة المركز المالي)، وقدم المكلف شهادة من مدير التقنية تنص على (تستخدم شركة (أ) عدة وسائط كيميائية خاصة بها لتحسين مجمل عملية اختيار وتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع، وتشارك الوسائط الكيميائية في عمليات التحويل الكيميائية داخل .....للمساعدة في تحويل المواد الأولية إلى المنتجات

المطلوبة أو تثبيط تشكل المنتجات غير المرغوبة، ولا يتم استهلاك الوسائط الكيميائية أثناء العملية ذاتها، بيد أنه يمكن في الأساس وقف نشاطها أو تثبيطها وإتلافها بعمليات ثانوية بعد أكثر من عام إلى عشرة أعوام حيث يلزم إعادة إنتاجها أو استبدالها، إن الوسائط الكيميائية عنصر جوهري للتقليل من المواد واستخدام الطاقة)، إضافة إلى أن الشركة تزاول نشاط التصنيع ويتعين عليها الاحتفاظ بحد أدنى من مخزون الوسائط الكيميائية وقطع الغيار لضمان عمل المصنع والمعدات بسهولة وانتظام من أجل تسريع العملية الكيميائية، كما أن الوسائط الكيميائية قد سجلت في الأصل ضمن الممتلكات والمصنع والمعدات والمصاريف المؤجلة ، ولكن خلال عام ٢٠٠٠م تم تحويل الوسائط الكيميائية البالغة (٩٤ر٣٧٣ر٠٠٠) ريال من الممتلكات والمصنع والمعدات والمصاريف المؤجلة إلى المخزونات وبناء على ذلك فإن الرصيد الافتتاحي للوسائط الكيميائية لعام ٢٠٠٠م كان (صفر) و الرصيد الختامي للوسائط الكيميائية (٩٤ر٣٧٣ر٠٠٠) ريال.

وأضاف المكلف أن الإجراء المتبع لدى المصلحة عادة هو حسم مخزون الوسائط الكيميائية من وعاء الزكاة مثل مخزون قطع الغيار في شركات التصنيع الأخرى، كما أنه استنادًا إلى أحكام الشريعة فإن مكلف الزكاة ملزم بدفع الزكاة على الأموال المستخدمة في الأعمال وبالتالي فلا يستحق دفع الزكاة على الأموال التي خرجت من ذمة الشركة، واستنادا إلى هذا المبدأ يجب السماح بحسم مخزون الوسائط الكيميائية من الوعاء الزكوي لأن الشركة قد أنفقت الأموال على شراء الوسائط الكيميائية المستخدمة في الموجودات الثابتة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن البند رقم (٤) من التعميم رقم (١/١٢٢) وتاريخ ١٤١٤/٨/١٩هـ الذي استرشد به المكلف لم يتضمن أي إشارة مطلقًا إلى الوسائط الكيميائية، وما تضمنه التعميم صادر في شأن قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع باعتبارها مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها من حيث حسمها من الوعاء الزكوي، وقد تضمن ربط المصلحة لعام ٢٠٠٢م حسم قطع غيار بمبلغ (١١,٥١١,٠٠٠) ريال حسبما ورد في قائمة المركز المالي والإيضاح رقم (٥) من إيضاحات القوائم المالية، كما لم يقدم المكلف أي مستندات تثبت أن الوسائط الكيميائية في حكم قطع الغيار من حيث الطبيعة ومن ثم المعالجة الزكوية، وبالتالي ينبغي عدم حسمها من الوعاء الزكوي ، بل أفاد أن الوسائط الكيميائية عنصر أو مركب يعمل على تسريع العملية الكيميائية، أي أنه يساهم في عملية استخراج المنتج وبالتالي فإن تكلفة ذلك العنصر يدخل ضمن تكلفة المنتج النهائي وليس له علاقة بالمكائن والآلات الإنتاجية.

وأضافت المصلحة أنه بالاطلاع على الإيضاح رقم (٥) من إيضاحات القوائم المالية اتضح أن بند البضاعة البالغ (١٩١,٠٧٣,٠٠٠) ريال يتكون مما يلي:

بضاعة في الطريق	٢٨,٧٨٢,٠٠٠ريال
مواد خام	١,٦٥٥,٠٠٠ريال
بضاعة تامة الصنع	١٨,٦٤٦,٠٠٠ريال
قطع غيار	١١,٥١١,٠٠٠ريال
وسائط كيميائية	١٣٠,٤٧٩,٠٠٠ريال
المجموع	١٩١,٠٧٣,٠٠٠ريال

وبالاطلاع على الإقرار النهائي رقم (٢) اتضح أن المكلف أدرج قيمة بضاعة آخر المدة ضمن تكلفة الإعمال بمبلغ (١٧٩,٥٦٢,٠٠٠)ريال و الذي يمثل قيمة البضاعة بالإيضاح رقم (٥) الموضح أعلاه مطروحًا منه قيمة قطع الغيار فقط (١٩١,٠٧٣,٠٠٠-١١,٥١١,٠٠٠=١٧٩,٥٦٢,٠٠٠) ريال، وهذا يدل على أن كافة مكونات المخزون أعلاه باستثناء قطع الغيار عولجت محاسبيًا ضمن تكلفة الإعمال (تكلفة البضاعة المباعة) بقائمة الدخل وأصبح لها تأثير على التكاليف ومجمل الربح لهذا العام والأعوام اللاحقة، وبالتالي فإن

مكونات بند البضاعة مرتبط بتكلفة الأعمال والأصول المتداولة وقد استثني منها قيمة قطع الغيار لأنها بالفعل ليست مخزونًا سلعيًا وغير معدًا للبيع إطلاقا، وإنما هي مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها لأنها تساهم في فعالية عمل المكائن والآلات وقد قامت المصلحة بحسم قيمة قطع الغيار من الوعاء الزكوي للمكلف.

رأي اللجنة:

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 الوسائط الكيميائية من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٢م بحجة أنه عبارة عن عنصر أو مركب يعمل على تسريع العملية الكيميائية لا يستهلك خلال فترة التسريع و يمكن وقف نشاطه أو تثبيطه وإتلافه بعمليات ثانوية بعد أكثر من عام إلى عشرة أعوام، كما أن الإجراء المتبع لدى المصلحة حسم مخزون الوسائط الكيميائية من وعاء الزكاة مثل مخزون قطع الغيار في شركات التصنيع الأخرى استنادًا إلى التعميم رقم (١/١٢٢)لعام ١٤١٤هـ، في حين ترى المصلحة عدم حسم بند مخزون الوسائط الكيميائية من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت أن الوسائط الكيميائية في حكم قطع الغيار من حيث الطبيعة ومن ثم المعالجة الزكوية، كما أن التعميم رقم (١/١٢٢) لعام ١٤١٤هـ صادر في شأن قطع الغيار اللازمة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع باعتبارها مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها من حيث حسمها من الوعاء الزكوي.

وبعد إطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وتحديدًا الإيضاح رقم (١) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية اتضح أن نشاط الشركة يتمثل في تطوير وإنشاء وتشغيل مصنع للبتروكيماويات الذي يقوم بإنتاج المركبات العطرية والمذيبات والسيوكلوهكسان، كما تم عرض بند الوسائط الكيميائية في قائمة المركز المالي ضمن البضاعة كأصل متداول.

وبرجوع اللجنة لمعايير المحاسبة المالية الصادرة من الهيئة (د) وعلى الأخص معياري المخزون والأصول الثابتة تبين ما يلي:

نصت الفقرة (١٢٨) من معيار المخزون (يقصد بالمخزون:

- البضاعة الجاهزة المقتناة لغرض بيعها.
- البضاعة شبة المصنعة المقتناة لغرض استخدامها في إنتاج السلع لغرض بيعها.
- المواد الخام المقتناة لغرض استخدامها في إنتاج سلع لغرض بيعها.
- المواد الاستهلاكية المقتناة التي تساهم في تحقيق الإيراد مثل قطع الغيار، ومواد الصيانة، مواد التسميد في المزارع، العلف في مزارع تربية الحيوان).

كما نصت الفقرة رقم (١٤٠) من معيار الأصول الثابتة على أن (الأصل الثابت:

- أي شيء له وجود مادي ملموس وله قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع الاقتصادية في المستقبل واكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، شريطة أن يكون قابلًا للقياس المالي حاليًا بدرجة مقبولة من الثقة، وألا يكون مرتبطًا بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس، وأن يكون الغرض من اقتنائه استخدامه لأكثر من فترة مالية واحدة).

ويتبين من هذين النصين ومن طبيعة نشاط الشركة انطباق تعريف المخزون على البند محل الاستئناف حيث أفاد المكلف بأنه يستخدم الوسائط الكيمائية لتحسين عملية اختيار وتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع ، وبالتالي تعد

جزء من البضاعة تامة الصنع مثلها مثل مواد الخام وتختلف بذلك عن قطع الغيار التي ترتبط بالأصول الثابتة وتعامل معاملتها من حيث عدم خضوعها للزكاة ، وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الوسائط الكيمائية من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٢م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: زكاة الأرباح التقديرية على فوائد القرض المدفوعة ل(هـ)للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٢م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيا/٣) بتأييد المصلحة في احتساب زكاة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة إلى بنك.....

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قامت بدفع مبالغ إلى بنك (هـ) خلال الأعوام من ١٩٩٩م إلى ٢٠٠٢م وقامت المصلحة باحتساب زكاة أرباح تقديرية بواقع ٢٠% على المبالغ المدفوعة إلى بنك (ط)، و الشركة لا توافق على إجراء المصلحة باحتساب زكاة أرباح تقديرية على الفائدة المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لأن المصلحة قد أكدت بخطابها رقم (٩/٤٠٦) لعام ١٤٢٥هـ أن ضريبة الأرباح التقديرية على الفوائد المدفوعة إلى جهات غير مقيمة سوف تطبق اعتبارًا من ١/١/ ٢٠٠٤م، كما أن هذا الخطاب مبني على أساس أحكام القرار الوزاري رقم (١٧٣٦) بتاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ المتعلق بإخضاع الدخل المتحقق من عمليات الإقراض للضريبة اعتبارا من ٢٠٠٤/١/١م و لم يتطرق إلى ربط الزكاة على الإطلاق.
وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (١٥٢١) المؤرخ في ٧/٢٢/ ١٤٠٧هـ أعفى من الضريبة جميع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المعنية بعمليات إقراض الأموال داخل المملكة العربية السعودية شريطة أن لا يكون للبنك أي فروع أو مكاتب أو ممثلين مقيمين في المملكة لأن هذه العمليات لا تعد مزاولة نشاط داخل المملكة ولذلك فإن هذه العمليات لا تخضع للضريبة في المملكة، ولم يذكر هذا القرار أن الإعفاء سوف يطبق على الضريبة دون الزكاة، كما أن الإعفاء يشمل جميع البنوك المعنية بعمليات إقراض الأموال داخل المملكة العربية السعودية بغض النظر عن ما إذا كانت هذه البنوك مملوكة من قبل ملاك سعوديين أو خليجيين (خاضعين للزكاة) أو ملاك غير خليجيين (خاضعين للضريبة)، كما أن القرار الوزاري رقم (١٧٣٦) لعام ١٤٢٤هـ صدر لإلغاء المزايا الممنوحة بالقرار الوزاري رقم (١٥٢١) لعام ١٤٠٧هـ، وبالتالي فان إلغاء الإعفاء يطبق أيضا على مكلف الزكاة كما يطبق على مكلف الضريبة، كما أن القرار الوزاري رقم (١٥٢١) لعام ١٤٠٧هـ والقرار الوزاري رقم (١٧٣٦) لعام ١٤٢٤هـ والتوضيح الصادر في خطاب المصلحة رقم (٩/٤٠٦) تنطبق على مكلفي الزكاة كما تنطبق على مكلفي الضريبة ، وبناءً على ذلك فإن احتساب المصلحة لزكاة الأرباح التقديرية على عمولة القرض المدفوعة إلى (هـ)إجراء غير صحيح.

وأضاف المكلف أن المصلحة ذكرت أن القرار الوزاري رقم (١٧٣٦) ينص على أن الإعفاء من الضريبة في حال مزاولة البنك لأعمال إقراض الأموال الخاضعة للضريبة، وأن القرار الوزاري رقم (١٧٣٦) وخطاب المصلحة رقم (٩/٤٠٦) ليس لهما علاقة بالربط الزكوي ، و يرد عليه أن الربط الضريبي و الزكوي يتم بموجب الأنظمة التي تقضي بأنه إذا قامت جهة غير مقيمة بمزاولة نشاط في المملكة فإن الجهة غير المقيمة تخضع للضريبة أو الزكاة على أساس حصة مساهمة الجهة غير المقيمة ، بمعنى أنه إذا كانت الجهة غير المقيمة مملوكة بنسبة ٥٠% لمواطن خليجي وبنسبة ٥٠% لمواطن غير خليجي فإن ما نسبته ٥٠% من إيراد المصدر السعودي من حصة الجهة غير المقيمة الخليجية تخضع لزكاة أرباح تقديرية على أساس ربح تقديري بواقع ١٥% وأن نسبة ٥٠% من إيراد المصدر السعودي من حصة الجهة غير المقيمة وغير الخليجية تخضع لضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بواقع ١٥% ولم تتغير هذه القاعدة الأساسية منذ البداية حيث تم تطبيقها من قبل المصلحة في عدة حالات، وفي ضوء المعلومات والتوضيحات المذكورة أعلاه يطلب المكلف إلغاء احتساب زكاة الأرباح التقديرية على المبالغ المدفوعة إلى بنك (ط) خلال الأعوام من ١٩٩٩م إلى ٢٠٠٢م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن خطاب المصلحة رقم (٩/٤٠٦)المؤرخ في ١٤٢٥/١/٢٢هـ خاص بالرد على استفسار أحد المكلفين بشأن احتساب الضريبة على فوائد القرض دون التطرق إلى ربط الزكاة على الإطلاق، وكان هذا الرد مبنيا على أساس أحكام القرار الوزاري رقم(١٧٣٦)و تاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ المتعلق بإخضاع الدخل المتحقق من

عمليات الاقتراض للضريبة اعتبارًا من ٢٠٠٤/١/١م الذي تضمن أن عمليات الاقتراض تمثل ممارسة للعمل في المملكة العربية السعودية ، وكان استثناء تلك المبالغ من الضريبة بهدف تشجيع التوسع في عمليات الاقتراض, وهو ما تتطلبه الظروف الاقتصادية في ذلك الوقت. وبما أن عمليات الإقراض التي قام بها بنك (ط) تعد ممارسة للعمل في المملكة وفقا لأحكام الأمر الوزاري المذكور أعلاه ، وبما أنه لا يوجد نص نظامي يسمح بالإعفاء من الزكاة ، لذا فإن إجراء المصلحة المتمثل في إخضاع المبالغ المدفوعة إلى البنك المذكور أعلاه كجهة غير مقيمة للزكاة يعد إجراء صحيحا ، ولا توجد أي مبررات نظامية أو قانونية تؤيد طلب المكلف.

وأضافت المصلحة أن الفوائد البنكية المدفوعة ل(ط)(بحريني الجنسية) مقابل عمليات الإقراض تعد دخلا متحققا من مصدر في المملكة وممارسة للعمل فيها، ولكون البنك مؤسس طبقًا لأنظمة مملكة البحرين (إحدى دول مجلس التعاون الخليجي) فإنه يخضع لفريضة الزكاة الشرعية استنادًا للقرار الوزاري رقم (٧١٩/٣) وتاريخ ١٤٠٥/٤/١٠هـ الذي نص في البند (ثانيا) على "لا تخضع الشركات التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية للضريبة المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) بتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وما لحقه من تعديلات وإنما تخضع للزكاة " وبالتالي فإن العوائد البنكية المدفوعة لجهات أجنبية غير خليجية خاضعة لضريبة الدخل التي أعفيت منها فيما بعد وفقًا للقرار الوزاري رقم (١٥٢١) وتاريخ ١٤٠٧/٧/٢٢هـ الذي نص (لا تخضع لضريبة الدخل عمليات الإيداع أو الإقراض التي تقوم بها البنوك الأجنبية العاملة خارج المملكة إذا لم يكن لها فروع أو مكاتب أو ممثل مقيم في المملكة لأن تلك العمليات لا تعتبر من قبيل ممارسة نشاط داخل المملكة وبالتالي لا تخضع تلك العمليات للضريبة), وعليه فإن الإعفاء الوارد في القرار المذكور يتعلق بالمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل فقط ولا يمتد للمكلفين الخاضعين للزكاة، لأن القرار الوزاري رقم (١٥٢١) استند في مقدمته إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وما لحقه من تعديلات، و بما أن عمليات الإقراض التي قام بها (هـ)تعتبر ممارسة للعمل في المملكة, وبما أنه لا يوجد نص نظامي يسمح بالإعفاء من الزكاة ، لذا فان إجراء المصلحة المتمثل في إخضاع المبالغ المدفوعة إلى البنك المذكور أعلاه كجهة غير مقيمة للزكاة يعتبر إجراء صحيحا ولا توجد أي مبررات نظامية أو قانونية تؤيد مطالبة المكلف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب زكاة أرباح تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (ط)(جهة خليجية غير مقيمة) خلال الأعوام من ١٩٩٩م إلى ٢٠٠٢م بحجة أن القرار الوزاري رقم (١٥٢١) لعام ١٤٠٧هـ أعفى جميع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المعنية بعمليات إقراض الأموال داخل المملكة من الضريبة ولم يذكر أن الإعفاء سوف يطبق على الضريبة دون الزكاة، كما أن القرار الوزاري رقم (١٧٣٦) لعام ١٤٢٤هـ المتعلق بإخضاع الدخل المتحقق من عمليات الإقراض للضريبة اعتبارا من ٢٠٠٤/١/١م لم يتطرق إلى ربط الزكاة على الإطلاق، وبالتالي فإن القرارين الوزاريين رقم (١٥٢١) لعام ١٤٠٧هـ و رقم (١٧٣٦) لعام ١٤٢٤هـ يطبقان على مكلفي الزكاة والضريبة، في حين ترى المصلحة احتساب زكاة تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (ط)بحجة أن الفوائد البنكية المدفوعة للبنك مقابل عمليات الإقراض تعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة وممارسة للعمل فيها، ولكون البنك مؤسس وفقا لأنظمة مملكة البحرين (إحدى دول مجلس التعاون الخليجي) فإنه يخضع لفريضة الزكاة الشرعية استنادًا للقرار الوزاري رقم (٧١٩/٣)لعام ١٤٠٥هـ، كما أن الإعفاء الوارد في القرار الوزاري رقم (١٥٢١) يتعلق بالمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل فقط ولا يمتد للمكلفين الخاضعين للزكاة حيث استند القرار المذكور في مقدمته إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) لعام ١٣٧٠هـ وما لحقه من تعديلات.

وباطلاع اللجنة على الأمر السامي رقم (٤/٥٠٦/٥) وتاريخ ١٤٠٥/٣/١٩هـ الذي تضمن الموافقة على تسوية المعاملة بين كافة مواطني دول مجلس التعاون الخليجي ضريبيًا في المملكة وبين المواطن السعودي سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أو معنويين

بمعاملتهم جميعًا بالزكاة وليست ضريبة الدخل عن أنشطتهم في المملكة، وبما أن بنك (ط)مؤسس في دولة البحرين فإنه يعد شركة خليجية وبالتالي فإنه وفقًا للأمر السامي المشار إليه يعد من الأشخاص الخاضعين للزكاة وليس للضريبة وذلك أسوة بما يتم تطبيقه على المواطن السعودي والشركات السعودية العاملة في المملكة وفقا لإجراءات جباية الزكاة الصادرة بالمرسوم الملكي رقم (٨٦٣٤/٢٨/٢/١٧)وتاريخ ١٣٧٠/٦/٢٩هـ وما لحقه من تعديلات، وترى اللجنة أن القرارين الوزاريين رقم (١٥٢١) لعام ١٤٠٧هـ و رقم (١٧٣٦) لعام ١٤٢٤هـ خاصين بالمكلفين الخاضعين للضريبة ولا يشمل ذلك المكلفين الخاضعين للزكاة، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب زكاة أرباح تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (هـ)خلال الأعوام من ١٩٩٩م إلى ٢٠٠٢م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (١٢) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

١- إضافة مبلغ (٥٠،٠٩٠،٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف، و عدم إضافة المتبقي من القرض البالغ (٤١،٤٣٠،٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الوسائط الكيمائية من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٢م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب زكاة أرباح تقديرية على فوائد القرض المدفوعة إلى (ط)خلال الأعوام من ١٩٩٩م إلى ٢٠٠٢م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق ،،،