(القرار رقم ١٢٩٦ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١١٨٢/z) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/٩/١٤هـ 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 الثانية بجدة رقم (٣٦) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام ٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٦/٢٧هـ 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 الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (٣٦) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٢/١٧١/ص ج) وتاريخ ١٤٣١/١٠/١٨هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٧٤٥) وتاريخ ١٤٣١/١٢/١هـ، كما قدم مستندًا يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ ١٤٣١/١١/١هـ ، كما قدم صورة من أمر التحصيل الصادر من بنك (ك) رقم ..... وتاريخ ١٤٣١/١٢/١هـ بمبلغ (١٣٤،٧٨٩) ريالًا 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:

بند القروض.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد المصلحة في إضافة حصة الجانب السعودي من القروض لأجل إلى الوعاء الزكوي وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أن القروض لم تبق في ذمة الشركة حولًا كاملًا وعليه فإن القروض لأجل المضافة إلى الوعاء الزكوي يجب أن تقتصر على قيمة الموجودات الثابتة (أي الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ والممتلكات والمعدات والمصروفات المؤجلة) نظرًا لأن القروض قد تم استخدامها لتمويل الموجودات الثابتة، ويرى المكلف أن القروض لأجل لا تجب فيها الزكاة لأنها لم تبق في ذمة الشركة حولًا كاملا استنادًا إلى الفتوى رقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١١/١٨هـ والتي تنص على أن (المقترض وهو من أخذ المال لحاجته فلا تجب عليه الزكاة في ذلك الدين إلا إذا حال عليه الحول) والفتوى رقم

(٢٠٩٧٧) لعام ١٤٢٠هـ التي تنص على (أن الزكاة تجب في الأموال إذا حال عليها الحول) ، والتعميم رقم (٢/٨٤٤٣/١) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ الذي تضمن أن رأس المال المدفوع في بداية العام هو الذي يخضع للزكاة، أما أي زيادات في رأس المال تمت خلال العام فإنها تخضع للزكاة في العام التالي، وبناء على ما تقدم فإن القروض لأجل التي تم الحصول عليها خلال العام لا تجب فيها الزكاة.

وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع وجهة نظر اللجنة الابتدائية في أن جميع القروض لأجل قد استخدمت لتمويل الموجودات الثابتة ذلك أن رأسمال الشركة قد تم استخدامه بداية لتمويل الموجودات الثابتة وبعد استنفاد رأس المال تم الحصول على القروض لتمويل الموجودات الثابتة، ويتضح من قائمة التدفقات النقدية أن الشركة مولت موجوداتها الثابتة وأعمالها الرأسمالية تحت التنفيذ في البداية من رأسمالها وبعد ذلك اختارت اقتراض الأموال مما يؤكد أنه لم يتم استخدام جميع القروض التي تم الحصول عليها خلال العام لتمويل الموجودات الثابتة، كما يتضح من قائمة المركز المالي أنه تم استخدام جزء من القروض لتمويل المصنع بمبلغ (١,١٠٠,٠٤١,٠٩٩) ريالًا حيث بلغت الأرصدة لدى البنوك والنقدية في نهاية العام (٣٦,٧) مليون ريال وهذا يؤكد أنه لم يتم استخدام كامل مبالغ القروض التي تم الحصول عليه خلال العام والبالغة (١,١٣٦,٨١٦,٠٠٣) ريالات لتمويل الموجودات الثابتة كما فهمت ذلك بطريق الخطأ كل من لجنة الاعتراض الابتدائية والمصلحة .

وأضاف المكلف أن ما ذكرته المصلحة من أنه غير المقبول أن يحصل أحد على قرض بسعر الفائدة (٥,٧٦٥%) ثم يودعه بفائدة أقل ، فيرد عليه بأن الشركة أيضًا لم تقصد أبدا أن تقوم بذلك، أي أن تقترض بسعر فائدة مرتفع وتودع القرض بسعر فائدة أقل ، لا بل أن الشركة قد اقترضت الأموال لتمويل مصنعها ولكن إلى أن يحين وقت استخدام الأموال لهذا الغرض فقد أودعت الشركة وديعة تدفع عليها فائدة لتقليل تكاليف الاقتراض قدر الإمكان، وبطريقة أخرى كان باستطاعة الشركة زيادة ربحها عند طريق تحقيق فائدة على المبلغ غير المستخدم من القرض وتبعًا لذلك فإن الضريبة والزكاة المستحقة عن العام ستكون أقل بنفس النسبة، ولكن الشركة بعد أن اتخذت أكثر المواقف ملاءمة في هذا الشأن لا يمكن معاقبتها عن طريق فرض زكاة على المبالغ التي استثمرتها في وديعة بنكية لتقليل تكاليف الاقتراض قدر الإمكان، وقد كان هذا الإجراء أفضل إدارة مالية تستطيع الشركة القيام بها وهو إيداع النقد الزائد عن الحد الذي تحتاج فيه لإنفاق الأموال بدلًا من الإبقاء على النقد معطلًا في حساب بنكي وفي نفس الوقت تكبد مصروف فائدة بالسعر المتفق عليه.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم إضافة القروض التي تم الحصول عليها خلال العام إلى وعائه الزكوي لأنه لم يحل عليها الحول وبالتالي لا تجب فيها الزكاة، كما لم يتم استخدام كامل مبالغ القروض التي تم الحصول عليها خلال العام لتمويل الموجودات الثابتة .

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ١٤٣٤/٦/٢٧هـ ورد فيها أن المصلحة قامت بإضافة القروض ضمن الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٦م والذي أقر بأنه استخدم مبالغ القروض في تمويل الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ وشراء ممتلكات ومعدات ومصاريف مؤجلة خاصة وأن الشركة تحت الإنشاء و ينحصر نشاطها في إنشاء مصنع لإنتاج .....، وقد ورد في الإيضاح رقم (١) من إيضاحات القوائم المالية أن الشركة لا تزال في مرحلة ما قبل التشغيل ولم تبدأ عملياتها التجارية بعد، وعليه فقد تم إضافة القروض في حدود مجموع الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ والممتلكات والمعدات والمصاريف المؤجلة والتي بلغت (١,١٣٣,٥٢٤,١٠١) ريال في حين أن المتحصلات من القروض طويلة الأجل بلغت (١,١٣٦,٨١٦,٠٠٣) ريالات، أما الإجابة عن ما ذكره المكلف أنه تم استخدام رأس المال ومن ثم القروض في تمويل الأصول الثابتة فإنه بالرجوع إلى قائمة المركز المالي نجد أن في جانب الأصول المتداولة حساب الأرصدة لدى البنوك والنقدية وودائع قصيرة الأجل بلغ (٣٦,٧٧٤,٩٠٤) ريالات وهي أكبر من رأس المال البالغ (٢٣,٧٥٠,٠٠٠) ريال، وقد اتضح للمصلحة أن الأرصدة البنكية عبارة عن ودائع طويلة الأجل يؤكد ذلك أنه ورد في ضمن قائمة الدخل (حساب الدخل) من الودائع البنكية بلغ (٢,٦٧٨,١١٤) ريالًا وهذا الدخل لا يتحقق إلا بودائع طويلة الأجل (أكثر من عام) وهذا دليل على أن الأرصدة البنكية تم تمويلها من رأس المال وليس من القروض لأجل لأنه لا بد أن يتم ربط الأرصدة لدى البنك كودائع أكثر من عام ليتم الحصول على الفوائد

مقابلها ولا يوجد مصدر للتمويل في بداية العام غير رأس المال لأن جميع القروض تم الحصول عليها خلال العام (ابتداءً من شهر أبريل)، بالإضافة إلى ذلك فإنه من غير المقبول أن تحصل الشركة على قرض بفائدة (٥,٧٦٥%) ليتم إيداعها كودائع لأجل للحصول على فائدة بنسبة أقل، لذا تم إضافة هذه القروض تطبيقًا للفتوى رقم (٢/٢٣٨٤) وتاريخ ١٤٠٦/١٠/٣٠هـ والفتوى رقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١١/١٨هـ والفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/١/١٥هـ بما يعتد به فقهيًا في إضافة الأموال المستفادة بالكامل التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي سواءً كانت هذه الأموال من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض من الشركاء أو من جهات ذات علاقة أو بنوك دائنة وبالجملة أي أموال مستفادة تستخدمها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط الجاري، حيث أن مضمون الفتاوى الشرعية هو إضافة هذه الأموال التي تحصل عليها الشركة سواءً كانت في صورة نقود أو عرضًا من عروض التجارة، كما أن الجزء المستخدم في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقًا في الأصول المتداولة بما آلت إليه من نقدية وعروض تجارية وبالتالي فإن الزكاة تجب في هذا الجزء من الأموال، ولقد استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على معالجة البند وفقًا لما تضمنه ربط المصلحة ومنه القرار الاستئنافي رقم (٧٢٠) لعام ١٤٢٨هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٨١١/١) بتاريخ ١٤٢٨/١/٢٢هـ، والقرار الاستئنافي رقم (٨١٨) لعام ١٤٢٩هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٢٥٩٨/١) وتاريخ ١٤٢٩/٣/٢١هـ، والقرار الاستئنافي رقم (٩١١) لعام ١٤٣٠هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٣٨٠٥/١) وتاريخ ١٤٣٠/٤/٢٦هـ، وبما يتضح معه شرعية ونظامية إضافة هذا البند ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة.

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 بند القروض إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٦م بحجة أنه لم يحل عليها الحول وبالتالي لا تجب فيها الزكاة استنادًا إلى الفتوتين رقم (١٨٤٩٧) لعام ١٤٠٨هـ و رقم (٢٠٩٧٧) لعام ١٤٢٠هـ والتعميم رقم(١/٨٤٤٣/٢) لعام ١٣٩٢هـ، كما يتضح من قائمة التدفقات النقدية أن الشركة مولت موجوداتها الثابتة وأعمالها الرأسمالية تحت التنفيذ في البداية من رأسمالها وبعد ذلك اختارت اقتراض الأموال، و يتضح من قائمة المركز المالي أنه تم استخدام جزء من القروض لتمويل المصنع بمبلغ (١,١٠٠,٠٤١,٠٩٩) ريالًا حيث تبلغ الأرصدة لدى البنوك والنقدية في نهاية العام (٣٦,٧) مليون ريال وهذا يؤكد أنه لم يتم استخدام جميع مبالغ القروض التي تم الحصول عليها خلال العام والبالغة (١,١٣٦,٨١٦,٠٠٣) ريالات لتمويل الموجودات الثابتة، في حين ترى المصلحة إضافة بند القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه أقر بأنه استخدم مبالغ القروض في تمويل الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ وشراء ممتلكات ومعدات ومصاريف مؤجلة خاصة وأن الشركة تحت الإنشاء حيث ينحصر نشاطها في إنشاء مصنع لإنتاج ....., وعليه فقد تم إضافة القروض في حدود مجموع الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ والممتلكات والمعدات والمصاريف المؤجلة وذلك استنادًا إلى الفتوى رقم (٢/٢٣٨٤) لعام ١٤٠٦هـ والفتوى رقم (١٨٤٩٧) لعام ١٤٠٨هـ والفتوى رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ .

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".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها اتضح أن الإيضاح رقم (١) ينص على (أن غرض الشركة هو تطوير مصنع على أساس بنائه وامتلاكه وتشغيله ومن ثم تحويل ملكيته باستخدام زيت الوقود ومياه البحر والبخار المضغوط لإنتاج البخار والمياه والكهرباء، ولا تزال الشركة في مرحلة ما قبل التشغيل ولم تبدأ عملياتها التجارية بعد ، ونظرًا لكون هذه أول مجموعة من القوائم المالية للشركة لذا لم يتم عرض معلومات مقارنة تغطي المجموعة الأولى من القوائم المالية الفترة من (٢٠٠٥/٩/١٠م إلى ٢٠٠٦/١٢/٣١م)، كما اتضح أن الإيضاح رقم (١٢) يتضمن أن القروض في ٢٠٠٦/١٢/٣١م تبلغ (١,١٣٦,٨١٦,٠٠٣) ريالات وهي مغطاة بحقوق الشركاء طبقًا لأحكام اتفاقيات القروض و مضمونة بكفالة صادرة من أحد الشركاء السعوديين بالنيابة عن الشركة، كما اتضح من قائمة المركز المالي أن رأس المال ظهر بمبلغ (٢٣,٧٥٠,٠٠٠) ريالًا وبند القروض لأجل ظهر بمبلغ (١,١٣٦,٨١٦,٠٠٣) ريالات، وظهرت مجموعة الموجودات الثابتة بمبلغ (١,١٣٣,٥٢٤,١٠١) ريالًا ، كما اتضح من قائمة التدفقات النقدية أن التدفق النقدي من النشاط الاستثماري المتحصل من قروض طويلة الأجل يبلغ (١,١٣٦,٨١٦,٠٠٣) ريالات ، والتدفق النقدي المستخدم في الأنشطة الاستثمارية يبلغ (١,١٣٣,٧٠٢,٢١٥) ريالًا ، كما اتضح من الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف بموجب خطابها رقم (٢/٢٧٤٧/٤٥) وتاريخ ١٤٣٠/٣/٢٧هـ أن المصلحة حسمت من الوعاء الزكوي للمكلف صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بمبلغ (١,١٣٣,٥٢٤,١٠١) ريال.

وبناء عليه وتطبيقا لقاعدة القروض ترى اللجنة أن أي زيادة في مصادر التمويل خلال العام إذا استخدمت في اقتناء أصول ثابتة وما في حكمها فإنه يلزم إضافة مصادر تمويلها إلى الوعاء الزكوي بغض النظر عن حولان الحول طالما أن تلك الأصول التي مولت من خلال هذه المصادر تم حسمها من الوعاء الزكوي. وبما أن القوائم المالية للمكلف توضح أن القروض خلال العام استخدمت في تمويل أصول ثابتة وما في حكمها فإنه يلزم إضافة ما يعادل قيمة الأصول الثابتة وما في حكمها التي تم حسمها من الوعاء الزكوي ، وما دام أن المصلحة قد حسمت في ربطها من الوعاء الزكوي بند الأصول الثابتة و ما في حكمها ، فإن إضافة المبلغ المستخدم في تمويل هذا البند خلال العام لن يكون له أي أثر على الوعاء الزكوي، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٦م 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 الثانية بجدة رقم (٣٦) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند القروض إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق ،،،