(القرار رقم ١٣٧٥ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

في الاستئناف رقم (١٣٠٠/z) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٥/٢هـ 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 الأولى رقم (٢٤) لعام ١٤٣٢هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٤/٤هـ كل من : .....و.....و.....، كما مثل المكلف .....و..... .

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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٤) لعام ١٤٣٢هـ بموجب الخطاب رقم (٣٢/١/٨٢) وتاريخ ١٤٣٢/١٢/٢٤هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٠) وتاريخ ١٤٣٣/١/٢٢هـ , كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ل) برقم ..... وتاريخ ١٤٣٣/١/١٨هـ بمبلغ (٢٤,٤١٦,٧٣٨) ريالٍ 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 : أرباح الاستثمارات في شركة زميلة لعامي ٢٠٠٢م و ٢٠٠٣م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم إيرادات الاستثمارات في الشركة الزميلة من الوعاء الزكوي .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة أوردت في وجهة نظرها حول اعتراض الشركة على هذا البند أنه لا يوجد تأثير للطريقة التي اتبعتها في معالجة الاستثمارات في شركة زميلة على الالتزامات الزكوية المترتبة على الشركة بموجب الربط , حيث تم حسم رصيد آخر العام للاستثمارات متضمنًا الأرباح الناتجة من هذه الاستثمارات , وبالتالي تم حسم الأرباح ضمن رصيد الاستثمارات آخر العام من الوعاء الزكوي , مع العلم أن صافي الوعاء الزكوي أكبر من صافي الربح المعدل .

وأضاف المكلف أنه عند قبول استئناف الشركة على البنود الثاني و الرابع والخامس تصبح أرباح العام المعدلة أعلى من صافي الوعاء الزكوي , و بالتالي عند إخضاعها للزكاة يترتب على ذلك إخضاع حصة الشركة في أرباح شركة زميلة للزكاة مرتين في نفس العام، مرة في وعاء الشركة المستثمر فيها ومرة أخرى بعدم استبعادها من أرباح الشركة .

ولما كانت الأرباح المذكورة تمثل حصة الشركة في أرباح الشركة المستثمر فيها ((ب))، وحيث أن أرباح الاستثمارات قد زكيت في الشركة الزميلة , وحيث أن الشركة تتبع طريقة حقوق الملكية في تقويم استثماراتها , عليه فإن الإجراء الصحيح الذي يجب إتباعه في هذه الحالة هو استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (٨٢،٤٦١،٠٠٠) ريالٍ ومبلغ (٢١٠،٢١٥،٥٠٠) ريالٍ على التوالي من أرباح عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م تفاديًا لثني الزكاة , وعدم إتباع أي طريقة أخرى ولو كانت تؤدي لنفس النتيجة حسابيًا، حيث أن الزكاة الشرعية يجب أن تحسب على أساس شرعي سليم و ليس بإعتبار صحة الطريقة الحسابية .

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ١٤٣٥/٤/٤هـ ورد فيها أن الشركة تتبع طريقة حقوق الملكية في تقويم استثماراتها , وبالتالي فإن رصيد آخر العام للاستثمارات التي تم حسمها من الوعاء الزكوي يتضمن الأرباح الناتجة من هذه الاستثمارات , مع العلم أن صافي الوعاء الزكوي أكبر من صافي الربح المعدل , وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها .

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 استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (٨٢،٤٦١،٠٠٠) ريالٍ ومبلغ (٢١٠،٢١٥،٥٠٠) ريالٍ على التوالي من أرباح عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م , في حين ترى المصلحة أنها حسمت رصيد بند الاستثمارات آخر العام ـ والذي يتضمن أرباح الاستثمارات في شركة زميلة ـ من الوعاء الزكوي للمكلف , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (٤) ينص على (تحسب الاستثمارات في الشركة الزميلة على أساس طريقة حقوق الملكية وبموجبها تشتمل القوائم المالية على حصة مناسبة من النتائج والأرباح المبقاة للشركة الزميلة بناء على آخر قوائم مالية متوفرة لها "والشركة الزميلة هي التي تمتلك فيها الشركة استثمارًا طويل الأجل يتراوح ما بين ٢٠% إلى ٥٠% من رأس المال الذي يحق له التصويت وتمارس عليها تأثيرًا هامًا" , كما تبين من الإيضاح رقم (١٨) أن المكلف يملك ٥٠% من رأسمال شركة (ب) , كما يبلغ رصيد الاستثمارات في هذه الشركة (٣٩٩،١٤٤،٠٠٠) ريالٍ ومبلغ (٥٧٢،٠٥٨،٣٣٣) ريالٍ في نهاية عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م على التوالي , وتبين أن هذه الاستثمارات قيدت في القوائم المالية للمكلف وفق طريقة حقوق الملكية أي أنها تشتمل على حصة الشركة في أرباح شركة زميلة عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م البالغة (٨٢،٤٦١،١٠٠) ريالٍ ومبلغ (٢١٠،٢١٥،٥٠٠) ريالٍ على التوالي , وبالإطلاع على ربطي المصلحة رقم (٤/٣٢٤٨) وتاريخ ١٤٢٨/٨/٢٨هـ ورقم (٤/٣٤٩٠) وتاريخ ١٤٢٨/٩/١٩هـ تبين أن المصلحة حسمت رصيد بند الاستثمارات آخر العام من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م البالغ (٣٩٩،١٤٤،٠٠٠) ريالٍ ومبلغ (٦٤٧،٠٥٨،٥٩٥) ريالٍ , كما تبين أن المصلحة لم تستبعد حصة المكلف في أرباح شركة زميلة من أرباح المكلف عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م.

وبرجوع اللجنة إلى معايير المحاسبة السعودية وعلى الأخص معيار محاسبة الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية تبين أن الفقرة رقم (١٣٠) تُلزم استخدام طريقة حقوق الملكية في حالة امتلاك المنشأة المستثمرة ٢٠% إلى ٥٠% من إجمالي حقوق الملكية التي يحق لها التصويت , وبما أن ملكية المكلف في شركة زميلة (شركة (ب)) تبلغ نسبة ٥٠% , لذا ترى اللجنة ملائمة المعالجة المحاسبية التي اتبعها المكلف في إعداد القوائم المالية طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

وحيث أن القوائم المالية تؤخذ كوحدة واحدة عند احتساب الوعاء الزكوي وليس بندًا بندًا، وبما أنه تم قياس عنصر الاستثمارات في شركة زميلة في القوائم المالية للمكلف باستخدام طريقة حقوق الملكية وأن رصيد الاستثمارات في نهاية العام يجب أن يشمل رصيد الاستثمارات أول المدة مضافا إليه نصيب الشركة في أرباح الشركة الزميلة خلال العام مطروحا منه ما تم توزيعه من تلك الأرباح خلال ذلك العام، عليه فإن رصيد الاستثمارات في الشركة الزميلة يمثل وحدة واحدة ويعالج كاستثمار قنية يتم حسمه كاملًا من الوعاء الزكوي للمكلف ولا يمكن تجزئته إلى عناصر تفصيلية تخضع لمعالجات مختلفة. لذا فإن اللجنة ترى سلامة إجراء المصلحة في معالجة بند الاستثمارات في شركة زميلة لغرض احتساب الوعاء الزكوي للمكلف بغض النظر عما تؤول إليه نتيجة احتساب الوعاء سواء كان سالبا أو موجبًا. مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (٨٢،٤٦١،٠٠٠) ريالٍ ومبلغ (٢١٠،٢١٥،٥٠٠) ريالٍ من أرباح عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني : قروض إلى شركة زميلة لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٦) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم مبلغ (١٦٨,٤٣٩,٩٦١) ريالٍ للعامين ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م وتمثل القروض المدفوعة إلى شركة زميلة .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن هذه القروض منحت لشركة زميلة .....ـ ولها ملف زكوي و تقدم إقراراتها الزكوية , وقد قامت الشركة الزميلة بإخضاع هذه القروض للزكاة في إقراراتها لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م، بناء عليه يطلب المكلف حسم بند قروض إلى شركة زميلة البالغ (١٦٨,٤٣٩,٩٦١) ريالٍ من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م , تفاديًا لخضوعها للزكاة الشرعية مرتين، مرة في وعاء الشركة المقترضة ومرة أخرى لعدم حسمها من الوعاء الزكوي .

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ١٤٣٥/٤/٤هـ ورد فيها أنه تم إضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف تطبيقًا للفتوى الشرعية 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 سواء كانت في صورة نقود أو عرضًا من عروض التجارة , كما أن الجزء المستخدم في التمويل 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 المصادق 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 ولا يترتب على ذلك تزكية هذا المبلغ وجوب الزكاة مرتين في مال واحد وفقًا للفتوى الشرعية رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ 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 , وحيث إن لكل شركة ذمة مالية مستقلة عن الأخرى , لذا تؤكد المصلحة صحة وسلامة إجرائها .

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 قروض إلى شركة زميلة البالغ (١٦٨,٤٣٩,٩٦١) ريالٍ من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م , في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

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" .

وبعد إطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (٥) المعنون (قروض إلى شركة زميلة) ينص على أنه (قدمت الشركة قروضًا بدون عمولة إلى الشركة الزميلة ــ شركة (ب) ـ لدعم مشروعها ويتوقع أن يتم البدء في سداد هذه القروض في عام ٢٠٠٥م) , كما تبين من قائمة المركز المالي لعامي الاستئناف أن رصيد بند قروض إلى شركة زميلة ظهر كأحد عناصر الموجودات بمبلغ (١٦٨,٤٣٩,٩٦١) ريالٍ

وترى اللجنة أن هذا المبلغ يمثل من حيث الجوهر ذممًا مدينة لا يغير من طبيعتها تحويلها شكلًا إلى قرض لشركة زميلة، عليه فإن الأساس هو جوهر العملية المحاسبية , بناء عليه ووفقًا للقاعدة المذكورة أعلاه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند قروض إلى شركة زميلة البالغ (١٦٨,٤٣٩,٩٦١) ريالٍ من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث : السندات لعامي ٢٠٠٢م و ٢٠٠٣م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) بانتهاء الخلاف حول هذا البند بتأييد المكلف وجهة نظر المصلحة في حسم مبلغ (١٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ عام ٢٠٠٢م ومبلغ (٣٨٢،٢٥٤،١٨٩) ريالٍ عام ٢٠٠٣م من الوعاء الزكوي والتي تمثل سندات حكومية .

استأنف المكلف هذا البند من القرار , وأثناء جلسة مناقشة الاستئناف طلب سحب استئنافه على هذا البند طبقًا لمحضر ضبط القضية، وبناءً عليه يُعد الخلاف منتهيًا لسحب المكلف استئنافه .

البند الرابع : إخضاع الزيادة في رأس المال لعام ٢٠٠٣م للزكاة .

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه عدم إخضاع الزيادة في رأس المال خلال العام والبالغة (٦٥٠،٠٠٠،٠٠٠) ريال للزكاة .

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف بموجب الخطاب رقم (م.س/٠٧/٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٩/٢٠هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف , لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه .

البند الخامس : مصاريف التأسيس لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م .

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف طلبه حسم بند مصاريف التأسيس من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م .

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف بموجب الخطاب رقم (م.س/٠٧/٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٩/٢٠هـ تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محلًا للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف , لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولًا : قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ)على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى رقم (٢٤) لعام ١٤٣٢هـ من الناحية الشكلية .

ثانيًا : وفي الموضوع :

١- رفض استئناف المكلف في طلبه استبعاد حصة الشركة في أرباح شركة زميلة البالغة (٨٢،٤٦١،٠٠٠) ريالٍ ومبلغ (٢١٠،٢١٥،٥٠٠) ريالٍ من أرباح عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند قروض إلى شركة زميلة البالغ (١٦٨,٤٣٩,٩٦١) ريالٍ من وعائه الزكوي لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٣- انتهاء الخلاف حول بند السندات لسحب المكلف استئنافه .

٤- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص بند إخضاع الزيادة في رأس المال خلال عام ٢٠٠٣م للزكاة وفقًا للحيثيات الواردة في القرار .

٥- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص بند مصاريف التأسيس لعامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار .

ثالثًا : يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية .

وبالله التوفيق،،،