القرار رقم (1851) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئنافين رقم (1779و1802/j) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/4/14هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (22) وتاريخ 1437/1/1هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والهيئة 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 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن الشركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (10) لعام 1436هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2010م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/1/14هـ كل من: .....و..... و.....، كما مثل المكلف: .....و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1436هـ بموجب خطابها رقم (3/472) وتاريخ 1436/5/21هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (132) وتاريخ 1436/6/23هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (156) وتاريخ 1436/7/21هـ، وسدد المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: حســم التغيرات في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية من وعاء الزكاة للأعوام من 2008م حتى 2010م.

قضــى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) بتأييد المكلف في مطالبته بحســم التغيرات في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية من وعاء الزكاة للأعوام محل الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

اسـتأنفت الهيئة القرار فيما قضـى به حيال هذا البند وذكرت أنه جاء في اعتراض المكلف نصـا طبقاً للقرار المسـتأنف عليه صـفحة رقم (2) "إن هذه المبالغ تمثل حصة الشركة من التغير غير المحقق في القيمة العادلة لتحوطات تدفقات نقدية من عقود مقايضة أسعار الفوائد على قروض بعملات أجنبية في نهاية السنة المالية والعائدة للشركة التابعة أو الزميلة، وذلك بما يتناسب مع حصة الشـركة في كل منهما"، ومما سـبق نلاحظ وجود خلط في فهم الموضـوع من قبل اللجنة الابتدائية حيث ربطت هذه التحوطات بالاستثمار في حين أن المكلف أفاد بأنها خاصة بأسعار الفوائد على القروض بالعملات الأجنبية على الرغم من أن القيود الموضحة من قبل المكلف تم ربطها بالاستثمارات إلا أن البند خاص بالقروض وما يؤكد ذلك أن قيمة الاستثمارات التي حسمتها الهيئة في الربوط الزكوية متطابقة مع القيمة المحسـومة في إقرار المكلف والواردة في اعتراضـه وذلك كما هو موضـح تفصـيلا في وجهة نظر الهيئة بالقرار المستأنف عليه.

وبذلك يكون البند محل الخلاف مرتبط بالقروض بالعملات الأجنبية العائدة للشركات التابعة والزميلة وتوضح الهيئة أن هذه القروض مقدمة من الشـركة إلى شـركات تابعة وزميلة ولا تعد من الأصـول الثابتة أو الاسـتثمارات جائزة الحسـم ولا يوجد شــرعاً ما يبرر اعتبارها ضــمن ما يعد عرضــاً من عروض القنية أو تحت أي مســمى كان، وطبقاً للفتوى رقم (18497) وتاريخ 1408/11/18هـــ فإن الزكاة واجبة على المقرض إذا كان مدينه مليئاً وحال الحول على الدين وكان المبلغ نصـاباً بنفسـه أو بضمه إلى غيره مما يزكى، وهو ما ينطبق على حال المكلف، كما أن الزكاة واجبة أيضا على المقترض، وهو آخذ المال لحاجته إذا حال عليه الحول وهو نصــاب والمال في يده لم ينفقه ولم يســدده عن ذمته لأن المال في حوزته، ولا يوجد في ذلك تثنية في الزكاة لأن الذمة المالية لكل من المقرض والمقترض مســتقلة عن الآخر لكونهما جهات ذات شــخصــية معنوية ولدى كل منهما ذمة مالية مسـتقلة حتى لو كانت هناك علاقة ملكية مباشـرة أو غير مباشـرة، ولو كانت هناك تثنية في الزكاة لما قضــت الفتوى بخضــوع ذات المال لدى كل منهما، كما تؤكد الهيئة على أن هذه القروض تمثل مبالغ مسـتحقة للشركة لدى الشركات التابعة والزميلة وهي بذلك تكون بمثابة الدين الذي لا يحسم من الوعاء طبقاً للفتوى الشرعية رقم (2/3077) وتاريخ 1426/11/8هـــ والذي جاء فيها" إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشـمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في حال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما يزكي المدين مالا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصــرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنســان

والذي يملكه" والبند يمثل قروض مقدمة من الشركة للشركات التابعة والزميلة وانتهى القرار المستأنف عليه في البند (2) في الفقرة ثانياً إلى تأييد الهيئة في عدم حسم هذه القروض من الوعاء، وعليه وحيث أن البند من الأصل لم يتم حسمه من الوعاء الزكوي فإن أي تعديلات عليه لا تحسم من الوعاء الزكوي.

كما تود الهيئة الإشارة إلى أن الأرباح والخسائر من القروض الفعلية تتحقق عند واقعة البيع أو السداد أو التحصيل الفعلي حيث يتم معالجة هذه الخسائر إن وجدت ضمن فروق العملة المدينة أو خسائر بيع استثمارات وفي ذلك الوقت وبعد التحقق منها تعتمدها الهيئة وتحسم من الوعاء، أما البند محل الخلاف فهو يمثل انخفاض مؤقت ولا يعتبر انخفاض دائم ناتج من إفلاس أو إعسار في الشركات التي استلمت من الشركة هذه القروض أو حتى الشركات المستثمر فيها أن أصرت الشركة على ربطها بالاستثمارات ولم يقدم المكلف ما يفيد أنها خسائر فعلية، كما توضح الهيئة أن حيثيات ومنطوق القرار لا تتفق والتطبيق السائد في الهيئة ولدى اللجان في معالجة البند حيث أن قيمة البند عبارة عن مبالغ مجنبة وليست تكلفة فعلية أو قيمة مقبوضة أو مدفوعة فعلاً وبذلك لا تقبل الهيئة حسمها ولكن تقبل حسم قيمة الاستثمار بالقيمة الاسمية (ثمن الشراء) دون أن يتضمن الوعاء تأثير التحوط الموجب أو السالب وكان على اللجنة أن تصل بقرارها إلى هذه النتيجة لأن حسم رصيد التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية ليس بالضرورة أن يمثل الفرق بين تكلفة الدخول في الاستثمار وقيمته الدفترية في سنة حسمه من الوعاء.

وباطلاع ممثلي المكلف على استئناف الهيئة ذكروا أن الشركة اتفقت مع الهيئة في أن التغيير غير المحقق في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية عن مقايضة أسعار الفائدة هي قروض بعملات أجنبية غير جائزة الحسم لأنها تحوطات نقدية غير محققة وعليه فإنه يجب عدم إضافة أو خصم طرفي القيد المحاسبي لأغراض احتساب الزكاة وبمعنى أخر إن التغير قد تم خصمه من حساب الاستثمار المخصوم من الوعاء الزكوي أي أنه قد تم أخذه في الاعتبار ضمن عناصر الوعاء الزكوي السالبة عند إعداد الإقرار الزكوي والربط الزكوي في حين أنه لم يتم أخذه في الاعتبار من عناصر الوعاء الزكوي الموجبة، ونود التنبيه بأن إضافة عناصر حقوق الشركاء المتمثلة في رأس المال والمخصصات والاحتياطات دون تعديلها بمبالغ التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية التي تم تخفيض أرصدة الاستثمارات بها للوعاء يقتضي معه حسم الاستثمارات من الوعاء بالتكلفة بما يتفق وتعليمات الهيئة المعمول بها حيث أن الشركة قامت بقيد رصيد التغير في القيمة العادلة على حساب الاستثمارات في نهاية كل سنة مالية في دفاتره طبقا للمعايير المطبقة في المملكة كما يلي:

- عند التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية بالنقص.

من حـ/التغير في القيمة العادلة التدفقات النقدية.

إلى حـ/الاستثمارات.

- عند التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية بالزيادة.

من حـ/الاستثمارات.

إلى حـ/التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية.

حيث أن الهيئة قامت بأخذ أحد اطراف القيد المحاسبي المذكور أعلاه (الاستثمارات) في الاعتبار عند إعداد الربط ولم تأخذ الطرف المقابل (التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية) وعليه فإن الهيئة قامت بخصم الاستثمارات من الوعاء الزكوي قبل إزالة أثر التغيرات غير المحققة في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية والتي تم تخفيض الاستثمار بها ومن شأن ذلك زيادة الوعاء الزكوي وعليه فإن الإجراء الصحيح يتمثل في حسم رصيد أول المدة بحساب التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية من الوعاء الزكوي حيث لم تقم الشركة عند إعداد الإقرار الزكوي بإدراج رصيد اول المدة لهذا الحساب من ضمن عناصر الوعاء السالبة تحت بند أخرى نظرا لإدراج حساب الاستثمارات في الوعاء بالصافي.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم بند "التغيرات في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية" من وعاء الزكاة للأعوام من 2008م حتى 2010م، في حين يتمسك المكلف بحسمه من الوعاء الزكوي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أنه تم تخفيض حقوق الشركاء في قائمة المركز المالي ببند: التغير في تحوطات التدفق النقدي بمبلغ (45.255.902) ريال ومبلغ (23.070.494) ريال ومبلغ (30.470.501) ريال للأعوام من 2008م حتى 2010م على التوالي، ونص إيضاح رقم (16) الخاص بهذا البند على "يشمل الفرق الناتج من احتساب القيمة العادلة للجزء الفعال من عقود مقايضة أسعار فوائد موقعة من قبل الشركة التابعة والشقيقة في تاريخ قائمة المركز المالي والتي تعتبر أداة تحوط مقابل قروض العملات الأجنبية وذلك بناءاً على أسعار لايبور"، كما نص إيضاح رقم (2) فيما يخص الاستثمارات على "تم قيد الاستثمارات في شركة تابعة وشقيقة والتي تقل نسبة الاستثمار فيها عن 100% باستخدام طريقة حقوق الملكية عند..." وتبين من القوائم المالية لشركة الجبيل للطاقة والشركة العالمية للغازات التي يستثمر فيهما المكلف أنه تم تخفيض حقوق الملكية بقائمة المركز المالي ببند "التغير في تحوطات التدفق النقدي".

وحيث تبين أن استثمار المكلف في الشركة التابعة والشركة الشقيقة يتم إثباته وفقاً لطريقة حقوق الملكية التي يحتسب على أساسها الاستثمار وفقاً للقيمة التي يقاس بها في الشركة المستثمر فيها وتتغير قيمته خلال الفترات المالية وفقاً للتغيرات التي تحدث في قوائم الشركة المستثمر فيها، وبند: التغير في تحوطات التدفق النقدي، تم الإفصاح عنه في القوائم المالية للمكلف نتيجة ظهوره في القوائم المالية في الشركات المستثمر فيها وارتباطه باستثماره في تلك الشركات، وحيث أن المعالجة الزكوية لهذا الاستثمار تبنى على ما آل إليه في وعاء الزكاة للشركة المستثمر فيها (استثمار داخل المملكة) ولا يوجد اختلاف بين الهيئة والمكلف على كون هذا الاستثمار يمثل عرض قنية يحسم من الوعاء الزكوي، فإن اللجنة ترى أنه عند حسم الاستثمار من الوعاء الزكوي لا بد من الأخذ في الاعتبار كافة البنود التي تؤثر على قيمته ويتم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمكلف حتى لا يكون

هنالك ثني في الزكاة أو ازدواج في حسم عناصر الوعاء الزكوي، وبناء عليه فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند: التغير في تحوطات التدفق النقدي من الوعاء الزكوي للأعوام من 2008م حتى 2010م.

البند الثاني: حسم القروض إلى شركات تابعة وزميلة من وعاء الزكاة للأعوام من 2006م حتى 2010م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) برفض اعتراض المكلف على عدم حسم القروض إلى شركات تابعة وزميلة من وعاء الزكاة للأعوام محل الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن هذه القروض مقدمة إلى شركات تابعة وزميلة (شركة الجبيل للطاقة 75% والشـركة العالمية للغازات 25%) وتأخذ هذه القروض حكم الاسـتثمار في هذه الشـركات التي لا تجب فيها زكاة، حيث تم تحويل المال إلى ما لا تجب فيه الزكاة من عروض قنية إلى الشركة التابعة والزميلة لشراء ممتلكات ومعدات، وهذا ما يؤكده نية الشـركاء اسـتناداً إلى قرارهم بأن هذا التمويل هو "إسـهام من المسـاهمين في الشـركة بدون فوائد وغير محددة المدة" أي أنه اسـتثمار طويل الأجل في الشـركات التابعة والزميلة وللاتي اسـتخدمتا في هذه المسـاهمات كما سـبق ذكره في شـراء ممتلكات ومعدات، وحتى في حالة اعتبار الهيئة لهذه المسـاهمات كديون، وهذا مخالف لنية الشـركاء في الشـركة والتي تم الإفصـاح عنها آنفا، فإنه يتم تزكية المال عند قبضـــه وحولان الحول عليه وذلك نظراً لأن قبضـــه غير متمكن منه لعدم ملاءة الشـــركة التابعة والزميلة في الوقت الحالي، وهذا يؤيد خصـم تلك المسـاهمات من الوعاء الزكوي للشـركة، وبناءً عليه يطلب إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به حول عدم حسم هذه القروض من الوعاء الزكوي.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة ترى أن هذه القروض المقدمة من المكلف إلى شركات تابعة وزميلة لا تعد من الأصول الثابتة أو الاستثمارات جائزة الحسم ولا يوجد شرعاً ما يبرر اعتبارها ضمن ما يعد عرضاً من عروض القنية أو تحت أي مسمى كان، وذلك طبقا للفتوى الشرعية رقم (2/2384) وتاريخ 1406/10/30هـ ورقم (18497) وتاريخ 1408/11/18هـ ورقم (22665) وتاريخ 1424/4/15هـ ورقم (2/2077) وتاريخ 1426/11/8هـ وقرارات اللجنة الاستئنافية رقم (193) لعام 1421هـ ورقم (745) لعام 1428هـــ، علماً أن اللجنة أيدت إجراء الهيئة لنفس البند لهذا المكلف للعامين 2004م و2005م وذلك بموجب القرار الاستئنافي رقم (1371) لعام 1435هـــ، وقد تظلم المكلف على القرار وصدر حكم ديوان المظالم للقضية رقم (1/7435/ق) لعام 1435هـ بتأييد قرار لجنة الاستئناف، وقد أيد القرار من محكمة الاستئناف رقم (5564/ق) لعام 1437هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاســتئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومســتندات، تبين للجنة أن الاســتئناف يكمن في طلب المكلف حســم القروض المقدمة إلى شــركات تابعة وزميلة من وعاء الزكاة للأعوام من 2006م حتى 2010م في حين تتمسك الهيئة بعدم حسمها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل ديناً على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسـبة للمدين، فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة، وبالتالي يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) وتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيها "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 مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وإيضــاحاتها تبين أن القروض لأطراف ذات علاقة كانت لشــركة الجبيل للطاقة (شركة تابعة) التي يستثمر المكلف فيها بنسبة ملكية 75% وللشركة العالمية للغازات (شركة شقيقة) التي يستثمر فيها بنسبة ملكية 25% (استثمار داخل المملكة).

وترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشــركات تقدم إقراراتها للهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصــة تجنباً لثني الزكاة، حيث أن جزء منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضاً لطرف آخر ومن ثم فإنه يحق للمكلف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة لشركة تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في تلك الشركات، وبناءً عليه، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حســم القروض إلى شــركات تابعة وزميلة بما يعادل نســبة ملكية المكلف في كل شــركة على حده من الوعاء الزكوي للأعوام من 2006م حتى 2010م.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة والمكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (10) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند: التغير في تحوطات التدفق النقدي من الوعاء الزكوي للأعوام من 2008م حتى 2010م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم القروض المقدمة إلى شركات تابعة وزميلة بما يعادل نسبة ملكية المكلف في كل شركة على حده من الوعاء الزكوي للأعوام من 2006م حتى 2010م، وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،