القرار رقم (436) لعام 1423هـ
في الاستئناف رقم (300/ ز) لعام 1423هـ

الحمد لله وحده ، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده ، وبعد :
في يوم الثلاثاء الموافق 11/11/1423هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية للنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) والاستئناف المقدم من شركة الغاز والتصنيع الأهلية (المكلّف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية رقم (24) لعام 1422هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلّف للأعوام من 1995م حتى 1997م، وقد مثل المصلحة في جلسات الاستماع والمناقشة التي عقدتها اللجنة بتاريخ 9/3/1423هـ و 19/4/1423هـ و 15/8/1423هـ كل من / منصور الوابلي ، وسعود الطهطام ، وعبدالمحسن المبكي ، وعيسى بوحمود ، كما مثل المكلّف / إبراهيم العيسى ، وحمد الخرجي .

وقد قامت اللجنة بدراسة الاستئنافين المشار إليهما أعلاه، ومراجعة ما تم تقديمه من المستندات ، في ضوء الأنظمة السارية على النحو التالي :

<u>الناحية الشكلية :</u>

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية المصلحة بنسخة من قرارها رقم (24) لعام 1422هـ، وذلك بالخطاب رقم 519 وتاريخ 7/2/1423هـ ، واستأنفته المصلحة بخطابها المقيد لدى هذه اللجنة برقم 49 وتاريخ 14/2/1423هـ،كما أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الابتدائية المكلف بنسخة من قرارها المشار إليه واستأنفه المكلف بالخطاب رقم 292/م/23 وتاريخ 1/3/1423هـ المقيد لدى هذه اللجنة برقم 68 وتاريخ

1/3/1423هـ، كما قدّم المكلّف نسخة من خطاب الضمان البنكي رقم 17241/2002/614 وتاريخ 20/3/1423هـ الصادر من البنك الأهلي التجاري بقيمة الزكاة المستحقة بموجب القرار الابتدائي . لذلك يكون الاستئنافين المقدمين من المصلحة والمكلّف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المدة النظامية مستوفيان للشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الزكاة والدخل .

الناحية الموضوعية :

قضى القرار الابتدائي في البند ثانياً منه بتعديل الخسائر المرحلة بإضافة الخسائر المقفلة في الإعانة المستحقة ، وقد استأنفت المصلحة هذا القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية استندت إلى المنشور الدوري رقم 2 لعام 1394هـ المبنى على قرار الهيئة القضائية العليا رقم 155 في 9/4/1394هـ وتعميم المصلحة رقم 35/1 وتاريخ 2/3/1413هـ ، وأن مقتضى المنشور الدوري المذكور هو أن الإعانة الحكومية لا تزكى إلا بعد قبضها ولو لم يحل عليها الحول ، وبالتالي عدم ضم الإعانة إلى وعاء الزكاة إذا أظهرتها الشركة ضمن حقوقها تحت بند دائنون آخرون أو إيرادات مستحقة ، وهو ما طبقته المصلحة فعلاً .

وأضافت المصلحة أن التعميم رقم 35/1 نص في البند (5) منه على أن الإعانة الحكومية لا تزكى إلا عند قبضها فعلاً طبقاً للمنشور المذكور ، ويتم ذلك باعتماد الخسائر المتراكمة والمعدلة بمعرفة المصلحة محسوماً منها الإعانة المقبوضة ، وعلى ذلك فإن ما يحسم من الوعاء الزكوي للعام نفسه هو صافي الخسارة المدورة المعدلة بعد حسم الإعانة المقبوضة فعلاً ، وبالتالي فإن ربط المصلحة يكون متفقاً مع المنشور الدوري والتعميم المشار إليهما ، وأضافت المصلحة أن المعادلة التي توصلت إليها اللجنة الابتدائية تتعارض مع مقتضى المنشور الدوري والتعميم اللذان تم في إطارهما إجراء المصلحة المتمثل في أن الخسارة المدورة

التي تحسم من وعاء الزكاة هي الخسارة المدورة المعدلة طبقاً لما انتهت إليه ربوط المصلحة محسوماً منها الإعانة الحكومية المقبوضة .

كما أضافت المصلحة أن رصيد الإعانة المستحقة لم يدخل ضمن الوعاء الزكوي في سنوات احتسابه ، وذكرت أنه لا يوجد دليل مستندي أو مبرر شرعي أو نظامي يثبت أن هذا الرصيد يعد خسارة جائزة الحسم شرعاً ونظاماً .

وفي رد المكلّف على استئناف المصلحة ذكر أن المصلحة أوردت في اعتراضها مقتبساً من المنشور الدوري إلا أنها غيرت في المعنى عندما قالت : " إذا أظهرتها الشركة ضمن حقوقها .. " والصحيح هو " إلا إذا أظهرتها الشركة ضمن خصومها.."

وأن المصلحة أشارت إلى التعميم رقم 35/1 البند (5) منه ، مدعية أن الإعانة لا تزكى إلا عند قبضها ويتم اعتماد الخسائر المتراكمة والمعدلة بمعرفة المصلحة ولكن لم تشر المصلحة إلى الاختلاف وأساسه في اعتماد الخسائر المتراكمة والمعدلة ، فالمصلحة نفسها متناقضة في احتسابها ، وأورد المكلّف مثالاً لما ذكر أنه تناقض في احتسابات المصلحة ، وأضاف أن المصلحة تتكلم بأسلوب المنشور ، ولكنها في الأرقام والاحتساب تخالف ذلك تماماً ، وأنه يؤكد للجنة أن الإعانة غير المقبوضة هي عبارة عن رصيد الخسائر المتراكمة (مستحقات الشركة) وتعامل معاملة (الخسائر المتراكمة) وبالتالي إذا قبضت الإعانة أو جزءاً منها فإن الشركة تقوم بتخفيض الخسائر المتراكمة بقدر ما تم قبضه فعلاً وبحيث يمثل الباقي الرصيد الذي لم يقبض في تاريخ المركز المالي إلا أن ربط المصلحة يضيف ما تم قبضه للوعاء مع أن التسديد يخص سنوات سابقه دون حسم الخسائر المتراكمة عن السنوات السابقة .

وأضاف المكلّف أنه لا يتفق مع ما ذكرته المصلحة من أن رصيد الإعانة المستحقة لا يدخل ضمن الوعاء الزكوي في سنوات احتسابه وأنه لا يوجد دليل مستندي أو مبرر شرعي أو نظامي يثبت أن هذا الرصيد يعد خسارة جائزة الحسم شرعاً ونظاماً ، فالإعانة الحكومية المستحقة هي واحدة كما جاء في المنشور رقم (2) لعام 1394هـ وما رأته الهيئة القضائية العليا في قرارها رقم (155) وتاريخ 9/4/1394هـ الذي نص صراحة على آلاتي : "... ما يتعلق بالإعانة الحكومية ، رأت الهيئة أن شأنها غلة الشركة وهي ما يسمى بأرباح الشركة لأن تلك الإعانة جعلتها الحكومة مقابلاً لما تخفضه الشركة من قيم منتجاتها وذلك من أجل مصلحة المستهلك ، إلا أن الإعانة الحكومية لا تزكى إلا بعد قبضها ولو لم يحل عليها الحول" وذكر المكلّف أن النتيجة من مقتضى ذلك ألا تضم الإعانة إلى وعاء الزكاة إلا إذا أظهرتها الشركة ضمن خصومها تحت بند (دائنون آخرون) أو إيرادات مستحقه لأنها لا تعتبر من المال الزكوي إلا إذا تم قبضها فعلاً .

كما استأنف المكلّف ما جاء في نهاية البند (ثانياً) من القرار المستأنف والذي جاء فيه " وبذلك يكون تخفيض المصلحة للخسائر المرحلة بالأرباح المحققة سليماً " فذكر أن ما جاء في الحيثيات من رأي اللجنة من أن قيام المصلحة بعد ذلك بتخفيض الخسائر المرحلة التي يتم التوصل إليها بالأرباح المحققة يكون سليماً ويتفق مع ما يطبق على سائر المكلفين ، وذكر المكلّف أن هذا ما يعترض عليه لأن المعاملة على أساس (خسائر الشركة + الإعانة المستحقة – الإعانة المقبوضة) صحيحة قبل تحقق الأرباح ، ولكنها ليست كذلك بالأخذ بها على الإطلاق ، أي ليس طليقاً من كل قيد،بل في حدود المبلغ المسدد فعلاً لتغطية الخسائر ، أي الدين المتراكم سابقاً حسب

الجدولة المتفق عليها إلى أن تنتهي عملية التسديد ، ذلك لأن تحقق الأرباح يوقف الإعانة في حدود ما تحقق فعلاً عن نفس السنة التي تحققت فيه ، وهي بالتالي ليست محل خلاف أو نقاش في القضية ، بل صلب القضية عن الخسائر المتراكمة سابقاً والتي تسدد بأقساط سنوية ، ولذا فإن الشركة لا زالت على موقفها من أن الأرباح المحققة لا يتم تخفيضها من الإعانة المستحقة لأنها تخص السنة التي تم تحقيقها فيه ، وأما الإعانة فإنها مطالبة مستقلة مستحقة على الدولة نتيجة للخسائر المتحققة بناءاً على تحديد الدولة لسعر البيع والأرباح التي دفعتها الشركة للمساهمين على أساس ضمان الدولة لها ، وتم تدقيق تلك الخسائر وتسجيلها ديون على الدولة ، وبالتالي لا يتم تخفيضها بأي أرباح تتحقق لاحقاً .

وبسؤال اللجنة لمندوب المكلّف عن كيفية حساب الإعانة الحكومية أفاد بأنه عند نهاية السنة المالية للشركة تقوم وزارة الصناعة والكهرباء بمراجعة الحسابات الختامية للشركة وإجراء التعديلات التي تراها عليها ثم إرسال بيان التعديلات السنوي على ميزانية الشركة والذي يتم على أساسه تسجيل الإعانة المستحقة في سجلاتها وذلك طبقاً لما هو معتمد من جهة رقابية محايدة ، وأضاف أنه تم إرفاق قيود التعديلات لعامي 1407هـ و 1408هـ كمثال لما يتم سنوياً وأن تسجيل الإعانة في سجلات الشركة يتم من واقع بيان وزارة الصناعة والكهرباء المعتمد والذي أظهرته ميزانيات الشركة منذ عام 1402هـ .

وأضاف المكلّف أنه بتاريخ 6/5/1417هـ تم الاتفاق بين وكيل الوزارة لشؤون الميزانية والتنظيم بوزارة المالية والاقتصاد الوطني ورئيس مجلس إدارة الشركة على خصم استحقاق مصلحة الزكاة والدخل على شركة الغاز والبالغة (124.101.939) ريال من الإعانة المقررة للشركة وجدولة المبلغ المتبقي من الإعانة وقدره (485.278.826) ريال على عشر سنوات اعتباراً من عام 1417هـ/1418هـ ، كما

أضاف المكلّف أنه بتاريخ 16/9/1417هـ ورد لهم صورة من خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني الموجه إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل برقم 2/10527 بموافقة وزارة المالية على خصم مستحقات مصحلة الزكاة والدخل على شركة الغاز والبالغة (124.101.939) ريال ، وأورد المكلّف أنه تم سداد أقساط الإعانة المجدولة بقسط سنوي قدره (48.527.882) ريال اعتباراً من عام 1997م حتى عام 2001م .

كما طلبت اللجنة من مندوب المصلحة إيضاح كيفية التوصل إلى أرقام الخسائر المدورة في الربط المعدل الأخير فأفاد مدير عام فرع مصلحة الزكاة والدخل بالرياض بالخطاب رقم 1506/9349/4 وتاريخ 21/9/1423هـ أنه تم التوصل إلى ذلك بعد تطبيق القاعدة الأساسية بتغطية الخسائر المرحلة بالإعانة الحكومية المقبوضة كما يلي :

الخسائر المدورة + خسائر العام أو- أرباح العام- الإعانة المقبوضة والمطبقة على سائر الشركات المماثلة وفقاً للتعاميم والقرارات المشار إليها في ملف الاعتراض ، وأنه تم تطبيق هذا الأساس على الشركة اعتباراً من عام 1404هـ وحتى 1997م وفقاً للربط المعدل الأخير ، وأن هذا يفسر الاختلاف الحاصل في بند الخسائر المدورة في هذا الربط المعدل مع ما قبله من ربوط ومع ما تطالب به الشركة .

<u>رأي اللجنة</u> :

بعد دراسة القوائم المالية والربوط للمكلف بداية من رصيد الإعانة في عام 1404هـ وحتى عام 1420هـ، وكذا أسلوب معالجتها من قبل كلٍّ من المكلف والمصلحة اتضح للجنة أن القضية ذات جانبين ، الجانب الأول يتمثل في التباين في كيفية احتساب الخسائر السنوية . ففي حين درج المكلف على احتساب كامل قيمة الإعانة السنوية المقدرة واعتبارها كخسارة ، في المقابل فإن المصلحة تقوم باحتساب الخسائر على أساس الخسائر التشغيلية للمكلّف المعدلة لأغراض احتساب الزكاة . وهذا التباين في تحديد قيمة

الخسائر السنوية أو بعبارة أخرى في تحديد أو تعريف الخسائر أدى إلى اختلاف كبير في رصيد الخسائر المتراكمة الذي يتم استبعاده من وعاء الزكاة بين كل من المصلحة والمكلّف .

أما الجانب الآخر من القضية فيتمثل في أسلوب قياس رصيد الخسائر المتراكمة وهذا الجانب مرتبط بالجانب الأول ، ففي حين يرى المكلّف أنه يجب تحديد رصيد الخسائر المتراكمة على أساس رصيد مبلغ الإعانات المتراكمة المستحقة بنهاية السنة أي بعد تسوية رصيد الإعانات الحكومية المتراكمة في بداية العام بقيمة الإعانة المقبوضة خلال العام . في الجانب الآخر ترى المصلحة أن رصيد الخسائر المتراكمة يجب أن يتم احتسابه على أساس رصيد الخسائر المتراكمة من السنوات السابقة بعد طرح أي أرباح محققة خلال العام أو إضافة أي خسائر محققة خلال العام وكذا بعد استبعاد أي دفعات مقبوضة من الإعانات .

وترى اللجنة أن الأسلوب الذي تطبقه الشركة لاحتساب الخسائر ، وذلك باعتبار الإعانة السنوية المقدّرة بكاملها خسارة يؤدي إلى تضخيم رصيد الخسائر المتراكمة بمبالغ لا تمثل في جوهرها خسائر . ذلك أن الإعانة السنوية التي تدفعها الدولة تغطي خسائر التشغيل للشركة بالإضافة إلى أرباح مضمونة للمساهمين.

وبالتالي فإن تصنيف هذه الإعانات المقدّرة بالكامل كخسائر يتعارض مع طبيعتها . ذلك أن الجزء الأكبر من مبلغ الإعانة السنوية يمثل قيمة الأرباح المضمونة للمساهمين ، وعليه فإن اعتبار كامل قيمة الإعانة المستحقة (المتراكمة) كخسائر يؤدي إلى تضخيم رصيد الخسائر المتراكمة بإدراج مبالغ ضمن هذا الرصيد رغم أنها لا تمثل في جوهرها خسائر . وقد أدى هذا الإجراء إلى نشوء اللبس في أسلوب معالجة هذه المبالغ.

في المقابل ، فإن الأسلوب الذي تطبقه المصلحة ، يقوم على أساس أن رصيد الخسائر المتراكمة الذي ينبغي استبعاده من وعاء الزكاة يمثل رصيد الخسائر التشغيلية المتراكمة (المعدلة) بعد معالجة أي أرباح أو خسائر محققة خلال العام ، وذلك بإضافة

الخسائر وطرح الأرباح ، وكذلك طرح أي إعانات مقبوضة خلال العام، مما يعني جمعها بشكل تراكمي ليكون رصيدها مساوياً لرصيد الإعانة المستحقة وإزالة أثر الإعانة على حقوق الملكية .
وبناءاً على التحليل السابق يتضح للجنة أن المصلحة تقوم بإعداد حساب خاص للخسائر السنوية المعدلة لأغراض احتساب وعاء الزكاة واستبعاد رصيدها المتراكم بشكل سنوي من وعاء الزكاة ، وبالتالي فلا يمكن أن تتطابق أرصدة هذا الحساب مع ما يظهر لدى القوائم المالية للمكلّف وذلك لكون الخسائر السنوية كما تظهرها تلك القوائم غير معدلة ، بينما يجري عليها تعديلات سنوية من قبل المصلحة تطبيقاً للأنظمة .
كما يتضح للجنة أن خصم الخسائر السنوية من حساب الأرباح والخسائر حسب ما يظهر في المصلحة يعني بطريقة غير مباشرة إعداد حساب دائن يتراكم بالتساوي مع رصيد الإعانات المستحقة بعد تعديلها وطرح الإعانات المستلمة ، وهذا يعني بطريق غير مباشر أن رصيد الإعانات المستحقة لا يدخل في احتساب وعاء الزكاة الأمر الذي يتفق مع مضمون الفتوى الشرعية رقم 155 وتاريخ 9/4/1394هـ حيث نصت على (أن الإعانة الحكومية لا تزكى إلاّ بعد قبضها ولو لم يحل عليها الحول) .

أمّا ما جاء في استئناف المكلف من مطالبة بالتمييز بين السنوات من عام 1995م وما بعدها عن السنوات السابقة لكون الدولة التزمت بتسديد الخسائر (تعويض الخسائر المتراكمة) على أقساط سنوية ، وأنه لذلك يجب فصل الخسائر المتراكمة عن الأرباح المحققة للسبب المذكور ، فإن اللجنة ترى أن المعالجة المحاسبية الأساسية التي يتبعها المكلف في تحديد الخسائر المتراكمة بتصنيف الإعانة الحكومية السنوية المقدّرة بكاملها خسائر ، وإضافتها إلى رصيد الخسائر المتراكمة ، هي إجراء غير

سليم من الناحية المحاسبية ، في حين إن الطريقة التي تطبقها المصلحة في احتساب الخسائر المتراكمة على النحو المذكور آنفاً هي الأجزاء السليمه .
وبناءاً على ما تقدّم فإن اللجنة تؤيد الأسلوب الحسابي الذي اتبعته المصلحة في معالجة الخسائر المتراكمة وتحديد الوعاء الزكوي وترى أن ذلك بعد تطبيقاً للأنظمة والفتوى الشرعية ذات الصلة ، ومن ثم تأييد استئناف المصلحة ورفض استئناف المكلّف .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية ما يلي :

أولاً : قبـول الاسـتئناف المقـدم من مصـلحة الزكـاة والـدخل على قــرار لجنــة الاعــتراض الابتدائيــة الزكويــة رقم (24) لعــام 1422هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : تأييد استئناف المصلحة في طريقة تحديد الخسائر وأسلوب احتساب الخسائر المتراكمة واستبعادها من وعاء الزكاة ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ثالثاً : رفض استئناف شركة الغاز والتصنيع الأهلية بخصوص عدم تخفيض الإعانة المستحقة بقيمة الأرباح المحققة .

رابعاً : يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية والاقتصاد الوطني.

وبالله التوفيق ،، .

عضو **عضو** **عضو**

د . صالح بن إبراهيم السياري	د. سعد بن صالح الرويتع	د. عبدالرحمن بن إبراهيم الحميد
عضو	**نائب الرئيس**	**رئيس اللجنة**
د. وابل بن علي الوابل	عبدالله بن حمد الوهيبي	إبراهيم بن محمد الناصري