(القرار رقم ١٣٤٥ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

في الاستئناف رقم (١٣٠٩/j) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٢/٢٧هـ 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 مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٤) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) للفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٨/١٠/١٨م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٢/٧هـ كل من : .....و.....و.....، كما مثل المكلف ..... .

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

الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (٤) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣/١٨٤) وتاريخ ١٤٣٣/٢/١هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٥١) وتاريخ ١٤٣٣/٢/٢٠هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا .

الناحية الموضوعية :

بند الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد المكلف في حسم جميع الاستثمارات وفقًا لحيثيات القرار .

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن الاستثمارات بصفة عامة هي توظيف الأموال الفائضة عن حاجة المنشأة لدى جهات أخرى في صورة عروض قنية (أصول غير متداولة) للحصول على عوائدها، أو في صورة عروض تجارية (أصول متداولة معدة للبيع والاتجار فيها بغرض الربح) وغالبًا ما تكون هذه الاستثمارات في أوراق مالية (أسهم وسندات متداولة) أو في رؤوس أموال شركات أو في صناديق استثمارية تديرها البنوك أو شركات توظيف الأموال.

وأضافت المصلحة أن تحديد الخضوع للزكاة من عدمه لا يستند إلى كون الاستثمار طويل أو قصير الأجل , وإنما يرجع إلى بيان معرفة طبيعة الاستثمار وليس إلى مدة اقتنائه حيث كثيرًا ما يكون الاستثمار طويل الأجل لكنه متداول والعكس صحيح، فإذا كانت

الاستثمارات في عروض قنية (أصول غير متداولة أي غير معدة للبيع) فتحسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي ويضاف عائدها فقط للوعاء الزكوي، وإذا كانت في عروض تجارية (أصول متداولة معدة للبيع أو الاتجار بغرض الربح) فلا تحسم من الوعاء الزكوي وتخضع للزكاة , ويثبت خضوعها من عدمه بتوفر النية الموثقة المسبقة من صاحب الصلاحية عند الاقتناء والتي تحدد طبيعتها إن كانت في عروض غير متداولة أو في عروض متداولة , وكذلك مدى وجود عمليات تداول (حركة) من عدمه تمت خلال العام على تلك الاستثمارات , ولما كانت المصلحة جهة تنفيذية تقوم بجباية الزكاة وفق القواعد والفتاوى الشرعية والتعليمات النظامية فهي تعتمد في إجراءاتها التطبيقية على الفتاوى الشرعية ومنها الفتوى رقم (١٩٣٨٢) وتاريخ ١٤١٨/١/٢٠هـ التي نصت على (أما الأصول فلا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع، أما إن كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة), ويلاحظ أن الفتوى تقسم الأسهم إلى قسمين : أسهم استثمار بغرض القنية وأسهم معدة للبيع أو الاتجار ولا ثالث لهما , كذلك صدر الخطاب الوزاري رقم (٨٦٧٦/٤) وتاريخ ١٤١٠/١٢/٢٤هـ الذي نص على (أن الاستثمارات التي يتعين حسمها من وعاء الزكاة هي الاستثمارات المالية غير المتداولة، أما الاستثمارات المتداولة فلا يجوز حسمها من وعاء الزكاة) .

وأضافت المصلحة أنه بالاطلاع على القوائم المالية للفترة المالية المنتهية في ١٨/ ١٠/ ٢٠٠٨م وإيضاحاتها تبين أن الإيضاح رقم (١١) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على (تظهر الاستثمارات المشتراة بنية عدم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق أو لغرض المتاجرة بالقيمة العادلة، وتدرج ضمن الأصول غير المتداولة ما لم يتم بيعها في السنة المالية اللاحقة وتدرج التغيرات في القيمة العادلة على أساس القيمة السوقية في حالة وجود سوق لتداول الأوراق المالية أو على أساس آخر قوائم مالية للشركات المستثمر فيها) , كما أن الإيضاح رقم (١٤) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أوضح أن رصيد الاستثمارات (٨٣٥،٢٢٧،١٤٢) ريالٍ منها (٣٥٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال استثمارات غير متداولة (في عروض قنية) حسمت من الوعاء الزكوي، واستثمارات متداولة بمبلغ (٤٨٠,٢٢٧,١٤٢) ريالٍ لم تحسم من الوعاء الزكوي باعتبارها عروض متداولة طبقًا لإيضاحات القوائم المالية والقواعد الشرعية والنظامية، هذا بالإضافة إلى مبلغ أرباح استثمارات غير محققة خلال الفترة المالية بلغت (٢٩٣,٩٨١,٥٨٠) ريالٍ كما هو واضح في الجدول التالي :

البيان	متداولة	غير متداولة	الإجمالي
الاستثمار بالتكلفة	٤٨٠,٢٢٧,١٤٢	٣٥٥,٠٠٠,٠٠٠	٨٣٥,٢٢٧,١٤٢
أرباح (خسائر) غير محققة خلال الفترة	٣٩٢,٦٥٠,٣٨٠	(٩٨,٦٦٨,٨٠٠)	٢٩٣,٩٨١,٥٨٠
الرصيد في ٢٠٠٨/١٠/١٨م	٨٧٢,٨٧٧,٥٢٢	٢٥٦,٣٣١,٢٠٠	١,١٢٩,٢٠٨,٧٢٢

وكذلك اتضح للمصلحة من الإيضاح (١٤) المشار إليه وجود حركة كبيرة خلال العام على أرصدة الاستثمارات المتداولة كما هي موضحه في الجدول التالي :

الجهة	عام ٢٠٠٨م	عام ٢٠٠٧م
استثمارات متداولة شركة (أ)	٤٠٣,٥٨٨,٩٠٢	٦١١,٣٨٠,٠٠٠

المجموعة (ج)	٣٢٨,٢٧٩,٨٧٠	٤٧٠,٩١٤,٧٦٣
شركة (ب)	٢٤١,٠٠٨,٧٥٠	٥٦٥,٠٣١,٦٢٥
استثمارات غير متداولة الشركة(د)	٢٥٦,٣٣١,٢٠٠	٢٥٦,٣٣١,٢٠٠
الإجمـــــــــالـــي	١,١٢٩,٢٠٨,٧٢٢	١,٩٠٣,٦٥٧,٥٨٨

ويتضح من القوائـم الماليـة وإيضاحاتها وجود حركة تداول بالبيع في الاستثمارات المتداولة بالمقارنة بين أرصدة العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م , وثبات قيمة الاستثمارات غير المتداولـــة و عدم وجود تداول أو حركة عليها، ومن ثم فإن القوائم المالية وإيضاحاتها تعد إقرارا من الشركة بواقع الحال في تحديد الاستثمارات المتداولة وغير المتداولة والإقرار سيد الأدلة , وحيث إن واقع الحال كذلك كما أوضحته القوائم المالية، لذا طبقت المصلحة القواعد والفتاوى الشرعية والتعليمات النظامية التنفيذية على حالة المكلف، وطبقًا لما أقر به وأفصح عنـــه قـامت المصلحـــة بحسم الاستثمـارات غير المتداولة البالغة (٣٥٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال باعتبارها عروض قنية غير متداولة لم يظهر عليها أي تداول أو حركة خلال العام، كما لم تحسم المصلحة الاستثمارات المتداولة البالغة (٤٨٠,٢٢٧,١٤٢) ريالٍ من الوعاء الزكوي بسبب وضوح النية المسبقة بالتداول ووجود حركة عليها، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرارين الاستئنافيين رقم (٥٤٥) و (٥٦٩) لعام ١٤٢٦هـ والقرار الاستئنافي رقم (٩١٠) لعام ١٤٣٠هـ , كما تأيد إجراء المصلحة في هذا الموضوع بالحكم النهائي رقم (١٣٢/د/إ/١) لعام ١٤٣١هـ بتاريخ ١٤٣١/١٠/٢٥هـ، مما تطلب معه المصلحة عدم حسم استثمارات المكلف في الأوراق المالية المتاحة للبيع البالغة (٤٨٠,٢٢٧,١٤٢) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف .

وبعد إطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ ١٤٣٥/٢/٧هـ ورد فيها أن القوائم المالية أوضحت أنه تم تبويب الاستثمارات في قائمة المركز المالي تحت مسمى استثمارات في الأوراق المالية المتاحة للبيع (أصول غير متداولة) , كما تم إظهار المكاسب غير المحققة من إعادة تقويم هذه الاستثمارات المالية المتاحة للبيع في بند مستقل ضمن حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي وفي قائمة التغيرات في حقوق المساهمين وذلك وفقًا لمعيار المحاسبة على الاستثمار في الأوراق المالية الصادر من الهيئة (ب) الفقرات أرقام (١٢٨,١٢٦,١٢٤,١٢٢) , كما تم تزويد المصلحة واللجنة الابتدائية بالمستندات اللازمة لإثبات طبيعة الاستثمارات ومدة اقتنائها ونية الشركة في الاحتفاظ بها باعتبارها طويلة الأجل .

وأضاف المكلف أن الحركة الكبيرة على الاستثمارات خلال العام ليست نتيجة حركة تداول بالبيع كما ذكرت المصلحة , وإنما هي نتيجة إعادة تقويم الاستثمارات بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية لأن الشركات المستثمر فيها متداولة في سوق الأسهم, وبالتالي تم إعادة تقويمها وفقًا لما ورد في الفقرة رقم (١١٤) من معيار المحاسبة على الاستثمار في الأوراق المالية , وأما ثبات قيمة الاستثمار في إحدى الشركات المستثمر فيها فهو بسبب أن أسهم الشركة لم تكن متداولة في سوق الأسهم لذلك لم يتم تقويمها بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية , وهذا هو القصد من تبويب الاستثمارات في الإيضاح رقم (١٤) من إيضاحات القوائم المالية إلى متداولة وغير متداولة أي متداولة في سوق الأسهم أو غير متداولة في سوق الأسهم , وبناءً عليه يرى المكلف حسم الاستثمارات في الأوراق المالية المتاحة للبيع من وعائه الزكوي .

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 المصلحة عدم حسم استثمارات المكلف في الأوراق المالية المتاحة للبيع البالغة

(٤٨٠,٢٢٧,١٤٢) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف، في حين يرى المكلف حسم الاستثمارات في الأوراق المالية المتاحة للبيع من وعائه الزكوي , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه لا بد من توفر شرطين أساسيين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهما توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار , وعدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات .

وبرجوع اللجنة إلى الربط الزكوي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (٢/١٥٥٥) وتاريخ ١٤٣٠/٥/٢١هـ اتضح أن الاستثمارات التي لم تحسمها المصلحة من الوعاء الزكوي للمكلف البالغة (٤٨٠,٢٢٧,١٤٢) ريالٍ تتكون من استثمارات في شركات مساهمة وهي شركة (ن) و (ع) وشركة (ب) .

وبإطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والنظام الأساسي للشركة وحركة هذا البند طبقًا لسجلات السوق المالية السعودية، وبالرجوع إلى معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية تبين أن الفقرة رقم (١٠٩) تحدد أنه يتم تصنيف الأوراق المالية كأوراق مالية متاحة للبيع إذا لم تستوف شروط التصنيف مع مجموعتي أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق أو أوراق مالية للاتجار، كما تحدد الفقرة (١٠٨) الأوراق المالية المعدة للاتجار إذا تم شراؤها بقصد إعادة بيعها في الأجل القصير، وتحدد الفقرة (١٠٧) الأوراق المالية للاستثمار بأنها الأوراق التي تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق إذا كان القصد من اقتنائها الاحتفاظ بها إلى تاريخ الاستحقاق. ولذا فإن تصنيف المكلف لتلك الأوراق يُعد تصنيفًا عادلًا من حيث الشكل والجوهر حسب ما تقتضيه معايير المحاسبة. أما من حيث قياسها فإن الفقرة (١١٤) تُلزم أن يتم قياس الاستثمار في الأوراق المالية المتاحة للبيع في قائمة المركز المالي على أساس القيمة العادلة ويتم إثبات المكاسب والخسائر غير المحققة في بند مستقل ضمن مكونات حقوق الملكية، مما يتضح معه عدم وجود عمليات تداول تمت خلال العام على تلك الاستثمارات , وأن الحركة التي تمت على تلك الاستثمارات هي نتيجة إعادة تقويم الاستثمارات بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية حسب ما يقتضيه المعيار

أما ما يتعلق بتوفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور الاستثمار فقد قدم المكلف قرار المساهم الرئيس في الشركة (الشركة (و)المؤرخ في ٢٠٠٧/٣/١١م بتحويل محفظة استثمارات في أسهم مملوكة لها في بعض الشركات المساهمة كحصة عينية , والذي ورد فيه (بموجب هذا فإن الشركة (أ)ـ شركة مساهمة سعودية ـ بالسجل التجاري رقم ..... وتاريخ ١٤٠٦/٧/٦هـ "يشار إليها فيما يلي بالشركة" وبكامل أهليتها القانونية ورضائها المعتبر نظامًا , وحيث أنها تملك محفظة استثمارات في أسهم بعض الشركات المساهمة السعودية تبلغ قيمتها الدفترية (٦٦٠,٢٦١,٤٠٠) ريالٍ، وحيث إن مجلس إدارة الشركة قد سبق وأن أقر استراتيجية تجميع استثمارات الشركة في كيان نظامي يؤسس لذلك الغرض , وبناء عليه قامت الشركة بتقديم طلب تأسيس شركة (ب) كشركة مساهمة مقفلة مشاركة مع شركاتها التابعة بمساهمة نقدية وعينية بحيث تملك الشركة فيها نسبة ٩٥% من أسهمها) .

وحيث إن هذه الاستثمارات تمثل حصة عينية في رأسمال الشركة , وبالتالي تحقق الشرط الأول من شروط القنية والمتمثل في توفر شرط النية قبل عملية الاستثمار , وحيث توفر الشرط الثاني المتمثل في عدم وجود عمليات تداول (حركة) تمت خلال العام على تلك الاستثمارات , لذا فإن اللجنة ترى أن استثمارات المكلف تُعد استثمارًا في عروض قنية لتوفر شرطي القنية المشار إليهما أعلاه , وبالتالي رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم استثمارات المكلف في الأوراق المالية المتاحة للبيع البالغة (٤٨٠,٢٢٧,١٤٢) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولًا : قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (٤) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية .

ثانيًا : وفي الموضوع :

رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم استثمارات المكلف في الأوراق المالية المتاحة للبيع البالغة (٤٨٠,٢٢٧,١٤٢) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ثالثًا : يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية .

وبالله التوفيق،،،