(قرار رقم (١٠) لعام ١٤٣٦هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٨٥) و تاريخ ١٤٣٦/٥/١١هـ

اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض عدة اجتماعات برئاسة:

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الدكتور/..... نائبًا للرئيس

الأستاذ الدكتور/..... عضوًا

الدكتور/..... عضوًا

الأستاذ/..... عضوًا

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....، للنظر في اعتراض الشركة (أ)على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠١٠ م، والذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، وأحيل إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٥/١٦/٧٨٠٩ وتاريخ ١٤٣٥/١٢/٢٧ ه، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٨٥) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٦/٣/٧ه والتي حضرها كل من: الأستاذ/ **.....**، والأستاذ/**.....**، والأستاذ/ **.....** عن المصلحة، وحضر الأستاذ/ **.....**، **.....** عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين، ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم ١٤٣٤/١٦/٨٨٠ وتاريخ ١٤٣٤/٢/٩ ه، وورد اعتراض المكلف برقم ١٤٣٤/١٦/١١٣٤١ وتاريخ ١٤٣٤/٤/٦ ه، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية، لوروده مسبباً ومن ذي صفة في المدة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على الآتي:

١- التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفق النقدي للأعوام من٢٠٠٨ م حتى ٢٠١٠ م.

٢- القروض إلى شركات تابعة وزميلة للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠١٠ م.

٣- فروق الخسائر المرحلة المعدلة لعام ٢٠٠٧ م.

٤- الأصول الثابتة وفروقات الاستهلاك للأعوام من ٢٠٠٦ حتى ٢٠١٠ م.

وفيما يلي تفصيل ذلك:

١. **التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفق النقدي للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى٢٠١٠ م**:

أ- **وجهة نظر المكلف**:

لم تقم المصلحة بخصم رصيد التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية في نهاية السنة من الوعاء الزكوي بمبلغ (٤٥،٢٥٥،٩٠٢) ريال سعودي، (٢٣،٠٧٠،٤٩٤) ريال سعودي و(٣٠،٤٧٠،٥٠١) ريال سعودي للأعوام من ٢٠٠٨ حتى ٢٠١٠ على التوالي. ويفيد المكلف بأن هذه المبالغ تمثل حصة الشركة من التغير غير المحقق في القيمة العادلة لتحوطات تدفقات نقدية عن عقود مقايضة أسعار الفوائد على قروض بعملات أجنبية في نهاية السنة المالية، والعائدة للشركة التابعة والزميلة، وذلك بما يتناسب مع حصة الشركة في كل منهما، وقد تم قيد رصيد هذا التغير على حساب الاستثمارات في نهاية كل سنة مالية، طبقاً للمعايير المحاسبية المطبقة في المملكة العربية السعودية كما يلي:

- عند التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية بالنقص

من ح/التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية

إلى ح/الاستثمارات

- عند التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية بالزيادة

من ح/الاستثمارات

إلى ح/التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية

وقدم المكلف ملخصاً لحركة كل من حساب التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية، وحساب الاستثمارات موضحًا أثر التغيرات غير المحققة في القيمة العادلة على حساب الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٨ م وحتى ٢٠١٠ م، مستخرجًا هذه الحركة من قوائمه المالية.

ويتضح أن المصلحة قامت بأخذ أحد أطراف القيد المحاسبي المذكور أعلاه (الاستثمارات) في الاعتبار عند إعداد الربط، ولم تأخذ الطرف المقابل (التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية)، وعليه فإن المصلحة قامت بخصم الاستثمارات من الوعاء الزكوي قبل إزالة أثر التغيرات غير المحققة في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية، ومن شأن هذا زيادة الوعاء الزكوي.

وعليه، يرى المكلف أن الإجراء الصحيح يتمثل في حسم رصيد الاستثمارات والتغيرات غير المحققة من الوعاء الزكوي.

ب- **وجهة نظر المصلحة**:

تبين المصلحة أن المبالغ الواردة في الجدول التالي هي التغير غير المحقق في القيمة العادلة لتحوطات تدفقات نقدية عن عقود مقايضة أسعار الفائدة على قروض بعملات أجنبية، لذا فإنها غير جائزة الحسم لكونها تحوطات نقدية غير محققة.

العام	المبلغ	قيمة الزكاة
٢٠٠٨	٤٥,٢٥٥,٩٠٢ ريال	١,١٣١,٣٩٨ ريال
٢٠٠٩	٢٣,٠٧٠,٤٩٤ ريال	٥٧٦,٧٦٢ ريال

٢٠١٠	٣٠,٤٧٠,٥٠١ ريال	٧٦١,٧٦٢ ريال

ومن جهة أخرى، توضح المصلحة أن قيمة الاستثمارات المحسومة في الربوط الزكوية مطابقة للقيمة المحسومة في إقرار المكلف، أما بالنسبة لقيمة الاستثمارات الواردة في الجدول رقم (٢) من اعتراض المكلف، والتي يطالب بحسمها من الوعاء تبين أنها طبقاً للجدول قيمتها كما يلي:

	٢٠٠٨ م	**٢٠٠٩ م**	**٢٠١٠ م**
ما يطالب المكلف بحسمه	١٧٠,٨٩١,٦٩٨ ريال	٢٠٥,٠٧٠,٢٥٤ ريال	٢١٠,٩١٤,٧٨٥ ريال

وهذه القيمة - كما هو موضح بالجدول- تم التوصل لها بعد معالجة الاستثمارات بحصة الشركة في التغير في التحوط وحصة الشركة في الأرباح والخسائر في الشركات التابعة، طبقاً لما هو موضح بالجدول تفصيلاً. وبالرجوع إلى ربط المصلحة، تبين أن هذه القيمة بالفعل محسومة من الوعاء الزكوي للمكلف، وذلك على النحو التالي:

	٢٠٠٨ م	**٢٠٠٩ م**	**٢٠١٠ م**
حصة الشركة في أرباح الشركات التابعة	٣٩,٢٧٨,٧١٨ ريال	١١,٩٩٣,١٤٨ ريال	١٣,٢٤٤,٥٣٨ ريال
الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة	١٣١,٦١٢,٩٨٠ ريال	١٩٣,٠٧٧,١٠٦ ريال	١٩٧,٦٧٠,٢٤٧ ريال
إجمالي المحسوم بالربط	١٧٠,٨٩١,٦٩٨ ريال	٢٠٥,٠٧٠,٢٥٤ ريال	٢١٠,٩١٤,٧٨٥ ريال

وعليه، يتبين أن المحسوم بالربط مطابق لما ورد في اعتراض المكلف، ومطابق لما وردفي إقراره ولا مجال لاعتراض المكلف على إجراء المصلحة.

ج-رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في مطالبة المكلف بحسم رصيد التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية من وعائه الزكوي، في حين ترى المصلحة أن هذه التغيرات غير محققة، ومن ثم فهي غير جائزة الحسم.

وحيث تبين للجنة أن المصلحة قد حسمت استثمارات المكلف المعدلة بأثر التغير في القيمة العادلة للتحوطات، ولم تحسم الرصيد المتراكم لهذه التغيرات ضمن حقوق الملكية، مما أدى إلى زيادة الوعاء الزكوي للمكلف بقيمة التغير مرتين، مرة بعدم حسم التغير من حقوق الملكية، ومرة بتخفيض الاستثمارات بهذه القيمة، ولذا ترى اللجنة تأييد المكلف في مطالبته بحسم رصيد التغير في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية من وعائه الزكوي لسنوات الخلاف.

٢. **القروض إلى شركات تابعة وزميلة للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠١٠ م**:

أ- **وجهة نظر المكلف**:

لم تقم المصلحة بخصم المساهمات الإضافية إلى شركات تابعة وزميلة من الوعاء الزكوي بمبلغ (١٥٧،٩٢١،٣٢٠) ريال، (١٤٧،٩٠٤،٤٠٠) ريال، (١٨٠،٣٦٩،٠٢٠) ريال، (١٥٥،٦١٩،٠٢٠) ريال،

(١٥٥،٦١٩،٠٢٠) ريال سعودي للأعوام من ٢٠٠٦ حتى ٢٠١٠ على التوالي.

ويفيد المكلف بأن هذه المساهمات قد منحها المكلف إلى الشركة التابعة والزميلة (شركة (د) والشركة (ب))، وذلك لشراء أصول ثابتة كأحد أوجه عمليات الإنفاق الاستثماري.

وأورد المكلف رسمًا بيانيًّا لكيفية تسجيل هذه المساهمات في الشركة والشركة التابعة والزميلة، وأوضح فيه نسبة مساهمته في كل شركة، ويطالب بحسم هذه المساهمات من وعاء الزكاة.

ويرى المكلف أن هذا التمويل يأخذ حكم الاستثمار في الشركة التابعة والزميلة، وبالتالي لا يخضع للزكاة، حيث تم تحويل المال إلى ما لا تجب فيه الزكاة من عروض قنية إلى الشركة التابعة والزميلة لشراء ممتلكات ومعدات، وهذا أيضاً ما يؤكده نية الشركاء استناداً إلى قرارهم بأن هذا التمويل هو "إسهام من المساهمين في الشركة بدون فوائد وغير محدد المدة" أي أنه استثمار طويل الأجل في الشركة التابعة والزميلة اللتين استخدمتا هذه المساهمات - كما سبق بيانه- في شراء ممتلكات ومعدات.

ويشير المكلف إلى أنه تم قيد هذه المساهمات في الشركة التابعة والزميلة تحت مسمى ذمم دائنة، ومسمى مساهمات من الشركاء على التوالي، وتم إخضاعها للزكاة في كلتا الشركتين، الأمر الذي يعني أن عدم حسم هذه المساهمات كاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف فيه ثنيٌ للزكاة.

ويذكر المكلف أن اعتبار المصلحة لهذه المساهمات ديونًا يخالف نية الشركاء في الشركة، والتي تم بيانها آنفاً، ونتيجة لأن قبضه غير متمكن لعدم ملاءة الشركة التابعة والزميلة في الوقت الحالي، فإنه يلزم تزكية الدين عند قبضه وحولان الحول عليه، وهذا أيضاً يعضّد حسم تلك المساهمات من الوعاء الزكوي للشركة في الوقت الحالي.

ب- **وجهة نظر المصلحة**:

	المبلغ	**قيمة الزكاة**
٢٠٠٦	١٥٧,٩٢١,٣٢٠ ريال	٣,٩٤٨,٠٣٣ ريال
٢٠٠٧	١٤٧,٩٠٤,٤٠٠ ريال	٣,٦٩٧,٦١٠ ريال
٢٠٠٨	١٨٠,٣٦٩,٠٢٠ ريال	٤,٥٠٩,٢٢٥ ريال
٢٠٠٩	١٥٥,٦١٩,٠٢٠ ريال	٣,٨٩٠,٤٧٥ ريال
٢٠١٠	١٥٥,٦١٩,٠٢٠ ريال	٣,٨٩٠,٤٧٥ ريال

ترى المصلحة أن هذه القروض مقدمة من المكلف إلى شركات تابعة وزميلة، ولا تعدمن الأصول الثابتة أو الاستثمارات جائزة الحسم، ولا يوجد شرعاً ما يبرر اعتبارها ضمن ما يعد عرضاً من عروض القنية أو تحت أي مسمى كان، وطبقاً للفتوى رقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١١/١٨هـ، فإن الزكاة واجبة على المقرض إذا كان مدينه مليئاً وحال الحول على الدين وكان المبلغ نصاباً بنفسه أو بضمه إلى غيره مما يزكى، وهو ما ينطبق على حال المكلف.

كما أن الزكاة واجبة أيضاً على المقترض، وهو آخذ المال لحاجته إذا حال عليه الحول وهو نصاب والمال في يده لم ينفقه ولم يسدده عن ذمته؛ لأن المال في حوزته، ولا يوجد في ذلك تثنية في الزكاة؛ لأن الذمة المالية لكل من المقرض والمقترض مستقلة عن الآخر، لكونهما جهات ذات شخصية معنوية، ولدى كل منهما ذمة مالية مستقلة، حتى لو كانت هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة، ولو كانت هناك تثنية في الزكاة لما قضت الفتوى بخضوع ذات المال لدى كل منهما.

كما تؤكد المصلحة على أن هذه القروض تمثل مبالغ مستحقة للمكلف لدى الشركات التابعة والزميلة، وهي بذلك تكون بمثابة الدين الذي لا يحسم من الوعاء طبقاً للفتوى الشرعية رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨ ه 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 يزكي المدين مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الانسان والذي يملكه".

وحيث إن البند -كما هو موضح بإيضاحات القوائم المالية-نصَّ صراحةً على أنه يمثل قروضًا مقدمة من المكلف للشركات التابعة والزميلة، ولا تخضع لأي فوائد، وليس لها شروط محددة للسداد، وعليه فهي لا تحسم من الوعاء الزكوي،

وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات، منها: القرار الابتدائي رقم (١٩) لعام ١٤٣٢ ه الصادر من اللجنة الابتدائية الثالثة في حالة نفس المكلف عن عامي ٢٠٠٤ م و٢٠٠٥ م، والمؤيد بالقرار الاستئنافي رقم ١٣٧١ لعام ١٤٣٥ ه المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٣٤٩٢) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١ ه، وكلاهما انتهى إلى تأييد المصلحة في صحة إجرائها بعدم حسم هذه القروض من الوعاء.

ج-رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف عدم فرض الزكاة على المبالغ الممنوحة إلى شركات تابعة وزميلة باعتبارها استثمارات، في حين ترى المصلحة أن هذه المبالغ تمثل قروضًا للمكلف على شركات تابعة وزميلة، الأمر الذي يوجب خضوعها للزكاة. وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن المكلف قد صنفها على أنها قروض، ولم يثبت للجنة عدم ملاءة المدين بها، وقد صدرت الفتاوى ذات الصلة مثل الفتوى رقم (٢٠٩٧٧) وتاريخ١٤٢٠/٦/٤ ه، والفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥ ه، والفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ١٤٢٦/١١/٨ ه، على أنه يجب على الدائن تزكية المبالغ التي له على غيره إذا كان مليئاً، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢-فروق الخسائر المرحلة المعدلة لعام ٢٠٠٧ م:

أ- **وجهة نظر المكلف**:

يرى المكلف أن المصلحة لم تحسم رصيد أول السنة للخسائر المرحلة المعدلة من الوعاء الزكوي للعام ٢٠٠٧ البالغة (١٤،٤٣٥،٨٥٥) ريال سعودي، ويطالب بأن يتم حسم المبلغ المشار إليه من الوعاء الزكوي بناءً على تعليمات المصلحة، كما أشار المكلف إلى عدم وضوح الكيفية التي توصلت بها المصلحة إلى مبالغ الخسائر المرحلة المعدلة الواردة في الربط الزكوي.

ب- وجهة نظر المصلحة:

ترى المصلحة عدم حسم مبلغ (١٤,٤٣٥,٨٥٥) ريال كخسائر مرحلة كما يطالب المكلف، وإنما يلزم حسم فقط (٥,٥٦٠,٠٣٢) ريال، وقد تم رد المخصصات المعدل بها خسارة كل عام في الربط، وذلك طبقاً لتعميم المصلحة رقم (١/٩٢) وتاريخ١٤١٨/٧/١٩ ه، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف حسم الخسائر المرحلة وفق القوائم المالية، في حين ترى المصلحة أنها طبقت التعميم ذا الصلة والمتعلق بمعالجة الخسائر المرحلة.

وحيث إن الرصيد الافتتاحي للخسائر المرحلة هو رصيد السنة السابقة، بعد الأخذ في الاعتبار أي تعديلات قد تكون أجرتها المصلحة عليه، تطبيقاً للتعميم رقم (١/٩٢) وتاريخ ١٤١٨/٧/١٩ ه، ولم يبد المكلف اعتراضاً على الرصيد الافتتاحي وفقاً لتعديلات المصلحة، وإنما يطالب بأخذ الرصيد كما هو في القوائم المالية، فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف.

٤- **الأصول الثابتة وفروقات الاستهلاك للأعوام من ٢٠٠٦ حتى ٢٠١٠ م:**

أ- **وجهة نظر المكلف**:

يشير المكلف إلى أن المصلحة قامت بإضافة (حسم) فروقات استهلاك من صافي ربح السنة بمبلغ (٨,٨٣٨,٩٧٠) ريال، (١,٧١٣,٧٢٩) ريال، (٣٧٤,٨٩٤) ريال، (١,٣٥٧,٢٦٠) ريال، (١,٣٥٠,٠٧٠) ريال للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠١٠ م على التوالي، وذلك طبقاً للإقرارات الزكوية التي قدمها المكلف. كما قامت المصلحة بحسم أصول ثابتة من الوعاء الزكوي بمبلغ (٣٤,٨٤٧,٥٨٤) ريال، (٣٢,٠٣٠,٤١٥) ريال، (٢٩,٣٣٦,٦٨٣) ريال،(٢٦,٤٠٣,٠١٤) ريال، (٢٣,٩٩٧,٩٧٦) ريال للأعوام من ٢٠٠٦ حتى ٢٠١٠ على التوالي، وذلك بالزيادة عن المبالغ المحسومة ضمن الإقرارات الزكوية المقدمة من المكلف.

ويفيد المكلف بأنه لم يتمكن من معرفة طريقة احتساب المصلحة لمبلغ الأصول الثابتة المحسوم من الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠١٠م، وذلك على الرغم من أن معالجة المصلحة المشار إليها أعلاه كانت في صالح الشركة، وعليه يرغب المكلف في معرفة طريقة احتساب المبالغ الواردة في الربط، وتعديل الربط بأية فروقات نتيجة التغيير في طريقة الاحتساب، وعليه يطالب بتعديل الربط كما ورد أعلاه للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠١٠م.

ب- **وجهة نظر المصلحة**:

يطالب المكلف بمعرفة طريقة احتساب مبالغ الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء، فتم إبلاغه بخطاب الربط رقم (١٤٣٥/١٦/٣٣١١) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٩ ه بطريقة احتساب مبالغ الأصول الثابتة واحتساب الاستهلاك، وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

ج-رأي اللجنة:

حيث لم يعترض المكلف على معالجة المصلحة، وإنما طلب معرفة طريقة احتساب المصلحة لمبلغ الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء الزكوي، وقد كانت هذه المعالجة في صالحه.

وحيث اقتنع المكلف بوجهة نظر المصلحة خلال جلسة المناقشة، كما في محضر الجلسة، فإن الخلاف يعد منتهياً بين الطرفين بموافقة المكلف على وجهة نظر المصلحة.

وبناءً عليه، تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولا: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحيثيات القرار.

ثانيا: الناحية الموضوعية:

١. تأييد المكلف في مطالبته بحسم التغيرات في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية من وعاء الزكاة للأعوام محل الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

٢. رفض اعتراض المكلف على عدم حسم القروض إلى شركات تابعة وزميلة من وعاء الزكاة للأعوام محل الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

٣. رفض اعتراض المكلف على عدم حسم رصيد الخسائر المرحلة وفق القوائم المالية لعام ٢٠٠٧ م، وفقاً لحيثيات القرار.

٤. انتهاء الخلاف بين الطرفين بموافقة المكلف على وجهة نظر المصلحة، فيما يتعلق بالأصول الثابتة وفروقات الاستهلاك للأعوام محل الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

علماً بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسببًا إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يومًا من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق