

(قرار رقم ٣١ لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / الشركة (أ)

برقم (٣٧/٢٣)

على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد :-

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٧/١٠/٢٧هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / الشركة (أ) على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٧/١٦/١١٣٩٠ وتاريخ ١٤٣٧/٧/٢٤هـ الواردة من الهيئة العامة للزكاة والدخل وعلى المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين وما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٨/٢٩هـ التي حضرها عن الهيئة وحضرها عن المكلف كل من و

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي :

أولاً: الناحية الشكلية :

أخطرت الهيئة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٧/١٦/٣٨ وتاريخ ١٤٣٧/١/٢هـ واعترض المكلف على الربط بخطابه الوارد للهيئة برقم ١٤٣٧/١٦/٤٧٣٢ وتاريخ ١٤٣٧/٢/٢١هـ، وحيث إن الاعتراض قدم خلال المدة النظامية مسبباً ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية :

ينحصر اعتراض المكلف في بند الاستثمارات في شركات زميلة .

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والهيئة ورأي اللجنة :

أ - وجهة نظر المكلف :

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه عليه :

" وتود الشركة بكل احترام الإفادة بأنها لا تتفق مع عدم سماح المصلحة بحسم القيمة العادلة لاستثمارات الشركة في الشركة (ج) من الوعاء الزكوي للشركة وفقاً للقوائم المالية المراجعة التي أصدر مراجعو الحسابات تقريرهم غير المحتفظ حولها . وقبل الدخول في الدفوع التفصيلية فيما يتعلق بالخلاف حول حسم القيمة العادلة للاستثمار في الشركة (ج) من الوعاء الزكوي لكل سنة من السنوات محل البحث تود الشركة (أ) توجيه عناية المصلحة إلى الحقائق التالية حول القضية :

كما تم بيانه في الإيضاح ٤ حول القوائم المالية المراجعة فقد حصلت الشركة (أ) على حصة بنسبة ٢١% في ملكية الشركة (ج) مقابل تحويل الشركاء في الشركة ملكيتهم في الشركة (أ) إلى الشركة (ج). وقد بلغت القيمة العادلة للحص (فعلياً أعمال

الشركة (أ)) في تاريخ الاقْتناء ١٠١٧٥ مليون ريال سعودي. وفي دفاتر الشركة (ج) تم تسجيل الاقْتناء كآآتي (أنظر الإيضاح ٤ - ٢ حول القوائم المالية للشركة (ج) :

رأس المال ١٨٦,٢٤٣ مليون

حقوق الملكية (الإضافية) المعينة ٩٨٨,٧٥٨ مليون

وبعد المعاملة المذكورة أعلاه وكما تم بيانه في الإيضاح ٤ حول القوائم المالية للشركة (أ) فقد تم، بناء على تفاهم بين الشركة والشركاء فيها، اعتبار مبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي على انه إسهام من الشركاء في الشركة لاقتناء استثمار في الشركة الزميلة أي الشركة (ج).

ولا شك أن المصلحة ستلاحظ بأن المنشآت المسجلة في المملكة العربية السعودية مطابقة بالالتزام بمتطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فيما يتعلق بإعداد التقرير المالي.

أن مراجعي الحسابات المرخص لهم يقومون بمراجعة القوائم المالية بناء على معايير المراجعة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية. وعليه فان اقتناء الاستثمار محل البحث قد تم الإفصاح عنه بما يتفق مع المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المتعلق بالإفصاح عن مثل هذه المعاملات .

ويتطلب الإرشاد الوارد في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حول الإفصاح عن الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة من المنشأة المعدة للتقرير أن تأخذ في الحسبان القيمة العادلة للعرض الذي تم تقديمه أو الحصول عليه في الحالة الأولى، ولكن اذا لم يكن ذلك متوفرًا/ ممكنًا، فعندئذ فان المنشأة المعدة للتقرير مطالبة بأن تأخذ في الحسبان القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه .

وينص الجزء المتعلق بهذا الشأن من المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حول الأصول الثابتة على الآتي :

" الأصل الثابت الذي يتم اقتناؤه مقابل تحول اصل غير مشابه يجب أن يتم قياسه وإثباته بالقيمة العادلة للأصل المحول ويجب إثبات المكاسب والخسائر الناتجة عن ذلك حال تحققها .

وإذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي يتم اقتناؤه أكثر من القيمة العادلة للأصل المحول يجب إثبات الأصل الذي يتم اقتناؤه بقيمته العادلة .

وينص الجزء المتعلق بالأصول غير الملموسة من المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على ما يلي :-

الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناؤه مقابل أصل غير مشابه يجب أن يتم قياسه وإثباته بالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه ويجب إثبات المكاسب والخسائر الناتجة عن ذلك حال تحققها. اذا كان يمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بشكل أكثر دقة من القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه فان، غير الملموس الذي يتم اقتناؤه يجب قياسه بقيمته العادلة " .

ووفقا للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالتصريح عن مثل هذه المعاملات فقد سجلت الشركة (أ) حصة بنسبة ٢١% في ملكية الشركة (ج) بقيمتها العادلة في تاريخ الاقْتناء أي ١,١٧٥ مليون ريال سعودي. وفي هذا الشأن وكما تم بيانه في الإيضاح ٤ حول القوائم المالية وبناء على التفاهم بين الشركة والشركاء فيها فان مبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي قد تم اعتباره على أنه إسهام من الشركة إضافته المصلحة إلى الوعاء الزكوي ولكن الاستثمار المقابل له بالقيمة العادلة لم تسمح المصلحة به كحسم في امر الربط محل الاعتراض .

وقد سجلت الشركة (أ) القيود الآتية في دفاترها وسجلاتها :

وتقتضى العدالة أما أن تسمح المصلحة بقيمة الاستثمار كحسم وإضافة الاسهام الإضافي إلى الوعاء الزكوي أو استبعاد كلا البندين من الربط لأنه في الواقع لم يتم إدخال نقد في العمل من قبل الشركاء يصل إلى مبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي. ولا يمكن ربط زكاة على مبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي باعتباره إسهما من الشركة وعدم اخذ قيمته الاستثمارية في المقابل في الحساب .

وبناء على الضوابط الشرعية فان الشركة (أ)أضافت إلى الوعاء الزكوي حقوق ملكية إضافية مقدمة من الشركاء وطالبت بحسم قيمة الاستثمار من الوعاء الزكوي. ويعود الفرق في الاستثمارات بين ما هي عليه في القوائم المالية المراجعة وما هي عليه في الإقرار الزكوي إلى تعديل الحصة في النتائج خلال السنة لأن الشركة (أ)قد حاسبت عن الاستثمار في الشركة (ج)على أساس مبدأ حقوق الملكية لإعداد التقرير المالي طبقاً للإرشادات الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

لقد أضافت المصلحة في خطاب الربط جميع مبلغ حقوق الملكية الإضافية المقدمة من الشركاء أي ١,١٧٥ مليون ريال سعودي إلى الوعاء الزكوي. ولكن المصلحة سمحت بحسم قيمة الاستثمارات المسجلة في حدود القيمة الاسمية للسهم أي ١٨٦ مليون ريال سعودي بدلا من القيمة العادلة للاستثمار المسجلة في دفاتر الشركة (أ)أي ١,١٧٥ مليون ريال سعودي وهو ما لا يمكن تبريره لا شرعا ولا نظاما. وتود الشركة (أ)توجيه عناية المصلحة إلى التعميم رقم ١/٢/٨٤٤٣/٢ المؤرخ في ١٣٩٢/٨/٨ هـ الذي ينص على :

" أن يخضم من إجمالي المبالغ المشار إليها آنفا. قيمة العناصر الآتية لنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة .

الاستثمارات في منشآت أخرى داخل أو خارج المملكة: سواء أكانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطيات أو من الحساب الجاري الدائن . "

أ) يقضي نظام الزكاة بربط الزكاة على أساس صافي الأصول أي رأس المال والاحتياطيات بعد طرح المبالغ المستثمرة في الاصول طويلة الاجل. وبناء عليه فان الاستثمارات طويلة الأجل المحققة للدخل طبقا للقوائم المالية للشركة (أ)يجب السماح بها بالكامل على أنها حسم من الوعاء الزكوي .

ب) وفقا لأحكام القرار الوزاري ١٠٠٥ المؤرخ في ١٤٢٨/٤/٢٨ هـ (١٥ مايو ٢٠٠٧م) والممارسات الحالية للمصلحة فان الاستثمارات طويلة الأجل في حقوق الملكية مؤهلة للحسم من الوعاء الزكوي .

ج) وفي سياق تقديمها العادي لإقرارها الزكوي فقد كانت الشركة (ج)تضيف إلى وعائها الزكوي رأس مالها المسجل إضافة إلى " حقوق الملكية الإضافية المعينة له البالغة ١,١٢٢,٢٨٣ ريال سعودي (انظر الإيضاح ٤ - ب حول القوائم المالية للشركة (ج)) " وكانت تدفع الزكاة المسحقة وفقا لإقرارات الزكوية للشركة (ج) للسنوات ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م لتسهيل اطلاع المصلحة (الملحق ٢) وترى الشركة (أ)أن معالجة المصلحة المتمثلة في عدم السماح بحسم القيمة العادلة للاستثمارات من الوعاء الزكوي سينتج عنها إخضاع نفس المبلغ للزكاة مرتين:

أ) أولاً، عندما سددت الشركة (ج)الزكاة طبقا لإقرارها الزكوي السنوي على رأس مالها وعلى حقوق الملكية المعينة له

ب) ثانياً، عندما أضافت المصلحة اسهام الشركاء المساوي للقيمة العادلة للاستثمار أي ١,١٧٥ مليون ريال سعودي ولكن القيمة العادلة للاستثمار لم يتم السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي .

ولا شك أن المصلحة تقدر انه لا الشريعة الغراء ولا ممارسات المصلحة ولا قرارات لجان الاعتراض تقر ربط الزكاة على نفس المبلغ مرتين في سنة واحدة. لذلك فان العدالة تقضي بأن تسمح المصلحة أما بحسم قيمة الاستثمارات بالكامل، كما تم بيانها أعلاه، من الوعاء الزكوي أو أن تستبعد أيضاً اسهام الشركاء البالغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي من الوعاء الزكوي لأنه لم يتم أبداً إدخال نقد من الشركاء في العمل بهذا المبلغ. لقد تم تسجيل هذا الاسهام في حقوق الملكية للمحاسبين عن القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه وفقاً لمتطلبات إعداد التقرير المالي الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وعليه لا يمكن فرض زكاة على مثل هذه المبالغ دون الأخذ في الحسبان الجزء الآخر من المعاملة وهو الاستثمار في الشركة (ج) طبقاً للقوائم المالية المراجعة .

وبناء على الضوابط الشرعية فان الشركة (أ) على قناعة تامة بأن القيمة العادلة للاستثمار في الشركة (ج) يجب السماح به كحسم من الوعاء الزكوي للشركة .

ومع التمسك بما تقدم (أي السماح بحسم القيمة العادلة للاستثمار) فانه يتعين أن تستبعد المصلحة اسهام الشركاء بالتناسب مع الاستثمار المسموح به اذا كان هذا هو ما تريده المصلحة للمحاسبة عن الاستثمار لأن الشركاء في الواقع لم يقدموا أي رأس مال إضافي في الشركة في حدود ١,١٧٥ مليون ريال سعودي لا بل ان هذا الاسهام هو في الواقع النتيجة الطبيعية للطريقة التي تتطلبها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للمحاسبة عن استثمار في مثل هذه الحالات .

المخلص والخلاصة

والشركة على ثقة بأن المصلحة، على ضوء ما تقدم من بيانات والتوضيحات التفصيلية ستصدر ريوطاً معدلة للسنوات ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م بعد السماح بحسم القيمة العادلة للاستثمار في الشركة (ج) من الوعاء الزكوي أو استبعاد اسهام الشركاء البالغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي من الوعاء الزكوي للأسباب التي تم بيانها أعلاه. واذا لم يكن باستطاعة المصلحة إجراء ريوط معدلة على أساس ما تقدم فان الشركة تطلب من المصلحة إحالة قضيتها إلى لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية للنظر فيها .

المرجو ملاحظة أن الدفوع أعلاه يتم تقديمها ضمن المهلة النظامية وفقاً للمادة ١٠ من القرار الوزاري رقم ٣٩٣ المؤرخ في ١٣٧٠/٨/٦ هـ المعدل بالقرارات الوزارية رقم ٣١٧/٣٢ المؤرخ في ١٤١٢/٢/١٥ هـ ورقم ٩٦١/٣٢ المؤرخ في ١٤١٨/٤/٢٢ هـ والقرار رقم ١٥٢٧ المؤرخ في ١٤٣٥/٤/٢٤ هـ .

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصاً :

" تود الشركة (أ) بكل احترام الإفادة بأنها تعترض على عدم سماح المصلحة بحسم القيمة العادلة للاستثمار في الشركة (ج) طبقاً للقوائم المالية المراجعة التي صدرت دون تحفظ في رأي مراجعي الحسابات . ويبدو أن المصلحة قد فهمت خطأ المعاملة والترتيب الذي تم الاتفاق عليه بين الشركة والشركاء فيها وعليه فان المصلحة لم تسمح الا بحسم القيمة الاسمية للاستثمار فقط من الوعاء الزكوي واعتبرت حقوق الملكية الإضافية المعينة بمثابة رصيد مستحق من الشركة المرتبطة، وهو ليس صحيحاً .

والشركة (أ) على قناعة تامة بأن هذه المعالجة من جانب المصلحة ليست سوى خطأ مادي غير مقصود وان هذا الخطأ يحتاج إلى تصحيح. ولكن لاستكمال جميع جوانب الموضوع تود الشركة الإفادة بالآتي لاطلاع اللجنة الموقرة :

١ - ٢ - ١ الحقائق

خلال سنة ٢٠١١م، قام الشركاء في الشركة (أ)، وهم أيضاً الشركاء في الشركة (أ) بتحويل حصتهم في الشركة (أ) إلى الشركة (ج). وكعوض مقابل التحويل فقد حصلت الشركة (أ) على حصة في ملكية الشركة (ج) تمثل ٢١% من رأس مال الشركة

(ج)الصادر. حيث أن القيمة الاسمية كانت بنسبة ٢١% والبالغ قيمتها ١٨٦,٢ مليون ريال سعودي بينما كانت القيمة العادلة في حصة الشركة المستثمر فيها بمبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي .

وفي دفاتر الشركة (ج)فقد تم اقتناء الأعمال كالاتي:

رأس المال	١٨٦,٢٤٣ مليون ريال سعودي
حقوق الملكية (الإضافية) المعينة	٩٨٨,٧٥٨ مليون ريال سعودي

وبعد المعاملة المذكورة أعلاه وبناءً على تفاهم بين الشركة (أ)والشركاء فيها تم اعتبار مبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي على انه اسهام من الشركاء إلى الشركة لاقتناء استثمار في الشركة (ج).

أ - النقاش الفني :

لا شك أن اللجنة الموقرة تدرك أن المنشآت التي تعد تقارير مالية في المملكة العربية السعودية مطابقة بالالتزام بمعايير المحاسبة المعارف عليها في المملكة العربية السعودية. وعليه فان اقتناء الاستثمار محل البحث قد تم التصريح عنه على هذا النحو تمشياً مع معايير التقرير المالي المطبقة على المحاسبة عن الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية. وفقاً لهذه الطريقة المحاسبية فان الاستثمار في شركة مرتبطة يتم تحميله في الميزانية العمومية بالتكلفة زائداً تغيرات ما بعد الاقتناء في حصة الشركة من صافي أصول الشركة المرتبطة ناقصاً الهبوط في القيمة. وتنعكس قائمة الدخل حصة الشركة من نتائج شركتها المرتبطة .

أن الإرشاد الوارد في المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المتعلق بالتصريح عن الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة يتطلب من المنشأة المعدة للتقرير أن تأخذ في الحسبان القيمة العادلة للعرض المدفوع/ الذي تم الحصول عليه في المثال الأول. وإذا لم يكن ذلك متوفراً/ ممكناً فعندئذ تأخذ المنشأة في الحسبان القيمة العادلة للأصل الذي يتم اقتناؤه.

وينص الجزء المتعلق بهذا الشأن من المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حول الأصول

الثابتة، كالاتي :

" الأصل الثابت الذي يتم اقتناؤه مقابل تحويل أصل غير مشابه يجب أن يتم قياسه وإثباته بالقيمة العادلة للأصل المحول ويجب إثبات المكاسب والخسائر الناتجة عن ذلك حال تحققها. وإذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي يتم اقتناؤه أكثر من القيمة العادلة للأصل المحول يجب إثبات الأصل الذي يتم اقتناؤه بقيمته العادلة . "

وينص الجزء المتعلق بهذا الشأن من معيار الأصول غير الملموسة الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

كالاتي :

" الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناؤه مقابل أصل غير مشابه يجب أن يتم قياسه وإثباته بالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه ويجب إثبات المكاسب والخسائر الناتجة عن ذلك حال تحققها. إذا كان يمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بشكل أكثر دقة من القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه فان الأصل، غير الملموس الذي يتم اقتناؤه يجب قياسه بقيمته العادلة . "

ووفقاً للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقد سجلت الشركة (أ) حصة بنسبة ٢١% في الشركة (ج) بالقيمة العادلة للحصة في تاريخ الاقتناء أي ١,١٧٥ مليون ريال سعودي. وفي هذا الشأن وبناء على تفاهم بين الشركة (أ) والشركاء في الشركة فقد تم تسجيل مبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي على انه اسهام مقدم من الشركاء وتمت إضافته إلى الوعاء الزكوي من قبل المصلحة. ولكن الاستثمار المقابل المسجل بالقيمة العادلة في القوائم المالية المراجعة لم يسمح به كحسم من قبل المصلحة في الربوط الصادرة عنها التي هي محل اعتراض .

وقد سجلت الشركة (أ) في دفاتها وسجلاتها القيود الآتية:

استثمار في شركة مرتبطة	مدين	١,١٧٥ مليون ريال سعودي
حقوق ملكية إضافية مقدمة من الشركاء	دائن	١,١٧٥ مليون ريال سعودي

ب - يقضى نظام الزكاة بربط الزكاة على أساس صافي الأصول أي رأس المال والاحتياطيات بعد طرح المبالغ المستثمرة في أصول طويلة الاجل لأن الأموال المستخدمة في تمويل الاستثمارات طويلة الأجل مثل رأس المال والاحتياطيات والأرباح المبقة تضاف إلى الوعاء الزكوي للشركة (أ) المحدودة. علاوة على ذلك، فان الأموال التي استثمرتها الشركة قد خرجت من عمل الشركة ولم تبق في حيازتها لفترة اثني عشر شهراً كاملة. إضافة لذلك فان الشركة المستثمر فيها قد أضافت هذه الأموال إلى وعائها الزكوي (لمعرفة التفاصيل انظر النقطة (ج) أدناه) وسددت الزكاة عليها بالفعل. وبناءً عليه، فان الاستثمارات طويلة الأجل المدرة للدخل طبقاً للقوائم المالية للشركة (أ) كان يجب السماح بها بالكامل كحسم من الوعاء الزكوي .

ج - وفقاً لأحكام القرار الوزاري ١٠٠٥ المؤرخ في ٢٨/٠٤/١٤٢٨ هـ (الموافق ١٥ مايو ٢٠٠٧م) والممارسات المتبعة حالياً لدى مصلحة الزكاة والدخل فان الاستثمارات طويلة الأجل تعد مؤهلة لحسمها من الوعاء الزكوي.

د - أن الشركة (ج) قد أضافت أيضاً رأسمالها المسجل " وحقوق الملكية الإضافية المعينة " البالغة ٩٨٨ مليون ريال سعودي " أنظر الإيضاح ٤ حول القوائم المالية للشركة (ج) " وسددت الزكاة عليها طبقاً لإقرارها الزكوي وقد قدمت الشركة (أ) صوراً من الإقرارات الزكوية للشركة (ج) للسنوات من ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م مع اعتراض الشركة (المطلق ٢). والشركة (أ) على قناعة بأن معالجة المصلحة المتمثلة في عدم السماح بحسم القيمة العادلة للاستثمار من الوعاء الزكوي ينتج عنه إخضاع نفس المبلغ للزكاة مرتين كالتالي :

١ - أولاً: عند تسديد الشركة (ج) للزكاة طبقاً لإقرارها الزكوي السنوي على رأسمالها وعلى حقوق الملكية الإضافية المعينة البالغة ٩٨٨ مليون ريال سعودي .

٢ - ثانياً: عندما أضافت المصلحة اسهام الشركاء المعادل للقيمة العادلة للاستثمار أي ١,١٧٥ مليون ريال سعودي إلى الوعاء الزكوي ولم تسمح بحسم الاستثمار في الشركة (أ) من الوعاء الزكوي .

ولا شك أن اللجنة الموقرة تدرك انه لا الشريعة الغراء ولا الممارسات المتبعة لدى المصلحة ولا قرارات لجان الاعتراض واللجنة الاستئنافية يقر أي منها ربط زكاة في نفس المبلغ مرتين في سنة واحدة .

هـ) وتود الشركة (أ) توجيه عناية اللجنة الموقرة إلى أن مجلس إدارة الشركة (ج) قد اصدر قراراً في ٢٨ يوليو ٢٠١٣م يوصي فيه بزيادة رأس مال الشركة من ٨٧ ريال سعودي إلى ١,٨٨٠ مليون ريال سعودي. وقد تمت الزيادة في رأس المال البالغة ٩٩٣ مليون ريال سعودي من خلال رسملة الأرباح المبقة وحقوق الملكية المعينة (الإضافية) المعدلة بالعوض الزائد. وقد تم

استكمال الإجراءات النظامية المتعلقة بإدخال الشركاء الجدد وزيادة رأس المال. وفي هذا الشأن يسر الشركة (أ) أن تقدم في الملحق ٣ صورة من القوائم المالية لسنة ٢٠١٤م للشركة (ج) مع صورة من عقد التأسيس المعدل للشركة في (الملحق ٤).
(و) أن العدالة تقتضي انه كان يجب على المصلحة أن تسمح بقيمة الاستثمار كسح من الوعاء الزكوي وكذلك الاسهام الإضافي أو أن تستبعد كلا البندين من الربط لأنه في الواقع لم يتم إدخال نقد في العمل من قبل الشركاء بمبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي ولم يكن هذا المبلغ سوى قيد محاسبي ليس الا. ولا يمكن ربط زكاة على مبلغ ١,١٧٥ مليون ريال سعودي على انه اسهام الشركاء مع عدم الأخذ في الحسبان قيمة الاستثمار المقابلة .
واستناداً إلى الشريعة الغراء فان الشركة (أ) على قناعة تامة بأن القيمة العادلة للاستثمار في الشركة (ج) يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي للشركة .

وفي هذا الشأن تود الشركة توجيه عناية اللجنة الموقرة إلى القرارات والتعاميم التي تؤيد قضيتها :

١ - قرار ديوان المظالم :

" حيث أن الثابت أن الشركة المدعية شركة قابضة، وأنها ألزمت بزكاة قروض طويلة الأجل منحتها لشركة تابعة لها، وفي نفس الوقت ألزمت الشركة التابعة بزكاة هذه القروض، وهذا يؤدي إلى التني في الزكاة، لأن الشركة التابعة وإن كانت تتمتع من الناحية النظامية بشخصية اعتبارية مستقلة، إلا أن أموالها عائدة في حقيقة الأمر للشركة القابضة، وبذلك فإن فرض الزكاة على القروض في حق كل من الشركة القابضة والشركة التابعة هو في حقيقته فرض للزكاة مرتين في مال واحد لشخص واحد .

وبما أن الدائرة وفقاً لما تقدم تنتهي إلى عدم جواز إلزام الشركة القابضة بزكاة القروض التي قدمتها الشركة تابعة لها ما دامت هذه الشركة قد ألزمت بزكاة هذه القروض " .

لا شك أن اللجنة الموقرة ستلاحظ من القرار المذكور أعلاه أن ديوان المظالم قد اخذ في الحسبان في تحليله تطبيق الفتوى رقم ٢/٣٠٧٧ و أكد أن السلف التي تقدم من الشركات القابضة إلى الأطراف ذات العلاقة بها يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي .

٢ - التعميم رقم ١/٢/٨٤٤٣/٢ المؤرخ في ١٣/٨/٨ هـ .

" على أن يخصم من إجمال المبالغ المشار إليها أعلاه قيمة العناصر الآتية لنتمكن من تحديد صافي وعاء الزكاة :

٧ (ج) الاستثمارات في منشآت أخرى داخل وخارج المملكة سواء كانت مأخوذة من رأس المال أو من الاحتياطات أو من الحساب الجاري الدائن " .

ومرفق في الملحق ٥ صورة من الصفحات ذات العلاقة من التعميم المذكور .

٣ - قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٥٦٤ لسنة ١٤٣٧ .

" وترى اللجنة في هذه الحالة أن القروض المقدمة لشركات تابعة تقدم إقراراتها للمصلحة تتطلب معالجة زكوية خاصة 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 لشركات تابعة من وعائه الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثماره في الشركة التابعة التي قدم القرض لها . "

وحيث أن المكلف يملك نسبة في رؤوس أموال تلك الشركات التابعة وفقاً لعقود التأسيس، فإن اللجنة ترى أحقية المكلف حسم القروض المقدمة لتلك الشركات بما يعادل نسبة ملكية المكلف في هذه الشركات من الوعاء الزكوي للأعوام محل الاستئناف . "

ومرفق في الملحق ٦ صورة من الصفحات ذات العلاقة من قرار اللجنة المذكور أعلاه .

وقد أقرت اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها المذكور أعلاه بأن الشركة (أ) المحدودة، باعتبارها شريك، قد استثمرت في الشركة المرتبطة وان زكاة المبالغ التي استثمارها الشركاء قد تم سدادها من قبل تلك الشركة المرتبطة على المبالغ المستثمرة بواسطة الشركاء .

وستلاحظ اللجنة الموقرة أن حصة الشريك في الشركة المرتبطة بقيت كما هي قبل وبعد اقتناء الاستثمار. ويمكن التأكد من هذه الحقيقة من الإيضاح ١٧ حول القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٤م في الملحق ٧ .

وبناء عليه فإن هذه الأموال لا تجب فيها زكاة في السنة مرتين أي مرة كجزء من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة ومرة أخرى كجزء من الوعاء الزكوي للشركة المرتبطة .

٤ - الخطاب الوزاري رقم ٨٦٧٦/٤ .

" وعروض الغنية التي تمثل في الأصول غير المعدة للبيع أو الإتجار فيها والتي يتم إقتنائها أو الإبقاء عليها فترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها أو أرباحها وهذه العروض لا تخضع قيمتها للزكاة وإنما يزكي فقط عن العائد أو الربح الناتج منها " .

ومرفق في الملحق ٨ صورة من الخطاب الوزاري رقم ٨٦٧٦/٤ .

٥ - قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٠١٧٥ لسنة ١٤٣٢هـ .

" وبعد الدراسة ترى اللجنة انه لا بد من توفر شرطين 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 . "

ومرفق في الملحق ٩ الصفحات ذات العلاقة من قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٠٧٥ لسنة ١٤٣٢هـ .

٦ - قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٥/١٢ لسنة ١٤٣٤هـ .

" ترى اللجنة أنه لا بد من توافر شرطين لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات طويلة الأجل (عروض قنية) وهما: توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار طبقاً لنص الفقرة (١٠٨) من معيار الاستثمار في الأوراق المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وعدم وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام . "

وقد تم تقديم الحركة التفصيلية في الاستثمار في الشركة (ج) خلال السنوات ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م في الملحق ١٠ لتسهيل اطلاع اللجنة الموقرة. وكما لا شك أن اللجنة الموقرة ستلاحظ فان هذه الاستثمارات قد تمت لأغراض طويلة الأجل ولا يزال يحتفظ بها حتى الآن. وتعود الحركة بشكل رئيسي إلى احتساب حصة الشركة (أ) في نتائج الشركة (ج) أو إلى تعديلات مماثلة، تمشياً مع المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وطريقة حقو الملكية المحاسبية .

وكما ولا شك أن اللجنة الموقرة ستلاحظ أن الاستثمار في الشركة (ج) الذي استثمرته الشركة (أ) لم تحدث فيه حركة سنوية بسبب البيع أو الاستبعاد مثل الحركة المتوقعة عموماً في حالة عروض التجارة، أي أن المبلغ عند استثماره لم يتم استيعاده بانتظام وبقي مستثمراً لأكثر من سنة. وهو ما يؤكد أيضاً أن الاستثمارات كانت لأغراض طويلة الأجل طالما أن هذه الاستثمارات لم يتم بيعها على أساس يومي أي أنها ليست لأغراض المتاجرة ولكن تم استثمارها على أساس طويل الأجل وتم الاحتفاظ بها لفترة ٣ إلى ٥ سنوات وأكثر .

٧ - قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لسنة ١٤٢٠هـ .

" بعد إطلاع اللجنة على وجهتي نظر كل من الشركة والمصلحة في الخلاف حول عدم حسم رصيد الاستثمارات آخر العام حيث حسمت المصلحة رصيد الاستثمارات أول العام على اعتبار أن الإضافات التي تمت خلال العام لم تزل في الشركة المستثمر فيها، وحيث أنه لا يوجد اعتراض على صحة الاستثمار خلال العام، لذلك فإن الأموال تكون قد خرجت من ذمة الشركة المستثمرة وانتقلت إلى ذمة الشركة المستثمر فيها جازة وتصرفاً . أما ما استندت عليه المصلحة من أنه طالما انتفت العلة الموجبة للحسم وهي الازدواجية فلا مجال لحسم الاستثمار لكونه تم خلال العام ولم يرك في الشركة المستثمر فيها، فهذا استناد ليس في محله ... وأما تزكيته في الشركة المستثمرة ففيه افتراض بقاء المال نقداً لديها، والزكاة لا تقوم على افتراضات ... لذلك ترى اللجنة تأييد اعتراض الشركة بحسم الاستثمارات آخر العام . "

والشركة (أ) على قناعة تامة بناء على ما تقدم من توضيحات أن اللجنة الموقرة ستسمح بحسم القيمة العادلة للاستثمار كاملة من الوعاء الزكوي .

القسم ج

الخلاصة النهائية

وعلى ضوء ما تقدم من توضيحات وعلى ضوء خطاب الاعتراض رقم ٠٢ - ١٦٤٥ - ١٥ (الملحق ٢) وما تم اقتباسه من تعاميم وقرارات لجان الاعتراض واللجان الاستئنافية والقرارات الوزارية الخ فإن الشركة (أ) ترجو من اللجنة الموقرة توجيه المصلحة بإجراء ربط معدل للسنوات ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م بعد السماح بحسم القيمة العادلة للاستثمار في الشركة (ج) من الوعاء الزكوي أو استبعاد إسهام الشركاء البالغ ١,١٧٥ ريال سعودي من الوعاء الزكوي أو إدخال مبلغ ١,١٧٥ ريال سعودي كجزء من حقوق الشركاء لأغراض زكوية . "

ب - وجهة نظر الهيئة :

فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض : -

البيان "	٢٠١١م	٢٠١٢م	٢٠١٣م
المبلغ المعترض عليه	١,١٧٥,٠٠٠,٤٥٩	١,٢٣٥,٤٤٧,٠٨٨	١,١٩١,٢٩٣,٢٩٩
فرق الزكاة	٢٩,٣٧٥,٠١١	٣٠,٨٨٦,١٧٧	٢٩,٧٨٢,٣٣٢

يطالب المكلف بحسم الاستثمار بالشركة التابعة حيث تمثل حصة بالشركة (ج) وتم إضافة مبلغ يقابل هذا الاستثمار بالقيمة العادلة بقيمة (١,١٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال ضمن حقوق الملكية تحت مسمى حصص إضافية مقدمة من الشركاء .

بعد الاطلاع على القوائم المالية للسنوات محل الاعتراض والإيضاحات المتممة لها أرقام (١٢,٤) تبين أن الاستثمار باسم الشركاء في الشركة محل الفحص وتم إظهاره بالقوائم المالية للشركة محل الفحص بالقيمة العادلة للاستثمار أول المدة

والتي بلغت (١,١٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال ضمن الأصول تحت مسمى الاستثمارات في شركة مرتبطة كما ظهر ضمن حقوق الملكية بنفس المبلغ تحت بند حصص إضافية مقدمة من الشركاء، كما أوضحت قائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي إضافة أرباح الشركة المرتبطة إلى ربح الشركة محل الفحص، واستلام توزيعات أرباح من الشركة المستثمر فيها خلال العامين ٢٠١٢م، ٢٠١٣م .

كما أظهرت القوائم المالية للشركة المستثمر فيها العملية بأن حصص سعر الشراء بمعرفة شركة مهنية، وتم تسجيل الأصول المستحوذ عليها بالقيمة العادلة وتسجيل الحصة في رأس المال بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة من الشركة المستحوذ (المستثمر فيها) كما تم تسجيل الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من الشركة المستحوذ والقيمة العادلة لصافي الموجودات المستحوذ عليها كحقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ ضمن حقوق الشركاء بقائمة المركز المالي الموحدة (نقل بتصرف من إيضاح رقم ٤) وبما يؤكد أن قيمة الموجودات مبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال وقيمة الحصة في رأس المال مبلغ (١٨٦,٢٤٣,٠٠٠) ريال وحقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ ضمن حقوق الشركاء بمبلغ (٩٨٨,٧٥٨,٠٠٠) ريال .

وفي ضوء ما تقدم من حقائق وإيضاحات من القوائم المالية للشركة المستثمرة (المكلف) والشركة المستثمر فيها فإن المصلحة لا توافق على حسم الاستثمار الا بقيمة حصة المكلف في رأس مال الشركة المستثمر فيها وهي مبلغ (١٨٦,٢٤٣,٠٠٠) ريال، أما المبلغ الباقي فيعتبر دين في ذمة الشركة المستثمر فيها ولا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف طبقاً لخطاب مفتي عام المملكة رقم (٣٠٧٧/٢) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ الفقرة أولاً بخصوص زكاة الدين على الدائن طبقاً للفتوى رقم (٢٠٤٧٦) وتاريخ ١٤١٩/٧/٢٥هـ التي نصت على " - - وأما إذا كان المدين مليوناً ويمكن استخلاص الدين منه فالزكاة واجبة على الدائن كلما حال الحول وكان الدين نصاباً بنفسه أو بضمه إلى غيره من النقود ونحوها التي لدى صاحب الدين "

وبناء على طلب اللجنة قدمت الهيئة مذكرة الحاقية جاء فيها التالي نصاً :

" وبناءً على طلب لجنتم الموقرة إبداء وجهة نظر الهيئة حول البند المعترض عليه نفيديكم أن المبلغ الذي يطالب بحسمه المكلف يعد دين في ذمة الشركة المستثمر فيها وقد تم المعالجة زكويًا بحسم الاستثمار بقيمة حصة الشركة المعترضة في رأس مال الشركة المستثمر فيها وعليه فان باقي المبلغ لا يمكن تصنيفه استثماراً ويطبق بشأنه الفتوى رقم ٢/٣٠٧٧ تاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ وتتمسك الهيئة بوجهة نظرها بما ورد في المذكرة المرفوعة للجنة حيال ذلك الموضوع . "

ج - رأي اللجنة :

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم حسم كامل الاستثمارات في شركة زميلة من الوعاء الزكوي للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها .

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى ما قدمه المكلف من مستندات خلال جلسة المناقشة، ونظراً لعدم كفاية هذه المستندات طلبت اللجنة من خلال جلسة المناقشة تقديم المستندات المؤيدة لوجهة نظره وحيث لم يقدم المكلف المطلوب منه ترى اللجنة رفض اعتراضه .

وبناءً على ذلك، وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي :

أولاً: من الناحية الشكلية :

قبول اعتراض المكلف / الشركة (أ) من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار .

ثانياً: من الناحية الموضوعية :

رفض اعتراض المكلف للحجثيات الواردة في القرار .

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغه طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ، شريطة أن يقوم المكلف المستأنف بسداد المبالغ المستحقة وفقاً لهذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها طبقاً للقرار الوزاري رقم (٣٤٠) وتاريخ ١٣٧٠/٧/١ هـ .

والله ولي التوفيق،،،