## (القرار رقم ١٦٧٠ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

## في الاستئنافين رقمي (١٤٥١و١٤٦٣/j) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٤/٤هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة(الهيئة العامة للزكاة والدخل حاليا) 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 الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (١٢) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٣/٤هـ كل من: .....و.....و.....، كما مثل المكلف كل من: .....و.....

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

**الناحية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (١٢) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٦٦/ص/ج/١) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٧هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (١٢٥) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٨هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (١٢٤) وتاريخ ١٤٣٤/٦/٢١هـ، وقدم مستندًا يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٠هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب)برقم (.....) وتاريخ ١٤٣٤/٤/٢٠هـ بمبلغ (١١،٧٥٩،٥٨٦) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفةٍ خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

**الناحية الموضوعية:**

**البند الأول: الاستثمارات للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد الهيئة في عدم حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم تقديم شهادة مراجعي الحسابات إلى الهيئة وإلى اللجنة الابتدائية تأييدًا للاستثمارات لأعوام الاستئناف، ولذا فإن ملكية الشركة للاستثمارات أمر مؤكد، ومن المهم أيضًا ملاحظة أن جزء كبيرًا من

الاستثمارات قد بقي دون بيع خلال الأعوام محل الاستئناف، كما بقيت الاستثمارات لدى الشركة لأعوام عديدة، ومن هنا فمن الواضح مما تقدم أن الشركة قد احتفظت بالاستثمارات لأغراض طويلة الأجل، وليس للمضاربة أي المتاجرة، وتنقسم الاستثمارات إلى ثلاثة أقسام هي:

١- الاستثمارات المحلية، وتتكون من الاستثمارات التالية:

أ- استثمار في شركات سعودية ذات مسئولية محدودة.

وتتمثل في (ج) و(د) و(هـ)، وقد تم تزويد الهيئة بصور من عقود التأسيس الموثقة لدى كاتب العدل والتي تثبت أن الشركة شريك في الشركات المذكورة، وأنها قد دفعت حصتها من رأس المال، علاوةً على ذلك؛ فإن جميع المبالغ المستثمرة ممولة من حقوق الملكية، ومصنفة كرأس مال في دفاتر الشركات المستثمر فيها، وتمت إضافتها إلى الوعاء الزكوي وسداد الزكاة عنها، وبالتالي ينبغي حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي وفقًا للتعميم رقم (٢/١/٨٤٤٣) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ، وذلك لأن فرض الزكاة على الشركة المستثمرة سيؤدي إلى جباية الزكاة مرتين في نفس المبلغ في سنة واحدة.

ب- استثمار في شركات مدرجة في سوق الأسهم.

وتتمثل في (و)و(ز)، وتم تزويد الهيئة بصور من ملكية الأسهم التي تؤكد ملكية الاستثمارات، وقد احتفظت الشركة بالاستثمارات لأغراض طويلة الأجل.

ج- استثمارات طويلة الأجل في شركات أخرى داخل المملكة.

٢- الاستثمارات الخارجية:

أيدت اللجنة الابتدائية وجهة نظر الهيئة في عدم حسم الاستثمارات الخارجية مستندة في ذلك إلى أن القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) لا يسمح بحسم الاستثمارات الخارجية ما لم تسدد الشركة المستثمر فيها الزكاة وكذلك بحجة أن هذه الاستثمارات لم يتم الاحتفاظ بها لأغراض طويلة الأجل، وفي هذا الخصوص نفيد أنه ليس من الإنصاف تطبيق القرار رقم (١٠٠٥) بأثر رجعي لأن العدالة تقتضي معاملة جميع المكلفين بالمساواة والعدل، ووفقًا للتعميم رقم (٢/١/٨٤٤٣) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ فإن الاستثمارات الخارجية يجب السماح بها كحسم من الوعاء الزكوي شرط أن يكون الدخل المتحقق من هذه الاستثمارات قد تم إخضاعه للزكاة.

٣- العقارات المعدة للتطوير:

صنفت القوائم المالية العقارات المعدة للتطوير كموجودات طويلة الأجل، ولو لم يكن مراجعو الحسابات مقتنعين بنية الشركة الاحتفاظ بهذه العقارات على أساس طويل الأجل لكانوا قد صنفوا هذه العقارات كموجودات متداولة، إضافة لذلك فإن الهيئة في خطابها رقم (٩/٤٥١٥) قد حددت بوضوح معالجة العقارات المعدة للتطوير لأغراض الزكاة كالتالي "نؤكد على الرأي الثاني بحسم قيمة المبنى السكني والتجاري والأرض المقام عليها من الوعاء الزكوي على أن يتم مراقبة ميزانيات الشركة مستقبلًا حتى إذا ثبت بيعه فعلًا...".

وفي هذا الشأن نود الإفادة بأن العقارات المعدة للتطوير قد تم الاحتفاظ بها لأجل طويل بغرض إنماء رأس المال، ويتضح ذلك من حقيقة أن بعض العقارات مثل أرض .....والأرض التي في مصر قد تم شراؤها وبقيت في العمل لفترة طويلة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم الاستثمارات من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لم يتم حسم الاستثمارات طويلة الأجل، وذلك لما يلي:

أ- استثمارات محلية: اعتمدت الهيئة حسم الاستثمار في (ج) لتقديم المكلف المستندات المؤيدة، وتم رفض حسم الاستثمارات غير المؤيدة بمستندات.

ب- عقارات للتطوير: وهي تمثل أصولًا متداولة مرتبطة بطبيعة نشاط الشركة، وبالتالي فإنها لا تعد بمثابة استثمارات واجبة الحسم.

ج- استثمارات خارجية: استنادًا للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ الذي اشترط أن يتم تقديم حسابات معتمدة في بلد الاستثمار، واحتساب الزكاة عنها، وهو ما لم يقم به المكلف، علمًا بأن المكلف لم يقدم المستندات الثبوتية التي تؤكد تملكه لهذه الاستثمارات أصلًا، كما أنها في أغلبها استثمارات متداولة وليست طويلة الأجل.

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمارات من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م، في حين ترى الهيئة عدم حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لأعوام الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على صور القوائم المالية والربط الزكوي والمستندات والبيانات المقدمة من المكلف تبين أن استثمارات المكلف تتمثل في كل من: استثمارات محلية، واستثمارات خارجية، وعقارات للتطوير.

وفيما يتعلق بالاستثمارات المحلية، فقد تبين من الربوط الزكوية أن الهيئة حسمت الاستثمار في (ج) من الوعاء الزكوي للمكلف، وعليه فإن الخلاف حول الاستثمار في تلك الشركة يعد منتهيا.

وبالنسبة لاستثمار المكلف في (د)، و(هـ)(شركات سعودية ذات مسئولية محدودة)، فقد قدم المكلف صور عقود التأسيس التي تثبت استثماره في الشركتين، كما قدم كشفا بحركة الاستثمار خلال أعوام الاستئناف تبين منه عدم وجود عمليات تداول تمت على تلك الاستثمارات، مما يتضح منه أن استثمارات المكلف تُعد استثمارًا في عروض قنية، ولذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم استثماره في تلك الشركتين من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

أما استثمار المكلف في شركات مدرجة في سوق الأسهم وهي (و)و(ز)، فقد تبين من البيانات المقدمة وجود عمليات بيع وشراء خلال أعوام الاستئناف، مما يتضح معه أنها استثمارات لغرض الاتجار، ولذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم استثماره في تلك الشركات من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ١٩٩٩م.

أما باقي استثمارات المكلف في شركات محلية فلم يقدم المكلف المستندات التي تثبت الغرض من استثماره في تلك الشركات، لذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم استثماره في باقي الشركات المحلية من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

وفيما يتعلق بالاستثمارات الخارجية، فترى اللجنة أنه يحق للمكلف حسم استثماراته في شركات خارج المملكة وذلك بشرط أن يلتزم بما ورد في القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ الذي ينص على "ثانيًا: يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف الاستثمارات في منشآت خارج المملكة ـ مشاركة مع آخرين ـ بشرط أن يقدم المكلف للمصلحة حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار، وذلك من أجل احتساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها للمصلحة، أو تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار، ومن ثم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة السعودية المستثمرة تجنبًا لثني الزكاة في هذه الشركات، فإن لم يقدم المكلف ما أشير إليه بعاليه فلا تحسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي.

ثالثًا:.....

رابعًا: يطبق ذلك من تاريخه على السنوات التي لم يتم الربط عليها وعلى حالات الاعتراض لدى المصلحة والحالات المنظورة أمام اللجان الابتدائية الاستئنافية...، ويلغي هذا القرار كل ما يتعارض معه من قرارات أو تعاميم أو تعليمات".

وحيث إن المكلف لم يثبت أنه قدم للهيئة القوائم المالية للشركات المستثمر فيها أو دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار وذلك تطبيقًا للفقرة (ثانيًا) من القرار الوزاري المذكور أعلاه، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركات خارج المملكة من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

أما بالنسبة لاستثمار المكلف في صناديق استثمارية خارج المملكة، فترى اللجنة أن غرض ونشاط الصناديق الاستثمارية هو المتاجرة بيعًا وشراء في الأوراق المالية وفي البضائع وما شابه ذلك، والمستثمر يقصد الاستثمار في هذه الصناديق وهو على بينة بنشاطها، وأنه قائم على تقليب الأموال والمتاجرة بها بيعًا وشراءً وليس الاقتناء، وبالتالي فإن الاستثمار في هذه الصناديق يعد في حكم عروض التجارة، فلا يجوز حسمه من وعاء الزكاة، ولا يغير من ذلك مدة الاستثمار في الصندوق، وتأسيسا على أن غرض هذه الصناديق هو المتاجرة، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماره في صناديق استثمارية من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

وفيما يتعلق باستثمارات المكلف في عقارات للتطوير فإنه باطلاع اللجنة على حركة هذا البند طبقًا لسجلات المكلف تبين أنه عبارة عن أراضي داخل المملكة وخارجها، ولم يقدم المكلف أي بيانات بهذا الخصوص مكتفيًا بتقديم صور صكوك الملكية، مما تعذر معه على اللجنة التحقق من أن تلك الاستثمارات للقنية، ولذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم بند الاستثمار في عقارات للتطوير من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م.

**البند الثاني: الاستثمارات المشطوبة لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد الهيئة في عدم حسم الاستثمارات المشطوبة من قائمة دخل المكلف لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه تم شطب الاستثمارات لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م البالغة (١,٤٤٠,٢٩٨) ريال ومبلغ (٢٨,١٠٠,١٨٣) ريال على التوالي وذلك وفقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، لعدم وجود منافع اقتصادية مستقبلية، وتم تقديم الاتفاقية الموقعة بين الشركة المستثمر فيها والبنك بالسيطرة على حصة الشركة في الشركة المستثمر فيها وذلك كإثبات على شطب الاستثمار.

وأضاف المكلف أن الهيئة تخضع الأرباح المحققة من مثل هذه الاستثمارات للزكاة، وبالمثل ولتحقيق العدالة فإن الخسارة الناشئة من هذا الاستثمار يجب اعتبارها كمصروف جائز الحسم، علاوة على ذلك فإن الاستثمارات قد تم تمويلها من رأس المال والاحتياطيات، ونتيجة لفقدان الاستثمارات فإن حقوق الشركاء قد تم تخفيضها بنفس المبلغ، أي أن الشركة لم تعد تملك الاستثمارات أو تستطيع استعمال الأموال التي خسرتها، والزكاة كما هو معلوم إنما تجب في الأموال التي في العمل وليس في الأموال التي خرجت من ذمة الشركة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م ببند الاستثمارات المشطوبة البالغ (١,٤٤٠,٢٩٨) ريالومبلغ (٢٨,١٠٠,١٨٣) ريالعلى التوالي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الاستثمارات المشطوبة غير معتمدة أصلًا من قبل الهيئة نظرًا لعدم تقديم المستندات المؤيدة لملكيتها، كما أن المكلف لم يقدم ما يثبت أنها استثمارات طويلة الأجل وليست متداولة، وتبعًا لرفض أصل هذه الاستثمارات فإنه لا يمكن قبول تحميل قائمة الدخل بالخسارة الناتجة عن شطبها، بالإضافة إلى أن المكلف لم يقدم المستندات التي تؤكد الإجراءات القانونية التي اتخذها في سبيل محافظته على تلك لاستثمارات، لذا تؤكد الهيئة سلامة إجرائها.

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م ببند الاستثمارات المشطوبة البالغ (١,٤٤٠,٢٩٨) ريال ومبلغ (٢٨,١٠٠,١٨٣) ريال على التوالي، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ونظرا لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لشطب الاستثمارات البالغة (١,٤٤٠,٢٩٨) ريال في عام ٢٠٠١م، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف بشأن الاستثمارات المشطوبة.

أما بالنسبة للاستثمارات المشطوبة لعام ٢٠٠٢م البالغة (٢٨,١٠٠,١٨٣) ريال فإنه باطلاع اللجنة على الإيضاح رقم (٨) من إيضاحات القوائم المالية تبين أنه ورد فيه ما نصه "تمثل الاستثمارات التي تم شطبها في مجموعة "....."، الشركات المستثمر فيها هي شركات قابضة وقد كان استثمارها الأساسي في كيان مشترك، خلال السنة قامت الشركات المستثمر فيها برهن أسهمها في الاستثمار الفرعي كضمان مقابل قرض لصالح الاستثمار الفرعي، وبسبب عجز الشركات المستثمر فيها فرعيًا عن سداد القرض قام البنك المعني بإقفال القرض مقابل أسهم الشركات المستثمر فيها في الاستثمار الفرعي التي تم رهنها، لذلك قرر مديرو الشركة شطب الاستثمار بالشركات المستثمر فيها".

وبالاطلاع على الاتفاقية الموقعة بين البنك والشركات المستثمر فيها تبين أنها تنص على "يصرح أعضاء الفريق الثاني بأنهم يتنازلون عن مطالبة الفريق الأول باي مبلغ أو تعويض أو أي حق مهما كان نوعه، وأن التنازل هو نهائي غير قابل الرجوع عنه مطلقا لأي سبب كان".

وحيث قدم المكلف المستندات المؤيدة لشطب الاستثمار في شركات خارج المملكة، لذا فإن معالجة المكلف في هذه الحالة تعد إجراءا ملائما من الناحية المحاسبية، وبناءً عليه؛ تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٢م ببند الاستثمارات المشطوبة.

**البند الثالث: تكلفة الأعمال الرأسمالية المشطوبة لعام ٢٠٠١م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد الهيئة في عدم حسم تكلفة الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠١م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن التكلفة الإضافية للأعمال تفوق المنافع الاقتصادية المستقبلية، ولذا فقد قررت الشركة شطب التكاليف المنفقة البالغة (١,٥٤٢,٤٨٣) ريال، وفقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، ولو كان مراجعو الحسابات يرون أن الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ لم يتم شطبها بالشكل الصحيح لكانوا قد بينوا ذلك في تقريرهم المهني.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لعدم تقديم المكلف المستندات التي توضح طبيعته.

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠١م ببند تكلفة الأعمال الرأسمالية المشطوبة البالغ (١,٥٤٢,٤٨٣) ريال، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ونظرًا لأن اللجنة طلبت من المكلف تزويدها بالمستندات المؤيدة لشطب الأعمال الرأسمالية، و لم يرد من المكلف أي مستندات بهذا الخصوص حتى تاريخ إصدار هذا القرار، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠١م ببند تكلفة الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ المشطوبة البالغة (١,٥٤٢,٤٨٣) ريال .

**البند الرابع: حصة الشركة في أرباح شركات مرتبطة لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) بتأييد المكلف في عدم إخضاع حصة الشركة في أرباح شركات مرتبطة للزكاة لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن المكلف لم يثبت مستنديًا ملكيته للاستثمار، فضلًا عن أنه لم يقدم ما يثبت حصوله على الأرباح من هذه الاستثمارات، كما لم يقدم المكلف أي مستندات تثبت الربط على الجهة المستثمر فيها طبقًا للمعمول به من إجراءات الهيئة حتى يمكن حسمها من الوعاء الزكوي تحاشيًا للثني في الزكاة، وبناءً عليه تطلب الهيئة بإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا البند.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن الشركات المستثمر فيها هي شركات سعودية وهي (د)، و(هـ)، و(ج)، ووفقًا للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقد أتبعت الشركة طريقة حقوق الملكية لتسجيل تلك الاستثمارات، ولذا فإن المكلف يرى حسم أرباح الشركات المستثمر فيها لتحاشي ربط الزكاة مرتين على نفس المبلغ.

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم حصة المكلف في أرباح شركات مرتبطة من ربح عامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م، في حين يرى المكلف حسم أرباح الشركات المستثمر فيها من ربح عامي الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن الإيضاح رقم (١) ينص على "تدرج الاستثمارات في شركات مرتبطة وفقا لطريقة حقوق الملكية، تتضمن القوائم المالية حصة الشركة في نتائج الشركات المرتبطة واحتياطياتها وأرباحها على أساس آخر قوائم مالية لها في نهاية شهر ديسمبر من كل سنة".

وبما أنه تم قياس عنصر الاستثمارات في شركات مرتبطة في القوائم المالية للمكلف باستخدام طريقة حقوق الملكية، وأن رصيد الاستثمارات في نهاية العام يجب أن يشمل رصيد الاستثمارات أول المدة مضافا إليه نصيب الشركة في أرباح الشركة المرتبطة خلال العام مطروحا منه ما تم توزيعه من تلك الأرباح خلال ذلك العام، وحيث أيدت اللجنة في البند الأول من هذا القرار استئناف المكلف في طلبه حسم تلك الاستثمارات من وعائه الزكوي، لذا فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم حصة المكلف في أرباح شركات مرتبطة من ربح عامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.

**البند الخامس: القروض للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٣م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) بتأييد الهيئة في إضافة القروض التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٣م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن القروض قصيرة الأجل للأعوام ١٩٩٩م و٢٠٠٠م و٢٠٠١م و٢٠٠٢م و٢٠٠٣م البالغة (٨,٥٠٠,٠٠٠ ) ريال و(١٠,٢٩٠,١٧٦) ريال و(٢٧,٦٤٢,٢٨٣) ريال و(٨,١٥٠,٠٠٠) ريال و(٦,٥٥٠,٠٠٠) ريال على التوالي لم تكن في ذمة الشركة لحول كامل طبقا لبيان حركة القروض قصيرة الأجل المقدم للهيئة، وعليه فهي لم تكن مستوفية لشرط تمام الملك، وبالتالي لا تجب فيها زكاة.

علاوة على ذلك ووفقًا لقرار صدر مؤخرًا عن ديوان المظالم فإن تفسير الهيئة للفتوى رقم (٣٠٧٧) لم يكن دقيقًا لأن الشريعة الغراء لا توجب زكاة على نفس المبلغ مرتين، وعليه فإن الذي يجب عليه سداد الزكاة هو المقرض باعتباره صاحب المال وليس المقترض لعدم استيفاء شرط تمام الملك.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقدم المستندات التي تثبت الدفعات المستلمة والمسددة من القرض خلال الأعوام محل الربط، لذا قامت الهيئة بأخذ الرصيد الأقل بين أول العام وآخره وإضافته للوعاء الزكوي لثبوت حولان الحول عليه، وذلك تطبيقًا للفتوى رقم (٢/٢٣٨٤) وتاريخ ١٤٠٦/١٠/٣٠هـ والفتوى رقم (١٨٤٩٧) وتاريخ ١٤٠٨/١١/١٨هـ والفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/١/١٥هـ، بما يعتد به فقهيًا في إضافة الأموال المستفادة بالكامل التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي، سواءً كانت هذه الأموال من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض من الشركاء أو من جهات ذات علاقة أو بنوك دائنة، وبالجملة أية أموال مستفادة تستخدمها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط الجاري، وحيث أن مضمون الفتاوى الشرعية هو إضافة هذه الأموال التي تحصل عليها الشركة سواء كانت في صورة نقود أو عرضًا من عروض التجارة، كما أن الجزء المستخدم في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقًا في الأصول المتداولة بما آلت إليه من نقدية وعروض تجارية، وبالتالي فإن الزكاة تجب في هذا الجزء من الأموال، وقد استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على معالجة البند وفقًا لما تضمنه ربط الهيئة، ومنه القرار الاستئنافي رقم (٨١٨) لعام ١٤٢٩هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٢٥٩٨/١) وتاريخ ١٤٢٩/٣/٢١هـ وبما يتضح معه شرعية ونظامية إضافة البند محل الاعتراض ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة، حيث لا يترتب على تزكية هذا المبلغ وجوب الزكاة مرتين في مال واحد وفقًا للفتوى الشرعية رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه، وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته.

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القروض إلى وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٣م، في حين ترى الهيئة إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف، 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 دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية، وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة 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 (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ 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 مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية وكشف بحركة القروض خلال العام طبقا لسجلات المكلف، تبين أن رصيد القروض في نهاية الأعوام ١٩٩٨م و١٩٩٩م و٢٠٠٠م و٢٠٠١م و٢٠٠٢م و٢٠٠٣م يبلغ (٨,٥٠٠,٠٠٠ ) ريال ومبلغ (١٠,٢٩٠,١٧٦) ريال ومبلغ (٢٧,٦٤٢,٢٨٣) ريال ومبلغ (٢٧,٩٢٣,٤٤٠) ريال ومبلغ (٨,١٥٠,٠٠٠) ريال و(٦,٥٥٠,٠٠٠) ريال على التوالي، وتطبيقًا للقاعدة المذكورة أعلاه فإن الإجراء الذي ينبغي اتخاذه هو إضافة رصيد هذا البند كمصدر من مصادر التمويل وذلك بأخذ رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل وذلك لغرض إضافة الأرصدة التي حال عليها الحول، وهو ما يتفق مع ربط الهيئة، ولذلك فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القروض إلى وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٣م.

**البند السادس: خسارة استبعاد استثمارات لعام ١٩٩٧م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٦) بتأييد الهيئة في عدم اعتماد حسم خسائر بيع الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ١٩٩٧م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة اتخذت قرارا تجاريا باستبعاد هذه الاستثمارات، وعليه فإن الخسارة محققة خلال عام الاستئناف.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الخسارة التي تم تعديل الربح بها خلال عام ١٩٩٧م البالغة (٢٦٩,٩٢٦) ريال ناتجة عن استبعاد استثمارات لم يتم اعتمادها أصلًا من قبل الهيئة، كما أن المكلف لم يقدم المستندات الثبوتية التي تؤكد حدوث هذه الخسارة فعلًا.

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ١٩٩٧م بخسارة استبعاد استثمارات البالغة (٢٦٩,٩٢٦) ريال، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بمبلغ الخسارة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ونظرًا لأن اللجنة طلبت من المكلف تزويدها بالمستندات المؤيدة لخسارة استبعاد استثمارات، ولم يرد من المكلف حتى تاريخ إصدار هذا القرار أي مستندات بهذا الخصوص، عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ١٩٩٧م بخسارة استبعاد استثمارات البالغة (٢٦٩,٩٢٦) ريال .

**البند السابع: مخصص خسارة غير محققة لعام ١٩٩٨م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٧) بتأييد المكلف في عدم إضافة مخصص الخسائر غير المحققة إلى الوعاء الزكوي لعام ١٩٩٨م.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن المخصصات والاحتياطات لا تعد من التكاليف واجبة الحسم أو التحميل على الأرباح لأنها ليست مصاريف فعلية وإنما هي مبالغ تقديرية لم تنفق فعلًا، لذلك يتوجب إضافتها للوعاء الزكوي طبقًا للفقرة (٤) من البند (أولًا) من تعميم الهيئة رقم (٢/١/٨٤٤٣) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ، كما أن اللجنة الابتدائية لم توضح الأسانيد والمبررات النظامية التي استندت عليها في قرارها بعدم إضافتها للوعاء الزكوي.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه وفقًا لمعايير التقارير المالية فقد قامت الشركة بإجراء تقويم لاستثماراتها، واستنتجت وجود انخفاض مؤقت في القيمة بحدود (٢,٨٣٤,٥٠٠) ريال، وبناءً عليه؛ فقد تم تخفيض قيمة الاستثمارات

بنفس القيمة، وقد تم إظهار المبلغ المقابل في الميزانية في حقوق الشركاء تحت مسمى بند (خسارة غير محققة من استثمارات)، ولم تكن الشركة مطالبة بقيد هذه الخسارة كمصروف للسنة، وعليه فليس من الإنصاف اعتبار مبلغ لم يتم تحميله أبدًا على حساب الربح والخسارة كمصروف.

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لعام ١٩٩٨م ببند مخصص خسارة غير محققة البالغ (٢,٨٣٤,٥٠٠) ريال، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالرجوع إلى معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية تبين أن الفقرة (١١٤) تُوجب 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.

وحيث أن هذه الاستثمارات تمثل أوراقًا مالية متداولة في سوق الأسهم السعودي، وتم قياسها في نهاية العام على أساس القيمة العادلة، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام ١٩٩٨م ببند مخصص خسارة غير محققة البالغ (٢,٨٣٤,٥٠٠) ريال.

**القرار**

**لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:**

**أولًا: الناحية الشكلية.**

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن (أ)على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (١٢) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

**ثانيًا: الناحية الموضوعية.**

١/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم استثماره في (د) و(هـ)من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم باقي الاستثمارات المحلية من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته خارج المملكة من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

د-رفض استئناف المكلف في طلبه حسم استثماراته في عقارات للتطوير من وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠٠٣م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢/أ - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠١م ببند الاستثمارات المشطوبة البالغ (١,٤٤٠,٢٩٨) ريال ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب - تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٢م ببند الاستثمارات المشطوبة البالغ (٢٨,١٠٠,١٨٣) ريال على التوالي، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠١م ببند تكلفة الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ المشطوبة البالغة (١,٥٤٢,٤٨٣) ريال ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- تأييد استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم حصة المكلف في أرباح شركات مرتبطة من ربح عامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٥- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة القروض إلى وعائه الزكوي للأعوام من ١٩٩٩م حتى ٢٠٠٣م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٦- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ١٩٩٧م بخسارة استبعاد استثمارات البالغة (٢٦٩,٩٢٦) ريال ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٧- رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠١م ببند مخصص خسارة غير محققة البالغ (٢,٨٣٤,٥٠٠) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

**ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.**

**وبالله التوفيق،،،**