(القرار رقم ١٦٨١ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (٢٠٠٢/j) لعام ١٤٣٨هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٤/٢٥هـ 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 حاليًا) 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 (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٣١) لعام ١٤٣٧هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام المالية من ٢٠١١م وحتى ٢٠١٣م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٣/٢٢هـ كل من: .....و.....و..... كما مثل المكلف .....و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٣١) لعام ١٤٣٧ هـ بموجب الخطاب رقم (١٤٣٧/٢/١٥٠) وتاريخ ١٤٣٧/١٠/٢٨هـ. وقدم استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٤٤٨) وتاريخ ١٤٣٨/١/١هـ. مرفقًا معه ضمانًا بنكيا بالفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي بمبلغ (٧٤,١٦٠,٠٠٩) ريالٍ بتاريخ ١٤٣٨/١/٣هـ الموافق ٢٠١٦/١٠/٤م. كما قدم ما يثبت استلامه للقرار الابتدائي بتاريخ ١٤٣٧/١١/٤هـ. وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية. مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند عدم حسم الاستثمار في (ب)من الوعاء الزكوي مع إضافة مصدر تمويل هذا الاستثمار إلى الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠١١م وحتى ٢٠١٣م.

قضى القرار الابتدائي برفض اعتراض المكلف للحيثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تقبل بحسم الاستثمار في (ب)من الوعاء الزكوي مع إضافة مصدر تمويل هذا الاستثمار إلى الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠١١م وحتى ٢٠١٣م وأن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثانية بالرياض أيدت هذا الإجراء في قرارها رقم ٣١ لعام ١٤٣٨هـ المتضمن في حيثياته عدم كفاية المستندات وأنه لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية للمبررات التالية:

طبقًا لإيضاحات القوائم المالية والبنود المحاسبية ذات العلاقة بالاستثمار وحقوق الملكية لكل من الشركة المستثمرة ((أ)) والشركة المستثمر فيها (ب) وكلاهما شركتين سعوديتين ١٠٠% يتضح أن الشركة المستثمرة حصلت على نسبة ٢١% من رأس مال الشركة المستثمر فيها عن طريق تحويل الشركاء ملكيتهم في شركة أخرى ثم الاستحواذ عليها في عام ٢٠١١م وهي الشركة (ج) وهي أيضًا شركة سعودية بنسبة ١٠٠% ومسجلة لدى الهيئة بالرقم المميز (٣٠٠٢٠٦٩٧٢٦) وتم قيد حصة الشركة المستثمرة في حقوق ملكية الشركة المستثمر فيها في دفاتر الشركة المستثمر فيها بالقيد المحاسبي التالي:

رأس المال١٨٦,٢٤٣ مليون ريالٍ

حقوق الملكية الإضافية٩٨٨,٧٥٨ مليون ريالٍ

كما تم إجراء القيد المحاسبي التالي في دفاتر الشركة المستثمرة.

من/ح استثمارات في (ب) ١,١٧٥,٠٠١ مليون ريالٍ

إلى/ح تمويل إضافي من الشركاء ضمن بنود حقوق الملكية ١,١٧٥,٠٠١ مليون ريالٍ

وقد تم عكس هذا الإجراء في الإقرارات الزكوية لكلا الشركتين بإخضاع حقوق الملكية ورأس المال للزكاة عند محاسبة الشركة المستثمر فيها (ب) وكذلك إخضاع تمويل الشركاء الإضافي مقابل حسم الاستثمارات في الشركة المستثمرة (ب) محل الاستئناف.

كما أن مصدر تمويل هذا الاستثمار ناتج عن إعادة تقييم الشركة(ج) التي تم الاستحواذ عليها من قبل الشركة محل الاستئناف ومن ثم التنازل عنها مقابل تملك ٢١% من رأس مال الشركة المستثمر فيها حيث تم تقييم أصول الشركة المستحوذ عليها (المتنازل عنها) كالتالي:

البند	القيمة بالآلاف
موجودات ملموسة	١١٠,٣٩٦
شهرة	٥١٩,١٦٤
موجودات غير ملموسة	٥٤٥,٤٤١
الإجمالي	١,١٧٥,٠٠١

إن هذا الإجراء تطلب مزيد من الوقت لغرض إجراء التعديلات النظامية فيما يتعلق بسجل المساهمين وإقرار الزيادة في رأس المال عن طريق رسملة حقوق الملكية الإضافية ودعم المصادر الأخرى لزيادة رأس المال وعقد وحضور جمعيات مجالس الإدارة وإقرار تلك الزيادة والتي تم ترجمتها فعليًا وإجراء جميع الترتيبات النظامية وقد تضمنت إيضاحات القوائم المالية لكلا الشركتين إيضاح حول هذه البنود حتى تم إقرار الزيادة في رأس المال , وفي عام ٢٠١٤م وتحديدًا في ٢٠١٤/٣/٢٥م الموافق ١٤٣٥/٥/٢٤هـ تم تعديل عقد التأسيس في الشركة المستثمر فيها (ب) وإقرار الزيادة في رأس المال عن طريق الآتي:

رسملة حقوق الملكية الإضافية بقيمة	١,١٢٢,٢٨٢,٨٠٠ ريالٍ
مخصومًا منها رصيد الزيادة في المقابل المحول	(٥٣٥,٠٤٦,٣٦٨) ريالٍ
تمويل من حساب الأرباح المبقاة	٤٠٥,٨٩٤,٤٦٨ ريالٍ

صافي الزيادة في رأس المال ٩٩٣,١٣٠,٩٠٠ ريالٍ

افترضت الهيئة عند إجراء ربطها الزكوي أن الحصص الإضافية المقدمة من الشركاء (ضمن بنود حقوق الملكية للشركة المستثمرة) تعتبر ديون وقامت بإضافتها إلى الوعاء ولم تقبل حسم كامل الاستثمارات من الوعاء الزكوي بمعنى إضافة مصادر التمويل وعدم حسم الأصول أو الاستثمارات الممولة، وفي نفس الوقت لم تأخذ بالاعتبار إقرارات الشركة المستثمر فيها والتي قدمت للهيئة وتم تعبئتها بإضافة حقوق الملكية الإضافية إلى الوعاء الزكوي وسداد الزكاة عنها مما يؤكد الثني في الزكاة على مال واحد.

من تسلسل الأحداث والاطلاع على القوائم المالية للشركتين يتضح وجود النية والغرض لدى الشركاء من هذا الاستثمار وأكد ذلك تصنيفها وإيضاحات القوائم المالية لدى الشركتين وقرارات مجلس الإدارة وترجمت ذلك عن طريق إظهارها كزيادة مقترحة في رأس المال في عام ٢٠١٣م وتأكيد زيادة رأس المال وإقرار الزيادة فعليًا في عام ٢٠١٤م وتحديدًا في ٢٠١٤/٤/٢٥م وهذه إجراءات لاحقة تدل وتؤكد على النية المسبقة والغرض منها.

أنه تم تقديم المستندات التي تدعم وجهة نظرنا سواء لدى الهيئة أو لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية، ولكن عن طريق السهو غير المقصود قامت اللجنة الابتدائية بدراسة البيانات المقدمة من الهيئة دون الأخذ بالاعتبار ما قدمناه من بيانات ومستندات.

وبناءً عليه؛ نأمل إعادة النظر في القرار الابتدائي الصادر بحقها بما يتماشى مع الشريعة الإسلامية الغراء ويكفل ويضمن حقوق المكلفين.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن مبلغ الاستثمارات في شركة زميلة الذي يعترض عليه المكلف كما في الجدول:

البيان	٢٠١١م	٢٠١٢م	٢٠١٣م
المبلغ المعترض عليه	١,١٧٥,٠٠٠,٤٥٩	١,٢٣٥,٤٤٧,٠٨٨	١,١٩١,٢٩٣,٢٩٩

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

بعد الاطلاع على القوائم المالية للسنوات محل الاعتراض والإيضاحات المتممة لها أرقام (٤و١٢) 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) ريالٍ 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 و٢٠١٣م.

كما أظهرت القوائم المالية للشركة المستثمر فيها العملية بأن خصص سعر الشراء بمعرفة شركة مهنية , وتم تسجيل الأصول المستحوذ عليها بالقيمة العادلة وتسجيل الحصة في رأس المال بالقيمة إلاسمية للأسهم المصدرة من الشركة المستحوذة (المستثمر فيها) , كما تم تسجيل الفرق بين القيمة إلاسمية للأسهم المصدرة من الشركة المستحوذة 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 (١,١٧٥,٠٠١,٠٠٠) ريالٍ وقيمة الحصة في رأس المال مبلغ (١٨٦,٢٤٣,٠٠٠) ريالٍ وحقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ ضمن حقوق الشركاء بمبلغ (٩٨٨,٧٥٨,٠٠٠) ريالٍ .

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

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 الاستثمار في (ب)بقيمته الدفترية بمبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٤٥٩) ريالٍ و(١,٢٣٥,٤٤٧,٠٨٨) ريالٍ و(١,١٩١,٢٩٣,٢٩٩) ريالٍ للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م على التوالي من الوعاء الزكوي، أو عدم إضافة بند حصص إضافية مقدمة من الشركاء إلى الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠١١م وحتى ٢٠١٣م، في حين أن الهيئة تتمسك بوجهة نظرها بحسم الاستثمار بقيمته الاسمية بمبلغ (١٨٦,٢٤٣,٠٠٠) ريالٍ . للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين من قائمة المركز المالي للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م أن من ضمن عناصر حقوق الشركاء المضافة خلال عام ٢٠١١م بند "حصص إضافية مقدمة من الشركاء" بمبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ ، وتبين من إيضاح (٤) "الاستثمار في شركات مرتبطة" أن تكلفة الاستثمار المضاف خلال عام ٢٠١١م بمبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ ، وأنه تم الحصول عليه كحصة في ملكية (ب) بنسبة ٢١% من رأس المال المصدر بقيمة اسمية (١٨٦,٢) مليون ريالٍ والقيمة العادلة له بمبلغ (١,١٧٥) مليون ريالٍ وذلك مقابل نقل ملكية الشركاء في (ج)إلى (ب)، وتضمن إيضاح (٢) أن الاستثمار في الشركة المرتبطة يحتسب بطريقة حقوق الملكية , كما اطلعت اللجنة على القوائم المالية للشركة المستثمر فيها (ب) وتبين من قائمة المركز المالي أن من ضمن عناصر حقوق الملكية بند "حقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ" ظهر بمبلغ (١,١٢٢,٢٨٢,٨٠٠) ريالٍ لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م وبند "الزيادة المقترحة في رأس المال" الذي ظهر بمبلغ (٩٩٣,١٣٠,٩٠٠) ريالٍ لعام ٢٠١٣م وفي عام ٢٠١٤م أصبح رأس المال بمبلغ (١,٨٨٠,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ مقارنة بمبلغ (٨٨٦,٨٦٩,١٠٠) ريالٍ في الأعوام السابقة، وتبين من إيضاح (٢/٤) "دمج الأعمال" أنه بناءً على اتفاقية الاستحواذ تم في ٢٠١١/١/١م تحويل الموجودات والمطلوبات والعمليات للشركة (ج) للشركة المستثمر فيها كما يلي:

صافي الموجودات الملموسة	١١٠,٣٩٦
شهرة	٥١٩,١٦٤
موجودات غير ملموسة	٥٤٥,٤٤١
مجموع الموجودات	١,١٧٥,٠٠١
رأس المال	١٨٦,٢٤٣
حقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ	٩٨٨,٧٥٨
مجموع حقوق الملكية	١,١٧٥,٠٠١

كما اطلعت اللجنة على قرار الشركاء بتعديل عقد تأسيس (د) بدخول شركاء جدد بتاريخ ١٤٣١/١٢/١هـ الموافق ٢٠١٠/١٠/٧م المتضمن أن .....تنازلت بالبيع بالقيمة الاسمية عن حصة بنسبة ٢١% للشركة (ب) (شريك جديد) بما لهذه الحصص من حقوق وما عليها من التزامات، وأن كافة الشركاء يرغبون في زيادة رأس مال الشركة من (٥٠٠٠) حصة إلى (٨,٨٦٨,٦٩١) حصة والقيمة الاسمية لكل حصة (١٠٠) ريالٍ . واطلعت اللجنة على قرار الشركاء المتضمن في الفقرة (٣) أن الشركاء وافقوا على زيادة رأس مال الشركة من (٨٨٦,٨٦٩,١٠٠) ريالٍ إلى (١,٨٨٠,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ وأنه سيتم تمويل الزيادة من صافي رصيد حقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ مخصومًا منها الزيادة في المقابل المحول المدرجة ضمن حقوق الملكية (٥٨٧,٢٣٦,٤٣٠-٩٩٣,١٣٠,٩٠٠=٤٠٥,٨٩٩,٤٧٠) ريالٍ حيث سيتم تمويل هذا الفرق من الأرباح المبقاة التي تظهرها شهادة المحاسب القانوني الصادرة في ٢٠١٤/١/٧م.

كما اطلعت اللجنة على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة على الشركة المستثمر فيها ((ب)) لعام ٢٠١١م بموجب الخطاب رقم (١٤٣٧/٢٢/٣٤٩١) وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢٦هـ وتبين أنه تم إضافة "حقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ" بمبلغ (١,١٢٢,٢٨٢,٨٠٠) ريالٍ ضمن عناصر الوعاء الموجبة وتم خصم "موجودات غير ملموسة" بمبلغ (١,١٤٨,٨٦٥,٤٤٣) ريالٍ "والزيادة في المقابل المحول" بمبلغ (٥٣٥,٠٤٦,٣٦٨) ريالٍ ضمن عناصر الوعاء السالبة.

وحيث تبين أن استثمار المكلف في (ب)نشأ عند استحواذ الشركة المستثمر فيها (ب) المحدودة) على شركة زميلة (ج) وتم إثبات عملية الاستحواذ (تحويل الموجودات والمطلوبات والعمليات) في الشركة المستثمر فيها بالقيمة العادلة بمبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ التي يقابلها رأس المال المصدر بقيمة اسمية (١٨٦,٢٤٣,٠٠٠) ريالٍ وظهر الفرق ضمن حقوق الملكية بند "حقوق ملكية إضافية ناشئة عن الاستحواذ" بمبلغ (٩٨٨,٧٥٨,٠٠٠) ريالٍ ، تم تمويل الصافي منه بعد خصم الزيادة في المقابل المحول المدرج ضمن حقوق الملكية في عام ٢٠١٤م من الأرباح المبقاة بمبلغ (٤٠٥,٨٩٩,٤٧٠) ريالٍ ، وأن المكلف يحتسب هذا الاستثمار في قوائمه المالية وفقًا لطريقة حقوق الملكية التي يحتسب على أساسها الاستثمار وفقًا للقيمة التي يقاس بها في الشركة المستثمر فيها وتتغير قيمته خلال الفترات المالية وفقًا للتغيرات التي تحدث (أرباح أو خسائر أو توزيعات) في قوائم الشركة المستثمر فيها، حيث أثبته بقيمته العادلة بمبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريالٍ والفرق بينه وبين القيمة الاسمية بمبلغ (٩٨٨,٧٥٨,٠٠٠) ريالٍ ظهر ضمن حقوق الملكية، وحيث إن المعالجة الزكوية لهذا الاستثمار تبنى على ما آل إليه في وعاء الزكاة للشركة المستثمر فيها (استثمار داخل المملكة) ولا يوجد اختلاف بين الهيئة والمكلف على كون هذا الاستثمار يمثل عرض قنية، بناء عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في (ب)بمبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٤٥٩) ريالٍ و(١,٢٣٥,٤٤٧,٠٨٨) ريالٍ و(١,١٩١,٢٩٣,٢٩٩) ريالٍ للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م على التوالي من الوعاء الزكوي.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٣١) لعام ١٤٣٧هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في (ب)بمبلغ (١,١٧٥,٠٠٠,٤٥٩) ريالٍ و(١,٢٣٥,٤٤٧,٠٨٨) ريالٍ و(١,١٩١,٢٩٣,٢٩٩) ريالٍ للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م على التوالي من الوعاء الزكوي. وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق.،،