

## الزكاة

القرار رقم: (2020-IR-93)

الصادر في الاستئناف المقيد برقم: (Z-2018-1617)

لجنة الاستئناف

## الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات الزكاة وضريبة الدخل

### المفاتيح:

زكاة - وعاء زكوي - مكاسب غير محققة - إيرادات استثمارات طويلة الأجل مُزكاة - أرباح استثمارات مُزكاة  
في شركات تابعة سعودية - مخصص زكاة مدور - دائنو أسهم - توزيعات الأرباح.

### الملخص:

مطالبة المستأينة بإلغاء قرار الدائرة الابتدائية بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للعام المنتهي في ٢٠١٣/١٢/٣١م - اعترضت المستأينة أمام الدائرة الاستئنافية بشأن بند مكاسب غير محققة من استثمارات، وبند أرباح شركات تابعة، وبند مخصص الزكاة الشرعية المدورة، وبند دائني الأسهم للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م ودائني توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م - أسست المستأينة اعتراضها لبند مكاسب غير محققة من استثمارات على أن الهيئة المستأنف ضدها قامت بإضافة الزيادة في إعادة تقييم استثمارات العملاء في شركات مُستثمر فيها، وهذه الزيادة في قيمة الاستثمارات، الناتجة عن إعادة التقييم في نهاية العام لا تمثل إيرادات أو أرباحاً للشركة المستأينة، بل تمثل الزيادة في القيمة السوقية للاستثمارات المملوكة للشركة المستأينة. ولبند أرباح شركات تابعة على أن هذه الأرباح سبق تزكيتها في الشركة التابعة التي تمت تصفيتها، وأن إعادة تزكيتها مرة أخرى يُعدُّ ثنياً للزكاة. ولبند مخصص الزكاة الشرعية المدورة تطبيقاً للقاعدة الفقهية (مال الزكاة لا تجب فيه الزكاة)، حيث إن الأرباح الخاضعة للزكاة تؤخذ في الحساب قبل خصم الزكاة. ولبند دائني الأسهم للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م ودائني توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م تأسيساً على أنها قامت بفصل المبالغ في حساب بنكي منفصل - دلت النصوص النظامية على أن أي إضافة للمكاسب غير المحققة للوعاء الزكوي يجب أن يقابلها حسم الاستثمارات بقيمتها السوقية من الوعاء الزكوي. وأن الأصل المتقرر في الشركات السعودية هو أنها تقوم بتقديم إقراراتها الزكوية إلى الهيئة وتتم محاسبتها زكويًا طبقاً لهذه الإقرارات. وأن المقصود بالقاعدة الفقهية (مال الزكاة لا تجب فيه زكاة) أن المال المزكي لا تجب فيه الزكاة في الحول الذي تم تزكية المال فيه، وبالتالي فإن بقاء تلك المبالغ لدى الشركة لمدة عام آخر يتعين معه وجوب الزكاة عليها لذلك

العام. وأن استقلال أرصدة مبالغ دائني الأسهم ودائني توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م بحساب مستقل لا يتداخل مع أموال الشركة المستأنفة ولا تتسلط عليه يترتب عليه إخراجها من الوعاء الزكوي - ثبت للدائرة الاستئنافية أن مبلغ (المكاسب غير المحققة من الاستثمارات) المتبقي، والذي ترى المستأنفة أن الهيئة المستأنف ضدها لم تحسمه من الاستثمارات، قد ظهر في الربط محسومًا باعتباره «إيرادات استثمارات طويلة الأجل مزكاة». و ثبت لها أن أرباح استثمارات المستأنفة في الشركة السعودية التابعة (أ) قد سبق أن تمت تزكيته، ولم تنفِ الهيئة المستأنف ضدها ادعاءات المستأنفة في هذا الصدد. و ثبت لها أن مبالغ بند مخصص الزكاة مدور ظل باقياً لدى المستأنفة لمدة عام آخر لاحق على العام الذي تمت تزكيته فيه. و ثبت لها خروج الأموال المتعلقة بدائني الأسهم ودائني توزيعات الأرباح من الأموال التي تدخل في ملك المستأنفة وتتصرف فيها تصرف المالك في ملكه. مؤدًى ذلك: قبول الاستئناف لبند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية، وبند دائني الأسهم للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م ودائني توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م، ورفض الاستئناف لبند مكاسب غير محققة من استثمارات، وبند مخصص الزكاة الشرعية المدورة.



## الوقائع:

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

إنه في يوم السبت ٣٠/٠٢/١٤٤٢هـ الموافق ١٧/١٠/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، بمقرها في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠١/٠٥/١٤٣٨هـ، من شركة (...). على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٣٢) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٢٢/٣٧) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة (...) على الربط الزكوي للعام المنتهي في ٢٠١٣/١٢/٣١م.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند مكاسب غير محققة؛ للحثيات الواردة في القرار.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند التبرعات؛ للحثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض اعتراض المكلف على بند أرباح شركات تابعة؛ للحثيات الواردة في القرار.
- ٤- رفض اعتراض المكلف على بند مخصص الزكاة الشرعية المدور؛ للحثيات الواردة في القرار.

٥- رفض اعتراض المكلف بالأغلبية على بند دفعات مقدّمة من العملاء؛ للحثيات الواردة في القرار.

٦- رفض اعتراض المكلف على بند دائني توزيعات أرباح؛ للحثيات الواردة في القرار. وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى شركة (...)، تقدّمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

١- بند مكاسب غير محقّقة من استثمارات، قامت الهيئة بإضافة أرباح مكاسب غير متحققة، وهي تمثل الزيادة في إعادة تقييم استثمارات عملائنا في شركات مستثمر فيها، وكما أضافت الرصيد المتراكم لتقييم الاستثمارات، وهذه الزيادة في قيمة الاستثمارات (مكاسب غير محققة)، الناتجة عن إعادة التقييم في نهاية العام لا تمثل إيرادات أو أرباحًا للشركة، بل تمثل الزيادة في القيمة السوقية للاستثمارات المملوكة للشركة المستأنفة، وظهورها في القوائم المالية بغرض إبلاغ مُستخدم القوائم المالية بأن لدى الشركة المستأنفة استثمارات قيمتها السوقية في ٣١/١٢/٢٠١٣م، أكبر من تكلفة الحصول على هذه الاستثمارات عند الاستحواذ عليها، وتطلب الشركة المستأنفة تعديل الربط بإظهار الاستثمارات بالتكلفة بعد خصم (مكاسب غير محققة) والناتجة عن إعادة تقييمها في نهاية العام.

٢- بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية، تشير الشركة المستأنفة إلى امتلاك عملائها حصص في شركة (أ) تعادل ٨٨٪ من رأس المال، وهي شركة سعودية تحت التصفية، وعند الانتهاء من تصفيتها حققت أرباحًا من التصفية وعكست الشركة المستأنفة هذه الأرباح في سجلاتها على أساس «مبدأ حقوق الملكية»، وحسب الإقرار المقدم من شركة (أ) تم تزكية هذه الأرباح للهيئة، ومنعًا لثني الزكاة يجب خصم الأرباح المحققة من هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة المستأنفة.

٣- بند مخصص الزكاة المدورة، تشير الشركة المستأنفة إلى عدم إضافة مخصص الزكاة المدور بمبلغ (٤٥٧,٦٩٠,١٠) ريالًا للوعاء الزكوي تطبيقًا للقاعدة الفقهية (مال الزكاة لا تجب فيه الزكاة)؛ حيث إن الأرباح الخاضعة للزكاة تؤخذ في الحسابان قبل خصم الزكاة.

٤- بند دائني الأسهم للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م، ودائني توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م، تشير الشركة المستأنفة إلى أن الهيئة لم تتحقق من الرصيد الخاص بتوزيعات الأرباح الذي لم يحل عليه الحول لدى الشركة، وأنها أضافت توزيعات أرباح دائني الأسهم للوعاء الزكوي مرتين بمبلغ (٢٢٥,٢٠١,١٥٣) ريالًا، وأن ما حال عليه الحول أقل بكثير من ذلك المبلغ، فلم تتحقق الهيئة من الرصيد الذي حال عليه الحول لدى الشركة، وأن الشركة المستأنفة قامت بفصل المبلغ في حساب بنكي منفصل، كما أنه لا زكاة على ما يخص (دائني توزيعات أرباح)

لعدم تَوَلان الحول ولا زكاة على (دائني الأسهم) لأن كامل المبلغ كان منفصلاً عن حسابات الشركة بإيداعه في حساب خاص في المساهمين، وأنه سيوافي اللجنة بشهادة بنكية بالمبلغ الذي يخص (دائني الأسهم) بمقدار (٤,٠٢٦,٣٨٧) ريالاً.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المرافعة للنظر في موضوع الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة، وحيث طلبت الشركة المكلفة من الدائرة استكمال لائحة الاستئناف المقدمة منها بمذكرة إلحاقية بموجب ما كان من طلب لها خلال الجلسة التي عُقدت عن بعد بتاريخ ٠٢/٠٢/١٤٤٢ هـ، فتم إمهالها مدة أسبوعين لتقديم ما لديها بخصوص الطلب المرفوع منها إلى الدائرة.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض، فتلقت الدائرة جواباً من الهيئة حول ما طلب منها من جواب في شأن لائحة استئناف المكلف بتاريخ ٠١/٢٠/١٤٤٢ هـ، وعليه قررت الدائرة استكمال نظر القضية في ضوء ما تضمنه ملفها من أوراق، وما تضمنه رد الهيئة على اعتراض المكلف أمام اللجنة الابتدائية، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينقل الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها حين الاستئناف، وحيث تلقت الدائرة المذكرة الإلحاقية من الشركة المكلفة بتاريخ ٠٢/٢٠/١٤٤٢ هـ، والتي تضمنت شرحاً وتفصيلاً لمضمون بندين مُعتَرَض عليهما، وهما بند (أرباح من شركة تابعة تحت التصفية) وبند (دائني الأسهم ودائني توزيعات الأرباح) دون إضافة أسباب جديدة على ما كان لديها من دفع وقدمتها فيما سبق لعدم استئنافها.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب:

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً ووفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

**ومن حيث الموضوع؛** فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إن القضية أصبحت جاهزة للنظر فيها على أساس ما تقدم، فقد قررت الدائرة البت في شأن الاستئناف المرفوع من الشركة المكلفة بخصوص البنود محل الاعتراض على النحو الآتي:

١ - بند مكاسب غير محققة من استثمارات، وحيث إنه بعد تأمل ما جاء باستئناف

الشركة المكلفة على نحو ما سبق عرضه بخصوص ذلك البند، وبعد الرجوع إلى ما تضمنه القرار الابتدائي من بيان لموقف الهيئة في شأن ذلك البند عند مناقشته أمام اللجنة المصدرة للقرار محل الاستئناف، وما كان من نتيجة خلصت إليها تلك اللجنة إزاء البند محل النظر، فقد تبين للدائرة أنه لا يوجد خلاف على المبدأ بين الطرفين في أن تكون أي إضافة للمكاسب غير المحققة للوعاء الزكوي، سيقابلها حسم الاستثمارات بقيمتها السوقية من الوعاء الزكوي، وحيث كان الخلاف بناء على ما ذكر مرتباً في مدى تطبيق هذا المبدأ؛ إذ يرى المكلف أن الهيئة لم تحسم هذه المبالغ وفقاً لهذا المبدأ وقدّم مقارنة لمبلغ الاستثمارات المحسوم في ربط الهيئة والمبلغ الظاهر في القوائم المالية، وحيث تبين للدائرة أن المبلغ المتبقي الذي يرى المكلف أن الهيئة لم تحسّمه من الاستثمارات قد ظهر في الربط محسومًا باعتباره «إيرادات استثمارات طويلة الأجل مزكاة» مما يتحقق معه تطبيق المبدأ الذي تقوم عليه المحاسبة عن الاستثمارات المتاحة للبيع وفقاً لمعايير المحاسبة، مما يلزم معه تأييد القرار الابتدائي، وعدم قبول استئناف المكلف في موضوع هذا البند.

٢- بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية، وحيث كان استناد الشركة المكلفة قائماً على أساس أن شركة (أ)، تمتلك فيها الشركة المكلفة ما نسبته ٨٨٪، وأنه قد تم تزكية الأرباح الخاصة بنشاط تلك الشركة بموجب ما يكون عليه حال الشركات السعودية التي تقدّم إقراراتها الزكوية للهيئة ويتم الربط عليها بناءً على ذلك، وحيث إن أرباح الشركة المكلفة لدى الشركة المُستثمر فيها سيترتب عليه وجود حالة ثني للزكاة عندما تطلب الهيئة أداء الزكاة عن تلك الأرباح مرة أخرى حال تقديم الإقرار الزكوي من الشركة المكلفة، وحيث كانت قناعة اللجنة المُصدرة للقرار مؤسسة على أن الشركة المكلفة لم تقدّم المستندات التي تؤيد دعواها عند اعتراضها على ربط الهيئة بخصوص هذا البند، وحيث إن المتقرر في شأن الشركات السعودية قيامها بتقديم إقراراتها الزكوية للهيئة، وحيث إن الهيئة لم تنفي ادعاء المستأنف بتزكية تلك الأرباح لدى الشركة المُستثمر فيها، وحيث كان ذلك الأمر عند نفيه متيسراً للهيئة بمواجهتها للشركة المكلفة بما يُثبت عدم تزكية تلك الأرباح في الشركة المُستثمر فيها من واقع الإقرارات الزكوية التي تقدّمها الشركات المكلفة للهيئة، أو نفي ذلك بإثبات تصفية الشركة بالكامل وعدم وجود ملف زكوي للشركة المُستثمر فيها بعد انتهاء تصفيتها وأداء ما كان عليها من حقوق للهيئة بمخالصة تتم في مثل تلك الأحوال، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم مبلغ (بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية) من الوعاء الزكوي له، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بخصوص ذلك البند.

٣- بند مخصص الزكاة المدورة، وحيث اكتفى المستأنف في مذكرته في شأن ذلك البند بما ورد من اعتراض له على احتساب مخصص الزكاة المدورة ضمن الوعاء الزكوي على نحو ما جاء في أقواله أمام اللجنة الابتدائية، وحيث كان دفع

المستأنف حينها قائمًا بالنظر إلى ما يعتقده بأن أصل تلك المبالغ قد تم أداء الزكاة عليها وأن القاعدة الفقهية في هذا الشأن تقضي بأن: (مال الزكاة لا تجب فيه زكاة)، وحيث إن تلك المبالغ المخصصة قد حال عليها الحول وهي في ذمة الشركة، وحيث إن مدار القاعدة يستند إليها المكلف لا شأن لها في انطباقها على الحالة محل النظر؛ إذ إن المقصود بها أن المال المزكى لا تجب فيه الزكاة في الحول الذي تم تزكية المال فيه، وبالتالي فإن بقاء تلك المبالغ لدى الشركة لمدة عام آخر يتعين معه وجوب الزكاة عليها لذلك العام، وحيث كان الأمر كما دُكر فقد خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بخصوص هذا البند.

٤- بند دائني الأسهم للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م، ودائني توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م، وحيث إنه فيما يتعلق بهذا البند، وباطلاع الدائرة على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة عن العام المنتهي ٢٠١٣/١٢/٣١م، فقد لوحظ أن الهيئة قد أضافت إلى الوعاء الزكوي رصيد آخر المدة لكل من (دائني توزيعات الأرباح) و (دائني الأسهم -تعديلات رأس المال) كما قامت بإضافة رصيد أول المدة لنفس الحسابين، وحيث إن محور الخلاف بين طرفي النزاع هو ما إذا كان رصيد (دائني توزيعات الأرباح ودائني الأسهم) محتفظًا به في حساب بنكي مستقل لا تتصرف فيه الشركة من عدمه، وحيث قدّم المكلف لهذه الدائرة ضمن مرفقات مذكرته الإلحاقية الواردة للدائرة بتاريخ ٢٠١٣/٠٢/٢٠هـ، عيّنة من تحويلات الشركة من حسابها البنكي إلى حساب في بنك آخر لغرض توزيعات الأرباح، وحيث كان رد الهيئة الوارد بتاريخ ٢٠١٣/٠١/٢٠هـ، على استفهام الدائرة بخصوص البند محل النزاع متمثلًا في أن الخلاف بين الهيئة والمكلف خلاف مستندي، ولذلك قامت بإضافة مبلغ ذلك الرصيد محل الخلاف بالنظر إلى عدم توافر المستندات المثبتة لاستقلال مبالغ تلك الأرصدة بحساب مستقل لا يتداخل مع أموال الشركة، ولا تتسلط الشركة عليه مما تخلص معه الدائرة إلى أن أرصدة الحسابات محل الخلاف ليست تحت تصرف الشركة، سواء ما يتعلق برصيد آخر المدة لعام ٢٠١٢م المضاف إلى الربط الزكوي لعام ٢٠١٣م، أو الرصيد الأقل لعام ٢٠١٣م المضاف للوعاء الزكوي في ضوء استقرار قناعتها بكفاية ما قدّمه المكلف من مستندات مثبتة لخروج الأموال المتعلقة بدائني الأسهم ودائني توزيعات الأرباح من الأموال التي تدخل في ملك الشركة وتتصرف فيها تصرف المالك في ملكه، ومن ثم فإن الدائرة يتقرر لديها عدم خضوع الأرصدة محل الخلاف للعامين ٢٠١٢م و٢٠١٣م للزكاة، وبالتالي قبول استئناف المكلف بخصوص ذلك البند، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأنه.

## القرار:

**وبناء على ما تقدّم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:**  
**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدّمه المكلف شركة (...) رقم مميز (...), ضد القرار رقم (٣٢)، لعام ١٤٣٧هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف بخصوص بند مكاسب غير محققة من استثمارات، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف بخصوص بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية، وتقرير حسم مبلغ الأرباح من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف بخصوص بند مخصص الزكاة المدورة، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بخصوص بند (دائني الأسهم للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م، ودائني توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و٢٠١٣م)، بعدم إخضاع أرصدها للزكاة، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

**وصلى الله وسلّم على نبيينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.**