

## الزكاة

القرار رقم: (IR-2020-23)

في الاستئناف رقم: (1511-2018-Z)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات  
الزكاة وضريبة الدخل

### المغاتيج:

زكاة - وعاء زكوي - ما يدخل ضمن الوعاء الزكوي - الاستثمارات.

### الملخص:

مطالبة المستأنفة بالغاء قرار لجنة الفصل بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م - اعتبرت المستأنفة أمام الدائرة الاستئنافية بشأن بند الخسائر المرحلة وبند الاستثمارات، وأسست اعتراضها على أن المال الذي تطلب الهيئة إدخاله ضمن حساب الزكاة، لا يعد مالاً موجوداً لكي تتوارد عليه الزكاة، وأن الهيئة قامت بجسم الاستثمارات المملوكة من رأس المال المسجل بالشركات المستثمر فيها فقط، دون تلك الممولة من الحساب الجاري الدائن للشركات؛ لأن تلك المعالجة تعني إضافة مبالغ الاستثمارات لوعاء الزكاة مرتين، وذلك بتزكيتها لدى الشركات المستثمر فيها واحتسابها ضمن وعائتها، ومرة لدى الشركة المستثمرة - أجابت الهيئة بأن ما يجب حسمه من خسائر هي الخسائر المعدلة بموجب ربوط المصلحة للأعوام السابقة - دلت النصوص النظامية على أن المعتبر في الخسائر المرحلة هو ما تم تعديله وفق ما يتطلبه النظام الزكوي وليس المدرج في القوائم المالية - ثبت للدائرة أن المستأنفة لم تقدم صحة اعتراضها بشأن بند الخسائر المرحلة، كما ثبت قيام الشركة بإثبات طريقة الاستثمار من خلال قوائمها المالية بطريقة لا يتطرق إليها الشك لاعتبارها غير ذلك، يستلزم من جانب الهيئة إثبات خلاف الظاهر لاعتبار تلك المبالغ المدفوعة كما لو كانت ديناً من المستأنفة في مواجهة مدینتها، دون الاكتفاء بمجرد عدم إثبات الملكية في رأس المال كدليل لصحة ادعاء الهيئة، كما ثبت أن الشريك المسجلة باسمه تلك الحصص في الشركة (أ) قد أقر بأنه لا يملك تلك الحصص المسجلة باسمه، وإنما هي ملك خالص المستأنفة، وأن الهيئة لم تتناول ما جاء في هذا الإقرار مكتفية بالأذذ بالملكية المسجلة. أما الشركة (ب) فثبت وجود تلك المبالغ في ذمة الشركة

المكلفة قبل تأسيس الشركة، وبقاوئها في حوزتها في العام محل الخلاف مؤدّى ذلك: قبول الاعتراض في جزء منه ورفض الاعتراض في جزء.

## الوقائع:

### الحمد لله وحده والصلوة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء ٢٢/١٢/١٤٤١هـ الموافق ٠٨/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨هـ، الموافق ٢٠/٠٩/٢٠٢٠م، من شركة (...)، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٤٢) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في القضية رقم (٣٦٤٩/٢٢/١٤٣٤) 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 للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- تأييد الهيئة في صحة إجرائها بمعالجة بند الخسائر المرحلة للأعوام محل الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

٢- تأييد الهيئة في عدم قبول حسم فرق الاستثمارات للأعوام محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الاعتراض على ما جاء في القرار الابتدائي في شأن بند الخسائر المرحلة للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، وكذلك بند الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م. وحيث تبين أن ملخص اعتراض المستأنف على البند الأول يتضمن أن اللجنة أيدت الهيئة في عدم حسم كامل قيمة الخسائر المرحلة بمبلغ (٤٧,٠١٠) ريالاً، وذلك لا يتفق مع القاعدة الشرعية المعروفة المتمثلة في أن ما يمتلكه المكلف فعلًا هو الذي يجب أخذه في الاعتبار عند احتساب الزكاة الشرعية، وأن بيانات المركز المالي المدققة للمكلف تبين وجود نقص في ممتلكات المكلف ينافي أخذه في الحساب عند الاحتساب الصحيح للوعاء الزكوي له، أخذًا في الاعتبار الخسائر التي تظهرها كذلك القوائم المالية المدققة للأعوام السابقة، وليس بموجب الخسارة التي تعدلها الهيئة العامة للزكاة والدخل، بالنظر إلى أن البنود التي تعدل بها الخسارة المدورة تكون مبالغ خرجت من ذمة المكلف ولم تعد في حوزته وقت وجوب الزكاة فيها، فلا

يستقيم من الناحية الشرعية أن يقوم المكلف بزكاة أموال صرفها وأصبحت في حيازة آخرين، أو أنها من جهة أخرى تمثل مبالغ لبند **كمكافأة نهاية الخدمة** والمخصصات، وهي جميعها في حساب الهيئة سينتج عنها ازدواجية في الزكاة، فإذا لم يؤخذ في الحسبان الأرصدة المدورة لتعديل الخسائر المرحلة بها في تلك السنوات. كما أن المعمور أن الزكاة تجب شرعاً في عروض التجارة، والخسائر المتراكمة تعني أن المكلف قد خسر عروض تجارته، فكيف يستقيم تزكية عروض تجارة لم تكن موجودة حين وجوب الزكاة، تأسيساً على أن الهيئة لم تعرف بخسارة المكلف بهذه العروض؟ والزكاة تبني على واقع الحال الذي يثبت من خلاله عدم وجود تلك الأموال لخسارة المكلف لها، مما يتعين معه وجوب حسم الخسائر المتراكمة كاملة وعدم موافقة الهيئة بتعديلها لتلك الخسائر عند احتساب الزكاة؛ ولذلك يطلب المكلف اعتماد مبلغ الخسائر المرحلة البالغ (٤٧,٠٤٠,١٠٨) ريالاً من وعائمه الزكوي للأعوام محل الاعتراض، وإلغاء القرار فيما قضى به في ذلك شأن.

وفيما يخص مرتكز استئناف المكلف بخصوص البند الثاني المتعلق بطلبه حسم الاستثمارات المملوكة من الحساب الجاري الدائن للشركاء للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م، فقد جاء فيه اعتراض المكلف في شأنه بالنظر إلى أن قرار اللجنة أيد فقط إجراء الهيئة بحسم الاستثمارات المملوكة من رأس المال المسجل بالشركات المستثمر فيها فقط، دون تلك الممولة من الحساب الجاري الدائن للشركاء؛ لأن تلك المعالجة تعني إضافة مبالغ الاستثمارات لوعاء الزكاة مرتين؛ وذلك بتزكيتها لدى الشركات المستثمر فيها واحتسابها ضمن وعائهما، ومرة لدى الشركة المستثمرة، مما يتربّب عليه إخضاع مالٍ واحد للزكاة مرتين في دول واحد، فنكون أمام حالة ثانية للزكاة المتقرر عدم صحة احتسابها بذلك الشكل، ولا نعلم مستند الهيئة في أن ما يمول من رأس المال المسجل يعد استثماراً وأن ما يمول من جاري دائن الشركاء، يعد ديناً خاضعاً للزكاة، حيث لم يقصر نظام الشركات تكوين تلك الشركات على أساس رأس المال ابتداءً إلا لغرض التسجيل لها، ثم ترك للشركاء الخيار في التوسيع في استثماراتهم باستخدام شتى مصادر التمويل دون اقتصار ذلك على رأس المال المسجل فقط، وأن استخدام الهيئة لمصطلح **الأطراف ذات العلاقة** لتبرير اعتبار العلاقة بين الشركة والشركات المستثمر فيها، يتمثل في علاقة إقرارات ومدابية، لم يكن معياراً صحيحاً؛ إذ إن الشركاء في الشركة المستثمرة هم الشركاء أنفسهم المالكون للشركات المستثمر فيها، فلا يكون الإنسان طرفاً في علاقة مع نفسه، إذ لا يمكن تصور قيام الشخص بإقرارات نفسه، فالعلاقة هي علاقة استثمار بين الشركة المكلفة والشركات المستثمر فيها، وليس علاقة مفترض بمقتضى، وهذا الموقف الذي يؤكده المستأنف للتعامل مع تلك الاستثمارات من جاري الشركاء، هو الذي يتفق مع ما عليه الفتوى رقم (٣٠٧٧) وتاريخ

١٤٢٦/١١/٨هـ، إضافة إلى ما أكدته كثير من القرارات الاستئنافية الصادرة في معالجة تلك الاستثمارات المملوكة من شركة في شركة أخرى عن طريق تمويلها من جاري الشركاء، وعلى ذلك يطلب المكلف حسم بند الاستثمارات موضوع الاعتراض من وعاء زكاة الشركة المكلفة للأعوام محل الخلاف، مختتماً طلباته بذلك.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عمّا تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنددين محل الاعتراض، والذي تضمن تأكيد الهيئة في ردتها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكّد لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عما سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الاستئنافية المكلفة لبيان أسبابها في حينه.

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 تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً 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 قررت الدائرة البت في شأن الاستئناف المرفوع من الشركة المكلفة بخصوص البنددين محل الاعتراض على النحو الآتي:

**أولاً:** بند الخسائر المرحلية للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م: لما كان التعامل الزكوي لاحتساب وعاء الزكاة عندما تتضمن حسابات المكلفين على خسائر مدورة مذكورةً بما جاءت به التعليمات الخاصة بذلك الواردة ضمن إفادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل (الهيئة) وفق خطابه رقم (٤٨/٣) بتاريخ ٢٠١٢/٨/١٢هـ الذي نص على: «الخسائر المردودة التي تحسم من وعاء الزكاة هي الخسائر المعدلة للسنوات السابقة من جانبكم، إن كانت ثمة تعديلات». وعليه، فلا يحسم من وعاء الزكاة إلا ما سبق أن اعتمدتموه من خسائر تلك

السنوات بموجب التسويات النهائية التي صدرت حينها. وحيث نص كذلك تعليمي الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١٩٤٢) وتاريخ ١٤١٨/٧/١٩ على: «أن الخسائر المدورة التي يجوز حسمها هي خسائر السنة أو السنوات السابقة المعدلة طبقاً لريوط المصلحة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطيات فقط إليها والتي سبق تخصيص (تحفيض) الخسارة بها في سنة تكوينها؛ وذلك منعاً للازدواج الزكوي».

وحيث تبين للدائرة أن الطرفين متفقان على حسم الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي إلا أن الهيئة ترى أن ما يجب حسمه من خسائر هي الخسائر المعدلة بموجب ريوط المصلحة للأعوام السابقة، ومع إدراك اللجنة أن الخسائر التي أظهرتها القوائم المالية المعتمدة التي قدمها المكلف للمصلحة تمثل نتائج عادلة إلا أنه لأغراض احتساب الوعاء الزكوي فإن هناك بعض البنود التي تظهر في القوائم المالية للمكلف ولا تظهر عند احتساب الوعاء الزكوي ويكون لها أثر تراكمي خلال الأعوام، لذا فإنها قد يحدث اختلافات بين رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة طبقاً لسجلات المكلف وبين رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة المعدلة وفقاً لريوط الهيئة، وحيث إن المعتمد في الخسائر المتراكمة احتسابها وفقاً لريوط التي تجريها الهيئة على نحو ما سبق بيانه من قرارات تدكم معالجتها؛ وعليه فإن الدائرة خلصت إلى رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الخسائر المرحلة طبقاً للقوائم المالية من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٧ - ٢٠٢٠م، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، ولا ينال من ذلك ما يدعيه المكلف من أن المال الذي تطلب الهيئة إدخاله ضمن حساب الزكاة، لا يعد مالاً موجوداً لكي تتوجب عليه الزكاة؛ إذ إن التعديلات التي تجريها الهيئة على الربط عند وجود الخسائر المدورة يكون مأخوذاً في حسابه التعديلات التي تراعي للوصول إلى المال الذي يجب فيه الزكاة، وحيث جاء دفع المكلف مرسلًا بادعاء أن المال الغير موجود لا تجب فيه الزكاة دون تحديٍ لذلك المال للتحقق من وجوده عينًا أو في الذمة لكي يمكن التعامل معه وبث وتحقيق صحة دعواه أو مجانبتها للصواب، يتأكد معه صرف النظر عنه من قبل الدائرة لعدم قيامه على ما يدعم ويؤيد صحة دعواه.

**ثانيًا:** بند الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٧ - ٢٠١١م: وحيث تبين للدائرة بعد فحص جميع المستندات المرتبطة بخصوص ذلك البند المستأنف عليه فقد ثبت لديها أنه: ١- فيما عدا شركة (أ) وشركة (ب)، فإن استثمارات الشركة المكلفة فيها لا يمكن النظر إليها باعتبارها مجرد تمويل بالاكتفاء فقط على معيار الملكية المثبتة في رأس المال لكي لا يتم استبعادها من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة ما دام أن حقيقة المبالغ المدفوعة من طريق تمويل آخر كجاري الشركاء أو غيره قد كانت مؤدية إلى استثمار الشركة المكلفة في الشركات التي تم دفع الاستثمار فيها، خصوصاً إذا ما كانت تلك الشركات

المستثمر فيها تظهر واقع تلك المبالغ، ولم يثبت عدم قيام تلك الشركات بأداء الواجب الزكوي عليها، وحيث لم يكن ذلك الأمر محل خلاف لمنازعة الهيئة بشأنه، وعليه فإن قيام الشركة بإثبات طريقة الاستثمار من خلال قوائمها المالية بطريقة لا يتطرق إليها الشك لاعتبارها غير ذلك، يستلزم من جانب الهيئة إثبات خلاف الظاهر لاعتبار تلك المبالغ المدفوعة كما لو كانت دينًا من الشركة المكلفة في مواجهة مدینيها، دون الالكتفاء بمجرد عدم إثبات الملكية في رأس المال كدليل لصحة ادعاء الهيئة؛ وعليه قررت الدائرة بخصوص تلك الاستثمارات احتسابها بصفتها استثمارات جائزة الجسم من الوعاء الزكوي من الشركة المكلفة بكامل المبالغ المثبتة في القوائم المالية بخصوص تلك الاستثمارات.

وأما بخصوص شركة (أ)، وادعاء الشركة المكلفة بوجوب حسم الاستثمار فيها من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، فإنه قد تبين بعد فحص ملف القضية والمستندات المرفقة به أنه قد تم التنازل من الشريك (...) عن حصته المستثمر فيها في تلك الشركة لصالح الشركة المكلفة (...)، بما نسبته (١٥٪) من إجمالي رأس مال الشركة المستثمر فيها، وحيث إن المتحصل من مراجعة الدائرة لما تضمنه ملف القضية من أوراق، قد جاء فيها أن الشريك المسجلة باسمه تلك الحصص قد أقر بأنه لا يملك تلك الحصص المسجلة باسمه، وإنما هي ملك خالص للشركة المكلفة، وحيث كان الثابت من خلال أوراق القضية والقرار الصادر بشأنها، أن الهيئة لم تتناول ما جاء في هذا الإقرار، والنتيجة التي تترتب عليه عند الربط لمعرفة مآل ذلك الاستثمار للشركة المكلفة المسجلة باسم أحد الشركاء، واكتفت بالأأخذ بالملكيّة المسجلة بموجب ما تظهره توثيقاتها، وحيث إن وجود ذلك الإقرار والإفادة المتضمنة فيه يعد عنصراً مهمّاً لتقرير مصير احتسابه أو عدم احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، الأمر الذي يتقرر لدى الدائرة بشأنه ترجح اعتباره استثماراً يحسم من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة بالمقدار الذي تم التنازل عنه من قبل الشريك، من واقع إقراراته المقدمة للهيئة في الأعوام محل الخلاف ٢٠٠٧ - ٢٠١١م.

وأما ما يخص استثمار الشركة المكلفة في شركة (ب)، فإنه بعد الاطلاع على ما احتواه ملف القضية من مستندات، وما تضمنه القرار الابتدائي في شأن ذلك البند المعارض عليه، تبيّن أن عقد التأسيس للشركة قد وقع بتاريخ ٢٠/١٢/٣٠م، وبالتالي فإن ظاهر هذا الأمر يرتب تقرير وجود تلك المبالغ في ذمة الشركة المكلفة قبل تأسيس الشركة، وبمقاييسها في حوزتها في العام محل الخلاف (٢٠١١م). وعليه، خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتقرير عدم حسم استثماره في شركة (ب) من وعائه الزكوي عن العام ٢٠١١م.

القرار:

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف شركة (...), سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد القرار رقم (٢٤)، لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف بخصوص بند (الخسائر المرحلة للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف المكلف بحسم استثماراته من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م، ما عدا استثماره في شركة (ب) لعام ٢٠١١م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.