

## الزكاة

القرار رقم: (IR-2020-35) |

الصادر في الاستئناف رقم: (1474-2018-Z) |

## اللجنة الاستئنافية

## الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

### المفاتيح:

زكاة- وعاء زكوي - ما يدخل ضمن الوعاء الزكوي - مصروفات - نفقات مؤجلة - استثمارات طويلة الأجل (قنية)- النفقات المؤجلة أيا كان مسماها تحسم من الوعاء الزكوي - الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية تعتبر استثمارات طويلة الأجل.

### الملخص:

مطالبة المستأنفة إلغاء قرار الدائرة الابتدائية المطعون عليه، بتأييد طريقة احتساب الزكاة فيما يخص التعامل الزكوي مع بندي النفقات المؤجلة والربح المعدل وتزكية أرباح الشركة مرتين، ورفض حسم مخصص مقابل العجز في حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام ٢٠١١م، مستندة إلى وجود التناقض في عدم احتساب تلك الخسائر ضمن منطوق القرار الابتدائي، في حين أن سرد أسبابه ووقائعه في بنوده المختلفة جاءت بموافقة الهيئة على اعتراض الشركة المستأنفة - الاستثمار في أدوات حقوق ملكية طويلة الأجل (حتى وإن كانت تلك الاستثمارات مراد منها اقتناؤها لبيعها) يستلزم أن يتم زكاة نصيب الشركة المستأنفة في حقوق ملكية تلك الشركات المستثمر فيها من واقع القوائم المالية لتلك الشركات المستثمر فيها، النفقات المؤجلة والواردة في القوائم المالية للمستأنفة (أيًا كان مسماها) وتحسم من الوعاء الزكوي، وأن الأصل المتقرر لاحتساب الوعاء الزكوي ومعرفة المستحق بناءً عليه يتطلب وجود المال الذي توجبت عليه الزكاة لدى المستأنفة في نهاية الحول، وحساب صافي الوعاء يستلزم أخذ الخسائر المتراكمة واستبعاد الأصول الثابتة أياً ما كانت طريقة تمويلها للوصول إلى التقدير الزكوي. مؤدى ذلك: تأييد القرار الابتدائي لبند عدم تزكية الاستثمارات الخارجية، وتعديله لبند احتساب الخسائر المرحلة المعدلة للشركة المستأنفة وإلغاء باقي البنود.



## الوقائع:

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

إنه في يوم الأحد ١٤/١١/١٤٤١هـ الموافق ٠٥/٠٧/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل...؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٥/١٠/١٤٣٨هـ الموافق ٠٩/٠٧/٢٠١٧م، من (أ)، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض رقم (١٤) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في الدعوى رقم (Z-2018-1474) المقامة من المستأنفة في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض المقدم من المكلف (أ) على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م شكلاً.

### ثانياً: وفي الموضوع:

١- قبول اعتراض المكلف على بند عدم حسم القرض المساند للاستثمار؛ للحيثيات الواردة في القرار.

٢- بند احتساب الزكاة على الشركات الخارجية، والذي جاء على النحو التالي:

**أولاً:** رفض اعتراض المكلف في احتساب الزكاة الشرعية على نصيب المكلف في استثماره بشركة (ب)؛ للحيثيات الواردة في القرار.

### ثانياً:

أ- انتهاء الخلاف في تزكية أرباح شركة (ب) بمبلغ (١٢,٠١٦,٨٧٥) ريال لعام ٢٠١٢م مرتين؛ للحيثيات الواردة في القرار.

ب- رفض حسم النفقات المؤجلة من الوعاء الزكوي لشركة (ب) عن عامي ٢٠١٢م، ٢٠١٣م؛ للحيثيات الواردة في القرار.

ج- رفض احتساب الزكاة على الربح المعدل وليس على وعاء الزكاة للعام ٢٠١٢م؛ للحيثيات الواردة في القرار.

د- رفض اعتراض المكلف على بند حسم مخصص مقابل العجز في حقوق الملكية؛ للحيثيات الواردة في القرار.

هـ- قبول اعتراض المكلف على بند عدم اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة المستثمر فيها؛ للحيثيات الواردة في القرار.

و- رفض اعتراض المكلف على بند الخسائر المرحلة المعدلة؛ للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلقَ ذلك القرار قبولًا لدى المدعية (أ)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

١- استئناف الشركة قائم على اعتراضها أساسًا على احتساب الزكاة الشرعية عن الاستثمارات الخارجية في شركة (ب) عن العامين ٢٠١٢م و٢٠١٣م، واحتياطًا عند عدم الاستجابة لطلب الشركة بخصوص عدم احتساب الزكاة أصلًا عن تلك الاستثمارات، فإن الشركة تستأنف على طريقة احتساب الزكاة فيما يخص التعامل الزكوي مع بندي النفقات المؤجلة والربح المعدل الواردين في الفقرتين (ب) و(ت) من (أولًا) من البند رقم (٢) من قرار اللجنة محل الاستئناف.

٢- استئناف الشركة على احتساب الخسائر المرحلة المعدلة للشركة للأعوام ٢٠١١م و٢٠١٢م و٢٠١٣م؛ لوجود التناقض بعدم احتساب تلك الخسائر ضمن منطوق القرار، في حين أن سرد أسباب ووقائع القرار في بنوده المختلفة جاء بموافقة الهيئة على اعتراض الشركة المكلفة وإقرار اللجنة لذلك، دون أن يظهر أثر ذلك عند إيراد فقرات منطوق القرار محل الطعن.

٣- اعتراض الشركة على تزكية أرباح شركة (ب) بمبلغ (١٢,٠١٦,٨٧٥) ريالًا، مرتين، مرة يربط الهيئة على الشركة المكلفة، ومرة أخرى يربط الهيئة على شركة (ب) لعام ٢٠١٢م.

٤- رفض حسم مخصص مقابل العجز في حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام ٢٠١١م وتضمينه منطوق القرار، بالرغم من إشارة اللجنة إلى انتهاء الخلاف بصدده.

٥- عدم اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة المستثمر فيها كمصاريف نظامية للأعوام ٢٠١١م، ٢٠١٢م، ٢٠١٣م، بالرغم من أن أسباب القرار وحيثياته في البنود المتعلقة بتلك الخسائر قد جاءت بما يفيد الأخذ بها واعتمادها عند حساب الوعاء لحسمها حين احتساب المتوجب الزكوي على الشركة المكلفة.

وحيث إنه بعد تزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بنسخة من لائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة، واطلاع الدائرة على جواب الهيئة على تلك المذكرة المتضمنة في ملف القضية، تبين لها اكتفاء الهيئة بما سبق أن تم إبدائه أمام اللجنة الابتدائية عند نظرها لاعتراض المكلف بخصوص البنود المستأنف عليها. وحيث إنه بعد تداول الدائرة في شأن الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة، وبعد الاطلاع على ما تضمنه القرار محل الطعن في سرده لوقائعه وأسبابه، وأخذًا بالاعتبار لما تضمنته لائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة، والتي أكدت فيها أن استئنافها على البنود محل الخلاف مبنيٌّ أيضًا على المسببات نفسها الواردة في خطاب اعتراض الشركة المكلفة، وبعد

النظر في مجمل ما تضمنه ملف القضية من أوراق؛ تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل فيها في كل البنود محل الاستئناف.



## الأسباب:

**الناحية الشكلية؛** حيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة، تبين 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.

**الناحية الموضوعية؛** فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجمل دفوع المستأنف تبين للدائرة ما يأتي:

**أولاً:** فيما يتعلق باحتساب الزكاة على الشركات الخارجية المستثمر فيها لعام 2012م و2013م، فإن استئناف الشركة قائم على اعتراضها أساساً على احتساب الزكاة الشرعية عن الاستثمارات الخارجية في شركة (ب) عن العامين 2012م و2013م، حيث كان استئناف الشركة قائماً في صورته الأساسية بطلب عدم احتساب الزكاة الشرعية عن تلك الاستثمارات الخارجية للعامين 2012م و2013م، على سند من القول أن تلك الاستثمارات كان الهدف منها الحصول على ريعها، وبالتالي لا تجب عليها الزكاة من وجهة نظره استناداً إلى عدد من الفتاوى والقرارات التي ساقها لدعم وجهة نظره، وباعتبارها كذلك مما يصدق عليها وصف القنية، وكذلك لعدم وجود النية للمتاجرة بها، وأنها مقتناة لريعها، وحيث إنه بعد النظر فيما ذكره المكلف من أسباب يراها محققة لعدم اعتبار تلك الاستثمارات مالا تتوجب فيه الزكاة، وحيث إن ما تدعيه الشركة المكلفة بخصوص تلك الاستثمارات بنفي توجب الزكاة عليها بالكامل لا يمكن التسليم به (حتى وإن كانت تلك الاستثمارات مراداً منها اقتناؤها لريعها)؛ إذ إن الاستثمار في أدوات حقوق ملكية طويلة الأجل يستلزم أن يتم زكاة نصيب الشركة المكلفة في حقوق ملكية تلك الشركات المستثمر فيها من واقع القوائم المالية لتلك الشركات المستثمر فيها، وهو ما قامت به الهيئة وفقاً لما ورد في القرار الابتدائي، ومن ثم فلا وجاهة لمطالبة المكلف بعدم إخضاع تلك الاستثمارات للواجب الزكوي من واقع قوائمها المالية، مما يترتب عليه عدم قبول استئناف المكلف بعدم تزكية تلك الاستثمارات ابتداءً على نحو ما سبق بيانه. وحيث أصبح الخلاف -والحال ما ذكر- متعلقاً بخصوص ذلك البند قائماً بالنظر إلى اعتراض الشركة المكلفة، المتمثل في أن تكون المعالجة السليمة في احتساب الزكاة على تلك الاستثمارات بالأخذ في الاعتبار حسم

النفقات المؤجلة لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م، واحتساب الزكاة بناءً على صافي الوعاء عوضاً عن احتسابه على أساس صافي الربح المعدل، وذلك بأخذ الخسائر المتراكمة في الاعتبار، والوصول لحساب الوعاء الزكوي بدون أثر شراء عروض قنية من أرباح عام ٢٠١٢م، وحيث إن المكلف يطالب باحتساب الزكاة على الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل، وحيث إنه فيما يتعلق بالنفقات المؤجلة تبين للدائرة أن المكلّفة تفيد بشأنها في مذكرة استئنافها، بأن هذا البند ظهر في القوائم المالية بمسميين اثنين؛ أحدهما: المصاريف المقدمة، والثاني: مبالغ مدفوعة مقدماً طويلة الأجل، وأن كليهما يأخذ حكم النفقات المؤجلة، وأن الهيئة واللجنة من بعدها لم يُبيّننا الأساس النظامي الذي استندا إليه لعدم حسم تلك المصروفات المؤجلة من وعاء الزكاة، خصوصاً وأن المكلف يشير في استئنافه إلى أن هذه المصاريف ظاهرة وبشكل واضح في القوائم المالية المدققة لشركة (ب)، وأن اللجنة الابتدائية لم تطلب من الشركة أي مستندات إضافية بما يدفع عنها الالتباس ويوضح لها طبيعة هذه المصروفات. كما أن رفض الهيئة لهذه النفقات جاء بناءً على عدم وجود مسمى نفقات مؤجلة في القوائم المالية، ولم يؤخذ في الاعتبار وجود مسميات مرادفة لهذا المسمى تأخذ نفس المعالجة المحاسبية، وهي تحديداً المصاريف المقدمة والمبالغ المدفوعة مقدماً طويلة الأجل، وحيث تبين للدائرة أن الخلاف كان على مبدأ وجود هذه المصروفات وليس على مبلغها، وحيث تأكدت اللجنة من وجود هذه المصروفات في القوائم المالية، مما يستدعي معه تأييد المكلف في حسم تلك المصروفات وفقاً لإقراره الزكوي.

وفيما يتعلق بطلب المكلّفة احتساب الزكاة على الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل للشركة (ب) في عام ٢٠١٢م، فقد أشارت المكلّفة في استئنافها إلى أقيقتها في تخفيض الربح المعدل لعام ٢٠١٢م بالخسائر المتراكمة المعدلة، مستنده في ذلك إلى فتوى شرعية وتعميم من الهيئة بهذا الصدد، وأشارت كذلك في استئنافها إلى أن اللجنة الابتدائية لم تُشر في قرارها إلى طلب الشركة لتخفيض الربح المعدل بالخسائر المتراكمة المعدلة، وتضيف أيضاً أن استخدام الشركة للأرباح في شراء عروض قنية خلال العام يوجب احتساب الزكاة على الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل، واستندت في ذلك على فتوى شرعية وعدد من القرارات الاستئنافية.

وحيث إن الأصل المتقرر لاحتساب الوعاء الزكوي ومعرفة المستحق بناءً عليه، يتطلب وجود المال الذي توجبت عليه الزكاة لدى المكلّفة في نهاية الحول، وحيث إن حساب صافي الوعاء يستلزم أخذ الخسائر المتراكمة واستبعاد الأصول الثابتة -أيّ ما كانت طريقة تمويلها- للوصول إلى التقدير الزكوي دون أن يتأثر ذلك بما إذا كان صافي ذلك الوعاء أقل من الربح المعدل؛ وعليه فقد خلصت الدائرة في هذا الشأن إلى تأييد وجهة نظر المكلّفة لحساب الزكاة باعتبار صافي الوعاء الزكوي دون النظر إلى مقدار الربح المعدل الذي لا يعكس بالضرورة وجود

المال المتوجب فيه الزكاة التي يدور معها استحقاق أدائها في ذمة المكلفة، ولا ينال من ذلك ما ورد في اعتراض الهيئة لتأييد وجهة نظرها بإخضاع صافي الأرباح للشركة التي حال عليها الحول، وأن هذه الأرباح موجودة لدى الشركة بنهاية السنة المالية ولم يتم إنفاقها، وحيث إن مثل ذلك الاستنتاج الذي تقول به الهيئة لا يعني بقاء المال النقدي لدى الشركة عندما تصنفه أرباحاً لها، ما دام قد ثبت تصرف الشركة بالاستثمار فيه في عروض قنية، ولا يغير في عدم وجودها بقاء النتيجة المالية للشركة كربح محاسبي مسجل في قوائمها المالية.

**ثانياً:** وفيما يخص اعتراض المكلفة على البند الوارد في القرار الابتدائي بمسمى (اعتماد الخسائر المرحلة المعدلة)، وحيث كان اعتراض المكلفة قائماً على أساس وجود التناقض فيما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند، بالرغم من تأييد القرار في الفقرة الرابعة من منطوقه له، وقبول اعتراض المكلفة في حسم حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة على نحو ما جاء في نتيجة ذلك البند وتأييد اللجنة للمكلفة بشأنه، فقد خلصت الدائرة بشأن ذلك للاعتراض إلى قبول استئناف الشركة المكلفة باعتماد حسم الخسائر المرحلة المعدلة؛ لتأكيد اللجنة المصدرة للقرار محل الطعن على أنه لا اختلاف على مبدأ حسم الخسائر المعدلة وفقاً للربوط المعدلة، وإنما الخلاف فقط في تحديد مبلغ الخسائر الذي سيتأثر به حساب ذلك البند المعترض عليه، إذ قبلت اللجنة حسم تلك المبالغ بتحديد مقدارها على نحو ما أظهرته تفاصيل وأسباب مناقشتها لبند اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة، وفق ما كان في سرد أسباب قرارها عند مناقشتها لذلك البند، وأما بخصوص حسم مخصص مقابل عجز حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام ٢٠١١م، وبالنظر إلى أنه قد استقر لدى اللجنة مصدرة القرار أثناء سرد مناقشتها لذلك البند وأسباب وصولها إلى النتيجة بشأنه، والتي خلصت فيها إلى أن الهيئة ستقوم بتخفيض مبلغ حصة الشركة في خسائر شركات تابعة في الربط الزكوي والمعاد للربح بنفس مبلغ المخصص، مما يعني انتفاء أثر الخطأ في قيد قيمة المخصص، وعلى الرغم من أن اللجنة قد انتهت بصدده إلى رفض اعتراض المكلفة على أساس أن الهيئة ستصحح لاحقاً هذا الخطأ، فإن حقيقة إقرار الهيئة في عرض وجهة نظرها بأنها قد أجابت الشركة المكلفة في طلبها حسم مبلغ (٥، ٠٣١)، كان من اللازم انعكاس تلك النتيجة على تعديل مبلغ مجموع الخسائر المعدلة على نحو ما تم انتهاء الخلاف عليه من الهيئة، وما قضت به اللجنة كذلك من إقرار لوجهة نظر المكلفة بشأنه، والذي جاء ضمن سرد الوقائع والأسباب لكي يتحقق بذلك إزالة التعارض مع ما قضى به منطوقه في ذلك الشأن، ويتحقق به كذلك قناعة اللجنة وتسببها فيما أتت عليه ضمن قرارها، وحيث إن من المقرر قضاءً أنه إذا جاءت نتيجة منطوق القرار غير متفقة مع ما أثبتته وقائع القرار وسرد أسبابه من تبييتها لانتهاه النزاع حول المسائل محل النظر على نحو

ما سبق بيانه، ولما كانت نتيجة القرار لا يتضمنها منطوق الحكم وحده، وإنما هو ما يتحقق معه الفصل في الدعوى أيًا كان موضعه، سواء كان ذلك واردًا في الأسباب أو المنطوق؛ لما يشكله الحكم من وحدة واحدة لا تتجزأ. لِمَا كان ذلك وكان قد ورد في أسباب القرار موافقة الهيئة على حل ما كان محلًا للنزاع بتبني وجهة نظر المكلف في ذلك، وما كان عليه الحال بانتهاء الخلاف مع الهيئة في بعض مسائله، بتأكيد اللجنة مصدرة القرار على تلك النتيجة بخصوص ذلك البند، الأمر الذي يقتضي معه حسم تلك الخسائر الواردة في مناقشة بند (حسم مخصص مقابل عجز في حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام 2011م)، بمقدار (0، 031، 813) ريالًا، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في اعتماد الخسائر المرحلة المعدلة، أخذًا في الحسبان أثر موافقة الهيئة على ما ورد ضمن مناقشة البند رقم (3) في وقائع وأسباب القرار الابتدائي، وما يستتبعه كذلك تأييد القرار الابتدائي للمكلف في البند رقم (4) الوارد في منطوق القرار الابتدائي.

## القرار:

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / (أ)، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض رقم (14) لعام 1438هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

أ- فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند احتساب الزكاة على الشركات الخارجية:

1- رفض استئناف المكلف بخصوص طلبه عدم تزكية استثماراته الخارجية بشركة (ب) كشرط لحسم تلك الاستثمارات من وعاء الزكاة لعامي 2012م و2013م؛ وذلك للأسباب والحجيات الواردة في هذا القرار.

2- قبول استئناف المكلف في طلبه حسم النفقات المؤجلة من الوعاء الزكوي لشركة (ب) لعامي 2012م و2013م؛ وذلك للأسباب والحجيات الواردة في هذا القرار.

3- قبول استئناف المكلف في طلبه احتساب الزكاة على صافي الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل لشركة (ب) لعام 2012م؛ وذلك للأسباب والحجيات الواردة في هذا القرار.

ب- قبول استئناف المكلف في طلبه احتساب الخسائر المرحلة المعدلة للشركة المكلفة للأعوام ٢٠١١م و٢٠١٢م و٢٠١٣م، بعد تعديلها وفق ما يأتي:

١- أثر انتهاء الخلاف مع الهيئة بتأييدها للمكلف ضمن ما ورد في أسباب البند الثاني الوارد في القرار الابتدائي، والمتعلق باعتراض الشركة على تزكية أرباح شركة (ب) بمبلغ (١٢، ٠١٦، ٨٧٥) ريال مرتين: مرة يربط الهيئة على الشركة المكلفة، ومرة أخرى يربط الهيئة على شركة (ب) لعام ٢٠١٢م؛ وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- أثر انتهاء الخلاف مع الهيئة بتأييدها للمكلف ضمن ما ورد في أسباب البند الثالث الوارد في القرار الابتدائي بعنوان (حسم مخصص مقابل العجز في حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام ٢٠١١م)؛ وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- أثر تأييد القرار الابتدائي للمكلف في البند الرابع منه بعنوان (عدم اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة المستثمر فيها كمصاريف نظامية للأعوام ٢٠١١م و٢٠١٢م و٢٠١٣م)؛ وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

**وبالله التوفيق.**