الزكاة

قرار رقم: (IR-2020-66) |

الصادر في الاستئناف المقيد برقم: (Z-2018-1708) |

## لجنة الاستئناف

## الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات الزكاة وضريبة الدخل

**المفاتيح:**

زكاة - ربط زكوي - إعادة فتح الربط - وعاء زكوي - ما يدخل ضمن الوعاء الزكوي - رصيد الاستثمار الإضافي - توزيعات الأرباح

### الملخص:

مطالبة المستأنِفة بإلغاء قرار لجنة الفصل بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل الزكوي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م- اعترضت المستأنِفة أمام اللجنة الاستئنافية بشأن بند إعادة فتح الربط، وبند رصيد الاستثمار الإضافي، وبند توزيعات الأرباح- أسست المستأنِفة اعتراضها على أنه لا يجوز للهيئة إعادة فتح الربط لكون المكلفة قامت باتباع القواعد المحاسبية باحتساب الاستثمارات الإضافية في الشركات المستثمر فيها وقيدها في الحساب الجاري الدائن للشركاء في تلك الشركات، وعدم حسم تلك المبالغ يترتب عليه ثني للزكاة، وأن مبالغ رصيد الاستثمارات يتم إدراجها ضمن الحساب الجاري للشركاء في الشركات المستثمر فيها، وتُحسب ضمن وعائها الزكوي؛ وبشأن توزيع الأرباح، فالهيئة طبقت الحول القمري، رغم أن النظام في المملكة لم يرفض توزيعات الأرباح على الشركاء في آخر السنة المالية للشركة، وأنها خرجت من ذمة المستأنِفة- دلت النصوص النظامية على أن الأساس في إجراء الربط أن يكون خلال خمس سنوات، وبعد ذلك يعتبر الإقرار مقبولًا من الهيئة- ثبت للدائرة الاستئنافية عدم وجود أي مخالفة شرعية لاحتساب الزكاة بإقرار المستأنِفة، وأن إعادة فتح الربط على هذا النحو ليس له ما يبرره، ولم تقدم الهيئة ما يثبت أن الاستثمارات الإضافية تُعد قروضًا ناشئة عن معاملات تجارية، ولم يثبت وجود أي دفعات مسددة أو مجدولة للسداد. مؤدى ذلك: رفض الاعتراض في جزء، وقبوله في الباقي.

## المستند:

القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٤١٧/١/١٩هـ.

## الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤٢/١/٢٨هـ الموافق ٢٠٢٠/٩/١٦م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل بمقرها في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٦/٥/٣هـ الموافق ٢٠١٥/٢/٢٢م من شركة (...) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في جدة، رقم (٧) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٠٧) المقام من المستأنِف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولًا: قبول الاعتراض شكلًا من شركة (...) على إعادة فتح الربط الزكوي لعامَي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، والربط الزكوي المعدل لعامَي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨، وفقًا لحيثيات القرار.

ثانيًا: وفي الموضوع:

١- تأييد الهيئة في إعادة فتح الربط لعامَيْ ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وفقًا لحيثيات القرار.

٢- تأييد الهيئة في عدم الاستجابة لطلب المكلف بحسم الاستثمار الإضافي من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٨م وفقًا لحيثيات القرار.

٣- تأييد الهيئة في إضافة الأرباح الموزعة البالغة (١٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، التي حال عليها حول قمري كامل إلى وعاء الزكاة وفقًا لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولًا لدى المدعية (...)، تقدَّمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

١- بند إعادة فتح الربط الزكوي للشركة للعامين ٢٠٠٥ و٢٠٠٦م، حيث ترى الشركة المكلفة أن استناد اللجنة عند تأييدها لإعادة فتح الربط الزكوي على الشركة إلى ما جاء في القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٤١٧/١/٩هـ، لم يكن استنادًا صحيحًا بالنظر إلى أن إعادة فتح الربط بعد مضي خمس سنوات من الإشعار النهائي لذلك الربط بقبوله من الهيئة لا يكون إلا عندما يوجد خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات، أو عند وجود الأخطاء المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن الهيئة في الواقع لم تراعِ مجمل ما جاء به ذلك القرار الوزاري، حيث كان فتح الربط قائمًا على أساس عدول الهيئة عما جاء بإقرار المكلف باحتساب الاستثمارات الإضافية في الشركات المستثمر فيها، وعدم قبول

استبعاد مبالغها من وعاء الشركة المستثمرة بمقدار ما تم سداده كاستثمارات في الشركات التي دفعت فيها تلك الأموال، وتم قيدها في حساب جاري الشركاء في تلك الشركات؛ إذ إن ذلك الإجراء كان هو المتبع لدى الهيئة قبل أن تعدل عن ذلك الإجراء، بالرغم من أن تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٩/١٧٣٣) بتاريخ ١٤٢٦/٣/٢٨هـ جاء صريحًا في اعتماد تلك الطريقة عند التعامل مع مبالغ الاستثمارات المقيدة في حساب جاري الشركاء الدائن في الشركات المستثمر فيها التي يتم الربط عليها لدى الهيئة، وبالتالي فإن إعادة فتح الربط -والحال ما ذكر- ليس له ما يبرره بعد أن خرجت تلك الأموال من خدمة الشركة إلى الشركات المستثمر فيها، والتي يتضمن إقرارها الزكوي احتساب تلك المبالغ المقيدة لديها في حساب جاري الشركاء، الأمر الذي سيُرتِّب ثِنى الزكاة إذا لم تقُم الهيئة بحسم مبالغ تلك الاستثمارات الإضافية من وعاء الشركة المستأنِفة، كما أن الفقرة الثالثة من القرار الوزاري المنوَّه عنه جاءت بالتأكيد أنه لا يحق للهيئة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية وتعليمات محددة، بعد أن قامت الهيئة بالتحليل والاستفسار قبل إجراء الربط النهائي، وهو ما قامت به الهيئة، وعليه فإن ذلك يُستنتج منه أنه لم توجد أي بيانات أو معلومات لم تكن لدى الهيئة بتاريخ الربط، فلا يكون من الصحيح أن تقوم الهيئة بإعادة فتح الربط عن العامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على نحو ما سبق بيانه.

٢- بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨م، حيث يتمثل استئناف المكلف في اعتراض على تأييد اللجنة للهيئة في عدم حسم رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف في شركتي (أ) و(ب)، حيث يرى المكلف سلامة حسمهما من وعائه الزكوي، بالنظر إلى أن مبالغ تلك الاستثمارات يتم إدراجها ضمن حساب جاري الشركاء في الشركات المستثمر فيها، فتحتسب تلك المبالغ ضمن الوعاء الزكوي لتلك الشركات، وبالتالي لا يحتسب مبلغ الاستثمار المدفوع من الشركة المستثمرة لكي لا يحصل ثِنى للزكاة، خصوصًا وأن المبالغ المسددة لتلك الاستثمارات لم تعد موجودة في الذمة المالية للشركة، وذلك حتى وإن لم يتم تعديل عقد التأسيس في تلك الشركات بما يتفق مع مبلغ ذلك الاستثمار، ما دام أن مبالغ تلك الاستثمارات مدرجة ضمن وعاء الشركات المستثمر فيها، والتي تقدم إقراراتها للهيئة، وأن هذا هو ما يتفق مع تعميم الهيئة رقم (٩/١٧٣٣) بتاريخ ١٤٢٦/٣/٢٥هـ، وهو ما يتفق كذلك مع المعايير المحاسبية التي تعتبر مثل تلك المساهمات المقدمة من الملاك بمثابة رأس مال إضافي يأخذ حكم رأس المال، دون اعتبارها قروضًا تقوم الشركة المستلمة لمبالغها بسدادها، فالغاية من دفع تلك المبالغ تتمثل في استثمار طويل الأجل تحتفظ به الشركة لسنوات طويلة، فيكون بمثابة عروض القنية الواجب حسمها من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة، وهذه المعالجة هي التي تتفق مع النظرة الشرعية في عدم فرض الزكاة مرتين على المال الواحد في الحول الواحد.

٣- بند توزيعات الأرباح لعام ٢٠٠٨م، يتمثل استئناف المكلف في اعتراضه على ما جاء في القرار الابتدائي من تأييد للهيئة بإضافة الأرباح الموزعة، البالغ مقدارها (١٠,٠٠٠,٠٠٠)

ريال، في وعاء الزكاة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١م، حيث جاء القرار بالاعتداد بالحول القمري، بالرغم من أن نظام الزكاة الشرعية المعمول به في المملكة لم ينص على رفض حسم توزيعات الأرباح على الشركاء إذا تم التوزيع في آخر السنة المالية للشركة؛ لأن العبرة هو أن تلك الأموال قد أصبحت تحت تصرف الشركاء، وأن الشركة محظور عليها سحبها والتصرف فيها وأخذ عمولة عليها، إلى أن يتم حسم التوزيعات في آخر أيام السنة المالية؛ لأنها خرجت من ذمة الشركة المالية قبل انتهاء تلك السنة، كما أنه لا يمكن انتقاء بنود معينة تظهر ضمن حسابات الشركة وتطبيق الحول القمري عليها دون غيرها؛ لأن اعتماد الشركة للسنة الميلادية كأساس لقياس عملياتها ونتائجها المحاسبية يستلزم اعتبار الحول الميلادي هو الأساس في محاسبتها، وعليه فإن خروج تلك التوزيعات بنهاية تلك السنة المالية للشركة يتعين معه عدم احتساب مبالغ تلك التوزيعات للأرباح ضمن الوعاء الزكوي للشركة.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض، والذي تضمن تأكيد الهيئة في ردِّها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكد لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عما سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية، وقد أجابت عنه الهيئة 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، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلًا وفقًا للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولًا شكلًا؛ 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 إنه بعد النظر والتأمل في مجمل دفوع المستأنف حول البنود المعترض عليها، فقد جاء تناولها من الدائرة على النحو الآتي:

١- بند إعادة فتح الربط الزكوي للشركة للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في مجمل ما تضمنه احتجاج المستأنِف على إعادة فتح الربط للعامين محل النزاع، وبعد النظر في القرار الابتدائي وما تضمنه من موقف للهيئة بخصوص إعادة

فتح الربط، وما جاء من تأييد للجنة لإجراء الهيئة في إعادة فتح الربط، فإن أساس التوجه إلى إعادة فتح الربط يكون بناء على ما قررته الأنظمة والتعليمات فيما احتوته من قواعد لإقرار إعادة فتح الربط، وحيث كان مستند إعادة فتح الربط هو القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٤١٧/١/١٩هـ، وحيث كان من الثابت مضي أكثر من خمس سنوات بعد إشعار المكلف بخطابات الربط النهائي عليه، بعد أن قامت الهيئة بالاستفسار والاستفصال عن بعض المسائل المرتبطة بالبنود التي يشملها ذلك الإقرار، وحيث لم يتبين للدائرة وجود أسباب أدت إلى اكتشاف الهيئة لمعلومات أو بيانات لم تكن معلومة لديها عند فحص إقرارات المكلف، وبعد إشعاره بالربط النهائي عليه، وإنما كان توجه الهيئة قائمًا على أساس عدولها عما كان من توجُّهٍ يأخذُ بعدم إضافة مبالغ الاستثمارات الإضافية إلى الوعاء الزكوي للمكلفين إذا تم إضافة مبالغها في الوعاء الزكوي للشركات المستثمر فيها، وحيث إن مثل هذا التوجه لم يكن بسبب مخالفات لتعليمات نظامية وقواعد محددة، وإنما كان مخالفةً لما كان عليه توجه الهيئة المنوَّه عنه، حيث ترى من خلال الربط المعدل بعد فتحه إضافة مبالغ تلك الاستثمارات ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، وحيث إن هذا التوجه لا يعني وجود مخالفة نظامية تستدعي إعادة الربط، ولم يوجد ما يتحقق به ابتعاد الشركة المكلفة عن التزام المعايير المحاسبية لإثبات تلك الاستثمارات كحقوق ملكية غير مقيدة ضمن ملكية رأس المال الأصلي، وحيث لم تلحظ الدائرة وجود مخالفة شرعية لاحتساب الزكاة على النحو الذي جاء عليه إقرار الشركة المكلفة، فإن إقدام الهيئة على إعادة فتح الربط -والحال ما ذكر- لا يوجد له ما يبرره، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تقرير تأييد المستأنِف بقبول اعتراضه على مسلك الهيئة في إعادة فتح الربط الزكوي عن العامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، وإبقاء التزامات المكلف الزكوية على نحو ما جاء في الربط الزكوي عليه قبل إجراء الربط المعدل الناشئ عن فتح الربط الذي تقرر عدم سلامة إجرائه.

٢- بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في مجمل ما تضمنه احتجاج المستأنف، وما جاء من موقف للهيئة في القرار الابتدائي بخصوص هذا البند، فإن الدائرة لما تقرر لديها عدم صحة قيام الهيئة بإعادة فتح الربط الزكوي عن العامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على الوجه الذي جاء تفصيله ضمن مناقشة البند أولًا من هذا القرار، فإنه بعد فحص أسباب الاستئناف واعتراض الهيئة على نحو ما جاء به القرار الابتدائي محل الطعن، سيكون المتحصل لدى الدائرة أن يصبح الاستئناف مختصًّا بتلك الاستثمارات الإضافية عن العامين ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، ونزاع المستأنف والهيئة بشأنها بخصوص حسمها أو إضافتها للوعاء الزكوي للشركة المكلفة، وحيث إن المبالغ المدفوعة من الشركة المكلفة كاستثمار إضافي لها في شركتي (حلواني إخوان) و(النسيج للملابس الجاهزة) قد تم إثبات مبالغهما محاسبيًّا في جاري الشركاء لدى الشركتين المستثمر فيهما، وحيث يُعدُّ الاستثمار الإضافي من قبيل المساهمات المقدمة من المُلَّاك لتمويل المشاركة في الشركة المستثمر فيها، مما يستدعي اعتباره استثمارًا عند احتساب الوعاء الزكوي

للشركة الباذلة لتلك الأموال، فلا يدخل ضمن وعائها، وإنما تكون الأموال المدفوعة محسوبة ضمن الوعاء الزكوي للشركات المستثمر فيها التي تقدم إقراراتها الزكوية للهيئة، وهو ما يتفق مع تعليمات الهيئة بموجب ما تضمنه تعميمها رقم (٩/١٧٣٣) بتاريخ ١٤٢٦/٣/٢٨هـ، ولا ينال من ذلك لزوم أن تكون تلك الزيادة مثبتة في رأس المال باتباع الطرق المطلوبة نظامًا لتثبيت وتوثيق تلك الزيادة، إذا كان جوهر العملية يمثل استثمارًا حقيقيًّا يتفق مع ما يقتضيه واقع العمل التجاري والاستثماري، ويؤيده ما تؤكده المعايير المحاسبية بالنظر إليه كاستثمار مرتبط بحقوق الملكية لملاك الشركة عند تمويل ذلك الاستثمار الطويل الأجل، كما أن ذلك التوجه لاعتبار تلك الاستثمارات الإضافية مما يتوجب حسمه من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، لا يجد ما ينفيه بتكييف الهيئة له على نحو ما أيدته فيها اللجنة الابتدائية، بالنظر إلى تلك المبالغ المدفوعة كما لو كانت دينًا أو قرضًا يتعين احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة؛ إذ إن واقع ذلك الاستثمار الطويل الأجل لا يمكن النظر إليه بحسبانه قرضًا واجب السداد في مواجهة الشركات المستثمر فيها، خصوصًا وأن الهيئة لم تقدم ما يفيد من مستندات تُثبت اعتبار تلك المبالغ كديون وقروض ناشئة عن معاملات تجارية، ولم يثبتْ وجود أي دفعات مسددة أو مجدولة للسداد؛ وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير اعتبار مبالغ استثمارات الشركة المكلفة في الشركتين المستثمر فيهما استثمارًا جائز الحسم عند احتساب الوعاء الزكوي للشركة المكلفة عن الأعوام محل الخلاف، وبالتالي يتقرر قبول استئناف المكلف ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند.

٣- بند توزيعات الأرباح لعام ٢٠٠٨م، وحيث إنه بعد نظر الدائرة في اعتراض المستأنف على هذا البند على نحو ما جاء بيانه فيما سبق، وحيث جاء القرار الابتدائي مؤكدًا لإخضاع مبلغ الأرباح الموزعة (١٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨م، وحيث جاء القرار الابتدائي كافيًا في الرد على ما أثاره المستأنف في منازعته لتوجه اللجنة في الأخذ بمقياس الحول القمري لتوجُّب الزكاة الشرعية على المكلف عند بقاء المال لديه بانتهاء ذلك الحول، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب على النتيجة التي خلص إليها محل الاستئناف في ضوء ما قدمه المستأنف من دفوع، تمثل في مجموعها تكرارًا لما سبق إثارته أمام اللجنة الابتدائية عند مناقشتها لاعتراض المكلف بخصوص هذا البند، ولا ينال من ذلك النَّعْي على مسلك الهيئة وتأييد اللجنة لها، باعتبار أن هناك انتقائية غير مبررة لاحتساب السنة المالية الميلادية عند إعداد القوائم المالية للسنة المالية التي تخص المكلف، وقياس وقيد الأحداث المالية التي تمت خلالها، والتعويل على احتساب الزكاة بالاستناد إلى الحول القمري؛ وذلك لأن التكليف الشرعي بوجوب الزكاة يرتبط في تحققه ببقاء المال لدى المكلف حتى نهاية الحول القمري، وأن إتاحة النظام للمكلفين لاختيار السنة المالية له على أساس الحول الميلادي هو من باب التوسعة عليهم؛ لترتيب وضبط الأمور المحاسبية لأنشطتهم دون أن يكون ذلك مؤثرًا على واجب أداء الزكاة عند تحقق مقتضاها الشرعي، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف بخصوص

هذا البند، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي من نتيجة في شأنه.

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

## القرار:

أولًا: قبول الاستئناف شكلًا من مقدمه المكلف/ (...) شركة (...) المحدودة حاليًّا، سجل تجاري (١٠١٠٤٠٠١٥٢)، ورقم مميز (٣٠٠٢٣٢٤٧٧٢)، ضد القرار رقم (٧) لعام ١٤٣٦هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

ثانيًا: وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلف بخصوص بند إعادة فتح الربط الزكوي للشركة للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من إعادة فتح الربط الزكوي للعامين محل الخلاف؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- بخصوص بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

أ- قبول استئناف المكلف بخصوص بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م؛ لعدم إقرار فتح الربوط الزكوية لهذين العامين على نحو ما جاء في البند رقم (١) في هذا القرار، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

ب- قبول استئناف المكلف بخصوص بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، وتقرير عدم احتسابه ضمن الوعاء الزكوي له؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- رفض استئناف المكلف بخصوص بند توزيعات الأرباح لعام ٢٠٠٨م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.