## (القرار رقم ١٦٠٢ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

## في الاستئناف رقم (j/١٤٧٥) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٩/٨هـ 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 شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢١) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٧/١٣هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف ....

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 الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخةٍ من قرارها رقم (٢١) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٣٢) وتاريخ ١٤٣٤/٦/٢٤هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (١٧٠) وتاريخ ١٤٣٤/٧/١٨هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك ب برقم ..... وتاريخ ١٤٣٣/٩/١٨هـ بمبلغ (١,١٢٢,٤٤٣) ريال، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفةٍ خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

**الناحية الموضوعية:**

**البند الأول: الدفعات المقدمة لعام ٢٠١٠م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد الهيئة في إجرائها تجاه الربط على العام ٢٠١٠م وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة أخذت بوجهة نظر الهيئة ولم تأخذ في الاعتبار وجهة نظر الشركة من الأساس التي تنقسم إلى شقين.

الشق الأول: يخص الاعتراض على احتساب الدفعات المقدمة للمشاريع في الوعاء الزكوي من الأصل وهو المذكور في البندين رقمي (٢،١) من خطاب الاعتراض الذي نص على: "١- الدفعات المقدمة عبارة عن دفعة مقدمة من قيمة المشروع وهي بمثابة إيراد مقدم من الجهة صاحبة المشروع وبعد ذلك يتم عمل المستخلصات ويتم تنزيل قيمة الدفعة المقدمة من كل مستخلص وبذلك يكون

هناك ازدواج في تحصيل الزكاة مرة من الإيراد ومرة من الدفعة المقدمة، ٢- الإيراد المستحق في نهاية العام عبارة عن أعمال منفذة على الطبيعة ولم تدرج ضمن المستخلصات وهي تحتوي على نسبة ٢٠% من قيمة الإيرادات المستحقة وهي لم تخصم من الدفعات المقدمة في نهاية العام التي تم احتساب الزكاة عليها " ولكن بعد العلم بالفتوى الشرعية فإن الأمر لله من قبل ومن بعد.

الشق الثاني: أنه في حال تم احتساب الدفعات المقدمة في الوعاء الزكوي فينبغي أن تأخذ الهيئة في الاعتبار وجهة النظر المحاسبية المذكورة في خطاب الاعتراض في البنود أرقام (٦،٤،٣،٢) التي تنص على: "٢- الإيراد المستحق في نهاية العام عبارة عن أعمال منفذة على الطبيعة ولم تدرج ضمن المستخلصات وهي تحتوي على نسبة ٢٠% من قيمة الإيرادات المستحقة وهي لم تخصم من الدفعات المقدمة في نهاية العام التي تم احتساب الزكاة عليها.

٣- في بداية أي مشروع تكون السنة الأولى تجهيز وتحضير ونادرًا ما يقدم فيها مستخلصات بالإضافة لوجود عوائق بالمشروع خلال تنفيذه خارجة عن الإرادة تُوقِف العمل وتؤدي لعمل تمديد للمشروع من الجهة صاحبة المشروع بعد انتهاء مدته وبذلك تحسب الزكاة مركبة على الدفعات المقدمة في سنوات أكثر من مدة المشروع الأصلية.

٤- بند المصاريف المدفوعة مقدما تشتمل على ما صرف من الدفعة المقدمة وهي لم تخفض من الدفعة المقدمة المتبقية في نهاية العام التي تم احتساب الزكاة عليها.

٥- تم إخضاع مبلغ (٢٢,٠٩٥,٣١٨) ريال للزكاة كدفعة مقدمة متبقية في نهاية عام ٢٠٠٩م، في حين أن الموجود في البنوك والصندوق في نهاية العام لا يتعدى مبلغ (٧,٠٤٠,٠٠٠) ريال، و تم إخضاع مبلغ (١٤,٢٥٠,٠٠٨) ريال كدفعة مقدمة متبقية في نهاية عام ٢٠١٠م، في حين أن الموجود في البنوك والصندوق في نهاية العام لا يتعدى مبلغ (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال كما أنها ليست في حوزة الشركة لاحتساب الزكاة عليها.

٦- أن الدفعة المقدمة يتم عمل خطاب ضمان بنكي لها بنفس قيمة الدفعة ومع ذلك لم تخصم قيمة التأمين المدفوع على خطاب الضمان من قيمة الدفعة المقدمة المتبقية".

ويتضح أن رصيد الدفعات المقدمة المدرج بالقوائم المالية في نهاية عامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م ليست فعلية ولا حقيقية بل أقل من ذلك إذا روعيت هذه البنود.

وقدم المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرةً إضافيةً مؤرخةً في ١٤٣٧/٧/١٣هـ تضمنت الآتي:

- أن اللجنة الابتدائية أصدرت قرارها بعد استعراض وجهة نظر الهيئة التي استندت في إضافة الدفعات المقدمة إلى الوعاء الزكوي على الفتوى الشرعية رقم (٢٣٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١/١٨هـ التي نصت على (أما الدفعات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة لمواد التوريد فتجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصابًا بنفسها أو ضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها)، واللجنة أيدت الهيئة في ربطها لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، وفي هذا الخصوص تود الشركة الإشارة إلى جملة المبالغ وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها، حيث إن وجهة النظر المحاسبية توضح أنه تم صرف مبالغ من الدفعة المقدمة لم تؤخذ في الاعتبار وهي محجوزة وليست تحت تصرف الشركة ومنها:

أولًا: مصروفات عامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م من الدفعات المقدمة.

١- تم صرف مبلغ (١٤,٧٥٩,٣٤٩) ريال من الدفعات المقدمة لتمويل شراء أصول ثابتة في عام ٢٠٠٩م من إجمالي الدفعات المقدمة والتي تم إضافة رصيدها بالكامل لوعاء الزكاة والبالغة (٢٢,٠٩٥,٣١٨) ريال، وكذلك تم إضافة تمويل الأصول الثابتة بالمبلغ الذي سبق صرفه من الدفعات المقدمة وهو (١٤,٧٥٩,٣٤٩) ريال، كما تم صرف مبلغ (٢,١١٧,٠١٣) ريال دفعة وأقساط لتمويل شراء أصول ثابتة في عام ٢٠١٠م من الدفعات المقدمة والتي تم إضافة رصيدها بالكامل لوعاء الزكاة والبالغة

(١٤,٢٥٠,٠٠٨) ريال، وكذلك تم إضافة تمويل الأصول الثابتة بالمبالغ التي سبق صرفها من الدفعات المقدمة وهو (٢,١١٧,٠١٣) ريال، حيث توضح الحسابات النظامية صحة ما ذكر، ويوضح ذلك أيضًا ربط الهيئة والمتمثل في بنود الوعاء ومن ضمنها أرباح العام الأرباح المبقاة والتي لم يتم توزيعها ولم يتم صرفها في تمويل شراء الأصول الثابتة ولم يتم إقفالها بأي حساب آخر وهذا يوضح ما تم التصرف به من الدفعات المقدمة وأنها صرفت بنفس العام المستلمة فيه والعام محل الربط وكذلك الاحتياطي الرأسمالي لم يطرأ علية أي تغير ومع ذلك قامت الهيئة بإضافة الرصيد الدفتري لحساب الدفعات المقدمة في نهاية عام ٢٠٠٩م والبالغ (٢٢,٠٩٥,٣١٨) ريال وفي نهاية عام ٢٠١٠م البالغ (١٤,٢٥٠,٠٠٨) ريال قبل خصم ما صرف منها في دفعات مقدمة لشراء أصول منتهية بالتمليك وعلى أقساط شهرية والتي بلغت في نهاية ٢٠٠٩/١٢/٣١م مبلغ وقدره (١٤,٧٥٩,٣٤٩) ريال وفي نهاية ٢٠١٠/١٢/٣١م مبلغ وقدره (٢,١١٧,٠١٣) ريال ويرى المكلف أن إجراء الهيئة في حساب الوعاء الزكوي يظهر ازدواج في احتساب الدفعات المقدمة.

٢- لاستلام الدفعة المقدمة يلزم عمل خطاب ضمان بنكي بقيمة الدفعة المقدمة وقيمتها في عام ٢٠٠٩م تبلغ (٥,٥٤٨,٤٠٨) ريال وفي عام ٢٠١٠م تبلغ (٢,٧٠٤,٨٢١) ريال.

٣- تأمينات كفالات نهائية ليست تحت تصرف الشركة وهي محجوزةٌ من الدفعة المقدمة وقيمتها تبلغ (١,٨٥٨,٧٦٧) ريال لعام ٢٠٠٩م وتبلغ (١,٨٥٨,٧٦٧) ريال لعام ٢٠١٠م.

٤- الإيرادات المستحقة هي أعمال منفذة على الطبيعة ولم تدرج ضمن المستخلصات وتم الصرف عليها من الدفعة المقدمة ولم تنزل من الدفعات المقدمة وقيمتها في عام ٢٠٠٩م تبلغ (٤,٧١٤,٩٢٤) ريال وفي عام ٢٠١٠م تبلغ (٤,٩٦٧,٣٦١) ريال.

٥- المستخلصات المقدمة للجهات الحكومية ولم تصرف وهي مدينة بها أيضًا محجوزة من الدفعات المقدمة التي هي دائنة بها نفس الجهات الحكومية وقيمتها في عام ٢٠٠٩م تبلغ (٢,٧٧٤,٠٨١) ريال وفي عام ٢٠١٠م تبلغ (١,١١٨,٢٧٣) ريال.

ثانيًا: إن القوائم المالية للشركة حتى عام ٢٠١١م كانت تعتمد على ذكر الإيرادات المستحقة والدفعات المقدمة والذمم المدينة من الجهات الحكومية صاحبة المشاريع كل بندٍ بمفرده وبداية من عام ٢٠١٢م تم إدراج بند ذمم مشاريع مدينة ودائنة بالمركز المالي حيث تكون ذمم المشاريع مدينة بالمستخلصات الصادرة ولم تصرف والإيرادات المستحقة، ودائنة بقيمة الدفعة المقدمة لكل مشروع وهو ما يقلل من الدفعة المقدمة التي يحتسب عليها الزكاة وهو ما تم قبوله وتم الربط عليه من قبل فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بالقصيم.

ثالثًا: أرصدة البنوك والصندوق لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م تصادق على ما سبق ذكره من صرف على تمويل الأصول الثابتة من الدفعات المقدمة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأن اعتراض المكلف على بند الدفعة المقدمة لعام ٢٠٠٩م مرفوض شكلًا أمام اللجنة الابتدائية، كما قدم ممثلو الهيئة كشفًا بحركة الدفعات المقدمة، وأكد ممثلوها على تمسك الهيئة بوجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم إضافة هذه الدفعات استنادًا إلى الفتوى الشرعية رقم (٢٣٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١/١٨هـ التي تنص في إجابة السؤال الثاني على "أما الدفعات المقدمة التي يستلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد فيجب فيها زكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصابا بنفسها أو بعضها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفها".

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند الدفعات المقدمة التي حصل عليها من العملاء إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠١٠م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه الدفعات إلى الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، وعلى الإقرارات الزكوية والربوط تبين أن رصيد الدفعات المقدمة ظهر ضمن بند الدائنين في قائمة المركز المالي، وظهر في الإيضاح رقم (٨) من إيضاحات القوائم المالية في نهاية عام ٢٠٠٨م بمبلغ (٢٦,٤٥٥,٢٩٥) ريال , وفي نهاية عام ٢٠٠٩م بمبلغ (٢٢,٠٩٥,٣١٨) ريال وفي نهاية عام ٢٠١٠م بمبلغ (١٤,٢٥٠,٠٠٨) ريال تحت مسمى عملاء دفعات مقدمة، وحيث إن هذا البند ظهر كعنصر من مجموعة الخصوم في القوائم المالية للمكلف للأعوام المذكورة , تحت بند المطلوبات المتداولة وهو ما يدل على أنه لم يتم حتى ذلك التاريخ تحقق الإيراد , وبالتالي يعد رصيدًا دائنًا يدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف شأنه شأن مصادر التمويل وحقوق الملكية، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الدفعات المقدمة المحصلة من العملاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٠م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

**القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢١) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة الدفعات المقدمة من العملاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٠م.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،