

## (القرار رقم ١٦١٦ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

### في الاستئناف رقم (١٥٤٦/ز) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/١١/١٢هـ 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 حالياً) 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 وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٤٠) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام ٢٠٠٩م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٧/٢٠هـ 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 الشكائية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٤٠) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/١٤٤) وتاريخ ١٤٣٤/١٢/١٨هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٣١١) وتاريخ ١٤٣٥/١/١٨هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من مصرف ب برقم ..... وتاريخ ١٤٣٥/١/٤هـ بمبلغ (٥,٧٣٨,٤٤٤) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكائية لتقديمه من ذي صفةٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

##### البند الأول: العقارات المعدة للتطوير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) برفض اعتراض الشركة على عدم السماح بحسم عقارات معدة للتطوير بمبلغ (١٢٣,٠٠٠,٢٦٢) ريال للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم حسم بند عقارات معدة للتطوير بمبلغ (١٢٣,٠٠٠,٢٦٢) ريال من وعاء الزكاة لعام ٢٠٠٩م بحجة أن عقد تأسيس الشركة والقوائم المالية وإيضاحات المحاسب القانوني جميعها تبين أن هذه العقارات تعد عروض تجارة معدة للبيع بغض النظر عن مدة بقائها مستندة في ذلك على الفتوى رقم (١٩٣٨٢) وتاريخ ١٤١٨/١/٢٠هـ، ويرى المكلف أن ما ذكرته اللجنة في قرارها من أن مدة بقاء العقارات المعدة للتطوير ليست معياراً لاعتبارها من عروض القنية التي لا تجب فيها الزكاة يتعارض مع ما ورد في الخطاب الوزاري الصادر برقم (٨٦٧٦/٤) وتاريخ

١٤١٠/١٢/٢٤هـ الذي جاء مبيّنًا المدة التي يجب أن تبقى فيها الإستثمارات حتى تعتبر من عروض القنية ومن ثم حسمها من وعاء الزكاة حيث حددها بأنها الإستثمارات المالية غير المتداولة التي يتجاوز بقاؤها سنة أو أكثر، وحيث إن نشاط الشركة يتمثل في تطوير العقارات (شراء وبيع العقارات بعد استكمال تطويرها)، على أساس عقود طويلة الأجل تزيد عن السنة، وبالتالي فإن هذه العقارات لا تمثل مخزون بضاعة وإنما هي استثمارات طويلة الأجل يجب حسمها من وعاء الزكاة، وإن افتراض اللجنة بأن العقارات المعدة للتطوير عبارة عن موجودات متداولة وعروض تجارة هو افتراض في غير محلة لمخالفته للواقع وللمعالجة المحاسبية، فمن المعلوم أن المعالجة المحاسبية لازمة وسابقة للمعالجة الزكوية كما أن التوصيف المحاسبي الصحيح والدقيق يؤدي بالضرورة إلى المعالجة الزكوية الصحيحة، فالافتراض غير الصحيح من قبل اللجنة أدى إلى استنادها إلى فتوى رقم (١٩٣٨٢) وتاريخ ١٤١٨/١/٢٠هـ وهي ليست ذات علاقة بموضوع الخلاف، ومن المعلوم أن منهج الإفتاء يراعي مقتضى أحوال السائلين ومسائلهم، كما أن الفتوى تتغير بتغير الزمان والمكان والحال وبالتالي لا يصح الاقتصار على النقل المجرد فقط بدون تأصيل للمسألة لأن المسائل ليست مستوية، كما إن تصنيف المحاسب القانوني بند العقارات المعدة للتطوير في الفوائم المالية المدققة للشركة ضمن الموجودات غير المتداولة وليس ضمن الموجودات المتداولة تم بعد اطلاعه وعلمه بأن مدة الاحتفاظ بالعقارات المعدة للتطوير تزيد عن السنة وأنها تتكون كما في الايضاح (٨) من أرض بمبلغ (١٠٣,٢٤٧,٩٣١) ريال وإنشاءات تحت التنفيذ بمبلغ (١٩,٧٥٢,٣٣١) ريال وليست من العروض التي تتقلب بالبيع والشراء من أجل الربح، وبالتالي ليست موجودات متداولة أو عروض تجارة طبقًا للقاعدة الفقهية وكذلك للمعايير المحاسبية والأعراف المعمول بها في المجال المحاسبي، والرأي الراجح في الهيئة وقضاء اللجنة الاستئنافية بقرارها رقم (١٠) لعام ١٤١٧هـ المصادق عليه من وزير المالية برقم (٧٥١٣/٣) وتاريخ ١٤١٧/٧/١هـ، وكذلك قضاء لجنة الإعتراض الابتدائية بقرارها رقم (٢١) لسنة ١٤١٧هـ أكد جواز حسم العقارات المطورة الممثلة في المباني السكنية والتجارية والأراضي المقامة عليها من الوعاء الزكوي ولو تغيرت النية إلى البيع حيث تأكد ذلك في خطاب مدير عام هيئة الزكاة والدخل رقم (٩/٤٥١٥) وتاريخ ١٤٢٣/٩/٢١هـ وما سبقه من تأكيدات في الخطاب رقم (٣/٤٠٥٢/١٥) وتاريخ ١٤١٦/٦/٨هـ والخطاب رقم (١/٣٣٦٨) وتاريخ ١٤١٩/٥/٢١هـ،

وقدم المكلف مذكرة إلحاقية بخطابه المؤرخ في ١٤٣٧/٨/١١هـ أكد فيها على وجهة نظره الموضحة أعلاه، وأضاف بأنه من الإيضاح رقم (٨) من إيضاحات الفوائم المالية لعام ٢٠٠٩م يتضح أن العقارات المعدة للتطوير تشمل الآتي:

طريقة التمويل	الملكية	تاريخ الإضافة والاستبعاد	رصيد آخر المدة	الاستبعادات	الإضافات	الرصيد أول المدة	--
شيك مصرفي	مجموعة صكوك باسم شركة أ	--	٣٦,٤٩٠,٣٠٥	٢٩,٥٥٩,٣٠١	--	٦٦,٠٤٩,٦٠٦	أرض .....
شيك مصرفي	عقود مبايعة باسم الشركة	٢٠٠٩/٩/٣٠م	٩,٣٥٧,٦٢٥	--	٩,٣٥٧,٦٢٥	--	أرض ....
شيك مصرفي	عقد بيع وتم تحويلها لفندق	٢٠٠٩/٧/١٩م	٢٠,٥٠٠,٠٠٠	--	٢٠,٥٠٠,٠٠٠	--	أرض .....
شيك مصرفي بالإضافة إلى مبلغ ٥,٠٠٠,٠٠٠	عقد بيع باسم الشركة وتم	٢٠٠٩/٩/١٥م ٢٠٠٩/١١/١٨م	٣٦,٩٠٠,٠٠٠	--	٣٦,٩٠٠,٠٠٠	--	أرض .....
							مخطط ....

ريال تم تحويلها في حساب البائع	بيعها في ٢٠١٠م						
--	--	--	١٩,٧٥٢,٣٣٢	٦٧,٢٣٩,٧٢٣	٤٥,٧٧٥,٣٣٤	٤١,٢١٦,٧٢١	إنشاءات تحت التنفيذ
--	--	--	١٢٣,٠٠٠,٢٦٢	٩٦,٧٩٩,٠٢٤	١١٢,٥٣٢,٩٥٩	١٠٧,٢٦٦,٣٢٧	الإجمالي

ولكل ما تقدم تطالب الشركة بحسم بند عقارات معدة للتطوير بمبلغ (١٢٣,٠٠٠,٢٦٢) ريال من وعاء الزكاة لعام ٢٠٠٩م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في ١٢/٨/١٤٣٧هـ بأن النشاط الرئيسي للشركة طبقاً لإيضاحات القوائم المالية وعقد تأسيس الشركة يتمثل في شراء الأراضي لإقامة المباني عليها للبيع والتأجير لصالح الشركة وإقامة وتطوير وإدارة المشاريع والمجمعات السكنية والتجارية والصناعية والزراعية والسياحية والتعليمية واستثمارها بالبيع والتأجير لصالح الشركة والمقاولات العامة للطرق والمباني والأعمال الكهربائية وأخرى موضحة بعقد التأسيس، ومن خلال مرفقات القوائم المالية وإيضاحات المحاسب القانوني يتبين أن بند عقارات معدة للتطوير عبارة عن أراضي وعقارات معدة للبيع وأن ما إدراج منها ضمن المصروفات المباشرة يتمثل في تكلفة بيع أراضي ب ، وأراضي ج ، وأراضي د إضافة إلى عقارات هـ بإجمالي (١١٤,٠٠٤,٩٧٥) ريال كما هو موضح بالتفصيل في تحليل المصروفات المباشرة، وعليه لم تقم الهيئة بحسم البند من الوعاء الزكوي لكونه من أنشطة الشركة الجارية ويعتبر من عروض التجارة والأصول المتداولة، وليس من عروض القنية، وذلك طبقاً للبند رقم (٣) من تعميم الهيئة رقم (١/٣٥) وتاريخ ٢/٣/١٤١٣هـ الذي أكد على عدم حسم الاستثمارات المتداولة من الوعاء الزكوي، وتطبيقاً للفتوى الشرعية رقم (١٩٣٨٢) وتاريخ ٢٠/١/١٤١٨هـ التي نصت على "أما الأصول فلا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع، وأما إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة"، وكذلك تطبيقاً للخطاب الوزاري رقم (٨٦٧٦/٤) وتاريخ ٢٤/١٢/١٤١٠هـ الذي نص على "أن الاستثمارات التي يتعين حسمها هي الاستثمارات المالية غير المتداولة... أما الاستثمارات المتداولة فلا يجوز حسمها من وعاء الزكاة"، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (٥٩٧) لعام ١٤٢٦هـ، وأحكام ديوان المظالم ومنها الحكم رقم (١٨٤/د/٥) لعام ١٤٣٢هـ الذي أكد على أن مدة اقتناء الأصل ليست المعيار الوحيد لاعتباره عروض قنية، إذ أن هناك أصول مدتها طويلة ولكنها متداولة ويمكن بيعها، وهو ما ينطبق على حال الشركة المستأنفة، ولذلك تتمسك الهيئة بصحة ربطها.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند العقارات المعدة للتطوير من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٩م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه العقارات من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى إيضاحاتها وكذلك اطلاعها على الربط الزكوي لعام ٢٠٠٩م تبين أن هذا البند ظهر في القوائم المالية (قائمة المركز المالي) تحت بند الموجودات غير المتداولة في نهاية عام ٢٠٠٩م بمبلغ (١٢٣,٠٠٠,٢٦٢) ريال تحت مسمى عقارات معدة للتطوير، كما تبين أن الإيضاح رقم (١) من إيضاحات القوائم المالية لعام ٢٠٠٩م ينص على "أن نشاط الشركة يتمثل في شراء الأراضي لإقامة المباني عليها بالبيع و التأجير لصالح الشركة وإقامة وتطوير وإدارة المشاريع والمجمعات السكنية والتجارية والصناعية والزراعية والسياحية والتعليمية واستثمارها بالبيع والتأجير لصالح الشركة، والمقاولات العامة للطرق والمباني... الخ"، كما أن الإيضاح رقم (٨) من إيضاحات القوائم المالية لعام ٢٠٠٩م أوضح الحركة في رصيد بند العقارات المعدة للتطوير ونص هذا الإيضاح على أنه "تم إعادة تقييم الأراضي المحولة إلى إنشاءات

تحت التنفيذ - مشروع الحرمين - خلال العام ٢٠٠٨م بالقيمة العادلة وترى الإدارة أن القيمة العادلة لهذه الأراضي تزيد بمبلغ (٧,١٢٤,١٨٠) ريال عن التكلفة التاريخية بتاريخ التحويل، علمًا أنه تم بيع تقريبًا ٧٥% من قيمة المشروع خلال عام ٢٠٠٩م، تضمنت العقارات المعدة للتطوير بمبلغ (٢٣,٧١٣,٦٢٥) ريال مثبتة بواسطة عقود مباحة"، ومما ذكر يتضح أن العقارات المعدة للتطوير تعد من عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم بند العقارات المعدة للتطوير بمبلغ (١٢٣,٠٠٢٦٢) ريال من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٩م.

### البند الثاني: العقارات الاستثمارية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) برفض اعتراض الشركة على عدم السماح بحسم عقارات استثمارية بمبلغ (١٢٩,٢٩٣,٠٤٦) ريال للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في عدم حسم بند عقارات استثمارية بمبلغ (١٢٩,٢٩٣,٠٤٦) ريال من وعاء الزكاة لعام ٢٠٠٩م بحجة أن عقد تأسيس الشركة والقوائم المالية وإيضاحات المحاسب القانوني جميعها تبين أن العقارات الاستثمارية هي عروض تجارة، ويرى المكلف أن أحكام نظام جباية الزكاة الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٨٦٣٤) لعام ١٣٧٠هـ المعدل بالمرسوم الملكي رقم (٥٧٧) لعام ١٣٧٦هـ قضى بأن تستوفى الزكاة الشرعية وفقًا لأحكام الشريعة الإسلامية، وهو ما يقتضي ضرورة حسم قيمة العقارات الاستثمارية من الوعاء الزكوي للشركة، خصوصًا وأن هذه العقارات الاستثمارية مبنية في الميزانية ضمن بنود موجودات غير متداولة وممولة من حقوق الملكية المكونة لوعاء الزكاة حيث إن العبرة في جوهر العملية وليس في شكلها، فبحسم هذه العقارات الاستثمارية يتلاشى الأثر على وعاء الزكاة، ولا يوجد شبهة تهرب لأن هذه العقارات ممولة من حقوق الملكية، كما إن قرار الهيئة القضائية العليا رقم (١٥٥) لعام ١٣٩٤هـ الذي صدر بشأن المنشور الدوري للهيئة رقم (٢) لعام ١٣٩٤هـ يؤكد أن الذمم الدائنة الممولة لأعمال رأسمالية وإنشاءات تحت التنفيذ إن أضيفت لوعاء الزكاة فيجب حسم ما يقابلها من أعمال رأسمالية وإنشاءات تحت التنفيذ وهو في حالة الشركة عقارات استثمارية، لأن عدم حسم هذه العقارات والمصنفة في القوائم المالية كما في ٢٠٠٩/١٢/٣١م ضمن موجودات غير متداولة يؤدي حتمًا إلى تشيئة الزكاة في المال الواحد المنهي عنه شرعًا بقول الرسول "صلى الله عليه وسلم"، "لا ثني في الزكاة"، كما إن تعاميم الهيئة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) لعام ١٣٩٢هـ ورقم (١/٣٥) لعام ١٤١٣هـ ورقم (٩/٥٣٠) لعام ١٤٢٠هـ تؤكد أن الاستثمارات المستغرقة في عرض من عروض القنية أو ما يأخذ حكمها تحسم من وعاء الشركة المستثمرة وهو ما يؤكد أحقية شركة أ في حسم مبلغ (١٠٧,٢٩٣,٠٤٦) ريال من وعاء الزكاة لانطباق أحكام الخطاب الوزاري رقم (٨٦٧٦/٤) لعام ١٤١٠هـ المتضمن أن الاستثمارات التي يتعين حسمها من وعاء الزكاة هي الاستثمارات غير المتداولة التي يتجاوز بقاؤها سنة فأكثر في دفاتر الشركة، وهو ما ينطبق على بند عقارات استثمارية، وهو أيضًا يتفق مع مذهب الإمام مالك "رحمه الله" الذي لا يرى على التاجر المحتكر أو المتربص زكاة في السلع التي يشتريها حتى يبيعهها ثم لا تكون في ثمنها زكاة إلا زكاة واحدة، وهي زكاة الحول الذي تم فيه البيع فعليًا (الأموال لأبي عبيد)، كما إن قيام الهيئة بقبول حسم جزء من بند عقارات استثمارية بمبلغ (٢٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال من وعاء الزكاة دون حسم مبلغ (١٠٧,٢٩٣,٠٤٦) ريال مبني على افتراض الهيئة بأن العقارات الاستثمارية عبارة عن موجودات متداولة وعروض تجارة وهو افتراض مخالف للواقع وللمعالجة المحاسبية، فلو أن المحاسب القانوني لم يكن على اطلاع بأن نية الشركة هو الاحتفاظ بالعقارات الاستثمارية لفترة تزيد عن السنة لما صنفها كموجودات غير متداولة، وبذلك فالعقارات الاستثمارية ليست موجودات متداولة أو عروض تجارة طبقًا للمعايير المحاسبية والأعراف المعمول بها في المجال المحاسبي.

وقدم المكلف مذكرة إلحاقية مؤرخة في ١٤٣٧/٨/١١هـ أكد فيها على وجهة نظره الموضحة أعلاه وأضاف أنه يتضح من السياسات المحاسبية وإيضاحات القوائم المالية لعام ٢٠٠٩م - الإيضاح رقم (٩) أن العقارات الاستثمارية عبارة عن مستغلات تستهلك على مدى (٣٣) سنة، وهي بالتالي من عروض القنية التي لا تجب فيها الزكاة، وبيانها كالتالي:

طريقة التمويل	الملكية	تاريخ الإضافة	رصيد آخر الفترة	الإضافات	رصيد أول المدة	--
الإضافات عبارة عن سعي وترضية للبائع	صك ٤/٣٩٠/١٧٠	٢٠٠٩/٩/٣٠ م ٢٠٠٩/١٢/٣١ م	٢٣,٠٥٠,٠٠٠	١,٠٥٠,٠٠٠	٢٢,٠٠٠,٠٠٠	عقار.....
--	صك ٢٢/٢/١١٧	٢٠٠٩/٩/٣٠ م	٣,٠٧٥,٠٠٠	٣,٠٧٥,٠٠٠	--	أرض.....
عدد (٢) شيك مصرفي	عقد مشاركة	٢٠٠٩/١٢/٥ م	١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	--	مخطط.....
كان مدينون بمبلغ ٢٢٢,١٥٠,٧٣٠ وتم سداد مبلغ ٨٦,٥٩٥,٩١٨ ومبلغ ١١٠,٨٣٩,٧٣٩ ريال وباقي القيمة عبارة عن مساهمة مقابل سداد مديونية على البائع	سند مساهمة	٢٠٠٩/٢/٢٨ م	٢٤,٧١٥,٠٧٣	٢٤,٧١٥,٠٧٣	--	مشاركة مخطط.....
حساب جاري للبائع	صك ٩٢٠٣٠٣٠٠٢٢٣٢	٢٠٠٩/٥/٣١ م	١,٣٣٢,٥٠٠	١,٣٣٢,٥٠٠	--	أرض.....
الدائنون	صك ١٢/٨٨/٥٥	٢٠٠٩/١٠/٢١ م	٦٦٦,٢٥٠	٦٦٦,٢٥٠	--	أرض.....
محول من عقارات معدة للبيع	مجموعة صكوك باسم الشركة	--	٢٢,٢٣١,٠٢١	٢٢,٢٣١,٠٢١	--	أرض.....

أرض .....	--	١٣,٣٢٥,٠٠٠	١٣,٣٢٥,٠٠٠	٢٠٠٩/١٠/٢١م	صك ٦/٥٣٤/١٧٦	مبلغ ١٣,٣٢٣,٥٦٥ ريال محول من عقارات معدة للبيع
أرض ....	--	٣٠٧,٥٠٠	٣٠٧,٥٠٠	--	صك ٥/٤٣١/١٤٩	محول من عقارات معدة للبيع
أرض .....	--	٦,٩٦٧,٢٠٢	٦,٩٦٧,٢٠٢	--	صك ٦/٥٣٤/١٨٨	محول من عقارات معدة للبيع
أرض ...	--	١٨,٤٥٠,٠٠٠	١٨,٤٥٠,٠٠٠	--	صك ١٢/٥٢٢/٣٢	محول من عقارات معدة للبيع
أرض .....	--	٨٥٠,٠٠٠	٨٥٠,٠٠٠	--	صك ٢/١/٦٩٧ وصك ٢/١/٧١٩	محول من عقارات معدة للبيع
مخطط ....	--	٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/١١/١٧م	عقد مبايعة حصة على المشاع	شيك مصرفي
إهلاك متراكم	--	--	(٦٧٦,٥٠٠)	--	--	--
الإجمالي	٢٢,٠٠٠,٠٠٠	١٠٧,٩٦٩,٥٤٦	١٢٩,٢٩٣,٠٤٦	--	--	--

وذكر انه استقر لدى الفقهاء أن الزكاة غير واجبة في المستغلات، وهي في حالة الشركة "عقارات استثمارية"، وهي الأموال التي تبقى في ملك صاحبها بقصد الحصول على نتائجها أو غلتها ومن ذلك ما ورد في تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٢/٣٩٩٦) وتاريخ ١٣٩٤/٣/٢٥ هـ المتعلق بالفتوى الصادرة من رئاسة إدارة البحوث العلمية والإفتاء والدعوة والإرشاد برقم (٢٤٧) وتاريخ ١٣٧٥/٦/١٢ هـ من إخضاع إيرادات الفنادق لفريضة الزكاة فقط، ولا تخضع المباني وما تحتويه تلك المباني من الآلات والمعدات المختلفة خصوصاً وأن السياسة المحاسبية المتعلقة بالعقارات الاستثمارية، كما يظهر في الإيضاح رقم (٣/د) والإيضاح رقم (٩) المرفق في القوائم المالية كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٩م، تؤكد على تبويب العقارات المقتناة لأغراض الإيجار أو المقتناة لاستعمالات مستقبلية غير محددة كعقارات استثمارية، تدرج العقارات الاستثمارية بالتكلفة بعد خصم الاستهلاك المتراكم وأي خسائر متراكمة ناتجة عن الانخفاض في القيمة إن وجدت، يتم استهلاك المباني باستخدام طريقة القسط الثابت على مدى العمر الإنتاجي المقرر بـ ٣٣ سنة، وهو ما يقتضي ضرورة حسم قيمة العقارات الاستثمارية من الوعاء الزكوي للشركة، لكونها

مبوبة في الميزانية ضمن بنود موجودات غير متداولة وممولة من حقوق الملكية المكونة لوعاء الزكاة، حيث إن العبرة في جوهر العملية وليس في شكلها، فبحسب هذه العقارات الاستثمارية يتلاشى الأثر على وعاء الزكاة، ولا يوجد شبهة تهرب، لأن هذه العقارات ممولة من حقوق الملكية، ويعزز هذا قرار الهيئة القضائية العليا رقم (100) لعام 1394هـ والمنشور الدوري للهيئة رقم (2) لعام 1394هـ، كما أن الرأي الراجح في الهيئة وقضاء اللجنة الاستئنافية رقم (10) لعام 1417هـ المصادق عليه من وزير المالية برقم (7013/3) وتاريخ 1417/7/1هـ، وكذلك قضاء لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (21) لسنة 1417هـ، أكد جواز حسم العقارات المطورة الممثلة في المباني السكنية والتجارية والأراضي المقامة عليها من الوعاء الزكوي، ولو تغيرت النية إلى البيع، حيث تؤكد ذلك في خطاب مدير عام الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (9/4010) وتاريخ 1423/9/21هـ، وما سبقه من تأكيدات في الخطاب رقم (3/402/10) وتاريخ 1416/6/8هـ و الخطاب رقم (1/3368) وتاريخ 1419/5/21هـ، وهو ما يفسر قيام الهيئة بقبول حسم جزء من عقارات استثمارية بمبلغ ( 22,000,000 ) ريال من وعاء الزكاة، وبالتالي فإن افتراض اللجنة الابتدائية بأن العقارات الاستثمارية عبارة عن موجودات متداولة وعروض تجارة هو افتراض في غير محلة لمخالفته للواقع وللمعالجة المحاسبية، وبذلك فالعقارات الاستثمارية، بهذه الصفة ليست موجودات متداولة أو عروض تجارة لا من قبيل أحكام الزكاة الشرعية ولا من قبيل المعايير المحاسبية والأعراف المعمول بها في المجال المحاسبي.

ولكل ما تقدم تطالب الشركة بحسم باقي قيمة العقارات الاستثمارية البالغة (107,293,067) ريال من وعاء الزكاة لعام 2009م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها بخطابهم المؤرخ في 1437/8/12هـ بأنه طبقاً لإيضاحات الفوائم المالية يتضح أن البند يمثل قيمة أراضي بالرياض و الدمام و جدة و مكة المكرمة وأخرى، وأن مراقب حسابات الشركة أوضح في التحليلات المرفقة أن هذه الأراضي سوف يتم تطويرها والبناء عليها بغرض بيعها عمارات أو وحدات سكنية أو بيعها فنادق للحجاج، إضافة إلى ما ذكره مراقب حسابات الشركة في الإيضاح رقم (10) من أن العقارات الاستثمارية تضمن معاملات شراء وبيع أراضي بواسطة أسماء بعض المساهمين وأنها أيضاً تضمنت قيمة أرض.... بواسطة صك الملكية باسم أحد المساهمين (أي أنها ليست باسم الشركة)، وينطبق على هذا البند ما ينطبق على بند عقارات معدة للتطوير حيث إن البند يعتبر من عروض التجارة وليس من عروض القنية، وأنه النشاط الرئيسي للشركة ومما يؤكد ذلك أن الإيرادات المدرجة في الإقرارات ناتجة من بيع أراضي بمكة المكرمة و ج وعقارات وأراضي ب ، مما يؤكد أن العقارات والأراضي المدرجة في بندي عقارات معدة للتطوير وعقارات استثمارية هي عروض تجارة وليست عروض قنية، ولذلك لم تقم الهيئة بحسبها من الوعاء وذلك تطبيقاً لم تم إيضاحه في البند الأول، ولذلك تتمسك الهيئة بصحة ربطها.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم باقي رصيد العقارات الاستثمارية بمبلغ (107,293,067) ريال من الوعاء الزكوي لعام 2009م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم بند العقارات الاستثمارية بمبلغ (107,293,067) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2009م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعام 2009م وإيضاحاتها وكذلك اطلاعها على الإقرارات الزكوية والربوط تبين أن الإيضاح رقم (1) من إيضاحات الفوائم المالية للعام المذكور ينص على "أن نشاط الشركة يتمثل في شراء الأراضي لإقامة المباني عليها بالبيع والتأجير لصالح الشركة وإقامة وتطوير وإدارة المشاريع والمجمعات السكنية والتجارية والصناعية والزراعية والسياحية والتعليمية واستثمارها بالبيع والتأجير لصالح الشركة، والمقاولات العامة للطرق والمباني...الخ" كما أن الإيضاح رقم (9) يوضح حركة هذا البند، وينص على "تضمنت العقارات الاستثمارية مبلغ (72,002,823) ريال مثبتة

بواسطة عقود مباحة وعقود مساهمة، كما تضمنت أيضا مبلغ (٢٠,٥٠٠,٠٠٠) ريال قيمة أرض.... بواسطة طك الملكية باسم أحد المساهمين، كذلك تضمنت العقارات الاستثمارية معاملات شراء وبيع أراضي بواسطة أسماء بعض المساهمين" وبما يتضح معه أن العقارات الاستثمارية تعد من عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم بند العقارات الاستثمارية بمبلغ (١٠٧,٢٩٣,٠٤٦) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٩م.

#### **القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٤٠) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية

١- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم بند العقارات المعدة للتطوير بمبلغ (١٢٣,٠٠٠,٢٦٢) ريال من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٩م.

٢- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم بند العقارات الاستثمارية بمبلغ (١٠٧,٢٩٣,٠٤٦) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٩م.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،