(القرار رقم ١٦٤٦ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (١٠٥٥/z) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٢/٢١هـ 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 مؤسسة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامين ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٧/٢٦هـ كل من: ... و...، كما مثل المكلف كل من: ... و...

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 بنسخة من قرارها رقم (٢) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٣٨٦) وتاريخ ١٤٣٥/١/١٠هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٤١٤) وتاريخ ١٤٣٥/٢/٦هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي؛ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مخصص إيرادات مستحقة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) برفض اعتراض المكلف بشأن إخضاع ما سماه مخصص إيرادات مستحقة للزكاة بمبلغ (٩,٩٦٢,٧٢٦) ريالا لعام ٢٠٠٩م وبمبلغ (١٥,٢٢٥,٠٨٥) ريالا لعام ٢٠١٠م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة لم تقم بتخفيض صافي الربح بالمستخدم من المخصص، وكان يجب على الهيئة عدم إضافة المكون لصافي الربح لعدم سبق حسمه، مما يعد ثنيًا في المعالجة مرة بعدم الحسم من صافي الربح ومرة أخرى بإضافته لصافي الربح، كما أن الهيئة إذا رأت إضافة المخصص للوعاء الزكوي فيجب عليها حسم المستخدم من هذا المخصص، حيث إن الشركة قامت باستخدام مبلغ (٦,٥١٧,٠٦٦) ريال من المخصص خلال عام ٢٠٠٩م، ومبلغ (٢,٣٦٧,٥٥٠) ريالا من المخصص خلال عام ٢٠١٠م.

وحيت إن الهيئة قامت بتعديل صافي أرباح الشركة بقيمة المخصص المكون في سنوات تكوينه؛ لذا يجب على الهيئة حسم المستخدم من المخصص لأنه يعد مصروفًا حقيقيًا وتنطبق عليه خصائص المصروفات المحددة نظامًا، وبفرض اعتباره مصروفات سنوات سابقة فإنه يحسم تطبيقًا لتعميم الهيئة رقم (١/٣٥) وتاريخ ١٤١٣/٣/٢هـ الذي يجيز حسم مصروفات السنوات السابقة، وقد تأيد طلب الشركة في حسم المستخدم من المخصص بعدة قرارات استئنافية؛ منها القراران أرقام (١١٣٠و١١٣٦) لعام ١٤٣٣هـ.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمخصص إيرادات مستحقة، كما يطلب المكلف حسم المستخدم من المخصص من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠ م.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الحركة على المخصص على النحو التالي:

البيـــــــان	عام ٢٠٠٩م	عام ٢٠١٠م
رصيد أول العام	٨,٦٢٧,٢٩٥	١٢,٠٧٢,٩٥٥
يحسم المستخدم	(٦,٥١٧,٠٦٦)	(٢,٣٦٧,٥٥٠)
يضاف المكون	٩,٩٦٢,٧٢٦	١٥,٢٢٥,٠٨٥
رصيد آخر العام	١٢,٠٧٢,٩٥٥	٢٤,٩٣٠,٤٩٠

وبالتالي تم معالجة المخصص في الربط الزكوي كما يلي:

أ- إضافة رصيد أول العام لعناصر الوعاء الموجبة محسومًا منه المستخدم ليصبح ما حال عليه الحول بمبلغ (٢,١١٠,٢٢٩) ريالا عام ٢٠٠٩م ومبلغ (٩,٧٠٥,٤٠٥) ريالا عام ٢٠١٠م.

ب- تعديل صافي الربح بالمكون من المخصص البالغ (٩,٩٦٢,٧٢٦) ريالا عام ٢٠٠٩م، ومبلغ (١٥,٢٢٥,٠٨٥) ريالا عام ٢٠١٠م، حيث إنه ليس من المصاريف جائزة الحسم وذلك طبقا لتعميم الهيئة رقم (٧/٢٠٧٥) وتاريخ ١٤٢٦/٤/١٤هـ وكذلك تعميم الهيئة رقم (١/٨٤٤٣/٢) وتاريخ ١٤٩٢/٨/٨هـ، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (١٢٢٧) لعام ١٤٣٣هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية (٩٦٦٣) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٣٠هـ.

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 تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمخصص إيرادات مستحقة بمبلغ (٩,٩٦٢,٧٢٦) ريالا ومبلغ (١٥,٢٢٥,٠٨٥) ريالا على التوالي، كما يطلب حسم المستخدم من المخصص من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمبلغ (٦,٥١٧,٠٦٦) ريالا ومبلغ (٢,٣٦٧,٥٥٠) ريالا على التوالي، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بمخصص إيرادات مستحقة، كما ترى أنها قامت في الربط بحسم المستخدم من المخصص من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي الاستئناف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الاطلاع على البيانات المقدمة من المكلف بما فيها القوائم المالية وحركة حساب المخصص خلال عامي الاستئناف طبقًا لسجلات المكلف وقيود تسجيله في الدفاتر؛ تبين أن هذا البند عبارة عن مخصص تقديري لا يختلف في جوهره عن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مما ترى معه اللجنة أن "مخصص إيرادات مستحقة" يعد من المصاريف غير جائزة الحسم في عامي

الاستئناف، كما أنه ينبغي إضافة رصيد أول العام أو آخر العام أيهما أقل إلى الوعاء الزكوي؛ وذلك لغرض إضافة الأرصدة التي حال عليها الحول خلال العام، وهو ما يتفق مع ربط الهيئة الذي أضاف الرصيد الأقل خلال العام إلى الوعاء الزكوي؛ وهو رصيد المخصص أول العام بعد حسم المستخدم.

وبناء عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بـ "مخصص إيرادات مستحقة" بمبلغ (٩,٩٦٢,٧٢٦) ريالا ومبلغ (١٥,٢٢٥,٠٨٥) ريالا على التوالي.

البند الثاني: الدائنون التجاريون ودائنوا حسن أداء لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) برفض اعتراض المكلف بشأن إخضاع بند الدائنين التجاريين والمتنوعين للزكاة وتأييد إجراء الهيئة بإخضاع هذا البند للزكاة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن أرصدة هذا البند تمثل مستحقات للغير؛ نتيجة تأمين معدات للغير وأمانات للعاملين ومبالغ محتجزة من الغير لحين مراجعة واستلام أعمالهم وعهد دائنة لقطاع المقاولات لحين تسويتها ومستحقات للغير مقابل استقدام عمالة وأتعاب مكتب المراجعة وأخرى، ولم يحل الحول على تلك الأرصدة، كما لم تستخدم في تمويل أصول ثابتة محسومة من الوعاء الزكوي؛ وعليه يطلب المكلف عدم إضافة الدائنين التجاريين إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمبلغ (٣٣٢،٨٧٥) ريالا ومبلغ (١،٧٠١،٩٢٥) ريالا على التوالي، كما يطلب عدم إضافة دائني حسن الأداء إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمبلغ (٣،٢٣٣،٦٠٢) ريالا ومبلغ (١٧،٦٢٠،٦٢٦) ريالا على التوالي.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن هذه الأموال ضمن حسابات الشركة وفي ذمتها وتحت تصرفها وحال عليها الحول؛ وعليه تعد أحد مصادر التمويل شأنها شأن رأس المال؛ وبالتالي تدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (١٠٦٧) لعام ١٤٣٢هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (٦٧٨٤) وتاريخ ١٤٣٢/٧/٩هـ.

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 الدائنين التجاريين ودائني حسن الأداء إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، في حين ترى الهيئة إضافة بند الدائنين إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة الديون لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على المدين والدائن، فبالنسبة للدائن فإن عرض الدين كرصيد في قوائمه المالية يعني أن هذا يمثل دينًا على مليء ما لم يثبت إعدامه بالطرق النظامية؛ وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمدين فإن عرض الدين في قائمة المركز المالي يعني أن هذا الدين يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة؛ وبالتالي يلزم إضافة هذه الديون للوعاء الزكوي، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والذي جاء فيها "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد؛ لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على حركة هذا البند خلال عامي الاستئناف طبقًا لسجلات المكلف تبين أن الهيئة أضافت الدائنين التجاريين إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمبلغ (٣٣٢،٨٧٥) ريالا ومبلغ (١،٧٠١،٩٢٥) ريالا على التوالي، كما أضافت دائني حسن

الأداء إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمبلغ (٣،٢٣٣،٦٠٢) ريالا ومبلغ (١٧،٦٢٠،٦٢٦) ريالا على التوالي، كما تبين حولان الحول على المبالغ المذكورة أعلاه.

وبناء عليه ووفقا للقاعدة أعلاه فإن بند الدائنين يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول، وينبغي إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف؛ ولذلك فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدائنين التجاريين ودائني حسن الأداء إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

البند الثالث: التسهيلات البنكية لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) برفض اعتراض المكلف بشأن إخضاع التسهيلات البنكية للزكاة بمبلغ (٤٣،١٥٩،٣٤٥) ريال لعام ٢٠٠٩م وبمبلغ (٣،٩٢٩،٣٢٤) ريال لعام ٢٠١٠م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد ممثل المكلف بقبول قرار اللجنة الابتدائية وسحب استئنافه بخصوص هذا البند؛ وبناءً عليه ترى اللجنة أن الخلاف يُعد منتهيًا بموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.

البند الرابع: الدفعات المقدمة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) برفض اعتراض المكلف بشأن إخضاع الدفعات المقدمة من العملاء للزكاة بمبلغ (٨٨،٥٩٨،٠١٦) ريال لعام ٢٠٠٩م ومبلغ (١١٦،٦١٤،٣٧٨) ريال لعام ٢٠١٠م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد ممثل المكلف بقبول قرار اللجنة الابتدائية وسحب استئنافه بخصوص هذا البند؛ وبناءً عليه ترى اللجنة أن الخلاف يُعد منتهيًا بموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.

البند الخامس: الاستثمارات لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) برفض اعتراض المكلف بشأن عدم حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي والبالغة (٢٠،٤٩٤،٨٥٢) ريال لعام ٢٠٠٩م ومبلغ (٢٤،٤٦٠،٦٧٠) ريال لعام ٢٠١٠م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد ممثل المكلف بقبول قرار اللجنة الابتدائية وسحب استئنافه بخصوص هذا البند؛ وبناءً عليه ترى اللجنة أن الخلاف يُعد منتهيًا بموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة

البند السادس: جاري الشركاء لعام ٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٦) برفض اعتراض المكلف بشأن إخضاع جاري الشركاء للزكاة بمبلغ (٢٣١,٩٦٥,٣٢٦) ريال لعام ٢٠١٠م، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد ممثل المكلف بقبول قرار اللجنة الابتدائية وسحب استئنافه بخصوص هذا البند؛ وبناءً عليه ترى اللجنة أن الخلاف يُعد منتهيًا بموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢) لعام ١٤٣٥هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بمخصص إيرادات مستحقة بمبلغ (٩,٩٦٢,٧٢٦) ريالا ومبلغ (١٥,٢٢٥,٠٨٥) ريالا على التوالي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الدائنين التجاريين ودائني حسن الأداء إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- انتهاء الخلاف حول بند التسهيلات البنكية لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م؛ وذلك لموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.

٤- انتهاء الخلاف حول بند الدفعات المقدمة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م؛ وذلك لموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.

٥- انتهاء الخلاف حول بند الاستثمارات لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م؛ وذلك لموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.

٦- انتهاء الخلاف حول بند جاري الشركاء لعام ٢٠١٠م؛ وذلك لموافقة المكلف على القرار الابتدائي المؤيد لإجراء الهيئة.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،