

الزكاة

القرار رقم: (IR-2020-8) |

الصادر في الاستئناف رقم: (Z-2018-1673) |

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات
ضريبة الدخل

المفاتيح:

زكاة- وعاء زكوي- ما يدخل ضمن الوعاء الزكوي- إيرادات مقدمة- دفعات مقدمة- فروق استيرادات- مشتريات خارجية- يعتبر البيان الجمركي قرينة أساسية من طرف ثالث محايد على فروق الاستيرادات التي لم تصرح بها المستأنفة وفق القواعد النظامية وبالتالي تدخل ضمن الوعاء الزكوي.

الملخص:

مطالبة المستأنفة إلغاء قرار الدائرة الابتدائية المطعون عليه، القاضي بتأييد معالجة الهيئة لبند أرباح فروق الاستيراد عن الأعوام محل الخلاف والدفعات المقدمة، مستندة إلى أن عدم تصريحها بفروق الاستيرادات مردّه أن الالتزام بذلك من شأنه أن يتطلب وقتاً إضافياً، وبالنسبة لبند الدفعات المقدمة فإنه يجب حسمها من الوعاء لأن الأرصدة الدائنة للمستأنفة غالباً ما يقابلها أرصدة مدينة عليها لذات الطرف المقابل، وسوف تقدم مستنداتها الثبوتية المؤيدة لوجود الدين المستحق للطرف المقابل- أجابت الهيئة بأن المستأنفة لم توضح أسباب الفرق بين ما ورد في الكشف الصادر عن الجمارك، وما أفصحت عنه في بند المشتريات الخارجية الواردة في إقراراتها، وبالنسبة لبند الدفعة المقدمة فإنه تستحق الزكاة بحلول الحول عليه باعتبارها إيرادات مقدمة- دلت النصوص النظامية على أن ما يحسم من المصاريف هو ما تقدم المستأنفة مستنداتها الثبوتية المؤيدة لما ورد بها في إقراراتها، وأن تصريح المستأنفة باستيرادات أكبر مما تم إثباته ببيانات مصلحة الجمارك، مفاده أنه تمت المبالغة في تكلفة بند المشتريات الخارجية، ومن ثم يتعين المحاسبة عن هذا الفرق وإخضاعه للزكاة، وبالنسبة للإيرادات المقدمة (الدفعات المقدمة) فإنها تعتبر من مصادر التمويل وتدخل ضمن الوعاء الزكوي ما لم يثبت وجود ديون مستحقة لذات الطرف المقابل- ثبت للدائرة الاستئنافية أن المستأنفة صرحت باستيرادات أكبر مما تم إثباته ببيانات مصلحة الجمارك، ولم تقدم المستأنفة مستنداتها الثبوتية بشأن الدفعات المقدمة بأن هناك حركات مدينة لذات الطرف المقابل. مؤدّى ذلك: رفض الاستئناف، وتأييد القرار الابتدائي.

المستند:

تعميم الهيئة رقم (٩/٢٠٣٠) وتاريخ ١٥/٠٤/١٤٣٠هـ، الصادر من مصلحة الزكاة والدخل بمسماها القديم.

الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ١٢/٠٩/١٤٤١هـ الموافق ٠٥/٠٥/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٩/٠٥/١٤٣٨هـ، من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بجدة رقم (٦) وتاريخ ٢٩/٠٢/١٤٣٨هـ، الصادر في الدعوى رقم (Z-2018-1673) المقامة من المستأنفة في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)، على الربط الزكوي للعامين من ٢٠١١م و ٢٠١٢م، من الناحية الشكلية وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- تأييد الهيئة في معالجتها لبند أرباح الاستيرادات لعام ٢٠١٢م وفقاً لحثيات القرار.

٢- تأييد الهيئة في معالجتها لبند دفعات مقدمة من العملاء للعامين ٢٠١١م و ٢٠١٢م وفقاً لحثيات القرار.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الشركة المستأنفة شركة (أ)، تقدم إلى الدائرة بلائحة استئناف، تضمنت ما ملخصه الآتي: «أولاً فيما يخص (أرباح الاستيرادات عن عام ٢٠١٢م) قامت مصلحة الزكاة والدخل باحتساب أرباح تقديرية بمبلغ (١، ١٩٧، ٩٢٧) ريالاً سعودياً على مواد مستوردة من الخارج، وذلك خلال العام المالي المنتهي في ٣١/١٢/٢٠١٢م، مع العلم بأن هذه المواد متضمنة في تكلفة الإيرادات، ويتم توزيعها على مشاريع معينة، التي طلب من أجلها. ثانياً فيما يخص (بند دفعات مقدمة من العملاء لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م) قامت مصلحة الزكاة والدخل بإضافة رصيد دفعات مقدمة مدورة حال عليها الحول، والبالغ قدرها (١٤، ٤٤٧، ٥٠٥) و (٢٧، ٣٤٤، ٩٨٨) ريالاً سعودياً على التوالي، وتعرض الشركة على إضافة أرصدة الذمم الدائنة للوعاء الزكوي؛ حتى لا تحدث ازدواجية في فرض الزكاة الشرعية على هذه الأرصدة، حيث إن الوعاء الزكوي عبارة عن حقوق الملكية التي حال عليها الحول، مخصوماً

منها صافي الأصول غير المتداولة، أي أن الوعاء الزكوي بمعنى آخر عبارة عن رأس المال العامل (الأصول المتداولة - الالتزامات المتداولة)، وذلك وفقاً لمعادلة الميزانية التالية: (حقوق الملكية - الأصول طويلة الأجل) = (الأصول المتداولة - الالتزامات المتداولة)، وبما أن أرصدة الدفعات المقدمة مدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للشركة، إذًا فهي مدرجة ضمن الوعاء الزكوي للشركة، وقيام مصلحة الزكاة والدخل بإضافتها للوعاء الزكوي مرة أخرى، يعني ازدواجية فرض الزكاة الشرعية على هذه الأرصدة، بالإضافة إلى أن الذمم الدائنة غالبًا ما تكون مرتبطة بأرصدة مدينة على عملاء الشركة، وبما أن الأرصدة المدينة لم يتم استبعادها من الوعاء الزكوي، فإن الأرصدة الدائنة لا يتم إضافتها. هذا بالإضافة إلى أن الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) بتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ، تضمنت أنه لا تجب الزكاة في الأموال التي لم يتم قبضها وحال عليها الحال، لذا نرى أن يتم خصم الأرصدة المدينة التي حال عليها الحال ولم تقبض.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٤٤١/٠٦/١١هـ، الموافق ٢٠٢٠/٠٢/٠٥م، عقدت الدائرة جلستها لنظر الدعوى، وبالنداء على الخصوم حضر:.....، بصفتها وكيل شركة (أ) بموجب وكالة رقم (...)، كما حضر ممثلو الهيئة العامة للزكاة والدخل:.....، بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (...) بتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، وبسؤال وكيل الشركة المكلفة بخصوص ما إذا كان لديه أي أسباب للاعتراض على القرار محل الطعن خلاف ما ذكره في المذكرة المقدمة منه للاستئناف على القرار؟ أجاب بأنه لا يوجد أسباب أخرى للاعتراض على القرار غير ما تضمنته المذكرة المقدمة في هذا الشأن، سوى أنه يوجد خطاب للهيئة رقم (١/٩٥١) بتاريخ ١٤٢٠/٠٢/٠٩هـ، ويتضمن: «أما بالنسبة للديون على الإدارات الحكومية، فإنه ليس من المناسب أن تقرر الإدارة الحكومية أو تقدم شهادة، وإنما من الأفضل أن يتم التأكد من الجهة المختصة بوزارة المالية وليس الجهات الأخرى»، وبالتالي فإنه يلزم مما ذكر أن يتم خصم الأرصدة المدينة التي في ذمة العملاء من الجهات الحكومية والخاصة من الوعاء الزكوي؛ لكي يستقيم مع ذلك إضافة الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحال من الوعاء الزكوي.

وبسؤال ممثلي الهيئة حول جوابهم على ما استمعوا إليه من أقوال من وكيل الشركة المكلفة والمذكرة المقدمة منها للطعن على القرار؟ أجابوا أن المكلف استلم مبالغ الدفعات المقدمة من العملاء، وهي تحت حوزته وتصرفه، وحال عليها الحال، فيجب فيها الزكاة؛ حيث كانت في عام ٢٠١١م مبلغ (١٤، ٤٤٧، ٥٠٥) ريالاً، وهي تخص شركتي مجموعة (ب) وشركة (ج)، أما الدفعات المقدمة لعام ٢٠١٢م مبلغ (٢٧، ٣٤٤، ٩٨٨) ريالاً فهي تخص شركة (ج)، فقط، وقد تم هذا الإجراء استناداً إلى الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ والفتوى رقم (١٥٧٠/٢) لعام ١٤٠٥هـ، وكما جاء تأييداً لذلك القرار الابتدائي للجنة الثانية بالرياض رقم (١٥) لعام ١٤٣٥هـ، والقراران الاستئنافيان رقم

(١٠٧٨) لعام ١٤٣٢هـ، ورقم (١٩٣٤) لعام ١٤٣٩هـ، وتم تزويد الدائرة بذلك، أما فيما يخص إضافة بند الأرصدة المدينة، فإن تلك الأرصدة المدينة تمثل مبالغ مستحقة للمكلف على الدولة، يتم تزكيتها عند استلامها طبقاً للفتوى التي استند إليها المكلف رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٦هـ، ونود أن نضيف أن المكلف عند تقديم إقراراته الزكوية لم يتم يصف الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي؛ مما جعل الهيئة تعتمد إلى إضافة ما حال عليه الحول في الدفعات المقدمة بمبلغ العامين الذي سبق الإشارة إلى مقدارهما.

وبسؤال وكيل الشركة المكلفة حول ما إذا كان له أي إضافة بخصوص ما جاء في رد ممثلي الهيئة على أقواله ومذكرة الاستئناف المقدمة من قبل الشركة؟ أجاب بأن عدم إدراجنا لمبالغ الدفعات المقدمة في الإقرار على نحو مستقل، مرده إلى أنه لا توجد لائحة أو قواعد تنص على إضافة الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول بشكل مستقل، بالإضافة إلى أن قرارات اللجان التي استندت إليها الهيئة لم تكن معلنة للمكلفين حتى يتم الالتزام بها من قبلنا، وفق ما انتهت إليه تلك القرارات. وبسؤال الدائرة لوكيل الشركة المكلفة عن محور استئنافهم على بند الدفعات المقدمة، والتأكد من المكلف أن استئنافه ينحصر في طلبه عدم إخضاع الدفعات المقدمة من العملاء والتي حال عليها الحول للزكاة؟ أجاب بأنه يؤكد على ذلك، أما ما ورد في وجهة نظره في القرار الابتدائي بأن الدفعات المقدمة مدرجة ضمن الالتزامات المتداولة، ومن ثم فهي مدرجة ضمن الوعاء الزكوي، فقد أوضح بأن ذلك لم يكن هو المقصود، وسوف يزود الدائرة لتوضيح وجهة نظره حيال هذا البند بشكل مفصل.

وبسؤال ممثلي الهيئة عن البند الثاني المعترض عليه الخاص بالاستيرادات الخارجية؟ أجابوا بأنه بموجب البيانات الجمركية التي توضح أن هناك فروقات في المشتريات الخارجية بمبلغ (١١، ٤٠٨، ٨٣٣) ريالاً، وأخذت النسبة بواقع ١٠، ٥٪ من تلك الاستيرادات؛ حيث إن المكلف لم يتطرق في إقراره الزكوي إلى قيمة المشتريات الخارجية، وأن القوائم المالية لم توضح قيمة المشتريات الخارجية، كما أن المكلف لم يثبت أن المشتريات الخارجية الواردة في كشف الجمارك تم إضافتها، أو شملتها تكلفة المبيعات، واستناداً إلى قرار اللجنة الزكوية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٣٠) لعام ١٤٢٦هـ، والقرار الاستئنافي رقم (١٤٨٣) لعام ١٤٣٦هـ، فإن فيهما ما يؤكد سلامة موقف الهيئة في التعامل مع تلك الاستيرادات وإضافتها للوعاء بتلك الطريقة.

وبسؤال وكيل الشركة المكلفة حول جواب ممثلي الهيئة عن اعتراضه على طريقة احتساب بند الاستيرادات الخارجية وإضافته للوعاء؟ أجاب بأن الشركة لديها نشاطان هما نشاط التجارة ونشاط المقاولات، ونشاط المقاولات الذي حققت منه الشركة إيراداتها، ونشأت عنه تكاليفها، مختص فقط بذلك النشاط دون النشاط التجاري؛ لكون النشاط التجاري متوقعاً في ذلك العام محل الربط، وعليه فإن المشتريات الخارجية أو الداخلية، خاصة بنشاط المقاولات ومشاريعها،

فلا يتم إذاً تصنيفها لدى الشركة كبند مشتريات مستقل لدى الشركة دون أفراد كل مشروع على حدة، أو ما يمثله من مشتريات خاصة به، كما أن الإفصاح ضمن مرفقات الإقرار بوجود تحليل للمصاريف المباشرة، يتضمن تكلفة المواد المستخدمة في المشاريع، مما يستدل معه على وجود مواد مشتراة من الداخل والخارج ضمن المبلغ (١٨٢، ٧٥٧، ٥٠٩) ريالاً.

وبسؤال الدائرة لوكيل المكلف عن سبب عدم تصريحه عن المشتريات الخارجية، مع وجود حقل في الإقرار يخص ذلك البند؟ أجاب بأن ذلك بسبب أن المشتريات مرتبطة بالمشاريع، وتجميع كافة المشتريات الداخلية والخارجية وفصلها عن بعضها يتطلب وقتاً إضافياً، مما يترتب عليه التأخر في تقديم الإقرار الزكوي، وما ينجم عن ذلك من تأخر في استخراج الشهادة التي تسهل الدخول في المناقصات والحصول على المستخلصات. وبطلب الدائرة من المكلف تقديم مطابقة بين ما ورد في الإقرار وبين ما أثبتته الهيئة من المشتريات الخارجية، وفقاً لما وردها من الجمارك، أجاب بأنه سيفيد الدائرة بذلك خلال أسبوع بحد أقصى.

وبسؤال أطراف القضية بخصوص ما إذا كان لديهم إضافة في شأن الاستئناف المقدم، أجاب ممثل الهيئة بأنه تم الاكتفاء بما تم تقديمه والإدلاء به، وأجاب وكيل الشركة المكلفة بأنه يكتفي بما سبق ذكره، وأنه سيزود الدائرة بما طلب منه خلال المدة المذكورة.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف، والرد عليها، والأقوال التي تم الإدلاء بها أمام الدائرة، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل، وإصدار القرار في موضوعها.



الأسباب:

الناحية الشكلية؛ وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً، وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة. الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولا من الناحية الشكلية؛ لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

الناحية الموضوعية؛ فإن استئناف المكلف يتمثل في شقين؛ أولهما: اعتراضه على القرار الابتدائي المؤيد لموقف الهيئة بشأن تعاملها مع فرق المشتريات الخارجية الخاص ببند (أرباح الاستيرادات عن عام ٢٠١٢م)، حيث يرى المستأنف أن هذه المواد (المشتريات) مضمنة في تكلفة الإيرادات، ويتم توزيعها على

مشاريع معينة، والتي طُلب من أجلها، وقد أشار إلى إرفاق بيان تحليل بالتكلفة مع كشف تحليل للمشاريع التي صرفت عليها هذه المواد. بينما يرى المستأنف ضده بترييح الفروقات غير المصرح بها البالغة (١١، ٤٠٨، ٨٣٣) ريالاً بنسبة ١٠.٥٪، وإضافتها إلى الوعاء الزكوي بقيمة (١، ١٩٧، ٩٢٧) ريالاً، وإخضاعها للزكاة لعام ٢٠١٢م، طبقاً للتعميم رقم (٩/٢٠٣٠) وتاريخ ١٥/٠٤/١٤٣٠هـ، المتضمن الأخذ ببيانات الاستيرادات الواردة من الجمارك، ومحاسبة المكلف عن فرق الاستيراد الذي لم يصرح عنه. وترى اللجنة الابتدائية أن المستأنف (المكلف) لم يفصح عن تكلفة المواد المشتراة من الخارج، كما أن البيان التحليلي الذي أشار إليه لا يشمل بندا مستقلا تحت مسمى مشتريات خارجية، ولم تتضمن قوائمه المالية ولا إيضاحاتها أي إشارة لهذه المشتريات الخارجية التي ظهرت بالبيانات الجمركية، حيث إن المستأنف (المكلف) لم يثبت ادعاءه بدليل قاطع، حيث نصّ التعميم رقم (٩/٢٠٣٠) وتاريخ ١٥/٠٤/١٤٣٠هـ الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل على: «إذا تبين للهيئة نتيجة الفحص أن المكلف صرح باستيرادات أكبر من حجم المشتريات الواردة في بيانات مصلحة الجمارك، فهذا يعني أن المكلف بالغ في تكلفة بند المشتريات الخارجية، وبالتالي يتعين أن تتم المحاسبة عن هذا الفرق، وإخضاعه للزكاة بواقع (٢، ٥٪)». كما نصّ ذات التعميم على: «فإذا تبين للهيئة من واقع المستندات الثبوتية لتكلفة الاستيرادات ظهور فروق بالنقص، بأن تكون الاستيرادات المسجلة بدفاتر المكلف أقل مما هو وارد ببيانات مصلحة الجمارك، فهذا يعني إخفاء جزء من نشاطه من الاستيرادات، وعدم إظهارها في حساباته، وعليه يتم الأخذ ببيانات الاستيرادات الواردة من مصلحة الجمارك، ومحاسبة المكلف عن فرق الاستيراد الذي لم يصرح عنه وفقاً للقواعد النظامية المتبعة بالمصلحة». وهذا التعميم ينطبق على حال المستأنف؛ لكونه لم يقدم ما يثبت صحة استئنافه، وعليه فإن إجراء المستأنف ضده جاء موافقاً لنص التعميم، ولما نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية للزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١/٠٦/١٤٣٨هـ على: «تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط، سواءً كانت مسددة أو مستحقة، وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية:

- أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تُمكن الهيئة من التأكد من صحتها، ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة.
- ب- أن تكون مرتبطة بالنشاط، ولا تتعلق بمصاريف شخصية أو بأنشطة أخرى.
- ج- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية،...».

ويتبين من هذا النص أن حسم المصاريف لا يتم إلا وفق ضوابط، وأهمها هو توفر المستندات المؤيدة لها. علماً بأن المستأنف لم يقدم المستندات الثبوتية

التي تؤيد دفعه. وهذا ما استقرت عليه اللجنة الاستئنافية الضريبية في عدد من قراراتها، وذلك باعتماد البيان الصادر من الجمارك كإثبات في تحديد حقيقة المشتريات الخارجية. وحيث تبين للدائرة أن الخلاف بين المكلف والهيئة خلاف مستندي، وحيث إن البيانات الواردة من مصلحة الجمارك تعد قرينة أساسية من طرف ثالث محايد، وحيث لم تقدم الشركة المكلفة ما يدعم وجهة نظرها بالأدلة المستندية لبيان حقيقة تلك الاستيرادات وقيمتها، ومدى تطابقها مع البيان الجمركي المستخلص عن استيراداتها في ذلك العام، بالرغم من إهمال الدائرة لها، الأمر الذي يتأكد معه عدم وجود ما يستدعي العدول عما قرره اللجنة الابتدائية في قرارها محل الطعن.

وأما فيما يتعلق بالشق الثاني من استئناف المكلف الخاص ببند (دفعات مقدمة من العملاء لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م)، وحيث طلبت الشركة المستأنفة من الدائرة إهمالها؛ لبيان وتوضيح موقفها في تأكيد عدم سلامة ما انتهى إليه القرار الابتدائي في معالجته لذلك البند محل الاعتراض، وحيث لم يرد للدائرة أي رد توضيحي في هذا الشأن من قبل الشركة المستأنفة، وحيث إن مذكرة الاستئناف وما تضمنته بخصوص ذلك البند كانت مجرد تكرار لما تم إثارته أمام اللجنة الابتدائية مصدرة القرار، وحيث تولت تلك اللجنة في قرارها مناقشة تلك الدفع، وانتهت بشأنها إلى النتيجة التي خلصت إليها في قرارها، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية ما يستدعي التعقيب أو الاستدراك على ما جاء في منطوق ذلك القرار بخصوص ذلك البند، في ضوء ما تضمنته مذكرة الاستئناف في ذلك الصدد، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة عدم تأثير تلك الدفع على ما تم الاعتراض عليه، مما يكون معه الاستئناف قائماً على سبب غير صحيح متعيّناً رده. ولا ينال من ذلك ما ذكرته الشركة المكلفة من أن الأرصدة المدينة التي حال عليها الحول، ولم تقبض، يجب حسمها من الوعاء، حيث لم تقدم للدائرة أي بينة أو دليل يثبت صحة ادعائها بأن الدين المستحق للشركة المستأنفة يقابله دين مستحق عليها لنفس الطرف المقابل في ضوء عدم تقديم ما يؤيد صحة دعواها، بالرغم من إعطائها مهلة لذلك.

القرار:

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

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة (أ)، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (٦) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٢٩هـ.

ثانيًا: وفي الموضوع: رفض استئناف المكلف / شركة (أ)، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به فيما انتهى إليه من نتيجة، للأسباب والحجيات الواردة في هذا القرار.

وبالله التوفيق