زكاة

# لجنة الفصل
# الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض

القرار رقم (ISZR-80-2020) |

الصادر في الدعوى رقم (Z-8645-2019) |

**المفاتيح:**
زكاة - وعاء زكوي - ما يدخل ضمن الوعاء الزكوي - مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ - الذمم الدائنة - التأمين النقدي – إثبات - عبء الإثبات.

## الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء الربط الزكوي المعدَّل لعام ٢٠١٣م – بشأن بند مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ، وبند الذمم الدائنة «التأمين النقدي» - أسَّست المكلفة اعتراضها على أن مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ تُعَد في حقيقتها حسابًا مؤقتًا تحت التسوية غير محدَّد طبيعته، وسيتم معالجته حسب ظروف وطبيعة تسلُّم الأعمال المنجَزة، وأن حساب التأمين النقدي، هو عبارة عن تأمين للمستأجرين، خاص بعقود تأجير سنوية، قابل للرد للمستأجرين في أي وقت، ويمثِّل ضمان للشركة في حالة تعثُّر المستأجر عن السداد - أجابت الهيئة بأنها قامت بإضافة ما حال عليه الحول من المبالغ المحجوزة لضمان حسن التنفيذ – دلت النصوص النظامية على أن القروض أيًّا كان نوعها تدخل ضمن الوعاء الزكوي بشرط حولان الحول، ودلت على أنه يقع على عاتق المدعية إثبات صحة ما ورد في إقرارها - ثبت للدائرة أن المدعية لم تقدِّم ما يثبِت أن تأمين المستأجرين النقدي والمبالغ المحجوزة لضمان حسن التنفيذ، مودعَ في حساب بنكي مستقِل خاص به، مما لا تتمكَّن معه من الاستفادة منه، وأن الهيئة قبلت برأي المدعية فيما يخص بند الأصول الثابتة. مؤدَّى ذلك: انتهاء الخلاف في بند رفض الاعتراض في الباقي - اعتبار القرار نهائيًّا وواجب النفاذ؛ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة (٤/أولًا/٥)، (٣/٢٠)، (١/٢٢) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ.

## الوقائع:

**الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه وسلم، وبعد:**

في يوم الإثنين ١٤٤١/١١/١٥هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠٦م، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى المتطلبات النظامية المقرَّرة، فقد أُودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (Z-8645-2019) بتاريخ ١٤٤١/٠٣/١٠هـ، الموافق ٢٠١٩/١١/٠٧.

تتلخص وقائع هذه الدعوى أنه في تاريخ ١٤٤٠/٠٦/١٤هـ، تقدَّم (...) هوية وطنية رقم (...)، بصفته عضو مجلس المديرين والرئيس التنفيذي في الشركة المدعية، أمام المدعى عليها باعتراضه على الربط الزكوي المعدَّل لعام ٢٠١٣م، المبلَّغ للمدعية آليًّا بالخطاب رقم (...) وتاريخ ١٤٤٠/٠٤/١٧هـ، وحصر اعتراضه على البنود التالية: البند الأول (صافي الأصول الثابتة)، ورد في الربط الزكوي أن صافي الأصول الثابتة مبلغ قدره (٨٣١,٥٧٧,٩٠١) ريال، في حين أن صافي الأصول الثابتة كما ورد في الإقرار الزكوي مبلغ قدره (٨٣٤,٢٤٦,٠٨٢) ريالًا، وأن المدعى عليها قامت بطرح قيمة صافي الأصول الثابتة الدفترية كما وردت بالقوائم المالية للشركة، وذلك على خلاف ما هو متعارَف عليه، حسب التعميم رقم (١٧٢٤/٩) المؤرَّخ في ١٤٢٧/٠٣/٢٤هـ. البند الثاني (مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ)، قامت المدعى عليها بإضافة مبلغ قدره (٥,٨٨٩,٥٦٧) ريالًا إلى الوعاء الزكوي، وتوضِّح المدعية أن هذه المبالغ ليست مبالغ نقدية تم تحصيلها أو بضائع متسلَّمة على الحساب من المورِّدين، يتم إدخالها في نشاط الشركة وينتج عنها إيرادات للشركة، بل إن حقيقتها تُعَد حسابًا مؤقتًا تحت التسوية غير محدَّد طبيعته، وسيتم معالجته حسب ظروف وطبيعة تسلُّم الأعمال المنجَزة من قِبل مقاول المشروع. البند الثالث: الذمم الدائنة «التأمين النقدي»، قامت المدعى عليها بإضافة مبلغ قدره (٢,٨٢٢,٤٣٢) ريالًا إلى الوعاء الزكوي، وتود المدعية إفادتكم أن هذا المبلغ يخص حساب التأمين النقدي، وهو عبارة عن تأمين للمستأجرين خاص بعقود تأجير سنوية، قابل للرد للمستأجرين في أي وقت، ويمثِّل ضمانًا للشركة في حالة تعثُّر المستأجر عن السداد؛ ليكون قيمة إيجارية محفوظة في حالة عدم سداد المستأجرين.

وفي تاريخ ١٤٤١/٠٣/١٠هـ، تقدَّم (...) بصفته عضو مجلس المديرين والرئيس التنفيذي في الشركة المدعية، ووكيلها بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠١/١٢هـ، أمام الأمانة العامة للجان الضريبية بصحيفة دعوى تضمنت اعتراضه على الربط الزكوي المعدَّل للعام ٢٠١٣م، المشار إليه، ولم تخرج عمَّا ورد فيه.

وقد أجابت المدعى عليها على صحيفة الدعوى بمذكرة تضمنت ما ملخصه: أنه فيما يتعلق بالبند الأول «الأصول الثابتة»: احتساب فرق الاستهلاك الدفتري عن الاستلاك الضريبي بواقع مبلغ (٢,٢٥١,٩٧٠) ريالًا، فقد تبيَّن أن الأصول وفروقات الإهلاك يجب أن تعالَج وفقًا لما ورد في إقرار الشركة، واستنادًا إلى أحكام المادة (السابعة عشر) من

نظام ضريبة الدخل من حيث تقسيم الأصول الثابتة إلى مجموعات، واحتساب قيمة الإضافات والتعويضات عن الأصول المستبعَدة ونِسب الاستهلاك. وفيما يتعلق بالبند الثاني «المبالغ المحجوزة لضمان حسن التنفيذ»: فقد قامت الهيئة بمعالجة المبالغ بالربط الزكوي الذي أخطرت به الشركة، وذلك بإضافة ما حال عليه الحول في البند بميزان المراجعة بقيمة (٥,٨٩٩,٥٦٧) ريالًا؛ استنادًا إلى المادة (الرابعة) من البند (أولًا) من اللائحة التفنيذية لجباية الزكاة، الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ. وفيما يتعلَّق بالبند الثالث (الذمم الدائنة «التأمين النقدي»): توضِّح الهيئة أنها قامت بمعالجة بند «الذمم الدائنة» وفقًا لما حال عليه الحول في بيان ميزان المراجعة المقدَّم من المكلف بقيمة تبلغ (٢,٨٢٢,٤٣٢) ريالًا، وبذلك قامت الهيئة بعد الاطلاع ودراسة حركة الذمم الدائنة (التأمين النقدي) بإضافة ما حال عليه الحول من المبلغ وهو في ذمة المكلف للوعاء الزكوي؛ استنادًا إلى المادة (الرابعة) الفقرة (٥) من البند (أولًا) من اللائحة التفنيذية لجباية الزكاة ذاتها.

وفي يوم الأربعاء ١٤٤١/١٠/٢٥هـ، الموافق ٢٠٢٠/٦٠/١٧م، الساعة السادسة مساءً، الموعد المحدَّد لنظر الدعوى، وبعد الاطلاع على الفقرة رقم (٢) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، المتضمنة جواز انعقاد جلسات الدائرة بواسطة وسائل التقنية الحديثة، تمت المناداة على الطرفين، فحضر (...) هوية وطنية رقم (...) بصفته مفوَّضًا من قِبل المدعية، بموجب التفويض المؤرَّخ في ٢٠١٩/٠٩/٠٥م، والموجَّه إلى مصلحة الزكاة والدخل (الهيئة العامة للزكاة والدخل)، كما حضر (...) بصفته ممثِّلًا للمدعى عليها بموجب التفويض رقم (...)، المرفق نسخة منه في ملف الدعوى. وباطلاع الدائرة على ملف القضية تبيَّن لها أن الدعوى مُقامة من (...) بصفته وكيلًا عن المدعية بموجب وكالة رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠١/١٢هـ، في حين أن الحاضر عن المدعية ليس له صفة بالحضور وتمثيل المدعية في هذه القضية ما لم يحصل على وكالة يكون له فيها حق المرافعة والمدافعة. عليه، قررت الدائرة تأجيل نظر القضية إلى يوم الإثنين الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠٦م، الساعة السادسة مساءً، وأفهمت الدائرة (...) بضرورة حضور الممثِّل النظامي للمدعية في الجلسة القادمة أو وكيل عنها.

وفي يوم الإثنين ١٤٤١/١١/١٥هـ، الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠٦م، الساعة السادسة مساءً، الموعد المحدَّد لنظر الدعوى، وبعد الاطلاع على الفقرة رقم (٢) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، المتضمنة جواز انعقاد جلسات الدائرة بواسطة وسائل التقنية الحديثة، تمت المناداة على الطرفين، فحضر (...) هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المدعية بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٩هـ، كما حضر (...) بصفته ممثِّلًا للمدعى عليها بموجب التفويض رقم (...)، مرفق نسخة منه في ملف الدعوى. وفي الجلسة تم فتح باب المرافعة بسؤال وكيل المدعية عن الدعوى، فأجاب: تعترض موكلتي على الربط الزكوي لعام ٢٠١٣م الصادر آليًّا برقم (...) وتاريخ ١٤٤٠/٠٤/١٧هـ، وتحصر اعتراضها على البنود التالية: البند الأول (صافي الأصول الثابتة)؛ حيث تطلب موكلتي حسم مبلغ قدره (٨٣٤,٢٤٦,٠٨٢) ريالًا من الوعاء الزكوي، والبند الثاني (مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ)، والبند الثالث (الذمم

الدائنة «التأمين النقدي») وتكتفي المدعية بمذكرتها المؤرَّخة في ٢٠١٩/١١/٠٦م، وتتمسك بما ورد فيها من دفوع. وبسؤال الدائرة وكيلَ المدعية إن كانت المدعية قد أودعت مبالغ التأمين المتعلِّقة ببند الذمم الدائنة في حساب بنكي مستقِل، فأجاب: موكلتي تمتلك حسابًا بنكيًّا واحدًا في مصرف الراجحي، ولم يتم إيداع مبالغ التأمين في حساب بنكي مستقِل. وبعرض ذلك على ممِّثل المدعى عليها، أجاب: أن المدعى عليها تكتفي بمذكرتها المرفقة بالبوابة الإلكترونية للأمانة العامة للجان الضريبة، وتتمسك بما ورد فيها من دفوع، علمًا أن الهيئة فيما يتعلق بالبند الأول الخاص بصافي الأصول الثابتة، حسمت من الوعاء الزكوي الأصول الثابتة بقيمة (٨٣٥,٨٢٩,٤٢٢) ريالًا. وبسؤال كلا الطرفَيْن عمَّا يودَّان إضافته، أجابا بالاكتفاء بما سبق تقديمه. عليه، تم قفل باب المرافعة ورفع القضية للدراسة والمداولة.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام الزكاة الصادر بالأمر الملكي رقم (٥٧٧/٢٨/١٧) وتاريخ ١٣٧٦/٠٣/١٤هـ، وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ، وعلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ، وتعديلاته، وعلى لائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ، وعلى البند (ثالثًا) من الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، بشأن قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

**من حيث الشكل؛** فإنه لما كانت المدعية تهدف من إقامة دعواها إلى إلغاء قرار المدعى عليها رقم )...( وتاريخ ١٤٤٠/٠٤/١٧هـ، بشأن الربط الزكوي المعدَّل لعام ٢٠١٣م. وحيث يُعَد هذا النزاع من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وفقًا للبند (ثالثًا) من الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ. وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطٌ بالتظلم لدى الجهة مصدِرة القرار خلال ستين يومًا من تاريخ التبلُّغ به؛ حيث تنص الفقرة (١) من المادة (الثانية والعشرين) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ، على أنه «يحق للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يومًا من تاريخ تسلُّمه خطاب الربط، ويجب أن يكون اعتراضه بموجب مذكرة مكتوبة ومسبَّبة يقدِّمها إلى الجهة التي أبلغته بالربط. وعند انتهاء مدة الاعتراض خلال الإجازة الرسمية، يكون الاعتراض مقبولًا إذا سُلِّم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة». وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلَّغتْ بالقرار محل الاعتراض في تاريخ ١٤٤٠/٠٤/١٧هـ، واعترضت عليه مسبَّبًا ومن ذي صفة في تاريخ ١٤٤٠/٠٦/١٤هـ، فإن الدعوى بذلك تكون قد استوفت الشروط النظامية الخاصة بها من الناحية الشكلية المشار إليها، مما يتعيَّن معه قبولها شكلًا.

**وأما من حيث الموضوع؛** فإنه بتأمُّل الدائرة في أوراق القضية وإجابات طرفَيْها

بعد إمهالهما ما يكفي لتقديم ما لديهما، تبيَّن للدائرة الآتي:

فيما يتعلق بالاعتراض على بند (صافي الأصول الثابتة): فإنه برجوع الدائرة إلى ملف الدعوى، تبيَّن لها أن المدعى عليها قد حسمت صافي الأصول الثابتة بمبلغ قدره (٨٣٥,٨٢٩,٤٢٢) ريالًا، الأمر الذي أكَّده ممثِّلها في جلسة نظر الدعوى، المشار إليها، والمنعقدة يوم الإثنين ١٤٤١/١١/١٥هـ، الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠٦م، الساعة السادسة مساءً، في حين أن المدعية تطالب بحسم صافي الأصول الثابتة، بمبلغ قدره (٨٣٤,٢٤٦,٠٨٢) ريالًا، مما يُعتبر معه الخلاف منتهيًا.

وفيما يتعلق بالاعتراض على بند (مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ)، فيكمن الخلاف في أن المدعية ترى أن المبالغ ليست مبالغ نقدية تم تحصيلها أو بضائع متسلَّمة على الحساب من الموردين، يتم إدخالها في نشاط الشركة وينتج عنها إيرادات للشركة، ومن ثَمَّ تجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي، بل إن حقيقتها تُعَد حسابًا مؤقتًا تحت التسوية غير محدَّد طبيعته، وسيتم معالجته حسب ظروف وطبيعة تسلُّم الأعمال المنجَزة، في حين ترى المدعى عليها أنها قامت بإضافة ما حال عليه الحول في البند بميزان المراجعة بقيمة (٥,٨٩٩,٥٦٧) ريالًا؛ استنادًا إلى المادة (الرابعة) من البند (أولًا) من اللائحة التفنيذية لجباية الزكاة.

وحيث إن البند (أولًا) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٦٠/١٠هـ، ينص على أنه «يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة، ومنها:

٥- القروض الحكومية والتجارية وما في حكمها من مصادر التمويل الأخرى، مثل: الدائنون، أوراق الدفع، حساب الدفع على المكشوف التي في ذمة المكلف؛ وفقًا للآتي:

أ- ما بقي منها نقدًا وحال عليها الحول.

ب ما استُخدم منها لتمويل ما يُعَد للقِنْية.

ج- ما استُخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول»، وحيث إن هذه المبالغ هي جزء من قيمة عقود مشاريع، تملكها المدعية، تقوم بحجزها لضمان جديَّة المقاولين في التنفيذ، وتسليم المشاريع مكتملة وفقًا للشروط المتفق عليها، وحيث ذكر وكيل المدعية، إجابة على سؤال الدائرة له، خلال جلسة نظر الدعوى، المشار إليها، والمنعقدة يوم الإثنين ١٤٤١/١١/١٥هـ، الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠٦م، الساعة السادسة مساءً، بأن المدعية لا تودع المبالغ المحجوزة في حساب بنكي مستقِل خاص بها، مما لا تتمكَّن معه من الاستفادة منها، وإنما تحتفظ بها ضمن حسابها البنكي الوحيد لدى مصرف الراجحي، مما يتضح معه للدائرة صحة وسلامة إجراء المدعى عليها بعدم حسم مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ، من الوعاء الزكوي.

وفيما يتعلق بالاعتراض على بند (الذمم الدائنة «التأمين النقدي»)، فيكمن الخلاف

في أن المدعية ترى أن حساب التأمين النقدي وقيمته (٢,٨٢٢,٤٣٢) ريالًا، هو عبارة عن تأمين للمستأجرين خاص بعقود تأجير سنوية، قابل للرد للمستأجرين في أي وقت، ويمثِّل ضمانًا للشركة في حالة تعثر المستأجر عن السداد، في حين ترى المدعى عليها أنها قامت بمعالجة بند الذمم الدائنة؛ وفقًا لما حال عليه الحول في بيان ميزان المراجعة المقدَّم من المكلف بقيمة تبلغ (٢,٨٢٢,٤٣٢) ريالًا؛ استنادًا إلى المادة (الرابعة) الفقرة (٥) من البند (أولًا) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة.

وحيث إن الفقرة (٥) من البند (أولًا) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، نصت على أن القروض الحكومية والتجارية وما في حكمها من مصادر التمويل الأخرى (مثل: الدائنون)، تُعَد من مكونات الوعاء الزكوي، ووضعت لذلك عددًا من الشروط والتي منها حولان الحول، وحيث إن المادة (العشرين) من اللائحة التنفيذية ذاتها، والمتعلِّقة بتقديم الإقرارات وإجراءات الفحص والربط، نصت في الفقرة (٣) على أنه «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكُّنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قِبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقًا لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها»، وحيث لم تقدِّم المدعية ما يثبِت أن تأمين المستأجرين النقدي مودع في حساب بنكي مستقِل خاص به، مما لا تتمكَّن معه من الاستفادة منه. عليه، ترى الدائرة صحة وسلامة إجراء المدعى عليها في إضافة الذمم الدائنة «التأمين النقدي» إلى الوعاء الزكوي.

## القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المناقشة والمداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:**

أولًا: قبول دعوى المدعية شركة (...)، سجل تجاري رقم (...) شكلًا.

ثانيًا: وفي الموضوع:

١- إثبات انتهاء الخلاف في بند صافي الأصول الثابتة.

٢- رفْضها فيما يتعلق ببند مبالغ محجوزة لضمان حسن التنفيذ.

٣- رفْضها فيما يتعلق ببند الذمم الدائنة «التامين النقدي».

صدر هذا القرار حضوريًّا بحق الطرفين، وتُلي علنًا في الجلسة، وحدَّدت الدائرة يوم الأحد ١٤٤١/١٢/٢٦هـ، الموافق ٢٠٢٠/٠٨/١٦م، موعدًا لتسلُّم نسخة القرار، ولأيٍّ من أطراف الدعوى استئنافه خلال ثلاثين يومًا من اليوم التالي للتاريخ المحدَّد لتسلُّمه، بحيث يصبح نهائيًّا وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدَّة في حال عدم تقديم الاعتراض.

**وصلَّى الله وسلَّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.**