



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمالية  
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات  
لجان الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي  
٢٠٢٠ - ٢٠٢١م

المجلد الثاني



**مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات  
لجان الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي  
٢٠٢٠ - ٢٠٢١ م**





**الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمالية**  
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات  
لجان الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي  
٢٠٢٠ - ٢٠٢١ م

المجلد الثاني

للهِ بِسْمِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
سَرَّهُ مَرَّهُ

## فهرس المحتويات

قواعد المحاسبة الزكوية.....	١
المبدأ رقم ١٤٨.....	٢
المبدأ رقم ١٤٩.....	٦
المبدأ رقم ١٥٠.....	١٤
المبدأ رقم ١٥١.....	١٨
المبدأ رقم ١٥٢.....	٢٤
المبدأ رقم ١٥٣.....	٣٠
المبدأ رقم ١٥٤.....	٣٢
المبدأ رقم ١٥٥.....	٣٦
المبدأ رقم ١٥٦.....	٣٦
المبدأ رقم ١٥٧.....	٤٢
المبدأ رقم ١٥٨.....	٤٨
المبدأ رقم ١٥٩.....	٤٨
المبدأ رقم ١٦٠.....	٤٨
المبدأ رقم ١٦١.....	٦٤
المبدأ رقم ١٦٢.....	٦٤
المبدأ رقم ١٦٣.....	٧٣
المبدأ رقم ١٦٤.....	٧٦
المبدأ رقم ١٦٥.....	٨١
المبدأ رقم ١٦٦.....	٨٧
المبدأ رقم ١٦٧.....	٨٧
المبدأ رقم ١٦٨.....	٨٧
المبدأ رقم ١٦٩.....	٩٣
المبدأ رقم ١٧٠.....	٩٧
المبدأ رقم ١٧١.....	١٠٠
المبدأ رقم ١٧٢.....	١٠٤

١٩	المبدأ رقم ١٧٣
١٩	المبدأ رقم ١٧٤
١٩	المبدأ رقم ١٧٥
١١٤	المبدأ رقم ١٧٦
١١٤	المبدأ رقم ١٧٧
١٢٠	المبدأ رقم ١٧٨
١٢٤	المبدأ رقم ١٧٩
١٣٢	المبدأ رقم ١٨٠
١٣٩	المبدأ رقم ١٨١
١٤٤	المبدأ رقم ١٨٢
١٤٩	المبدأ رقم ١٨٣
١٥٧	المبدأ رقم ١٨٤
١٥٧	المبدأ رقم ١٨٥
١٧٥	المبدأ رقم ١٨٦
١٧٠	المبدأ رقم ١٨٧
١٧٩	المبدأ رقم ١٨٨
١٧٩	المبدأ رقم ١٨٩
١٧٩	المبدأ رقم ١٩٠
١٧٩	المبدأ رقم ١٩١
١٩١	المبدأ رقم ١٩٢
١٩٧	المبدأ رقم ١٩٣
٢٠٢	المبدأ رقم ١٩٤
٢١٢	المبدأ رقم ١٩٥
٢١٧	المبدأ رقم ١٩٦
٢٢٤	المبدأ رقم ١٩٧
٢٢٨	المبدأ رقم ١٩٨

٢٣٦ .....	المبدأ رقم ١٩٩
٢٤٤ .....	المبدأ رقم ٢٠٠
٢٥٠ .....	المبدأ رقم ٢٠١
٢٥٥ .....	المبدأ رقم ٢٠٢
٢٥٩ .....	المبدأ رقم ٢٠٣
٢٦٩ .....	المبدأ رقم ٢٠٤
٢٧٢ .....	المبدأ رقم ٢٠٥
٢٧٧ .....	المبدأ رقم ٢٠٦
٢٨٢ .....	المبدأ رقم ٢٠٧
٢٨٦ .....	المبدأ رقم ٢٠٨
٢٨٨ .....	المبدأ رقم ٢٠٩
٢٩١ .....	المبدأ رقم ٢١٠
٢٩٥ .....	المبدأ رقم ٢١١
٢٩٧ .....	المبدأ رقم ٢١٢
٣٠٣ .....	المبدأ رقم ٢١٣
٣٠٦ .....	المبدأ رقم ٢١٤
٣٠٨ .....	المبدأ رقم ٢١٥
٣١٠ .....	المبدأ رقم ٢١٦
٣١٥ .....	المبدأ رقم ٢١٧
٣١٩ .....	المبدأ رقم ٢١٨
٣٢٤ .....	المبدأ رقم ٢١٩
٣٢٩ .....	المبدأ رقم ٢٢٠
٣٣٤ .....	قواعد المراقبة
٣٣٥ .....	المبدأ رقم ٢٢١
٣٤١ .....	المبدأ رقم ٢٢٢
٣٥٢ .....	المبدأ رقم ٢٢٣

٣٦٠ .....	المبدأ رقم ٢٤
٣٦٦ .....	المبدأ رقم ٢٥
٣٧٣.....	المبدأ رقم ٢٦
٣٨٢ .....	المبدأ رقم ٢٧
٣٨٦ .....	المبدأ رقم ٢٨
٣٨٨ .....	المبدأ رقم ٢٩
٣٩٠ .....	المبدأ رقم ٣٠
٣٩٥ .....	المبدأ رقم ٣١
٣٩٧ .....	المبدأ رقم ٣٢
٣٩٩ .....	المبدأ رقم ٣٣
٤٠١ .....	المبدأ رقم ٣٤
٤٠٣ .....	المبدأ رقم ٣٥
٤٠٧ .....	المبدأ رقم ٣٦
٤١٠ .....	المبدأ رقم ٣٧
٤١٩ .....	<b>المبادئ الضريبية</b>
٤٢٠ .....	ضريبة الدخل
٤٢١ .....	المبدأ رقم ٣٨
٤٢٦ .....	المبدأ رقم ٣٩
٤٣١ .....	المبدأ رقم ٤٠
٤٣٦ .....	المبدأ رقم ٤١
٤٣٩ .....	المبدأ رقم ٤٢
٤٤٢ .....	المبدأ رقم ٤٣
٤٤٧ .....	المبدأ رقم ٤٤
٤٥٣ .....	المبدأ رقم ٤٥
٤٥٦ .....	المبدأ رقم ٤٦
٤٥٩ .....	المبدأ رقم ٤٧

٤٦٤ .....	المبدأ رقم ٢٤٨
٤٧١ .....	المبدأ رقم ٢٤٩
٤٧٧ .....	المبدأ رقم ٢٥٠
٤٨٣ .....	المبدأ رقم ٢٥١
٤٨٨ .....	المبدأ رقم ٢٥٢
٤٩١ .....	المبدأ رقم ٢٥٣
٤٩٥ .....	المبدأ رقم ٢٥٤
٤٩٥ .....	المبدأ رقم ٢٥٥
٥٠٣ .....	المبدأ رقم ٢٥٦
٥٠٧ .....	المبدأ رقم ٢٥٧
٥١١ .....	المبدأ رقم ٢٥٨
٥١٤ .....	المبدأ رقم ٢٥٩
٥١٩ .....	ضريبة الاستقطاع
٥٢٠ .....	المبدأ رقم ٢٦٠
٥٢٥ .....	المبدأ رقم ٢٦١
٥٣٠ .....	المبدأ رقم ٢٦٢
٥٣٥ .....	المبدأ رقم ٢٦٣
٥٣٩ .....	المبدأ رقم ٢٦٤
٥٤٥ .....	المبدأ رقم ٢٦٥
٥٥١ .....	المبدأ رقم ٢٦٦
٥٥٦ .....	المبدأ رقم ٢٦٧
٥٦٠ .....	المبدأ رقم ٢٦٨
٥٦٣ .....	المحاسبة التقديرية
٥٦٤ .....	المبدأ رقم ٢٦٩
٥٦٩ .....	القيمة المضافة والسلع الانتقائية
٥٧٠ .....	المبدأ رقم ٢٧٠

٥٧٣ .....	المبدأ رقم ٢٧١
٥٧٦ .....	المبدأ رقم ٢٧٢
٥٨٠ .....	المبدأ رقم ٢٧٣
٥٨٤ .....	المبدأ رقم ٢٧٤
٥٨٨ .....	المبدأ رقم ٢٧٥
٥٩١ .....	المبدأ رقم ٢٧٦
٥٩٥ .....	المبدأ رقم ٢٧٧
٥٩٨ .....	المبدأ رقم ٢٧٨

# **قواعد المحاسبة الزكوية**



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٢٨)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٤٩٧-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٤٨

جسم فرق الحساب الجاري لا يترتب عليه إزالة أثر تغطية الخسائر المحققة من الحساب الجاري، لأن حسم الأرباح المبقاء أو إضافتها أو إضافة الخسائر المدورة أو حسمها يكون بحسب الرصيد الأقل أول العام أو آخره.

### الواقع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ١٤٤٢/١١/٢٩ الموافق ٢٠٢١/٠٦/٢٩م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٣/٢٠٢٠هـ الموافق ٢٠٢٠/١٢/٢٢م من /الشركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثانية بالرياض، رقم (٢٥) لعام ١٤٣٨هـ الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣٨/١٠) فيربط الزكوي للأعوام من ١٩٩٠م إلى ٢٠١٢م، والمقدمة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً/ من الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / الشركة ... من الناحية الشكلية للأعوام من ١٩٩٠م حتى ٢٠١٢م.

ثانياً/ من الناحية الموضوعية:

١. رفض اعتراض المكلف على بند فرق الخسائر المدورة للحيثيات الواردة في القرار.
  ٢. انتهاء الخلاف في بند مساهمة الشركاء في تغطية الخسائر لعام ١٩٩١م، للحيثيات الواردة في القرار.
  ٣. رفض اعتراض المكلف على بند شطب مبالغ من جهات ذات علاقة للحيثيات الواردة في القرار.
  ٤. قبول اعتراض المكلف على بند فرق الحساب الجاري للحيثيات الواردة في القرار.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (الشركة ...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يستأنف قرار اللجنة الابتدائية في ثلاثة بنود، فيما يتعلق ببند (فرق الخسائر المدورة) وما يخص الخسائر المدورة للأعوام من ١٩٩٠م إلى ١٩٩٥م، والأعوام ١٩٩٧م إلى ٢٠١٢م في هذا البند، فيؤسس المكلف استئنافه بأن الهيئة



لم تستند في ربطها على طريقة محددة وثابتة في خصم رصيد الخسائر المدورة، كما يطلب المكلف خصم رصيد الخسائر المدورة بموجب البيانات الحسابية المدققة للشركة وليس بموجب الربط الزكوي الذي يصدر من الهيئة. أما ما يخص الخسائر المدورة لعام ١٩٩٦م، فيوضح المكلف بأن الهيئة لم تقم بحسم الخسائر المدورة وذلك لتغطيتها من قبل الشركاء الجدد، كما تستغرب الشركة من قيام الهيئة بإضافة الزيادة البالغة (٧,٦٥٥,٥٧٧) ريال على حساب الشركاء وعدم حسم رصيد الخسائر المرحلة التي تم تغطيتها من الزيادة المذكورة. أما ما يخص الخسائر المدورة لعام ١٩٩٣م فيعتبره المكلف على قرار الهيئة بحسم رصيد الخسائر المرحلة نهاية العام والبالغة (٩,٨٠٦,٢٤٥) ريال بدلاً من رصيد الخسائر أول العام البالغ (١٠,٥٤٨,٠٨٠) ريال ويطالب بتصحيح هذا الإجراء. وفيما يتعلق ببند (شطب مبالغ من جهات ذات علاقة للأعوام ١٩٩٨م، ٢٠٠٥م، ٢٠١٠م، ٢٠٢٠م)، فيؤكد المكلف على حقه في عدم إضافة هذه المبالغ للوعاء الزكوي، وأن هذه المبالغ غير قابلة للتحصيل، فلا تجب فيها الزكاة. وفيما يتعلق ببند (فرق حساب جاري الشركاء لعامي ١٩٩٤م و ٢٠٠٢م) فيؤسس المكلف استئنافه بخصوص هذا البند بأن القوائم المالية المدققة لا يوجد فيها رصيد لحساب جاري الشركاء أول العام، وأن رصيد جاري حساب الشركاء آخر العام تم تكوينه خلال العام ولم يحل عليه الحول، وعليه يطلب المكلف عدم إضافة رصيد جاري الشركاء إلى وعاء الزكاة.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤١/٥/٣٠هـ، الموافق ٢٠٢٠/١٠/٢٦م، تجيب فيها عن استئناف المكلف بخصوص البند محل الاستئناف، بتأكيدتها على وجهة نظرها المقدمة منها أمام اللجنة الابتدائية، كما تؤكد الهيئة على أن استئناف المكلف لم يخرج في مضمونه عما سبق أن أبداه أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وتتمسّك الهيئة بصحّة وسلامة إجراءاتها وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

وفي يوم الخميس ٢٦/٠٨/١٤٤٢هـ، الموافق ٢١/٠٤/٢٠٢١م قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فمضحت المدة المحددة دون تقديم إضافة إلى ما ورد من طرف الاستئناف.

وفي يوم الخميس ٢٤/٠٩/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٦م، وبعد اطلاع الدائرة على لائحة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وحيث إنه بشأن شطب مبالغ من جهات ذات علاقة، فتطلب الدائرة من المكلف إثبات قيام تلك الجهات ذات العلاقة بإثباتات هذه المبالغ ضمن إبرادتها الخاضعة للزكاة، على أن تقدم المستندات من خلال البوابة الإلكترونية خلال مدة (٣٠) يوماً من تاريخه وفي ٢٢/١٠/١٤٤٢هـ الموافق ٠٣/٠٦/١٤٤٢هـ، ورد من المكلف مذكرة تضمنت ما ملخصه عدم تمكن الشركة من الوصول إلى المستندات المطلوبة من الدائرة.

وفي يوم الثلاثاء ١١/٠٥/١٤٤٢هـ الموافق ٢١/٠٦/٢٠٢١م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراجعة وحجز القضية للفصل فيها.



وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فرق الخسائر المدورة) تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المستأنف حسم الخسائر المدورة للأعوام من ١٩٩٠م إلى ١٩٩٥م، والأعوام ١٩٩٧م إلى ٢٠١٢م طبقاً لما ورد في القوائم المالية وليس وفقاً للخسائر التي قامت الهيئة بتعديلها وذلك لأنه ينبغي عند احتساب الوعاء الزكي أن يتم تخفيضه بالخسارة كاملة غير منقوصة لأهمها عبارة عن أموال لم تعد الشركة تمتلكها، ويضيف المكلف بأن الهيئة لم تستند في ربطها على طريقة محددة وثابتة في حسم رصيد الخسائر المدورة، في حين ترى الهيئة بأنه تمت معالجة الخسائر المدورة في ضوء تعليم الهيئة رقم (١٩٢) بتاريخ ١٤١٨/٧/١٩٢٠م والذي ينص على أن (الخسائر المدورة التي يجوز حسمها هي خسائر السنة أو السنوات السابقة المعدلة طبقاً لريوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطيات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسائر بها في سنة تكوينها وذلك منعاً للازدواج الضريبي)، وبتأمل الدائرة لموضوع الاستئناف، وبخصوص حسم الخسائر لعام ١٩٩٠م، وللأعوام من ١٩٩٧م حتى ٢٠١٢م وفقاً لريوط الزكوية وليس بموجب القوائم المالية، وحيث أشار المكلف إلى عدم ثبات الهيئة في طريقة تعاملها مع الخسائر المدورة، وحيث أشار المكلف في استئنافه إلى أن سبب تعديل الهيئة يتعلق بمكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمصاريف التي قد تعتبر مصاريف توزيعية، وحيث تم عرض استئناف المكلف على الهيئة ولم تبين أسباباً للتعديل بخلاف ما أشار إليه المكلف، وحيث إن التعديلات التي أشار إليها المكلف لا تمثل تعجيلاً أو تأجيلاً لمصروف، وأن عدم قبولها كمصروف لا يعني عدم تخفيض الأرباح المتبقاة أو زيادة الخسائر بها، مما يتقرر معه قبول استئناف المكلف واعتماد الخسائر المدورة وفقاً لإقراره. وأما بخصوص عدم حسم الخسائر المدورة لعامي ١٩٩١-١٩٩٢، وحيث إن قرار اللجنة شمل عموم سنوات الاعتراض من غير النظر إلى أسباب اعتراض المكلف على كل سنة على حدة أو على مجموعة من السنوات وفقاً لما ورد في اعتراض المكلف، والتي لا تمثل سبباً أو أسباباً متماثلة لكل الأعوام محل الخلاف، وحيث لم يثبت لدى الدائرة خلاف ما أقر به المكلف، الأمر الذي تقرر معه الدائرة قبول استئناف المكلف، وأما ما يخص عام ١٩٩٦م، تبين أن محل الاستئناف يكمن في اعتراض المكلف على تأييد اللجنة لإجراء الهيئة في عدم حسم خسائر أول المدة لعام ١٩٩٦م، وذلك لقيام الشركاء بإطفاء الخسائر خلال العام وعدم وجود رصيد لها نهاية العام ويطلب المكلف بحسم الرصيد أول المدة، في حين ترى الهيئة أنه لا يوجد ضمن القوائم المالية خسائر مدورة وذلك لتغطيتها من الشركاء الجدد. وبتأمل الدائرة لموضوع الاستئناف، وحيث إن تغطية الشركاء للخسائر لا يلغى حقيقة وجود تلك الخسائر في بداية السنة مما يلزم معه حسمها باعتبارها تمثل الرصيد الأقل، وعليه يتقرر لدى هذه الدائرة قبول استئناف المكلف. وأما ما يخص حسم الخسائر المدورة لعام ١٩٩٣م برصيد آخر العام مع أنه أكبر من رصيد أول العام، فلم تتطرق اللجنة في حيثيات قرارها لاعتراض المكلف بشأن عدم حسم الهيئة للخسائر المدورة لعام ١٩٩٣م للرصيد الأقل وهو رصيد أول العام، وحيث إن قرار اللجنة شمل عموم سنوات الاعتراض من غير النظر إلى أسباب اعتراض المكلف والتي لا تمثل سبباً أو أسباباً متماثلة لكل الأعوام محل الخلاف، وحيث لم يثبت لدى الدائرة خلاف ما أقر به المكلف، الأمر الذي تقرر معه الدائرة قبول استئناف المكلف. وعليه تخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف لجميع سنوات الخلاف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.



وحيث إنه وبخصوص بند (شطب مبالغ من جهات ذات علاقة للأعوام ١٩٩٨م، ٢٠٠٥م، ٢٠١٠م)، وحيث يكمن محل الاستئناف في طلب المكلف عدم إضافة هذا البند للوعاء الزكي، وذلك أن هذه المبالغ غير قابلة للتحصيل، فلا تجب فيها الزكاة، في حين ترى الهيئة أن البند مدرج كمصاروف ضمن بند مصروفات أخرى وموضح أنه عبارة عن تنازل عن مبلغ مستحق من جهة ذات علاقة ولم توضح الشركة طبيعة هذا التعامل والأسباب النظامية التي أدت إلى اتخاذ قرار التنازل عن هذا المبلغ، وبالتالي الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن شطب المبالغ على جهات ذات علاقة يتربّط عليه إثبات تلك الجهات المبالغ المشطوبة على أنها إيراد لها مقابل ما تم إسقاطه من ديون، وحيث طلبت الدائرة من المكلف ما يثبت قيام تلك الجهات بإثبات هذه المبالغ ضمن إيراداتها الخاصة للزكاة، وحيث لم يرد من المكلف ما يثبت شطب تلك المبالغ، وحيث إن الخلاف مستند في موضوعه، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقب في ضوء ما قدمه المكلف أمامها، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي في هذا الشأن.

وحيث إنه وبخصوص بند (فرق حساب جاري الشركاء لعامي ١٩٩٤م و ٢٠٠٢م) تبيّن أن محل الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكي، وذلك أن القوائم المالية المدققة لا يوجد فيها رصيد لحساب جاري الشركاء أول العام، وأن رصيد حساب جاري الشركاء آخر العام تم تكوينه خلال العام ولم يحل عليه الحول. وحيث لم توضح الهيئة وجهة نظرها بشأن اعتراض المكلف على عام ١٩٩٤م، ولم تتطرق اللجنة في حيثيات القرار الابتدائي إلى اعتراض المكلف بشأن كل من عام ١٩٩٤م وعام ٢٠٠٢م، واتخذت قرارها بشكل مجمل على البند محل الاعتراض، وحيث إن قرار اللجنة باتخاذ قرار يشمل عموم سنوات الاعتراض من غير النظر إلى أسباب اعتراض المكلف والتي لا تمثل سبباً أو أسباباً متماثلة لكل الأعوام محل الاعتراض، وحيث إن حسم فرق الحساب الجاري لا يتربّط عليه إزالة أثر تغطية الخسائر المحققة من الحساب الجاري، وذلك أنه وفقاً لإجراءات الزكاة المطبقة على عموم المكلفين فإن حسم الأرباح المبقاة أو إضافة الخسائر المدورة يكون بحسب الرصيد الأقل أول العام أو آخره، وتمثل الخسائر المدورة أول العام الرصيد الأقل للحساب. وحيث لم يثبت لدى هذه الدائرة خلاف ما أقر به المكلف، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ الشركة ...، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثانية بالرياض، رقم (٢٥) لعام ١٤٣٨هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- 1 - قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرق الخسائر المدورة) لجميع سنوات الخلاف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 2 - رفض استئناف المكلف بشأن بند (شطب مبالغ من جهات ذات علاقة للأعوام ١٩٩٨م، ٢٠٠٥م، ٢٠١٠م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 3 - قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرق حساب جاري الشركاء لعامي ١٩٩٤م و ٢٠٠٢م) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٣٢٧)

ال الصادر في الاستئناف رقم (ZIW-٢٠٢٠-٢٨١٧٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٤٩

الأصل في خضوع عناصر الوعاء الزكوي من عدمه هو حولان الحول عليها أو استخدامها في تمويل ما يحسم من الوعاء، مما يتربّب عليه وجوب الزكاة فيها سواءً صنفت طويلة الأجل أم قصيرة الأجل.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ٢٠٢١/١٠/٢٦، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٢/٠٣/١١، الموافق ٢٠٢٠/١٠/٢٧، من / (...), بصفته المدير العام للمكلف، والاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٢/٠٣/١٣، الموافق ٢٠٢٠/١٠/٢٩، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقى (IZD-٢٠٢٠-١٢٣)، الصادر بشأن الدعوى رقم (ZIW-٩٥١-٢٠١٩) المتعلقة بالربط الضريبي المعدل للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٦م المقامة من المستأذن في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول الدعوى من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراف المدعية فيما يتعلق بعدم اعتماد خصم المدفوعات الضريبية بواقع ١,٦٣٦,٧٥٦ ريال سعودي من الضريبة المستحقة لسنة ٢٠١٥م.

٢- التعديلات في الإقرار الضريبي / الزكوي للسنوات ٢٠١١ إلى ٢٠١٣ بعد انتهاء خمس سنوات من تاريخ استحقاق تقديم الإقرارات الضريبية / الزكوية:



- قبول اعتراف المدعية لعام ٢٠١١ م.
  - رفض اعتراف المدعية لعامي ٢٠١٢ م و ٢٠١٣ م.
  - فرض أرباح تقديرية بنسبة (٥٠,٥٪) على فروق الاستيراد للسنوات ٢٠١١ م إلى ٢٠١٤ م وإضافة فرق الاستيراد لعام ٢٠١٦ م:
    - قبول اعتراف المدعية لعام ٢٠١١ م.
    - رفض اعتراف المدعية للأعوام من ٢٠١٢ م حتى ٢٠١٤ م.  - قبول اعتراف المدعية فيما يتعلق بإضافة رصيد الذمم الدائنة مقابل الأصول الثابتة إلى وعاء الزكاة للسنوات ٢٠١١ م إلى ٢٠١٣ م.
  - إضافة أرصدة الحسابات الدائنة والبالغ المستحقة إلى جهات ذات علاقة إلى وعاء الزكاة للسنوات ٢٠١١ م إلى ٢٠١٣ م:
    - قبول اعتراف المدعية لعام ٢٠١١ م.
    - رفض اعتراف المدعية لعامي ٢٠١٢ م و ٢٠١٣ م.  - رفض اعتراف المدعية فيما يتعلق بفرض ضريبة استقطاع إضافية بنسبة (١٥٪) على مدفوعات الربع.
  - انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند "عدم خصم المستخدم من مخصص مكافأة نهاية الخدمة (حصة الشرك الأجنبى) لعام ٢٠١٦ م".
  - انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند "ربح تحويل العملة لعام ٢٠١٤ م".
  - تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند "غرامة التأخير".
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منها بائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:
- فيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكون استئنافه فيما يخص بند (عدم اعتماد خصم المدفوعات الضريبية بواقع ١,٧٥٦,١٦٣ ريال سعودي من الضريبة المستحقة لسنة ٢٠١٥ م) فيدّعي المكلف بأنه قدم جميع أوامر السداد التي تظهر دفع الضريبة البالغة (١,٧٥٦,١٦٣) ريال مع نسخة من الإقرار الضريبي لسنة ٢٠١٥ م، ويطلب حسمه من الوعاء، وفيما يخص بند (فرض أرباح تقديرية بنسبة ٥٠,٥٪) على فروق الاستيراد للسنوات ٢٠١٢ م إلى ٢٠١٤ م وعدم اعتماد فرق الاستيراد لعام ٢٠١٦ م) فيدّعي المكلف بأنه قدم أسباب الفروق للسنوات من ٢٠١٢ م إلى ٢٠١٤ م، والمستندات التي تؤيد بنود المطابقة نتيجةً لبعض الأخطاء في التصريح ويطلب حسمه من الوعاء، وفيما يخص بند (إضافة أرصدة الحسابات الدائنة والبالغ المستحقة إلى جهات ذات علاقة إلى وعاء الزكاة لسنوات ٢٠١٢ م و ٢٠١٣ م) فيدّعي المكلف بأنه لا ينبغي فرض الزكاة إذا لم يتم استيفاء شرط تمام الملك، حيث إن هذه المطلوبات لم تستخدم لتمويل أصول ثابتة، وإن رأت الدائرة إضافة هذه الأرصدة للوعاء، فإن أرصدة أول المدة لم تمكث لدى الشركة حوالاً كاملاً ويطلب حسمه من الوعاء، وفيما يخص بند (فرض ضريبة استقطاع إضافية بنسبة ١٥٪ على مدفوعات الربع للسنوات ٢٠١٥ م و ٢٠١٦ م) فإن المكلف يدّعي بأن ضريبة الاستقطاع قد سددت حسب الأصول وفقاً لمقتضى نظام ضريبة الدخل، في حين قامت الهيئة في بطيها بفرض ضريبة استقطاع بنسبة (١٥٪) بواقع (٢,٦٩٢,٣٤٧) ريال.



و(٢٠١٥ م ٢٠١٦ م دون توضيح أي أساس لهذا الإجراء ويطلب حسمه من الوعاء، وفيما يخص بند (غرامة التأخير المفروضة على التزام ضريبة الدخل الإضافي للسنوات ٢٠١٢ م إلى ٢٠١٦ م) فإن المكلف يدعي بأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية المفروضة نظراً لوجود خلاف فني حقيقي بينه وبين الهيئة، وإن قررت الدائرة فرض الغرامة، فإن غرامة التأخير ينبغي أن تحتسب من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف وحتى تاريخ تسديد التزام ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافي، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

كما لم يلق القرار قبولاً لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (التعديلات في الإقرارات الضريبية/الزكوية للعام ٢٠١١ م بعد انتهاء خمس سنوات من تاريخ استحقاق تقديم الإقرارات الضريبية/zkوي) فإن الهيئة تطلب إلغاء قرار دائرة الفصل محل الطعن، وتوضح الهيئة بأن الربط صدر بناءً على عدم تجاوب المكلف في الرد على الخطابات وطلب المستندات المؤيدة، كما أن الإقرارات المقدمة منه تحتوي على معلومات غير صحيحة وذلك من خلال الاطلاع على إقرارات المكلف ذات العلاقة والبيانات الجمركية، إذ تبين أن الاستيرادات وفقاً للبيانات الجمركية أكبر من الاستيرادات الواردة في الإقرارات المقدمة للهيئة، وهذا يعد دليلاً مادياً بأن إقرارات المكلف تضمنت معلومات غير صحيحة تخول الهيئة إجراء الربط أو تعديله بعد مضي خمس سنوات، فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (إضافة رصيد الذمم الدائنة مقابل الأصول الثابتة إلى الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠١١ م حتى ٢٠١٣ م) فتدعى الهيئة بأن الدائرة أيدت المكلف للسنوات ٢٠١١ م وحتى ٢٠١٣ م دون توضيح سبب تأييدها لعامي ٢٠١٢ م و ٢٠١٣ م، كما أن الهيئة سبق مطالبتها للمكلف بتزويدها بمستخرج يوضح الحركة الدائنة التي تمت خلال الأعوام محل النظر، إلا أن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت أو تؤيد وجهة نظره، وعليه تمت إضافة رصيد أول أو آخر المدة أيهما أقل للوعاء باعتبار أن هذه الأموال مستخدمة في نشاط الشركة الجاري، حيث تعالج هذه الأموال زكويًّا في جانب الأصول باعتبار ما آلت إليه، فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير المفروضة على التزام ضريبة الدخل الإضافي لعام ٢٠١١ م) فتدعى الهيئة بأن الدائرة بنت قرارها على أساس أنه انتهى الرأي في بند التقاضي إلى عدم صحة إجراء الربط لعام ٢٠١١ م، مما يستلزم معه إلغاء أي غرامة متعلقة بفروقات ضريبية لعام ٢٠١١ م، لاعتبار أن الغرامة تسقط لسقوط أصلها؛ إلا أن الهيئة لا تتفق مع ما ذهبت إليه الدائرة في قرارها، وعليه فتتمسك الهيئة بصححة إجراءها وسلامتها، وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل استئناف الهيئة لما تقدم من أسباب.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مذكرة جوابية مؤرخة في ٢٢/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٤ م تجيب فيها عن استئناف المكلف، بأنها تتمسك بصححة إجراءها وسلامتها، كما أن ما أثاره المكلف لا يخرج عما سبق وأن تقدم به وأجبت عنه الهيئة في حينه، وتتمسك الهيئة بصححة إجراءها وسلامتها وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة بشأن البنود محل استئناف المكلف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الأربعاء ١٤٤٢/١٢/٥ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٧/١٤ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة من طرف الاستئناف.



وفي يوم الخميس ٨/٣/١٤٤٣ هـ الموافق ٢٠٢١/١٠/١٤ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليه، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلباً الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءاتهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (عدم اعتماد خصم المدفوعات الضريبية بواقع ١,٧٥٦,١٦٣ ريال سعودي من الضريبة المستحقة لسنة ٢٠١٥) وحيث يمكن اعتراض المكلف في أنه قد قدم جميع أوامر السداد التي تظهر دفع الضريبة البالغة (١,٧٥٦,١٦٣) ريال مع نسخة من الإقرار الضريبي لسنة ٢٠١٥ م، ويطلب حسم البند، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسّك بصحّة إجرائهاه وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وحيث تبيّن للدائرة تقديم المكلف للإقرار الزكوي الضريبي وما يثبت سداد المبلغ محل النزاع. ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من وجوب تقديم المستندات المؤيدة للتظلم أمام جهة الإدارة، حيث لم تشترط القواعد المنظمة ذلك، كما أن قرار الهيئة لم يكتسب الصفة النهائية، فيحق للمكلف تقديم المستندات التي تعكس واقع الحال وقت إجراء الربط. وحيث لم تطعن الهيئة في صحة المستندات المقدمة من المكلف والمثبتة لسداد المبلغ محل النزاع، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (فرض أرباح تقديرية بنسبة ١٠,٥٪) على فروق الاستيراد للسنوات ٢٠١٢ م إلى ٢٠١٤ م وعدم اعتماد فرق الاستيراد لعام ٢٠١٦ م) وحيث يمكن اعتراض المكلف في أنه قد قدم أسباب الفروق للسنوات من ٢٠١٢ م إلى ٢٠١٤ م و ٢٠١٦ م، والمستندات التي تؤيد بنود المطابقة نتيجة لبعض الأخطاء في التصريح ويطلب حسم البند من الوعاء، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسّك بصحّة إجرائهاه وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وحيث قدم المكلف تحليلاً للمشتريات المحلية والخارجية، حيث تم التصريح عن المشتريات الخارجية كمشتريات خام ضمن المصارييف المباشرة، والمشتريات المحلية. كما قدم عينة من الفواتير والبيانات الجمركية. وحيث إن المكلف قد أثبتت مبالغ تلك المشتريات ضمن إقراره، الأمر الذي يتبيّن معه أن مجرد وجود الفرق بين المشتريات الخارجية من واقع بيانات الجمارك وما كان عليه حال إقراره وما يظهره ذلك من فرق لا يستقيم معه رد مبلغ ذلك الفرق إلى الربح المعدل للمكلف ما دام أنه قد ثبت أن ذلك الفرق قد تم تضمينه في حسابات المكلف، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (إضافة أرصدة الحسابات الدائنة والمبالغ المستحقة إلى جهات ذات علاقة إلى وعاء الزكاة لسنوات ٢٠١٢ م و ٢٠١٣ م) وحيث يمكن اعتراض المكلف في أنه لا تفرض الزكاة إذا لم يتم استيفاء شرط تمام الملك ويطلب حسم البند من الوعاء، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسّك بصحّة إجرائهاه وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وبالاطلاع على ما قدمه المكلف من مستندات متمثلة في كشوف تحليلية توضح حركة الأرصدة المستحقة إلى جهات ذات علاقة للأعوام محل الخلاف، ولما أن الأصل في الخصوص للزكاة من عدمه هو حولان الحول أو استخدامها في تمويل ما يحسم من الوعاء، مما يترتب عليه وجوب الزكاة فيها سواءً صنفت طويلة الأجل أم قصيرة الأجل. وحيث تبيّن وفقاً لما قدمه المكلف من كشوف تحليلية حولان الحول على ما مجموعه (٢,٦٩٩,٨٢٦) من المبالغ محل الخلاف لعام ٢٠١٢ م، وحولان الحول على ما مجموعه (٦,٢٥٧,٣٦٦) من المبالغ محل الخلاف لعام ٢٠١٣ م،



الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وتعديل قرار دائرة الفصل وذلك بتقرير إضافة المبالغ التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكي، واستبعاد ما سوى ذلك.

وفيما يتعلّق باستئناف المكلف على بند (فرض ضريبة استقطاع إضافية بنسبة ١٥٪ على مدفوّعات الريع للسنوات ٢٠١٥م و ٢٠١٦م) وحيث يمكن اعتراض المكلف في أن ضريبة الاستقطاع قد سُددت وفقاً لمقتضى نظام ضريبة الدخل، في حين قامت الهيئة في ربطها بفرض ضريبة استقطاع بنسبة (١٥٪) لعامي ٢٠١٥م و ٢٠١٦م دون توضيح أي أساس لهذا الإجراء ويطلب حسم البند من الوعاء، في حين دفعت الهيئة بأنّها تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وحيث تبيّن للدائرة تقديم المكلف لإقرار تسوية ضريبة الاستقطاع عن عام ٢٠١٥م مع مستند السداد بمبلغ (٣٤٦,٩٣) ريال، كما قدم المستندات الثبوتية والمتمثلة في سداد ضريبة الاستقطاع على مصاريف الريع بنسبة (١٥٪) مع نسخ من إقرارات الاستقطاع الضريبي وأوامر السداد التي ثبتت تسديد ضريبة الاستقطاع لعام ٢٠١٦م، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بتقرير حسم الضريبة المسددة من ضريبة الاستقطاع المفروضة عليه، ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة بخصوص هذا الشأن.

وفيما يتعلّق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير المفروضة على التزام ضريبة الدخل الإضافي للسنوات ٢٠١٢م إلى ٢٠١٦م) وحيث يمكن اعتراض المكلف في أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نظراً لوجود خلاف فني حقيقي بينه وبين الهيئة، في حين دفعت الهيئة بأنّها تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وحيث قبلت الدائرة استئناف المكلف في البند المعتبر عليها، فتسقط الغرامة المرتبطة عليها لسقوط أصلها، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة بخصوص هذا الشأن.

وفيما يتعلّق باستئناف الهيئة بشأن بند (التعديلات في الإقرار الضريبي/الزكي للعام ٢٠١١م بعد انتهاء خمس سنوات من تاريخ استحقاق تقديم الإقرارات الضريبية الزكوية) وحيث يمكن اعتراض الهيئة في أن الربط صدر بناءً على عدم تجاوب المكلف ولتضمن إقراره معلومات غير صحيحة تمنح الهيئة الحق بالربط أو تعديله بعد مضي خمس سنوات، وتتمسّك الهيئة بصحّة إجرائها وتطلب نقض قرار دائرة الفصل، وبتأمل الدائرة في الاستئناف المقدم أمامها، وبما أن الهيئة لم تشعر المكلف بالربط الزكي والضريبي للعام محل الخلاف إلا بعد مضي (٥) سنوات من نهاية الأجل المحدد نظاماً لتقديم الإقرار، وحيث لم تقدم الهيئة بينة يمكن الاستناد إليها في تأييد وجهة نظرها بوجود معلومات غير صحيحة احتواها إقرار المكلف. وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي انتهى إليها القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد ما انتهى إليه القرار محل الطعن بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه.

وفيما يتعلّق باستئناف الهيئة بشأن بند (إضافة رصيد الذمم الدائنة مقابل الأصول الثابتة إلى الوعاء الزكي للسنوات ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م) وحيث يمكن اعتراض الهيئة في أن الدائرة أيدت المكلف دون توضيح سبب تأييدها لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، كما طالبت الهيئة المكلف تزويدها بمستخرج يوضح الحركة الدائنة التي تمت خلال الأعوام محل النظر، ولم يجيء إلى ذلك، وتتمسّك الهيئة بصحّة إجرائها وتطلب نقض قرار دائرة الفصل. وحيث قررت الدائرة رفض استئناف الهيئة بشأن التقادم في البند المسمى في استئنافها (التعديلات في الإقرار الضريبي/الزكي للعام ٢٠١١م بعد انتهاء خمس سنوات من تاريخ استحقاق تقديم الإقرارات الضريبية الزكوية)، فتنتهي هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة بخصوص هذا البند وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة في هذا الشأن. ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من أن



الدائرة لم تذكر في حيثيات قرارها أسباب تأييدها للمكلف لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، حيث إنه بعد الرجوع إلى خطاب اعتراض المكلف أمام الهيئة، تبين أن المكلف قد اعترضه عن هذا البند لعام ٢٠١١م فقط، الأمر الذي يتبيّن معه أن اشتتمال موضوع البند على العامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م خطأً ماديًّا لا يعتد به، ولم يعترض عليه المكلف ابتداءً.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير المفروضة على التزام ضريبة الدخل الإضافي لعام ٢٠١١م) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أنها لا توافق الدائرة في سقوط الغرامة لسقوط أصلها. وحيث رفضت الدائرة استئناف الهيئة فيما يتعلق بذلك العام نظرًا لانتهاء حقها في الربط على المكلف فتسقط الغرامة المرتبطة علّها لسقوط أصلها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييده قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة في هذا الشأن.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، والاستئناف المقدم من هيئة الركاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-٢٠٢٠-٩٥١٠-٢٠١٩) المتعلقة بالربط الضريبي المعدل للأعوام من ٢٠١١م وحتى ٢٠١٦م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (عدم اعتماد خصم المدفوّعات الضريبية بواقع ١,٧٥٦,١٦٣ ريال سعودي من الضريبة المستحقة لسنة ٢٠١٥م) ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرض أرباح تقديرية بنسبة ٥١٠,٥%) على فروق الاستيراد للسنوات ٢٠١٢م إلى ٢٠١٤م وعدم اعتماد فرق الاستيراد لعام ٢٠١٦م) ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (إضافة أرصدة الحسابات الدائنة والمبالغ المستحقة إلى جهات ذات علاقة إلى وعاء الزكاة للستينين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م) وتعديل قرار دائرة الفصل بتقرير إضافة المبالغ التي حال علّها الحول إلى الوعاء الزكوي، واستبعاد ما سوى ذلك، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرض ضريبة استقطاع إضافية بنسبة ١٥%) على مدفوّعات الريع للسنوات ٢٠١٥م و ٢٠١٦م) ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٥- قبول استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير المفروضة على التزام ضريبة الدخل الإضافي للأعوام من ٢٠١٢م إلى ٢٠١٦م) ونقض قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٦- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (التعديلات في الإقرار الضريبي/الزكوي للعام ٢٠١١م بعد انتهاء خمس سنوات من تاريخ استحقاق تقديم الإقرارات الضريبية الزكوية) وتأييد قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (إضافة رصيد الذمم الدائنة مقابل الأصول الثابتة إلى وعاء الزكاة للأعوام من ٢٠١١م إلى ٢٠١٣م) وتأييد قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٨- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير المفروضة على التزام ضريبة الدخل الإضافي لعام ٢٠١١م) وتأييد قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٣٧)

ال الصادر في الاستئناف رقم (١٤٦٧-٢٠١٨-Z)

المجلس الاستئنافي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥٠

مبدأ مقابله الإيراد بالمصروف هو أحد المبادئ المحاسبية، مما يستقيم به احتساب المستحق الزكوي يقتضي مقابله الإيراد بالمصروف، واستخلاص نتيجة تلك المقابله باعتبارها المال المتوجبة الركأة فيه.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ١٤٤١/١١/١٦ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠٧ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٩/١٩ هـ الموافق ٢٠١٨/٠٦/٤ م، من/...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٢٣) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الدعوى رقم (١٤٦٧-٢٠١٨-Z) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض المقدم من المكلف/...، على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١٣ م شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

أ- التعديلات على صافي الربح:

١- رفض اعتراض المكلف على بند المخصصات.

٢- انتهاء الخلاف في بند الديون المعدومة.

٣- انتهاء الخلاف في بند هدايا عامي ٢٠١٢ م، ٢٠١٣ م.

٤- انتهاء الخلاف في بند العقود غير المصرح عنها لعام ٢٠١٣ م.

ب- التعديلات على الوعاء الزكوي:

١- رفض اعتراض المكلف على بند المخصصات.



٢- انتهاء الخلاف في بند ذمم داتنة ومصاريف مستحقة.

٣- انتهاء الخلاف في بند الأصول.

٤- انتهاء الخلاف في بند زيادة قيمة مستخلصات العقود.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (...), بشأن البندود التي تم رفض اعتراض المكلف بشأنها، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

١- فيما يخص بند (رد مصاريف الإجازات والتذاكر والمكافآت للربح المعدل واحتساب الزكاة على أرصدة السنوات الافتتاحية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م) وحيث إن المكلف يرى خلاف ما قررته اللجنة بتأييدها وجهة نظر الهيئة باعتبار تلك الأرصدة الافتتاحية بمثابة مخصصات لمصاريف محتملة غير مؤكدة، مما يلزم معه احتساب الرصيد الافتتاحي ضمن الوعاء الزكوي، وذلك بالنظر إلى أن المكلف يعتبر واقع تلك الأرصدة ممثلاً لنفقات مؤكدة سيتحملها المكلف الذي يستخدم طريقة الاستحقاق لقيدها وليس طريقة الأساس النقدي، وهي بذلك تعد في احتسابها مصروفات متواقة مع التزامات المكلف بموجب ما تقرره أنظمة العمل في المملكة، ويتوافق كذلك مع التعامل معها محاسبياً وفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية المطبقة في المملكة، وبالتالي فإن تلك المصاريف تمثل نفقات متکبدة على المكلف وتكون جائزة الجسم على نحو ما تقتضيه طريقة احتساب الزكاة الشرعية، إذ لا يوجد أي احتمال مستقبلي لعدم سدادها، تأسساً على ما ذكره المستأنف في دفاعه عن موقفه، وقد جاء رد الهيئة على ما أورده المكلف في مذكرة التأكيد على تبني وجهة نظر الهيئة من خلال مذكوريها المقدمة أمام اللجنة مصدرة القرار بشأن البند المستأنف عليها، وأن قرار اللجنة في شأن استئناف المكلف قد جاء مؤكداً لصحة وسلامة إجراء الهيئة في التعامل مع البند المستأنف عليه، وأن المستأنف لم يأت بجديد لما سبق أن أبداه أمام اللجنة المصدرة للقرار.

٢- وفيما يخص البند المستأنف عليه المتعلق بـ(رد مخصص تكاليف المشاريع وإضافته إلى الوعاء الزكوي)، وحيث جاء استئناف وكيل المكلف بشأنه، أن النظام الداخلي للمكتب ينص على أنه في حال تجاوزت نسبة الإنجاز للمشاريع %٩٠ وعندما تكون قيمة تلك المشاريع لا تتجاوز قيمة (٥,٠٠,٠٠,٠٠) ريال، فإنه يتم الاعتراف بباقي المصاريف ضمن نتائج أعمال السنة، وما يقابلها كذلك من إيرادات للسنة ذاتها، إضافة إلى أن طبيعة تلك المصاريف متکبدة عن المشاريع، غير أنه لم يتم استيفاء كامل مؤيدات تسجيلها، فيقوم المكتب بتطبيق سياساته المحاسبية في التعامل مع الإيرادات لكون نشاطه قائماً على تقديم خدمات استشارية هندسية، وذلك من أجل تقليل فرصة حصول الأخطاء في تسجيل الأرباح والخسائر في نهاية العام، وهو ما يتواافق مع مبدأ مقابلة المصروفات مع الإيرادات عن الفترة نفسها، ومبدأ الثبات المحاسبي، ولذلك سيكون توجيه الهيئة لإخضاع مخصص تكاليف تلك المشاريع دون خصم الإيرادات مقابلأ لها مؤدياً إلى ثني الزكاة، ولتفادي ذلك كان من المتعين على الهيئة أن تقوم بطرح قيمة الإيرادات التي تم إخضاعها للزكاة مقابل تلك التكاليف، وبذلك سيتضح أن قيد مصاريف مخصص تكاليف تلك المشاريع وما يقابلها من إيرادات سيظهر ضمن صافي الربح المحاسبي للمكتب، وهو ما يعني سداد الزكاة عن تلك المشاريع.

وقد جاء رد الهيئة على ما أورده المكلف في مذكرة التأكيد على تبني وجهة نظر الهيئة من خلال مذكوريها المقدمة أمام اللجنة مصدرة القرار بشأن البند المستأنف عليها، وأن قرار اللجنة في شأن البند المستأنف عليه من قبل المكلف، قد جاء مؤكداً لصحة وسلامة إجراء الهيئة في التعامل مع البند المستأنف عليه، وأن المستأنف لم يأت بجديد لما سبق أن أبداه أمام اللجنة المصدرة للقرار.

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفوع المستأنف، فيما يخص بند (رد مصاريف الإجازات والتذاكر والمكافآت للربح المعدل واحتساب الزكاة على أرصدة السنوات الافتتاحية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م)، فإن قد تبين للدائرة أن المبالغ محل الخلاف لا يصدق عليها التعريف المحاسبي للمخصصات، وهو أن المخصص يمثل التزاماً على المنشأة غير مؤكد في قيمته أو توقيت دفعه أو كليهما. أما المبالغ محل الخلاف فإنهما تمثل في حقيقتها مصروفات عادلة وضرورية للنشاط، يحق للمكلفين حسمها من الربح للوصول للربح الخاضع للزكاة، ومن ثم فإن الدائرة قبل استئناف المكلف بشأن تلك المصروفات باعتبارها مصروفات جائزة الجسم، وعدم ردها لصافي الربح. أما ما يخص الأرصدة الافتتاحية الدائنة الظاهرة في قائمة المركز المالي والمرتبطة بتلك المصروفات فإنه يحق للهيئة إضافة كامل تلك الأرصدة كما هي في نهاية العام المالي إلى الوعاء الزكوي، وذلك لأنها تمثل أموالاً لا تزال في حوزة الشركة، ومن ثم تعد من العناصر الموجبة لوعاء الزكاة التي يتعين احتساب الزكاة بناءً عليها. ومن ثم فإن الدائرة تؤيد القرار الابتدائي فيما يتعلق بتلك الأرصدة الافتتاحية.

وفيما يخص بند (رد مخصص تكاليف المشاريع وإضافته إلى الوعاء الزكوي)، وحيث إن اعتراض المستأنف يكمن في منازعة صحة إجراء الهيئة بإضافة مصاريف مخصص تكاليف المشاريع، بالرغم من عدم قيام الهيئة بحسب ما يقابلها من إيرادات، وحيث كان الثابت أن مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف هو ما استقرت عليه المبادئ المحاسبية، وحيث كان الثابت لدى الدائرة أن السياسة المحاسبية للمكلفين في شأن التعامل مع مبلغ ذلك المخصص جاءت متفقة مع ما يقرره ذلك المبدأ، وبالتالي فإن ما يستقيم به احتساب المستحق الزكوي يقتضي مقابلة الإيراد بالمصروف، واستخلاص نتيجة تلك المقابلة باعتبارها المال المتوجبة الزكاة فيه، إذ لا يسوغ أخذ الإيراد وحده وعدم اطرح ما كان من مصروف أدى إلى تحقيقه، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف في عدم تعديل صافي الربح بتأثير مصاريف مخصص تكاليف المشاريع محل الخلاف.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /...، سجل تجاري رقم (...) ضد القرار رقم (٢٣) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

1. فيما يتعلق بالتعديلات على صافي الربح:



- أ- قبول استئناف المكلف ونقض ما قرره القرار الابتدائي، وتأكيد أحقيّة المكلف بجسم مصاريف الإجازات والتذاكر والمكافآت محل الخلاف، للوصول لصافي الربح المضاف للوعاء الزكوي. وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ب- قبول استئناف المكلف ونقض ما قرره القرار الابتدائي، وتأكيد أحقيّة المكلف بجسم مصاريف المشاريع محل الخلاف، للوصول لصافي الربح المضاف للوعاء الزكوي. وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. فيما يتعلق بالتعديلات على الوعاء الزكوي:
- أ- رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما توصل إليه من نتيجة بخصوص الأرصدة الافتتاحية الدائنة في قائمة المركز المالي الناتجة عن مصاريف الإجازات والتذاكر والمكافآت محل الخلاف، وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ب- رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما توصل إليه من نتيجة بخصوص الأرصدة الافتتاحية الدائنة في قائمة المركز المالي الناتجة عن مصاريف المشاريع محل الخلاف. وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١٩٣)

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-١٤٧٠-٢٠١٨)

المجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥١

الحركة على الحساب الجاري إذا كانت لا تمثل إثباتاً لإيراد أو مصروف، فإن الحركة علمها هي حركة حقيقة (أي تحويل أموال للشركاء) مما يجعل احتسابها وما يتربّع عليها من معالجة زكوية قائم في تاريخ وقوعها.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الخميس ٢٢/١٠/٢١٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/١٤٤٢، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٢/٢٣/١٤٣٩هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٦/٠٨/١٤٣٩هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (١٤) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣٨/٦٥) على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٧م، المقامة من المستألف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف/ شركة ... من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١-رفض اعتراض المكلف على بند الاستثمارات المتاحة للبيع والاستثمارات الخارجية.

٢-انتهاء الخلاف في بند تعديل الخطأ المادي في احتساب الزكاة على شركة ....

٣-رفض اعتراض المكلف على بند الإيجارات المقبوضة مقدماً.

٤-رفض اعتراض المكلف على بند معالجة الحساب الجاري المضاف للربط الزكوي لعام ٢٠٠٥م.

٥-رفض اعتراض المكلف على بند سداد فروقات ضريبة الاستقطاع.



وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم خصم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠٠٥ و حتى ٢٠٠٧م)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه على عدم خصم الاستثمارات طويلة الأجل والمتمثلة في استثمارات متاحة للبيع واستثمارات خارجية، ويؤكد المكلف أنه فيما يخص الاستثمارات المتاحة للبيع، فالجزء الأكبر منها عبارة عن أسهم شركات محلية، والجزء الآخر منها خارج المملكة في منطقة الخليج ومصر، وهي أسهم بعملة أجنبية، ويدعى المكلف أنه قد تمت الإشارة إلى ذلك في إيضاحات القوائم المالية رقم (٥) للسنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦م، والإيضاح رقم (٧) لسنة ٢٠٠٧م، ويطلب المكلف على إثر ذلك اعتبار ما سبق من الاستثمارات طويلة الأجل التي يجب حسمها من الوعاء الزكوي تطبيقاً للمادة (٤) في البند الثاني من لائحة جبایة الزکاة الصادرة بتاريخ ١٤٣٨/٦/١هـ، كما يذكر المكلف أن الاستثمارات في أسهم الشركات الأجنبية تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي الاستثمارات المتاحة للبيع في الأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٧م، كما أن الاستثمار في أسهم الشركات السعودية ليس لغرض الاتجار، ويزعم المكلف بأنه لم تتم عمليات بيع خلال أي من السنوات محل الاعتراض، وإنما هناك بعض التسويات والشطب لهذه الاستثمارات. وفيما يتعلق بالاستثمارات الخارجية والتي تعد جزءاً من هذا البند المعtrapض عليه، فيذكر المكلف أنه قدم للجنة الابتدائية القوائم المالية المدققة بشأن الشركات الخارجية التي يستثمر فيها المكلف، ويطلب المكلف السماح بحسم هذه الاستثمارات باعتبارها استثماراً في أوراق مالية، ويؤكد على أن حسم الاستثمارات في أوراق مالية من وعاء الزكاة لا يختلف شرعاً، سواء كانت تلك الاستثمارات في داخل المملكة أو في خارجها متى ما كانت استثمارات طويلة الأجل ولم تتوفر فيها نية المتاجرة، لأنها عروض قنية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (إضافة الإيجارات المقبوضة مقدماً للعام ٢٠٠٥ م للاوعاء الزكوي)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة بإضافة رصيد بند الإيجارات المقبوضة مقدماً للعام ٢٠٠٥ م إلى الوعاء الزكوي، ويؤكد المكلف على حقه بعدم إضافة رصيد الإيجارات المقبوضة مقدماً أول العام لعدم حولان الحول عليه بحكم طبيعة الحساب، حيث إنه يمثل رصيد أول العام للمبالغ المقبوضة مقدماً من المستأجرين مقابل الإيجارات للعام ٢٠٠٥ م، ويتم شهرياً قيد الإيرادات من الإيجارات المقدمة خصماً على الحساب، ويدعى المكلف أنه ونظراً لمضي مدة طويلة على هذه المطالبة فإنه يجد صعوبة في الحصول على المستندات المؤيدة لحركة حساب الإيجارات المقبوضة مقدماً والتي تبين عدم حولان الحول لرصيد بداية العام.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (معالجة رصيد الحساب الجاري المضاف للاوعاء الزكوي للعام ٢٠٠٥ م)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة بإضافة رصيد أول أو آخر المدة أيهما أقل للاوعاء الزكوي، ويؤكد المكلف على حقه بخصم الحركات المدينة التي تمت على الحسابات الجارية للشركاء بإجمالي مبلغ وقدره (٢٠,١٢٧,٣٥٨) ريال، من الرصيد الافتتاحي لحسابات الشركاء في العام ٢٠٠٥ م، ويدعى المكلف أن التسويات التي تمت على الحساب الجاري للشركاء هي عبارة عن مبالغ تم قيدها على حساب الشركاء خلال العام، أي دفعت لهم أو بالنيابة عنهم ويتم خصمها من الرصيد الدائن المستحق لهم وتمثل أيضاً تسويات سنوات سابقة، أي عمليات كان ينبغي أن تتم في حساباتهم في سنوات سابقة ولكن لسبب أو لآخر لم يتم ذلك، وقام المحاسب القانوني بإجراء هذه التسويات أكمالاً لهذه القيود لتعطى الرصيد الصحيح للحسابات وينعكس ذلك على إظهار المركز المالي الصحيح وال حقيقي للشركة، ويرى المكلف تبعاً لذلك أنه ينبغي على الهيئة لا تعتبر أن القيد تم في نهاية العام وإنما ذلك تاريخ التسوية، وهو في الغالب يكون في نهاية العام عند إيقاف الحسابات.



وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (فروقات سداد ضريبة الاستقطاع)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض غرامة على تأخير سداد ضريبة الاستقطاع، ويؤكد المكلف في اعتراضه على عدم صحة هذه الغرامة، ويرى بأن اللجنة - مصدرة القرار- قد جانها الصواب في حيثيات قرارها عندما أقامت قضاها على أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره، ويؤكد أنه قدم للجنة نماذج ضريبة الاستقطاع عن شهري ابريل واكتوبر لعام ٢٠١٣م مع إيصال السداد البنكي، والتي ثبتت خطأ الهيئة في فرض غرامة تأخير عن العامين المشار إليهما باعتبارها مستحقة عن العام ٢٠٠٧م، ويختتم المكلف اعتراضه بطلبه من الدائرة، توجيه الهيئة بتصحيح الخطأ المادي وإلغاء غرامة ضريبة الاستقطاع المفروضة.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٠٣/١٩ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٤ م تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، وقد مضت المدة المحددة دون جواب.

وبتاريخ ٦/٠٧/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٢/١٨ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدتها (١٠) أيام، فورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/١٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٢/٢٣ م تضمنت الإجابة عمما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البندود محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها فيما يتعلق ببند (عدم خصم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠٠٥ م وحتى ٢٠٠٧ م)، بأنه وفيما يخص الاستثمارات المتاحة للبيع من هذا البند، فإن الهيئة لم تقم بخصيمها من الوعاء الزكوي، لأنه قد تبين لها أن هذه الاستثمارات تمثل في أسهم بعملات أجنبية، ولم تقدم الشركة شهادة معتمدة من البنك توضح حركة هذه الاستثمارات المتاحة للبيع من حيث كمية الأسهم وسعر التكلفة والقيمة السوقية والأرباح أو الخسائر غير المحققة والإضافات والاستبعادات، وذلك لآخر ثلاثة أشهر من كل عام وذلك في الأعوام ٢٠٠٤ م و ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٧ م، لكل من الاستثمارات بالريال السعودي والعملة الأجنبية، كما أنه لم يتم توضيح بلد الاستثمارات طبقاً لطلبات البيانات السابقة، فضلاً عن انخفاض قيم الاستثمار عاماً بعد عام مما يعطي انطباع لدى الهيئة بوجود حركة بيع ومضاربة على تلك الاستثمارات وبالتالي تؤكّد صحة إجراء الهيئة باعتبارها استثمارات متداولة (عروض تجارة) لا تخصم من الوعاء الزكوي، طبقاً للخطاب أكدت على ذلك المادة (٤) البند ثانياً فقرة (٤/ب) من لائحة جبایة الزکاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٢٠٠٦ هـ، كما أجبت الهيئة بأنه وفيما يخص الاستثمارات الخارجية من البند الم تعرض عليه، فإنها لم تقم بخصم الاستثمارات الخارجية طبقاً لما ورد في البند ثانياً من القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ٤/٢٨/١٤٢٨ هـ المؤكّد بموجب المادة الرابعة البند (ثانياً) فقرة (٤/ب) من لائحة جبایة الزکاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٢٠٠١ هـ، وبتطبيق ذلك على المكلف تبين أنه لم يسدّد الزکاة المستحقة عن الاستثمارات ولم يتم إرفاق قوائم مالية مدققة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار ومصادق عليها من الجهات الرسمية، وبناءً عليه تتمسّك الهيئة بصحّة إجراءها وتطلب رد اعتراض المكلف. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (إضافة الإيجارات المقبوّضة مقدماً للعام ٢٠٠٥ م للوعاء الزكوي)، أجبت الهيئة بأن المكلف لم يقدم حركة حساب الأستاذ العام وقيوداليومية لهذا البند، لمعرفة ما حال عليه الحول من هذه الإيجارات، وبالتالي تم إضافة رصید الحساب الجاري المضاف للوعاء الزكوي للعام ٢٠٠٥ م، أجبت الهيئة بأنه اتضح لها من خلال مراجعة حركة الحساب الجاري، أن الحركات المدينية قبل تمام الحول كانت بمبلغ (٢,٦٢٧,٦٣٨) ريال، وهي تمثل تسويات على الحساب، وإجمالي الحركات التالية التي تمت بعد تمام الحول بإجمالي مبلغ (١٧,٤٩٩,٧٢٠) ريال، وبناءً على ذلك تم إضافة الرصید



الذي حال عليه الحول إلى الزكاة بمبلغ (٣٦٠,١٢٣,٧٧٩) ريال استناداً لنص المادة (٤) البند أولاً فقرة (٢) من لائحة جبائية الزكاة الصادرة بتاريخ ١٤٣٨/٠٦/١٥، والتي نصت على إضافة الحساب الجاري الدائن للمالك والشريك أول العام أو آخره أىهما أقل وكذا الزيادة في الحساب الجاري إذا كان مصدرها حقوق الملكية أو كانت تمويلاً لأصل من أصول القنبلة، وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (فروقات سداد ضريبة الاستقطاع)، أجابت الهيئة بأنها فرضت غرامة سداد ضريبة الاستقطاع المتوجبة على المبالغ المدفوعة لجهات خارجية طبقاً لاحكام المادة (٧٧) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لذات النظام.

وبتاريخ ٢٠٢١/٠٣/٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١٠٢٠ م، طلبت الدائرة من المكلف تزويدها بالمرفق رقم (٩) المشار إليه في مذكرة استئنافه المقدمة أمام الدائرة، وقد مضت المدة دون إضافة ما ورد في مذكرة استئنافه ولم يرد للدائرة جواباً من المكلف بخصوص ما طلب منه.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (عدم خصم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠٠٥ م وحتى ٢٠٠٧ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف حسم الاستثمارات المعدة للبيع والاستثمارات الخارجية من الوعاء الزكوي باعتبارها استثمارات طويلة الأجل واجبة الحسم تطبيقاً للمادة (٤) في البند الثاني من لائحة جبائية الزكاة الصادرة بتاريخ ١٤٣٨/٦/١٥، بينما ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم المتطلبات الازمة لحسم هذه الاستثمارات من وعائه الزكوي وتطلب رد اعتراض المكلف. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث قدم المكلف بياناً بالاستثمارات المحلية والذي يظهر أنها لم تتخذ للمضاربة حيث صنفت في القوائم المالية ضمن الأصول غير المتداولة، وأن ما تم علّمها من حركة تتعلق بالتخلص من الاستثمار بالكلية وليس بالمضاربة عليها بالبيع أو الشراء، وحيث إن تلك الشركات المستثمر فيها تخضع لنظام جبائية الزكاة، فإنه يتقرر لدى الدائرة أحقيّة المكلف في حسمها من وعائه الزكوي، أما ما يتعلق بالاستثمارات الخارجية، وحيث لم يقدم المكلف القوائم المالية لتلك الشركات الأجنبية المستثمر فيها فيما عدا شركة... بنك، فإنه يتقرر للدائرة أحقيّة المكلف في حسم الاستثمارات في هذا البنك عند احتساب الزكاة على نصيب المكلف في هذا الاستثمار وفقاً لقوائمه المالية، ورفض حسم ما عداه من استثمارات أجنبية، وعليه خلصت الدائرة إلى تعديل القرار الابتدائي وذلك بقبول استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في الشركات السعودية، وفي حسم الاستثمار في شركة... بنك بعد احتساب الزكاة على نصيبه في هذا الاستثمار وفقاً لقوائمه المالية، ورفض استئنافه فيما يتعلق بالاستثمارات الأجنبية الأخرى.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (إضافة الإيجارات المقبوضة مقدماً للعام ٢٠٠٥ م للوعاء الزكوي)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف عدم إضافة رصيد الإيجارات المقبوضة مقدماً أول العام للوعاء الزكوي، لعدم حولان الحول عليه، بينما ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم اثباتاً بعدم حولان الحول على رصيد بند الإيجارات المقبوضة مقدماً، وبالتالي تم إضافتها للوعاء، وتطلب رد اعتراض المكلف بشأن هذا البند، حيث أكدت الهيئة أنه من المقرر إضافة



رصيد الحساب أول أو آخر المدة أهما أقل إلى الوعاء الزكوي كما هو الشأن فيما انتهجهte في رصيد بند الإيجارات المقبوضة مقدماً، باعتبار حولنالحول على أقلهما، وبنظر الدائرة إلى طبيعة البند محل النزاع والذي ينشأ بسبب تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث يتم إثبات الإيراد الخاص بكل سنة، وفقاً لذلك الأساس، ويظهر حساب الإيجارات المقبوضة مقدماً بسبب أن عقود الإيجار لا تتوافق تواريختها مع نهاية السنة المالية، وحيث جرى العرف أن المستأجرين لا يدفعون إيجارات مقدمة لفترة طويلة قبل بداية استحقاق الإيجار، وعليه فإن ما يظهر في هذا الحساب لا يحول عليه الحال كما ذكر، مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (معالجة رصيد الحساب الجاري المضاف للوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٥م)، يتبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف خصم الحركات المدينة التي تمت على الحسابات الجارية للشركاء بإجمالي مبلغ وقدره (٣٥٨، ١٢٧، ٢٠) ريال، من الرصيد الافتتاحي لحسابات الشركاء في العام ٢٠٠٥م، باعتبارها تسويات تمت على الحساب الجاري للشركاء عن مبالغ تم قيدها على حساب الشركاء خلال العام أو أعوام سابقة، بينما ترى الهيئة تم إضافة رصيد الحساب الجاري أول المدة أو آخرها أهما أقل إلى الوعاء الزكوي تطبيقاً لنص المادة (٤) البند أولأ فقرة (٢) من لائحة جبائية الزكاة الصادرة بتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٥هـ، وتطلب رد اعتراض المكلف بشأن هذا البند. وحيث تبين للدائرة أن الخلاف بشأن هذا البند هو حول ما إذا كانت الحركة المدينة على الحساب الجاري تمت قبل تمام الحول أو بعده، وحيث ثبتت الهيئة جزءاً من الحركة والتي تمت قبل الحول وما تم بعد الحول بناءً على حركة الحساب المقدمة من المكلف، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة رفض استئناف المكلف، ولا ينال من ذلك ما أشار إليه المكلف من أن التسويات تتم آخر العام وما ضربه من مثال على كيفية تسوية الإيجارات، حيث إن الحركة على الحساب الجاري لا تمثل إثباتاً لإيراد أو مصروف، ومن ثم فإن الحركة عليها هي حركة حقيقة (أي تحويل أموال للشركاء) مما يجعل احتسابها وما يترتب عليها من معالجة زكوية قائم في تاريخ وقوعها، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأيد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (فروقات سداد ضريبة الاستقطاع)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلبه تصحيح الخطأ المادي وإلغاء غرامة ضريبة الاستقطاع المفروضة عليه من الهيئة، باعتبار أن الغرامة فرضت بشكل خاطئ، بينما ترى الهيئة أنه قد تم فرض هذه الغرامة طبقاً لأحكام المادة (٧٧) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لذات النظام. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إنه بعد النظر في موقف المستأنف والهيئة من حيث أحقيته فرض هذه الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار أم من تاريخ الربط، فقد تقرر في شأن ذلك أن فرض الغرامة عن التأخير في سداد فرق الضريبة لا يمكن مؤاخذة المكلف به إلا بعد علمه بحقيقة الربط الذي جاء بعد تقديميه لعدة إقرارات مبنية على حسابات نظامية من غير اعتراض من الهيئة في وقت معقول بعد تقديم تلك الإقرارات، وحيث إن موجب فرض غرامة التأخير في السداد هو وجود فرق ضريبي نتج عن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة والذي اختلف عما أقر به المكلف وفقاً لإقراراته التي قدمها على أساس حسابات نظامية ودفع على أساسها الضريبة، وحيث إن الخلاف بين وجهة نظر الهيئة والمكلف خلاف فني، فإن الدائرة انتهت إلى أن تاريخ الاستحقاق لفرق الضريبة الناتج عن الربط الضريبي هو تاريخ ذلك الربط، والذي لم يكن معلوماً للمكلف في تاريخ تقديم إقراراته، تطبيقاً لما جاء في المادة (٦٨/١ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي أعطت الهيئة الحق في فرض غرامة على التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة، وهذا المسلك هو ما يتفق مع القواعد الشرعية والنظامية



ذات الصلة كالقاعدة الشرعية التي تقضي بأنه "لا يكلف شرعاً إلا بفعل ممكн، مقدور للمكلف، معلوم له علمًا يحمله على امثاله"، وبناءً على ذلك فإن حاصل ما تقدم يترتب عليه عدم أحقيـةـ المـيـئـةـ في فـرـضـ غـرـامـةـ عـلـىـ عـدـمـ سـدـادـ فـرـقـ الضـرـبـةـ المـسـتـحـقـةـ وـفـقـاـ لـلـرـيـطـ الضـرـبـيـ اعتـباـراـ منـ تـارـيـخـ الـوقـتـ النـظـامـيـ لـتـقـديـمـ الإـقـرـاراتـ فيـ الـأـعـوـامـ محلـ الـخـلـافـ،ـ وإنـماـ يـحـقـ لـهـاـ فـرـضـ تـلـكـ الغـرـامـةـ منـ تـارـيـخـ إـبـلـاغـ المـكـلـفـ بـرـيـطـهاـ،ـ مماـ يـتـقـرـرـ معـهـ تـعـدـيلـ الـقـرـارـ الـابـداـيـ ليـكـونـ اـحتـسابـ غـرـامـةـ التـأخـيرـ عـلـىـ فـرـوـقـاتـ ضـرـبـةـ الـاستـقطـاعـ منـ تـارـيـخـ إـبـلـاغـ المـكـلـفـ بـالـرـيـطـ.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (١٤) لعام ١٤٣٩ هـ

ثانياً: وفي الموضوع:

١- بشأن بند (عدم خصم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠٠٥ م و حتى ٢٠٠٧ م):

- قبول استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمارات في الشركات السعودية.

- قبول استئناف المكلف في طلبه حسم الاستثمار في شركة ... بنك بعد احتساب الزكاة على نصيبيه في هذا الاستثمار وفقاً للقواعد المالية.

- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق بالاستثمارات الأجنبية الأخرى.

٢- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (إضافة الإيجارات المقبوسة مقدماً للعام ٢٠٠٥ م للوعاء الزكوي)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- رفض استئناف المكلف، بشأن بند (معالجة رصيد الحساب الجاري المضاف للوعاء الزكوي للعام ٢٠٠٥ م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- تعديل القرار الابتدائي بشأن بند (فرروقات سداد ضريبة الاستقطاع)، بحيث تحتسب الغرامة من تاريخ إبلاغ المكلف بالريلط حتى تاريخ السداد، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٣٥)

الصادر في الاستئناف رقم (١٤٧٤-٢٠١٨-Z)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥٢

الأصل المقرر لاحتساب الوعاء الزكوي ومعرفة المستحق بناءً عليه يتطلب وجود المال الذي توجبت عليه الزكاة لدى المكلف في نهاية الحول.

### الواقع:

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

إنه في يوم الأحد ١٤٤١/١١/١٤ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠٥م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٢٥) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/١٠/١٥هـ الموافق ٢٠١٧/٠٧/٠٩م، من/ الشركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٤) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في الدعوى رقم (١٤٧٤-٢٠١٨-Z) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ الشركة ...، على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م شكلاً.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- قبول اعتراض المكلف على بند عدم حسم القرض المساند للاستثمار، للحيثيات الواردة في القرار.

٢- بند احتساب الزكاة على الشركات الخارجية والذي جاء على النحو التالي:

**أولاً:** رفض اعتراض المكلف في احتساب الزكاة الشرعية على نصيب المكلف في استثماره بشركة ...، للحيثيات الواردة في القرار.

**ثانياً:**

أ- انتهاء الخلاف في تزكية أرباح شركة ... بمبلغ (١٢٠,٨٧٥) ريال، لعام ٢٠١٢م مرتين، للحيثيات الواردة في القرار.



- بـ- رفض حسم النفقات المؤجلة من الوعاء الزكوي لشركة ...عن عامي ٢٠١٢م، ٢٠١٣م، للحيثيات الواردة في القرار.
- جـ- رفض احتساب الزكاة على الربح المعدل، وليس على وعاء الزكاة للعام ٢٠١٢م، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض اعتراف المكلف على بند حسم مخصص مقابل العجز في حقوق الملكية، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- قبول اعتراف المكلف على بند عدم اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة المستثمر فيها، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٥- رفض اعتراف المكلف على بند الخسائر المرحلة المعدلة للحيثيات الواردة في القرار.
- وحيث لم يلق ذلك القرار قبولًا لدى المدعية (الشركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:
- ١- استئناف الشركة قائمٌ على اعتراضها أساساً على احتساب الزكاة الشرعية عن الاستثمارات الخارجية في شركة ... المحدودة عن العامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م. واحتياطاً عند عدم الاستجابة لطلب الشركة بخصوص عدم احتساب الزكاة أصلأً عن تلك الاستثمارات، فإن الشركة تستأنف على طريقة احتساب الزكاة فيما يخص التعامل الزكوي مع بندي النفقات المؤجلة والربح المعدل، الواردين في الفقرتين (ب) و (ت) من (أولاً) من البند رقم (٢) من قرار اللجنة محل الاستئناف.
- ٢- استئناف الشركة على احتساب الخسائر المرحلة المعدلة للشركة للأعوام ٢٠١١م و ٢٠١٢م و ٢٠١٣م لوجود التناقض بعدم احتساب تلك الخسائر ضمن منطوق القرار، في حين أن سرد أسباب وقائع القرار في بنود المختلفة جاءت بموافقة الهيئة على اعتراض الشركة المكلفة وإقرار اللجنة لذلك دون أن يظهر أثر ذلك عند إيراد فقرات منطوق القرار محل الطعن.
- ٣- اعتراض الشركة على تزكية أرباح شركة ... بمبلغ (١٢,٠١٦,٨٧٥) ريالاً، مرتين، مرة بربط الهيئة على الشركة المكلفة، ومرة أخرى بربط الهيئة على شركة ... لعام ٢٠١٢م.
- ٤- رفض حسم مخصص مقابل العجز في حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام ٢٠١١م وتضمينه منطوق القرار بالرغم من إشارة اللجنة إلى انتهاء الخلاف بصدده.
- ٥- عدم اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة المستثمر فيها كمصادر نظامية للأعوام ٢٠١٢م، ٢٠١٣م، ٢٠١٤م، بالرغم من أن أسباب القرار وحيثياته في البنود المتعلقة بتلك الخسائر قد جاءت بما يفيد الأخذ بها واعتمادها عند حساب الوعاء لجسمها حين احتساب المتوجب الزكوي على الشركة المكلفة.

وحيث إنه بعد تزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بنسخة من لائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة، واطلاع الدائرة على جواب الهيئة على تلك المذكرة المتضمنة في ملف القضية، تبين لها اكتفاء الهيئة بما سبق أن تم إبداؤه أمام اللجنة الابتدائية عند نظرها لاعتراض المكلف، بخصوص البنود المستأنف علمها.

وحيث إنه بعد تداول الدائرة في شأن الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة، وبعد الاطلاع على ما تضمنه القرار محل الطعن في سرده لوقائعه وأسبابه، وأخذًا بالاعتبار لما تضمنته لائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة والتي أكدت فيها أن استئنافها على البنود محل الخلاف مبنيًّا أيضًا على المسببات نفسها الواردة في خطاب اعتراض الشركة المكلفة، وبعد النظر في مجلمل ما تضمنه ملف القضية من أوراق تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل فيها في كل البنود محل الاستئناف.



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

ومن حيث الموضوع فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفوع المستأنف تبين للدائرة ما يأني:

أولاً: فيما يتعلق باحتساب الزكاة على الشركات الخارجية المستثمر فيها لعام ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، فإن استئناف الشركة قائماً على اعتراضها أساساً على احتساب الزكاة الشرعية عن الاستثمارات الخارجية في شركة .... عن العامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، حيث كان استئناف الشركة قائماً في صورته الأساسية بطلب عدم احتساب الزكاة الشرعية عن تلك الاستثمارات الخارجية للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، على سند من القول أن تلك الاستثمارات كان الهدف منها الحصول على ريعها، وبالتالي لا تجب عليها الزكاة من وجہة نظره استناداً إلى عدد من الفتاوى والقرارات التي ساقها لدعم وجهة نظره، وباعتبارها كذلك مما يصدق عليها وصف التقنية، وكذلك لعدم وجود النية للمتاجرة بها، وأنها مقتناه لريعها، وحيث إنه بعد النظر فيما ذكره المكلف من أسباب يرها محققة لعدم اعتبار تلك الاستثمارات مالاً تتوجب فيه الزكاة، وحيث إن ما تدعيه الشركة المكلفة بخصوص تلك الاستثمارات بنفي توجب الزكاة عليها بالكامل لا يمكن التسليم به، حق وإن كانت تلك الاستثمارات مراد منها اقتناها لريعها، إذ إن الاستثمار في أدوات حقوق ملكية طويلة الأجل يستلزم أن يتم زكاة نصيب الشركة المكلفة في حقوق ملكية تلك الشركات المستثمر فيها من واقع القوائم المالية لتلك الشركات المستثمر فيها، وهو ما قامت به الهيئة وفقاً لما ورد في القرار الابتدائي، ومن ثم فلا وجاهة لمطالبة المكلف لعدم إخضاع تلك الاستثمارات للواجب الزكوي من واقع قوائمها المالية، مما يتربّ عليه عدم قبول استئناف المكلف بعدم تزكية تلك الاستثمارات ابتداءً، على نحو ما سبق بيانه.

وحيث أصبح الخلاف والحال ما ذكر متعلقاً بخصوص ذلك البند قائماً بالنظر إلى اعتراض الشركة المكلفة المتمثل في أن تكون المعالجة السليمة في احتساب الزكاة على تلك الاستثمارات، بالأخذ في الاعتبار حسم النفقات المؤجلة لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، واحتساب الزكاة بناءً على صافي الوعاء، عوضاً عن احتسابه على أساس صافي الربح المعدل، وذلك بأخذ الخسائر المتراكمة في الاعتبار، والوصول لحساب الوعاء الزكوي بدون أثر شراء عروض قنية من أرباح عام ٢٠١٢م، وحيث إن المكلف يطالب باحتساب الزكاة على الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل. وحيث إنه فيما يتعلق بالنفقات المؤجلة تبين للدائرة أن المكلف يفيد بشأنها في مذكرة استئنافه، بأن هذا البند ظهر في القوائم المالية بمسميين اثنين، أحدهما المصارييف المقدمة، والثاني مبالغ مدفوعة مقدماً طويلة الأجل، وأن كلها يأخذان حكم النفقات المؤجلة، وأن الهيئة واللجنة من بعدها لم يبيّنا الأساس النظامي الذي استند إليه لعدم حسم تلك المصروفات المؤجلة من وعاء الزكاة، خصوصاً وأن المكلف يشير في استئنافه إلى أن هذه المصارييف ظاهرة وبشكل واضح في القوائم المالية المدققة لشركة للتوزيع، وأن اللجنة الابتدائية لم تطلب من الشركة أي مستندات إضافية بما يدفع عنها الالتباس ويوضح لها طبيعة هذه المصروفات. كما أن رفض الهيئة لهذه النفقات جاء بناءً على عدم وجود مسمى نفقات مؤجلة في القوائم المالية، ولم يؤخذ في الاعتبار وجود مسميات مرادفة لهذا المسمى تأخذ نفس المعالجة المحاسبية، وهي تحديداً المصارييف المقدمة



والبالغ المدفوعة مقدماً طويلاً الأجل، وحيث تبين للدائرة أن الخلاف كان على مبدأ وجود هذه المصاريف وليس على مبلغها، وحيث تأكّدت اللجنة من وجود هذه المصاريف في القوائم المالية مما يستدعي معه تأييد المكلف في حسم تلك المصاريف وفقاً لقراره الزكوي.

وفيما يتعلّق بطلب المكلف باحتساب الزكاة على الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل للشركة ... في عام ٢٠١٢م، فقد أشار المكلف في استئنافه إلى أحقيته في تخفيض الربح المعدل لعام ٢٠١٢م بالخسائر المتراكمة المعدلة، مستندًا في ذلك إلى فتوى شرعية وعميم من الهيئة بهذا الصدد، وأشار كذلك في استئنافه إلى أن اللجنة الابتدائية لم تشر في قرارها إلى طلب الشركة لتخفيض الربح المعدل بالخسائر المتراكمة المعدلة، ويضيف أيضًا أن استخدام الشركة للأرباح في شراء عروض قنية خلال العام يجب احتساب الزكاة على الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل، واستند في ذلك على فتوى شرعية وعدّ من القرارات الاستئنافية. وحيث إن الأصل المقرر لاحتساب الوعاء الزكوي ومعرفة المستحق بناءً عليه يتطلّب وجود المال الذي توجّب عليه الزكاة لدى المكلف في نهاية الحول، وحيث إن حساب صافي الوعاء يستلزمأخذ الخسائر المتراكمة واستبعاد الأصول الثابتة أيًّا ما كانت طريقة تمويلها للوصول إلى التقدير الزكوي دون أن يتأثر ذلك بما إذا كان صافي ذلك الوعاء أقل من الربح المعدل، وعليه فقد خلصت الدائرة في هذا الشأن إلى تأييد وجهة نظر المكلف لحساب الزكاة باعتبار صافي الوعاء الزكوي دون النظر إلى مقدار الربح المعدل الذي لا يعكس بالضرورة وجود المال المتوجب فيه الزكاة التي يدور معها استحقاق أدائها في ذمة المكلف. ولا ينال من ذلك ما ورد في اعتراف الهيئة لتأييد وجهة نظرها بإخضاع صافي الأرباح للشركة التي حال عليها الحول وأن هذه الأرباح موجودة لدى الشركة بنهاية السنة المالية ولم يتم إنفاقها، وحيث إن مثل ذلك الاستنتاج الذي تقول به الهيئة، لا يعني بقاء المال النقدي لدى الشركة عندما تصنّفه أرباحاً لها ما دام قد ثبت تصرف الشركة بالاستثمار فيه في عروض قنية، ولا يغيّر في عدم وجودها بقاء النتيجة المالية للشركة كربح محاسبي مسجل في قوائمها المالية.

ثانيًا: وفيما يخص اعتراف المكلف على البند الوارد في القرار الابتدائي بمسى (اعتماد الخسائر المرحلة المعدلة) وحيث كان اعتراف المكلف قائماً على أساس وجود التناقض فيما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند بالرغم من تأييد القرار في الفقرة الرابعة من منطوقه له، وقبول اعتراف المكلف في حسم حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة على نحو ما جاء في نتيجة ذلك البند وتأييد اللجنة للمكلف بشأنه، فقد خلصت الدائرة بشأن ذلك الاعتراف إلى قبول استئناف الشركة المكلفة باعتماد حسم الخسائر المرحلة المعدلة لتأكيد اللجنة المصدرة للقرار محل الطعن على أنه لا اختلاف على مبدأ حسم الخسائر المعدلة وفقاً للربوط المعدلة، وإنما الخلاف فقط في تحديد مبلغ الخسائر الذي سيتأثر به حساب ذلك البند المعترض عليه، إذ قبلت اللجنة حسم تلك المبالغ بتحديد مقدارها على نحو ما أظهرته تفاصيل وأسباب مناقشتها للبند اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة وفق ما كان في سرد أسباب قرارها عند مناقشتها لذلك البند، وأما بخصوص حسم مخصص مقابل عجز حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام ٢٠١١م، وبالنظر إلى أنه قد استقر لدى اللجنة مصادر القرار أثناء سرد مناقشتها لذلك البند وأسباب وصولها إلى النتيجة بشأنه، والتي خلصت فيه إلى أن الهيئة ستقوم بتخفيض مبلغ حصة الشركة في خسائر شركات تابعة في الربط الزكوي والمعاد للربح بنفس مبلغ المخصص، مما يعني انتفاء أثر الخطأ في قيد قيمة المخصص، وعلى الرغم من أن اللجنة قد انتهت بتصدّه إلى رفض اعتراف المكلف على أساس أن الهيئة ستتصدّح لاحقاً هذا الخطأ، فإن حقيقة إقرار الهيئة في عرض وجهة نظرها بأنها قد أجابت الشركة المكلفة في طلبها حسم مبلغ (٥,٣١,٨١٣) ريالاً، وأقرت بأن الخلاف بينها وبين الشركة المكلفة أصبح منتهياً، وبالتالي كان من اللازم انعكاس تلك النتيجة على تعديل مبلغ مجموع الخسائر المعدلة على نحو ما



تم انتهاء الخلاف عليه من الهيئة، وما قضت به اللجنة كذلك من إقرار لوجهة نظر المكلف بشأنه، والذي جاء ضمن سرد الوقائع والأسباب لكي يتحقق بذلك إزالة التعارض مع ما قضى به منطوقه في ذلك الشأن، ويتحقق به كذلك قناعة اللجنة وتبسيبها فيما أنت عليه ضمن قرارها، وحيث إن من المقرر قضاء أنه إذا جاءت نتيجة منطوق القرار غير متفقة مع ما أثبتته وقائع القرار وسرد أسبابه من تثبيتها لانتهاء النزاع حول المسائل محل النظر على نحو ما سبق بيانه، ولما كانت نتيجة القرار لا يتضمنها منطوق الحكم وحده وإنما هو ما يتحقق معه الفصل في الدعوى أيًا كان موضعه، سواء كان ذلك وارداً في الأسباب أو المنطوق، لما يشكله الحكم من وحدة واحدة لا تتجزأ، لما كان ذلك وكان قد ورد في أسباب القرار موافقة الهيئة على حل ما كان محلـاً للنزاع بتبني وجهة نظر المكلف في ذلك وما كان عليه الحال بانهـاء الخلاف مع الهيئة في بعض مسائلـه، بتأكـيدـ اللجنة مصدرـةـ القرارـ علىـ تلكـ النـتيـجةـ بـخـصـوصـ ذـلـكـ الـبـندـ،ـ الأمرـ الـذـيـ يـقتـضـيـ معـهـ حـسـمـ تلكـ الـخـسـائـرـ الـوارـدـةـ فـيـ منـاقـشـةـ بـنـدـ (ـحـسـمـ مـخـصـصـ مـقـابـلـ عـجزـ فـيـ حـقـوقـ الـمـلـكـيـةـ مـنـ خـسـائـرـ الـعـامـ الـمـعـدـلـ لـعـامـ ٢٠١١ـ مـ)،ـ بـمـقـدـارـ (ـ٥٠٣١،٨١٣ـ)ـ رـيـالـاًـ،ـ وـبـالـتـالـيـ اـنـتـهـىـ الدـائـرـةـ إـلـىـ قـبـولـ اـسـتـئـنـافـ الـمـكـلـفـ فـيـ اـعـتـمـادـ الـخـسـائـرـ الـمـرـحلـةـ الـمـعـدـلـةـ أـخـدـاـًـ فـيـ الـحـسـبـانـ أـثـرـ موـافـقـةـ الـهـيـةـ عـلـىـ مـاـ وـرـدـ ضـمـنـ مـنـاقـشـةـ الـبـنـدـ رقمـ (ـ٣ـ)ـ فـيـ وـقـائـعـ وـأـسـبـابـ الـقـرـارـ الـابـتـادـيـ،ـ وـمـاـ يـسـتـبـعـهـ كـذـلـكـ تـأـيـيدـ الـقـرـارـ الـابـتـادـيـ لـلـمـكـلـفـ فـيـ الـبـنـدـ رقمـ (ـ٤ـ)ـ الـوـارـدـ فـيـ مـنـطـوـقـ الـقـرـارـ الـابـتـادـيـ.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / الشركة ...، سجل تجاري رقم (...) ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض رقم (١٤) لعام ١٤٣٨ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

أ- فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند احتساب الزكاة على الشركات الخارجية:

- ١- رفض استئناف المكلف بخصوص طلبه عدم تزكية استثماراته الخارجية بشـرـكةـ ...ـ لـلـتـوزـيعـ كـشـرـطـ لـحـسـمـ تـلـكـ الـاستـثـمـارـاتـ مـنـ وـعـاءـ الـزـكـاـةـ لـعـامـ ٢٠١٢ـ مـ،ـ وـذـلـكـ لـلـأـسـبـابـ وـالـحـيـثـيـاتـ الـوارـدـةـ فـيـ هـذـاـ الـقـرـارـ.
  - ٢- قبول استئناف المكلف في طلبه حسم النفقات المؤجلة من الوعاء الزكوي لـشـرـكةـ ...ـ لـعـامـ ٢٠١٢ـ مـ،ـ وـذـلـكـ لـلـأـسـبـابـ وـالـحـيـثـيـاتـ الـوارـدـةـ فـيـ هـذـاـ الـقـرـارـ.
  - ٣- قبول استئناف المكلف في طلبه احتساب الزكاة على صافي الوعاء الزكوي وليس على الربح المعدل لـشـرـكةـ ...ـ لـعـامـ ٢٠١٢ـ مـ،ـ وـذـلـكـ لـلـأـسـبـابـ وـالـحـيـثـيـاتـ الـوارـدـةـ فـيـ هـذـاـ الـقـرـارـ.
- ت- قبول استئناف المكلف في طلبه احتساب الخسائر المرحلة المعدلة لـشـرـكةـ المـكـلـفـةـ لـلـأـعـوـامـ ٢٠١٢ـ مـ،ـ ٢٠١٣ـ مـ،ـ بـعـدـ تـعـديـلـهـاـ وـفقـ مـاـ يـأـتـيـ:

- ١- أثر انتهاء الخلاف مع الهيئة بتأييدها للمكلف ضمن ما ورد في أسباب البند الثاني الوارد في القرار الابتدائي والمتعلق باعتراض الشركة على تزكية أرباح شركة ... بمبلغ (١٢,٠١٦,٨٧٥) ريال، مرتين، مرة بربط الهيئة على الشركة المكلفة، ومرة أخرى بربط الهيئة على شركة ... لـعـامـ ٢٠١٢ـ مـ،ـ وـذـلـكـ لـلـأـسـبـابـ وـالـحـيـثـيـاتـ الـوارـدـةـ فـيـ هـذـاـ الـقـرـارـ.



٢- أثر إنهاء الخلاف مع الهيئة بتأييدها للمكلف ضمن ما ورد في أسباب البند الثالث الوارد في القرار الابتدائي بعنوان (جسم مخصص مقابل العجز في حقوق الملكية من خسائر العام المعدلة لعام ٢٠١١م)، وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- أثر تأييد القرار الابتدائي للمكلف في البند الرابع منه بعنوان (عدم اعتماد حصة الشركة في خسائر الشركات التابعة المستثمر فيها كمصاريف نظامية للأعوام ٢٠١١م، ٢٠١٢م، ٢٠١٣م)، وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٤١)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٤٧٩)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥٣

تقرر المبادئ المحاسبية أنه في حالة ظهور رصيد المشتقات المالية الناتج من عقد المقايسة ضمن الالتزامات في القوائم المالية للشركة فيجب مقابلته بالخسائر التي يتم إثباتها ضمن حقوق الشركاء، وعليه فإنه عند إضافة مبلغ المشتقات المالية ضمن العناصر الموجبة للزكاة في الوعاء، فإنه يلزم حسم الخسارة المقابلة لذلك ضمن العناصر السالبة للوعاء.

### الوقائع:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً المقدم من المكلف / شركة ...

ثانياً: وفي الموضوع:

تأيد الهيئة بإضافة بند الأدوات المالية المشتقة - الذي حال عليه الحول - بمبلغ (٤,٠٥١,٣٣٠) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٩ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن اللجنة مصدرة القرار قد عاملت عقد المقايسة الخاص بالمشتقات المالية كما لو كان مجرد قرض ودين على الشركة، على أساس أنه منح لتسهيلات مالية واتتمانية ولأغراض تحوطية ولا يخرجه في النهاية عن اعتباره قرضاً وديناً على الشركة، في حين أن واقع عقد المقايسة المرتبط بالمشتقات المالية مختلف عن العقود الخاصة بالديون والقروض، لوجود خصائص معينة تميز تلك العقود الخاصة بالمشتقات والقائمة على أغراض حمائية لتقلبات معدلات الإقراض وأسعار العملات وغير ذلك من الأغراض على نحو ما جاء تفصيله في لائحة المستأنف، كما يذكر المستأنف أنه بافتراض اعتبار تعامل الهيئة واللجنة لرصيد المشتقات المالية الناتج بسبب عقد المقايسة، كما لو كان قرضاً أو ديناً على الشركة، فإن ذلك يستتبع في المقابل حسم ما يقابله من خسائر تم إثباتها ضمن حقوق الشركاء عند إضافة رصيد القرض للوعاء، وهو الأمر الذي لم تقتفيه الهيئة ولا اللجنة مصدرة القرار عند معالجتها لموضوع اعتراض الشركة المكلفة.

وحيث إنه قد ورد للدائرة مذكرة جوابية من الهيئة متضمنة وجهة نظرها وردها على استئناف المكلف وطلبه، وحيث اكتفت الهيئة بما كان لها من وجهة نظر بخصوص التزاع الذي يجمعها بالشركة المكلفة عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمام اللجنة الابتدائية، وأن ما أثارته الشركة المكلفة في استئنافها لم يخرج عما سبق وأبدته أمام اللجنة مصدرة القرار



وقد أجبت عنه في حينه، وأنها لذلك تطلب من الدائرة رفض استئناف الشركة المكلفة وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد تداول الدائرة في شأن الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة، وبعد الاطلاع على ما تضمنه القرار محل الطعن في سرده لوقائعه وأسبابه، وأخذًا بالاعتبار لما تضمنته لائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة والتي أكدت فيها أن التعامل مع عقد المقاضة المرتبط بالمشتقات المالية لا يتعين النظر إليه كقرض، على نحو ما جاء في القرار محل الطعن، وأنه ينبغي في حال التعامل معه كقرض حسم ما يقابله من نصيب خسائر الشريك المرتبط بذلك القرض (عقد المقاضة)، وبعد الاطلاع على المذكورة الجوابية من الهيئة على اعتراض الشركة المكلفة، وما تضمنته تلك المذكورة من طلب تأييد القرار ورفض استئناف الشركة المكلفة على نحو ما سبق بيانه، وبعد النظر في مجلد ما تضمنه ملف القضية من أوراق، تبين للدائرة أن ظهور رصيد المشتقات المالية الناتج من عقد المقاضة ضمن الالتزامات في القوائم المالية للشركة عن عام ٢٠٠٩م، يقابله خسائر تم إثباتها ضمن حقوق الشركاء وفقاً لما تطلبه المبادئ المحاسبية، مما يعني أن إدخال مبلغ المشتقات المالية ضمن العناصر الموجبة للوعاء يلزم معه حسم الخسارة المقابلة وذلك ضمن العناصر السالبة للوعاء، كما تبين للدائرة أن كلاً من الهيئة واللجنة مصدرة القرار لم تطرق لتلك الحقيقة المحاسبية المؤثرة في كيفية التعامل مع آثار تلك العقود، بالرغم من إثارة الشركة المستأنفة لها، وطلبتها حسم الخسارة المقابلة لذلك الالتزام، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير قبول استئناف الشركة المكلفة في شأن حسم الخسارة المقابلة للالتزامات الناشئة عن المشتقات المالية المرتبطة بعقد المقاضة من الوعاء الزكيوي للشركة المكلفة عن العام ٢٠٠٩م.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة .....، سجل تجاري رقم (.....) ورقم مميز (...) ضد القرار رقم (٤/١٤) لعام ١٤٣٩هـ، وال الصادر عن لجنة الاعتراض الزكيوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول الاستئناف، وتعديل منطوق القرار ليصبح بالشكل الآتي: إضافة بند الأدوات المالية المشتقة الذي حال عليه الحول بمبلغ (٤,٠٥١,٣٣٠) ريال، إلى الوعاء الزكيوي للمكلف لعام ٢٠٠٩م، وحسم ما يقابله من رصيد مدين في احتياطي التحوّط المثبت ضمن حقوق الشركاء، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٦)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٤٨٥-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥٤

العبارة في حولن الحول ما تظهره قائمة التدفقات النقدية ضمن القوائم المالية المراجعة، وليس ما يظهره ميزان المراجعة.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء ٢٠٢٠/١٠/١٩ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٣/٢٠، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٧/٠٨ هـ، من / معرض ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٨) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣١/٣٨) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من معرض ...، على الربط الزكوي للعامين ٢٠١٣ م و ٢٠١٤ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراف المكلف على بند مشتريات خارجية.
- ٢- رفض اعتراف المكلف على بند دائنون تجاريون لعام ٢٠١٣ م.
- ٣- رفض اعتراف المكلف على بند جاري المالك.
- ٤- رفض اعتراف المكلف على بند إيرادات غير مصرح عنها في عام ٢٠١٣ م.
- ٥- قبول اعتراف المكلف على بند الأرباح الموزعة لعام ٢٠١٤ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (معرض ...)، تقدم إلى الدائرة بإلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



١- الاعتراض على فرق المشتريات الخارجية لعامي ٢٠١٣م و ٢٠١٤م، حيث ينابع المكلف على قيام الهيئة بمقارنة المشتريات الخارجية من واقع قوائمه المالية مع المشتريات المثبتة للاستيراد من قبل مصلحة الجمارك، حيث أظهرت في العامين على التوالي فرقاً بمبلغ (٢,٤٧٢,٨٩١) ريال، حيث تمت إضافته للوعاء، ومبلغ (٢٦,٦٣٦,٦٤١) ريال، حيث تم تربيع الفرق بنسبة ١٠,٥%， الواقع بحسب ادعاء المكلف أن الهيئة لم تتوصل إلى المعالجة الزكوية على أساس المقتضى النظامي والشرعي على وجه عادل، حيث لم تقم الهيئة بإخطار المكلف بوجود تلك الفروقات، وأنه لم تتم مناقشته عن أسباب وجود الفرق، وأن الهيئة لم تقم بالفحص الميداني للتحقق من صحة تلك الفروقات، وأن الهيئة تطالب المؤسسة بمستندات ليست متوفرة لديها لإثبات خطاً الهيئة، وبالتالي يكون المتعين تشكيل فريق من الهيئة لفحص حسابات المكلف وتقديرها للتأكد من صحة تلك الفروقات من عدمها حتى تتمكن المؤسسة من الرد على الهيئة بعد ذلك.

٢- بند الدائنون التجاريين والدائنو الآخرون وديون طويلة الأجل لعام ٢٠١٣م، حيث يعترض المكلف أن الهيئة قامت بإضافة تلك البندول للوعاء بداعي حولان الحول عليها وعدم الاعتداد بميزان المراجعة المعد على أساس أن ميزان المراجعة أظهر أرصدة أول المدة لجميع تلك الحسابات، وقامت اللجنة بالاعتماد على ما ذكر من أن المكلف لم يتعاون لتقديم ما يثبت حولان الحول من عدمه، في حين أن المكلف قد قدم ميزان المراجعة لإثبات موقفه، وأنه على استعداد لتقديم أي معلومة تطلبها الهيئة بخصوص ذلك لأن الأموال كما هو معلوم لا تجب فيها الزكاة إلا عند حولان الحول القمري عليها.

٣- بند جاري المالك، حيث يعترض المكلف بخصوص هذا البند على قيام الهيئة بإضافة المبالغ الآتية (٦,٥١١,٩٩٧) ريال، و (١١,٨٠٤,١٢٤) ريال على التوالي للعامين ٢٠١٣م و ٢٠١٤م، بالرغم من عدم حولان الحول فيما يخص العام ٢٠١٣م، وأما العام ٢٠١٤م فالمؤسسة تقر بحولان الحول عليه، والمؤسسة على استعداد تام للتأكد من مستنداتها وموقفها بخصوص هذا البند وإخضاع المال للزكاة عند التأكد من حولان الحول القمري عليه.

٤- إيرادات لم يصرح عنها خلال عام ٢٠١٣م، حيث يعترض المكلف على مسلك الهيئة بقيامها بإخضاع مبلغ (٢,١٧١,٠٢٦) ريال للوعاء الزكوي بداعي أنها إيرادات غير مصح عنها، وتعترض المؤسسة على ذلك بالنظر إلى أن قوائمهما المالية معتمدة من محاسب قانوني وميزان المراجعة أظهر مبيعات السيارات، وبالتالي لم يتضح الأساس الذي بنت عليه الهيئة صحة استنتاجها بوجود تلك الإيرادات التي لم يصرح عنها، والمؤسسة على استعداد لاستقبال منسوبي الهيئة للتحقق من حسابات المؤسسة فيما يخص ذلك.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البندول محل الاعتراض خلال (١٠) أيام من تاريخ إرسال ذلك الطلب إلى الهيئة الذي وقع بتاريخ ١٤٤١/١١/٢٢هـ، وحيث لم يرد للدائرة جوابٌ من الهيئة بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البندول التي يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، بعد انتهاء المهلة الممنوحة لهم، دون إبداء سبب تأخر إجابتهم، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينقبل الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها قبل صدور القرار محل الاستئناف بالنسبة لما رفع عنه الطلب، فإن ذلك يستتبع الاعتداد بما جاء من أقوال وردود للهيئة تضمنها القرار الابتدائي في شأن البندول محل النظر.

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إن القضية أصبحت جاهزة للنظر فيها على أساس ما تقدم، فقد قررت الدائرة البت في شأن الاستئناف المرفوع من الشركة المكلفة بخصوص البند محل الاعتراض على النحو الآتي:

- ١ فرق المشتريات الخارجية ٢٠١٣م و ٢٠١٤م، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان من سبب لاستئناف المكلف على النتيجة التي انتهى إليها القرار بخصوص هذا البند، تبين أنه يتمثل في معارضته الاعتماد على بيانات الاستيراد أثبتها الجمارك لمشترياته الخارجية من واقع مستنداتها التي شكلت الهيئة أساساً لمحاسبة المكلف في ضوء ما تضمنته من بيانات بخصوص هذا البند، وحيث إن تلك البيانات تمثل معلومات من طرف محايده تدعى قرينة يعتمد عليها لإثبات ما تضمنته، وحيث تم تمكين المستأنف من تقديم أي مستندات لإثبات خلاف ما يدعيه من أن تلك البيانات لا تمثل حقيقة الفروقات بمبالغها التي تم محاسبة الهيئة له على أساسها في العامين ٢٠١٣م و ٢٠١٤م، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم تزويد المكلف لها بأي مستند يؤدي إلى العدول عن الأخذ بالبيانات الصادرة عن الجمارك، وإنما جاء اعتراضه متمثلاً في أقوال مرسلة كرر من خلالها ما ذكره أمام اللجنة الابتدائية بالزعم بعدم صحة مبالغ تلك الفروقات دون تقديم أي قرينة معتبرة لتأكيد صحة ما يدعيه، وبالتالي خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف بخصوص هذا البند وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه.
- ٢ بند الدائنون التجاريين والدائنين الآخرون وديون طويلة الأجل لعام ٢٠١٣م، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان من سبب لاستئناف المكلف على النتيجة التي انتهى إليها القرار بخصوص هذا البند، تبين أنه يتمثل في اعتماده على ما أظهره ميزان المراجعة لديه من عدم وجود أرصدة لأول المدة عن تلك البند الدائنة، وحيث إن ما تطالب به الهيئة المكلف هو إثبات انتفاء وجود الأرصدة التي أظهرها ميزان المراجعة أصفاراً في أول المدة، وحيث كان المتقرر في شأن مثل هذه المنازعة أن تقوم الهيئة في إثبات عدم صحة ما يدعيه المكلف من سلامه ما تظيره أرصدة ميزان المراجعة لديه، إذ إن القول بأن المكلف لم يقدم ما يثبت صحة ما يظهره ميزان المراجعة لديه لا يكفي وحده لقلب عباء الإثبات ومطالبه بتقديم الأدلة التي تؤكد سلامه ما يدعيه بنفي ما تطالبه الهيئة به، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن قناعة الدائرة استقرت على الأخذ بما قدّمه المكلف، وعدم إضافة الأرصدة الدائنة لتلك البند لعام ٢٠١٣م على الوجه الذي طالب به الهيئة وأيدته اللجنة في قرارها بخصوص تلك البند، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، والأخذ بما جاء في إقراره في شأن تلك البند عندربط عليه، ورفض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن.
- ٣ بند جاري المالك، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان من سبب لاستئناف المكلف على النتيجة التي انتهى إليها القرار بخصوص هذا البند، تبين أنه يتمثل في مطالعته بعدم إضافة مبلغ (٦,٥١١,٩٩٧) ريال، الخاص بالعام ٢٠١٣م لذلك البند لعدم حولان الحول عليه، إذ جاء استئناف المكلف بإقراره بحولان الحول على رصيد جاري المالك لعام ٢٠١٤م، مما يتعين معه قبوله بإضافة رصيد ذلك الحساب عن العام ٢٠١٤م، وحيث أظهرت قائمة التدفقات النقدية أن كامل مبلغ الحساب الظاهر في نهاية العام محل الخلاف ٢٠١٣م، قد تم تكوينه خلال ذلك العام، مما يعني عدم حولان الحول عليه، وذلك لأن العبرة بما تظيره القوائم المالية المراجعة، وليس ميزان المراجعة الذي لا يعود أن يكون مسوقة أولية



داخلية يجري عليها التعديل قبل أن يتم إعداد القوائم المالية من واقع ما فيه من أرصدة، وعليه فإن قناعة الدائرة استقرت على الأخذ بما قدمه المكلف، وعدم إضافة بند جاري المالك لعام ٢٠١٣م على الوجه الذي طالبت به الهيئة وأيدته اللجنة في قرارها، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ورفض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن.

٤- إيرادات لم يصرح عنها خلال عام ٢٠١٣م، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان من سبب لاستئناف المكلف على النتيجة التي انتهت إليها القرار بخصوص هذا البند، تبين أنه يتمثل في مطالبته بالأخذ بما أظهرته قوائم المالية المعتمدة من محاسب قانوني، حيث تعد تلك القوائم هي الاستنتاج النهائي لبيان المركز المالي للمكلف، وحيث إن مستند الهيئة الوحيد لدعم موقفها يقوم على الاستنتاج المتحصل من المعلومات الواردة في ميزان المراجعة، ولما كانت العبرة بما تظهره القوائم المالية المراجعة، وأن ميزان المراجعة لا يعدو أن يكون سوى مسودة أولية يجري عليها التعديل قبل أن يتم إعداد القوائم المالية من واقع ما فيه من أرصدة، وعليه فإن قناعة الدائرة استقرت على الأخذ بما قدمه المكلف، وعدم إضافة أي إيرادات لعام ٢٠١٣م، خلاف ما صرحت به المكلف، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ورفض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / معرض ...، ضد القرار رقم (١٨) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الركوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف بخصوص بند فرق المشتريات الخارجية لعامي ٢٠١٣م و ٢٠١٤م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف بخصوص بند الدائنون التجاريون والدائنون الآخرون وديون طويلة الأجل لعام ٢٠١٣م، وتغیر الأخذ بما جاء في إقراره في شأن تلك البنود عند الربط عليه، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف بخصوص بند جاري المالك لعام ٢٠١٣م، والأخذ بما جاء في قوائم المالية المراجعة، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بخصوص بند إيرادات لم يصرح عنها لعام ٢٠١٣م، والأخذ بما جاء في قوائم المالية المراجعة، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١١٠)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٤٩٦-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥٥

رد فروقات الاستهلاك غير المقبولة إلى مبلغ صافي الأصول الثابتة مبدأً أصيل في حساب الزكاة.

المبدأ رقم ١٥٦

الأصل هو تحديد الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لناتج الفرق بين العناصر الموجبة والعناصر السالبة الداخلة في احتساب الوعاء الزكوي دون حِدَّه بمبلغ الربح المعدل.

الوقائع:

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

إنه في يوم السبت ٢١/١١/٢٠٢٠ الموافق ١٤٤٢/٠٣/٢١، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م) ١٤٢٥/١٥ وتاريخ ١٤٢٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م) ١٤٣٨/١١ وتاريخ ١٤٣٨/١١ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٩/٢٠، من / الشركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٩) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٦٨/٣٨) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/ الشركة ...، على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١٤ م.**

**ثانياً: وفي الموضوع:**

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند تعديل بعض المخصصات.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند حصة الشركة في صافي خسائر الشركات المستثمر فيها وفقاً لحقوق الملكية لعامي ٢٠١١ م و ٢٠١٢ م.



- ٣- رفض اعتراف المكلف على بند فروق الاستهلاك.
- ٤- رفض اعتراف المكلف على بند الوعاء الزكوي بالسابق.
- ٥- رفض اعتراف المكلف على بند إيرادات لم يصر عنها من ... للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م.
- ٦- رفض اعتراف المكلف على بند أرباح بيع موجودات ثابتة.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (الشركة...), تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

تعترض الشركة المكلفة على إعادة فتح الربط عن بعض الأعوام المشمولة بالقرار محل الاستئناف، وحيث إنه بمراجعة الدائرة للقرار الابتدائي تبين لها أن طلب الشركة المكلفة عدم فتح تلك الربط عن الأعوام محل الخلاف لم يكن طلباً لها قد تم بإثارته من قبلها أثناء نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، وعليه فإن ذلك الطلب يعد طلباً جديداً، لا يمكن إبداؤه عند نظر النزاع أمام الدائرة الاستئنافية، وبالتالي قررت الدائرة صرف النظر عن بحث موضوع ذلك الطلب، وقد جاءت لائحة الاستئناف متضمنةً اعتراف الشركة المكلفة على بعض البنود التي تضمنها استئنافها على القرار محل النظر بما ملخصه الآتي:

- ١- فروق استهلاك، حيث ترى الشركة فيما يخص احتساب فروق الاستهلاك، أنها قامت باتباع التعليمات الخاصة الصادرة عن الهيئة، خصوصاً ما نظمته التعميم رقم (٢٥٧٤) /١٤٢٦ /٠٥ /١٤، وما صدر بعده من تعاميم تحكم الأعوام الزكوية محل الربط المعترض عليه، والتي حددت الطريقة التي يتم فيها احتساب استهلاك الأصول عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف، وأنه كان على الهيئة أن تأخذ بفروقات الاستهلاك كما هو المطبق عند الربط في الأعوام محل الخلاف، وبالتالي فإنه إذا نجم عن ذلك حصول نتيجة الوعاء الزكوي بالسابق فإن الزكاة لا تكون مستحقة على الشركة، وأن ما يدل على أن تلك المعادلة التي ربطت فيها الهيئة على الشركة لم تكن سليمة؛ هو القيام بإيجاد جدول خاص لحساب الاستهلاك للمكلفين بالزكاة بموجب النموذج (١١٠) الذي صدر لعام ٢٠١٦ م.
- ٢- الوعاء الزكوي بالسابق، حيث تعرّض الشركة على حساب الوعاء بالطريقة التي انتهجتها الهيئة في إجرائها للوصول إلى صافي الربح المعدل واحتساب وعاء الزكاة على أساسه، وهي الطريقة التي ستتأثر بكيفية احتساب الاستهلاك وما أجرته الهيئة من تعديلات بشأنها، وما أحدث ذلك من فروقات في الاستهلاك وغيرها من عناصر احتساب الوعاء الزكوي للوصول إلى صافي الربح المعدل ليكون وعاء للزكاة محل الخلاف. والواقع أن مسلك الهيئة في احتساب الوعاء على أساس ما توصلت إليه من تحديد صافي الربح المعدل من قبلها لا يتفق مع القواعد الشرعية وذلك بالنظر إلى أن المكلف يزكي المال الموجود لديه وقت حلول الزكاة وتوجهها، والمبلغ الذي توصلت إليه الهيئة من خلال الربط على المكلف بإيجاد صافي الربح المعدل ليكون ممثلاً لوعاء الزكاة لا يتفق مع الواقع، وذلك لأن المعتمد عليه في وجوب الزكاة هو صافي الربح كعنصر من عناصر الوعاء، وبالتالي يكون مبلغ الوعاء هو ناتج ما يحصل من مقابلة العناصر الإيجابية بالسلبية لتوجب الزكاة عليه في ذلك المقدار بصرف النظر بما إذا كان أقل من صافي الربح أو أكثر، وبالتالي فإن التعويل على إخراج صافي الربح المعدل ليكون هو وعاء الزكاة لا يقوم على سند صحيح حتى عند الادعاء بأن الأرباح الناتجة من الإيرادات قد لا توجد في نهاية الحول عند إنفاقها من المكلف في شراء أصل أو بذلها لسداد أي مصاريف أو نفقات تلزم نشاط المكلف، فالعبرة إذا هي في وجود المبلغ الناتج من طريقة احتساب الوعاء الزكوي الذي تنتهجه الهيئة كأصل عام أو كمبدأ ثابت لمعالجة الربط دون اللجوء إلى طريقة استخراج الربح المعدل عندما يكون الوعاء سالباً أو عندما يكون ذلك المبلغ أقل من صافي الربح المحاسب عند تحديد الوعاء الزكوي للمكلف، وأن مثل هذا التعامل يتفق مع ما قررته عدد من توجيهات اللجنة الاستئنافية في قرارها باتباع مبدأ وأسلوب جمع عناصر الوعاء الزكوي الموجبة وطرح العناصر السالبة للوصول إلى مقدار المبلغ الذي تتوجب فيه الزكاة، بصرف النظر عن حجم الأصول غير المتداولة التي لا يوجد حد معين لاحتساب طرحها من الوعاء عندما يتم تمويلها بمصادر داخلية أو خارجية. وعليه فلا يوجد سند شرعي أو نظامي يرتب وجوب إخضاع صافي الربح المعدل



باعتباره هو الوعاء الذي تحسب على أساسه الزكاة المتوجبة على النحو الذي طالب الهيئة المكلف به وما خلاص إليه القرار الابتدائي من تأييد له.

-٣- بند إيرادات لم يصر عنها من شركة ...للسنوات ٢٠١٣م إلى ٢٠٠٩م، حيث تعترض الشركة على إضافة الهيئة صافي الربح الدفتري للسنوات من ٢٠٠٩م إلى عام ٢٠١١م، إذ الواقع أن اللجنة الابتدائية لم تحسم النزاع بشأن تلك الإيرادات، حيث لم يتضح بأن الهيئة قد وافقت على حسم المبالغ لتلك الإيرادات الواردة بالربط من صافي الربح وإجمالها (٨٠٩,٣٧٥,٩٠٨) ريال، من إجمالي الإيرادات التي تم التصريح عنها من عامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٣م بمبلغ (٣٢٧,٠٠٠,٠٠٠) ريال، والتي قامت الشركة بإخطار الهيئة بها بموجب خطابها المرسل إلى الهيئة بتاريخ ٤/٢٣/١٤٣٧هـ، وتضيف الشركة بأنها لا تمانع بتوزيع الهيئة لتلك الإيرادات على السنوات الخاصة بها مع ضرورة خصم إجمالي المبالغ الموزعة من صافي الربح عن العام الزكوي ٢٠١٣م وذلك تفاديًا لثني الزكاة عن تلك المبالغ.

-٤- بند أرباح بيع أصول ثابتة، حيث تعترض الشركة على إخضاع أرباح بيع الأصول الثابتة خلافاً على ما ورد في إقرارها بتبني الهيئة اعتمادها ضمن مبلغ الأرباح الصافية، الواقع أن الشركة تعاملت مع تلك الأصول باحتساب طريقة الاستهلاك لها وتقدير طريقة الأرباح لها بناء على ذلك، ولما كانت الشركة قد صرحت عنها ضمن إيراداتها الكلية للسنوات من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٤م، فإن ذلك لا يسوغ معه قيام الهيئة عند تعديل الربط بإعادتها مرة أخرى إلى صافي الأرباح المعدل وإدخالها ضمن الوعاء الزكوي مرة أخرى، إذ إن ذلك لا يتحقق فيه المعالجة الصحيحة والسليمة من الناحية الشرعية والمحاسبية لاستنتاج وعاء الزكاة ومطالبة الشركة بالمستحق عليها، عند اتباع إجراء الهيئة بإخضاع صافي الربح المعدل للزكاة وتاثير احتساب ذلك الوعاء بالطريقة التي انتهجهتها الهيئة لاحتساب طريقة الاستهلاك عن تلك الأصول لاستنتاج الربح الناتج عن عملية بيعه.

كما تقدمت الشركة بمذكرة إلحاقيه لاستئنافها مؤرخة في ٢/١٧/١٤٤١هـ تضمنت التأكيد على ما جاء في مذكرةها السابقة بالقول بأن تلك الريبوط الزكوية تظهر مستحقات زكوية غير صحيحة لا شرعاً ولا نظاماً، إضافةً إلى أن اللجنة مصدرة القرار لم تذكر أسباب ترجيح القرار لطريقة الهيئة في الربط وعدم الأخذ بما جاء في الإقرار دون بيان التعليل لذلك لمعرفة وجه صحة إجراء الهيئة التي جاءت موافقة اللجنة لها، مما يجعل القرار مشوياً بالقصور وضعف الاستدلال، وبالتالي يتعمّن إلغاؤه لأنعدام تسببه ولمخالفته لما يقتضيه التعامل الشعري عند احتساب الزكاة في ضوء الفتوى الشرعية رقم (٢٣٤٠٨) بتاريخ ١٤٢٦/١١هـ، والتي تضمنت أن الإيرادات التي يتم إنفاقها في شراء أصول أو إنفاقها في غير عروض التجارة لا زكاة فيها عند إنفاقها عند تمام الحول. والواجب على الهيئة عند إجراء الريبوط احتساب الوعاء الزكوي بمقابلة عناصره الإيجابية والسلبية لاستخلاص وعاء الزكاة محل الخلاف دون إعمال قواعد جبائية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨هـ التي لا يصح تطبيقها على أعوام سابقة على صدورها.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته لائحة الشركة المستأنفة بخصوص البندود محل الاستئناف، وحيث ورد ردتها بتاريخ ١٤٤١/١٢/٢هـ، والذي تضمن تأكيد الهيئة في ردتها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكّد لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عما سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجاب عنه الهيئة في حينه.



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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وبعد النظر في القرار الابتدائي وما جاء عليه موقف الهيئة بخصوص البند محل الاعتراض، وبعد النظر كذلك في مجلد دفوع الشركة المستأنفة على البند السابق بيانها فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

١- بند فروق استهلاك: بعد تأمل الدائرة لمجمل ما جاء في استئناف الشركة المكلفة بخصوص ذلك البند وما كان من وجهة نظر الهيئة عند مناقشة الاعتراض عليه أمام اللجنة الابتدائية، تبين للدائرة أن مকمن النزاع يتمثل في طلب المكلف احتساب طريقة الاستهلاك للأصول على النحو الذي كانت عليه تعليمات الهيئة بشأنها في الأعوام محل الخلاف، لمعالجة أثر ذلك عند تحديد مبلغ الوعاء الزكوي وتأثير ما ينتج عنه احتساب الطريقة الصحيحة لاحتساب الوعاء لتحديد مبلغه، وذلك لأن القرار الابتدائي لم يراع هذه المسألة عند احتساب الوعاء للوصول إلى المبلغ الصحيح لتقديره، وحيث إن رد فروقات الاستهلاك غير المقبولة إلى مبلغ صافي الأصول الثابتة مبدأً أصيل في حساب الزكاة، وحيث إن هذا المبلغ المتبقى من الأصول يمثل قيمة أصول القنية التي تحسم من الوعاء للوصول إلى التقدير الصحيح له، وهو الأمر الذي يطلبه المكلف في استئنافه والذي ثبت من خلال ما ورد في القرار الابتدائي غياب التأكيد عليه ومراعاته للوصول إلى احتسابه على نحو سليم، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في طلبه حسم كامل مبلغ الأصول الثابتة الظاهر في القوائم المالية بعد إضافة فروقات الاستهلاك غير المقبولة لحساب الربح المعدل، وبالتالي نقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند.

٢- بند الوعاء الزكوي بالسالب: بعد تأمل الدائرة لمجمل ما جاء في استئناف الشركة المكلفة بخصوص ذلك البند، وما كان من وجهة نظر الهيئة عند مناقشة الاعتراض عليه أمام اللجنة الابتدائية، تبين للدائرة أن مكمن النزاع يتمثل في طلب المكلف احتساب الوعاء الزكوي له دون اللجوء إلى طريقة صافي الربح المعدل، واعتباره وعاء الزكاة على النحو الذي تطبقه الهيئة عند ظهور نتيجة سالبة حين احتساب الوعاء الزكوي بمقابلة العناصر الإيجابية بالعناصر السلبية لتقدير مبلغ الوعاء أو عندما يكون صافي الربح أقل من ناتج تلك المقابلة، بالنظر إلى ما يدعيه المكلف من عدم توافق هذه الطريقة مع ما هو متقرر شرعاً ونظاماً للوصول إلى مبلغ الوعاء، وحيث إن الطريقة المتبعة من قبل الهيئة وأسلوبها لاحتساب الوعاء هي مقابلة العناصر الإيجابية والسلبية لاحتساب ناتجها ليكون وعاء للزكاة، فإن النتيجة المتحصلة تشكل مقدار الوعاء بصرف النظر عما إذا كان مبلغه أقل أو أكثر من الربح المعدل لاحتساب المبلغ المتوجب زكاته على المكلف، إذ لا ينال من ذلك ما جاء في القرار الابتدائي من وجهة نظر الهيئة أن اللجوء إلى تلك الطريقة لاحتساب الوعاء على أساس مقدار الربح المعدل يدخل الكثير من الأنشطة لدائرة احتساب الزكاة عليها، أخذًا في الحسبان أنها شركات كبرى تمثل أصولها غير المتداولة مبالغ كبيرة، لا ينبغي أن تخرج من احتساب الزكاة عليها وأن ما يؤكّد ذلك أن هنالك رأي معتبر باحتساب الزكاة على الثمرة والغلة، وأن مثل هذه الطريقة تطبق لاحتساب الزكاة على ناتج الاستثمار المتمثل في الربح المعدل. والواقع أن ما تسند به الهيئة وجهة نظرها لا ينفي عدم وجود المستند الشرعي والنظامي لاحتساب وعاء الزكاة من خلال معادلة طرح العناصر السالبة من العناصر الموجبة للوصول إلى الوعاء الزكوي، وأن هذا الأسلوب هو ما درجت عليه الهيئة مع المكلفين بشكل عام دون أن يكون لحجم الأصول أثر في احتساب ذلك الوعاء للوصول إلى تحديد مقداره



وإخراج المتوجب عنه قل أو كثُر. عليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند وتحديد الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لنتائج الفرق بين العناصر الموجبة والعنابر السالبة الدالة في احتساب الوعاء الزكوي دون حده بمبلغ الربع المعدل.

- ٣- بند إيرادات لم يصرح عنها من شركة ... للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٣م: بعد تأمل الدائرة لمجمل ما جاء في استئناف الشركة المكلف بخصوص ذلك البند وما كان من وجهة نظر للهيئة عند مناقشة الاعتراض عليه أمام اللجنة الابتدائية، تبين للدائرة أن مকمن النزاع يتمثل في طلب المكلف احتساب حسم مبلغ تلك الإيرادات التي أخذت في الاعتبار من قبل الهيئة عند تقدير الوعاء في الأعوام ٢٠١٠م-٢٠١١م-٢٠٠٩م، وذلك لأن المكلف قد أثبتها بتمامها كإيرادات عن العام ٢٠١٣م، وبالتالي تكون المعالجة السليمة لتلك الإيرادات متقررة بحسب مجموع ما أضافته الهيئة في الأعوام ٢٠٠٩م-٢٠١١م-٢٠١٢م، والذي لم يثبته المكلف لعدم تحقق الإيراد في تلك السنوات من مجموع مبلغ الإيرادات التي أظهرها المكلف كاملاً ضمن وعائه الزكوي عند احتسابه له عن العام ٢٠١٣م، وحيث كان الأمر كما ذكر وهو ما يتحقق في الاستجابة لطلب المستأنف وفي الوقت نفسه يتحقق به إخضاع مبلغ تلك الإيرادات للزكاة موزعة على الأعوام ٢٠٠٩م-٢٠١١م-٢٠١٢م، ويحصل به تفادي إخضاع المال للزكاة مرتين، الأمر الذي يتقرر معه معالجة مبلغ الإيرادات زكويًا على النحو السابق بيانه، وتعديل ما قضى به القرار الابتدائي وفق ما خلصت إليه المعالجة الزكوية المقرونة بهذه الدائرة لمبلغ الإيرادات محل النزاع.
- ٤- بند أرباح بيع أصول ثابتة: بعد تأمل الدائرة لمجمل ما جاء في استئناف الشركة المكلف بخصوص ذلك البند، وما كان من وجهة نظر للهيئة عند مناقشة الاعتراض عليه أمام اللجنة الابتدائية، تبين للدائرة أن مكمن النزاع يتمثل في طلب المكلف التعامل مع تلك الأصول باحتساب طريقة الاستهلاك لها والأرباح المحقة بناء على ذلك البيع، بالنظر إلى أن المكلف يذكر أنه تم التصريح عن هذه الأرباح ضمن الإيرادات الكلية للأعوام محل الخلاف من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٣م، وانعكست في صافي الربح الدفتري الخاضع للزكاة بموجب الربط، وحيث لم تتعرض الهيئة على ما ورد في استئناف المكلف في إجابتها على لائحة الاستئناف، وعليه فإن ما أشار إليه المكلف، ولم تنفِ الهيئة، يعد هو الأصل المتعين الأخذ به من أنه قد تم إخضاع هذا الربح مرة أخرى من خلال تحديد الوعاء الزكوي للأصول الثابتة، وأن ذلك يعد تكراراً لإضافة هذه الأرباح للوعاء الزكوي، مما يلزم معه قبول الاستئناف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند وتقدير الأخذ بمعالجة أرباح بيع الأصول الثابتة على نحو ما جاءت عليه إقرارات المكلف عن تلك الأعوام محل الخلاف.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / الشركة ...، ضد القرار رقم (١٩) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- صرف النظر عن طلب الشركة المكلفة في موضوع اعترافها على إعادة فتح الربط للأعوام محل الخلاف، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٢- قبول استئناف المكلف بخصوص بند فروق استهلاك، وذلك بتقرير حسم كامل مبلغ الأصول الثابتة الظاهر في القوائم المالية بعد إضافة فروقات الاستهلاك غير المقبولة لحساب الربح المعدل، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف بخصوص بند الوعاء الزكوي بالسالب، وذلك بتقرير احتساب الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لناتج الفرق بين العناصر الموجبة والعناصر السالبة الداخلة في احتساب الوعاء الزكوي دون حده بمبلغ الربح المعدل، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بخصوص بند إيرادات لم يصرح عنها من شركة ...، وذلك بتعديل القرار الابتدائي بحيث يتم حسم مجموع ما أضافته الهيئة في الأعوام ٢٠١٠-٢٠١١م، من مجموع مبلغ الإيرادات التي أظهرها المكلف كاملاً ضمن وعائه الزكوي عن العام ٢٠١٣م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- قبول استئناف المكلف بخصوص بند أرباح بيع أصول ثابتة، وتقرير الأخذ بمعالجة أرباح بيع الأصول الثابتة على نحو ما جاءت عليه إقرارات المكلف عن تلك الأعوام محل الخلاف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٥)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥٤١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥٧

تخفيض قيمة الأراضي بالاستهلاك عند بيعها لتحقيق الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع تلك الأرضي وما يتبعه من تخفيض الزكاة المتوجبة عليها لا يتفق مع المعالجة الزكوية التي ترتبط باحتساب إدخال المال الزكوي بأصله وأرباحه كإيراد متحقق من عملية البيع.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الاثنين ٢٠٢٠/١٠/١٩ الموافق ١٤٤٢/٠٣/٢، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٢٥/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١١ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٤/٢٤ هـ، الموافق ٢٠١٨/١١/٦، من / شركة ...، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض، رقم (٦) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في القضية رقم (٣٨/١٣) المقامة من طرف طرفي الاستئناف طرفي الاستئناف على القرار محل النظر، والذي قضى بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض انتراض المكلف وتأييد الهيئة في إضافة جاري الشركاء للوعاء الزكوي.
- ٢- قبول انتراض المكلف في حسم كامل الاستثمارات.
- ٣- رفض انتراض المكلف وتأييد الهيئة في عدم حسم إيرادات الاستثمار من الوعاء الزكوي.
- ٤- رفض انتراض المكلف وتأييد الهيئة في عدم حسم الأرباح الرأسمالية للأراضي من الوعاء الزكوي.
- ٥- قبول انتراض المكلف في إضافة الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول.
- ٦- انتهاء الخلاف بين الطرفين بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف على التالي:
  - أ- أتعاب إدارية لعام ٢٠٠٨ م



## بـ- مصروفات ترفيهية لعام ٢٠٠٨م.

ج- عدم حسم ایصالات سداد عامی ۲۰۱۱ و ۲۰۲۰ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، شركة ...، والهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدم كل منهما إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت اعتراف كل منهما على البنود الآتية:

فيما يتعلّق باستئناف شركة ...:

أولاً: فيما يتعلق بالعام المالي المنتهي في ٣١/٨/٢٠٠٨ م:

أ- تستأنف الشركة المكلفة على رفض اعترافها بإضافة مبلغ (٥٠٠,٦١١) ريال، المتعلق ببند جاري الشركاء إلى وعائهما الرزكي على أساس أن الشركة تدعي أن ذلك المبلغ كان يخص أحد الشركاء المتوفين (... ) وأن المال في تصور الهيئة كان في حيازة الشركة ذلك العام ولم يتم توزيعه، وأن توزيعه على الشركاء قد كان بعد أن حال عليه الحول، الواقع أن وفاة الشريك كانت في شهر مايو من ذلك العام، ومن ثم لم يمر الحول على امتلاك تلك الأموال، بالنظر إلى أن حولان الحول ينقطع بالوفاة، وبالتالي فإن الرصيد الذي حال عليه الحول هو رصيد الشركاء الآخرين في الشركة.

بـ- تعرّض الشركة على عدم حسم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أراضي بالخرج بمبلغ (٥,٤٧٠,٩٠) ريال، حيث رفضت اللجنة حسم تلك الأرباح من صافي الربح الدفترى على أساس أنها تخص أصولاً لا تستهلك، بينما ترى الشركة وجوب تعديل الرابط بحسب تلك الأرباح الناتجة عن البيع على أساس صافي الربح الدفترى.

ج- تعرض الشركة على عدم حسم إيرادات الاستثمارات من الربح الدفتري بمبلغ (١,٤١٨,٨٧٩) ريال، لعدم صحة ما ذكره القرار الابتدائي من عدم تقديم الشركة لبيان يثبت أن تلك الأرباح من ربح العام للشركة المستثمر فيها (شركة ... المحدودة)، والواقع أن الإقرار الركوي للشركة المستثمر فيها يثبت سداد الزكاة الشرعية لدى تلك الشركة، مما يتربى عليه لزوم تعديل الرابط بحسم تلك الاستثمارات.

ثانياً: العام المالي المنتهي في ٣١/١٢/٢٠٠٩ م:

أ- تعرّض الشركة المكلفة على عدم حسم إيرادات استثمارية بمبلغ (٨,٦٥٠,٨٧٨) ريال، على أساس من القول بأن اللجنة مصداة القرار لم تطرق لاعتراض الشركة في مطالبها بحسب تلك الإيرادات من الوعاء الزكوي.

بـ- تعترض الشركة على إضافة مبلغ (١,٢٤٥,٨٥) ريال، والخاص بعقود الإيجار الرأس مالي، بالنظر إلى أن اللجنة مصدرة القرار لم تقم بمناقشة الاعتراض على ذلك البند عند إضافة مبلغه للزكاة على الشركة.

ثالثاً: العام المنتهي في ٣١/٠٣/٢٠١١م، تعرّض الشركة على عدم قيام اللجنة بمناقشة مسلك الهيئة باحتساب مبلغ جاري الشركاء بمقدار (١٢,٨٢٢,٧٩٨) ريال، دون حسم مبلغ (٤٤,٤٥٠,٣) ريال، من ذلك المبلغ المحاسب عن جاري الشركاء، بالرغم من اعتراض الشركة على مقدار المبلغ دون الحسم المطالب به من الشركة.

٢- وفيما يتعلّق باستئناف الهيئة العامة لزكاة والدخل الوارد ضمن مذكوريها المؤرخة ١٤٣٩/٠٤/١٣، تبيّن للدائرة أنه يتعلّق بالآتي:

أ- اعتراض الهيئة على تأييد اللجنة للمكلف بحسب كامل قيمة الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م، والتي تمثل أرصدة حسابات جارية دائنة لدى الشركات المستثمر فيها، وبالتالي تكون في واقعها تمويلاً مسانداً يجب احتساب أرصدته لدى كل شركة لاستقلال الدورة المالية لكل شركة عن الأخرى، وتوجب معالجة ذلك الرصيد باعتباره مصدرًا



من مصادر التمويل الذي يتعين إضافته للوعاء الزكوي على المقرض والمقرض على أساس ما انتهت إليه الفتوى في هذا الشأن على النحو تدعي به الهيئة.

بـ- تعترض الهيئة على عدم تقرير اللجنة مصدرة القرار بإضافة الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول، والتي تخص جهات ذات علاقة أو جهات مناسبة، ورصيد الدائنين الخارجيين، باعتبار أن تلك الأرصدة تمثل عناصر يجب إضافتها إلى الوعاء الزكوي للمكلف عند احتساب الربط عليه.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستألفة والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئنافين شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذوي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد أن تقرر لدى الدائرة أن القضية أصبحت جاهزة للنظر فيها قررت الدائرة البت في شأن الاستئنافين المرفوعين من الشركة المكلفة ومن الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص البنود محل الاعتراض على النحو الآتي:

**أولاً:** فيما يخص البنود المستألفة عليها عن العام المالي المنتهي في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م:

أـ- الاستئناف الخاص ببند جاري الشركاء والمتعلق باعتراض الشركة المكلفة إضافة جاري الشركاء إلى وعائهما الزكوي بمبلغ (١١,٦٠٠,٥٠٠) ريال، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في مرتكز استئناف الشركة المكلفة والذي تضمن عدم سلامة إضافة ذلك المبلغ إلى الوعاء الزكوي للشركة بالنظر إلى أنه يخص أحد الشركاء المتوفين (...), بالنظر إلى انقطاع الحول على ذلك المبلغ بوفاة ذلك الشريك، وبالتالي عدم احتساب رصيده ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة عن العام المنتهي في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م، وحيث كان الثابت بعد اطلاع الدائرة على شهادة الوفاة المرفقة، والخاصة بذلك الشريك المتوفى، يتبيّن منها أن تاريخ الوفاة قد كان في ٢٠٠٧/٤/٢٤ م، وحيث كان استئناف الشركة قائماً على أساس عدم إدخال الرصيد الخاص للمتوفى عن العام محل الخلاف المنتهي في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م، وحيث إن واقع الحال يثبت أن ذلك الرصيد قد احتسب به الشركاء الآخرين بعد وفاة الشريك المورث، وأن العام ٢٠٠٨ م قد تحقق فيه حولان الحول عن ذلك المبلغ بعد استقبال الحول الجديد له واتمامه عند احتساب الزكاة عليه في العام ٢٠٠٨ م، مما يتقرر معه لدى الدائرة عدم قيام استئناف الشركة المكلفة على سند من الواقع، لثبتت حولان الحول على مبلغ الرصيد للشريك المتوفى بأكمله بعد احتساب بدء الحول عليه من تاريخ وفاة الشريك، وبالتالي يتبع تقرير الأخذ بإجراء الهيئة في إدخال رصيده مبلغ جاري الشركاء ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة عن العام المنتهي في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م، ورفض استئناف الشركة المكلفة في ذلك الشأن.

بـ- الاستئناف الخاص ببند الأرباح الرأسمالية عن بيع أراضٍ في الخرج بمبلغ (٥,٤٧٠,٩٠٢) ريال، وحيث إنه بتأمل الدائرة لمترکز استئناف الشركة المكلفة بضرورة حسم الاستهلاكات من الأرضي بعد البيع لتخفيض الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع تلك الأرضي بما يتحقق معه تخفيض الزكاة المتوجبة عليه، وحيث إن مثل هذه المعالجة التي يطالب المكلف باقتفارها لاحتساب الوعاء الزكوي عليه بخصوص حسم مبالغ الاستهلاكات على الأرضي عند التخلص منها وتحقيق أرباح



رأسمالية ناتجة عن عملية البيع لا تتفق مع المعالجة الزكوية التي ترتبط باحتساب إدخال المال الزكوي بأصله وأرباحه وإيراد متحقق من عملية البيع، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف الشركة المكلفة بخصوص هذا البند لعدم قيام الاستئناف على سبب صحيح، مما يتعين معه عدم تأثيره على النتيجة التي انتهى إليها القرار الابتدائي بخصوصه.

جـ- الاستئناف الخاص ببند إيرادات استثمار عن العام ٢٠٠٨م، بمبلغ (١,٤١٨,٨٧٩) ريال، وحيث إن القرار الابتدائي قد أقام قضاة بشأن ذلك البند على تقرير عدم حسم تلك الإيرادات من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، بالنظر إلى أن توزيعات أرباح العام (شركة ...المحددة) لم يتضح فيها أن تلك التوزيعات قد تمت تزكية مبالغها لدى الشركة المستثمر فيها، وحيث إن الشركة المستثمر فيها تقدم إقراراتها الزكوية للهيئة، وأن الرجوع لتلك القوائم المالية لإثبات دفع الزكاة الشرعية يعد أمراً متيسر الثبوت لمعرفة مدى سلامتها ما تدعيه الشركة المكلفة في إقراراتها الزكوية، وحيث لم تثبت الهيئة عدم أداء الزكاة عن تلك المبالغ الموزعة كأرباح لدى الشركة المستثمر فيها، مما يتقرر معه لدى الدائرة الأخذ بما جاء في إقرار المكلف، وحسم مبلغ تلك الإيرادات من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة في العام محل الخلاف.

ثانياً: فيما يخص استئناف الشركة المكلفة عن العام المنتهي في ٢٠٠٩/٣١، والخاص بالبندين المعتبر عليهما، وحيث كان اعتراف الشركة المكلفة على عدم حسم إيرادات استثمارية بمبلغ (٨,٦٥٠,٨٧٨) ريال، على أساس من القول بأن اللجنة مصدرة القرار لم تتطرق لاعتراض الشركة في مطالبتها بحسم تلك الإيرادات من الوعاء الزكوي، وحيث كان الاعتراف الثاني للشركة المكلفة متمثلاً بالاحتجاج على إضافة مبلغ (١,٢٤٥,٨٥٠) ريال، والخاص بعقود الإيجار الرأس مالي إلى الوعاء الزكوي لها، وبالنظر إلى أن اللجنة مصدرة القرار لم تقم بمناقشة الاعتراف على ذلكما البندين حيث لم يظهر لدى الدائرة تطرق القرار الصادر عن اللجنة الابتدائية تمحيص الاعترافين عند نظر اعتراض الشركة المكلفة مع جملة البنود التي قامت الشركة المكلفة بتقديم الاعتراف عليها عند إجراء الربط عليها من الهيئة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير إعادة نظر موضوع الاعتراف بخصوص البندين المعتبر عليهما إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، للبت في شأن الاعتراف المقدم من المكلف بخصوصهما لتقرير مدى إدخالهما ضمن الوعاء الزكوي للمكلف من عدمه في ضوء ما تنتهي إليه تلك الدائرة المحال إليها نظر الاعتراف على هذين البندين وإصدار قرارها في ذلك بعد إبلاغ الشركة المكلفة والهيئة بالجلسة المخصصة لنظر الاعتراف على هذين البندين.

ثالثاً: فيما يخص استئناف الشركة المكلفة عن العام المنتهي في ٢٠١١/٠٣/٣١، والمتمثل في عدم قيام اللجنة بمناقشة مسلك الهيئة باحتساب مبلغ جاري الشراكاء بمقدار (١٢,٨٢٢,٧٩٨) ريال، دون حسم مبلغ (٣,٤٥٠,٤٤٤) ريال، من ذلك المبلغ المحاسب عن جاري الشراكاء، بالرغم من اعتراض الشركة على مقدار المبلغ دون الجسم المطالب به من الشركة، وحيث كان من الثابت اعتراض المكلف على ذلك البند، وحيث لم تقم اللجنة مصدرة القرار بمناقشة ذلك البند المعتبر عليه لبيان مدى صحة إجراء الهيئة من عدمه عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف بموجب بريطاً في ذلك العام، وحيث كان الأمر كما ذكر، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير إعادة نظر موضوع الاعتراف بخصوص البند المعتبر عليه إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، للبت في شأن الاعتراف المقدم من المكلف بخصوصه لتقرير مدى إدخاله ضمن الوعاء الزكوي للمكلف من عدمه في ضوء ما تنتهي إليه تلك الدائرة المحال إليها نظر الاعتراف على هذا البند وإصدار قرارها في ذلك بعد إبلاغ الشركة المكلفة والهيئة بالجلسة المخصصة لنظر موضوع النزاع حول البند محل الاعتراف.



وأما ما يتعلق باستئناف الهيئة بخصوص احتجاجها على تأييد اللجنة للمكلف بحسب كامل قيمة الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م، والذي تدعي الهيئة بشأنه أن واقع تلك الاستثمارات تمثل في حقيقتها مبالغ تمويل دفعتها الشركة المكلفة للشركات الأخرى المستثمر فيها، وأن ذلك الأمر يتبع معه معالجة أرصدة تلك الاستثمارات بحسب أنها تمثل علاقة مقرض بمقرض يتوجب معها احتساب مبلغ القرض على الشركة المقرضة والمقرضة لاختلاف واستقلال ذمة كل منها عن الأخرى، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في استئناف الهيئة وما كانت عليه معالجة اللجنة مصدرة القرار لأرصدة تلك الاستثمارات التي تمثل حساباتها الجارية استثمارات يتبعن تصنيفها باعتبارها ممثلة لحقوق ملكية للشركة المستثمرة في الشركات المستثمر فيها، وأن رصيده تلك الاستثمارات سيدخل ضمن الوعاء الزكوي للشركة المستثمر فيها بمقدار حساب ذلك الجاري، وحيث إن هذه المعالجة الزكوية هي التي يتحقق معها النأي عن إخضاع المال الواحد للزكاة مرتين، مما يتقرر معه لدى الدائرة تأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي في شأن البند المعتبر عليه، ورفض استئناف الهيئة المطالب بمعاملة أرصدة تلك الاستثمارات المملوكة من جاري الشركاء كما لو كانت ديوناً بين مقرض ومقرض، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه.

وأما ما يتعلق باستئناف الهيئة بخصوص الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول، وحيث كان النزاع بخصوص هذا البند قائماً على أساس التتحقق من الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول في كل عام على حده، أخذًا في الاعتبار الرصيدين في أول المدة وأخر المدة، وحيث إنه باطلاع الدائرة على وجهة نظر الهيئة ضمن لائحة الاستئناف المقدمة منها قد أظهرت منازعتها لما خلصت إليه اللجنة مصدرة القرار بعد أن قامت تلك اللجنة بالتأكد من واقع ما تظاهره إقرارات المكلف من خلال سجلات الاستاذ لدى الشركة المكلفة، وانتهت اللجنة بشأنها إلى أنها تمثل الأرصدة التي حال عليها الحول، وحيث لم تقدم الهيئة ضمن اللائحة الاستئنافية ما يدح في النتيجة التي انتهت إليها اللجنة مصدرة القرار بخصوص اطمئنانها إلى ما تمثله من صحة لاحتسابها ضمن الوعاء الزكوي للمكلف من واقع إقراراته، حيث جاء مجمل قولها في الاستئناف على ذلك البند دون سند واضح يتحقق معه سلامة الأخذ بما تدعيه الهيئة من وجوب معالجة الأرصدة المستحقة للجهات ذات العلاقة والجهات المنسبة على النحو الذي تدعيه، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة بخصوص هذا البند لعدم قيامه على سند صحيح، مما يقتضي ذلك اطراحته وعدم تأثير النتيجة التي انتهت إليها القرار الابتدائي في ضوء ما قدمته الهيئة من استئناف عليه.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئنافين شكلاً من مقدمهما، المكلف / شركة ...، والهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٦) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوي الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.

**ثانياً:** وفي موضوع استئناف الشركة المكلفة:

- فيما يخص البند المستأنف عليها عن العام المالي المنتهي في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م:
- رفض استئناف الشركة المكلفة بخصوص بند جاري الشركاء والمتعلق باعتراض الشركة المكلفة إضافة جاري الشركاء إلى وعائهما الزكوي بمبلغ (١١,٦٠٠,٥٠٠) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- بـ- رفض استئناف الشركة المكلفة ببند الأرباح الرأسمالية عن بيع أراضٍ في الخرج بمبلغ (٥,٤٧٠,٩٠٢) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- جـ- قبول استئناف الشركة المكلفة بخصوص بند إيرادات استثمار عن العام ٢٠٠٨م، بمبلغ (١,٤١٨,٨٧٩) ريال، وتقرير الأخذ بما جاء في إقرار المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- فيما يخص استئناف الشركة المكلفة عن العام المنتهي في ٢٠٠٩/١٢/٣١ م:
- أـ- إعادة نظر استئناف الشركة المكلفة بخصوص بند عدم حسم إيرادات استثمارية بمبلغ (٨,٦٥٠,٨٧٨) ريال، وإحالته للبت فيه لدى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- بـ- إعادة نظر استئناف الشركة المكلفة بخصوص إضافة مبلغ (١,٢٤٥,٨٥٠) ريال، والخاص بعقود الإيجار الرأس مالي إلى الوعاء الزكوي لها، وإحالته للبت فيه لدى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- فيما يخص استئناف الشركة المكلفة عن العام المنتهي في ٢٠١١/٠٣/٣١ م:
- إعادة نظر استئناف الشركة المكلفة بخصوص عدم قيام اللجنة مصدرة القرار بمناقشة الاعتراض على مسلك الهيئة باحتساب مبلغ جاري الشركاء بمقدار (١٢,٨٢٢,٧٩٨) ريال، وإحالته للبت فيه لدى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ثالثاً: وفي موضوع استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل:
- أـ- رفض استئناف الهيئة بخصوص تأييد اللجنة للمكلف بحسم كامل قيمة الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- بـ- رفض استئناف الهيئة بخصوص الأرصدة الدائنة التي حال عليها الحول، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٩٢)

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-٢٠١٨-٥٠١٥)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٥٨

الأصل عدم وجوب الزكاة على مالٍ خرج من ذمة المكلف.

المبدأ رقم ١٥٩

الأصل ارتباط الالتزامات المتداولة بتمويل الأصول المتداولة مالم يقم الدليل على خلاف ذلك، فإذا لم يوجد ما يثبت ارتباطها بأصول ثابتة فإنها تعد ديبوناً تجارية وليس قروضاً لتمويل أصول ثابتة.

المبدأ رقم ١٦٠

المقرر أن إعادة التصنيف أو القيد في الدفاتر لا يعد بمثابة دفع فعلى.

الواقع:

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

إنه في يوم الخميس ٢٢/١٠/٢٠٢١ الموافق ١٤٤٢ هـ، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٩هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٣/١هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٢٦) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣٨/٩) على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١١م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: الناحية الشكلية:



قبول اعتراف المكلف/شركة ... (...) على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

#### ١- الزكاة الشرعية:

أولاً: انتهاء الخلاف في بند الخسائر المرحللة للعامين ٢٠١١ و ٢٠١٢ م بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف للحيثيات الواردة بالقرار.

ثانياً: انتهاء الخلاف في بند صافي الأصول الثابتة بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف للحيثيات الواردة بالقرار.

ثالثاً: رفض اعتراف المكلف على بند عدم اعتماد مصاريف التأمين على الحياة ضمن المصارييف جائزة الحسم للحيثيات الواردة في القرار.

رابعاً: رفض اعتراف المكلف على بند عدم اعتماد تكاليف هواتف مفوتره ومبقة الدفع وتقليل صافي الخسارة المعدلة بمقدارها بالإقرار للحيثيات الواردة في القرار.

خامساً: رفض اعتراف المكلف على بند إضافة ذمم دائنة تجارية لتمويل أصول ثابتة ومصاريف مستحقة لتمويل أصول ثابتة للوعاء الزكوي للحيثيات الواردة في القرار.

سادساً: رفض اعتراف المكلف على بند إضافة دفعات من المساهمين وتمويل مرابحة التزم تأجير رأسمالي وقروض طويلة الأجل وأوراق الدفع ومطلوب لأطراف ذات علاقة وعمولة شريك مستحقة ضمن المصارييف المستحقة للوعاء الزكوي للحيثيات الواردة في القرار.

#### ٢- ضرائب الاستقطاع:

أولاً: رفض اعتراف المكلف على بند مبالغ تم تحديدها على المصارييف ولم ترد ضمن الأرصدة الدائنة ولم يستقطع منها ضريبة استقطاع للحيثيات الواردة في القرار.

ثانياً: رفض اعتراف المكلف على بعض بند عوائد القروض التي تم رسملتها ضمن الدفعات المقدمة للمساهمين للعامين ٢٠١١ و ٢٠١٢ م، وانتهاء الخلاف في البعض الآخر للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: رفض اعتراف المكلف على بعض المطلوب لأطراف ذات علاقة وقبول بعضها وانتهاء الخلاف في البعض الآخر للحيثيات الواردة في القرار.

رابعاً: رفض اعتراف المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على خدمات ضمن الإنشاءات تحت التنفيذ للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.

خامساً: توجب غرامة التأخير في البنود التي رفض اعتراف المكلف عليها وعدم توجيهها في البنود التي قبل اعترافها عليها للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

## الاعتراض الزكوي:

فيما يتعلّق بالاستئناف على بند (مصاريف التأمين على الحياة للأعوام من ٢٠٠٩ م حتّى ٢٠١١ م)، فيُعتَرِض المكلّف على قرار اللجنّة الابتدائيّة بعدم اعتماد مصاريف التأمين على الحياة ضمن المصاريف جائزة الجسم، ويتمسّك المكلّف بوجهة نظره التي تم تضميّنها في حيثيات القرار محل الطعن، ويؤكّد على حقه في حسم مصروف التأمين على الحياة للأعوام محل الخلاف، وأنّ هذه المصاريف ملائمة لنشاط الشركة وحجم إيراداتها وهي لازمة لهذا النشاط، ويجب المكلّف عما ذكره القرار - محل الطعن - من اعتبار هذا المصروف غير متعلق بالنشاط، بأنّ هذا المصروف يتعلّق بموظفي الشركة، وبالتالي فإنه يعد في حكم الرواتب والمزايا الوظيفية التي توفرها الشركة لتحفيز الأداء، فكيف لا يتم اعتبارها مصروفاً متعلّقاً بالنشاط طالما يرتبط بموظفي الشركة، كما أجاب المكلّف عن استناد القرار - محل الطعن - على المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، بأنّ هذه المادة لم تشر إلى عدم جواز حسم مصاريف التأمين على الحياة، ويرى المكلّف أنّ هذه المادة تدعم وجهة نظره باعتبار أنّ مصروف التأمين نفقّة فعلية تكبّدها الشركة مؤيدةً مستنديًّا وبالتالي تدرج في هذه المادة، وقد ختم المكلّف اعتراضه على هذا البند بطلبه من الدائرة اعتماد مصاريف التأمين على الحياة كمصروف جائز الجسم وعدم إضافته للوعاء الزكوي للأسباب المذكورة آنفًا.

وفيما يتعلّق بالاستئناف على بند (تكاليف هواتف مفوترة ومبقة الدفع)، فيُعتَرِض المكلّف على قرار اللجنّة الابتدائيّة، بعدم اعتماد تكاليف هواتف مفوترة ومبقة الدفع ضمن المصاريف جائزة الجسم، ويتمسّك المكلّف بوجهة نظره التي تم تضميّنها في حيثيات القرار محل الطعن، ويؤكّد على حقه في حسم مبلغ (٣٥٩,٢٥٠,٢٣٧) ريال عن ٢٠١٠ م ومبّلغ (٢٥٩,٢٠١,٣٣٨) ريال عن ٢٠١١ م، باعتبارها مصاريف عاديّة وضروريّة، ويندر المكلّف أنّ هذه المصاريف مؤيدة من الناحيّة المستنديّة، كما يعقب المكلّف على قرار اللجنّة الابتدائيّة - محل الطعن - بأنّ الجزء غير المعتمد من قبل اللجنّة الابتدائيّة والهيئّة يتعلّق بمصاريف التجوال الدولي حيث إنّ المكلّف مشترك في غرفة مقاصلة خاصة بمشغلي خدمات الاتصالات، والتي يتم عن طريقها تسوية مصاريف التجوال الدولي بين كافة مشغلي خدمات الاتصالات في العالم، وذلك عند تقديم مشغلي خدمات الاتصالات في مختلف البلدان خدمات التجوال الدولي لعملاء الشركة عند تواجدهم خارج المملكة، وقد أكّد المكلّف في استئنافه على أنه في حال رأت الهيئّة عدم اعتماد جزء من هذا المصروف، فعلّمها أنّ تقوم بالمقابل باستبعاد الإيرادات المقابلة له، وقد ختم المكلّف اعتراضه على هذا البند، بطلبه من الدائرة اعتماد مصاريف هذا البند كمصاريف جائز الجسم للأعوام محل الخلاف.

وفيما يتعلّق بالاستئناف على بند (الخسائر المرحلّة للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١ م)، فقد ذكر المكلّف أنه وترتبيّاً على موافقة الهيئة على وجهة نظر المكلّف بشأن بند الخسائر المرحلّة للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١ م، وانهاء الخلاف بشأنه، كما قررته اللجنّة الابتدائيّة في قرارها محل النّظر، فإنّ المكلّف يقدم توضيحيّه لما يجب أن يكون عليه احتساب هذه الخسائر المرحلّة التي وافقت عليها الهيئة وذلك من وجهة نظر المكلّف، بعد الأخذ بعين الاعتبار استئنافها على بند (مصاريف التأمين على الحياة) وبيند (تكاليف هواتف مفوترة ومبقة الدفع)، بأن تكون الخسارة المعدلة المرحلّة في ١/١/٢٠١٠ م مبلغ (٦٩٦,٢٢٠,٧٨٠) ريال، والخسارة المعدلة المرحلّة في ١/١/٢٠١١ م، مبلغ (٩٩,٣١٢,٣٨٢,١١٣) ريال، والخسارة المعدلة المرحلّة في ١/١/٢٠١٢ م مبلغ (٨٢,١٣٩,١٠٩,١٤) ريال، كما ذكر المكلّف أن يحتفظ بحقه في عدم تخفيض الخسارة المرحلّة بفارق الاستهلاك؛ استناداً إلى حيثيات القرار الابتدائيّ وتتمسّك في احتسابها الموضع بشأن الخسائر المرحلّة آنفًا.



وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (ذمم دائنة تجارية لتمويل أصول ثابتة ومصاريف مستحقة لتمويل أصول ثابتة)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه بعدم إضافة الذمم الدائنة التجارية المملوكة لأصول ثابتة للوعاء الزكوي، ويتمسك المكلف بوجهة نظره التي تم تضمينها في المذكرة الاعتراضية المقدمة إلى اللجنة الابتدائية، ويطلب من الدائرة في ختام اعتراضه على هذا البند، عدم إضافة أرصدة هذا البند إلى الوعاء الزكوي.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (دفعات من المساهمين وتمويل مرابحة التزام تأجير رأس مالي وقروض طويلة الأجل وأوراق الدفع ومطلوب لأطراف ذات علاقة وعمولة شريك مستحقة ضمن المصاري夫 المستحقة)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه على حسم هذا البند من الوعاء الزكوي، ويتمسك بما قدمه في مذكرة اعتراضه أمام اللجنة الابتدائية، كما يؤكد المكلف على أن اعتماد الهيئة في دفعوها على إقرار الشركة لا يعد قرينة، حيث إنه يحق للشركة تعديل إقرارها الزكوي طبقاً للتعليمات الشرعية في أمور الزكاة، وبالتالي فإن المكلف يعترض على إضافة إجمالي المبالغ الواردة تحت هذا البند فيربط الهيئة إلى الوعاء الزكوي حتى لو حال عليها الحول كونها لم تستخدم في تمويل أصول ثابتة، وإنما لتمويل رأس مال الشركة العامل (نشاط الشركة الجاري) والتي لا تخضع للزكاة الشرعية حتى إذا حال عليها الحول وفقاً لفتاوی الشريعة التي أكدت أن الزكاة على المقرض وليس المقترض طالما أن المقترض مليء وغير مماطل، وقد ختم المكلف اعتراضه على هذا البند، بطلبه من الدائرة عدم إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي.

#### ضربي الاستقطاع:

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (المبالغ المدفوعة لمقيمي دول مجلس التعاون الخليجي لا تخضع أساساً لضريبة الاستقطاع)، فيعترض المكلف، ابتدأً قبل استئنافه على البند المتعلق بضربي الاستقطاع الواردة في القرار محل النظر، بأن شركة ... لا تخضع لضربي الاستقطاع فيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة لمقيمي دول مجلس التعاون؛ وذلك لأنهم يعاملون معاملة المقيمين في المملكة العربية السعودية استناداً إلى الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون الخليجي والتي نصت على أنه "يُعامل مواطنو دول المجلس الطبيعيون والاعتباريون في أي دولة من الدول الأعضاء نفس معاملة مواطنها دون تفريق أو تمييز في كافة المجالات الاقتصادية ولاسيما: ..: المعاملة الضريبية..، كما أن نص المادة الثالثة بموجب النظام الضريبي السعودي نص على أنه: " يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشطرين الآتيين: ١ - أن يكون له مسكن دائم في المملكة أو أي دولة خلессية، وأن يقيم في المملكة أو أي دولة خلессية لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يوماً في السنة الضريبية.. ٢- أن يقيم في المملكة أو أي دولة خلессية لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يوماً في السنة الضريبية" ، كما قد صدرت الكثير من القرارات التي أكدت على المعاملة بين الخليجيين وال سعوديين ومن هذه القرارات يورد المكلف منها الأمر السامي رقم (٤/٥.٦/٥) وتاريخ ١٤٥/٣/١٩ هـ موجه لوزير المالية والاقتصاد الوطني من قبل رئيس مجلس الوزراء بموضوع " بشأن الموافقة على تسوية مواطني المجلس ضريبياً في المملكة بالمواطن السعودي" ، وقد ختم المكلف اعتراضه بخصوص هذا البند، بطلبه من الدائرة تطبيق أحكام الاتفاقية على الشركة المقيمة في دول مجلس التعاون الخليجي، بحيث لا يخضع الخليجي لضربي الاستقطاع؛ لأنه يعتبر مقيماً في المملكة.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (عدم أحقيّة الهيئة في إجراء الريوط والمطالبات الخاصة بضربي الاستقطاع لعام ٢٠٠٩ للتقادم الخمسي)، فإنه وعلى الرغم من قناعة المكلف بأنه لا يتوجب عليه ضربية استقطاع وفقاً لما أبداه في ظل ما نصت عليه الاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون، إلا أن المكلف يبدي اعتراضه تحوياً على إجراء الهيئة بقيامها



بالرُّبَطِ الضَّريبيِّ لِعَامٍ ٢٠٠٩ م، عَلَى الرُّغْمِ مِنْ اِنْتِهَاءِ الْأَجْلِ المُحَدَّدِ لِلرُّبَطِ، بِمُوجَبِ المَادَةِ (٦٥) مِنَ النَّظَامِ الضَّريبيِّ، وَيُؤَكِّدُ الْمَكْفُ بِعَدْمِ جُوازِ هَذَا الإِجْرَاءِ، وَيُدْفِعُ الْمَكْفُ فِي هَذَا الصَّدَدِ بِتَقادُمِ الإِجْرَاءِ الْمُعَدِّ مِنْ قَبْلِ الْهَيَّةِ.

وَفِيمَا يَتَعَلَّقُ بِاسْتِئْنَافِ الْمَكْفِ عَلَى بَندِ (مِبَالَغِ تَحْمِيلِهَا عَلَى الْمَصَارِيفِ وَلَمْ تَرُدْ ضَمِّنَ الْأَرْصَدَةِ الدَّائِنَةِ وَلَمْ يَسْتَقْطِعْ عَنْهَا ضَرِيبَةُ اسْتِقْطَاعٍ مِنْ عَامٍ ٢٠٠٩ م حَتَّى ٢٠١١ م)، فَيُعَتَرِضُ الْمَكْفُ عَلَى قَرَارِ اللَّجْنَةِ الْابْدَائِيَّةِ بِرَفْضِ اعْتَرَاضِهِ دُمُّ فَرْضِ ضَرِيبَةِ عَلَى الْمِبَالَغِ الْمُشَمَّلَةِ فِي هَذَا الْبَندِ، وَيُؤَكِّدُ الْمَكْفُ عَلَى دُمُّ اسْتِحْقَاقِ ضَرِيبَةِ اسْتِقْطَاعٍ عَلَى مِبَالَغِ تَحْمِيلِهَا عَلَى الْمَصَارِيفِ وَلَمْ تَرُدْ ضَمِّنَ الْأَرْصَدَةِ الدَّائِنَةِ مِنْ عَامٍ ٢٠٠٩ م حَتَّى ٢٠١١ م، وَيُسْتَنِدُ الْمَكْفُ فِي اعْتَرَاضِهِ عَلَى أَنَّ طَبِيعَةَ خَدْمَاتِ الرَّبَطِ الْبَيْنِيِّ تَتَعَلَّقُ بِخَدْمَاتٍ لَمْ تَتَحَقَّقْ مِنْ مَصْدَرٍ فِي الْمَمْلَكَةِ، وَهَذِهِ الْخَدْمَةُ تَتَمَثَّلُ فِي إِمْكَانِيَّةِ تَأْجِيرِ الشَّبَكَاتِ الدُّولِيَّةِ الْخَارِجِيَّةِ مِنْ أَجْلِ تَقْدِيمِ خَدْمَةِ الاتِّصالِ الدُّولِيِّ الْهَاتِفِيِّ لِلْعَمَلَاءِ الْمُحْلِيِّينَ، وَهَذَا يَنْطَبِقُ تَمَامًا عَلَى خَدْمَاتِ التَّرَابِطِ الْبَيْنِيِّ الْمُقْدَمَةِ لِعَمَلَاءِ شَرْكَةِ ... بِالْمَمْلَكَةِ، حِيثُ تَقْوِيمُ الشَّرْكَةِ بِالْحَصْوُلِ عَلَى خَدْمَةِ اسْتِئْنَافِ شَبَكَاتِ الْمُشَغِّلِينِ الْخَارِجِيِّينَ؛ لِيُتَمَكَّنُ عَمَلَاؤُهَا الْمُحْلِيِّينَ مِنِ الاتِّصالِ الْهَاتِفِيِّ بِآخَرِينَ مُقيِّمِينَ خَارِجَ الْمَمْلَكَةِ عَنْ طَرِيقِ اسْتِئْنَافِ الشَّرْكَةِ لِشَبَكَةِ الْمُشَغِّلِينِ الْخَارِجِيِّينَ، وَيَرِيُ الْمَكْفُ أَنَّهُ وَفَقًا لِنَصِّ المَادَةِ (٦٣) مِنِ الْلَّائِحةِ الْتَّنْفِيذِيَّةِ فَإِنَّ هَذِهِ الْخَدْمَاتِ تَخْصُصُ لِضَرِيبَةِ الْمُشَغِّلِينِ الْخَارِجِيِّينَ، وَمَؤَدَّهُ أَنَّهُ وَفَقًا لِنَصِّ المَادَةِ (٦٣) مِنِ الْلَّائِحةِ الْتَّنْفِيذِيَّةِ فَإِنَّ هَذِهِ الْخَدْمَاتِ مُؤَدَّاهَا خَارِجَ الْمَمْلَكَةِ بِالْكَاملِ، كَمَا يَرِيُ الْمَكْفُ أَحْقِيَّتِهِ فِي دُمُّ اسْتِحْقَاقِ هَذِهِ الْمَصَارِيفِ لِلضَّرِيبَةِ؛ اسْتِنَادًا لِاِتْفَاقِيَّاتِ تَجْنِبِ الْاِزْدَوْجِ الْضَّرِيبِيِّ الْمُنْطَبِقَةِ عَلَى بَعْضِ الْمُسْتَفِيدِينَ الْمُقيِّمِينَ فِي دُولٍ لَهَا اِتْفَاقِيَّاتٌ مُنْعِنَّ اِزْدَوْجِ ضَرِيبَيِّ مَعِ الْمَمْلَكَةِ، وَقَدْ خَتَمَ الْمَكْفُ اسْتِئْنَافَهُ عَلَى هَذَا الْبَندِ بِطَلْبِهِ مِنِ الدَّائِرَةِ عَدَمِ إِخْضَاعِ تَلْكَ الْمِبَالَغِ لِضَرِيبَةِ اسْتِقْطَاعٍ لِعَدَمِ تَحْقِيقِ مَصْدِرِيَّةِ الدُّخْلِ بِالْمَمْلَكَةِ وَلِاِتْفَاقِيَّاتِ الْضَّرِيبِيَّةِ الْنَّافِذَةِ.

وَفِيمَا يَتَعَلَّقُ بِاسْتِئْنَافِ الْمَكْفِ عَلَى بَندِ (عَوَادِدِ الْقَرْوَضِ الَّتِي تَمَّ رَسْمُلَتُهَا ضَمِّنَ الدَّفَعَاتِ الْمُقْدَمَةِ لِلْمُسَاهِمِينَ عَامِ ٢٠١٠ م وَعَامِ ٢٠١١ م)، فَيُعَتَرِضُ الْمَكْفُ عَلَى قَرَارِ اللَّجْنَةِ الْابْدَائِيَّةِ فِي رُفْضِهِ لِلْاعْتَرَاضِ الْمُقْدَمِ مِنْهُ بِعَدْمِ فَرْضِ ضَرِيبَةِ اسْتِقْطَاعٍ عَلَى عَوَادِدِ الْقَرْوَضِ الَّتِي تَمَّ رَسْمُلَتُهَا ضَمِّنَ الدَّفَعَاتِ الْمُقْدَمَةِ لِلْمُسَاهِمِينَ لِعَامِي ٢٠١٠ م وَ٢٠١١ م، وَيَحْصُرُ الْمَكْفُ اعْتَرَاضَهُ عَلَى هَذَا الْبَندِ فِي عَوَادِدِ قَرْوَضِ بَنَكِ ... وَعَوَادِدِ قَرْوَضِ مَلَكِ الشَّرْكَةِ، فَفِيمَا يَتَعَلَّقُ بِعَوَادِدِ قَرْوَضِ بَنَكِ ...، يُؤَكِّدُ الْمَكْفُ عَلَى أَحْقِيَّتِهِ فِي دُمُّ اسْتِحْقَاقِ هَذِهِ الْعَوَادِدِ اسْتِنَادًا لِاِتْفَاقِيَّةِ تَجْنِبِ الْاِزْدَوْجِ الْضَّرِيبِيِّ الْمُبَرَّمَةِ بَيْنَ الْمَمْلَكَةِ وَجَمْهُورِيَّةِ فَرَنْسَا، وَتَحْدِيدًا فِي نَصِّ المَادَةِ السَّابِعَةِ مِنِ الْاِتْفَاقِيَّةِ، وَهِيَ تَنَصُّ عَلَى أَنَّ "الْفَوَادِيَّاتِ الَّتِي تَنْشَأُ فِي الدُّولَةِ الْمُتَعَاقِدَةِ وَالَّتِي تَدْفَعُ لِمَقِيمِ فِي الدُّولَةِ الْمُتَعَاقِدَةِ الْأُخْرَى تَخْصُصُ لِلضَّرِيبَةِ فَقَطُّ فِي تَلْكَ الدُّولَةِ الْمُتَعَاقِدَةِ الْأُخْرَى". وَلَكِنَّ يَجُوزُ أَنْ تَخْصُصَ أَيْضًا هَذِهِ الْفَوَادِيَّاتِ لِلضَّرِيبَةِ فِي الدُّولَةِ الْأُولَى إِذَا كَانَ الدِّينُ الَّذِي تَسْتَحِقُ عَلَيْهِ هَذِهِ الْفَوَادِيَّاتِ مُرْتَبَطًا بِصُورَةِ فَعْلِيَّةِ بِأَنْشَطَةِ صَنَاعِيَّةِ أَوْ تِجَارِيَّةِ تَمَارِسُ فِي تَلْكَ الدُّولَةِ مِنْ قَبْلِ قَابْضِ هَذِهِ الْفَوَادِيَّاتِ، وَفِي هَذِهِ الْحَالَةِ يَطْبُقُ حُكْمُ المَادَةِ (١٤) مِنِ الْاِتْفَاقِيَّةِ، وَيُؤَكِّدُ الْمَكْفُ أَنَّهُ بِمُوجَبِ النَّصِّ الْمُشارِ إِلَيْهِ إِنَّ عَوَادِدِ الْقَرْوَضِ الْمُتَحَقِّقَةِ مِنْ بَلَدِ الْمَصْدَرِ (الْمَمْلَكَةِ) لَا تَخْصُصُ لِلضَّرِيبَةِ فِي بَلَدِ الْمَصْدَرِ (الْمَمْلَكَةِ)، وَإِنَّمَا تَخْصُصُ فِي بَلَدِ الإِقْلِامَةِ (فَرَنْسَا) فَقَطُّ، كَمَا ذَكَرَ الْمَكْفُ فِي اعْتَرَاضِهِ أَنَّهُ قَدْ صَدَرَ عَنِ الْهَيَّةِ الْكَثِيرِ مِنَ الْخَطَابَاتِ بِخَصْصَوْصِ دُمُّ اسْتِحْقَاقِ عَوَادِدِ الْقَرْوَضِ الْمُدْفَوعَةِ لِمَقِيمِ فِي جَمْهُورِيَّةِ فَرَنْسَا، وَمِنْ هَذِهِ الْخَطَابَاتِ عَلَى سَبِيلِ المَثَالِ لَا حَصْرَ مَا يَلِي، خَطَابُ رقمِ (٩/٤٧٨٥) بِتَارِيخِ ٢٨/٩/١٤٢٥ هـ، وَهَذَا يَؤَكِّدُ أَنَّ الْاِتْفَاقِيَّةَ تَضَمَّنَتْ ضَرَائِبَ اسْتِقْطَاعٍ عَلَى عَكْسِ اِدْعَاءِ اللَّجْنَةِ الْابْدَائِيَّةِ، وَفِيمَا يَتَعَلَّقُ بِعَوَادِدِ قَرْوَضِ مَلَكِ الشَّرْكَةِ، فَيُؤَكِّدُ الْمَكْفُ عَلَى أَنَّهُ بِالنَّسَبَةِ لِعَوَادِدِ الْقَرْوَضِ الْمُتَعَاقِدَةِ بِمَصْنَعِ ... السَّعُودِيِّ بِإِجمَالِيِّ (١٢٤,٣١٤,٧١٧) رِيَالٍ سَعُودِيٍّ، فَقَدْ انتَهَى الْخَلَافُ مَعَ الْهَيَّةِ لِمَوْافِقَتِهَا عَلَى وجْهَةِ نَظَرِ الْمَكْفُ فِي هَذَا الْخَصْصَوْصِ، وَأَمَّا بِالنَّسَبَةِ لِعَوَادِدِ الْقَرْوَضِ الْمُتَعَاقِدَةِ بِ...



الكويت، فيذكر المكلف أن الهيئة قد أخطأ في تصنيف المبالغ الواردة في وجهة نظرها للجنة الابتدائية والبالغة (٣٧٦,٨٠١) ريال سعودي، كعوائد قروض؛ حيث إن تلك المبالغ تمثل مطلوبًا لأطراف ذات علاقة، والتي سوف يتم التعرض لها لاحقًا في استئناف المكلف، بينما الذي جاء في ربط الهيئة والذي تستأنف عليه الشركة كعوائد قروض لشركة ... هو مبلغ (٣١٢,٥٦٥) ريال سعودي، ويؤكد المكلف على أن اللجنة الابتدائية لم تعدل خطأً الهيئة أو حتى تعلق عليه، كما يؤكد على أن هذه المبالغ تم قيدها في الحسابات كمستحقات على الشركة ولم تقم الشركة بسدادها أو تسويتها مع أية حسابات أخرى، ويختتم المكلف اعتراضه بطلبه من الدائرة استبعاد هذه المبالغ من الربط المعدل.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (المطلوب لأطراف ذات علاقة)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية في عدم قبول اعتراضه على كافة بنود أطراف ذات العلاقة، ويحصر المكلف اعتراضه في الأطراف ذات العلاقة بما أورده في لائحة استئنافه ابتداء في (شركة ... البحرين) بإجمالي مبالغ قيمتها (٨٠,٦٧٦,٦٥٨) ريال، وضريبيتها المقدرة مبلغ وقدره (١٢,١٠١,٤٩٩) ريال، وهذه المبالغ عبارة عن قيود تسوية لأرباح إعادة تقييم غير محققة ناتجة عن التغير في سعر الصرف ويخصها من إجمالي المبلغ (٧,٦٠٧,٧٩٨) ريال، وعكس مصروف بقيمة (١٨,٤٦٦,٨٠٣) ريال، وإعادة تصنيف من ... البحرين بقيمة (٥٤,٦٠٢,٠٥٧) ريال، ليكون الإجمالي مبلغ وقدره (٨٠,٦٧٦,٦٥٨) ريال، ويذكر المكلف أن ما أوردته الهيئة واللجنة -مصدرة القرار- من أن إعادة التصنيف تعتبر بمثابة واقعة دفع فعلي غير صحيح، ويؤكد على أن إعادة التصنيف لا يعبر عن سداد فعلي وما في حكمها من عمليات المقاصلة؛ حيث تظل الأرصدة الدائنة والمصاريف المستحقة لجهات غير مقدمة ظاهرة بالقواعد المالية، مما يؤكد عدم تحقق واقعة سداد فعلي، كما يؤكد المكلف أن إجراء الهيئة بهذا الخصوص سيترتب عليه ازدواجاً بالضريبة، وذلك عند سداد هذه المبالغ بصورة فعلية لاحقًا، كما يذكر المكلف بخصوص عكس المصروف، عبارة عن عكس قيد وليس إعادة تصنيف، حيث تم عكس قيد مصروف، ومن ثم لا يستحق عليه ضريبة استقطاع؛ لأنه أصبح لأن لم يكن، كما يفيد المكلف بخصوص قيود التسوية للأرباح غير المحققة، أن التعامل يتعلق بأرباح غير محققة، ومن ثم يؤكد المكلف على أنه كيف تخضع أرباح غير محققة لضريبة الاستقطاع، لعدم وجود واقعة دفع فعلي؟ ويرى المكلف أنه لهذه الأسباب المشار إليها، فإنه لا يتوجب فرض ضرائب استقطاع على البنود أعلاه، كما يشير المكلف إلى أنه وفي كل الأحوال، فإن الشركة تحتفظ بحقها في تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% لعدم وجود علاقة ارتباط أو خضوع لسيطرة واحدة. كما أشار المكلف ثانيةً في استئنافه إلى طرف آخر ذي علاقة ممثل في شركة (... البحرين لعام ٢٠١٠م) بمبلغ وقدره (٤٩١,٨٥٣,٦٤٦) ريال وضريبيتها المقدرة (٤٩١,٨٥٣,٦٤٦) ريال، ويؤكد المكلف بموجب لائحة استئنافه، أن الهيئة قامت بإخضاع القرض البالغ (٤٩١,٨٥٣,٦٤٦) ريال سعودي للضريبة مرتين بالعام ٢٠٠٩م ومرة بالعام ٢٠١٠م، إلا أن اللجنة الابتدائية أيدت اعتراض الشركة فيما يتعلق بعدم نظامية إجراء الهيئة لعام ٢٠٠٩م، وكذلك عدم نظامية الإجراء لعام ٢٠١٠م عن ذات القرض، عدا ثلاثة مبالغ، وهي (دفعات مقابل خدمات مقدمة من جهات غير مقدمة متعددة مدفوعة من قبل مجموعة ... بالنيابة عن الشركة بمبلغ (٢٢,٧٧٢,٣٢٢) ريال سعودي) وكذلك مبالغ (خدمات مستحقة مقدمة من مجموعة ... وغير مدفوعة حتى تاريخه بمبلغ (٢١٠,٢١٠,٧٤٤) ريال سعودي)، وكذلك (إشعارات مدينة متعددة صادرة من مجموعة ... بمبلغ (٩٣,٨٤٠,٨٤٢) ريال سعودي)، ويورد المكلف استئنافه على هذه المبالغ الثلاثة تباعًا، بأنه وفيما يخص الدفعات مقابل الخدمات المقدمة من جهات غير مقدمة، فإن هذه المبالغ تمثل مبالغ دفعها مجموعة ... بالنيابة عن الشركة مقابل خدمات مستلمة من جهات غير محلية، ويشير المكلف بهذا الصدد إلى أن جزءاً رئيسياً من هذا المبلغ قامت الشركة بإخضاعه مسبقاً لضريبة الاستقطاع. وفيما يخص مبلغ الخدمات المستحقة المقدمة من مجموعة ... وغير مدفوعة،



فإن المكلف يوضح بأن هذا المبلغ يمثل خدمات مستحقة مقدمة من مجموعة ... للشركة عميلتنا، ولم يتم سداده حتى تاريخه، وأنه قد تم إعادة تصنيف هذا المبلغ من حساب القرض المذكور إلى حساب مجموعة ...، مما لا يعكس أي أثر ضريبي، ويؤكد المكلف أن هذا المبلغ ما زال مستحقاً لمجموعة ... ولم يسدد. وفيما يخص الإشعارات المدينة المتعددة الصادرة من مجموعة ...، يؤكد المكلف أن هذا البند متمثل في إشعارات مدينة صادرة من مجموعة ... إلى الشركة مقابل مبالغ تم سدادها من قبل الأولى بالنيابة عن الأخيرة. كما وأشار المكلف في استئنافه إلى ثالث أطراف هذه العلاقة في البند محل الاعتراض، وهي (شركة ... الكويت بمبلغ (٣٧٦,٨٠٠) ريال، وضريبتها ٥٢٠،٥٦ ريال)، ويؤكد المكلف على أن الهيئة وافقت على جزء من المبلغ، ويطلب تأييده على عدم إخضاع الجزء الآخر من المبلغ وقدره (١٨٨,٤٠٠) ريال لضريبة الاستقطاع؛ لأن هذا المبلغ عبارة عن إعادة تصنيف ولا يعبر بذلك عن واقعة سداد فعلي، ويؤكد المكلف أنه وفي كل الأحوال يحتفظ بحقه في تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥٪ وليس ٥٪ لعدم وجود علاقة ارتباط أو سيطرة. كما أورد المكلف تباعاً في مذكرة استئنافه بقية الأطراف ذات العلاقة، ويطالب بعدم إخضاع المبالغ عن هذه الأطراف لضريبة الاستقطاع وهم: (مجموعة ... بمبلغ (٣١٨,١٨٥) ريال عام ٢٠١٠م)، وكذلك (مجموعة ... بمبلغ (١٩,٦٥٩,٢٤٧) ريال عن عام ٢٠١٠م)، وكذلك (شركة ... السودان لعام ٢٠١٠م بمبلغ (١١,٨١٤,٤٤٣) ريال سعودي)، وكذلك (مجموعة ... بمبلغ (٣,٥٦٢,٥٠٠) ريال وضريبتها (٨٨,٦٩٦,٩٨٥) ريال عن عام ٢٠١١م)، وكذلك شركة (...السودان بمبلغ (٥٣٤,٣٧٥) ريال عام ٢٠١١م)، وذلك لأن الإجراء الذي تم مع هؤلاء الأطراف عبارة عن إعادة تصنيف حسابات ولا يمثل واقعة سداد فعلي، الأمر الذي يجعل هذه المبالغ غير خاضعة لضريبة الاستقطاع.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (ضريبة الاستقطاع على خدمات مدرجة ضمن الإنشاءات تحت التنفيذ بمبلغ (١,٥١٨,٣٧٩) ريال عن العامين ٢٠١١م و ٢٠١٠م)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية بعدم قبول اعتراضه على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات المدرجة ضمن الإنشاءات تحت التنفيذ عن العامين محل الخلاف، فيما يتعلق بالدفعتات المقدمة لشركة (...سويسرا)، فيؤكد المكلف أنه قد قام بالفعل بتتسديد بعض الدفعات خلال الأعوام ٢٠٠٨ وحتى ٢٠١١ إلى شركة ... في سويسرا ولكن هذه الدفعات بحسب إفاده المكلف يتمثل بعضها في دفعات مقابل خدمات تركيبات والبعض الآخر مقابل شراء بضاعة (توريدات)، وينذر المكلف أنه لم يقم بالاستقطاع عن المبالغ المدفوعة مقابل شراء بضاعة؛ حيث إن شراء البضاعة لا يخضع لضريبة الاستقطاع بناءً على المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٥) من لائحة التنفيذية، حيث تنص المادة (٦٨) من النظام الضريبي في الفقرة (ح) منها على أنه "ح - لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة "الخدمات" أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى" ، كما تنص المادة (٥) من اللائحة التنفيذية في الفقرة (٧) منها على أنه "٧-لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتتأمين عليها، نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة" ، لكن المكلف كما ذكر في لائحة استئنافه، قام بإخضاع الدفعات الصادرة مقابل خدمات التركيبات لضريبة الاستقطاع وفقاً للنسب المنصوص عليها نظاماً، ويشير المكلف إلى أنه قد أرفق نماذج الاستقطاع الشهيرية بالإضافة لإيصالات السداد ذات العلاقة، والتي تثبت قيامه بالاستقطاع عن تلك الدفعات، بما يرى معه المكلف وفقاً لذلك أنه لا يتوجب عليه أية ضرائب استقطاع إضافية. وفيما يتعلق بالدفعات المقدمة لشركة (...في البحرين والتي يشير المكلف إلى أن اسمه الصحيح هو ...)، فيؤكد المكلف أنه قد قام بالفعل بتتسديد تلك الدفعات في عام ٢٠٠٨م، مقابل خدمات استشارية، وقد قام تبعاً لذلك بإخضاع تلك الدفعات لضريبة الاستقطاع



وفقاً للنسب المنصوص عليها نظاماً، ويشير إلى أنه قد أرفق نماذج الاستقطاع الشهيرية بالإضافة لإيصالات السداد ذات العلاقة، والتي تثبت قيام الشركة بالاستقطاع عن تلك الدفعات، بما يرى معه المكلف وفقاً لذلك أنه لا يتوجب عليه أية ضرائب استقطاع إضافية. وفيما يتعلق بالدفعات المقدمة إلى (شركة ... في الصين)، فيؤكد المكلف أنه قد قام بسداد دفعات خلال العامين ٢٠١٩ و ٢٠١٠ إلى شركة ... في الصين، وأن هذه الدفعات يتمثل بعضها في دفعات مقابل خدمات فنية (تركيبات) والبعض الآخر مقابل شراء بضاعة (توريدات)، ويدرك المكلف أنه لم يقم بالاستقطاع عن المبالغ المدفوعة مقابل شراء بضاعة، حيث إن شراء البضاعة لا يخضع لضريبة الاستقطاع بناءً على المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٥) من لائحته التنفيذية، كما يدرك المكلف أنه قد قام بإخضاع الدفعات الصادرة مقابل التركيبات لضريبة الاستقطاع وفقاً للنسب المنصوص عليها نظاماً، لكن المكلف كما ذكر في لائحة استئنافه، قام بإخضاع الدفعات الصادرة مقابل خدمات التركيبات لضريبة الاستقطاع وفقاً للنسب المنصوص عليها نظاماً.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية بعدم قبول اعتراضه جميع الغرامات التي وردت في اعتراضه، ويؤكد المكلف أن الهيئة فرضت غرامة تأخير بواقع ١٪ عن كل ٣٠ يوم تأخير، ويرى المكلف أن هذا الإجراء غير صحيح، لأن المبالغ محل هذه الغرامات لازالت قيد الاستئناف، كما يعترض المكلف على إجراء الهيئة بأنها لم تحسب فروق ضريبة الاستقطاع الواردة في بنود هذا الاستئناف، إلا بعد مرور سنوات عديدة وبعد استئناف المدة المحددة نظاماً بواقع خمس سنوات لتعديل الربط للعام ٢٠٠٩، كما يرى المكلف عدم صحة هذه الغرامات على فروق الضريبة؛ لأنها نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف، ولقد حكمت لجان الاعتراض في العديد من الاعتراضات بعدم فرض غرامة تأخير عند وجود اختلاف حقيقي، كما يرى المكلف بأن احتساب غرامة التأخير يبدأ من التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية، وهذا لا يتأتى إلا بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض، وعليه، فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب الأنظمة.

كما خطوطب الهيئة بتاريخ ٢٣/١١/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/١٣ م، لتزويد الدائرة بجواهراً على الاستئناف المقدم في القضية، فورد من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ٣/١٢/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/٢٣ م، تضمنت الإجابة إجمالاً عما تضمنته مذكرة المستأنف، حيث أكدت الهيئة على أن ما أثارته الشركة المستأنفة في استئنافها لم يخرج عما سبق أن أبدته أمام لجنة الفصل وأجابت عنه الهيئة في حينه، وأكّدت الهيئة على وجاهة نظرها الواردة في المذكرة المقدمة أمام لجنة الفصل على البنود محل الاستئناف، وتختم جواهراً بطلماها من الدائرة رفض استئناف المدعية وتأييده قرار لجنة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ٢٥/٣/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/١٠ م، تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة المنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، فمضحت المدة المحددة دون تقديم إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ١٣/٧/٢٥ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٢/١٤٤٢ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة عشرة أيام، فورد للدائرة من المكلف مذكرة لم تخرج في مضمونها عما سبق تقديمها للدائرة، وأشارت إلى استئنافه على بند الربط البياني وأرفق نسخة من مرئيات هيئة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات حول استقطاع نسبة (٥٪) على المبالغ المدفوعة لشركات الاتصالات الأجنبية من شركات الاتصالات المحلية، نظير استخدام شبكاتهم لتمرير الحركة الهاتفية الدولية، كما أرفق نسخة من اتفاقية مع شركة (...) للاتصالات بشأن الربط البياني، كما لم يرد من الهيئة إضافة لما سبق تقديمها.



وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ٢٤/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٦ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (مصاريف التأمين على الحياة للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م)، وبعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم أمامها تبين أن محل الاستئناف بخصوص هذا البند، ينحصر في طلب المكلف حسم مصروف التأمين على الحياة للأعوام محل النزاع، حيث يرى المكلف أنه مصروف مرتبط بنشاط الشركة لتعلقه بموظفي الشركة وهو من المزايا الوظيفية التي توفرها الشركة لموظفيها تحفيزاً لحسن الأداء، بينما ترى الهيئة أن مصروف التأمين على الحياة من المصاريف الشخصية وليس ضروريًا للنشاط مما يتوجب عدم حسمه. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن مصاريف التأمين على الحياة تعد من التكاليف المتکبدة لتحفيز الموظفين واستقطابهم، وحيث ثبت إتفاق المكلف للعمال محل الخلاف، وما كان الأصل عدم وجوب الزكاة على مال خرج من ذمة المكلف، فيحسم مصروف التأمين على الحياة للأعوام محل النزاع. ولا ينال من ذلك اعتبار الهيئة لهذا المصروف بأنه غير ضروري، حيث لم يؤسس ما ذهبت إليه الهيئة على سند شرعى أو نظامي يمكن الاستناد إليه، كما لا ينال من ذلك ما استند إليه القرار الابتدائي فيما ورد في المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام جبائية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨ هـ، حيث صدرت بتاريخ لاحق للأعوام محل الخلاف، فلا تسري أحكام اللائحة إلا على ما يقع من تاريخ نفاذها، ولا تنعطف آثارها على ما وقع قبلها إعمالاً مبدأ عدم رجعية القوانين، حيث كان الأمر كذلك، فإن الدائرة تقرر قبول استئناف المكلف بالإجماع في اعتبار مصروف التأمين على الحياة مصروفاً جائز الحسم للأعوام محل الخلاف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (تكاليف هواتف مفوترة ومبقة الدفع)، تبين أن محل الاستئناف ينحصر في طلب المكلف حسم تكاليف هواتف مفوترة ومبقة الدفع من الوعاء الزكوي والضريبي للأعوام ٢٠١٠ و ٢٠١١ م، حيث يرى المكلف أنها تكاليف متعلقة بالنشاط، بينما ترى الهيئة أنه قد تم رفض المصروف الذي لم يتم تقديم المستندات المؤيدة لحسمه. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إنه من المقرر نظاماً لجسم المصروف من الوعاء الزكوي، أن يكون مصروفاً فعلياً مؤيداً بالمستندات الثبوتية أو القرائن التي يمكن التأكد من صحتها، كما أن الخلاف في اعتماد هذه المصاريف بين الهيئة والمكلف خلافٌ مستندٌ، الأمر الذي يقتضي على المكلف بموجبه تقديم جميع المستندات المؤيدة لما يدعي به، وبالاطلاع على المستندات المرفقة بلائحة استئناف المكلف لم يتبين منها وجود مستندات تؤيد هذه المصاريف، كما لم يرد في القوائم المالية المرفقة للعام المالية ٢٠١٠ م، تفاصيل أو إيضاح لهذا البند، وحيث كان الأمر كذلك، فقد قررت الدائرة بالأغلبية رفض استئناف المكلف بخصوص هذا البند، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الخسائر المرحلة للعامين ٢٠١١ و ٢٠١٢م)، تبين أن محل الاستئناف، يكمن في طلب المكلف اعتماد الحساب الصحيح للخسائر المرحلة عن الأعوام محل الخلاف. وبتأمل الدائرة لما سبق، ويحيث إن النظر في هذا البند مرتبط بالبندين محل الطعن (مصارييف التأمين على الحياة/تكاليف هواتف مفوتة ومسبقة الدفع)، والتي يطلب المستأنف بتعديل الخسائر المرحلة بهما، وفقاً لما ورد في لائحة استئنافه، ويحيث تقرر بشأن هذين البندين المرتبطين بحساب المكلف للخسائر المرحلة، رفض الدائرة لاستئنافه بخصوص بند تكاليف هواتف مفوتة ومسبقة الدفع، وقبوله بخصوص بند مصارييف التأمين على الحياة، فعليه قررت الدائرة بالأغلبية قبول استئنافه باعتماد مبلغ الخسائر المرحلة بعد تعديلها بما قررته الدائرة بخصوص بند مصارييف التأمين على الحياة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ذمم دائنة تجارية لتمويل أصول ثابتة ومصاريف مستحقة لتمويل أصول ثابتة)، تبين أن محل الاستئناف، يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الذمم الدائنة التجارية لتمويل أصول ثابتة ومصاريف مستحقة لتمويل أصول ثابتة، بينما ترى الهيئة أنه قد تم إضافة الأرصدة؛ لأنها مولت أصولاً ثابتة تم حسمها من الوعاء. وبعد اطلاع الدائرة على القوائم المالية للمكلف تبين أن البنود محل الخلاف مصنفة ضمن الالتزامات المتداولة، ويحيث إن الأصل ارتباط الالتزامات المتداولة بتمويل الأصول المتداولة مالم يقم الدليل على خلاف ذلك، ويحيث لم تقدم الهيئة بينة معتبرة تربط هذه الالتزامات بأصول ثابتة، فإن الأصل الأخذ بإقرار المكلف وما تظهره القوائم المالية من اعتبار تلك الالتزامات ديوناً تجارية وليست قروضاً لتمويل أصول ثابتة، الأمر الذي تقرر معه الدائرة قبول استئناف المكلف بالأغلبية، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (دفعات من المساهمين وتمويل مرابحة التزام تأجير رأسمالي وقروض طويلة الأجل وأوراق الدفع ومطلوب لأطراف ذات علاقة وعمولة شريك مستحقة)، تبين أن محل الاستئناف، يكمن في طلب المكلف حسم دفعات من المساهمين وتمويل مرابحة التزام تأجير رأس مالي وقروض طويلة الأجل وأوراق الدفع ومطلوب لأطراف ذات علاقة وعمولة شريك مستحقة من الوعاء الزكيوي، كونها لم تستخدم في تمويل أصول ثابتة وإنما لتمويل رأس المال العامل للشركة، وبالتالي لا تخضع للزكاة حتى لو حال عليها الحول، بينما ترى الهيئة أنه قد تم إضافة ما حال عليه الحول من هذه البنود، استناداً إلى الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ. وبتأمل الدائرة لما سبق، ويحيث إنه من الثابت بموجب إقرار المكلف في لائحة استئنافه أن هذه المبالغ قد استخدمت في تمويل رأس مال الشركة العامل حال الحول عليها، وهذا ما يوجب الزكاة فيها، تطبيقاً لما تقرر من وجوب زكاة الدين على الدائن والمدين، ويحيث لم يكن اعتراف المكلف على إجراء الهيئة مرتبطاً بحولان الحول عليها وإنما لاعتبار أنها مولت رأس المال العامل، مما يتقرر معه وجوب الزكاة فيها لحولان الحول عليها. ويحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدرار أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثابة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدر هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (المبالغ المدفوعة لمقيمي دول مجلس التعاون الخليجي لا تخضع أساساً لضريبة الاستقطاع)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم خصوصه لضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لمقيمي دول مجلس التعاون الخليجي، وفقاً لأحكام الاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون الخليجي. وبتأمل الدائرة لما سبق، وبعد اطلاع على نظام ضريبة الدخل في المملكة يتبين أن تقرير دفع الضريبة بناءً على مفهوم الإقامة،



لا بمفهوم الجنسية؛ استناداً إلى نص المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي فلم يفرق النظام بين المواطن السعودي أو الخليجي بناءً على الجنسية في تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل، وعليه تخلص الدائرة إلى عدم قبول دفع المكلف فيما دفع به من عدم توجب ضريبة الاستقطاع على مواطني دول مجلس التعاون المقيمين في بلدانهم.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (عدم أحقيـة الهيئة في إجراء الريـوط والمطالـات الخاصة بـضـرـبة الاستـقطـاع لـعام ٢٠٠٩ لـلتـقادـم الـخـمـسـي)، تـبيـنـ أنـ محلـ الاستـئـنـافـ يـكـمـنـ فيـ طـلـبـهـ إـلـغـاءـ إـجـراءـ الـهـيـةـ بـالـرـيـطـ الضـرـبـيـ لـعـامـ ٢٠٠٩ـ بـعـدـ الأـجـلـ المـحدـدـ وـفـقـ نـصـ المـادـةـ (٦٥ـ)ـ منـ نـظـامـ ضـرـبـةـ الدـخـلـ.ـ وبـتـأـمـلـ الدـائـرـةـ لـمـاـ سـبـقـ،ـ يـتـبـيـنـ منـ نـصـوصـ النـظـامـ وـمـنـ طـبـيـعـةـ فـرـضـ وـتـحـصـيلـ الضـرـبـةـ المـسـتـقـطـعـةـ أـنـ عـدـمـ سـمـاعـ الدـعـوـىـ بـمـرـورـ خـمـسـ سـنـوـاتـ مـتـعـلـقـ بـالـضـرـبـةـ الـتـيـ يـتـمـ اـحـسـابـهـ عـلـىـ الدـخـلـ،ـ لـتـلـكـ الـتـيـ يـتـمـ اـسـتـقـطـاعـهـ عـلـىـ مـبـالـغـ مـدـفـوعـةـ لـغـيرـ مـقـيمـ فـيـ الـمـلـكـةـ،ـ حـيـثـ إـنـ المـادـةـ (٦٥ـ)ـ منـ نـظـامـ ضـرـبـةـ الدـخـلـ نـصـتـ عـلـىـ اـبـتـدـاءـ اـحـسـابـ الـمـدـةـ مـنـ هـنـاـيـةـ الـأـجـلـ المـحدـدـ نـظـامـاـ لـتـقـدـيمـ إـلـقـارـ الضـرـبـيـ عـنـ السـنـةـ الضـرـبـيـةـ،ـ مـاـ يـتـبـيـنـ مـعـهـ اـرـتـبـاطـهـ بـضـرـبـةـ الدـخـلـ وـعـدـمـ تـعـلـقـهـ بـضـرـبـةـ الاستـقطـاعـ وـالـتـيـ لـاـ يـلـزـمـ المـكـلـفـ تـقـدـيمـ إـلـقـارـ ضـرـبـيـ عـنـهـ،ـ وـعـلـيـهـ تـخـلـصـ الدـائـرـةـ إـلـىـ عـدـمـ قـبـولـ دـفـعـ المـكـلـفـ فـيـماـ دـفـعـ بـهـ مـنـ عـدـمـ أحـقـيـةـ الـهـيـةـ فـيـ فـرـضـ ضـرـبـةـ استـقطـاعـ بـعـدـ خـمـسـةـ أـعـوـامـ مـنـ تـارـيخـ اـسـتـقـطـاعـ الضـرـبـيـةـ عـلـىـ مـبـالـغـ مـدـفـوعـةـ اـسـتـنـادـاـ إـلـىـ نـصـوصـ النـظـامـيـةـ.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مبالغ تم تحديدها على المصاريـفـ وـلـمـ تـرـدـ ضـمـنـ الـأـرـصـدـةـ الدـائـنـةـ وـلـمـ يـسـتـقـطـعـ عـنـهـ ضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ مـنـ عـامـ ٢٠٠٩ـ حـتـىـ ٢٠١١ـ)ـ،ـ تـبـيـنـ أنـ محلـ الاستـئـنـافـ يـكـمـنـ فيـ طـلـبـ المـكـلـفـ عـدـمـ فـرـضـ ضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ عـلـىـ مـبـالـغـ تمـ تـحـمـيلـهـاـ عـلـىـ الـمـصـارـيـفـ وـلـمـ تـرـدـ ضـمـنـ الـأـرـصـدـةـ الدـائـنـةـ مـنـ عـامـ ٢٠٠٩ـ وـحـتـىـ ٢٠١١ـ،ـ وـيـؤـكـدـ المـكـلـفـ أـنـ هـذـهـ الـمـبـالـغـ جـاءـتـ مـقـابـلـ خـدـمـاتـ تمـ تـقـدـيمـهـاـ بـالـكـامـلـ خـارـجـ الـمـلـكـةـ.ـ وـبـالـرـجـوـ إـلـىـ ماـ نـصـتـ عـلـيـهـ المـادـةـ (الـثـانـيـةـ)ـ فـيـ الـبـنـدـ (٢ـ)ـ مـنـ الـفـقـرـةـ (٣ـ)ـ مـنـ الـلـائـحةـ الـتـنـفـيـذـيـةـ لـنـظـامـ ضـرـبـةـ الدـخـلـ،ـ حـيـثـ تـضـمـنـتـ تـقـدـيمـ خـدـمـةـ الـاتـصالـ الـهـاتـفيـ الـدـولـيـ مـنـ الـمـلـكـةـ،ـ وـبـعـدـ تـأـمـلـ الدـائـرـةـ فـيـ مـوـضـعـ النـزـاعـ،ـ يـتـبـيـنـ أـنـ تـحـدـيدـ مـدـىـ خـضـوعـ الـمـبـالـغـ مـدـفـوعـةـ لـجـهـاتـ غـيرـ مـقـيمـةـ لـضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ مـنـ عـدـمـ يـسـتـلـزـمـ مـعـرـفـةـ طـبـيـعـةـ الـأـعـمـالـ وـالـخـدـمـاتـ الـمـقـدـمـةـ،ـ شـامـلـةـ وـاقـعـةـ نـشـوـءـ مـصـدـرـ الدـخـلـ فـيـ الـمـلـكـةـ وـنـسـبـةـ الـضـرـبـةـ اـسـتـقـطـعـةـ مـسـتـوـجـبـ فـرـضـهـاـ بـمـوـجـبـ الـلـائـحةـ،ـ مـاـ يـسـتـلـزـمـ الرـجـوـ لـلـوقـائـعـ ذاتـ الـعـلـاقـةـ بـالـخـدـمـةـ الـمـقـدـمـةـ،ـ وـحـيـثـ إـنـ دـفـعـ المـكـلـفـ اـقـتـصـرـتـ عـلـىـ عـدـمـ خـضـوعـ الـمـبـالـغـ لـضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ كـوـنـ الـخـدـمـاتـ مـؤـدـاـتـ خـارـجـ الـمـلـكـةـ،ـ وـعـلـيـهـ وـبـاسـتـقـرـاءـ النـظـامـ وـالـلـائـحةـ الـتـنـفـيـذـيـةـ،ـ فـإـنـ الـأـصـلـ هوـ خـضـوعـ الـمـبـالـغـ مـدـفـوعـةـ إـلـىـ غـيرـ مـقـيمـ لـضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ حـالـ تـحـقـقـ الدـخـلـ مـنـ الـمـلـكـةـ،ـ وـاستـنـادـاـ إـلـىـ نـصـوصـ النـظـامـيـةـ ذاتـ الـعـلـاقـةـ بـضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ فـيـ نـظـامـ ضـرـبـةـ الدـخـلـ،ـ يـتـبـيـنـ أـنـ طـبـيـعـةـ الـخـدـمـةـ الـمـقـدـمـةـ مـنـ قـبـلـ الشـرـكـةـ غـيرـ مـقـيمـةـ خـاضـعـةـ لـضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ بـنـسـبـةـ ٥ـ%ـ،ـ كـوـنـ الـخـدـمـةـ تـهـدـيـفـ لـتـمـكـيـنـ عـلـمـاءـ شـرـكـةـ ...ـ)ـ مـنـ الـقـيـامـ بـالـاتـصالـ الـدـولـيـ الـخـارـجـيـ بـوـاسـطـةـ شبـكـاتـ مـتـواـجـدةـ خـارـجـ الـمـلـكـةـ،ـ وـحـيـثـ إـنـ الـمـعـولـ عـلـيـهـ نـظـامـاـ هوـ مـصـدـرـةـ الدـخـلـ،ـ وـحـيـثـ ثـبـتـ لـدـىـ الدـائـرـةـ تـحـقـقـ الدـخـلـ مـنـ مـصـدـرـ فـيـ الـمـلـكـةـ فـعـلـيـهـ تـفـرـضـ عـلـىـ المـكـلـفـ ضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ بـنـسـبـةـ ٥ـ%ـ،ـ الـأـمـرـ الـذـيـ تـقـرـرـ مـعـهـ الدـائـرـةـ بـالـأـغـلـيـةـ رـفـضـ استـئـنـافـ المـكـلـفـ وـتـأـيـيدـ الـقـرـارـ الـابـتـدـائـيـ فـيـماـ اـنـتـهـىـ إـلـيـهـ مـنـ نـتـيـجـةـ.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (عوائد القروض التي تم رسمتها ضمن الدفعات المقدمة للمساهمين عام ٢٠١٠ وعام ٢٠١١)، تـبـيـنـ أنـ محلـ الاستـئـنـافـ يـكـمـنـ فيـ طـلـبـ المـكـلـفـ عـدـمـ فـرـضـ ضـرـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ عـلـىـ عـوـائـدـ الـقـرـوـضـ الـتـيـ تـمـ رـسـمـلـهـاـ ضـمـنـ الـدـفـعـاتـ الـمـقـدـمـةـ لـلـمـسـاـهـمـيـنـ لـعـامـيـ ٢٠١٠ـ وـ ٢٠١١ـ.ـ وـبـتـأـمـلـ الدـائـرـةـ لـمـاـ سـبـقـ،ـ وـحـيـثـ إـنـ المـكـلـفـ يـسـتـنـدـ إـلـىـ اـتـفـاقـيـةـ تـجـنـبـ الـازـدواـجـ الضـرـبـيـ بـيـنـ الـمـلـكـةـ وـحـكـوـمـةـ فـرـنـسـاـ،ـ وـذـلـكـ فـيـماـ يـتـعـلـقـ بـعـوـائـدـ قـرـوـضـ لـبـنـكـ



...، وباطل الدائرة على أساس اعتراض المكلف والمتمثل في أنه لم يقم بسداد المبلغ المستحق لبنك ... وأن من قام بالسداد هو ... الكويتية، ومن ثم فإن المكلف مدين بهذا القرض وعوائده لشركة ... الكويتية، وحيث أقرت الهيئة في وجهة نظرها المثبتة في القرار الابتدائي بحقيقة عدم سداد المكلف لهذا القرض، وأنها فرضت ضريبة الاستقطاع على عوائده باعتبار أن المكلف قد سدد هذا المبلغ، وحيث إن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قد رتبها ضريبة الاستقطاع على واقعة الدفع، وهو الأمر الذي لم يتحقق في موضوع الخلاف، ولا ينال من ذلك استناد القرار الابتدائي إلى اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وفرنسا، حيث لم يثبت أمام الدائرة وجود حالة دفع للمبلغ محل الخلاف، فقد تقرر لدى الدائرة قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة. وأما بخصوص عوائد قروض تخص ... الكويت وحيث أنس القرار الابتدائي قراره بخصوص فرض ضريبة استقطاع على أن الطرفين ذوي علاقة، وأن واقعة القيد والاستحقاق تعد بمثابة الدفع، وحيث إن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قد رتبها ضريبة الاستقطاع على واقعة الدفع، وهو الأمر الذي لم يتحقق في موضوع الخلاف، فقد تقرر لدى الدائرة قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المطلوب لأطراف ذات علاقة)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف عدم إخضاع المطلوب للأطراف ذات العلاقة لضريبة الاستقطاع، للأسباب التي وردت في وقائع القرار الابتدائي، بينما ترى الهيئة صحة إجراءها بخصوص هذا البند للأسباب التي اشتملت عليها حيثيات القرار الابتدائي، وأكدت عليها في جواهها المقدم للدائرة، على استئناف المكلف. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إنه فيما يتعلق بالطلوب للطرف ذي العلاقة (شركة ... البحرين لعام ٢٠١٠م) بإجمالي مبلغ (٦٥٨،٦٧٦) ريال، يتبيّن للدائرة أن المكلف يطالب في بند إعادة التصنيف بين الطرف ذي العلاقة وبين حساب ... السودان، بعدم فرض ضريبة استقطاع على مبلغ (٥٧٠،٢٠٥٧) ريال، حيث يرى المكلف أنها لا تمثل واقعة دفع فعلي، وإنما تعديل لطبيعة المصاروف فقط دون حدوث مقاصلة وانخفاض المبالغ المستحقة للجهات غير المقيمة. كما أنه وبخصوص المطلوب لذات الطرف (شركة ... البحرين)، تبين أن المكلف يطالب أيضاً بعدم إخضاع عكس المصاروف وقدره (٣٠٨،٤٦٦) ريال لضريبة الاستقطاع؛ لأن ذلك يمثل عكس قيد وليس إعادة تصنيف، فيصبح كأن لم يكن، كما يطالب أيضاً بعدم إخضاع بند قيود التسوية لأرباح إعادة تقييم غير محققة ناتجة عن التغير في سعر الصرف والبالغة (٨٩٧،٧٦٧) ريال لضريبة الاستقطاع، وكلها مطلوبات عن الطرف ذي العلاقة (شركة ... البحرين)، وحيث إنه من المتقرر لدى الدائرة أن إعادة التصنيف أو القيد في الدفاتر لا يعد بمثابة دفع فعلي، فإن المبلغ المستحق من شركة ... السودان، لا يخضع لضريبة الاستقطاع لعدم تحقق واقعة الدفع المنصوص عليها نظاماً في وجوب استقطاع الضريبة حال تحققه. وفيما يتعلق بعكس المصاروف والمبالغ المتعلقة بأرباح إعادة التقييم غير المحققة، وحيث أشار القرار الابتدائي في عرضه لوجهة نظر المكلف إلى أن المكلف قد الممتثلة في الكشف رقم (٨) الملحق باعتراضه، وحيث لم تتف اللجنـة تقديم المكلف لهذا الكشف، ولم توضح طبيعة المستندات المطلوب تقديمها، وحيث قد المكلف المستندات المؤيدة لوجهة نظره، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المطلوب للطرف ذي العلاقة (شركة ... البحرين) بإجمالي مبلغ (٦٧٦،٦٥٨) ريال لضريبة الاستقطاع.

وحيث إنه بخصوص المطلوب للطرف ذي العلاقة (... البحرين لعام ٢٠١٠م)، بمبلغ (٤٦٤،٦٤٦،٨٥٣،٤٩١) ريال، تبين أن المكلف يطالب بعدم إخضاع المطلوب (لشركة ... البحرين ... البحرين ٢٠١٠م) لضريبة الاستقطاع في ثلاثة مبالغ هي: (دفعات مقابل خدمات مقدمة من جهات غير مقيمة متعددة مدفوعة من قبل مجموعة ... بالنيابة عن الشركة بمبلغ (٣٢٣،٧٧٢،٢٢٢).



ريال سعودي) وكذلك مبالغ (خدمات مستحقة مقدمة من مجموعة ... وغير مدفوعة حتى تاريخه بمبلغ (٢١٠، ٧٤٤، ٢٣)، ريال سعودي) وكذلك (إشعارات مدينة متعددة صادرة من مجموعة ... بمبلغ (٩٣، ٨٤٠، ٨٤٢) ريال سعودي). وبعد اطلاع الدائرة على ما احتواه القرار الابتدائي، وحيث أيد القرار الابتدائي المكلف في دفعه بتكرار إخضاع عدة عناصر من المبلغ محل الاعتراض لضريبة الاستقطاع مرتين، وأن هذه العناصر بحد ذاتها لا تخضع لضريبة الاستقطاع باعتبارها تمثل دعماً نقدياً من مجموعة ... وليس مقابل خدمات مقدمة للمكلف، وحيث حصر القرار الابتدائي المبالغ الخاضعة لضريبة الاستقطاع في الخدمات المقدمة من جهات غير مقيدة وخدمات مقدمة من مجموعة ...، وإشعارات مدينة صادرة من مجموعة ...، وحيث أنسن القرار الابتدائي نتيجته بإخضاع هذه المبالغ لضريبة استقطاع بعد تحقق الهيئة من مبالغها، على أن واقعة التسوية إلى قرض تعد بمثابة الدفع باعتبار أن الطرفين ذو علاقة، وحيث إنه من المقرر لدى الدائرة أن إعادة التصنيف أو القيد في الدفاتر لا يعد بمثابة دفع فعلي، فإن المبالغ التي حصرت اللجنة الابتدائية الخلاف بشأنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم تحقق واقعة الدفع المنصوص عليها نظاماً في وجوب استقطاع الضريبة حال تتحققها، فإن الدائرة تخلص إلى قبول استئناف المكلف بشأن اعتراضه على فرض ضريبة استقطاع على ما ذهبت إليه اللجنة الابتدائية في كونه خاصعاً لضريبة استقطاع بسبب تسويته إلى قرض، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وحيث إنه بخصوص المطلوب للطرف ذي العلاقة (شركة ... الكويت بمبلغ ٣٧٦,٨٠٠ ريال)، تبين أن المكلف يطالب بعدم إخضاع جزء من هذا المبلغ وقدره (٤٠٠,١٨٨) ريال لضريبة الاستقطاع؛ لأن هذا المبلغ عبارة عن إعادة تصنيف حساب عكس قيد). وحيث أسمت الهيئة إجراءها بفرض ضريبة استقطاع على هذا المبلغ باعتباره إعادة تصنيف، وأن إعادة التصنيف تتعلق بطريقة العرض والإفصاح في القوائم المالية، ولا تغير من طبيعة التعامل أو حقيقته، وحيث لم تثبت الهيئة حدوث واقعة الدفع فإن هذا المبلغ لا تتوجب عليه ضريبة استقطاع مما يتقرر معه قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وحيث إنه بخصوص بقية الأطراف ذوي العلاقة: (مجموعه ... بمبلغ (٣١٨,١٨٥) ريال وضريته (٤٧,٧٢٨) ريال عام ٢٠١٠م، و (مجموعه ... بمبلغ (١٩,٦٥٩,٢٤٧) ريال وضريته (٢,٩٤٨,٨٨٧) ريال عن عام ٢٠١٠م، و(شركة ... السودان لعام ٢٠١٠م بمبلغ (١١,٨١٤,٤٤٣) ريال) و (مجموعه ... بمبلغ (٨٨,٦٩٦,٩٨٥) ريال) و (...السودان بمبلغ (٣,٥٦٢,٥٠٠) ريال ضريبتها (٥٣٤,٣٧٥) ريال عام ٢٠١١م)، فيتبين للدائرة أن المكلف يدفع بخصوص هؤلاء الأطراف بعدم فرض ضريبة استقطاع عن المبالغ المقررة لكل طرف، بحجة أن هذه المبالغ لا تمثل واقعة دفع فعلي، حتى يمكن حساب استقطاع الضريبة عليها. وحيث أسس القرار الابتدائي نتيجته بإخضاع هذه المبالغ لضريبة استقطاع على أن إعادة التصنيف يعتبر بمثابة دفع فعلي، بالإضافة إلى عدم الركون للمستندات التي قدمها المكلف لبعض تلك المبالغ، وحيث إنه من المتقرر لدى الدائرة أن إعادة التصنيف أو القيد في الدفاتر لا يعد بمثابة دفع فعلي، مما يتقرر معه أن المبالغ التي أيدت فيها اللجنة الابتدائية فرض ضريبة استقطاع عليها لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم تحقق واقعة الدفع المنصوص عليها نظاماً في وجوب استقطاع الضريبة حال تحقّقها، وحيث لم يبين القرار الابتدائي في تسبّبه لرفض اعتراض المكلف على بعض المبالغ سبب عدم الركون للمستندات التي قدمها المكلف، ولم يوضح طبيعة المستندات المطلوب تقديمها، فإن الدائرة تخلص إلى قبول استئناف المكلف بشأن اعترافه على فرض ضريبة استقطاع، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على خدمات مدرجة ضمن الإنشاءات تحت التنفيذ بمبلغ ١,٥١٨,٣٧٩ ريال عن العامين ٢٠١٩م و ٢٠١٠م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع كامل المبالغ المدفوعة لشركة (... في سويسرا) وشركة (... في الصين) وشركة (... في البحرين)، لضريبة الاستقطاع. وبتأمل الدائرة لما سبق وباطلاع الدائرة على المستندات المرفقة للبنود محل الخلاف، تبين أنه فيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة لشركة (... في سويسرا) وشركة (... في الصين)، لم يقدم المكلف ما يبين ما هو مخصص للخدمات وما هو مخصص للبضاعة وبالتالي عدم القدرة على تحديد الأعمال المصاحبة للبضاعة، وعليه تخلص الدائرة إلى تطبيق نص الفقرة (٦) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمتضمنة تحديد نسبة ١٠٪ كتقدير لإيرادات الأعمال المصاحبة للمبالغ محل الاعتراض، وعليه تخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وخضوع ما نسبته ١٠٪ من إجمالي المبالغ المدفوعة إلى ضريبة استقطاع بما نسبته ٥٥٪. وفيما يتعلق بالدفعات المقدمة لشركة (... في البحرين)، وحيث إن مستندي ولم يقدم المكلف المستندات التي تمكن الدائرة من التتحقق من الاسم الحقيقي للشركة أو ما يمكن من ربط المبالغ الخاصة للضريبة للجهات المحولة لها بحسب ما ورد في استئناف المكلف، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة بالأغلبية رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي فيما يتعلق بالدفعات المقدمة لهذه الشركة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على البنود المستأنف عليها؛ لأن نشوء الغرامات كان بسبب وجود اختلاف في وجهات النظر، كما يطالب المكلف باحتساب غرامة التأخير بدءاً من تاريخ استلام الريلط وليس من تاريخ الموعود النظامي للإقرار، بينما ترى الهيئة أنه تم فرض الغرامة طبقاً للمادة رقم (١/٧٧)، من النظام الضريبي والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام. وبتأمل الدائرة لما سبق وحيث نصت المادة (السابعة والسبعين) في الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل على أنه "أ- إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالثلثة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعدلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد". كما نصت الفقرة (ج) من المادة (الثانية والستين) من نظام ضريبة الدخل على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية: ١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب. ٢- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسددها للمصلحة كما هو مطلوب". وحيث نصت الفقرة (أ/ه) من المادة (الثانية والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير في الحالات الآتية، ومن ذلك التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرين أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع المستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع". الأمر الذي تقرر معه الدائرة عدم توجّب غرامة التأخير التي تم احتسابها على ضريبة الاستقطاع في البنود التي تم تأييد استئناف المكلف فيها لسقوط أصلها وفيما يخص غرامات التأخير التي رُفض فيها استئناف المكلف فتقرر الدائرة رفض طلبه بعدم فرض غرامات تأخير عليها.

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٢٦) لعام ١٤٣٨ هـ

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (جسم مصاريف التأمين على الحياة من الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١م)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (جسم تكاليف هاتف مفوتة ومسبقة الدفع)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (الخسائر المرحلة للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١م)، بتقرير اعتماد مبلغ الخسائر المرحلة بعد تعديليها بما قررته الدائرة بخصوص بند مصاريف التأمين على الحياة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (جسم ذمم دائنة تجارية لتمويل أصول ثابتة ومصاريف مستحقة لتمويل أصول ثابتة من الوعاء الزكوي). ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- رفض استئناف المكلف، بشأن بند (إضافة دفعات من المساهمين وتمويل مراقبة التزام تأجير رأسمالي وقروض طويلة الأجل وأوراق الدفع ومطلوب لأطراف ذات علاقة وعمولة شريك مستحقة ضمن المصاريف المستحقة من الوعاء الزكوي)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- رفض استئناف المكلف بشأن بند (عدم خصوص المبالغ المدفوعة لمقيمي دول مجلس التعاون الخليجي لضريبة الاستقطاع)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- رفض استئناف المكلف بشأن بند (عدم أحقيته في إجراء الربوط والمطالبات الخاصة بضريبة الاستقطاع لعام ٢٠٠٩ للتقادم الخمسي)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٨- رفض استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (المبالغ التي تم تحميلاً على المصاريف ولم ترد ضمن الأرصدة الدائنة ولم يستقطع منها ضريبة استقطاع من عام ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٩- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (عوائد القروض التي تم رسميتها ضمن الدفعات المقدمة للمساهمين للعامين ٢٠١٠ م - ٢٠١١م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١٠- بشأن بند (المطلوب لأطراف ذوي علاقة):



- قبول استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المطلوب للطرف ذي العلاقة (شركة ... البحرين لعام ٢٠١٠م) بإجمالي مبلغ (٦٥٨،٦٧٦،٨٠) ريال لضريبة الاستقطاع.
- قبول استئناف المكلف بشأن بند الطرف ذي العلاقة (... البحرين لعام ٢٠١٠م)، بمبلغ (٤٩١,٨٥٣,٦٤٦) ريال، في اعتراضه على فرض ضريبة استقطاع على ما ذهبت إليه اللجنة الابتدائية في كونه خاضعاً لضريبة استقطاع بسبب تسويته إلى قرض، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- قبول استئناف المكلف، بشأن المطلوب بند الطرف ذي العلاقة (شركة ... الكويت بمبلغ ٣٧٦,٨٠٠ ريال)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- قبول استئناف المكلف بشأن بقية الأطراف ذوي العلاقة (مجموعة ... بمبلغ ٣١٨,١٨٥) ريال وضريبته (٤٧,٧٢٨) ريال عام ٢٠١٠م، و (مجموعة ... بمبلغ ١٩,٦٥٩,٢٤٧) ريال وضريبته (٢,٩٤٨,٨٨٧) ريال عن عام ٢٠١٠م، و(شركة ... السودان لعام ٢٠١٠م بمبلغ ١١,٨١٤,٤٤٣) ريال و (مجموعة ... بمبلغ ٨٨,٦٩٦,٩٨٥) ريال) و (... السودان بمبلغ (٣,٥٦٢,٥٠٠) ريال ضريبتها (٥٣٤,٣٧٥) ريال عام ٢٠١١م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١١- بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على خدمات مدرجة ضمن الإنشاءات تحت التنفيذ عن العامين ٢٠١١م و ٢٠١٠م):
  - قبول استئناف المكلف فيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة لشركة (... في سويسرا) وشركة (... في الصين)، بتقرير خصوص ما نسبته ١٠% من إجمالي المبالغ المدفوعة إلى ضريبة استقطاع بما نسبته ٥%.
  - رفض استئناف المكلف بالأغلبية، فيما يتعلق بالدفعات المقدمة لشركة (... في البحرين)، وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة بشأنه.
- ١٢- فيما يتعلق ببند (عدم فرض غرامة التأخير للمبالغ المستقطعة)، تقرر الدائرة صحة فرض الغرامة بشأن البنود التي لم يقبل استئنافه فيها، وإلغاء الغرامة بشأن البنود التي تم تأييد استئناف المكلف فيها لسقوط أصلها. وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٨٥)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٥١٣-٢٠١٣)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٦١

مناطق استحقاق البدلات والأجور مرتبطة بوجود علاقة عمل بين عامل ورب عمل، لا بين الشركاء.

المبدأ رقم ١٦٢

القاعدة عند التعامل في المعالجة الزكوية لحساب جاري الشركاء تقوم على إضافته للوعاء الزكوي ويتم التأكيد من حولان الحول من خلال إضافة رصيد أول المدة أو آخرها أيهما أقل.

الواقع:

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

إنه في يوم الأربعاء، ٢٠/٢/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٢٠ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٢٥/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/١٠/١٩ هـ، الموافق ٢٠١٧/٠٧/١٣ م، من / شركة ...، محاسبون ومراجعون قانونيون، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٢٣) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في الدعوى رقم (٤٧٩١/٢٢) المقامة من المستئنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/شركة ...، محاسبون ومراجعون قانونيون، على الرابط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - تأييد الهيئة في الإجراء الذي اتبعته معالجة بند مكافآت سنوية زائدة عن ٥% من صافي الربح وفقاً لحيثيات القرار.



- ١- تأييد الهيئة في إضافة فرق تأمينات اجتماعية ورواتب سكن الموظفين للوعاء الزكوي وفقاً لحيثيات القرار وبالمبالغ الواردة فيه.
- ٢- تأييد الهيئة في إضافة تكاليف إيجارات سكن الشركاء الخاص والتأمين الطبي للوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٣- تأييد الهيئة في إضافة تذاكر ومصاريف سفر وإقامة للوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٤- تأييد الهيئة في إضافة مصاريف هدايا وإكراميات وتبrellas ومصاريف إدارية للوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٥- تأييد الهيئة في إضافة مصاريف هدايا وإكراميات وتبrellas ومصاريف إدارية للوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٦- تأييد المكلف في قبول مصروف التأمين الطبي للموظفين وعائلياتهم كمصروف جائز الجسم من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.
- ٧- تأييد الهيئة في إضافة الزكاة المدفوعة في عامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٨- زوال الخلاف بين الطرفين حول بند ربح بيع موجودات ثابتة وفقاً لحيثيات القرار.
- ٩- تأييد الهيئة في إضافة رصيد الجاري المعدل المدور إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ١٠- زوال الخلاف بين الطرفين حول بند الاستثمارات وفقاً لحيثيات القرار.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...، محاسبون ومراجعون قانونيون)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف على بنود استئناف علماً تضمنت ما ملخصه الآتي:
- ١- بند المكافئة السنوية الزائدة عن ٥% من صافي الربح للأعوام من ٢٠٠٩م، ٢٠١٠م، ٢٠١١م، حيث يعترض المكلف على عدم حسم الهيئة لتلك المبالغ الخاصة بالمكافآت لتلك الأعوام، وقيامها بتعديل صافي الربح بعدم استبعاد المبالغ المدفوعة لتلك المكافآت بالرغم من أنها كانت مصروفة بموجب لائحة لدى المكتب، ومعتمدة من قبل وزارة العمل، وأن اختلاف المبالغ من سنة لأخرى قائمه على أساس أن تلك المكافآت تعتمد على نتائج تقييم وأداء الموظفين الذين يقومون بأداء مهام المكتب القائمة على المراجعة، وبالتالي يكون هناك تفاوت في مقدار تلك المكافآت من سنة لأخرى حسب الجهد والتقييم للأداء، وعليه فإن إجراء الهيئة بعدم استبعاد مبالغ تلك المكافآت وقيامها بتعديل صافي الربح دون الأخذ في الاعتبار أنها مصروفات تکبدتها المكتب، لا يتفق مع الإجراء السليم الذي يقتضي باعتبارها مصروفًا جائز الجسم.
- ٢- بند فرق تأمينات اجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، ويتمثل اعتراض المكلف في عدم احتساب كامل فرق التأمينات الاجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، على نحو ما جاء به إقرار المكلف، لا على أساس ما قامت بالربط عليه، وذلك لأن الفرق الذي لم يحتسب ضمن تلك المبالغ، جاء بالنظر لوجود أجور موظفين مؤقتين في فترة التجربة، لكي يتم إلحاقهم فيما بعد بوظائف دائمة، بعد ثبوت كفاءتهم للعمل لدى المكتب، وذلك متفق مع اللائحة المعتمدة الخاصة بالفترة التجريبية، وبالتالي لا يكون هناك ما يمنع في استبعاد الفرق بين الأجور الخاصة للاشتراك المتمثلة في الراتب الأساسي وبدل السكن المضاف له باعتبارها الأجور الأساسية، وما يضاف إلى تلك الأجور والرواتب التي تمثل مبالغ مستحقة للموظفين المؤقتين.
- ٣- بند تكاليف بدل إيجارات الشركاء للسكن الخاص والتأمين الطبي، للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، حيث يرى المكلف أن إيجارات السكن تمثل مصروفات فعلية تکبدتها المكتب، بالنظر إلى أنها مصروفات حقيقة فعلية دفعت عن الشركاء العاملين في المكتب، والتأمين الطبي الخاص بهم، وبالتالي لا يوجد سبب لاستبعاد تلك المصروفات التي تکبدتها المكتب في سبيل تحقيق أعماله ونشاطه، وأن القول بأن العقارات المستأجرة قد كانت لتعامالت بين أطراف غير مستقلة لا يغير من اعتبارها مصروفًا.
- ٤- بند تذاكر ومصاريف سفر وإقامة غير معتمدة للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، حيث يتمثل الاستئناف بشأنها إلى التأكيد على أنها مدفوعات لتذاكر أديت إلى وكالات سفر في المملكة، بالإضافة إلى مصاريف الإقامة عن الانتدابات



والمأموريات، التي تكون من ضمن ما يلزم القيام به من أعمال للمكتب، والتي يؤديها الشركاء والموظفون بمراجعة حسابات العملاء في مناطق مختلفة من المملكة، لأداء تلك المهام مما يجعلها مصروفات فعلية مرتبطة بنشاط المكتب، وبالتالي يتغير حجمها، باعتبارها مصروفات لازمة لتحقيق إيرادات المكتب، فتحسّن من صافي الربح العام، إضافة إلى مدفوعات مبالغ التذاكر لعائلات الشركاء والموظفين، التي تكون ضمن المصروفات الجائزة الجسم باعتبارها التزامات على المكتب عند تعاقده مع موظفين، فتصبح تلك المدفوعات الخاصة بالتذاكر ومصاريف السفر والإقامة مصروفات مرتبطة بتحقيق الإيرادات، فلا يكون إجراء الهيئة بعدم حجمها من الوعاء الزكوي إجراءً سليماً، خصوصاً وأننا قدمنا للهيئة بياناً تحليلياً بتكليف تلك المصروفات للسفر والإقامة وأسماء المستفيدين والمبالغ الخاصة بكل منهم.

- ٥- بند مصاريف هدايا وإكراميات وtributes مصاريف إدارية، يتمثل اعتراض المكلف في عدم قيام الهيئة باعتماد مصاريف الإكراميات والtributes بمبلغ (٢٠٤,٧٦٧) ريال، ومبلغ (١٥٣,٦٩٣) ريال، لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ م، على التوالي، ومصاريف هدايا وإكراميات بمبلغ (٢٠٤,١٦٧) ريال، ومصاريف إدارية بمبلغ (٤٨٥,٩٩٥) ريال لعام ٢٠١١ م، بالنظر إلى أن تلك المصروفات تشكل مصاريف وجبات غداء عمل وإفطار جماعي للموظفين خلال شهر رمضان، ومصاريف القهوة والشاي المقدمة للموظفين أثناء أداء العمل، بالإضافة إلى الهدايا التشجيعية، وأما التributes فهي مدفوعة للمساعدة ولجمعيات وجهات مختلفة، وأنه سبق وأن قدم بياناً تفصيلياً للtributes والإكراميات المدفوعة، وبالتالي لا يكون هناك سبب لعدم حسم تلك المصروفات من الوعاء الزكوي في الأعوام محل النزع.

- ٦- بند مخصص الزكاة لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ م، حيث يتمثل استئناف المكلف باعتراضه على إضافة الهيئة مبلغ (١٠١,٥٨٦) ريال، ومبلغ (٤,٨٠٤) ريال، كفروقات زكاة لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ م، مما نشأ عن تعديل الهيئة لصافي الربح الخاضع للزكاة بموجبه، في حين أن المكلف يؤكد أنه تم تقديم القوائم المالية والمصروفات المحملة في مرحلة مناقشة الحسابات لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ م، والمكتب لم يحمل تلك المبالغ على مصروفات العامين محل النزع، وبالتالي في أن صافي الدخل المدرج في الوعاء الزكوي، لا يتضمن مخصص الزكاة، إذ يتم احتساب الزكاة بإضافة صافي الدخل قبل خصم مخصصها، وبالتالي فإن فروقات الزكاة التي استنتجتها الهيئة وعدلت بها صافي الربح، لم يكن مبنياً على حقيقة و الواقع ما ظهره حسابات المكتب في ضوء عدم تقديم الهيئة لأي بينة ثبتت استبعاد مبالغ تلك المخصصات، على أساس ما تم إيضاحه من مسلك المكتب في التعامل مع تلك المخصصات وشمولها ضمن الوعاء الزكوي، وعلى نحو ما سلكه المكتب في ذلك الشأن للتعامل مع تلك المخصصات.

- ٧- بند جاري الشركاء المعدل بإيجار الشركاء الخاص المتعلق بالعام ٢٠١١ م، حيث يتمثل اعتراض المكلف على تأييد القرار لموقف الهيئة بإضافة رصيد جاري الشركاء عن العام ٢٠١١ م، بالرغم من عدم حولان الحول عليهما، وذلك لأن القاعدة في احتساب الزكاة على جاري الشركاء تمثل في إضافة الرصيد الأقل في أول المدة أو آخر المدة إلى وعاء الزكاة، وحيث إن هذه الأرصدة تم قيدها خلال عام ٢٠١١ م كما هو واضح في حسابات الشركاء السابق تقديمها للهيئة، فإن ذلك يعني عدم صحة إضافتها للوعاء، لعدم تمام حولان الحول عليهما، وأنه حتى بافتراض ما عدلته الهيئة به رصيد ذلك الحساب فقد جرى استبعاد الرصيد الأقل في أول المدة، وأضافت الرصيد في آخر المدة وهو الأعلى من الرصيد في أول المدة البالغ من خلال حساباتنا مقدار (٩٨٥,٥٨٦) ريال.

كما أضاف المستأنف ضمن طلباته، التأكيد على أن تقوم الدائرة بحث الهيئة على تنفيذ ما أيدته اللجنة الابتدائية مصداة القرار، بخصوص اعتراض المكلف على اعتماد المبالغ الخاصة بالتأمين الطبي لعائلات الشركاء وعائلات الموظفين، للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م، إضافة إلى طلبه من الدائرة بحث الهيئة لتعديل الربط بإضافة رواتب فرع الرياض، وخصمهما من الوعاء على نحو ما جاء في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية.



وحيث تلخصت دفعه واعتراضات المكلف وطلباته بخصوص الاستئناف محل النظر على النحو السابق بيانه، فقد طلبت الدائرة من الهيئة رد على ما تضمنته لائحة المستأنف من اعتراضات على البند المثار من قبله، وبعد فحص الدائرة المذكورة الرد الواردة من الهيئة بتاريخ ١٤٤١/١١/٠١هـ، في موضوع الاستئناف محل النظر والبند الم تعرض عليه ضمن لائحة المستأنف تبين من خلال المذكورة الجوابية أن الهيئة تؤكد على وجهة نظرها التي قدمتها بخصوص تلك البند الم تعرض عليها أثناء نظر الاعتراض من المكلف أمام اللجنة الابتدائية، وأنها تتمسك بصحبة وسلامة إجرائها بخصوص البند محل الاستئناف، وأن قرار اللجنة قد جاء متوافقاً مع أحكام النظام، وبالتالي تتمسك الهيئة في ما انتهى إليه ذلك القرار، أخذًا في الاعتبار أن ما أثاره المكلف لم يخرج عما سبق وأن أبداه أمام لجنة الاعتراض الابتدائية، وقد أجابت الهيئة عنه في حينه، وبالتالي تطلب الهيئة من الدائرة تأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه ورفض استئناف المكلف في شأن البند الم تعرض عليه.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بعد أن تقرر أن موضوع الاستئناف قد أصبح جاهزاً للنظر فيه بعد أن قدرت الدائرة أن لائحة الاستئناف والرد عليها وما تضمنته الأوراق المرفقة بملف القضية كافية لتكوين قناعتها للبت في موضوع النزاع الخاص بالبند محل النظر، فقد خلصت الدائرة في شأنها إلى ما يأتي:

١ - بند المكافأة السنوية الزائدة عن ٥% من صافي الربح للأعوام من ٢٠٠٩م، ٢٠١٠م، ٢٠١١م، بعد نظر الدائرة في استئناف المكلف بشأنه ورد الهيئة على ما ذكره استناداً إلى اكتفائهما بما كان أثناء جلسة الاستماع والرافعة أمام لجنة الاعتراض، فقد تبين لها أن تلك المكافآت التي يبذلها المكلف للموظفين لديه، والتي تزيد عن المبلغ الذي قبلته الهيئة كحد لاعتباره مصروفًا جائز الجسم لا يمثل في جوهره نزاعاً على المبدأ في اعتباره مصروفًا، وبالتالي لم يكن تبعاً لذلك تصور ذلك النزاع باعتباره أيضاً نزاعاً مستندياً يرتبط بتقديم الوثائق التي ثبتت حقيقة المبالغ التي تم صرفها كمكافآت، وحيث إن اعتبار الحد فيها كمصرف قابل الجسم يتمثل في مقدار (٥%)، لا يستند إلى بينة معتبرة لعدم صحة حسم ما يتجاوز ذلك الحد باعتباره مصروفًا جائز الجسم عند احتساب الوعاء الركيوي، ما دام أن الخلاف لم يكن في منازعة على حقيقة ذلك المتصروف، على نحو ما سبق بيانه، وبالتالي فإن تجاوز تلك النسبة إلى ما يصل لقرابة (٢٤%) على أساس ما حققته اللجنة الابتدائية، لا يعد مرتبًا لعدم استبعاد ذلك المتصروف من وعاء الزكاة في حدود تلك النسبة، إذا ما أخذ في الاعتبار طبيعة المكافأة المرتبطة بمجهود وعمل الموظف المراجع للحسابات وتدقيقها الذي يتولاه المكتب في نشاطه وأعماله، وعليه خلصت الدائرة في شأن ذلك الاعتراض إلى تقرير قبوله كمتصروف جائز الجسم من واقع ما قدمه المكلف في إقراره.

٢ - بند فرق تأمينات اجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، بعد نظر الدائرة في استئناف المكلف بشأنه ورد الهيئة على ما ذكره استناداً إلى اكتفائهما بما كان أثناء جلسة الاستماع والرافعة أمام لجنة الاعتراض، فقد تبين لها أن المكلف لا يعترض على جميع ما يشتمله ذلك البند، وإنما كان اعتراضه قائماً على أساس عدم استبعاد مبالغ عقود العمالة المؤقتة التي كانت تحت التجربة، التي لا تشملها مبالغ الاشتراكات المدفوعة للتأمينات الاجتماعية، بالنظر إلى أنهم عمال تحت التجربة، ولم يتبعن للمكتب خلال تلك الفترة صلاحيتهم للعمل والتعاقد معهم إلا بعد إمضاء



فترة التجربة، وحيث إن عدم الاشتراك لمثل تلك العمالة المؤقتة لدى التأمينات الاجتماعية لا يعد سبباً كافياً في عدم تحقق ذلك المتصوف ودفعه من المكتب لتلك العمالة أثناء فترة التجربة، خصوصاً وأن الاشتراك لدى الهيئة يعد قرينة قد يترجح بدليل أو شواهد أخرى ما يثبت بها صحة وجود تلك المصروفات باعتبارها أجور عمالة مؤقتة صرفت أثناء فترة التجربة، وحيث قدم المستأنف ما يفيد لدى قناعة الدائرة بتحقق تلك المصروفات وبذل لها، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة اعتبار تلك المصروفات الخاصة بأجور العمالة المؤقتة، مصاريف جائزه الجسم عن الأعوام محل الخلاف.

- ٣ - بند تكاليف بدل إيجارات الشركاء للسكن الخاص والتأمين الطبي، للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م، بعد نظر الدائرة في استئناف المكلف بشأنه ورد الهيئة على ما ذكره استناداً إلى اكتفائها بما كان أثناء جلسة الاستماع والرافعة أمام لجنة الاعتراض، فقد تبين لها أن النزاع الخاص بإيجارات الشركاء في نظر المكلف له بأنها مصروفات متحققة ولازمة لغاولة الشركاء لأعمالهم، شأنها شأن أي تكاليف أخرى، وأن الهيئة تعترض على ذلك بالنظر إلى أن القيمة الإيجارية المدفوعة من المكتب هي من قبيل توزيع الربح وليس عبءاً على ربع العام، خصوصاً وأنها مخصصة لسكن بعض الشركاء، وأن قيد المكلف لها بقيمتها الإيجارية واحتسابها على حساب جاري الشركاء المدين لديه، يرتب عدم إضافتها للوعاء الزكوي فيما يخص الشريك ...، كما أن الهيئة ترى أن هذه العقارات المستأجرة من الشركاء مملوكة لهم، ف تكون تلك الصورة محققة لمعاملات غير مستقلة، وتفتقر إلى الموضوعية في تحديد الإيجار العادل لها، إضافة إلى أن تلك الإيجارات بتلك الصورة تمثل دخلاً إضافياً للشركاء، يتعين معه الاعتراف به ضمن الإقرار الزكوي الخاص به، ولذلك لا يمكن النظر إليه باعتباره مصروفاً جائز الجسم، وحيث إنه بعد نظر الدائرة محل النزاع بين أطرافه على نحو ما سبق بيانه، وحيث إن الأصل المتقرر في مسائل الشركات أن ما تدفعه الشركة للشركاء فيها يعد توزيعاً للربح، وأن ما يمكن حسمه كمصاريف لقاء مدفوعات مقدمة ينحصر في المبالغ التي يقبل في حدودها حسمها كمصاريف عندما تؤدي للشريك الذي يتولى الإدارة، فإن ذلك يعد أجرًا مرتبطاً بوصفه مديرًا لا بوصفه شريكاً، إذ يمكن أن يعطى ذلك الأجر لو قامت الشركة بайлوك مهمة إدارتها للغير، أو ما كان من نفقات ومصاريف تدفعها الشركة للشريك مثلاً عند قيامه بتوريد خدمات أو مواد أو تنفيذ أعمال مادية لمصلحة مشروع الشركة، فمثل تلك المصاريف عند دفعها للشريك من أجل قيام الشركة بأعمالها لا تعد توزيعاً للربح، بالنظر إلى أنها دفعت كمصاريف استلزمتها أعمال الشركة لاحتاجتها لها في مباشرة نشاطها، وأما ما يخرج عن تلك الصور فلا يمكن النظر إليه إلا باعتباره ربحاً موزعاً للشريك تحت أي تسمية كانت، وحيث إن قيام المكتب (الشركة ...) بمنح بدل الإيجار للشريك فيها يتعين معه عدم سلامته احتسابه كمصارف، بل هو ميزة ومنحة أعطيت للشريك إذ إن ذلك البدل للإيجار لا علاقة له بممارسة الشركة لنشاطها (المهني) المتمثل في قيامها بمراجعة وتدقيق القوائم المالية لعملائها، فلا يمكن تبعاً لذلك اعتباره مصروفاً جائز الجسم من الوعاء الزكوي للشركة (مكتب المحاسبة المรخص)، أي أنه لا يشكل مصروفاً لازماً لتحقيق إيرادات الشركة بالنظر لطبيعة العمل المهني الذي يقوم به الشركاء المخصوصون بمزاولة ذلك النشاط حيث إن طبيعة عمل الشركة فيما بينهم تقتضي قيام كل منهم بمراجعة حسابات ملفات العملاء تمهيداً لإبداء رأي المكتب في تلك القوائم. وعلى ذلك فإنه لما كان الثابت من طبيعة عمل الشركاء المهنيين أن ما يجمعهم عند أدائهم للعمل قائماً على أساس ما يبذله الشريك من جهد شخصي وإخراجه بعد ذلك باسم المكتب، وحيث إن المقصود بالمصروف المعتبر لجسمه من الوعاء ارتباطه بالعمل المهني ذاته الذي يقوم عليه نشاط الشركة في ممارسة أعمال المراجعة والتدقيق للقوائم المالية للعملاء، وحيث إن بدل الإيجار المنوح للشركاء لا يمكن اتصافه بذلك الوصف كمصاروف جائز الجسم عند منحه للشريك لعدم ارتباطه بتحقيق الإيراد للشركة كما هو الحال مثلاً عند انتقال الشريك لفحص ملفات وحسابات عميل خارج المنطقة التي يوجد فيها مقر الشركة إذ إن مثل تلك المصروفات وما يشار إليها هي المرتبطة بتحقيق الإيراد للشركة، وليس بدل الإيجار المنوح للشريك والذي يمثل في حقيقته ميزة معطاة من الشركة للشريك، إضافة إلى أن المبلغ المدفوع على ذلك النحو لا يمكن النظر إليه باعتباره جزءاً من الأجر المعطى للشريك الذي يساهم بأعمال إدارة الشركة وتسيير أمورها في سبيل قيام الشركاء في المكتب بأداء عملهم المرتبط



بالمهنة المحاسبية التي يقوم عليها موضوع وجود الشركة بينهم، فأساس صرف ذلك البدل وتوزيعه للشركاء لا يرتبط ب مباشرة الشريك لعمل من أعمال الإدارة للمكتب القائم على ممارسة النشاط المهني لمجموع الشركاء فيه، وحيث إن تلك الأعمال المهنية يتتقاضى عليها المكتب مقابل أتعاب من عمالاته تكون هي الإيراد الأساسي في نشاط المكتب، وبالتالي تقدر أرباحه منها بعد حسم المصروفات المرتبطة بتحقيق ذلك الإيراد وتوزيع الربح بين الشركاء في المكتب على ما اتفقا بشأنه فيما بينهم، فإن بدل الإيجار المتصروف للشركاء لا يمثل مصروفًا لازمًا لتحقيق الإيراد للمكتب، وإنما هو منحة ومزية أعطيت للشريك مما يتعين معه اعتبارها توزيعًا للأرباح فلا يصح بذلك استبعادها من الوعاء الركيوي تأسيسًا على أنها مصروف جائز الجسم على نحو ما سبق بيانه. كما أن ذلك الاستنتاج الذي انتهت إليه الدائرة في التعامل مع بدلات الإيجار المنوحة من الشركة للشركاء، وعدم اعتبارها مصروفًا جائز الجسم لا يشكل عليه القول المبدى من المكلف بوجود فتوى تتضمن أن ما يأخذه الشريك من بدل سكن أو راتب أو بدل مواعصلات يتعين حسمه من الوعاء مثله مثل رواتب العمال وما يصرف لهم من بدلات مع مراعاة ما يكون لنظائهم، ذلك أن المستفاد من مضمون تلك الفتوى أن مماثلة احتساب تلك البدلات كأجور ورواتب من جنس ما يعطى للعاملين والموظفين مرتبط بتحقق بذل العمل لذلك الشريك لتسهيل عمل الشركة وإدارتها وبالتالي فإن إسقاط مضمون الفتوى على كل مبلغ يعطى للشركاء من الشركة دون أن يرتبط بعمل الشريك في إدارة الشركة واستبعاده عن عمله المهني كشريك سيكون قياسًا مع الفارق على ما يعطى للشريك كما لو أنه أجر مماثل لما يحصل عليه الموظفين والعمال في المنشأة؛ إذ إن ما يعطى للشريك مقابل عمله المهني هو ربح بالنظر إلى أنه لا وجود لعلاقة عمل بين الشريك والمكتب. إذ إن مناط استحقاق تلك البدلات والأجور مرتبط أيضًا بوجود علاقة عمل بين عامل ورب عمل، وهي العلاقة التي لا وجود لها بين الشركة والشركاء عند مزاولتهم لأعمالهم المهنية التي يتتقاضون عنها تحت مظلة الشركة، مقابل أتعاب عن عملهم المهني ليتم اقتسام نتيجته الربحية فيما بعد بين الشركاء بحسب اتفاقيهم. ولا ينال في صحة هذا الاستنتاج أيضًا مناقشة اللجنة المصدرة للقرار من سلامة توجيه الهيئة في عدم حسم مبالغ الإيجارات بأنها غير موضوعية في مبالغها أو أنها كانت مدفوعة لأطراف ذوي علاقة، إذ يكفي أنها فيحقيقة تكيفها أنها توزيع للربح من الشركة للشركاء على نحو ما سبق تفصيله، وحيث كان من المتقرر في قضاء الاستئناف الأخذ بتأييد القرار في نتيجته مع تعديل أسبابه، وحيث كان المتحصل مما سبق أن الاكتفاء باعتبار ما تم تقريره من احتساب تلك البدلات كما لو كانت توزيعًا للربح على الشركاء وليس أجرة كرواتب الموظفين العاملين في المكتب لأن الشريك ليس أجيرًا في ممارسة عمله المهني في المكتب، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة بالأغلبية اعتبار صحة ما انتهى إليه القرار من عدم اعتبار بدلات الإيجار المنوحة من الشركة للشركاء مصروفًا جائز الجسم من الوعاء الركيوي للشركاء المكلف.

وأما ما يتعلق بالعنصر الآخر المرتبط بالبند المعتبر عليه المتمثل في (مبالغ التأمين الصحي المدفوعة من المكتب للشركاء)، ومطالبة المكلف باحتساب مبالغه المدفوعة كمصاريف جائزة الجسم من الوعاء الركيوي له. فإنه بعد فحص الدائرة لمضمون اعتراف المستأنف في ذلك الشأن تبين لها أن تلك المصروفات المقدمة كتأمين صحي من الشركة للشركاء لا يمكن تقرير معالجتها على النحو الذي يطالب به المكلف، بخلاف التأمين الصحي للعاملين والموظفين لديه، حيث لا علاقة بتحقق الإيراد للمكتب بوجود تأمين صحي للشركاء فيه. إذ إن قياس ذلك على ما يبذل للعاملين لديهم لجذبهم للعمل لدى المكتب، مختلف بما يبذل للشركاء من قبل الشركة، فعلاقة الشركة بالشركاء ليست مرتبطة بما يحكم العلاقة العمالية بين (الشركة) المكتب وعماله وموظفيه فلا ينزل حكم هذه العلاقة على ما يكون بين الشركاء والمكتب عند ممارستهم لعملهم المهني... وعليه فلا يكون من الصواب حسم مبالغ التأمين الصحي المؤداة من المكتب للشركاء، باعتبارها مصروفًا جائز الجسم، وإنما هو في حقيقته ميزة مدفوعة من الشركة للشركاء فيها يتعين النظر إليها باعتبارها ربحًا موزعًا، فلا تعامل كمصارف مماثل لما يدفع من تأمين صحي للعمال والموظفين التابعين لرب العمل، لأن الشريك ليس أجيرًا في ممارسة عمله المهني في المكتب، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة بالأغلبية اعتبار صحة ما انتهى إليه القرار



من عدم اعتبار المبالغ المدفوعة عن التأمين الصحي من الشركة للشركاء كمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكي للملكل.

٤- بند تذاكر ومصاريف سفر وإقامة غير معتمدة للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م، حيث قدم المكلف بياناً تحليلياً بالمستفيدين من تلك التذاكر والمدفوعات المبذولة كمصاريف سفر وإقامة، وحيث كان دفع الهيئة أثناء نظر اللجنة لاعتراض المكلف أمامها قائماً على أساس عدم وجود بيانات تفصيلية عن تلك المصارييف، فإن الدائرة قد تبين لها بعد فحص ما تم تقديمها من المكلف أنها قد تضمنت بياناً بالمستفيدين والجهات المدفوعة لها تلك المصروفات، مما يتوجه معه في قناعة الدائرة صحة ومعقولية أسباب وجودها كمصروف يقتضيه نشاط المكتب عند التواصل مع عملائه، والوقوف على سلامة القوائم المالية ومراجعتها لديهم في مقارهم المختلفة في مناطق المملكة، ولا يبال من ذلك اعتراض الهيئة إلى أن من ضمن قائمة المستفيدين أسماء الشركاء أنفسهم، وذلك أن النشاط المهني للشركة قائمٌ على المجهود الذي يبذله الشريك شخصياً لتحقيق أعمال المراجعة والتدقيق لعملاء المكتب، وبالتالي فإن استفادة الشركاء من مدفوعات ومصاريف تذاكر السفر والإقامة أمر ظاهر يحتمه طبيعة نشاط المكتب، وارتباط ذلك المصروف بتحقيق الإيرادات الناشئ من نشاط الشركاء المهني، الأمر الذي يتربّع عليه اعتباره مصروفاً جائز الجسم.

٥- بند مصاريف هدايا والإكراميات وتبرعات، ومصاريف إدارية، وحيث إنه بعد فحص الدائرة لموضوع استئناف المكلف حول مفردات ذلك البند، وبالنظر إلى ما يتعلق بمصاريف الهدايا والإكراميات والتبرعات، فإن الدائرة لم تجد فيما قدم المكلف ما يفيد باعتبار تلك المصارييف مما يجوز حسمه من وعاء الزكاة، وذلك لأن المكلف لم يقدم أي دليل يعتبر لاحتسابها من جنس تلك المصروفات، وإنما اقتصر على تبويتها لديه لكي يصار إلى حسمها من وعاء الزكوي، وعليه قررت الدائرة بشأنها عدم قبول دعوى المكلف بخصوص حسمها من وعاء الزكوي، إلا أن الدائرة خلصت بشأنها إلى اعتبارها توزيعاً للربح وما لا لدى المكلف تصرف فيه على نحو ما يدعوه، وعليه يكون التعامل مع تلك المصروفات باعتبارها ربحاً موزعاً يخفيض رصيد الأرباح المبقاة آخر العام، والذي يمثل بدوره رصيد أول العام للعام الذي يليه لأغراض احتساب الزكاة في كل عام من الأعوام محل الخلاف.

وأما ما يتعلق بخصوص المصارييف الإدارية، وحيث إن الخلاف بين المكلف والهيئة بشأنها هو خلاف مستندي بالنظر إلى أن اللجنة أيدت الهيئة في عدم قبول تلك المصارييف بسبب أن المكلف لم يقدم أي مستندات بخصوصها، وحيث طلبت الدائرة من المكلف تزويدها بجدول واضح لتلك المصارييف لكل عام، والمستندات التي تؤيدتها، لكي يمكن التتحقق من ارتباط تلك المصارييف بنشاط المكلف، وتاريخ إنفاقها لمعارفها تعلقاً بكل عام على حده، وحيث كان غاية ما قدمه المكلف بياناً سرد فيه تلك المصارييف وبعضها من المستندات التي يرى أنها مؤيدة لصحة ادعائه، وحيث لم يتبيّن للدائرة تأكيد اعتبار تلك المصروفات، مما يتحقق فيها وصف المصروفات الجائزة الجسم، خصوصاً وأن منها ما كان مصروفاً موضحاً فيه أنه قد أجري بمعرفة أحد الشركاء، وحيث إن مثل هذا البيان لا يمكن معه الجزم بتحقق اعتباره مصروفاً من الممكن تتبعه والاستيقاظ بارتباطه بنشاط الشركة لعدم أخذها الدورة المعتمدة لاعتماده كمصروف بمعرفة الشركة نفسها وليس أحد الشركاء فيها فقط، إلا أن الدائرة خلصت بشأنها إلى اعتبارها توزيعاً للربح وما لا لدى المكلف تصرف فيه على نحو ما يدعوه، وعليه يكون التعامل مع تلك المصروفات باعتبارها ربحاً موزعاً يخفيض رصيد الأرباح المبقاة آخر العام، والذي يمثل بدوره رصيد أول العام للعام الذي يليه لأغراض احتساب الزكاة في كل عام من الأعوام محل الخلاف.

٦- بند مخصص الزكاة لعامي ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م، حيث كان استئناف المكلف بشأن ذلك البند على نحو ما سبق بيانه ضمن عرض دفوعه على ذلك البند من خلال ما تم الإشارة إلى ملخصه ضمن هذا القرار، وحيث إن الهيئة استنتجت تحويل المكلف للزكاة كمصاريف عن الأعوام محل الخلاف دون أن تقوم بالتحقق من ذلك من واقع القوائم المالية المختلفة التي قدمها المكلف للأعوام محل الاعتراض، فإن مجرد الإشارة إلى الأصل المتقرر في أن الزكاة لا تُعد من المصارييف الجائزة الجسم لا يكفي وحده لنفي ما يدعوه المكلف من واقع إقراره، وبالتالي فإن الهيئة لم تقدم ما يؤيد استنتاجها في خطأ



المستأنف بجسم المؤدى عن الزكاة كمصروف في الأعوام محل الخلاف، وحيث كان الأمر كما ذكر فيبقى الأصل على ما هو عليه من قبول ما تم تقديمه من المكلف في ذلك الشأن لعدم ثبوت ما ينفي أصله، وعدم كفاية ما تدعى به الهيئة من استنتاج بشأنه للعدول عن ذلك الأصل. وعليه قررت الدائرة قبول استئناف المكلف بخصوص ذلك البند المعارض عليه، وتقرير عدم تعديل الربح بما رأته الهيئة وتوجه إليه القرار الابتدائي بإعادته إلى وعاء الزكاة.

٧- بند جاري الشركاء المعدل بإيجار الشركاء الخاص المتعلق بالعام ٢٠١١م، وحيث كان استئناف المكلف بشأن ذلك البند على نحو ما سبق بيانه ضمن عرض دفوعه على ذلك البند من خلال ما تم الإشارة إلى ملخصه ضمن هذا القرار، وحيث إن القاعدة المطردة عند التعامل في المعالجة الزكوية للحسابات جاري الشركاء، تقوم على إضافة رصيد الحساب في أول أو آخر المدة أيهما أقل إلى الوعاء الزكوي، وحيث إن الهيئة لم تضف الرصيد الأقل لذلك الحساب دون أن تبين سبباً لعدولها عن ذلك الأصل المستقر عند احتساب وعاء الزكاة بخصوص حساب جاري الشركاء، إضافةً إلى أن ذلك المبلغ الذي تم الربط على أساسه لذلك الحساب لم يتتأكد حوالان الحول عليه، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في شأن ذلك البند، ورفض ما انتهى إليه القرار الابتدائي من نتيجة بخصوصه، وتقرير احتساب رصيد ذلك الحساب الأقل في أول المدة على نحو ما أظهرته القوائم المالية المقدمة من المكلف المتعلقة بذلك الحساب.

وأما بخصوص ما تضمنت لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف فيما يتعلق بطلبه التأكيد على الهيئة باحتساب ما انتهى إليه القرار الابتدائي الذي أيد المكلف في بعض البنود أو مفرداتها، فإن الدائرة قررت صرف النظر عنه باعتباره ليس محلاً للتزاع، وإنما الشأن فيه ارتباط ذلك الطلب بتنفيذ الهيئة لما تضمنه القرار الابتدائي بخصوصه وهو الأمر الذي يخرج بحالته تلك عن ولاية الدائرة لعدم وجود التزاع فيه على نحو ما سبق بيانه.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، محاسبون ومراجعون قانونيون، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٢٣)، لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. قبول استئناف المكلف بخصوص بند المكافأة السنوية الزائد عن ٥% من صافي الربح للأعوام من ٢٠٠٩م، ٢٠١٠م، ٢٠١١م، وتقرير قبوله كمصروف جائز الجسم من واقع ما قدمه المكلف في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٢. قبول استئناف المكلف بخصوص بند فرق تأمينات اجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٣. رفض استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند تكاليف بدل إيجارات الشركاء للسكن الخاص والتأمين الطبي، للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٤. قبول استئناف المكلف بخصوص بند تذاكر ومصاريف سفر وإقامة غير معتمدة للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٥. رفض استئناف المكلف بخصوص بند مصاريف هدايا وإكراميات وtributes ومصاريف إدارية، وتقرير اعتبارها ربحاً موزعاً يخّفض رصيد الأرباح المبقة آخر العام، والذي يمثل بدوره رصيد أول العام للعام الذي يليه لأغراض احتساب الزكاة في كل عام من الأعوام محل الخلاف، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.



٦. قبول استئناف المكلف بخصوص بند مخصص الزكاة لعامي ٢٠١٠ و ٢٠٠٩ م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٧. قبول استئناف المكلف بخصوص بند جاري الشركاء المعدل بإيجار الشركاء الخاص المتعلق بالعام ٢٠١١ م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٢٠)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥١٥)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٦٣

الأصل في حل النزاع بخصوص خصوص الأرباح الموزعة للزكاة من عدمه يحكمه ضابط شرعى مفاده مدى وجود المال المراد تزكيته لدى المكلف عند حولان الحول عليه، ولا يوجد هناك دليل شرعى يعتمد عليه لتقرير وجوب فرض الزكاة على مال لم يعد يملكه المكلف بعد تمليكه لآخرين قبل حولان الحول عليه.

الوقائع:



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

إنه في يوم الأربعاء ٤/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/١٨ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٧/٢٢ هـ، من / شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة، رقم (٦/٢٢)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الاعتراض رقم ٢٦٩٨٢ لعام ١٤٣٨ هـ، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ....

ثانياً: وفي الموضوع:

تأيد الهيئة بعدم حسم أرباح العام الموزعة من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠١٤ م و ٢٠١٥ م، وذلك وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

تستأنف الشركة على عدم قيام الهيئة بحسب الأرباح الموزعة للمساهمين من الشركة للعامين بما مقداره مبلغ (١,٠٨٠,٠٠٧,٨٠٠) ريال، ومبلغ (٠٠٨,٢٩٨,١٥٧) ريال، إذ ترى الشركة المكلفة أن القرار ارتكز على أساس الفتوى القائمة



على أن إيرادات المصنع التي يتم إنفاقها خلال الحول في غير عروض التجارة فإنها لا تحسب ضمن المال المزكي باعتبار أنها ستكون عروض قنية، والواقع أن حالة الشركة لا علاقة لها بتلك الفتوى؛ وذلك لأن الإشكال يقوم على أساس توزيعات الأرباح إذا تم إخراجها من ذمة الشركة خلال الحول، حيث يجب عدم إدخالها في الوعاء الزكوي للشركة، كما أنه إذا تم فصل الأرباح بحساب مستقل عند عدم تقديم أصحابها لاستلامها فإنها لا تدخل كذلك في الوعاء الزكوي. والحاصل أن الأرباح تحت التوزيع تمحى من الوعاء بصرف النظر بما إذا كانت تخص العام نفسه أو الأعوام السابقة؛ لأن المعمول عليه هو النظر في مدى خروجها من ذمة الشركة، والحال أن تلك الأرباح قد خرجت بالفعل من ذمة الشركة، مما يتعين معه حسمها من الوعاء الزكوي للشركة.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عن ما تضمنته مذكرة المستئنف بخصوص البند محل الاعتراض، والذي تضمن تأكيد الهيئة في ردتها الوارد بتاريخ ١٤٤١/١٢/٠٢هـ، على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكدة لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لا يوجد فيه ما يؤثر في صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار، وبالتالي فإن الهيئة تطلب رفض الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة وتأييد القرار محل الاستئناف.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة محل النزاع، تبين أنه ينحصر في اعتراض الشركة المكلفة على إجراء الهيئة باحتساب الأرباح الموزعة في كل عام ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، حيث ترى الشركة أن العبرة في عدم احتساب الأرباح ضمن الوعاء الزكوي هو في التتحقق من مدى خروجها من ذمة الشركة وعدم بقائها كمالاً لديها يستلزم إضافتها للوعاء، في حين ترى الهيئة من خلال ما جاء عليه موقفها عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية في أن إجراءاتها المتمثل في عدم حسم الأرباح الموزعة صحيح بالنظر إلى أن ما يسمح به فقط عند الجسم يكون في حدود الأرباح المبقاة المرحلة، وحيث إنه بعد نظر الدائرة لما قام عليه قضاء اللجنة مصدرة القرار كسبب لتقرير ما انتهت إليه باحتساب أرباح العام الموزعة ضمن الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠١٤م و ٢٠١٥م، وعدم حسمها منه على أساس من القول بأن عدم وجوب الزكاة في أرباح العام؛ لأنها قد وزعت خلاله يتربّع عليه عدم وجوب الزكاة على كثير من المنشآت التي قد تعمد إلى توزيع أرباح العام أولاً بأول، وبالتالي لا تصيب الزكاة معظم أموالها ويكون ذلك ذريعة ووسيلة لتهريبها من أداء الزكاة، وحيث إنه بعد نظر الدائرة لما كان عليه وجه النزاع وما كان عليه موقف اللجنة مصدرة القرار منه، اتضح للدائرة أن الأصل في حل النزاع بخصوص خصوص الأرباح الموزعة للزكاة من عدمها يحكمه ضابط شرعي مفاده مدى وجود المال المراد تزكيته لدى المكلف عند حولان الحول عليه، وحيث كان الثابت عدم وجود الخلاف حول إخراج الشركة المكلفة للأرباح المختلف على إضافتها للوعاء باتفاق الشركة لها في صورة توزيع لها للمساهمين، وحيث إن ذلك الواقع يتربّع عليه شرعاً عدم امتلاك الشركة للمال، وبالتالي لا يسُوغ إلزامها بأداء الزكاة عليه بعد خروجه من يدها قبل حولان الحول عليه، ولا ينال من هذا الاستنتاج الذي تؤيده القواعد المعروفة في وجوب الزكاة ما تذكره اللجنة مصدرة القرار في تسبيب



قرارها بالقول بأن مثل ذلك النهج المتمثل في إخراج المنشآت المكلفة للأرباح وتوزيعها يرتب عدم توجب الزكاة على أموال كبيرة في حجم مبالغها، وأن ذلك يكون وسيلة للتهرب عند أداء الزكاة، إذ الواقع أن الأصل في براءة الذمة أن تقوم الشركات بتوزيع أرباحها على الشركاء فيها دون تأخير، لكي يتولوا بأنفسهم زكاة ما يملكونه بعد توزيع الأرباح عليهم، ولا يوجد دليل شرعي يعتمد عليه لتقرير وجوب فرض الزكاة على مالٍ لم يعد يملكه المكلف بعد تملكه لآخرين قبل حلول الحول عليه، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي بتقرير حسم الأرباح الموزعة للمكلف للعامين ٢٠١٤ و٢٠١٥ م.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٦/٢٢)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلف بخصوص بند الأرباح الموزعة للمكلف لعامي ٢٠١٤م و ٢٠١٥م، وتقرير حسم الأرباح الموزعة من المكلف من عوائده الزكوي للعامين ٢٠١٤م و ٢٠١٥م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١١٥)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٩-٢٠١٨-Z)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٦٤

لا يمكن افتراض أن الزيادة في الحساب الجاري كانت لتمويل الأصول الثابتة بدون وجود ذلك الرابط المباشر بين الزيادة في الحساب الجاري والأصل الذي تم تمويله.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء ٢٥/٣/٢٠٢٠هـ الموافق ١٤٤٢/١١/١١م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (٢٩) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٣/٠٤هـ، من / شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام، رقم (٢٩) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر في القضية رقم (٨) لعام ١٤٣٦هـ، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٩م.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- تأييد الهيئة في إضافة مبلغ (٤١,٥٣٦,٤٧) ريال مقابل تمويل أصول ثابتة لعام ٢٠٠٧م.
- ٢- انتهاء الخلاف بخصوص بند الأراضي للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٩م.
- ٣- احتساب المصاريق المقبولة من التأمينات الاجتماعية بمقدار ١١% من جملة رواتب السعوديين و٢% من جملة رواتب غير السعوديين ورد الزائد إن وجد إلى نتيجة العام.
- ٤- تأييد الهيئة في إضافة القروض البالغة (٥,٩٠٧,٩٥٢) ريال للوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٩م.
- ٥- تأييد الهيئة في حسم الاستثمار من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٩م بمبلغ (٢٥٠,٠٠٠) ريال.



وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...) في بعض بنوده، تقدمت إلى الدائرة لائحة استئناف بتاريخ ٤/٥/١٤٣٨هـ، وكذلك ما جاء منها من مذكرة إلحاقيه بتاريخ ٢٠٠٣/٥/١٤٤٢هـ، بعد أن تم فتح باب المراجعة في الاستئناف المقدم، حيث جاء في المذكرة الأخيرة اكتفاء الشركة بما قدمته بخصوص بنود الاعتراض محل الاستئناف في مذكوريها الأولى، ما عدا البند رقم (٣) والخاص بالدفعات المقدمة من العملاء بمبلغ (٦١,٣٨٢,١١٠) ريال، لعام ٢٠٠٩م، حيث أوضحت الشركة أنه يتم استقطاع المبالغ المدفوعة للمقاول لتمكينه من تجهيز الموقع وتوفير المواد للبدء في العمل مقابل تقديم ضمانات بنكية، ويتم استقطاع تلك المبالغ بنسبة من المستخلصات الجارية على فترة تنفيذ المشروع، وبسبب ظروف قهريه خارجه عن إرادة الشركة توقف العمل بالمشاريع في منطقة جازان بظروف قهريه بسبب اندلاع الحرب وعدم القدرة على الاستمرار في تنفيذ المشاريع وعدم تخفيض الدفعات المقدمة، علمًا بأنه يوجد رصيد مدين لعام ٢٠١٩م، لنفس الجهات التي تم استلام الدفعات المقدمة منها والمفترض أن تقوم الهيئة بعمل مقاصة بين الرصيد المدين ورصيد الدفعات المستلمة للدائن الخاص لنفس الجهة حسبما ورد في الدليل الإرشادي للهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يخص قطاع التشييد، واختتمت المذكرة الإلحاقيه طلب الشركة بإعادة تعديل الربط الزكيي النهائي للسنوات المشار إليها.

وبعد طلب الدائرة من الهيئة الإجابة بشأن الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة، وردت إجابة الهيئة المؤرخة في ٢٠٢٠/١١/٦ الموافق ١٤٤٢هـ، وقد تضمنت إجابة الهيئة ما ملخصه أن ما أثارته الشركة في استئنافها لم يخرج في مضمونه عما سبق أن أبدته أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وأن الهيئة ترى أن ما قامت به من إجراء يتفق مع ما هو متقرر مع النصوص النظامية ذات العلاقة والتعليمات والقرارات السارية المؤيدة لصحة وسلامة إجرائها، وأن الهيئة تطلب تأييد ما خلصت إليه اللجنة الابتدائية في قرارها لعدم وجود ما يؤثر في تلك النتيجة في ضوء الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة، مع طلب التحقق من عدم تقديم الشركة المستأنفة لطلبات جديدة عند نظر الاستئناف يكون من المتعين عدم قبولها بموجب ما قررت في ذلك الشأن المادة (١٨٦) من نظام المراجعات الشرعية.

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

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف وما كان من جواب للهيئة للرد عليها، وحيث تضمنت المذكرة الإلحاقيه المشار إليها اعتراض المكلف على بند الدفعات المقدمة من العملاء بمبلغ (٦١,٣٨٢,١١٠) ريال لعام ٢٠٠٩م، وحيث إنه بتأمل الدائرة للقرار الابتدائي تبين أن الشركة المكلفة سبق لها أن تقدمت بالاعتراض على ذلك البند الذي جاء نظره حين تصدّي اللجنة الابتدائية للنزاع بشأنه بخصوص ربط آخر تضمن ذلك البند، وصدر به قرار ابتدائي غير هذا القرار الذي هو محل استئناف المكلف، وحيث لم ينفِ المكلف بخصوص ذلك البند عند اعتراضه عليه ضمن ربط آخر صدر به قرار ابتدائي تضمن الفصل في مصير ذلك البند على



حد ما جاء في سرد وقائع القرار الابتدائي محل النظر، فإن ذلك يستتبع عدم مناقشة استئناف المكلف بخصوص ذلك البند لعدم ارتباط فصل النزاع فيه بالقرار الذي يستأنف المكلف على البنود التي انتهى إليها منطوقه، والذي لم يكن من بينها البند المشار من المكلف (بند الدفعات المقدمة من العملاء بمبلغ ٦١,٣٨٢,١١٠ ريال لعام ٢٠٠٩م)، وأن للمكلف الحق في طلب الاستئناف بموجب ما هو متقرر نظاماً بخصوص ذلك البند الذي شمله القرار الابتدائي الآخر في نظر منازعته وتقرير مصيره ضمن ما يأتي عليه في منطوقه، وهو الأمر الذي ينطبق كذلك على اعتراض المكلف الخاص ببند التأمينات الاجتماعية المحمولة بزيادة لعام ٢٠٠٩م، الذي تضمن قرار ابتدائي آخر الفصل في مصير ارتباطها بالوعاء الزكوي في ذلك العام، مما يتقرر معه عدم نظر هذه الدائرة للنزاع بشأنه معبقاء حق الشركة المكلفة في الاستئناف على ما ينتهي إليه ذلك القرار من نتيجة في ضوء ما هو متقرر نظاماً للنظر في الاستئناف على القرار الابتدائي الذي تضمن منطوقه الفصل في البند محل الاعتراض في ذلك القرار الابتدائي الآخر، وذلك على التفصيل الذي سيتناوله هذا القرار في شأن مناقشة البنود التي كانت محل استئناف للمكلف على القرار محل النظر، وذلك وفق ما يأتي:

-١ (بند تمويل من الشركاء لشراء أصول بمبلغ ٤١,٥٣٦,٠٤٧ ريال): وحيث تبين أن ملخص استئناف المكلف يتضمن مطالبه بعدم إضافة جاري الشركاء البالغ (٤١,٥٣٦,٠٤٧) ريال لعام ٢٠٠٧م إلى الوعاء الزكوي، وحيث إنه بتأمل الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي وما تضمنه من وجہة نظر للهيئة بخصوص ذلك البند تبين أن اللجنة قد أيدت الهيئة في افتراضها بأن المبلغ محل الخلاف المقدر بمبلغ (٤١,٥٣٦,٠٤٧) ريال، قد استخدم بكماله لتمويل أصول ثابتة اعتماداً على أن قائمة التدفقات النقدية تظهر شراء أصول ثابتة بمبلغ (٤٦,٨٧٩,٩٨٥) ريال، في حين أن المكلف أكد على أن ما تم تمويله من جاري الشركاء يبلغ ما مقداره (١٧,٣٩٢,٠٠٠) ريال، والذي يمثل قيمة الأراضي المضافة في عام ٢٠٠٧م، أما بقيمة المبلغ المضاف للحساب الجاري خلال العام فكان الهدف منه تمويل النشاط التشغيلي للشركة. وبتأمل الدائرة لطبيعة الخلاف بين المكلف والهيئة على النحو السابق عرضه، وبالنظر إلى أن الهيئة لم تقدم ما يفيد بوجود علاقة مباشرة بين مبلغ الزيادة في الحساب الجاري محل الخلاف والزيادة في الأصول الثابتة، فإنه لا يستقيم مع ذلك الاستدلال بقائمة التدفقات النقدية على أن مبلغ الأصول الثابتة المضافة خلال العام كان من الحساب الجاري، حيث لا توفر قائمة التدفقات النقدية ضرورياً بين مصادر التمويل واستخداماتها، ويمكن للمكلف أن يضيف الأصول من مصادر متعددة ومنها النقدية المتوفرة لديه، سواء من بيع أصول أخرى أو من إيراداتاته خلال العام، أو من التمويلات البنكية أو التمويل من الشركاء وغير ذلك. وعليه فإنه لا يمكن افتراض أن الزيادة في الحساب الجاري كانت لتمويل الأصول الثابتة بدون وجود ذلك الرابط المباشر بين الزيادة في الحساب الجاري والأصل الذي تم تمويله، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف الشركة المكلفة، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأن ذلك البند، بتقرير عدم احتساب مبلغ (٤١,٥٣٦,٠٤٧) ريال، الوارد ضمن تحليل اللجنة الابتدائية عند نظرها لهذا الاعتراض، ضمن الوعاء الزكوي للمكلف لعدم حولان الجول عليه، ولعدم ثبوت تمويله لبند محسومة من الوعاء.

-٢ (بند تأمينات اجتماعية محملة بزيادة لعام ٢٠٠٩م، بمبلغ ٤٠,٩,٢٥٧ ريال، وبمبلغ ٣٨٧,٨٢٥ ريال للعام ٢٠٠٨م): وحيث إنه بتأمل الدائرة لاستئناف المكلف بخصوص ذلك البند وما تضمنه القرار الابتدائي - محل الاستئناف - في سرد وقائعه، تبين أنه قد سبق أن صدر القرار الابتدائي رقم (١١) لعام ١٤٣٥هـ، حيث فصل ذلك القرار في موضوع الفروقات المحملة بزيادة وخاصة بالتأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٩م، وتم الربط بناء على ما انتهى إليه ذلك القرار، وحيث يدفع المكلف بأنه تم الاستئناف على ذلك القرار، وعليه فإن المتحصل من ذلك لدى الدائرة هو تقرير حصر استئناف الشركة المكلفة على بند الفروقات المحملة بزيادة الخاصة بالتأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٨م؛ لأنها هي الخصومة المنعقدة بخصوص القرار الابتدائي محل النظر ذي الرقم (٢٩) لعام ١٤٣٧هـ، وبالنظر إلى أن الشركة المكلفة تعترض على مبلغ تلك الفروقات الخاصة بالتأمينات الاجتماعية التي حملتها الهيئة على وعاء الشركة باحتجاجها على ما



انتهى إليه القرار الابتدائي من تأييد اللجنة لموقف الهيئة باحتساب تلك الفروقات وردها لوعاء المكلف، حيث تدعي الشركة أن شهادة التأمينات الاجتماعية تم تقديمها وهي تبين مقدار الاشتراكات والغرامات المسددة التي خرجت بمالغها بالفعل من ذمة الشركة، وبالتالي لا صحة لموقف الهيئة المتمثل في أن الزيادة ظهرت بعد أن قامت الهيئة باحتساب مبالغ الأجر والرواتب على أساس النسب المستقطعة منها فيما يخص رواتب وأجور السعوديين والأجانب، وأضافت المبالغ الزائدة لوعاء المكلف لتعديل نتيجة العام بها، وحيث أقام القرار الابتدائي قضاءه على أساس أن ملف القضية لم يتضمن شهادة التأمينات، وحيث كان من المتعين أن تبين الهيئة موقفها من دعوى المكلف في أنه قدم الشهادة الخاصة بذلك، وحيث لم يظهر من سرد وقائع القرار نفي الهيئة لادعاء الشركة المكلفة، وحيث إن الأصل هو ما قدمه المكلف في إقراره وحيث لم يوجد ما يستدعي العدول عن ذلك الأصل في ضوء ما حف وقائع التحقق من صحة دعوى الشركة المكلفة عند نظر النزاع، وحيث لم يوجد عند نظر الاستئناف ما يتأكد به نفي الهيئة لوجود شهادة التأمينات المثبتة لصرف تلك المبالغ الواردة في إقرار المكلف، الأمر الذي تخلص الدائرة معه إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي وتقرير الأخذ بما تضمنه إقرار المكلف باعتبار مصروفات الأجر والرواتب جائزة الجسم في ذلك العام دون تحميل أي مبالغ بالزيادة عليه للعام ٢٠٠٨م، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي.

-٣ (بند دفعات مقدمة من العملاء - حال علماً الحول - بمبلغ (٦٢,٣٨٣,١١٠) ريالاً لعام ٢٠٠٩م): وحيث إنه بتأمل استئناف الشركة المكلفة بخصوص هذا البند، وبعد النظر في القرار الابتدائي محل الاستئناف تبين للدائرة أن سرد وقائع القرار الابتدائي قد جاء به أن ذلك البند قد كان محلاً لاعتراض المكلف على قرار ابتدائي آخر برقم (١١) لعام ١٤٣٥هـ، وحيث كان الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة غير مرتبط بالقرار الابتدائي محل النظر، وذلك لسبق الفصل فيه في القرار الابتدائي الآخر المنوه عنه، وعليه قررت الدائرة عدم بحث موضوعه ضمن الاستئناف على هذا القرار محل النظر، والذي يخص القرار الابتدائي رقم (٢٩) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر عن اللجنة الابتدائية بالدمام.

-٤ (بند القروض قصيرة الأجل - التي حال علماً الحول - بمبلغ (٥,٩٧,٩٥٣) ريالاً لعام ٢٠٠٩م): حيث تعترض الشركة المكلفة على مسلك الهيئة الذي أيدته اللجنة، والمتمثل في إقرار إدخال رصيد مبلغ القروض قصيرة الأجل لوعاء الزكوي في ذلك العام، بينما واقع الأمر أن المبالغ الخاصة بتلك القروض قد خرجت من ذمة الشركة ولم تعد ملگاً لها وتم صرفها بالكامل، ولما كان من المعلوم أن الفتوى قائمة على أساس أن المقترض يذكي المال إذا كان عنده ولم ينفقه كله أو بعضه وهنا تجب الرकابة عند حولان الحول عليه بمبلغه عند تمام الحول وهو الوضع الذي لم يكن عليه حال القرض لدى الشركة، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لحركة القروض قصيرة الأجل تبين لها استقصاء اللجنة وتبعها لحركة ذلك الحساب والسدادات فيه، وما أظهره رصيد آخر المدة لذلك الحساب الذي هو المبلغ نفسه الذي تم الربط عليه مما يكون معه استئناف المكلف غير قائم على سند من الواقع، وأن ما ذكره من أصول وقواعد عامة للتعامل الزكوي مع حالة القروض لا يتفق مع واقع القرض لديه، حيث تبين وجود الرصيد في آخر العام بالرغم من ادعائه القيام بإنفاق أموال القرض بالكامل وأنه لم يعد لها وجود لديه، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأن البند محل النظر.

-٥ (بند الاستثمار لعام ٢٠٠٩م): حيث تعترض الشركة المكلفة على عدم احتساب مبلغ الاستثمار المدفوع للشركة المستثمر فيها إلا بمقدار نسبة ملكية المكلف في رأس المال الأصلي، وعدم حسم مبلغ الاستثمار المقيد ضمن جاري الشركاء الدائن، وذلك لأن المعالجة بغير تلك الطريقة عند التعامل مع تلك الاستثمارات ستؤدي إلى تزكية مال واحد مترين إذا تم الربط على المبلغ لدى الشركة المستثمر فيها ولدى الشركة المستأنفة المستثمرة في تلك الشركة. في حين ترى الهيئة أن ما يجب حسمه هو ما كان من نصيب لحصة المكلف في رأس المال النظامي للشركات المستثمر فيها (شركة...)، ولذلك تم استبعاد الحساب الجاري للشريك من رصيد الاستثمار في نهاية العام باعتباره قرضاً؛ وبالتالي فإن زكاة مبلغ القرض تكون على المقرض والمفترض لاختلاف الذمتين فلا يكون هناك ثني للزكاة. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لتعامل الهيئة مع مبلغ ذلك



الاستثمار، تبين لها اقتصر القيمة على حسم نصيب المكلف في رأس المال الشركة المستثمر فيها، ولم تقم بجسم المبلغ المقيد في رصيد جاري الشركاء بحسباته لا يمثل لديها استثماراً مدفوعاً من المكلف بل هو قرض مدفوع منه للشركة المستثمر فيها، وحيث إن الشأن في التعامل الزكوي مع الاستثمارات المدفوعة مبالغها من المكلف والظاهرة ضمن حساب الشركاء الدائن يتعين النظر إليها ومعالجتها كاستثمار يمثل حقوق ملكية له وعدم الاقتصر على ما كان من مبالغ تمثل حصة الملكية في رأس المال الأصلي أو المثبتة والموثقة زيادة، ما دام أن القوائم المالية للمكلف تظهر حقيقة دفع تلك المبالغ للشركة المستثمر فيها، إذ لا تمثل في واقعها إقراضًا بمبالغ مدفوعة من المكلف للشركة المستثمر فيها، وفي ضوء ذلك يتعين حسم مبالغ تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف تجنباً لشيء الزكاة، إذا ما علم كذلك أن الشركات المستثمر فيها تقدم إقراراتها الزكوية للمؤسسة، ويتم احتساب مبلغ رصيد جاري الشركاء ضمن وعائدها الزكوي، ولا ينال من ذلك الادعاء بأن دفع تلك المبالغ يمثل في حقيقته قرضاً، ما دام أنه لم يثبت أن هناك اتفاقية إقراض أو ظهور سدادات متعلقة بما يدعى به من قرض للمكلف على الشركة المستثمر فيها، وحيث كان الأمر كما ذكر فعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وذلك بتقرير حسم مبلغ الاستثمار المدرج ضمن قوائمها المالية من وعائده الزكوي، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ...، ضد القرار رقم (٢٩)، لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- قبول استئناف المكلف بخصوص بند تمويل من الشركاء لشراء أصول بمبلغ (٤١,٥٣٦,٠٤٧) ريال، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة في شأنه، وتقرير عدم احتساب ذلك المبلغ ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص بند تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة لعام ٢٠٠٩ م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- قبول استئناف المكلف بخصوص بند تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة لعام ٢٠٠٨ م، بمبلغ (٣٨٧,٨٢٥) ريال، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة في شأنه، وتقرير الأخذ بما تضمنه إقرار المكلف باعتبار مصروفات الأجور والرواتب جائزة الحسم في ذلك العام دون تحويل أي مبالغ بالزيادة عليه لعام ٢٠٠٨ م.
- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص بند دفعات مقدمة من العملاء -حال علهم الحول- بمبلغ (٦٢,٣٨٣,١١٠) ريالاً لعام ٢٠٠٩ م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- رفض استئناف المكلف بخصوص بند القروض قصيرة الأجل - التي حال علهم الحول- بمبلغ (٥,٩٧,٩٥٣) لعام ٢٠٠٩ م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- قبول استئناف المكلف بخصوص بند الاستثمار لعام ٢٠٠٩ م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة في شأنه، وتقرير حسم مبلغ الاستثمار المدرج ضمن قوائمها المالية من وعائده الزكوي، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٨٦)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥٣٣)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٦٥

الزيادة في القروض خلال العام المالي يجب التأكيد والثبت من أنها لم يحل عليها الحول ولم تمول أصولاً ثابتة حتى لا تضاف لوعاء المكلف الزكوي لذلك العام.

### الوقائع:

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

إنه في يوم السبت ٢٣/٢/١٤٤٢ هـ الموافق ١٠/١٠/٢٠٢٠ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٤/٠٥ هـ، من/ شركة ...، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل المقدم بتاريخ ١٤٣٩/١٣/٠٤ هـ، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض، رقم (٥) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في القضية رقم (٣٨/١٢) المقامة من طرف الاستئناف على القرار محل النظر، والذي قضى بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠١٢ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- تأييد المكلف في عدم أحقيته بالرجوع عليه لتسديد فروق زكوية لعامي ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م، ورفض اعتراضه للأعوام ٢٠٠٧ م، و ٢٠٠٨ م، و ٢٠٠٩ م.
- ٢- انتهاء الخلاف بموافقة المكلف على وجهة نظر الهيئة حسم صافي رصيد الأصول الثابتة المدرج بالقوائم المالية.
- ٣- انتهاء الخلاف بموافقة المكلف على وجهة نظر الهيئة بحسبها لمخزون قطع غيار ومواد مستهلكة وأخرى ومخزون استئجار من وعاء الزكاة.
- ٤- رفض اعتراض المكلف وتأييد الهيئة في طريقة احتساب مخصص ترك الخدمة.



- ٥ رفض اعراض المكلف وتأييد الهيئة في إضافة القروض التي حال عليها الحول إلى وعاء الزكاة.
- ٦ انتهاء الخلاف بموافقة الهيئة على طلب المكلف ما يخص الدفعات المقدمة.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، شركة ...، والهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدم كل مهما إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت كل مهما اعترضهما على البنود الآتية وفق الآتي:

-١ استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٤/١٣ هـ:

تستأنف الهيئة على نتيجة القرار التي أيدت اللجنة الابتدائية الشركة المكلفة بتقرير عدم أحقيّة الهيئة بالرجوع إليها بتسييد فروق زكوية لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، حيث ترى الهيئة أن استدلال اللجنة بوجود الخطأ عند الربط على المكلف بعد انتهاء المدة المقررة نظاماً على أساس ما انتهت إليه اللجنة، لا يتماشى مع التعليمات والقرارات الوزارية والفتواوى الشرعية الصادرة بشأن جبایة الزكاة، وذلك أن الهيئة قامت بتصحيح الربط بتلك الفروقات أخذًا في الاعتبار أن الواجب الشرعي في الزكاة لا يسقط بتقادم المدة مهما طال الزمن، حيث تبقى في ذمة ما توجب عليه الزكاة، لأن دين الله حق أن يقضى كما جاء ذلك عن الرسول صلى الله عليه وسلم.

-٢ استئناف شركة ... المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٥/٠٦ هـ:

تستأنف الشركة على ما قررته اللجنة الابتدائية في تأييد إجراء الهيئة بتصحيح الربط بالفروقات الزكوية للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٩م، وذلك بالنظر إلى أن المدة المقررة بموجب التعليمات لجباية الزكاة قد حددت الأجل بفحص الإقرارات ومراجعتها مع المكلف بمدة خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد بتقديم الإقرار الزكوي، وقد كان الثابت أن الهيئة لم تصدر الربط النهائي إلا بتاريخ ١٤٣٦/١٠/٦هـ، الموافق ٢٠١٥/٠٧/٢٣م، أخذًا في الاعتبار كذلك أن الهيئة بدأت بمخاطبة المكلف لمناقشة حساباته في ١٢/٠٦/٢٠١١م، فيكون الحاصل مما تقدم أن مهلة الخمس سنوات المحسوبة ابتداءً من نهاية الأجل المحدد بتقديم الإقرار الزكوي، تنتهي في ٣٠/٠٤/٢٠١٥م، وبالتالي يجب أن يشمل تقييد حق الهيئة في الرجوع على المكلف لتلك السنوات من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م.

كما جاء اعراض الشركة المكلفة أيضًا شاملًا لما قضى به القرار الابتدائي من تأييد الهيئة في طريقة احتساب مخصص مكافأة ترك الخدمة، حيث استندت الهيئة في بيان سلامتها موقفها في هذا الصدد بالقول بأنه لا يوجد أثر في الطريقة المستخدمة في تحديد الوعاء الزكوي عند التعامل مع احتساب مخصص ترك الخدمة، والواقع أن هناك زيادة في وعاء الزكاة نتجت عن عدم حسم مستحقات ترك الخدمة لموظفي الشركة؛ حيث تظهر حسابات المكلف مبلغًا إجماليًّا للسنوات محل الخلاف من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م، مبلغًا مقداره (٢٨,٣٠,٢٦٦٥) ريال، نتج عنها زيادة الزكاة الشرعية بمبلغ إجمالي قدره (٧٣٥,٨٦٩) ريال.

كما تمثل استئناف الشركة المكلفة أيضًا على ما تضمنه القرار الابتدائي بزيادة القروض المضافة للربط الزكوي دون حولان الحول عليها والخاصة بالقروض في الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، وذلك أن تلك القروض كانت عند الشركة ولم تستخدم في تمويل أصول ثابتة بدليل وجودها كاستثمارات قصيرة الأجل بمبلغ (٤,٠٠,٠٠,٠٠) ريال لعام ٢٠١٢م، و (٣٥,٠٠,٠٠) ريال لعام ٢٠١١م، و (١١,٥٠,٤٣٣) ريال لعام ٢٠١٠م، حيث أضافت الهيئة بموجب ربطها مجموع تلك القروض بمبلغ (٥٠,٨٠,١٣٤١) ريال، غير أن مجموع ما حال عليه الحول في الأعوام محل الخلاف يمثل (٢٤,٩١٤,١٥٠) ريال، وما لم يحل عليه الحول يمثل مجموعه (٢٥,٨٧٧,١٩١) ريال.



وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض خلال (١٠) أيام من تاريخ إرسال ذلك الطلب إلى الهيئة الذي وقع بتاريخ ٢٢/١١/١٤٤١هـ، وحيث لم يرد للدائرة جواباً من الهيئة بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البنود التي يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، بعد انتهاء المهلة المنوحة لهم، دون إبداء سبب تأخير إجابتهم، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينطوي على الدعوى إلى الحالة التي كانت علماً عند نظرها حين الاستئناف، فإن ذلك يستتبع الاعتداد بما جاء من أقوال وردود للهيئة تضمنها القرار الابتدائي في شأن البنود محل النظر.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئنافين شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولان شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجراءاتهما.

ومن حيث الموضوع، وحيث إن القضية أصبحت جاهزة للنظر فيها قررت الدائرة البت في شأن الاستئنافين المرفوعين من الشركة والهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص البنود محل الاعتراض من كل منهما على النحو الآتي:

١- فيما يتعلق باستئناف الهيئة وطلباً تأييد مسلكها في إعادة احتساب الفروقات الزكوية للأعوام ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، والذي قضى القرار الابتدائي بعدم أحقيّة الهيئة في الفروقات الزكوية بموجب إجراء الهيئة بتصحيح ما تراه خطأً بعد انتهاء مدة الخمس سنوات المحتسبة بدايتها من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الزكوي عن كل عام، فإنه بعد تأمل الدائرة فيما قدمته الهيئة من أسباب وما تراه سنداً لها في إجراء التصحيح على تلك الربوط التي جرى تصحيحها على ما وجد من ملاحظات في الإقرار المقدم من المكلف، وحيث لم تنازع الهيئة فيما كان الظاهر من أن إخطار الشركة المكلفة بتلك الملاحظات لإجراء التعديل والتصحیح وفق ما تراه على الربط الزكوي له، قد كان بعد مضي المدة المقررة بموجب التعليمات الخاصة بجباية الزكاة والمقدرة بخمس سنوات، وإنما جاء اعتراضها قائماً على أساس أن الواجب الشرعي في الزكاة المستحقة لا يسقط بالتقادم بمضي المدة المقررة التي يدعي المكلف سقوط حق الهيئة بموجها بعد فوات المدة المقررة لإجراء التعديلات، وحيث إن الخلاف لا يكمن في أصل توجب الزكاة في ذمة المكلف، وإنما كان الخلاف على أحقيّة الهيئة في إجراء التعديلات بعد فوات المدة، وحيث كانت التعليمات لجباية الزكاة قائمة على تحديد المدة بخمس سنوات من تاريخ الأجل النهائي لتقديم المكلف لإقراره الزكوي عن كل عام، قد جاءت متقررة من أجل تحقق استقرار المعاملات، وعدم ترك مراكز المكلفين قلقةً دون تحديد مدة معينة يتبعن لها عدم زعزعة مركزهم المالي، وتحقق ثبوته في مواجهة الهيئة، وحيث إن ذلك الأمر لا يتربّع معه براءة ذمة المكلف من الواجب الشرعي إن كانت ذمتها مشغولة فعلاً بذلك الواجب، وإنما أثره يتمثل في مسألة إجرائية مرتبطة بحق الهيئة في إعادة فتح الربوط بعد فوات المدة التي مكنت منها خاللها من إجراء حقها في تعديل الربط وإخطار المكلف به خلال مدة الخمس سنوات دون امتداد ذلك الحق لأبعد من تلك المدة التي قررتها التعليمات الخاصة بجباية الزكاة، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير الأخذ بما جاء بإقرار المكلف للسنوات محل الخلاف.



٢٠٠٦ م و ٢٠٠٥ م، وعدم سلامة مسلك الهيئة بإجراء التصحيح لإضافة الفروقات الزكوية للعامين بعد فوات المدة المقررة لها لإصدار الربط النهائي على المكلف.

٢- فيما يتعلق باستئناف الشركة المكلفة في منازعتها لما قررته اللجنة الابتدائية بخصوص البند المعارض عليها من قبل الشركة المكلفة، فإنه بعد أن طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستئنف بخصوص البند محل الاعتراض خلال (١٠) أيام من تاريخ إرسال ذلك الطلب إلى الهيئة الذي وقع بتاريخ ٢٢/١١/١٤٤١هـ، وحيث لم يرد للدائرة جواباً من الهيئة بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البند الذي ي تعرض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، بعد انتهاء المهلة المنوحة لهم، دون إبداء سبب تأخر إجابتهم، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينقل الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها حين الاستئناف، فإن ذلك يستتبع الاعتداد بما جاء من أقوال وردود للهيئة تضمنها القرار الابتدائي في شأن البند محل النظر.

وحيث إنه فيما يخص استئناف الشركة المكلفة فيما قضى به القرار الابتدائي من تأييد إجراء الهيئة بإعادة تصحيح الفروقات الزكوية عن الأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠٠٩ م، وحيث كان الظاهر من خلال ما تضمنه القرار الابتدائي من سرد لوقائع القرار بخصوص ذلك البند، وما تضمنه ملف القضية من أوراق، أن إخطار الشركة المكلفة بتلك الملاحظات لإجراء التعديل والتصحيح وفق ما تراه الهيئة على الرابط الزكوي لها، قد كان بعد مضي المدة المقررة بموجب التعليمات الخاصة بجباية الزكاة والمقدرة بخمس سنوات، حيث كان من الثابت أن الهيئة لم تصدر الرابط النهائي إلا بتاريخ ١٤٣٦/١٠/٦هـ، الموافق ٢٣/٧/٢٠١٥م، وحيث كانت التعليمات لجباية الزكاة قائمة على تحديد المدة بخمس سنوات من تاريخ الأجل النهائي لتقديم المكلف لإقراره الزكوي عن كل عام، قد كانت متقررة من أجل تحقق استقرار المعاملات، وعدم ترك مراكز المكلفين قلقةً دون تحديد مدة معينة يتبعن لهم معها عدم زعزعة مركزهم المالي، وتحقق ثبوته في مواجهة الهيئة، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير الأخذ بما جاء بإقرار المكلف للسنوات محل الخلاف من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠٠٩ م، وعدم تأييد الهيئة بإجراء التصحيح لإضافة الفروقات الزكوية للأعوام محل الخلاف، بعد فوات المدة المقررة لها لإصدار الربط النهائي على المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن.

وأما ما يخص استئناف الشركة المكلفة المتعلق في منازعتها باحتساب مخصص مكافأة ترك الخدمة، على نحو ما قضى به القرار الابتدائي، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما انتهت إليه اللجنة مصدرة القرار بتأييد ما استندت الهيئة إليه في بيان سلامة موقفها في هذا الصدد بالقول بأنه لا يوجد أثر في الطريقة المستخدمة في تحديد الوعاء الزكوي عند التعامل مع احتساب مخصص ترك الخدمة، حيث لم تكن المنازعة في الطريقة والكيفية التي يتم بها الوصول إلى تحديد ما يكون من مبالغ لإضافتها إلى الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، وإنما كان وجه النزاع قائماً بالنظر إلى أن الشركة المكلفة تدعي أن هناك فرقاً في المبلغ الذي تم إضافته إلى الوعاء الزكوي في الشركة المكلفة بغير ما أظهرته الشركة في احتسابها لما يدخل ضمن الوعاء الزكوي وما يحسم منه من مخصص ترك الخدمة، إذ الواقع أن هناك زيادة في وعاء الركوة نتجت عن عدم حسم مستحقات ترك الخدمة لموظفي الشركة، حيث أظهرت ربوط الهيئة مبلغًا إضافيًّا إجماليًّا للسنوات محل الخلاف من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠١٢ م، مقداره (٢٨,٣٠,٦٦٥) ريال، نتج عنها زيادة الزكاة الشرعية بمبلغ إجمالي قدره (٧٣٥,٨٦٩) ريال، وحيث لم يتم التطرق إلى حسم النزاع بخصوص ذلك الفرق المدعى به عند نظر النزاع في شأن اعتراض الشركة المكلفة على ربط الهيئة للأعوام محل الخلاف، وحيث لم تبين الهيئة ولا اللجنة مصدرة القرار موقفهما بصدق المنازعه في ذلك الفرق الذي تحملت الشركة زكاته من واقع ربط الهيئة، وحيث كان تسبب اللجنة قائماً على أساس التأكيد على أنه لا أثر لطريقة احتساب باقي مكونات المخصص التي لم يتم استخدامها بإضافتها إلى الوعاء، وحيث إن مثل ذلك التسبب لا



يسدل باستصحابه على القطع فيما تنازع الشركة فيه بخصوص تلك المبالغ التي تحملتها الشركة بالإضافة إلى الزيادة من واقع ربط الهيئة بالنظر إلى أن المكلف لم ينزع من خلال سرد وقائع القرار على الطريقة التي يتم التعامل بها مع احتساب باقي المخصص غير المستعمل لإضافته إلى الوعاء الزكوي في كل عام، عليه فإنه لم يظهر للدائرة ما يستدعي العدول عما جاء به إقرار المكلف عند إضافة المبالغ المتعلقة بمخصصات ترك الخدمة للأعوام محل الخلاف على عكس ما قضى به القرار الابتدائي من الأخذ بما جاء بربط الهيئة المتعلقة باحتساب مبلغ تلك المخصصات واحتسابها ضمن وعاء المكلف على نحو ما انتهى إليه القرار الابتدائي في ذلك الشأن، وبالتالي قررت الدائرة قبول استئناف المكلف باحتساب مبلغ تلك المخصصات وإضافتها إلى وعاءه الزكوي من واقع إقراراته عن تلك الأعوام، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من تأييد موقف الهيئة في احتساب مبلغ تلك المخصصات ضمن الوعاء الزكوي للمكلف من واقع ربط الهيئة عليه.

وأما ما يرتبط بمنازعة الشركة المكلفة بخصوص ما تدعيه في شأن القروض المضافة لربط الزكوي دون حولان الحول عليها في الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، وحيث كان استئناف المكلف مرتبًا بالزيادة الناتجة عن إضافة القروض لوعاءه الزكوي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، دون الأخذ في الاعتبار أنها لم يحل علها الحول ولم تمول أصولاً ثابتة، وحيث كانت وجهة نظر الهيئة أن أرصدة تلك القروض قد استخدمت في تمويل الأصول الثابتة، وحيث جاء في سرد أسباب القرار في شأن القروض الخاصة للأعوام ٢٠١٠م و ٢٠١١م و ٢٠١٢م، أنها تم استخدامها في تمويل الأصول الثابتة طبقاً للإيضاحات الخاصة بالقواعد لتلك الأعوام الثلاثة، وحيث قررت اللجنة الابتدائية أنه بعد الرجوع من قبلها إلى محضر الفحص الميداني، اتضح لها أن القروض استخدمت في شراء الأصول الثابتة التي حسمت من الوعاء الزكوي، وحيث لم تدعم الهيئة ادعاءها بتمويل تلك القروض لأصول ثابتة بدليل كافٍ للعدول عن إقرار المكلف، فإن الدائرة تخلص إلى عدم سلامية معالجة الهيئة لتلك القروض من خلال إضافتها للوعاء، ومن ثم قبول استئناف المكلف بشأن طلبه الأخذ بإقراره فيما يتعلق بمبالغ القروض عند إضافتها للوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ...، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٥)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص إعادة احتساب الفروقات الزكوية للأعوام ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- قبول استئناف المكلف بعدم إعادة تصحيح الفروقات الزكوية عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٩م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- قبول استئناف المكلف بتقديم احتساب مخصص مكافأة ترك الخدمة من واقع ما كانت عليه إقراراته عن الأعوام محل الخلاف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



قبول استئناف المكلف بعدم إضافة القروض المضافة للربط الزكوي دون حولان الحول عليها في الأعوام من ٢٠١٠ م حتى ٢٠١٢ م، والأخذ بما جاء في إقرارات المكلف في شأنها عند احتساب الوعاء الزكوي له، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

**القرارات المتشابهة:**

**الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل**

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-٤٤٤)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٥٣)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٢٢)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٢٧)



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٣٧)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥٣٩)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٦٦

المنح الحكومية تأخذ صفة أصول القنية، وبالتالي يتعين إثبات ما يقابل قيمتها في حقوق الملكية بقيمتها العادلة مثلها مثل المال العيني، ولا يتملكها المكلف إلا بعد إحيائه لها إن كانت أرضاً.

المبدأ رقم ١٦٧

لا يوجد حد معين لحجم الأصول غير المتداولة لاحتساب طرحتها من الوعاء عندما يتم تمويلها بمصادر داخلية أو خارجية.

المبدأ رقم ١٦٨

لا يوجد سند شرعي يرتب وجوب إخضاع صافي الربح المعدل باعتباره هو الوعاء الذي تُحسب على أساسه الزكاة المتوجبة، وإنما هو بند من البنود الإيجابية ضمن وعاء الزكاة.

الوقائع:

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

إنه في يوم السبت ١١/٥/٢٠٢٠ هـ الموافق ٢٦/٤/١٤٤٢ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٢/٢٣/١٤٣٩ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٣/١٨ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة، رقم (٢/١) لعام ١٤٣٧/٠٦/٢٩ هـ، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:



أولاً: قبول اعتراف المكلف شكلاً لتقديمه من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً.

ثانياً: وفي الموضوع:

- تأييد الهيئة في إضافة مبلغ (٢٢,٣٣٨,٢٨٠) ريال، إلى صافي الربح المحاسبي للمكلف لعام ٢٠١٣م.
- تأييد الهيئة حساب الزكاة الشرعية على صافي الربح المعدل للمكلف لعام ٢٠١٣م.
- تأييد الهيئة في حساب الزكاة الشرعية على صافي الربح المعدل للمكلف لعام ٢٠١٣م؛ وبالتالي عدم حسم الاستثمارات، وذلك كله وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- (بند أرباح رأسمالية ناتجة بيع أراضي الدائري الثالث): يستأنف المكلف على مسلك الهيئة بإضافة مبلغ (٢٢,٣٣٨,٠٠٠) ريال، إلى صافي الربح المحاسبي، وعدم الاعتراف بقيمة المنحة الحكومية التي تم تقديرها للأرض وبالبالغة (٢١,٠٩٠,٠٠٠) ريال، حيث يرى المكلف بأن المكاسب الرأسمالية الناتجة عن بيع الأرض هي في أساسها منحة حكومية ولم يتم إظهارها في الوعاء الزكوي ضمن حقوق الملكية كما نص عليه المعيار المحاسبي المتعلق بالإعانات الحكومية، وتم تصنيفها كاحتياطي نظامي غير قابل للتوزيع سنوياً، وأن الهيئة قامت بإخضاعها للزكاة كتمويل رأس مالي، وكما أن المكلف قام بتزكية الأرباح الرأسمالية ضمن الإيرادات الأخرى لعام ٢٠١٣م، وأن تلك المكاسب قد ظهرت في قائمة الدخل بمبلغ (٣١,٥٣٨,٥١) ريال، والتي تمثل قيمة الأرض محسوماً منها التكفة الدفترية لها، ولذلك يكون تعديل الهيئة لصافي الربح العام لمبلغ الأرباح الرأسمالية غير صحيح.
- (بند صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية): يستأنف المكلف على ما قامت به الهيئة بحسب صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي بمبلغ (٢١,٠٩٠,٠٠٠) ريال؛ وذلك لأنها لم تأخذ في الاعتبار المنحة الحكومية الرأسمالية التي تم تحويلها إلى الاحتياطي النظامي من قبل الشركة المكلفة على نحو ما تظهره القوائم المالية في السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١م، مع تأكيد المكلف على أن المنحة الحكومية الرأسمالية ظلت في سنوات سابقة ضمن حقوق الملكية تماشياً مع ما جاء معه المعيار المحاسبي في التعامل مع الإعانات والمنح الحكومية.
- (بند استثمارات طويلة الأجل): تمثل وجهة نظر المكلف في الاستئناف على هذا البند في منازعته للهيئة في عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الزكوي له، حيث يؤكد المكلف أن طبيعة الاستثمار وصورته تمثل لديه في مسانته بشركة...، وهي شركة مساهمة مقللة بنسبة استثمار له بمقدار (٨%).

وحيث فتحت الدائرة فتح باب المرافعة لطريق الاستئناف، فجاء رد الشركة المكلفة بتاريخ ١٤١/١١/١٧هـ، والتي تضمنت تأكيد الشركة المكلفة على تمسكها باستئنافها على البنود الثلاثة، وتضمنت شرحاً لوجهة نظرها على البنود المستأنف عليها لم تخرج عنها من موقف لها أثناء نظر اللجنة الابتدائية لاعتراض الشركة المكلفة، والذي تكتفي هذه الدائرة بالإحالة إلى ما تضمنه ذلك القرار منعاً للتكرار.

وكما جاء رد الهيئة بما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاستئناف، والذي تضمن جواب الهيئة المثبت لما جاء في خطابها الوارد بتاريخ ١٤٤٢/٠٣/٢٩هـ، من تأكيد لوجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكدة لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عنها سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجابت عنه الهيئة في حينه.

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد النظر في مجلد دفع المستأنف على البنود السابق بيانها فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

- ١- (بند أرباح رأسمالية ناتجة بيع أراضي الدائري الثالث): بعد تأمل الدائرة لمكون النزاع بين الطرفين حيال هذا البند تبين أن المكلف يستأنف على مسلك الهيئة بإضافة مبلغ (٢٢,٣٣٨,٠٠٠) ريال، إلى صافي الربح المحاسبي، وعدم الاعتراف بقيمة المنحة الحكومية التي تم تقديرها للأرض وبالبالغة (٢١,٠٩٠,٠٠٠) ريال، حيث يرى المكلف بأن المكاسب الرأسمالية الناتجة عن بيع الأرض هي في أساسها منحة حكومية ولم يتم إظهارها في الواقع الزكوي ضمن حقوق الملكية كما نص عليه المعيار المحاسبي المتعلّق بالإعانتات الحكومية، وتم تصنيفها كاحتياطي نظامي غير قابل للتوزيع سنوياً، وأن الهيئة قامت بإخضاعها للزكاة كتمويل رأس مالي، ولذلك يعتقد المكلف أنه قام بتزكية الأرباح الرأسمالية ضمن الإيرادات الأخرى للعام ٢٠١٣م، وأن تلك المكاسب قد ظهرت في قائمة الدخل بمبلغ (٣١,٥٣٨,٠٥١) ريال، والتي تمثل قيمة الأرض محسوماً منها التكفة الدفترية لها، ولذلك يكون تعديل الهيئة لصافي الربح العام لمبلغ الأرباح الرأسمالية غير صحيح، بينما ترى الهيئة بأن المكلف قد حصل على أرض من منحة حكومية وتم تقويمها بمبلغ (٢١,٠٩٠,٠٠٠) ريال، وأنفق عليها تكاليف الإحياء بمبلغ (٢,٣٩٣,٨٦٠) ريال، وأظهرت تكفة بموجب الإيضاح رقم (٧) لعام ٢٠١٠م، بمبلغ (٢٣,٤٨٣,٨٦٠) ريال، ضمن الموجودات الثابتة له، ثم باع الأرض بمبلغ (٥٦,٢٤٠,١٩٧) ريال، طبقاً للإيضاح رقم (١٥) لعام ٢٠١٣م، واحتسّ مكاسب رأسمالية ناتجة من هذا البيع بمبلغ (٣١,٥٠٨,٠٥٧) ريال، وأدرجه في قائمة الدخل لعام ٢٠١٣م، ضمن صافي الربح الدفترى البالغ (٣٧,٨٠٠,٤٥٠) ريال، وقد قامت الهيئة بحسب التكفة الفعلية للأعمال الميدانية لإحياء الأرض كما ورد مبلغها لدى المكلف، وأما بالنسبة لقيمة الأرض التي تم تقدير قيمتها من قبل المكلف فهي لأغراض الإفصاح المحاسبي عند حصول المنشأة عليها كمنحة من الحكومة، وبالتالي فإنه في حال بيعها وتحصيل قيمتها فتكون هذه القيمة غير مدفوعة أصلًا ولا تحسم من الأرباح الرأسمالية المتحققة من بيع ذلك الأصل، حيث إنه بعد تأمل الدائرة موقف المكلف والهيئة بخصوص البند المتنازع عليه، تبين للدائرة أن المعالجة الزكوية في مثل هذه الحالة تقتضي التفرقة بين المنح الحكومية والإعانتات الحكومية، حيث تأخذ المنح الحكومية صفة أصول القنية، وبالتالي يتبعن إثبات ما يقابل قيمتها في حقوق الملكية بقيمتها العادلة مثل رأس المال العيني، ولا يتملّكها المكلف إن كانت أرضاً إلا بعد إحيائه لها، أما الإعانتات الحكومية فتعد من قبيل الدخل حيث يتم استلامها نقدياً وتزيد من مجموعة الأصول الزكوية (النقد) لدى المكلف.

وحيث كان الأمر كما ذكر، حيث إنه قد تم إجراء عملية البيع للأرض باعتبارها أصلًا من ضمن أصول المكلف وتم حسم تكلفة الأرض المقدرة إضافة إلى تكلفة الأعمال من القيمة البيعية للأرض، حيث قامت الشركة بإخضاع الفرق إلى الزكاة الشرعية باعتبارها مكاسب رأسمالية تتوجّب فيها الزكاة، حيث قامت الشركة بتزكية قيمة تكلفة الأرض ضمن الاحتياطيات أخذًا في الاعتبار لقيام الهيئة نفسها بحسب تكاليف الأعمال، فإن ذلك يتربّط عليه أن يكون المبلغ قد خضع للزكاة ضمن أرباح العام، وأن تعديل الهيئة لصافي الربح في ذلك العام لمبلغ الأرباح الرأسمالية يكون إضافة مالٍ قد تم تزكيته مرة أخرى على الوجه الذي تمت به معالجة المكلف لقيمة تلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن فرق القيمة المقدرة للأرض وتكاليف الأعمال لها ومبلغ القيمة البيعية لها، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بتقرير عدم



تعديل صافي الربح بتكلفة الأرض كما هي مثبتة في قائمة المركز المالي للمكلف للسنة المنتهية في ٢٠١٣/٣١، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأنه.

-٢- (بند صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية): يكمن الخلاف بين المكلف والهيئة بخصوص هذا البند في استئناف المكلف عليه باعتراضه على ما قامت به الهيئة بحسب صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي بمبلغ (٢١,٩٠,٠٠) ريال؛ وذلك لأنها لم تأخذ في الاعتبار المنحة الحكومية الرأسمالية التي تم تحويلها إلى الاحتياطي النظامي من قبل الشركة المكلفة على نحو ما تظهره القوائم المالية في السنة المنتهية في ٢٠١٣/٣١، مع تأكيد المكلف على أن المنحة الحكومية الرأسمالية ظلت في سنوات سابقة ضمن حقوق الملكية تماشياً مع ما جاء معه المعيار المحاسبي في التعامل مع الإعانات والمنح الحكومية، بينما ترى الهيئة أن حق الشركة في حسم صافي الموجودات الثابتة والاستثمارات والخسائر المدورة في حال وجود زيادة مجموع العناصر المضافة إلى الوعاء عن مجموع العناصر السالبة المحسومة منه، ولكن في حالة زيادة مجموع العناصر المحسومة من الوعاء عن العناصر الموجبة المضافة إليه، فإن المتعين هو توجب الزكاة في صافي الربح المعدل باعتباره غلّة رأس المال طبقاً للمقرر شرعاً باعتبار زكاة تلك الغلّة يرتبط حولها في حول أصلها، وأن هذا الإجراء الذي تقوم به الهيئة لخضوع الربح المعدل في مثل تلك الأحوال للزكاة هو المتبع والمطبق على كافة المكلفين، وحيث يتم حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، بمعنى أن المتبع في حال كان الوعاء أقل من صافي الربح العام؛ فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة، وأن مثل هذا الإجراء قد تم تأييده في عدد من القرارات الصادرة عن اللجنة الاستئنافية التي تمت المصادقة عليها بخطابات وزارية، وعلى ذلك يكون ما تم حسمه من عناصر وعاء الزكاة هو في حدود حقوق الملكية البالغ في الربط (٥٦,١٠,٩٣٨) ريال، حتى يتم إخضاع صافي الربح المعدل للزكاة البالغ (٦٠,٤٧١,٢٩٠) ريال، وتوضح الهيئة أنه قد تمأخذ رصيد الاحتياطي النظامي في الاعتبار عند إجراء الربط بعد حسم المنحة الحكومية أول المدة البالغ (٢٧٩,٤٠,٧) ريال، وبالتالي لا مجال لاعتراض الشركة لأنها لم يتم إضافة المبلغ المشار إليه إلى الوعاء الزكوي. وحيث إن الأصل في خضوع المال للزكاة هو وجوده لدى المكلف عند تمام الحول بالمبلغ الذي كان عليه عنده في لحظة تمام الحول عليه. وحيث إن مسلك الهيئة في احتساب الوعاء على أساس ما توصلت إليه من تحديد صافي الربح المعدل من قبلها لا يتفق مع القواعد الشرعية، وذلك بالنظر إلى أن المكلف يزكي المال الموجود لديه وقت حلول الزكاة وتوجهها، والمبلغ الذي توصلت إليه الهيئة من خلال الربط على المكلف بإيجاد صافي الربح المعدل ليكون ممثلاً لوعاء الزكاة لا يتفق مع الواقع، وذلك لأن المعتمد عليه في وجوب الزكاة هو صافي الربح كعنصر من عناصر الوعاء، وبالتالي يكون مبلغ الوعاء هو ناتج ما يحصل من مقابلة العناصر الإيجابية بالسلبية لتوجب الزكاة عليه في ذلك المقدار بصرف النظر عما إذا كان أقل من صافي الربح أو أكثر، وبالتالي فإن التعويل على إخراج صافي الربح المعدل ليكون هو وعاء الزكاة لا يقوم على سند صحيح حتى عند الادعاء بأن الأرباح الناتجة من الإيرادات قد لا توجد في نهاية الحول عند إنفاقها من المكلف في شراء أصل أو بذلها لسداد أي مصاريف أو نفقات تلزم نشاط المكلف، فالعبرة إذاً هي في وجود المبلغ الناتج من طريقة احتساب الوعاء الزكوي الذي تنتجه الهيئة كأصل عام أو كمبدأ ثابت لمعالجة الربوط دون اللجوء إلى طريقة استخراج الربح المعدل عندما يكون الوعاء سالباً أو عندما يكون ذلك المبلغ أقل من صافي الربح المحاسب عند تحديد الوعاء الزكوي للمكلف. وأن مثل هذا التعامل يتافق مع ما قررته عدد من توجهات اللجنة الاستئنافية في قرارتها باتباع مبدأ وأسلوب جمع عناصر الوعاء الزكوي الموجبة وطرح العناصر السالبة للوصول إلى مقدار المبلغ الذي تتوجب فيه الزكاة، بصرف النظر عن حجم الأصول غير المتداولة التي لا يوجد حد معين لاحتساب طرحها من الوعاء عندما يتم تمويلها بمصادر داخلية أو خارجية. وعليه فلا يوجد سند شرعي يرتب وجوب إخضاع صافي الربح المعدل باعتباره هو الوعاء الذي تحسب على أساسه الزكاة المتوجبة على النحو الذي تطالب الهيئة المكلف به وما خلص إليه القرار الابتدائي من تأييد له.



-٣- (بند استثمارات طويلة الأجل): تتمثل وجهة نظر المكلف الاستئناف على هذا البند في منازعته للهيئة في عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل من الوعاء الركيوي له، حيث يؤكد المكلف أن طبيعة الاستثمار وصورته تمثل لديه في مساهمه بشركة...، وهي شركة مساهمة مغلقة بنسبة استثمار له بمقدار (٨٪)، في حين تؤكد الهيئة على صحة الربط بخصوص صافي الربح المعدل للعام للزكاة على نحو ما كان من موقف لها سبق الإشارة إليه ضمن البند الثاني لهذا الاستئناف، وأن هذا المسلك منها هو المطبق على كافة المكلفين، وبالتالي لا مجال لحسم أي بنود أخرى من صافي الربح المعدل، وأن جملة من القرارات الصادرة عن اللجنة الاستئنافية تؤكد سلامة إجراء الهيئة بـألا يقل الوعاء الركيوي عن أرباح العام المعدلة مالم يكن لدى المكلف خسائر مرحلة، وبالتالي يكون صافي الربح المعدل هو الوعاء الذي تحسب على أساسه الزكاة، وحيث إنه تبين أن اللجنة مصدرة القرار قد قامت بالرجوع إلى إقرار المكلف المقدم عن السنة المالية محل الخلاف، وتبين لها أن المكلف قد احتسب الزكاة الشرعية بناءً على صافي النتيجة بعد التعديل الوارد في البند (٢٠٥٠٠) ولم ينظر إلى صافي الوعاء بالسابق في البند (٢٠٨٠٠) وبالتالي أجازت اللجنة إجراء الهيئة بضرورة أن يراعي عند احتساب الوعاء الركيوي للمكلف عدم نزوله عن مقدار صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة كحد أدنى. وحيث إن مسلك الهيئة في احتساب الوعاء على أساس ما توصلت إليه من تحديد صافي الربح المعدل من قبلها لا يتفق مع القواعد الشرعية، وذلك بالنظر إلى أن المكلف يزكي المال الموجود لديه وقت حلول الزكاة وتوجهها، والمبلغ الذي توصلت إليه الهيئة من خلال الربط على المكلف بإيجاد صافي الربح المعدل ليكون ممثلاً لوعاء الزكاة لا يتفق مع الواقع، وذلك لأن المعتمد عليه في وجوب الزكاة هو صافي الربح كعنصر الوعاء، وبالتالي يكون مبلغ الوعاء هو ناتج ما يحصل من مقابلة العناصر الإيجابية بالسلبية لتوجب الزكاة عليه في ذلك المقدار بصرف النظر عما إذا كان أقل من صافي الربح أو أكثر، وبالتالي فإن التعويل على إخراج صافي الربح المعدل ليكون هو وعاء الزكاة لا يقوم على سند صحيح حتى عند الادعاء بأن الأرباح الناتجة من الإيرادات قد لا توجد في نهاية الحول عند إنفاقها من المكلف في شراء أصل أو بذلها لسداد أي مصاريف أو نفقات تلزم نشاط المكلف، فالعبرة إدّا هي في وجود المبلغ الناتج من طريقة احتساب الوعاء الركيوي الذي تنتجه الهيئة كأصل عام أو كمبدأ ثابت لمعالجة الريوط دون اللجوء إلى طريقة استخراج الربح المعدل عندما يكون الوعاء سالباً أو عندما يكون ذلك المبلغ أقل من صافي الربح المحتسب عند تحديد الوعاء الركيوي للمكلف. وأن مثل هذا التعامل يتفق مع ما قررته عدد من توجهات اللجنة الاستئنافية في قرارتها باتباع مبدأ وأسلوب جمع عناصر الوعاء الركيوي الموجبة وطرح العناصر السالبة للوصول إلى مقدار المبلغ الذي تتوجب فيه الزكاة، بصرف النظر عن حجم الأصول غير المتداولة التي لا يوجد حد معين لاحتساب طرحها من الوعاء عندما يتم تمويلها بمصادر داخلية أو خارجية. وعليه فلا يوجد سند شرعى يرتب وجوب إخضاع صافي الربح المعدل باعتباره هو الوعاء الذي تحسب على أساسه الزكاة المتوجبة على النحو الذي تطالب الهيئة المكلف به وما خلص إليه القرار الابتدائي من تأييد له في شأن البند محل النظر.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، ضد القرار رقم (١٢) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة.

**ثانياً: وفي الموضوع:**

١- قبول استئناف المكلف بخصوص بند "أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع أرض الدائري الثالث"، وتقرير عدم تعديل صافي الربح بفرق الأرباح الرأسمالية التي قررتها الهيئة، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



٢ - قبول استئناف المكلف بخصوص بند "صافي الأصول الثابتة وما في حكمها في حدود حقوق الملكية"، وتقرير حسم مبالغها على نحو ما جاء في إقراره في ذلك العام، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣ - قبول استئناف المكلف بخصوص "بند استثمارات طويلة الأجل"، وتقرير حسم مبالغها على نحو ما جاء في إقراره في ذلك العام، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٣٨)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٥٤٠-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٦٩

معايير تصنيف الاستثمارات محاسبياً والنظر إليها أوراق مالية معدة للإتجار أو متاحة للبيع، يتم على أساس الاحتفاظ بتلك الاستثمارات إلى تاريخ الاستحقاق.

**الوقائع:**

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

إنه في يوم السبت ١٤٤٢/٥/١١ الموافق ٢٠٢٠/١٢/٢٦م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٨/١١هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة، رقم (٤/١) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض المقيد بتاريخ ١٤٣٨/٠٢/١٦هـ، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول اعتراض المكلف شكلاً لتقديمه من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- تأييد الهيئة بحسب مكافحة الاستثمارات المحققة بمبلغ (٢,٣٧٩,٩٩١) ريال، من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٤م.
  - تأييد الهيئة بعدم حسم المصروفات الزراعية المؤجلة من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠١٤م، ٢٠١٥م.
  - تأييد الهيئة بعدم حسم بند الاستثمارات في صفقات مراقبة إسلامية (استثمارات قصيرة الأجل) من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠١٤م، ٢٠١٥م.
- وذلك كله وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



١ - (بند مصروفات زراعية مؤجلة (موجودات حيوية) لعامي ٢٠١٤ و ٢٠١٥): يستأنف المكلف على إجراء الهيئة المتعلقة بهذا البند، في عدم قيامها بحسب المصروفات الزراعية المؤجلة من الوعاء الزكوي للمكلف، للعامين محل الخلاف، إذ يرى المكلف وجوب حسم تلك المصروفات بالنظر إلى أنها تمثل تكاليف زراعية للنخيل المثمرة للفترة الزراعية التي تبدأ من ١ يوليو إلى ٣٠ يونيو لكل عام ميلادي، وأنه كذلك يتم تحويل تلك المصروفات إلى تكلفة مخزون عند موسم الحصاد في ٣٠ يونيو من كل عام ميلادي، وبالتالي يتغير اعتبراًها من ضمن المصروفات الجائزة للجسم، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي من تأييده في إجراء الهيئة المستأنف عليه.

٢ - (بند الاستثمارات): يستأنف المكلف على إجراء الهيئة في عدم إدراج الاستثمارات في صفات مربحة إسلامية قدرها (٤٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، و (٣٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، ضمن عناصر الوعاء السالبة بالربط النهائي، حيث يفيد المكلف أنه قد قام بتزويد الهيئة باتفاقية المربحة الإسلامية بين الشركة المكلفة وبينك ...، والكشف البنيكي الخاص بكل صفة مربحة، وأن تلك الاستثمارات ليست قصيرة الأجل لكي تقوم الهيئة بإدراجهما ضمن الوعاء الزكوي للشركة، فالمعيار لتصنيف الاستثمارات محاسبياً والنظر إليها باعتبار أنها أوراق مالية معدة للاتجار أو متاحة للبيع، يتم على أساس الاحتفاظ بتلك الاستثمارات إلى تاريخ الاستحقاق، وأن ذلك هو ما يتفق مع المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وبالتالي يتغير معاملتها كاستثمارات تحسم من الوعاء الزكوي، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي من تأييده في إجراء الهيئة المستأنف عليه.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة لطريق الاستئناف، فطلبت من الشركة المكلفة ما تود إضافته على ما كان لها من استئناف على القرار محل النظر، فجاء رد الشركة المكلفة بتاريخ ١٤٤١/١١/١٧هـ، متضمناً تأكيدها على تمسكها باستئنافها على البنددين، وقدمت شرحاً لوجهة نظرها على البند المستأنف عليها لم تخرج عملاً بها من موقف لها أثناء نظر اللجنة الابتدائية لاعتراض الشركة المكلفة، والذي تكتفي هذه الدائرة بالإحالاة بخصوصه إلى ما تضمنه ذلك القرار منعاً للتكرار.

كما جاء جواب الهيئة بخصوص ما تضمنته مذكرة المستأنف المتعلقة بالبنددين محل الاستئناف، والذي تضمن تأكيد الهيئة في جوابها الوارد بتاريخ ١٤٤٢/٠٣/٢٩هـ، على وجهة نظرها المقدمة أمام اللجنة الابتدائية، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكدة لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عملاً سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجبت عنه الهيئة في حينه.

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

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.



ومن حيث الموضوع، فإنه بعد النظر في مجلد دفع المستأنف على البنود السابق بيانها، وما كان عليه موقف الهيئة بشأنها من خلال ما تضمنه القرار الابتدائي، فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

(بند مصروفات زراعية مؤجلة (موجودات حيوية) لعامي ٢٠١٤ و ٢٠١٥ م): يكمن الخلاف بين المكلف والهيئة بخصوص هذا البند في منازعة المكلف للهيئة في عدم قيامها بجسم المصروفات الزراعية المؤجلة من الوعاء الزكي للمكلف، للعامين محل الخلاف، إذ يرى المكلف وجوب حسم تلك المصروفات بالنظر إلى أنها تمثل تكاليف زراعية للتخيل المثمرة للفترة الزراعية التي تبدأ من ١ يوليو إلى ٣٠ يونيو لكل عام ميلادي، وأنه كذلك يتم تحويل تلك المصروفات إلى تكلفة مخزون عند موسم الحصاد في ٣٠ يونيو من كل عام ميلادي، وبالتالي يتبعن اعتبارها من ضمن المصروفات جائزة الجسم على عكس ما كان للهيئة من إجراء بشأنها بعدم قبولها كمصرف يجسم من الوعاء، في حين تؤكد الهيئة أن ما يطالب المكلف بحسمه هو بند المصروفات الزراعية المؤجلة الذي ظهر ضمن بند الموجودات المتداولة في قائمة المركز المالي له، وهذه المصروفات لا تعد من المصروفات الحيوية كما ورد في إقرار المكلف بمبلغ (٤٧,١٥١,٢١٣) ريال لعام ٢٠١٤ م، ومبلغ (٥٠,٠٩١,٣٣٤) ريال لعام ٢٠١٥ م، وأنه طبقاً لما ورد في الإيضاح رقم (٦) في القوائم المالية والإيضاح رقم (٧) للعام ٢٠١٥ م، وحيث جاء قرار اللجنة بعدم حسم تلك المصروفات الزراعية المؤجلة للوعاء الزكي للمكلف للعامين محل الخلاف قائماً على أساس أن الرابط الزكي الذي قامت به الهيئة قد اتضح منه حسمها صافي الأصول الثابتة وما في حكمها، وجسم كامل مبلغ الموجودات الحيوية كما ورد في القوائم المالية للمكلف للعامين محل الاعتراض، وحيث جاء استئناف الشركة المكلفة قائماً على أساس أن تلك المصروفات تستفيد منها الشركة في عمليات الإنتاج لأكثر من موسم، وأن ذلك هو ما دفع الشركة إلى تصنيفها كنفقات مؤجلة يتبعن من وجهة نظرها المطالبة بحسنمها من وعاء الزكاة لتعلقها بعملية الإنتاج في كل عام، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة للعناصر التي ترتبط بتلك المصروفات الزراعية المؤجلة يتضح أنها تتمثل في استهلاك للأصول الثابتة ورواتب وأجور وأسمدة ومبادرات وتأمين وإيجارات وتذاكر سفر وتأمينات اجتماعية، وهي جميعها تتعلق بمنتجات ليست جاهزة للبيع، وتتمثل في حالة النزاع محل الخلاف في ثمار لم يتم حصادها خلال كل سنة من السنوات محل الخلاف، وحيث إن الفتوى الشرعية الصادرة برقم (٢١٩) بتاريخ ١٤٢٥/٧/٩ هـ، والتي تستند الهيئة إليها لتأييد وجهة نظرها بعدم حسم تلك المصروفات الزراعية محل الخلاف، قد تعلقت فقط بجسم ما هو مرتب بمخزون مستلزمات الإنتاج الزراعي التي تخصل المدخلات الزراعية دون غيرها من مستلزمات الإنتاج الأخرى، وحيث إن طبيعة الإنتاج قد ارتبطت بوجود تلك التكاليف لها، وحيث إن طبيعة تلك التكاليف تقتضي وجودها باعتبارها جزءاً أساسياً للعملية الإنتاجية التي يقوم عليها نشاط المكلف في كل عام، فإن الدائرة خلصت في شأنها إلى عدم وجود المستند الصحيح لمنع المكلف من حسم تلك التكاليف من وعائه الزكي على النحو الذي جاءت عليها في إقراره للعامين محل الخلاف، وبالتالي انتهت هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بجسم تلك التكاليف المؤجلة كمصروفات زراعية مؤجلة جائزة الجسم من وعائه الزكي للعامين محل الخلاف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأن البند محل النظر.

(بند الاستثمارات): يكمن محل الخلاف بين الهيئة والمكلف في منازعة المكلف لعدم إدراج الاستثمارات في صفقات مراقبة إسلامية قدرها (٤٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، و (٣٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، ضمن عناصر الوعاء السالبة بالربط النهائي، حيث يفيد المكلف أنه قد قام بتزويد الهيئة باتفاقية المراقبة الإسلامية بين الشركة المكلفة وبينك ...، والكشف البنكي الخاص بكل صفقة مراقبة، وأن تلك الاستثمارات ليست قصيرة الأجل لكي تقوم الهيئة بإدراجها ضمن الوعاء الزكي للشركة، فالمعيار لتصنيف الاستثمارات محاسبياً والنظر إليها باعتبار أنها أوراق مالية معدة للاتجار أو متاحة للبيع، يتم على أساس الاحتفاظ بتلك الاستثمارات إلى تاريخ الاستحقاق، وأن ذلك هو ما يتفق مع المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في حين ترى الهيئة أن الاستثمارات في المراقبة الإسلامية يتضح من اتفاقية الاستثمارات الخاصة



بها أنها استثمارات قصيرة الأجل في مدها البالغة (٩٠) يوماً، وأنها لذلك تعد من جنس الاستثمارات المتدولة (عروض تجارة)، فلا تحسن من الوعاء الزكوي، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لوجهة نظر الطرفين بخصوص البند محل الاستئناف، يتأكد معه أن المعالجة الزكوية لموضوع الاستثمارات التي تتعلق بتوظيف المال في عقود مراقبة، يتبعن لأجل إعمالها النظر في طبيعة الاستثمارات التي ترتبط بها اتفاقيات المراقبة، وحيث كان الشأن في صفقات المراقبة الإسلامية أنها تظهر نتائجها لدى الطرف المستثمر في صورة نقد لدى الجهة المستثمر لديها بغرض استثماره وتوظفيه بموجب الاتفاقية التي ارتبطت بها الشركة المكلفة مع تلك الجهة (البنك)، أو أنها تظهر في شكل دين على المشتري للسلع محل المراقبة، فإن الدائرة خلصت تبعاً لذلك إلى تقرير أن مبلغ تلك الاستثمارات في صورته يعد مالاً زكرياً يتوجب إخراج المستحق عليه، ولا ينال من ذلك ما تدعيه الشركة في أن اتفاقية المراقبة تعد استثماراً طوياً للأجل من خلال اتفاقية المراقبة التي تجمعها مع البنك التي أودعت فيه تلك الأموال لغرض الاستثمار على نحو ما تدعيه، لأن المعمول عليه هنا هو جوهر عملية المراقبة والتي تقتضي وجود النقد المملوك من الجهة المستثمرة لدى البنك أو وجود نتيجته المتمثلة في رصيد الدين في ذمة المستفيد من ذلك المال الذي أعد للمراقبة بعد شراء السلع بموجب تلك الاتفاقية، وعليه خلصت هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في عدم حسم استثمارات المراقبة للعامين محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، ضد القرار رقم (٤/١) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف بخصوص بند مصروفات زراعية مؤجلة (موجودات حيوية) لعامي ٢٠١٤م و ٢٠١٥م، وتقرير حسم تلك التكاليف المؤجلة كمصروفات زراعية مؤجلة جائزة الحسم من وعائه الزكوي للعامين محل الخلاف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - رفض استئناف المكلف بخصوص بند الاستثمارات في صفقات المراقبة الإسلامية لعامي ٢٠١٤م و ٢٠١٥م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٤٠)

الصادر في الاستئناف رقم (١٥٤٤-٢٠١٨-Z)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٧٠

إذا كان الاستثمار في عروض قنية (أصول غير متداولة أي غير معدة للبيع) فإنها تحسم من الوعاء الزكوي ويضاف عائدتها فقط للوعاء الزكوي، وإذا كان الاستثمار في عروض تجارية (أصول متداولة معدة للبيع أو الاتجار بفرض الربح) فلا تحسم من الوعاء الزكوي وتتحمّل للزكاة، ويثبت ذلك من عدمه بتوفّر النية الموثقة المسبقة من صاحب الصلاحية عند الاقتناء والتي تحدّد طبيعتها إن كانت في عروض غير متداولة أو في عروض متداولة، وكذلك مدى وجود عمليات تداول (حركة) من عدمه خلال العام على تلك الاستثمارات.

## الوقائع:

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

إنه في يوم الأحد ٢١/١١/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/١٢ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١٦) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٧/١٩ هـ الموافق ٢٠١٧/٤/١٦ م، من / شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (١٣) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الدعوى رقم (١٥٤٤-٢٠١٨-Z) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من مقدمه المكلف/شركة ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠١٠ م حتى ٢٠١٢ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

تأييد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسب هذه الاستثمارات من وعائه الزكوي.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بإلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



أن الشركة لا تقر معالجة الهيئة بشأن بند الاستثمارات طويلة الأجل، وذلك لأن نية المكلف من اقتناه تلك الأسهم، متمثلة بهدف الاستثمار، وما تدرّه من أرباح وأن اقتناها لم يكن لغرض البيع والمضاربة على نحو ما تدعى الهيئة، وأن ذلك التغيير الذي يحصل في أرصدة تلك الاستثمارات ناتج مما تتطلبه معايير المحاسبة من قياس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة دون أن يكون منشأ ذلك التغيير تبدل نية الاستثمار في تلك الأسهم، وتحولها إلى نية المضاربة والبيع.

وحيث ورد للدائرة رد الهيئة على لائحة الاستئناف المقدمة، وانتهت الهيئة إلى جواب الدائرة بالاكتفاء بما تضمنته وجهة نظرها حيال التعامل مع تلك الاستثمارات واعتبارها استثمارات تجارة تجب فيها الزكاة على نحو ما انتهى إليه القرار محل الاستئناف، خصوصاً وأن ما ذكرته الشركة المستأنفة لم يكن أقوالاً جديدة، خلاف ما ذكرته في القرار محل الاستئناف.

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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجمل دفع المستأنف تبيّن منها تأكيده على أنه لا بد من توافر شرطين لاعتبار الاستثمارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل وهي: ١- توافر النية من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار في الاستثمار. ٢- عدم وجود عملية تداول تمت خلال العام على تلك الاستثمارات، وبالتالي فإن تحديد خصوص الاستثمار للزكاة من عدمه لا يرجع إلى كون الاستثمار طويل الأجل أو قصير الأجل، وإنما يرجع إلى طبيعة الاستثمار وليس إلى مدة اقتناه وحيث إن المتقرر أن إذا كانت الاستثمارات في عروض قنية (أصول غير متداولة أي غير معدة للبيع) فإنها تحسّن من الوعاء الزكوي ويضاف عائدها فقط للوعاء الزكوي، وإذا كانت في عروض تجارية (أصول متداولة معدة للبيع أو الاتجار بغرض الربح) فلا تحسّن من الوعاء الزكوي وتخضع للزكاة، ويثبت خصوصها من عدمه بتوفّر النية الموثقة المسبقة من صاحب الصلاحية عند الاقتناء والتي تحدّد طبيعتها إن كانت في عروض غير متداولة أو في عروض متداولة، وكذلك مدى وجود عمليات تداول (حركة) من عدمه خلال العام على تلك الاستثمارات. وحيث إنه بالرجوع إلى معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية تبيّن أنه يتم تصنيف الاستثمار في الأوراق المالية لغرض العرض في قائمة المركز المالي حسب طبيعتها إلى استثمارات متداولة واستثمارات غير متداولة، أما من حيث قياسها فإن الفقرة (١١٢) تلزم بأن يتم قياس الاستثمار في الأوراق المالية للاتجار في قائمة المركز المالي على أساس القيمة العادلة، ويتم إثبات المكاسب والخسائر غير المحققة ضمن دخل الفترة المالية، وألزمت الفقرة (١١٣) أن يتم قياس الاستثمار في الأوراق المالية المتاحة للبيع في قائمة المركز المالي على أساس القيمة العادلة، ويتم إثبات المكاسب والخسائر غير المحققة في بند مستقل ضمن مكونات حقوق الملكية، وحيث إنه بالاطلاع على القوائم المالية للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م، تبيّن بأن الحركة التي تمت على تلك الاستثمارات هي نتيجة إعادة تقويم الاستثمارات بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية حسب ما يقتضيه المعيار المحاسبي، ولم يكن منشأ تغيير رصيد القيد محققاً لعمليات التداول وإنما غاية ما هنالك أنه قيد محاسبي يظهر الخسائر أو الأرباح عند إعادة تقييم تلك الاستثمارات محل



الإشكال، وأما ما يتعلق بتوفير النية المؤثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور الاستثمار فقد قدم المكلف قرار المساهم الرئيس في الشركة (الشركة ... ) المؤرخ في ١٤٣١/٠٧/١٤ هـ، والذي ورد فيه بالاتفاق على أن تكون فترة الاستثمار لمدة لا تقل فيه عن سنة كاملة، كما قدم المكلف شهادات بقيمة الاستثمارات ورد فيها أن الشركة لا تنوى التخلص منها أو الاتجار بها في الأجل القصير، وبالاطلاع على الفقرة (٣) والفقرة (٤) من محضر مجلس الإدارة لشركة ... ورد ما نصه "٣- من المهم التركيز على الشركات ذات العوائد والشركات ذات النمو المستقبلي المتوقع. ٤- يتم توقيت عملية بيع الأسهم المشتراء بعد تحقيق عائد مقبول للشركة، أو في حالة حاجة الشركة لتمويل الالتزامات المستحقة". وبناءً على ما سبق، وحيث ظهر التتحقق من توافر الشروط الأساسية لاعتبار الاستثمار ضمن الاستثمارات الجائز حسمها على نحو ما سبق بيانه، الأمر الذي تستقر معه قناعة الدائرة على النظر إلى تلك الاستثمارات باعتبارها استثمارات قنية، لا يتأكّد معها معاملتها كما لو كانت عروض تجارة، وإدخالها ضمن الوعاء الزكوي للمكلف على نحو ما انتهى إليه القرار الذي أيد توجّه الهيئة في تعاملها مع تلك الاستثمارات، وعليه قررت الدائرة قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي باستبعاد رصيده تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...) ضد القرار رقم (١٣) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلف في طلبه استبعاد رصيده واستبعاده من الوعاء الزكوي للمكلف لالأعوام محل الخلاف من ٢٠١٢م إلى ٢٠١٠م، من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-١٧)

الصادر في الاستئناف رقم (١٥٤٩-٢٠١٨-ZI)

المبدأ رقم ١٧١

وجود علاقةٍ ما بين الفرع والمركز الرئيسي في المراجعة لقيد عمليات الفرع لا يهض لتسوية إهدار حسابات الفرع بالأخذ في الاعتبار طبيعة نشاط الفرع بالمملكة المكملة لأعمال المركز الرئيسي بالمملكة.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ٢٨/١٢/١٤٤١ الموافق ٢٠٢٠/٠٨/١٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م) ١٤٢٥/١٥ وتاريخ ١٤٢٥/١١ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م) ١١٣/٢ وتاريخ ١٤٣٨/١١ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/١٠/١٤ هـ، الموافق ٢٠١٨/٠٦/٢٨، من فرع شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٢٤) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٩/١٦) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من فرع شركة ...، على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٢ م حتى ٢٠١٥ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض انتصار المكلف على بند الربط على أساس الربح التقديرى بنسبة ٢٥٪.
- ٢- انهاء الخلاف في بند عدم الأخذ في الاعتبار الضريبة المسددة عند تقديم الإقرار.
- ٣- رفض انتصار المكلف على بند غرامة التأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (فرع شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن فرع الشركة المكلفة يعترض على ما جاء في القرار الابتدائي من تأييد لوجهة نظر الهيئة، بإجراء الربط على أساس ربح تقديرى بنسبة ٢٥٪، بالنظر إلى ما تدعى به الهيئة من عدم امتثال المكلف لما تقرره الأنظمة في المملكة من الاحتفاظ بالدفاتر التجارية، ومسكها وقيد عمليات الفرع على الشكل الذي تلزمها إياها تلك الأنظمة وأحكامهما، والاحتفاظ كذلك بالمستندات التي تثبت صحة البيانات المقيدة فيها، وأن مجرد قيام المكلف بمسك تلك الدفاتر والحسابات عن طريق



الحاسب الآلي لا يعفيه من صورة مسک حساباته وضبطها وفق ما قرره النظام في ذلك الشأن، بوجود نهيات طرفية لدى الفرع في المملكة للتأكد من صحة البيانات والقيود المحاسبية، والنظام لم يمنع بذلك أن تكون عمليات الفرع ممسوكة بذلك الشكل، حتى وإن كانت أعماله مرتبطة بالحاسب الآلي المركزي الموجود خارج المملكة لدى الشركة الأم، وحيث ثبت من أعمال الفحص أن فرع الشركة يقوم بإرسال كشف يتم إعداده باستخدام ورقة (إكسل)، بطريقة مقتضبة تتضمن المصايف والمستندات التي تبعث إلى المركز الرئيس عبر البريد الإلكتروني، ليقوم ذلك المركز بمراجعتها واعتمادها وإضافة هامش ربح يمثل الإيراد، وبالتالي فإن عدم وجود النهاية الطرفية من خلال إفادة الفرع للتأكد من كافة البيانات والقيود الخاصة بنشاطه، يرتب عدم استيفاء فرع الشركة لمتطلبات مسک الدفاتر المحاسبية لإجراء الربط بموجب بياناتها، وفق ما قررته المادة (٥٨) من النظام الضريبي، والمادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية، ولذلك قامت الهيئة بإجراء الربط التقديرى على المكلف (فرع الشركة غير المقيمة)، حيث يؤكّد المكلف في استئنافه في هذا الشأن أنه ملتزم بالدفاتر المطلوبة نظاماً باللغة العربية، وأنه يقدم إلى الهيئة قوائم المالية باللغة العربية مدققة من قبل محاسب له، وأنه حتى بافتراض وجود مخالفات مرتقبة بمسک الدفاتر وفق ما يقتضيه النظام فإن ذلك الأمر موكول إلى جهة حكومية (وزارة التجارة)، لتحقيق مخالفات عدم الاحتفاظ بالدفاتر المطلوبة نظاماً ولا يسوغ وجود تلك المخالفة إهار تلك الدفاتر والربط على الفرع جزافياً في ضوء وجود القوائم المالية مدققة من قبل المحاسب المرخص والخاصّة بالسنوات محل الخلاف، وأما استخراج المعلومات على صفحة (إكسل)، وإرسالها إلى المركز الرئيس؛ فإنّ الهدف منه أن تتم المقارنة وتسوية المعلومات المحاسبية طبقاً للبرنامج المحاسبي الذي يستخدمه المركز الرئيس، لكي تتم مراجعة تلك البيانات والتأكّد من عدم وجود فروقات لكي يتم التأكّد من ضبط حسابات الفرع على ذلك الأساس، وتأكيداً لامتثال الفرع في مسک دفاتره المحاسبية باللغة العربية في المملكة، فإن الفرع قد قام بتعيين شركة محلية تقوم بمسک الدفاتر والسجلات المحاسبية بالنيابة عن الفرع كما سبق بيانه.

كما يعترض المكلف أيضاً على عدم الأخذ في الاعتبار للضريبة المسددة عند تقديم الإقرار منه عن الأعوام من ٢٠١٢م إلى ٢٠١٥م، ويطلب المكلف بتصديقها توجيه الهيئة لإصدار ربط معدل يأخذ في الاعتبار الضريبة المسددة من قبل الفرع عند تقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها، كما تضمن استئناف المكلف رفضه لإيقاع غرامات التأخير الناشئة عن إضافة مبالغ أخرى للضريبة بعد ربط الهيئة، خصوصاً وأن وجود الخلاف مردّه اختلاف في وجهات النظر في تفسير الأنظمة وتطبيقاتها الصحيح من جانب الهيئة أو من جانب اللجان الابتدائية، وبالتالي لا يكون هناك سبب لفرض غرامة التأخير عن الأخطاء الواردة عند اختلاف وجهات النظر الفنية بين فرع الشركة والهيئة.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عن ما تضمنته مذكرة المستئنف بخصوص البنود محل الاعتراض، وحيث ورد رد الهيئة متضمناً الاكتفاء بتأكيد الهيئة في ردّها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكّد لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثاره المكلف لم يخرج عما سبق أن أبداه أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجاب عنه الهيئة في حينه، كما أضافت الهيئة في رد إلحاقي بأن جميع المبالغ الواردة في لائحة الاستئناف للمكلف والمتعلقة بالضرائب المسددة للأعوام من ٢٠١٢م حتى ٢٠١٥م، قد أدرجت في حسابه لدى الهيئة، مما يجعل الخلاف بخصوصها منتهياً على نحو ما جاء في القرار الابتدائي محل الاستئناف.

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

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، فإنه فيما يتعلق باستئناف المكلف بخصوص (رفض السجلات والدفاتر المحاسبية وفرض ضريبة أرباح جزافية بواقع ٢٥%)، فرضت الهيئة ضريبة أرباح جزافية بواقع (٢٥٪) على إجمالي الإيرادات للسنوات من ٢٠١٢م إلى ٢٠١٥م، وحيث إنه لم تأخذ الهيئة في الاعتبار الإقرارات الضريبية المقدمة بناء على الدفاتر المحاسبية للسنوات المذكورة، وحيث إن الهيئة لم تقدم أية أسباب لفرض الضريبة على أساس الأرباح الجزافية وإهار الدفاتر المحاسبية سوى ما كان من أسباب أيدها فيها لجنة الاعتراض الركوية الضريبية الابتدائية الثانية، مستندًا إلى ادعائها بعدم التزام الفرع بالمتطلبات النظامية الخاصة بمسك الدفاتر المحاسبية، وذلك طبقاً للمادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل، وحيث إن المخالفات المدعى بها في مواجهة المكلف، لم يتبيّن للدائرة تحقق وجودها على نحو ما استنتاجته الهيئة في دعواها أمام المكلف في ذلك الشأن، وما رتبه ذلك من قيام الهيئة بتقدير الوعاء الضريبي للمستأنف بناءً عليها، وأن ما استندت إليه الهيئة لإهار حسابات المكلف من قيام الفرع بإرسال صفحة (إكسيل)، للمركز الرئيس والاستنتاج من ذلك أنه لا يقوم بمسك حساباته في المملكة، فلا يمكن معه إغفال قيام المكلف بتعيينه لمكتب محاسبي محلي للقيام بمسك دفاتره المحاسبية (وهو ما تسمح به لائحة النظام الضريبي بموجب ما أوردته في نص المادة (١٥٦) من تلك اللائحة)، لتأكيد امثاله بما يوجهه النظام عليه في ذلك الشأن، وهو أمر تقوم به الكثير من فروع الشركات الأجنبية كما يتضمن امثال المكلف بمسك حساباته على نحو تظهر معه الثقة من قيامه بإعداد القوائم المالية بعد مراجعتها من أحد المكاتب المعتمدة في المملكة، وبالتالي فإن الاعتماد على مجرد وجود علاقة ما بين المركز الرئيس والفرع في المراجعة لقيد عمليات الفرع لا ينهض لتسوية إهار حسابات الفرع خصوصاً أن طبيعة نشاط الفرع في المملكة باعتباره وسيلة الشركة غير المقيمة للقيام بأعمال تنفيذ عقود التركيب والمعايرة والتشغيل والصيانة وإدارة النظم وبرامج الحاسوب الآلي عن طريق تصدير معدات ولوازم تلك العقود وتصديرها إلى العملاء مباشرة في المملكة على الوجه الذي يمارس الفرع فيه النشاط بارتباطه بالمركز الرئيس، مما يمكن معه فهم العلاقة التي تجمع الفرع بالشركة عند حساب كافة المصاري夫 للوصول إلى هامش الربح مقابل تقديم تلك الخدمات، وعليه فإن الدائرة خلصت إلى تقرير عدم وجود المسوغات الكافية لإقدام الهيئة على إهار حسابات المكلف، وعدم الأخذ بها لتقدير احتساب الضريبة عليه من واقعها بلجوئها إلى التقدير الجزاكي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بتقدير احتساب الضريبة عليه من واقع إقراراته، ورفض احتسابها بطريقة التقدير الجزاكي على نحو ما توجّهت له الهيئة في الربط عليه.

وأما ما يتعلّق بالطلب الوارد في استئناف المكلف بخصوص احتساب مبالغ الضريبة المسددة منه عن الأعوام محل الخلاف، على نحو ما جاء به القرار الابتدائي من اعتبار الخلاف متنبأاً بين المكلف والهيئة في ذلك الشأن، وحيث أكدت الهيئة في جوابها للدائرة أن تلك المبالغ المسددة عن الأعوام محل الخلاف قد تم إضافتها إلى حساب المكلف لدى الهيئة، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن مقصود المكلف من طلبه يكون متحققاً بإقرار الهيئة بسداد المكلف للمبالغ عن الأعوام محل الخلاف، وأنها قد أدرجت في حسابه، وبالتالي يتعمّن في حق الهيئة أخذ ذلك في الحسبان عند ربطها على المكلف وفق هذا القرار.



وأما ما يتعلق باستئناف المكلف حول غرامات التأخير في السداد، وحيث كانت مطالبة الهيئة بإيقاع غرامة التأخير عن سداد الضريبة ناشئةً عن وجود الفرق بين المبالغ المسددة من المكلف على نحو ما جاءت به إقراراته، وما قررته الهيئة من احتساب الضريبة على المكلف على أساس التقدير الجزاوي الذي أظهر الفرق في مقدار الضريبة غير المسددة بعد إهادار الحسابات للمكلف وحيث خلصت الدائرة إلى تقرير الأخذ بإقرارات المكلف عن الأعوام محل الخلاف وعدم تأييد موقف الهيئة في إهادار حساباته والربط عليه بطريقة التقدير الجزاوي على نحو ما جاء في تفاصيل وبحث الاستئناف على ذلك البند ضمن سرد حيثيات هذا القرار فيما يتعلق بالبند الأول من الاستئناف، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن فرق الضريبة المسددة لم يعد قائماً ومتوجباً أداءه في حق المستأنف بعد تأييد هذا القرار لاحتساب الضريبة في ضوء ما قدمه من إقرارات عن الأعوام محل النزاع، وعليه قررت الدائرة إلغاء غرامة التأخير المضي بها في القرار الابتدائي لعدم تحقق موجب إيقاعها على المكلف استناداً إلى ما ذكر من أسباب لسقوط أصل الغرامة المطالب المكلف بادئها.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / فرع شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ضد القرار رقم (٢٤)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف بالأخذ بإقراراته عن الأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٢م، ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي في هذاخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - تأكيد احتساب مبالغ الضريبة المسددة من المكلف عن الأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٢م، عند انتهاء الربط عليه بموجب هذا القرار، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣ - إلغاء غرامات التأخير عن سداد الضريبة للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٢م، لسقوط موجبها وأصلها، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٠٢)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٥٥٩-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٧٢

لا ينال من كون المبالغ التي يشكلها رصيد الذمم الدائنة لم تكن من جراء قروضٍ أو ديونٍ وإنما كانت تمثل ذمم تجارية ناشئة عن تعاملات من خدمات وشراء لمواد أخرى، من اعتبار أرصدة تلك الذمم مشكلةً مالِ موجود لدى المكلف تتوجب فيه الزكاة.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء ٢٤/٠٤/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/١٢/٩ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكّلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م) ١٤٢٥/١٥١ وتاريخ ١٤٢٥/١٥١ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م) ١١٣ وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٧/٧ هـ، من /مؤسسة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (١١) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٢١٤٦/٢٤/٢١٤٦) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها فيما يخص البند المستأنف عليها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من مؤسسة ...، على الرابط الزكوي للعاملين المتهمين في ٣٠/٤/٢٠١٢ م، ٣٠/٤/٢٠١٣ م، وفقاً لحيثيات القرار.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - تأييد الهيئة في إضافة فروق الاستيراد لعامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ م، إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.
- ٢ - تأييد الهيئة في إضافة جاري الشركاء لعام ٢٠١٣ م، إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.
- ٣ - تأييد الهيئة في إضافة الذمم الدائنة لعامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ م، إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٤ - تأييد الهيئة في الإجراء الذي اتبعه في معالجة الخسائر لعام ٢٠١٢ م، وفقاً لحيثيات القرار.



وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (مؤسسة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- ١ (بند فرق استيراد لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م): حيث تعترض المؤسسة على احتساب تلك الفروقات، بالاحتجاج على ما كان من اعتماد اللجنة مصدرة القرار على البيانات الصادرة عن الجمارك لإثبات تلك الفروقات دون الأخذ بمبررات المؤسسة لوجود مبالغ تلك الفروقات دون التأكيد من أسباب وجودها، حيث جاء تبرير اللجنة لرفض الأسباب المقدمة من المؤسسة بالقول بأنه يصعب التسليم بها بالرغم من أن تلك الأسباب مرتبطة بتسعيرة وزارة الصحة والتكلفة للبضاعة المستوردة وفروق العمولات عند سداد قيمة البضاعة، وهي أسباب مؤثرة في وجود تلك الفروقات.
- ٢ (بند جاري المالك): حيث تعترض المؤسسة على تأييد اللجنة في قرارها وجهة نظر الهيئة بإضافة رصيد جاري المالك الأعلى البالغ (١٢,٩٩٧,١١٣) ريال، وذلك بالنظر إلى أن المؤسسة قامت بالفعل بتقديم البيانات التي لديها التي توضح حركة والتفاصيل ذلك الرصيد بالسنة المنتهية في ٣٠ أبريل ٢٠١٣م، كما أن ذلك المستخرج كان من واقع بيانات المؤسسة التي أظهرت سجلاتها المحاسبية وجود تحويلات للحساب والمسحوبات النقدية منه، فيكون رصيد جاري المالك الواجب إدراجه في الوعاء هو ما حال عليه الحول بعد طرح المسحوبات منه خلال العام، والذي يتضح من خلال إقرار المكلف أن مقداره (٣,٥٥٧,١١٧) ريال، فيكون ذلك المبلغ هو الذي يضاف للوعاء بعد أن طرحت المسحوبات منه، وهذا هو ما يتفق مع تعليمي الهيئة العامة للزكاة والدخل للتعامل مع جاري الشكاء بموجب تعليميها المؤرخ في ١٤٣٢/١/٢٩هـ، والذي يقضي بالأخذ بأول رصيد المدة بعد أن تحسّم منه المسحوبات خلال العام، ويكون ذلك المبلغ هو ما حال عليه الحول، وأما الإضافات فإنها أموال لم يحل عليها الحول إلا إذا كان مصدرها أموالاً يتحقق فيها حولان الحول كالأرباح المرحلة ونحوها.
- ٣ (بند ذمم دائنة موردين للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م): حيث يعترض المكلف على إضافة أرصدة تلك الذمم للوعاء الزكوي على نحو ما قضت به اللجنة من تأييد لموقف الهيئة بشأنها، باعتبار تلك الأرصدة ممثلة لديون تنطبق عليها معاملة تزكية الدين لدى المكلف إذا حال عليه الحول، والواقع أن تلك المبالغ لا تشكل في طبيعتها ديبوًنا أو قروضاً، وإنما هي ذمم تجارية ناشئة عن تعاملات من خدمات وشراء مواد أخرى، فلا تصنف كقرصون وأن ما يؤيد ذلك عدُّ من الأحكام الصادرة عن ديوان المظالم خلصت إلى الأخذ بتوجيه احتساب الزكاة في الدين على رب المال، فلا يطالب المدين بإخراج الزكاة عنها حتى لا تجب الزكاة مرتين في المال الواحد، ولأن القرصون لا تجب فيها الزكاة على المدين تبعاً لما انتهت إليه تلك الأحكام.
- ٤ (بند صافي الخسائر المرحلة لعام ٢٠١٢م): حيث يعترض المكلف على قيام اللجنة بتأييد وجهة نظر الهيئة في حسم رصيد الخسائر المدورة في عام ٢٠١٢م البالغ (٢,٨٨٤,٨٤١) ريال، طبقاً لما أجرته من ربوط بعد تعديليها بالمخصصات والمصروفات التي تم اعتراف المكلف عليها، وبالتالي يكون المتعين من وجهة نظر المكلف أن يكون حسم رصيد تلك الخسائر المدورة بموجب بيانات المؤسسة، وليس بموجب ما كان عليه الربط النهائي، لأن ما تمثله القوائم المالية للشركة هو ما يتوجب الأخذ به، وليس ما تعدل به الهيئة طريقة احتساب الخسائر به من وجهة نظرها، إذ إن المبالغ التي تعدل بها الخسارة المدورة تمثل في واقعها مبالغ خرجت من ذمة المكلف، ولم تعد ملك له فلا يتغير إضافتها إلى الوعاء الزكوي خلافاً لمعالجة الهيئة لها والذي أخذ بها القرار الابتدائي.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستئنف بخصوص البنود محل الاعتراض، وحيث ورد للدائرة المذكورة الجوابية من الهيئة الواردة بتاريخ ١٤٤٢/٤/١١هـ، بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف المؤسسة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البنود التي يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، حيث أكدت الهيئة في مذكرة الجوابية على وجهة نظرها حيال الاستئناف المقدم على محل الاستئناف، إذ تضمنت رد الهيئة بخصوص بند فروقات الاستيراد بالقول بأن تم معالجة فرق الاستيرادات وإضافتها للربح لعدم تقديم المكلف للمستندات المثبتة لاعتراضه، وذلك بعد مقارنة قيمة المشتريات الخارجية المقدمة من المكلف مع المشتريات الخارجية الصادرة عن



الهيئة العامة للجمارك، وبالتالي تكون المعالجة السليمة لتلك الفروقات بإضافتها إلى الوعاء الزكي لالمكلف على نحو ما قضى به القرار الابتدائي، وأن ذلك المسلك تأكّد بعدة أحكام وقرارات صادرة من المحاكم الإدارية واللجان الاستئنافية. وأما ما يخص بند جاري المالك، فإن الهيئة ترى أن ما أجرته من ربط على المكاف متطابق لما ورد في قائمة التغيرات في حقوق المالك، لكي يتم احتسابها ضمن الوعاء الزكي في نهاية العام، وفيما يتعلق ببند ذمم الموردين، فإن الهيئة ترى أنها قامت بالإجراء السليم بإضافة الرصيد الذي حال عليه الحول أول المدة لتلك الذمم، وبالتالي إضافته للوعاء الزكي لالمكلف. وأما ما يرتبط باستئناف المكاف على بند الخسائر المرحلة في ٢٠١٢/٤/٣٠، فإن الهيئة تؤكّد سلامتها إجراءها بتعديل حساب تلك الفترة المنتهية بذلك الناتج بفروقات الاستيراد واعتبار نتيجتها أرباحاً، وعليه فلا توجد خسائر لم يتم حسمها عن الفترة السابقة، لأن التعليمات تقضي بأن الخسائر التي يجوز حسمها هي خسائر السنة أو السنوات المعدلة طبقاً لربط الهيئة، وأن الخلافات السابقة بخصوص تلك الخسائر لا تزال محل نظر أمام اللجنة الاستئنافية.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المؤسسة المستأنفة تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلمل دفع المستأنف على البنود السابق بيانها فقد خلصت الدائرة

إلى البت فيها على النحو الآتي:

أولاً: (بند فرق استيراد عامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم بخصوص هذا البند وما كان عليه جواب الهيئة المتضمن في مذكرة ردّها وما كان عليه حال القرار الابتدائي المنتهي إلى النتيجة المستأنف عليها، تبيّن لها أن اللجنة مصدرة القرار قد أخذت بما أثبتته فروقات الاستيراد من خلال البيانات الصادرة عن الجمارك ولم تقم اللجنة بتحقيق الأسباب التي بربها المستأنف وجود تلك الفروقات من خلال ما ذكره بارتباط ذلك الاستيراد بتسعيرة وزارة الصحة والتكلفة للبضاعة المستوردة وفروقات العملات عند سداد قيمة البضاعة، وحيث اكتفت اللجنة مصدرة القرار بعدم الأخذ بتلك الأسباب على أساس أنها لا تتفق مع المعمول لديها من قيام المستورد بالبيع بأسعار تقل عن قيمة الاستيراد بموجب ما يرتبط بتحديد قيمة البيع من تعليمات صادرة من قبل وزارة الصحة، وأن قيمة فرق العملات لا يمكن أن يصل إلى الحد الذي ادعى به المستأنف أمام تلك اللجنة، وحيث إن الشأن في البيانات الصادرة عن الجمارك اعتبارها قرائن يمكن مقابلتها بقرائن أخرى وشواهد لا تجعل من المحتم اللجوء إلى ما تظاهره من استنتاجات، وحيث لم يتبيّن لدى هذه الدائرة سلوك الهيئة أو اللجنة مسلك التحقق من صدق ما يدعوه المستأنف أو وجاهته في ضوء عدم قيامها بالسؤال من وزارة الصحة عما يدعوه المستأنف، خصوصاً وأن الجهة المرتبطة بتلك الاستيرادات وقها هي مصلحة الجمارك، وقد كانت المصلحة والهيئة تتبعان لوزارة المالية وكان من الممكن للهيئة التتحقق من صحة ما ادعاه المستأنف



في ضوء ما قدمه المستأنف من مذكرة إلحاقيه بتاريخ ١٤٣٩/٠٩/٠٨، يؤكد فيها تواصله مع مصلحة الجمارك بتأكيد ما يدعيه إلا أن مصلحة الجمارك رفضت تسليمه ما يدعم وجهة نظره وطلبت منه أن يكون ذلك عن طريق جهة رسمية، كما أن الهيئة واللجنة لم يتحققا من سعر الصرف المدعي بوجود بعض الفروقات استناداً إلى تغييره وكان من الممكن لهما مواجهة المستأنف بتلك الأسعار المثبتة لخلاف ما يدعيه أمام الهيئة واللجنة عند مناقشة اعترافه على ذلك البند، وحيث إن ما قدمه المستأنف من دفع يجعل القرينة القائمة على الاعتداد فقط بما تظهره بيانات الاستيراد لدى الجمارك لاحتساب الفروقات من وعائه الزكوي غير مؤكدة لسلامة تقدير تلك الفروقات على نحو ما قضى به القرار الابتدائي، بالنظر إلى ما توفر لدى قناعة هذه الدائرة من أسباب لاطراح الأخذ بتلك القرينة وعدم الاستناد إلى مجرد بيانات الجمارك والتغاضي عما قدمه المستأنف للهيئة من أسباب لم تناقشها حق النقاش لتفنيده عدم الأخذ بها، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن ذلك يقتضي اعتبار أن الأصل هو ما قدمه المستأنف من خلال إقراره الزكوي لاحتساب مبالغ الاستيرادات الخارجية ضمن وعائه الزكوي للربط عليه، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في ذلك الشأن.

ثانياً: (بند جاري المالك لعام ٢٠١٣م): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لمجمل ما جاء في دفع المستأنف بشأن احتساب رصيد ذلك البند على الوجه الذي قضى به القرار الابتدائي، وحيث ذكر المكلف أن واقع وحركة تفاصيل رصيد ذلك البند يظهر مبلغاً أقل بكثير من المبلغ الأعلى الذي أضافته الهيئة إلى وعائه الزكوي، وحيث يدعي المكلف أن ما تظهره حركة ذلك الرصيد خلال العام من مسحوبات وإضافات قد انتهت إلى احتسابه بمبلغ (٣,٥٥٧,١١٧) ريال، وأن ذلك المبلغ للرصيد هو ما حال الحول عليه، وحيث إنه بعد اطلاع الدائرة على ما تظهره القوائم المالية المدققة وبخاصة ما يتعلق منها بالتغييرات في حقوق المالك، وحيث لم يتبين لدى الدائرة ما يخالف ما أظهرته تلك القوائم من بيان مستفاد منها لتحديد مبلغ جاري المالك الذي حال عليه الحول لاحتساب الزكاة عليه في ضوء عدم تقديم المكلف ما يطعن في تلك القوائم المالية، وحيث جاء تحقيق اللجنة الابتدائية للوصول إلى المبلغ الذي يضاف إلى الوعاء الزكوي للمكلف في خصوص ذلك البند صحيحاً تأسياً على ما أظهرته تلك القوائم المالية، فإن ذلك يتعمّن معه تقرير عدم قيام استئناف المكلف على احتساب مبلغ رصيد جاري المالك ومنازعته فيه على سند صحيح من الواقع، وبالتالي يتعمّن رفضه وتأييده ما انتهى إليه القرار الابتدائي.

ثالثاً: (بند ذمم دائنة لوردين للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في جملة الدفوع التي قدمها المستأنف ضمن لائحته فيما يخص هذا البند تبين أنها تكرار لما سبق له إثارته أمام اللجنة الابتدائية عند نظرها للنزاع في شأن هذا البند، وحيث إنه لا تثريب على وجهة نظر الاستئناف للأخذ بالنتيجة التي انتهى إليها القرار فيما يتعلق البند محل النظر، حيث لم تجد الدائرة فيما وجه إلى تلك النتيجة من دفع ما يستحق الرد عليه بأكثر مما تضمنه القرار الابتدائي عند مناقشته لاعتراض المكلف، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي الاستدرال أو التعقيب على النتيجة التي انتهى إليها ذلك القرار بخصوص الاعتراض للبند محل النظر، فإنهما خلصت إلى تقرير رفض استئناف المكلف وتأييده القرار الابتدائي فيما قضى به في حق المستأنف، ولا ينال من ذلك ما يذكره المكلف من أن تلك المبالغ التي يشكلها رصيد الذمم الدائنة لم يكن من جراء قروض أو ديون وإنما كانت تمثل ذمماً تجارية ناشئة عن تعاملات من خدمات وشراء مواد أخرى، وذلك لأن مثل هذا الأمر لا يغير في حقيقة اعتبار أرصدة تلك الذمم مشكلةً مالاً موجود لدى المكلف تتوجب فيه الزكاة، كما أن ما ساقه المكلف من نتائج انتهت إليها أحكام صادرة عن ديوان المظالم بخصوص النظر عند زكاة الدين لا شأن له



بالواقعه محل النظر ولا تؤثر في تكييف الندم الدائنة للموردين باعتبارها مشكلة مال موجود لدى المكلف في نهاية الأمر، فتتعين الزكاة عليه من خلال الرصيد الذي تظهره تلك المبالغ عند حولان الحول عليها.

رابعاً: (بند صافي الخسائر المرحلة لعام ٢٠١٢م): حيث إنه بعد تأمل الدائرة في موضوع استئناف المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه جواب الهيئة المتضمن في مذكرة ردها وما كان عليه حال القرار الابتدائي المنتهي إلى النتيجة المستأنف علمها، تبين لها أن معالجته تقتضي النظر فيما إذا كان هناك أي تعديل من شأنه التأثير على احتساب رصيد الخسائر المدورة في العام السابق ٢٠١١م، وحيث سبق أن قضت الدائرة بشأن الفروقات الخاصة بصحبة ما كان عليه إقرار المكلف بشأنها في ذلك العام (٢٠١١م)، وحيث إن الخسائر المدورة في ذلك العام سترحل إلى العام الذي يليه ٢٠١٢م، الأمر الذي يتربّط عليه تعديل صافي الخسائر المدورة لعام ٢٠١٢م، على أساس ما قضى به قرار الدائرة عند معالجته لبند فروقات الاستيراد الخاصة بالأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١١م، ليتم تعديل الخسائر المدورة بناء على ذلك، وحيث كان الأمر كما ذكر خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، وتقرير تعديل رصيد الخسائر المدورة المحسومة من الوعاء والخاصة بعام ٢٠١٢م، على أساس ما انتهت إليه معالجة بند فروقات الاستيراد للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١١م، بموجب ما قضى به القرار الاستئنافي للدائرة رقم (١٠١-٢٠٢٠) IAR-٢٠٢٠.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /مؤسسة ...، سجل تجاري رقم (...), ضد القرار رقم (١١) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف فيما يتعلق ببند فرق استيراد لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في ذلك الشأن، واحتسبها عليه في وعائه الزكوي من واقع إقراره، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - رفض استئناف المكلف فيما يتعلق ببند جاري المالك لعام ٢٠١٣م، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣ - رفض استئناف المكلف فيما يتعلق ببند ذمم دائنة لموردين لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤ - قبول استئناف المكلف فيما يتعلق بمعالجه بند خسائر المرحلة لعام ٢٠١٢م، والأخذ بما جاء في إقرار المكلف بشأنها، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٠٠)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥٦٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٧٣

فرض الزكاة للمال الواحد مرتين لا يكون مأخوذاً بالاعتبار إلا عندما يكون فرض الزكاة على ذلك المال قد وقع مرتين في الحول الواحد.

المبدأ رقم ١٧٤

لابد من حولان الحول على الدفعات المقدمة حتى يتم إضافتها للوعاء الزكوي للمكلف خلال العام المالي.

المبدأ رقم ١٧٥

مقتضى التعامل الزكوي الصحيح لاحتساب الاستثمار يستلزم التحقق من نسبة الاستثمار في الشركات المستثمر فيها على نحو دقيق لتحديد مبلغ الاستثمار الظاهر في القوائم المالية للمكلف.

الوقائع:

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

إنه في يوم الاثنين ٢٢/٤/٢٠٢٠هـ الموافق ١٤٤٢/٠٤/٢٢م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (٣٠) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/١٢/١٧هـ، من/ شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض، رقم (٣٨) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في القضية رقم (٣٦/٣٨) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي لعام ٢٠١٣م.



ثانيًا: وفي الموضوع:

- ١ رفض اعتراف المكلف وتأييد الهيئة بعدم تخفيض صافي الربح المعدل بالإيرادات غير المفوتة.
- ٢ رفض اعتراف المكلف وتأييد الهيئة بخضوع مخصص غرامة التأخير للزكاة.
- ٣ إضافة ما حال عليه الحول من الدفعات المقدمة والبالغة (٤٩٦,٩٨٠,١٢٥) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف.
- ٤ رفض اعتراف المكلف وتأييد الهيئة في عدم حسم استثمارات بمبلغ (١٤٩,١٢٥,١٨) ريال من الوعاء الزكوي بطريقة احتساب الاستثمارات.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- ١ (بند إيرادات غير مفوتة): حيث تعترض الشركة على إضافة مبلغ (٨٠٠,٣٦٣,١٧٥) ريال إلى صافي الربح المعدل بالقول بأن إيضاحات قائمة المركز المالي لعام ٢٠١٣م قد أظهرت أن المبلغ الصحيح لتلك الإيرادات غير المفوتة هو (٥٧٥,٥٦٤,٢٩٤) ريال وهو في واقعه عبارة عن أعمال تحت التنفيذ لم تكتمل، وبالتالي لا يعد دينًا على مليء، وأنه لما كان تحصيل تلك الإيرادات في العام ٢٠١٤م، فإن إضافتها إلى الوعاء في الجانب السلبي منه لعام ٢٠١٣م، هو الذي يتحقق معه عدم أداء الزكاة عن مالٍ مرتين، كما أن ما يدعم ذلك أن تلك الإيرادات لم تصدر بها فواتير ولم توافق عليها الجهة الحكومية حتى يمكن وصفها بالدين على مليء، ففي أعمال تحت التنفيذ لم يتتأكد ثبوت الوفاء بها، مما يتربّع عليه عدم استقامة إضافتها إلى الوعاء الزكوي على نحو ما قضى به القرار الابتدائي.
  - ٢ (بند غرامات التأخير بمبلغ (٢٨٥,٩٦١,١١٩) ريال): حيث تعترض الشركة على إضافة ذلك المبلغ للوعاء وذلك بالنظر إلى أن تلك الغرامات لا يتم التحقق من حسمها قبل التبلغ بها من الجهة الحكومية فهي لا تظهر بحقيقة النهاية إلا بعد تدقيق المستخلصات الختامية وفي حال عدم وجود غرامات محتسبة فإن الشركة تقوم بإعادتها إلى حساب الإيرادات وتزكيتها، وبالتالي لا يكون تعامل الهيئة الذي أيدته اللجنة في قرارها بإضافة مبلغ المخصص لتلك الغرامات إلى الوعاء الزكوي للشركة محققاً المعالجة الزكوية السليمة لتفادي إخضاع المبلغ للزكاة مرتين.
  - ٣ (بند الدفعات المقدمة بمبلغ (٤٩٦,٩٨٠,١٢٥) ريال): حيث تعترض الشركة على إضافة ذلك المبلغ للوعاء بالرغم من عدم حولان الحول عليه، حيث تم استلام المبلغ من العميل في الفترة من شهر مايو ٢٠١٣م وحتى ديسمبر ٢٠١٣م، وبالتالي لا يكون هناك مسوغ لفرض الزكاة على ذلك المبلغ.
  - ٤ (بند الاستثمارات بمبلغ (١٤٩,١٢٥,١٨) ريال): حيث تعترض الشركة على عدم قيام الهيئة بتحفيض الاستثمار بإضافة ذلك المبلغ إلى الاستثمارات المحسومة التي اقتصرت على مبلغ (٤٠,٤٠٤,٦٠٤,٢٧٤) ريال، في حين أن مبلغ تلك الاستثمارات يساوي (٥٥١,٥٢٩,٧٢٩) ريال، إذ إن القول بعدم وجود مستندات لاحتساب ذلك الفرق بمبلغ تلك الاستثمارات ضمن ما يمكن حسمه من الوعاء الزكوي من قبل الهيئة لا يستند على سبب صحيح بالنظر إلى أن مبالغ تلك الاستثمارات تظہرها القوائم المالية المصادق عليها من المحاسب القانوني وهي تثبت وجود تلك الاستثمارات بكامل مبالغها (٥٥١,٥٢٩,٧٢٩).
- وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البندود محل الاعتراض، وحيث ورد للدائرة المذكورة الجوابية من الهيئة الواردة بتاريخ ١١/٤/١٤٤٢هـ، بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البندود التي يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، حيث جاء المذكورة الجوابية إلى تأكيد قول الهيئة بأن جميع العقود غير المفوتة مرتبطة بجهات حكومية ومعظم هذه الإيرادات قد تم تحصيلها في عام ٢٠١٤م، وهي في واقعها دين على مليء تتوجب الزكاة فيه، وأما ما يخص مبالغ المخصصات فهي لا تعد من المصروفات الجائزة الحسم؛ لأنها ليست مصروفاً فعلياً، وقد جاءت أحکام لائحة جباية الزكاة على عدم اعتبار جميع المخصصات من المصروفات التي تحسم من وعاء الزكاة، وأما في شأن الدفعات المقدمة فإن الهيئة ترى أنها لم تقم



بإجراءاتها إلا بعد رد الشركة على خطاب المناقشة ودراسته من قبل الهيئة، وقد اتضح للهيئة أن حركة أرصدة تلك الحسابات قد حال حول على مبالغها، مما يتعين معه إخضاعها للزكاة، وفيما يتعلق ببند الاستثمارات، فإن الهيئة ترى أنها قامت بقبول حسم الاستثمارات في الشركات الزميلة التي تم تقديم المستندات والإقرارات الخاصة بها المقدمة للهيئة، وأما ما عدتها فإن الشركة المكلفة لم تقدم المستندات الالزمة لحسمها من الوعاء الزكوي لها، والتي تبلغ (١٤٩,١٢٥,١٨) ريال.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والمذكورة الجوابية للهيئة، وبعد النظر في مجلد دفع المستأنف على البند السابق بيانها فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

**أولاً:** (بند إيرادات غير مفوتة): حيث كان استئناف المكلف قائماً على أسماء ما يراه من أن مبالغ تلك الإيرادات هي في واقعها أعمال تحت التنفيذ ولم يتم استكمالها وبالتالي لا تعد ديناً على مليء مما يتربّ عليه من وجهة نظره استبعادها من الوعاء عن العام ٢٠١٣م، وحيث إن تلك المبالغ في حقيقتها تمثل التزامات مالية في شكل ديون على عمالء الشركة نتيجة تنفيذ المكلف للمشروع المتعاقد عليه معه، وبالتالي فإنها من الحقوق المالية المقومة بصفتها تلك مما يدخل ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة باعتبارها ديوناً على عمالءها، ولا ينال من هذا الاستنتاج ما يدفع به المكلف من أن تلك الإيرادات قد تم تحصيلها في العام ٢٠١٤م، وأن تعامله معها بإضافتها إلى الوعاء الزكوي في الجانب السلبي منه للعام ٢٠١٣م، هو الذي يتحقق معه عدم أداء الزكاة مرتين وذلك لأن فرض الزكاة للمال الواحد مرتين لا يكون مأخوذاً بالاعتبار إلا عندما يكون فرض الزكاة على ذلك المال قد وقع مرتين في الحال الواحد، وهو الأمر الذي لا يظهر من خلال تعامل الهيئة ومعالجتها لمبلغ تلك الإيرادات غير المدفوعة عند احتساب الزكاة علماً خلافاً لما يدعى المكلف بتحقيق ثني الزكاة لذلك المال طبقاً للمعالجة الزكوية من الهيئة له، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

**ثانياً:** (بند غرامات التأخير بمبلغ (٢٨٥,٩٦١) ريال): لما كان الخلاف بين الشركة المكلفة والهيئة على النحو الذي جاء تفصيله ضمن القرار محل النظر مرتبطاً ببيان طبيعة تلك الغرامات ومدى اعتبار المبالغ المرصودة لها داخلة ضمن الوعاء الزكوي للمكلف من عدمه بحسبها تعامل كالمخصصات من وجهة نظر الهيئة أو أنها مبالغ لم يتم التيقن من استحقاق العمالء مع الشركة لها إلا بعد التأكيد من وجود الحسميات من واقع ما تظهره إجراءات الحصول على المستخلصات الخاصة بالمشروعات، وحيث إنه بتأمل الدائرة لماهية وجوبه تلك الغرامات تبين لها أن غرامات التأخير من المتصروفات العادية التي تنتج من طبيعة الأعمال التجارية والتي تؤدي إلى تخفيض إيرادات المكلف، ومن ثم فإنها في حد ذاتها متصروفات جائزة الجسم لأغراض احتساب الربح الخاضع للزكاة غير أنها بسبب كونها مصروفاً غير نقيدي، فإن رصيد المخصص الظاهر في قائمة المركز المالي لهذه الغرامات يتم إضافته إلى الوعاء الزكوي، وبما أن تلك المبالغ المرصودة



لذلك الغرض لا تمثل نصصاً في التدفقات النقدية للعام المالي محل الربط الزكوي، وإنما تمثل نصصاً في التدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم استلامها مقابل العقود التي تم تأخير تنفيذها. وعليه خلصت الدائرة إلى تعديل قرار اللجنة الابتدائية ليكون كما يأْتي: محاسبة المكلف عن غرامات التأخير من خلال إضافة الرصيد الظاهر في قائمة المركز المالي إلى الوعاء الزكوي، وعدم تعديل الربح بمصروفات غرامات التأخير.

ثالثاً: (بند الدفعات المقدمة بمبلغ ٤٩٦,٩٨٠ ريال): وحيث كان النزاع بين الشركة المكلفة والهيئة قائماً بخصوص ذلك البند ومدى سلامته إضافة مبلغه إلى الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، وحيث إن وجهة نظر الهيئة من خلال ما تضمنه القرار الابتدائي وما تضمنته المذكورة الجوابية على استئناف الشركة المكلفة، تقوم على أساس حolan الحول على تلك المبالغ بعد تتبع حركة أرصادتها في حين ينفي المستأنف حolan الحول على تلك المبالغ واستحقاق الزكاة عليها، وحيث إنه بعد استقصاء الدائرة لتحقيق ما حال عليه الحول من عدمه بخصوص ذلك المبلغ من خلال ما توفر لديها من مستندات وأوراق تخص القضية وبين لها أن مبلغ ٦٤,٩٢٢ ريال، قد تحقق فيه عدم حolan الحول عليه في العام الزكوي محل الخلاف، وأما باقي المبلغ بمقدار (٤٣١,٥٨٠) ريال، فإن الشركة المكلفة لم تقدم من خلال ما توفر لدى الدائرة ما يثبت عدم اكتمال حolan الحول عليه مع نهاية العام محل الخلاف، وعليه خلصت الدائرة إلى تعديل المبلغ الخاص ببند الدفعات المقدمة المضاف للوعاء الزكوي لذلك العام ليكون (٤٣١,٥٨٠) ريال دون احتساب ما عداه ضمن الوعاء الزكوي للمكلف لعدم حolan الحول عليه.

رابعاً: (بند الاستثمارات): لما كان استئناف المكلف قائماً على أساس عدم حسم كامل المبلغ والاستثمارات بمبلغ ٥٥١,٥٢٩,٧٢٩ ريال، حيث لم تقم الهيئة سوى باحتساب مبلغ مقداره (٤٠٢,٤٠٤,٦٣,٧٣) ريال من إجمالي الاستثمارات ليكون هو المبلغ المحسوم فقط من الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث أيدت اللجنة مسلك الهيئة في عدم قبول حسم الفرق في الاستثمارات تأسياً على أن الهيئة قد قدمت حركة هذه الاستثمارات والقواعد المالية للشركات المستثمر فيها وكيفية احتساب تلك الاستثمارات، وأنه بناء على ذلك أقرت اللجنة بصحبة احتساب تلك الاستثمارات من قبل الهيئة دون الاعتداد بكامل المبلغ الخاص بتلك الاستثمارات المقدم من الشركة المكلفة في إقرارها، وحيث أكدت الهيئة في مذكرة الجوابية أنه تم حسم الاستثمارات في الشركات الزميلة التي تم تقديم المستندات والإقرارات الخاصة بها للهيئة، وأما ما عداها من الاستثمارات، فالشركة المكلفة لم تقدم المستندات الالزمة التي يتقرر معها حسمها، وبالتالي لم تقم الهيئة بحسم جزء من تلك الاستثمارات التي تبلغ (٤٩٦,١٢٥,١٨) ريال، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في وجهة نظر كل من الشركة المكلفة والهيئة في حسم أو عدم حسم جزء من تلك الاستثمارات المختلف عليها، وبالنظر إلى أن مقتضى التعامل الزكوي الصحيح لاحتساب ذلك الاستثمار يستلزم التتحقق من نسبة الاستثمار في الشركات المستثمر فيها على نحو دقيق لتحديد مبلغ الاستثمار الظاهر في القوائم المالية للمكلف، وحيث إن ذلك المبلغ يتأثر زيادة ونقصاً بأرباح وخسائر الشركات المستثمر فيها وتوزيعات الأرباح، وما يضاف إلى هذه الاستثمارات من تمويل يظهر ضمن الحسابات الجارية في الشركات المستثمر فيها، وحيث لم يبين القرار الابتدائي أسباب إقراره لأساس عدم الاستبعاد للاستثمارات المتبقية من الوعاء الزكوي للمكلف سوى ما جاء فيه بسبب مقتضب أوضح اللجنة من خلاله صحة احتساب هذه الاستثمارات من قبل الهيئة، وحيث لم يتم بناء على ما تقدم بيانه بإيصال سبب العدول لاعتبار تلك الاستثمارات مما هو من جنس الاستثمارات جائزة الحسم، وحيث إن الاستثمار في معاجته الزكوية عند استبعاده من الوعاء الزكوي للمكلف لا يقتصر على مجرد الملكية المثبتة في رأس المال، وحيث لم تقدم الهيئة ولا اللجنة مصدراً للقرار سبباً صحيحاً يترتب عليه عدم استبعاد تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة في ضوء عدم تقديم الهيئة ما يستنتج منه عدم خضوع تلك الشركات



المستثمر فيها للزكاة لدى الهيئة، وعليه فإن ذلك الواقع يرتب عدم وجود ما ينفي الأخذ بإقرار المكلف الاحتساب كامل تلك الاستثمارات من واقع إقراره ضمن المبالغ التي يتبع حسمها من وعائه الزكوي. وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسب كامل مبلغ الاستثمارات بمبلغ (٩٢,٧٢٩,٥٥١) ريال من وعائه الزكوي ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من عدم حسم فرق الاستثمارات بمبلغ (١٨,١٢٥,١٤٩) ريال.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٣٠) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه بخصوص بند إيرادات غير مفوتة بمبلغ (١٧٥,٣٦٣,٦٨٠) ريال، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- تعديل قرار اللجنة الابتدائية بخصوص بند غرامات التأخير بمبلغ (١١٩,٩٦١,٢٨٥) ريال، ليكون كما يأتي: محاسبة المكلف عن غرامات التأخير من خلال إضافة الرصيد الظاهر في قائمة المركز المالي إلى الوعاء الزكوي بمبلغ (١١٩,٩٦١,٢٨٥) ريال، وعدم تعديل الربح بمصروفات غرامات التأخير، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- تعديل المبلغ الخاص ببند الدفعات المقدمة المضاف للوعاء الزكوي للعام محل الخلاف ليكون بمبلغ (١٠٠,٥٨,٤٣١) ريال، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بحسب كامل مبلغ الاستثمارات بمبلغ (٩٢,٧٢٩,٥٥١) ريال، من وعائه الزكوي بإضافة فرق الاستثمارات بمبلغ (١٨,١٢٥,١٤٩) ريال، إلى ما تم حسمه بموجب ما قرره القرار الابتدائي، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٣٢)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥٦٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٧٦

وجود حركة بيع على الأسمى المستثمر فيها على نحو يتضح معه وجود نية المتابعة والمضاربة يتربّع عليها اعتبار تلك الاستثمارات عروض تجارة لا عروض قنية.

المبدأ رقم ١٧٧

الأصل في معالجة الاستثمار في المساهمات في الأراضي هو النظر في تحقق البيع فيها بما يفيد بتأكيد وجود نية البيع على نحو يستدل عليه بتحقق مظاهر أكيدة يمكن الجزم بها لاعتبار تلك المساهمات عروض تجارة لأجل إخضاعها للزكاة.

الوقائع:



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

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤٢/٥/١٢ الموافق ٢٠٢٠/١٢/١٦، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٨/٧، من / شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام، رقم (١٢) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في القضية رقم (٧) لعام ١٤٣٧ هـ، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠١١ م حتى ٢٠١٣ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:



- ١ تأييد الهيئة في عدم حسم الاستثمارات في شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م.
  - ٢ تأييد الهيئة في عدم حسم مساهمات الأراضي للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م.
  - ٣ تأييد الهيئة في عدم حسم توزيعات أرباح الشركات المساهمة للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م.
  - ٤ تأييد الهيئة في عدم حسم المشروعات تحت التنفيذ من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣ م.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- ١ (بند عدم حسم الاستثمارات في شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م): تمثل وجهة نظر الشركة في أن خطابها المسلم إلى لجنة الاعتراض الابتدائية بالدمام بشأن الاعتراف بالخسائر غير المحققة في قائمة الدخل من جانب الشركة كان استناداً إلى تطبيق الفقرة (١٢٠) من المعيار المحاسبي رقم (٩)، (معايير المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية)، الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تنص على: " يجب إثبات الانخفاض غير المؤقت عن تكلفتها وذلك للأوراق المالية التي تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق والمتحدة للبيع لكل ورقة مالية على حدة فور حدوثه وإثبات الخسائر في دخل الفترة المالية،... "، وقد ذكرت اللجنة في حيثياتها: "أن ذلك لم يتحقق في هذه الحالة لكون المحفظة الاستثمارية تظهر ارتفاع في قيمة الأسهم خلال فترة الاعتراض" ، وتشير الشركة المكلفة إلى أن ارتفاع قيمة الأسهم لم يكن بسبب ارتفاع قيمة سعر السهم ولكن كان بسبب زيادة عدد الأسهم التي قامت الشركة بشرائها خلال السنوات محل الاعتراض، ويظهر ذلك بأن قيمة الأسهم انخفضت في أول عام امتلكت فيه الشركة تلك الأسهم عام ٢٠١١ م، وظهرت (خسائر غير محققة) بمبلغ (١,٥٣٤,١٩١) ريال، وكذلك انخفضت قيمة الأسهم في عام ٢٠١٢ م، وظهرت (خسائر غير محققة) بمبلغ (١,٤٩٠,٧٥٨) ريال، ثم ارتفعت قيمة الأسهم خلال عام ٢٠١٣ م، لذلك تم الاعتراف بالخسائر غير المحققة وإثباتها في قائمة الدخل، حتى إن كان هناك خطأ في تطبيق المعيار المحاسبي أو ليس في فهمه من جانب المكلف، فإن ذلك لا يخرج الاستثمارات طويلة الأجل عن طبيعتها، لأن هناك قرائن أخرى تفيد بأن الشركة امتلكتها للاحتفاظ بها وزيادة الاستثمار فيها وليس للاتجار، ومن تلك القرائن أن عدد الأسهم لم ينخفض في السنوات محل الاعتراض ولا بعدها بل كان يتسم بالثبات أو كان في ازدياد، ومن القرائن أيضاً أن الشركة قامت بإظهار الأسهم في دفاترها وقوائمها المالية كاستثمارات طويلة الأجل، وأما ما ذكرته الهيئة بأن محضر الفحص الميداني تضمن الإجابة في أن نية الشركة من الاستثمارات في الأسهم الاستفادة من ارتفاع الأسعار وبعها حال تحقيق الأرباح، فهذا لم يرد في محضر الفحص الميداني، حيث جاء في محضر الفحص الميداني وطبقاً لما ورد بخطاب الهيئة رقم (٢٤/٣٣٢٤/١٦/١٤٣٧) وتاريخ (٠٩/٥/١٤٣٧)، (صفحة رقم ٢) ما نصه "...وطبقاً لمحضر الفحص الميداني تم السؤال عن نية الشركة حول الأسهم؟ حيث أفاد ممثل المكلف أنه يتم من أجل الاستثمار والاحفاظ بها للحصول على توزيعات الأرباح وعملية البيع" إن تمت في تتم من أجل تعديل وضع المحفظة بناءً على دراسة كل سهم والإيرادات المتوقعة عليه".
- ٢ (بند عدم حسم مساهمات في أراضي للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م): تستأنف الشركة على هذا البند بالقول بأن من الأغراض التي انعقدت عليها نية الشركاء عند تأسيس الشركة هو الاستثمار طول الأجل بشراء الأراضي ومساهمات لتطوير أراضٍ للحصول على عائدات من العقارات بعد تطويرها، وليس الغرض بيع الأرضي بعد تطويرها، ويتبين ذلك من حسابات الشركة فيما بعد سنوات الاعتراض، فإن الشركة خلال السنوات الأربع التالية لسنوات الاعتراض لم تقم ببيع الأرضي، وإنما تقوم بتطويرها وما يصبح جاهزاً منها للتشغيل تقوم بتأجيره إلى الغير للاستفادة من عائدات الإيجار، وبذلك لا يكون مساهمات الشركة لتطوير أراضٍ خام من عروض التجارة كما أشارت اللجنة في قرارها، وبالتالي لا تخضع هذه المساهمات للزكاة في أصلها وإنما تخضع عائداتها المدرجة فيما بعد بقوائم الدخل ونتائج أعمال الشركة.



-٣- (عدم حسم توزيعات أرباح شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م): تذكر الشركة في استئنافها أن ما ينطبق على هذا البند، هو ما ورد من الرد على البند الأول من استدلال الشركة وإثباتها أن الاستثمارات غير متداولة وطويلة الأجل.

-٤- (عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م): تستأنف الشركة على هذا البند بالقول بأن اللجنة ذكرت أن الغرض من المشاريع تحت التنفيذ هو إما إعادة البيع بالحالة التي تم الشراء عليها أو التطوير والتشطيب ثم التأجير، وهذا يتواافق مع طبيعة نشاط الشركة وفقاً لعقد التأسيس المعدل. فلماذا تذهب اللجنة إلى اختيار محمد يخرج تلك البنود من الاستثمار طويلاً الأجل إلى استثمار متداول بعد للبيع في الأجل القصير؟ كما ذكرت اللجنة في قرارها أن المكلف لم يقدم ما يؤيد وجهة نظره وما يثبت أن نية الاستثمار طويلاً الأجل (القنية) على الرغم من أن سياق كلام اللجنة يشتمل على ذلك مثل: تصنيف المشروعات تحت التنفيذ ضمن الأصول غير المتداولة بالقوائم المالية، واستعمال أغراض الشركة بعقد التأسيس المعدل على التأجير والاستفادة من ريع العقارات بعد تطويرها. مما تعدد معه هذه المشروعات استثمارات بعرض القنية وليس بغرض إعادة البيع.

وحيث طلت الدائرة من الهيئة الإجابة بما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاستئناف، فورد ردتها بتاريخ ٢٦/٠٤/١٤٤٢هـ، وقد تبين للدائرة عند استعراض مجمل إجابات الهيئة على لائحة الاستئناف بخصوص البنود التي تعلقت بها، أنها تأكيد لأقوالها وموقفها حيال البنود المستأنف عليها عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد عليها، وحيث إنه بعد النظر في مجمل دفع المستأنف على البنود السابق بيانها فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

-١- (بند عدم حسم الاستثمارات في شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م): تبين بعد النظر في أسباب استئناف المكلف وما كان عليه جواب الهيئة عليه في شأنها بخصوص ذلك البند أن محل الخلاف بين الطرفين يمكن في تأكيد المكلف على أن تلك الاستثمارات كانت بهدف استبعادها لدى الشركة كعرض قنية، وأن امتلاك الشركة لها لم يكن لغرض الاتجار، وأنها لذلك ظهرت في دفاترها وفي قوائمها المالية كاستثمارات طويلة الأجل الحصول على توزيعات الأرباح منها، في حين ترى الهيئة أن تملك الأسهم عن طريق المحافظ الاستثمارية يعد في واقعه مباشرة لنشاط المتاجرة بها، مما يجعلها تندرج ضمن عروض التجارة، بصرف النظر عن تصنيفها ضمن القوائم المالية للمكلف، لأن العبرة عند احتساب الوعاء الزكي هو جوهر العملية وليس شكلها، وحيث إنه بعد النظر في استئناف المكلف على هذا البند، اتضح أنه ينحصر في الاستثمار باقتناء الأسهم في شركات سعودية، وحيث لم يتضح للدائرة وجود حركة بيع على تلك الأسهم على نحو يتضح معه وجود نية المتاجرة والمضاربة التي يترتب عليها اعتبار تلك الاستثمارات عروضاً تجارة لا عروضاً قنية، بل إن الثابت من خلال المستندات أن هناك زيادة في عدد الأسهم المقتناة، مما تترجم معه القناعة باعتبار تحقق نية الاستثمار لدى المكلف عند اقتنائه لتلك الأسهم، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، بتقرير احتساب



الاستثمار في الشركات المساهمة السعودية من العناصر الجائزة الجسم من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك الاستثمار.

-٢ (بند عدم حسم مساهمات في أراضٍ للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م): يكمن محل الخلاف بين الطرفين بخصوص هذا البند من خلال ما يؤكده المكلف من أن مساهماته في تلك الأراضي تمثل في أغراض انعقدت عليها نية الشركاء عند تأسيس الشركة، وهو الاستثمار طويل الأجل بشراء الأرضي لتطويرها والمساهمات في تطوير الأرضي، للحصول على عائدات من العقار بعد تطويرها، وليس بقصد بيع الأرضي والمتاجرة فيها، والشركة لم تقم ببيع الأرضي في السنوات التالية لأعوام الاعتراض، وكانت تقوم بتطويرها، وبالتالي لا تخضع تلك المساهمات في أصلها، وإنما تخضع عائداتها المدرجة فيما بعد في قوائم الدخل ونتائج الأعمال في الشركة، وعلى ذلك فإن المساهمات لتطوير الأرضي الخام، لا يصح أن تكون داخلة ضمن الوعاء الزكوي للشركة، في حين ترى الهيئة أن الأرضي تعد بمثابة البضاعة حتى لو تجاوز بقاوها في دفاتر الشركة أكثر من عام، فهي أصول متداولة معدة للبيع، وأن ما يؤكده ذلك هو أن مراجعة قائمة التدفقات النقدية لعام ٢٠١٢م، تبين وجود متحصلات من بيع مساهمات أراضٍ بمبلغ (٣,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وبالتالي يتغير النظر إلى تلك الاستثمارات بحسبها أصولاً متداولة معدة للبيع والاتجار، مما يرتب إخضاعها للزكاة، وأن طبيعة مساهمات الأرضي هي الشراء لأجل التطوير وإعادة البيع، فتكون نية البيع متوفرة من بداية الاستثمار، وأن ما يؤكده ذلك هو حدوث واقعة البيع بالفعل في العام ٢٠١٢م. وحيث كان الأصل في معالجة تلك المساهمات هو النظر في تحقق البيع فيها بما يفيد بتأكيد وجود نية البيع على نحو يستدل عليه بتحقق مظاهر أكيدة يمكن الجزم بها لاعتبار تلك المساهمات عروض تجارة لأجل إخضاعها للزكاة، وحيث كان الثابت أن حركة البيع لم تكن متعلقة سوى بعملية واحدة، فإن مثل ذلك الأمر لا يتأكد معه وجود نية حقيقة لعرض تلك الأرضي المشمولة بالمساهمة للبيع، خصوصاً وأنه لم توجد أي قرائن أخرى يترجح بها استمرار نية البيع لدى المكلف بعد تلك العملية، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن الدائرة خلصت إلى قبول استئناف المكلف، وتقرير حسم استثمارات مساهماته في الأرضي للأعوام محل الخلاف من الوعاء الزكوي له، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

-٣ (عدم حسم توزيعات أرباح شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م): يكمن محل النزاع بين الطرفين في تأكيد المكلف في أن الاستثمارات في تلك الشركات كانت طويلة الأجل، وأنه ينطبق على توزيعات أرباح تلك الشركات المساهمة ما سبق إيضاحه في القرار الابتدائي ضمن الاعتراض على (بند حسم الاستثمار في أسهم شركات مساهمة) من تفصيل، مما يستلزم معه عدم إخضاعها للزكاة منعاً لوقوع الإزدواج حين معالجتها زكويًا بإخضاع أرباح تلك الأسهم لدى الشركة المساهمة نفسها ولدى المكلف فيما بعد؛ لأنها أرباح تخص أسهم شركات مساهمة مسجلة بسوق الأوراق المالية، في حين ترى الهيئة أن تلك التوزيعات خاصة باستثمارات في عروض التجارة على نحو ما كانت عليه وجهة نظر الهيئة عند مناقشة هذا البند حين نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، ولم تقدم الشركة ما يثبت أن هذه التوزيعات ناتجة من أرباح نفس العام المحققة في الشركات المستثمر فيها وليس ناتجة من توزيعات الأرباح المتبقية لهذه الشركات، وبالتالي تؤكد الهيئة سلامية عدم حسم توزيعات الأرباح لأنها تعتبر من نتائج أعمال الشركة، وبعد نظر الدائرة فيما كان عليه موقف الطرفين بخصوص البند محل النظر، وما أقام عليه القرار الابتدائي قضاه بخصوصه، اتضح أن اللجنة مصدرة القرار اعتبرت الاستثمار في الأسهم استثماراً للاتجار، وأن الإيرادات الناتجة من هذا الاستثمار تتبع الأصل، وبالتالي فهي إيرادات من التجارة، وأيدت وبالتالي موقف الهيئة في عدم حسم توزيعات حسم تلك الأرباح في الشركات المساهمة من الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث كان مناطق إضافة تلك الأرباح الموزعة من الشركات المساهمة إلى الوعاء الزكوي للمكلف يرتبط بالتحقق أولًا من تزكيتها لدى الشركات المساهمة التي قامت بصرفها، وحيث كانت تلك الشركات من المكلفين الخاضعين للزكاة لدى الهيئة عندربط الزكوي علمها، وحيث انحصر استئناف المكلف بخصوص البند الأول بالشركات المساهمة السعودية دون غيرها، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة اعتبار تلك الاستثمارات من العناصر الواجبة الحسم من الوعاء



الزكوي له، على نحو ما سبق بيانه في البند الأول من هذا القرار، وحيث لم يكن النزاع بين الطرفين قائماً على أساس حولن الحال على تلك الأرباح عند بقائها لدى المكلف في الأعوام محل الخلاف، وإنما جاء سبب إضافة تلك الأرباح إلى الوعاء الزكوي للمكلف وعدم حسمها مجرد أنها إيراد وغلة مستفادة مما تعتبره الهيئة وللجنة مصدراً للقرار استثمارات في عروض تجارة عند معالجتها لاستثمارات المكلف في تلك الشركات المساهمة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن موجب إخضاع تلك الأرباح للزكاة على نحو ما قضى به القرار الابتدائي من تأييد موقف الهيئة باعتبار أنها أرباح لشركات مساهمة، لا يرتب إخضاع مبالغها للزكاة بالاقتصر على ذلك الوصف وحده، مادام لم تثبت الهيئة أن تلك الأرباح بقيت لدى المكلف وحال عليها الحال في ملكه وذمته، وبالتالي خلصت الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، وتقرير حسم أرباح الشركات المساهمة للأعوام ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

-٤- (بند عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م): تستأنف الشركة على هذا البند بالتأكيد على أن الغرض من تلك المشاريع هو إعداد الأراضي بعد تملكها وتطويرها للاستفادة منها بالتأجير أو البيع، وأنه ليس المقصود بذلك إعادة البيع بالحالة التي تم الشراء عليها، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم ما يفيد لإثبات عدم إعداد تلك المشروعات للبيع وهي عبارة عن خمس عمارات بمحافظة الأحساء بقيمة (٦,٣٥٠,٠٠٠) ريال، وبالتالي تعتبر تلك المباني بمثابة بضاعة حتى لو تجاوز بقاؤها في دفاتر المكلف أكثر من عام، وبعد نظر الدائرة فيما كان عليه موقف كل من الهيئة والشركة المكلفة بخصوص البند المستأنف عليه وما كان عليه القرار الابتدائي من تأييد لوجهة نظر الهيئة في عدم حسم المشروعات تحت التنفيذ من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣م، وحيث إنه لم يثبت لدى هذه الدائرة أن تلك المشاريع تحت التنفيذ كانت معدة للبيع أثناء استكمال أعمال البناء فيها، وحيث إن ما جرى عليه العادة والعرف في مثل تلك المشروعات أن تكون معدة للبيع بعد الفراغ منها، وحيث لم يتتأكد بدليل معتبر وجود نية البيع لدى الشركة المكلفة لتلك المشروعات بحالها التي كانت عليها عند التنفيذ، أو وجود ما يثبت به تحقق عمليات بيع عليها بحالتها تلك؛ فإن ذلك كله يتقوى به جانب المكلف لتقرير عدم احتساب تلك المشروعات تحت التنفيذ في وعائه الزكوي لعام ٢٠١٣م، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسب المبلغ الخاص بمشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأنه.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (١٢) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم الاستثمار في شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وتقرير احتساب الاستثمار في الشركات المساهمة السعودية من العناصر الجائزة الحسم من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم مساهمات في أراضٍ للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وتقرير حسم استثمارات مساهماته في الأراضي للأعوام محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٣- قبول استئناف المكلف بخصوص بند حسم توزيعات أرباح الشركات المساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وقصر ذلك على الشركات المساهمة السعودية دون غيرها، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م، وتقرير حسم المبلغ الخاص بمشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

القرارات المتشابهة:

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

رقم قرار الاستئناف: (IAR-٢٠٢٠-١٣٣)



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٦٠)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٥٦٩-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٧٨

لا ينفي توجب الزكاة على المبلغ المرصود لرأس المال ما يدعى به من عدم وجود ترخيص للمنشأة أو عدم وجود أرض لإقامة النشاط علمها إذا لم يقدم المكلف ما ينفي دلالة الظاهر من بقاء رأس المال في حوزة المنشأة.

الوقائع:

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

إنه في يوم الاثنين ١٤٤٢/٠١/٠٩ الموافق ٢٠٢٠/٠٩/٠٧م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٢٥/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٢/٢٢هـ، الموافق ٢٠١٧/١١/١٦م، من /مؤسسة ...، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام، رقم (٢٧) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في القضية رقم (١٨) المقامة من المستأذن في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتى:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من مؤسسة ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠١٤م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1. الربط على المكلف لعام ٢٠٠٦م دون إضافة بنود الجاري والذمم الدائنة والمصروفات المستحقة لعدم ثبوت حولان الحول عليها.
- 2. تأييد الهيئة في أن كافة النفقات والتکاليف بما فيها مصروف الإيجار مأخوذة في الحساب عند محاسبة المكلف للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م.
- 3. تأييد الهيئة في إضافة رأس المال للوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م، مبلغ (٥٦٠,٠٠٠) ريال.
- 4. تأييد الهيئة في محاسبة المكلف لعام ٢٠١٠م طبقاً للوعاء الزكوي المحاسب بناء على القوائم المالية المدققة لعام السابق.
- 5. تأييد الهيئة في إعادة فتح الربط للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٤م.



وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (مؤسسة ...)، تقدم إلى اللجنة الاستئنافية بتاريخ ٢٧/٠٢/١٤٣٩هـ، بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- ١ الاعتراض على الربط على أرصدة الذمم الدائنة والموردين والعملاء والدفعتات المقدمة باعتبارها قد حال عليها الحول القمري، وذلك بالاحتجاج بالقول بأن تلك الأرصدة متغيرة ويتم استخدامها أو سدادها أولاً بأول، ولم يحل عليها الحول وذلك للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م.
- ٢ الاعتراض على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، وذلك لأن رأس المال المسجل للمصنع قد تم احتسابه ضمن الوعاء، في حين أن المصنع لم يتم إنشاؤه أو البدء فيه، وقد تم سحب رأس المال تماماً في العام ٢٠٠٩م لعدم جدواه إنشاء المصنع، وبالتالي فإنه لا وجود لحسابات نظامية للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، وأن البينة للوجود الفعلي للمصنع من عدمه تتأكد بالنظر إلى عدم استلامنا أي أرض لإنشاء المصنع في المنطقة الصناعية وعدم وجود ترخيص له، وبالتالي يستوجب ذلك استبعاد رأس مال المصنع البالغ (٤٢٥,٠٠) ريال، من الربط الزكوي عن الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م.

كما أرفق المكلف مذكرة إلحاقيه لاستئنافه بتاريخ ٢٣/٠٤/١٤٤٠هـ، متضمنةً تكراراً لاعتراضه على الربط التقديرى عليه عن الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، وكذلك اعتراضه أيضاً على ذلك الربط التقديرى عن العام ٢٠٠٦م، كما تضمنت تلك المذكرة الإلحاقيه قوله بأنه يستأنف أيضاً على الربط من عام ٢٠٠٧م إلى ٢٠٠٩م، وقد جاءت تلك المذكرة الإلحاقيه غير محددة في موضوعها وغير مدعاة بالمستندات المرتبطة بما يعترب عليه في استئنافه على نحو يتضح معه سبب الاعتراض بكل جلاء ودون غموض، وعليه فإن الدائرة قررت الإعراض عما تضمنته والاكتفاء بما تم تقديمها من اعتراض في أصل الاستئناف المتضمن منازعته الموضحة في البندين (١، ٢) على النحو السابق بيانه.

كما استأنفت الهيئة على القرار الابتدائي محل النظر مطالبة بـإلغاء ما جاء في القرار الابتدائي بخصوص الربط على المكلف لعام ٢٠٠٦م، والذي استبعد منه ما كان يجب إضافته للوعاء الزكوي للمكلف، والذي يتعلق ببنود الجاري والذمم الدائنة والمصروفات المستحقة، حيث استبعدت اللجنة الابتدائية إضافتها للوعاء بالرغم من عدم تقديم المكلف لما يدعوه من عدم حولان الحول على أرصدة تلك البنود المنوه عنها، وتقديم ما يثبت من جهة لعدم حولان الحول عليها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئنافان شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولان شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءاتهما.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفع المكلف، وبعد النظر فيما يتعلق بالبند الأول المستأنف عليه من قبل المكلف، والخاص بـ(الاعتراض على الربط على أرصدة الذمم الدائنة والموردين والعملاء والدفعتات المقدمة باعتبارها قد حال عليها الحول القمري)، تبين للدائرة أنه لم يتم تضمينه في البنود المعتبر عليها عند نظر المنازعه أمام اللجنة مصدرة القرار، الأمر الذي يتقرر النظر إليه باعتباره طلباً جديداً، وحيث نصت المادة السادسة والثمانون بعد المائة من نظام



الرافعات الشرعية على أنه: "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها"، وهو الحكم نفسه المقرر أيضاً بموجب المادة الأربعون من نظام المرافعات أمام ديوان المظالم، وعليه قررت الدائرة صرف النظر عن قبول الاستئناف بشأنه.

وأما ما يتعلق بالاستئناف المقدم من المكلف بخصوص البند الثاني الخاص بـ(الاعتراض على الربط الزكي لالأعوام من ٢٠١٤ م حتى ٢٠١٥ م)، وحيث إنه قد تبين للدائرة أن اعتراض المكلف كان مقتصرًا على ما كان يدعيه من عدم وجود رأس المال الخاص بالمصنع في الأعوام محل الخلاف، وأنه لم يبدأ النشاط، مستدلًا على ذلك من عدم وجود ترخيص صناعي له وعدم وجود أرض لإقامة المصنع في المنطقة الصناعية، وحيث إن ما ذكره المكلف لا ينفي وجوب الزكاة على المبلغ المرصود لرأس المال دون الاعتداد ببدء النشاط الفعلي من عدمه، وحيث لم يقدم المكلف ما ينفي دلالة الظاهر من بقاء رأس المال في تلك السنوات التي تم الربط عليها وإدخال مبلغ رأس المال ضمن حساب وعائه الزكي، إذ إن ذلك لا يؤثر فيما يدعيه المكلف وما يستند إليه من عدم بدء النشاط خصوصاً أن ما قدمه المستأنف كذلك من مستندات أخرى لإثبات توقف النشاط كانت تخص أعوااماً لاحقة عن الأعوام محل النزاع، وحيث تولى القرار الابتدائي الرد على جميع الدفعات الأخرى التي أثارها المستأنف بخصوص ما اعتراض عليه ولم تجد هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب على النتيجة التي خلص إليها ذلك القرار في ضوء ما تم الاعتراض عليه من قبل المستأنف والأسانيد التي بني اعتراضها عليها، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بخصوص ذلك البند.

وأما ما يتعلق باستئناف الهيئة في طلبها إضافة بنود الجاري والذمم الدائنة والمصروفات المستحقة ضمن الوعاء الزكي للمكلف لعام ٢٠٠٦ م، بالاحتجاج بأن المكلف لم يقدم ما ينفي عدم حولان الحول عليها، بالنظر إلى أن المكلف مفترض في حقه أن يمتلك الدفاتر والسجلات المستندات الثبوتية التي توضح تاريخ إثبات القيود الافتتاحية لجميع الأحداث المالية التي تمت خلال العام ٢٠٠٦ م، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لمضمون استئناف الهيئة وبعد الاطلاع على القرار الابتدائي الذي تولى الفصل في ذلك البند المعارض عليه من قبل الهيئة، فإن الدائرة خلصت بشأن ذلك البند إلى تقرير سلامه ما انتهى إليه من نتيجة بخصوص موضوع استئناف الهيئة، وأن الدائرة قد تبين لها أن القرار الابتدائي قد تولى الرد على ما كان من اعتراض الهيئة عند مناقشة ذلك البند، ولم تجد هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب عليه، الأمر الذي يتقرر معه رفض استئناف الهيئة، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه محمولاً على أساسه بالربط على المكلف لعام ٢٠٠٦ م، دون إضافة بنود الجاري والذمم الدائنة والمصروفات المستحقة لعدم حولان الحول عليها.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / مؤسسة ...، سجل تجاري رقم (...), واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٢٧)، لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكويه الضريبية الابتدائية في الدمام.

ثانياً: وفي الموضوع:



- ١- عدم قبول استئناف المكلف بخصوص بند (الربط على أرصدة الذمم الدائنة والموردين والعملاء والدفعات المقدمة باعتبارها قد حال عليها الحول القمري)، وصرف النظر عنه باعتباره طلباً جديداً، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بخصوص بند (الربط الزكوي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص طلب إضافة بنود الجاري والذمم الدائنة والمصروفات المستحقة ضمن الوعاء الزكوي للمكلف للعام ٢٠٠٦م، وتأييد القرار الابتدائي محمولاً على أسبابه فيما انتهى إليه بخصوص تلك البنود من نتيجة.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٣٣)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥٧١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٧٩

موجب إخضاع أرباح الشركات المستثمر فيها للزكاة باعتبار أنها أرباح لشركات مساهمة لا يرتب إخضاع مبالغها للزكاة بالاقتصار على ذلك الوصف وحده، مادام لم يثبت أن تلك الأرباح بقيت لدى المكلف وحال عليها الحول في ملكه وذمته.

الوقائع:

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

إنه في يوم السبت ٤/٥/٢٠٢٠ هـ الموافق ١٩/١٢/١٤٤٢ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٩ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥/١٠١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٣/٣/١٤٣٩ هـ، من ...، والاستئناف المقدم بتاريخ ٣/٣/١٤٣٩ هـ، من الهيئة العامة للزكاة والدخل، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام، رقم (٢٩) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في القضية رقم (٢) المقامة من المكلف على القرار محل النظر، والذي قضى بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل لعام ١٤٢٠ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- تأييد المكلف في حسم الاستثمارات في أسهم شركات مساهمة محلية، وتأييد الهيئة في عدم حسم استثمارات في أسهم شركات أجنبية لعام ٢٠١٤ م.
- ٢- تأييد الهيئة في عدم حسم مساهمات الأراضي من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٤ م.
- ٣- تأييد الهيئة في عدم حسم حصة توزيعات أرباح الشركات مساهمة لعام ٢٠١٤ م.
- ٤- تأييد الهيئة في عدم حسم المشروعات تحت التنفيذ من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٤ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، ...، والهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدم كل منهما إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت استئنافهما على بنود تضمنها القرار الابتدائي وفق الآتي:



## أولاً: استئناف ...

١. (بند تأييد الهيئة في عدم حسم مساهمات في أراضي من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٤م): حيث تمثل وجهة نظر الشركة في أن نشاطها والغرض من إنشائها هو الاستثمار، سواء كان بامتلاك الأسهم والحقوق في الشركات، أو شراء وتطوير العقارات بغرض الاستثمار، وهذا الغرض انعقدت عليه نية الشركاء عند تأسيس الشركة وهو الاستثمار طويل الأجل غير المتداول للحصول على توزيعات الأرباح عنها، أو العوائد الإيجابية، وأما ما ورد في قائمة التدفق النقدي لعام ٢٠١٤م، من وجود بيع أرض بقيمة (٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال، فسبب ذلك هو وجود شراكة مع آخرين في مساهمة أراضٍ تم التنازل عنها لهؤلاء الشركاء بالبيع، وهي حالة وحيدة، وبالرجوع للقوائم المالية للشركة حتى ٢٠١٤/١٢/٣١م، فإن قيمة الأصول الغير معدة للبيع أو الاتجار بمبلغ (١٧,٦٠٠,٠٠٠) ريال، ولم تتم فيه إلا عملية بيع واحدة طارئة وغير متكررة، وتطلب الشركة حسم المساهمات في الأراضي من وعائهما الزكوي لعام ٢٠١٤م، لانطباق شروط الاستثمارات غير المتداولة والطويلة الأجل عليها.
٢. (بند عدم حسم توزيعات أرباح الشركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية من وعاء الزكاة لعام ٢٠١٤م، والتي بلغت (٤,١٢٩,٦٨٢) ريال، وزكاتها (١٠٣,٢٤٢) ريال): وتمثل وجهة نظر الشركة في أن اللجنة مصدرة القرار أيدت الشركة في حسم الاستثمارات في أسهم الشركات المساهمة المحلية، وتبعداً لذلك فالمفترض أن تحسم أرباح الأسهم من وعاء الزكاة.
٣. (بند عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٤م، بمبلغ (٦,٥٣٩,٩٧٠) ريال، وزكاته بمبلغ (١٦٣,٤٩٩) ريال): حيث تمثل وجهة نظر الشركة وفقاً لما ورد في عقد تأسيسها وسجلها التجاري في أن نشاطها متمثل في شراء وتطوير العقارات بغرض الاستثمار وأنشطة أخرى متعلقة بشراء الأرضي لإقامة مبانٍ بغرض البيع أو الإيجار لصالح الشركة، فنشاط الشركة ما بين التطوير بغرض البيع وما بين التطوير بغرض الإيجار والاستفادة من عائداته، كاستثمار طويل الأجل (غير متداول)، كما أن فتاوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والافتاء أشارت إلى أن التردد في النية لا يترتب عليه تزكية المال في حال عدم الجزم بالبيع.
٤. (بند عدم حسم الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة بالكامل): تتمثل وجهة نظر الشركة في قولها إن الهيئة اعترفت بحسم الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة، ولم يكن هنالك خلاف بينها وبين الشركة في ذلك، إلا أن الربط المعدل بواسطة الهيئة لم يتضمن حسم استثمار في شركة زميلة تبلغ مساهمة الشركة في رأس المال البالغ (٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال، ما نسبته ٣٠% طبقاً لعقد تأسيس الشركة المستثمر فيها (شركة ....)، وتبلغ حصة الشركة في حقوق ملكيتها طبقاً للقوائم المالية في ٢٠١٤/١٢/٣١م، مبلغ (٤٨٠,٥٠٤) ريال.
٥. (بند عدم حسم الاستثمارات في أسهم شركات مدرجة في سوق الأوراق المالية البحرينية): حيث تمثل وجهة نظر الشركة في استئنافها على ما قامت به الهيئة من عدم حسم هذه الاستثمارات، وما طلبه الهيئة من تزويدها بالقوائم المالية الخارجية للشركات المستثمر فيها، هو طلب لا يمكن تحقيقه، حيث إن الاستثمار في محفظة أسهم، ولكن يتم إدراج إيراداتها في القوائم المالية للشركة؛ وبالتالي يتم تزكية إيراداتها ضمن زكاة الشركة.

ثانياً: استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل:



تستأنف الهيئة على ما قضى به القرار الابتدائي في البند ثانياً، فقرة (١)، حيث جاء ذلك القرار بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات في أسهم شركات مساهمة محلية لعام ٢٠١٤م، والواقع أن الاستثمارات في أسهم الشركات المحلية والبالغة (٥٨,٢٥١,٨٧٢) ريال، هي عبارة عن استثمارات في أسهم شركات مساهمة في أوراق مالية (الأسهم السعودية)، حيث تؤكد الهيئة موقفها برفض حسم هذه الاستثمارات، لأن الغرض منها المتاجرة وليس القنية، فهذه الاستثمارات تعد بمثابة بضاعة حتى لو تجاوز بقاوتها في دفاتر المكلف أكثر من عام، فهي في هذه الحالة أصول متداولة معدة للبيع، وفترة بقائها في الشركة يؤثر فيه عوامل العرض والطلب في السوق، وبالتالي لا يمكن النظر إليها على نحو ما تدعيه الشركة المكلفة في أنها استثمارات أعدت لأجل الاحتفاظ بها للحصول على توزيعات الأرباح، وإن كانت هناك عملية بيع؛ فإنما هي تتم من أجل تعديل وضع المحفظة بناءً على دراسة كل سهم والإيرادات المتوقعة عليه، وتضيف الهيئة أنه بالنظر إلى طبيعة نشاط الشركة المكلفة كما ورد في عقد التأسيس، فإن تملك الأسهم عن طريق محافظ استثمارية؛ يعد ممارسة لنشاط تجاري فيدخل تملك الأسهم عن طريق محافظ الاستثمار من ضمن عروض التجارة، بعض النظر عن شكلية تصنيفه في القوائم المالية، لأن العبرة في احتساب الوعاء الزكوي هو جوهر العملية وليس شكلها، وأن ما يؤكد ذلك هو وجود البيع في أحد الاستثمارات (أسهم البنك ...)، وهو ما يرد على ادعاء المكلف أن الأسهم لم تتغير، وإنما تم زيتها؛ مما يدل على أنها من عروض التجارة التي تحب فيها الزكاة، كما أنه لم يثبت وجود نية موثقة من صاحب الصلاحية للتتأكد أن الاستثمار المذكور كان من أجل القنية وليس المتاجرة، وأن احتجاج المكلف بالقول أن من ضمن أنشطة الشركة في عقد تأسيسها تملك حصص وأسهم في الشركات، سواء بالتأسيس أو الشراء من السوق، لا يعد دليلاً على وجود نية الاقتناء في الشركة؛ لأن التجارة في الأسهم من صميم نشاط الشركة وأغراضها، كما أن اللجنة المصدرة للقرار ناقشت توجهها، حيث سبق لها أن أصدرت القرار الابتدائي رقم (١٢) لعام ١٤٣٨هـ، لنفس المكلف ولنفس الموضوع وبذات الحيثيات، عن الأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، بتأييد إجراء الهيئة، وإزاء هذا التعارض في قراري اللجنة وفي ظل عدم وجود متغيرات حقيقة؛ فإن الهيئة تؤكد تمسكها بصحمة وسلامة إجرائها نظاماً، وتطلب إلغاء القرار فيما قضى به في شأن البند المستأنف عليه من قبل الهيئة.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة الشركة المكلفة بخصوص البند محل الاستئناف، فوردت إجابتهم بتاريخ ٢٦/٠٤/١٤٤٢هـ، والتي تضمنت تأكيد الهيئة في ردتها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكّد لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عما سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجبت عنه الهيئة في حينه، وتوضح الهيئة أن بند عدم حسم الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة بالكامل، لم يكن محلاً للاعتراض ويعد طلباً جديداً من المكلف، مما تطلب معه الهيئة عدم قبول طلب المدعي حول هذا البند.

كما تلقت الدائرة جواب الشركة المكلفة بخصوص استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، فوردت إجابتهم بتاريخ ٢١/١٠/١٤٤١هـ، حيث جاء ردتها قائماً على أن اللجنة الابتدائية اقتنعت بعدم وجود عمليات تداول بالبيع على تلك الأسهم خلال السنة، وأن المكلف قام بمعالجة الاستثمارات بما أظهرته القوائم المالية في بقاء أسهم الشركات المساهمة في السوق المحلية دون عمليات بيع، وأن التغيير انحصر في عملية التوزيعات لتلك الأسهم، وهو ما اقتنعت به اللجنة الابتدائية وبنت عليه قرارها، وأن ما ذكرته الهيئة من عدم وجود النية الموثقة من صاحب الصلاحية لتتأكد أن الاستثمار من أجل القنية وليس من أجل المتاجرة وادعاء الهيئة بأن عقد تأسيس الشركة ليس دليلاً على وجود تلك النية، فإن ذلك يخالف ما أثبتته الفحص الميداني الذي أكد وجود تلك النية، وأنه لا يوجد أصدق من عقد التأسيس الذي يؤكد أن



غرض الشركة هو تملك الشخص والأسمى في الشركات، وإذا كانت الهيئة لم تقتن بعقود التأسيس والسجلات التجارية والمستندات الرسمية والفحص الميداني، واقتتناع اللجنة مصدراً للقرار بوجود النية المؤثرة للاستثمار طويلاً الأجل، فعلام تبغي الهيئة قناعاتها وإجراءاتها؟ ولذلك فإن الشركة تتمسك بما خلص إليه قرار اللجنة الابتدائية الزكوية في تأييده حسم الاستثمارات في أسهم شركات مساهمة محلية من الوعاء الزكوي، واعتبارها استثمارات طويلة الأجل خلافاً لما طالب الهيئة به في الاستئناف على البند الذي تطلب الهيئة نقض ما جاء بخصوصه وعدم اعتبار تلك الاستثمارات من العناصر الواجبة الحسم من الوعاء الزكوي.

وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف ورد كل طرف على لائحة استئناف الطرف الآخر، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئنافين شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

ومن حيث الموضوع، وحيث إن القضية أصبحت جاهزة للنظر في شأن الاستئنافين المرفوعين من الشركة المكلفة والهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص البند محل الاستئناف من كل منهما، فقد قررت الدائرة البت فيما على النحو الآتي:

### فيما يتعلق باستئناف الشركة المكلفة:

١ - (بند تأييد الهيئة في عدم حسم مساهمات في أراضٍ من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٤م): يكمن محل الخلاف بين الطرفين بخصوص هذا البند من خلال ما يؤكد المكلف من أن مساهماته في تلك الأراضي تمثل في أغراض انعقدت عليها نية الشركاء عند تأسيس الشركة، وهو الاستثمار طويلاً الأجل بشراء الأرضي لتطويرها ومساهمات في تطوير الأرضي، للحصول على عائدات من العقارات بعد تطويرها، وليس بقصد بيع الأرضي والمتجارة فيها، والشركة لم تقم ببيع الأرضي في السنوات التالية لأعوام الاعتراف، وكانت تقوم بتطويرها، وبالتالي لا تخضع تلك المساهمات في أصلها، وإنما تخضع عائداتها المدرجة فيما بعد في قوائم الدخل ونتائج الأعمال في الشركة، وعلى ذلك فإن المساهمات لتطوير الأرضي الخام، لا يصح أن تكون داخلة ضمن الوعاء الزكوي للشركة، في حين ترى الهيئة أن الأرضي تعد بمثابة البضاعة حتى لو تجاوز بقاوها في دفاتر الشركة أكثر من عام، فهيأصول متداولة معدة للبيع، وأن ما يؤكد ذلك هو أن مراجعة قائمة التدفقات النقدية لعام ٢٠١٤م، تبين وجود متحصلات من بيع مساهمات أراضٍ بمبلغ (٢٠٠٠٠) ريال، وبالتالي يتعين النظر إلى تلك الاستثمارات بحسبها أصولاً متداولة معدة للبيع والاتجار، مما يرتب إخضاعها للزكاة، وأن طبيعة مساهمات الأرضي هي الشراء لأجل التطوير وإعادة البيع، فتكون نية البيع متوفرة من بداية الاستثمار، وأن ما يؤكد ذلك هو حدوث واقعة البيع بالفعل في العام ٢٠١٤م، وتؤكد الهيئة كذلك أن الاستثمارات لا تحسم من الوعاء إلا بعد توفر شرطين لاحتسابها ضمن الاستثمارات طويلاً الأجل، وهما توفر النية المؤثرة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار،



وعدم وجود عمليات تداول (حركة) خلال العام على الاستثمارات، وهو مالم يكن متوفراً في حالة الشركة، وحيث كان الأصل في معالجة تلك المساهمات هو النظر في تحقق البيع فيها بما يفيد بتأكيد وجود نية البيع على نحو تتحقق معه مظاهر أكيدة يمكن الجزم بها لاعتبار تلك المساهمات عروضاً تجارية لأجل إخضاعها للزكاة، وحيث كان الثابت أن حركة البيع لم تكن متعلقة سوى بعملية واحدة، فإن مثل ذلك الأمر لا يتأكد معه وجود نية حقيقة لعرض تلك الأراضي المشمولة بالمساهمة للبيع، خصوصاً وأنه لم توجد أي قرائن أخرى يترجح بها استمرار نية البيع لدى المكلف بعد تلك العملية، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن الدائرة خلصت إلى قبول استئناف المكلف، وتقرير حسم استثمارات مساهماته في الأراضي للأعوام محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

- ٢ - (بند عدم حسم توزيعات أرباح الشركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية من وعاء الزكاة لعام ٢٠١٤م، والتي بلغت (٤,٦٨٢) ريال، وذكاتها (١٠٣,٢٤٢) ريال): يكمن محل النزاع بين الطرفين في تأكيد المكلف في أن الاستثمارات في تلك الشركات كانت طويلة الأجل وأنه ينطبق على توزيعات أرباح تلك الشركات المساهمة ما سبق إياضه في القرار الابتدائي ضمن الاعتراض على (بند حسم الاستثمارات في أسهم شركات مساهمة) من تفصيل، مما يستلزم معه عدم إخضاعها للزكاة منعاً لوقوع الإزدواج حين معاملتها زكويًا بإخضاع أرباح تلك الأسهم لدى الشركة المساهمة نفسها ولدى المكلف فيما بعد؛ لأنها أرباح تخص أسهم شركات مساهمة مسجلة بسوق الأوراق المالية، في حين ترى الهيئة أن تلك التوزيعات خاصة باستثمارات في عروض التجارة على نحو ما كانت عليه وجهة نظر الهيئة عند مناقشة هذا البند عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، ولم تقدم الشركة ما يثبت أن هذه التوزيعات ناتجة من أرباح نفس العام المحققة في الشركات المستثمر فيها وليس ناتجة من توزيعات الأرباح المبكرة لهذه الشركات، وبالتالي تؤكد الهيئة سلامه عدم حسم توزيعات الأرباح؛ لأنها تعتبر من نتائج أعمال الشركة، وبعد نظر الدائرة فيما كان عليه موقف الطرفين بخصوص البند محل النزاع، وما أقام عليه القرار الابتدائي قضاياه بخصوصه، اتضح أن اللجنة مصدرة القرار اعتبرت الاستثمار في الأسهم استثماراً للاتجار، وأن الإيرادات الناتجة من هذا الاستثمار تتبع الأصل، وبالتالي فهي إيرادات من التجارة، وأيدت وبالتالي موقف الهيئة في عدم حسم توزيعات حسم تلك الأرباح في الشركات المساهمة من الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث كان مناط إضافة تلك الأرباح الموزعة من الشركات المساهمة إلى الوعاء الزكوي للمكلف يرتبط بالتحقق أولاً من تزكيتها لدى الشركات المساهمة التي قامت بصرفها، وحيث كانت تلك الشركات من المكلفين الخاضعين للزكاة لدى الهيئة عند الربط الزكوي عليها، وحيث انحصر استئناف المكلف بالشركات المساهمة السعودية دون غيرها، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة اعتبار تلك الاستثمارات من العناصر الواجبة الحسم من الوعاء الزكوي له، وحيث لم يكن النزاع بين الطرفين قائماً على أساس حولان حول على تلك الأرباح عند بقائها لدى المكلف في الأعوام محل الخلاف، وإنما جاء سبب إضافة تلك الأرباح إلى الوعاء الزكوي للمكلف وعدم حسمها لمجرد أنها إيراد وغلة مستفادة مما تعتبره الهيئة واللجنة مصدرة القرار استثمارات في عروض تجارة عند معالجتها لاستثمارات المكلف في تلك الشركات المساهمة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن موجب إخضاع تلك الأرباح للزكاة على نحو ما قضى به القرار الابتدائي من تأييد لموقف الهيئة باعتبار أنها أرباح لشركات مساهمة، لا يرتباً إخضاع مبالغها للزكاة بالاقتصر على ذلك الوصف وحده، ما دام لم تثبت الهيئة أن تلك الأرباح بقيت لدى المكلف وحال عليها الحول في ملكه وذمته، وبالتالي خلصت الدائرة إلى تقرير قبول استئناف



المكلف، وتقرير حسم أرباح الشركات المساهمة للعام ٢٠١٤م، من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

٣ - (بند عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٤م، بمبلغ ٦,٥٣٩,٩٧٠ ريال، و Zukateh بمبلغ ١٦٣,٤٩٩ ريال): تستأنف الشركة على هذا البند بالتأكيد على أن الغرض من تلك المشاريع هو إعداد الأراضي بعد تملكها وتطويرها للاستفادة منها بالتأجير أو البيع، وأنه ليس المقصود بذلك إعادة البيع بالحالة التي تم الشراء عليها، في حين ترى الهيئة أن نشاط الشركة يتمثل في شراء وتطوير العقارات بغرض الاستثمار، مما يعني أن تلك المباني بمثابة بضاعة، حتى لو تجاوز بقاوتها في دفاتر المكلف أكثر من عام، فهي في هذه الحالة تعد أصولاً متداولة معدة للبيع، وأن فترة بقائها لدى الشركة يخضع لعوامل العرض والطلب في السوق، وأنه لاعتبار تلك المشروعات استثماراً طويلاً للأجل؛ فإنه يلزم توفر النية المؤثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار، وكذلك يلزم عدم وجود عمليات تداول (حركة) خلال العام على تلك الاستثمارات، وهو مالم يتتوفر لدى الشركة المكلفة لاعتبار تلك المشروعات من قبيل الاستثمار طويلاً للأجل، وبعد نظر الدائرة فيما كان عليه موقف كل من الهيئة والشركة المكلفة بخصوص البند المستأنف عليه وما كان عليه القرار الابتدائي من تأييد لوجهة نظر الهيئة في عدم حسم المشروعات تحت التنفيذ من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٤م، وحيث إنه لم يثبت لدى هذه الدائرة أن تلك المشاريع تحت التنفيذ كانت معدة للبيع أثناء استكمال أعمال البناء فيها، وحيث إن ما جرى عليه العادة والعرف في مثل تلك المشروعات أن تكون معدة للبيع بعد الفراغ منها، وحيث لم يتأكد بدليل معتبر وجود نية البيع لدى الشركة المكلفة لتلك المشروعات بحالتها التي كانت عليها عند التنفيذ، فإن ذلك كله يقتوى به جانب المكلف لتقرير عدم احتساب تلك المشروعات تحت التنفيذ في وعائه الزكوي لعام ٢٠١٤م، وبالتالي تقرير اعتبارها من المشروعات الاستثمارية طويلة الأجل، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسب المبلغ الخاص بمشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٤م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأنه.

٤ - (بند عدم حسم الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة بالكامل): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لاستئناف المكلف على هذا البند، تبين لها أنه ليس من ضمن البنود التي اشتملها القرار الابتدائي في نتيجته ومنطوقه، ولم يكن محلًّا للنزاع عند نظر الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، غير أنه لما كان المكلف يذكر أن سبب استئنافه يقوم على أساس أنه أثناء الربط المعدل قد تم الربط عليه خلافاً لما كان عليه الحال عند اعتراضه على الربط الأصلي الذي لم يكن ذلك البند فيه محلًّا لخلاف مع الهيئة على نحو ما يدعيه، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد قررت الدائرة عدم نظر موضوع هذا الاستئناف، لعدم وجود النزاع عليه عند نظره أمام اللجنة الابتدائية محل الطعن، وبالتالي فإن للمكلف إثارة النزاع بشأنه أمام الهيئة لتعديل ذلك الربط أو تسويته مع المكلف، مع حفظ حق المكلف بالطعن بنظر النزاع في شأنه، في حال عدم الاتفاق مع الهيئة على تسوية الخلاف في شأن ذلك البند المدعي بحدوث النزاع فيه.

٥ - (بند عدم حسم الاستثمارات في أسهم شركات مدرجة في سوق الأوراق المالية البحرينية): تستأنف الشركة على إجراء الهيئة في عدم حسم هذه الاستثمارات، حيث طلبت الهيئة من الشركة تزويدها بالقوائم المالية الخارجية للشركات المستثمر فيها، الأمر الذي تراه الشركة طلباً لا يمكن تحقيقه، حيث إن الاستثمار في محفظة أسهم، ولكن يتم إدراج إيراداتها في القوائم المالية للشركة؛ وبالتالي يتم تزكية إيراداتها ضمن زكاة الشركة، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في استئناف الشركة المكلفة وما كان عليه القرار الابتدائي بخصوص البند محل النظر، تبين أن الاستثمار مرتبط بصناديق



استثمارية في أوراق مالية لدى (...), وحيث لم يقدم المكلف ضمن إقرار الزكاة المستحقة عن تلك الاستثمارات ما يفيد بتركيتها في بلد الاستثمار، ولم يقدم حسابات مراجعة من محاسب قانوني هناك ومصادق عليها من الجهة الرسمية، فإن ذلك يستتبع عدم حسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي له ما دام أنه لم يقدم ما طلب منه من مستندات لتقرير عدم احتسابها ضمن وعائه الزكوي، وحيث كان ذلك هو موقف المكلف أثناء نظر الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية وأنباء نظر الاستئناف أمام هذه الدائرة؛ فإن ذلك يتقرر معه تأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي في شأن البند المستأنف عليه، لعدم تأثير ما يدعى المستأنف في تغيير ما انتهى إليه من نتيجة بخصوصه.

وأما ما يتعلق باستئناف الهيئة:

فإنه بعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم من الهيئة، تبين أنه يرتبط بما قضى به القرار الابتدائي في البند ثانياً، فقرة (١)، حيث جاء ذلك القرار بتأييد المكلف في حسم الاستثمارات في أسهم شركات مساهمة محلية لعام ٢٠١٤م، حيث تدعي الهيئة أن الاستثمارات في أسهم الشركات المحلية والبالغة (٥٨,٢٥١,٨٧٢) ريال، هي عبارة عن استثمارات في أسهم شركات مساهمة في أوراق مالية (الأسهم السعودية)، والمدعي تؤكد موقفها برفض حسم هذه الاستثمارات، لأن الغرض منها المتاجرة وليس القنية، فهذه الاستثمارات تعد بمثابة بضاعة حتى لو تجاوز بقاوتها في دفاتر المكلف أكثر من عام، فهي في هذه الحالة أصول متدولة معدة للبيع، مما يتحتم معه عدم سلامتها حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي في شأنها، وحيث إنه لا ثيرب على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها، متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن المنازعه بخصوص البند محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائعة التي بُني عليها والكافية لحمل قضايائه، إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مکمن النزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفوع مثابة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجّهته الهيئة من أسباب للنعي على القرار بالقول بأن اللجنة مصدرة القرار قد ناقشت نفسها بإصدار قرار آخر يعكس النتيجة التي انتهى إليها القرار محل الاستئناف يخص المكلف نفسه في الموضوع ذاته في ظل عدم وجود متغيرات حقيقة تستدعي هذا الاختلاف، وذلك لأن ما تدعيه الهيئة هو منازعة لسلطة اللجنة في تقديرها للإحاطة بواقع النزاع، وحيث إن تقدير تلك الواقع والإحاطة بها في كل نزاع على حده من وسائل الواقع التي تستقل جهه النظر بتقديرها، ولا يؤثر في ذلك عدول اللجنة مصدرة القرار عن موقف لها إزاء مسألة معينة وسلوك مسلك آخر لتقرير نتيجة النزاع ما دام أن قرارها كان قائماً على أسباب سائعة للوصول إلى النتيجة التي انتهت إليها، وعليه فإن مثل ما تدعيه الهيئة لا يمثل سبباً صحيحاً لتقرير عدم سلامتها ما انتهت إليه اللجنة مصدرة القرار في شأن البند المستأنف عليه، وبالتالي خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف الهيئة، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه في شأن البند محل الاستئناف من قبل الهيئة.



## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /...، سجل تجاري رقم (...)، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٢٩) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام.

ثانياً: وفي الموضوع:

أ- فيما يتعلق باستئناف ...:

- ١- قبول استئناف المكلف بخصوص بند تأييد الهيئة في عدم حسم مساحمات في أراضٍ من الوعاء الزكوي لعام ١٤٢٠م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ٢- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم توزيعات أرباح الشركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية من وعاء الزكاة لعام ١٤٢٠م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ٣- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ١٤٢٠م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ٤- صرف النظر عن بحث موضوع النزاع بخصوص بند عدم حسم الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة بالكامل، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ٥- رفض استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم الاستثمارات في أسهم شركات مدرجة في سوق الأوراق المالية البحرينية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ب- فيما يتعلق باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل:
- ت- رفض استئناف الهيئة بخصوص بند حسم الاستثمارات في أسهم شركات مساهمة محلية لعام ١٤٢٠م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٣٧)

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-٢٠١٨-١٥٧٦)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨٠

الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بعض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبل.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٠٢١/٠٤/٠٩هـ، الموافق ١٤٤٢/٠٩/٠٨هـ، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢١/٠٧/١٤٣٦هـ، من / شركة ...، والاستئناف المقدم بتاريخ ٢٦/٠٦/١٤٣٦هـ، من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (٤١) لعام ١٤٣٦هـ، الصادر في القضية رقم (٣٤/٤١) بشأنربط الزكوي والضريبي لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م، المقدمة من طرف الاستئناف على القرار محل النظر، والذي قضى بما يأتي:

**أولاً: قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.**

**ثانياً: وفي الناحية الموضوعية**

- ١- انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.
- ٢- تأييد وجهة نظر المكلف في حسم رسوم تقديم الخدمة تجاريًا من الربح الخاضع للزكاة لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م.
- ٣- تأييد وجهة نظر المكلف في حسم هذه الرسوم من الربح الخاضع للزكاة.
- ٤- تأييد وجهة نظر المصلحة في عدم حسم القروض المنوحة للموظفين من الوعاء الزكوي للشركة لسنوات محل الاعتراض.
- ٥- تأييد وجهة نظر المصلحة في إخضاع صافي الأرباح المعدلة للزكاة لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م.
- ٦- تأييد وجهة نظر المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة من الشركة مقابل استخدام الأقمار الصناعية، والمبالغ المدفوعة مقابل خدمات الانترنت المستأجرة والمبالغ المدفوعة مقابل ساعات الكواكب المستأجرة لضريبة الاستقطاع.



وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، شركة ...، والهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدم كل مهما إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت الاعتراض على البنود الآتية وفق ما يلي:

فيما يتعلّق ببند (قروض الموظفين السكنية) لعام ٢٠٠٨م بمبلغ (٦١٥,٤٩١,٠٠) ريال و٢٠٠٩م بمبلغ (٧٥٠,٧١٧,٧١٢) ريال، فتعتبر شركة ... على قرار اللجنة الابتدائية في تأييده لوجهة نظر الهيئة في عدم حسم القروض الممنوحة للموظفين من الوعاء الزكوي للمكلف لسنوات محل الاعتراض، ويؤكد المكلف على حقه في حسم هذه المبالغ من الوعاء الزكوي، باعتبارها مبالغ نقدية تمنحها الشركة لموظفيها كقرض بدون فوائد بضم العقارات التي يشتريها موظفو الشركة، ويدرك المكلف أن قيام الهيئة بعدم حسم قروض الموظفين السكنية لعام ٢٠٠٨م ولعام ٢٠٠٩ ، بحجة أنها ديون على مليء باذل وأنها مضمونة التحصيل، حيث إن الشركة لها الحق في بيع هذه العقارات التي قام الموظفون بشرائها من هذه القروض، يتنافي مع مبدأ هذه القروض الحسنة حيث لا يتحقق منها فوائد ولا إيرادات للشركة، كما أنها غير قابلة للنماء وناقصة الملك، أي أن الشركة لا تستطيع التصرف بهذه القروض وتنميّتها لكونها تحت يد الموقوف المقترض، ومن ثم يتبيّن أن هذه القروض من الأموال المحبوسة التي لا تجب فيها الزكاة، ويؤكد ذلك قرار مجلس إدارة شركة ...، القاضي بالموافقة على توصية إدارة الشركة بمنح موظفي الشركة قروضاً سكنية بدون فوائد واعتماد برنامج قروض الموظفين السكنية والذي حدد له قيمة معينة بمبلغ (٨٠٠) مليون ريال، على أن يتم تمويله من تسديدات الأقساط المحصلة من الموظفين، وتكون المفاضلة بين الموظفين المتقدمين على طلب القرض وفق الآلية المعدة لذلك، كما يذكر المكلف أن برنامج تملك المساكن لموظفي الشركة يعد ميزة تمنّع لهم بهدف استقرارهم الوظيفي، ومساهمة من الشركة في تنمية الاقتصاد، ومن ثم فهي من الحقوق المكتسبة لموظفي الشركة، لا يجوز التخلّي عنها، كما أنها لم تمنّع لغير موظفي الشركة حتّى لا تعتبر مخالفة لنظامها الأساسي، ويحق للشركة منح ما تراه مناسباً من مزايا لموظفيها وفقاً لنظام العمل والعمال الذي تضمن استمرار وولاء الموظف للشركة، وهي في الوقت نفسه لا تمثل ديناً تجاريّاً وإنما هي موجودات طويلة الأجل ومملوكة من قبل الشركة، وتعد بالتالي عنصراً من العناصر السالبة لوعاء الزكاة، كما يجب على المكلف عن احتجاج الهيئة بالفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ بأن استدلاهم بهذه الفتوى غير صحيح؛ لأنّها تخص الديون التجارية التي تجرّ منفعة وليس للقروض الحسنة، كما يذكر المكلف أن معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تؤكّد وجاهة نظر الشركة في المعالجة المحاسبية مثل هذه القروض باعتبارها أصلًا غير متداول ضمن معيار الأصول غير الملموسة (من فقرة ١٠٥ وحتى الفقرة ١٢٠ من نفس المعيار) من أصول الشركة، وقد ختم المكلف اعتراضه على هذا البند بطلب إلغاء القرار الابتدائي في هذا البند، باعتبار أن هذه القروض تمثل موجودات طويلة الأجل ومملوكة من قبل الشركة وبالتالي تحسّم من الوعاء الزكوي، وتزكيّة اشتراكات الموظفين المدفوعة فقط باعتبارها تمثل القيمة المقابلة لجزء من قيمة الأصل المسدّد.

وفيما يتعلق ببند (المقارنة بين الوعاء الركوي والربح المعدل أهما أكبر وإخضاع صافي الربح المعدل للزكاة لعام ٢٠٠٨) بمبلغ (١٥,٢٨٤,٤٣٨,٨١٩) ريال، وعام ٢٠٠٩ م بمبلغ (١٥,٢٦٤,٤٨٣,٨٣٤) ريال، فتعترض شركة ...، على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لوجهة نظر الهيئة في إخضاع صافي الأرباح المعدلة للزكاة لعامي ٢٠٠٨ م، ٢٠٠٩ م، حيث يذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية قد أيدت وجهة نظر الهيئة بحجة أن الربح المحقق من نشاط المكلف خلال العام هو الحد الأدنى للوعاء الركوي وذلك لكون الأرباح (المكاسب) تعرف محاسبياً بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويجب المكلف على ذلك بقرار مجلس الوزراء في جلسة يوم الاثنين ٢٠/٦/١٤٣٦ هـ بإعادة العمل بلائحة جباية الزكاة الصادرة بقرار معالي وزير المالية رقم (٣٩٣) وتاريخ ١٣٧٠/٨/٦ هـ ولم تتضمن هذه



اللائحة أية نصوص نظامية تقضي بعملية المقارنة أعلاه، وبالتالي فإن إخضاع صافي الربح المعدل كوعاء للزكاة هو إجراء من قبل المصلحة لا يستند إلى نص نظامي، بل يتعارض مع الأسس الشرعي لحساب زكاة عروض التجارة، الذي ينظر إلى الموجودات الزكوية بجردها وتقويمها يوم وجوب الزكوة، وذلك بالاستعانة بقائمة المركز المالي (الميزانية) بصرف النظر عن وجود ربح أو خسارة في حساب الأرباح والخسائر، وما دام أن من شروط الزكاة بلوغ النصاب، فقد صدر عن اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء الفتوى رقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٤/١١/١٨ هـ التي نصت على أن ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها، كما يذكر المكلف أنه من المعلوم أن الإيرادات تتدفق طوال العام وأن عمليات المنشأة تجري على مدار العام، فشراء الأصول من أين سيتم إن لم يكن من إيرادات الشركة التي تتدفق على مدار العام، كما أن صافي الربح يتحقق بعد مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتعرف نتيجته على أساس ربح سنوي وفي نهاية السنة المالية، وما دام أن صافي الربح هو عنصر من عناصر تحديد وجوب الزكاة وفقاً لعمليم الهيئة رقم (١٢٤٤٣/٢) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨ هـ، فحتى تستقيم المعادلة لابد من قبول حسم الأصول الثابتة المملوكة من الإيرادات المتداقة طوال العام، ويتم حسم صافي الأصول الثابتة للمكلف بغض النظر عن حجمها أو نوعها، ما دام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعده في الإنتاج الحالي والمستقبل (عروض قنية)، ولما كانت الزكاة عبادة مالية لا تجب إلا مع وجود المال، فإن حدتها بحدود معينة ليس لها سند من الشريعة والنظام، وبالتالي فإن إجراء الهيئة غير سليم ويعين إلغاؤه.

وفيما يتعلق ببند (ضرائب الاستقطاع على تكاليف دوائر الانترنت المستأجرة وتكاليف استئجار ساعات بالأقمار الصناعية وتكاليف استئجار ساعات بالكوابل البحرية وفرض ضريبة استقطاع على جهات قيمة ومعفاة في المملكة لعامي ٢٠٠٩-٢٠٠٨ م)، فتعترض شركة ... على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إخضاع المبالغ المدفوعة من الشركة مقابل استخدام الأقمار الصناعية، والمبالغ المدفوعة مقابل خدمات الانترنت المستأجرة والمبالغ المدفوعة مقابل ساعات الكوابل المستأجرة لضريبة الاستقطاع.

كما قدمت الهيئة العامة للزكاة والدخل، استئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئنافها على بند (حسم رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا من الربح الخاضع للزكاة لعام ٢٠٠٨ م بمبلغ ١٥,٤٠,٠٠٠ ريال وعام ٢٠٠٩ م بمبلغ ٣٢,٠٦٨,٠٠٠ ريال)، فتعترض الهيئة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لوجهة نظر المكلف في حسم رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا من الربح الخاضع للزكاة لعامي ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م، وتؤكد الهيئة رفضها لهذه المبالغ المشار إليها: لأنها محملة بالزيادة، حيث تم احتسابها بشكل صحيح طبقاً للمرسوم الملكي رقم (٢٠٦) وتاريخ ١٤٢٨/٦/١٧ هـ نظراً لأن الشركة حملت مصاريفها في عام ٢٠٠٨ م بمبلغ ١٤٤,١٨١,٠٠٠ ريال بينما الرسوم الواجب تحديدها مبلغ (٤,١٢٩,١٤١,٠٠٠) ريال، وفي عام ٢٠٠٩ م حملت مصاريفها بمبلغ (٤,٠٣٧,٤٥,٠٠٠) ريال بينما الرسوم الواجب تحديدها مبلغ (٤,٠٠٤,٩٧٧,٤,٠٠٠) ريال، وتجيب الهيئة عمما أوضحه المكلف أمام اللجنة الابتدائية، والموضحة بالقرار صفحة (٦) من أن هذه الفروق تمثل رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا للإيرادات المستحقة للشركة لدى المشغلين المحليين، توضح الهيئة أن الإيرادات المستحقة للشركة لدى المشغلين مدرجة ضمن إيرادات الشركة بالكامل بقائمة الدخل التي يتم اعدادها طبقاً لأساس الاستحقاق وحيث تم احتساب رسوم تقديم الخدمة على صافي الإيرادات التشغيلية شاملًا الإيرادات المستحقة وأن احتسابها مرة أخرى بعد ثنياً للمصروف مرة باحتسابه ضمن الإيرادات المدرجة بالقوائم المالية ومرة باحتسابه بصورة مستقلة، وعلى افتراض أن هذه الرسوم يتم احتسابها ودفعها للحكومة من قبل



المشغلين المحليين نيابة عن الشركة فكان يتوجب على الشركة تخفيض الرسوم الإجمالية بهذه القيمة إذا أرادت أن تظهرها كبند مستقل ضمن التكاليف، كما لم تقدم الشركة المستندات المؤيدة لقيام هؤلاء المشغلين بتوريد هذه الرسوم باسم حساب الشركة للحكومة، وكذلك المطالبات المقدمة من المشغلين المحليين للشركة وكذلك طريقة معالجة الشركة بهذه الرسوم التي قامت بسدادها نيابة عن المشغلين المحليين للمعالجة بالمثل.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (جسم الرسوم من الربح الخاضع للزكاة (رسوم الرخص الزائدة عن ١٪) بمبلغ ١,٨٣٢,٦٦ ريال عام ٢٠٠٩م)، فتعتبر الهيئة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للمكلف في جسم هذه الرسوم، وتؤكد الهيئة على حقها في رفض هذه المبالغ بتأكيدها على ما سبق من وجهة نظر في البند السابق، وكذلك لكون هذه المبالغ محملة بالزيادة، حيث إن المبلغ النظامي الواجب تحميشه هو مبلغ ٣٠٨,٣٢٣,٣٤٠ ريال وليس مبلغ ٣١٠,١٥٦,٠٠٠ ريال.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فوردت إجابة المكلف بتاريخ ١٤٤٢/١/١٩ الموافق ٢٠٢٠/٠٩/٠٦، بشأن البنود المعترض عليها من قبل الهيئة، ومرفق بها عدد من الفتاوى وكذلك قرار مجلس الإدارة للشركة الخاصة بمنع القروض للموظفين، وقد تضمنت إجابتها ما ملخصه الآتي: بأنه وفيما يخص بند (جسم رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا من الربح الخاضع للزكاة لعام ٢٠٠٨م بمبلغ وعام ٢٠٠٩م) ريال، فأجاب المكلف على استئناف الهيئة، بأن الشركة لا توافق على معالجة الهيئة لرسوم تقديم الخدمة تجاريًّا حيث قامت المصلحة بإضافة مبلغ (١٥,٠٤,٠٠٠) ريال لعام ٢٠٠٨م ومبلغ (٣٢,٠٦٨,٠٠٠) ريال لعام ٢٠٠٩م للربح الدفتري بحجة أنها مبالغ تم دفعها بالزيادة، ويمثل هذان المبلغان رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا للإيرادات المستحقة للشركة لدى المشغلين المحليين حيث يتم احتسابها ودفعها للحكومة عن طريق المشغلين المحليين ومن ثم يتم مطالبة شركة ... بها، وتقوم شركة ... بتسجيلها كمصاروف حقيقي - ضمن رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا- يتم مقابلته بإيرادات الشركة وتعويض المشغلين المحليين، وبالتالي فهي ليست رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا الزائدة وإنما هي مستحقات للمشغلين المحليين. وفيما يخص بند (جسم الرسوم من الربح الخاضع للزكاة (رسوم الرخص الزائدة عن ١٪) بمبلغ ١,٨٣٢,٦٦٠ ريال عام ٢٠٠٩م) ريال، فأجاب المكلف على استئناف الهيئة، بأن الشركة لا توافق على معالجة الهيئة لرسوم الرخصة وذلك لكونها نفقة حقيقة تم احتسابها ودفعها خلال عام ٢٠٠٩م بشكل صحيح، كما لا توافق على إعادة رسوم الرخصة ١٪ بمبلغ (١,٨٣٢,٦٦٠) ريال إلى الربح المعدل لأنَّه تم احتسابها وفقًا للمرسوم الملكي رقم (٢٠٦) وتاريخ ١٤٢٨/٦/١٧هـ، ويمثل هذا المبلغ رسوم رخصة شركة ... البحرين بمبلغ (٨٧٤,٠٠٠) ريال ومبلغ (٩٥٩,٠٠٠) ريال رسوم الرخصة ١٪ للإيرادات المستحقة للشركة لدى المشغلين المحليين، حيث يتم احتسابها ودفعها للحكومة عن طريق المشغلين المحليين ومن ثم يتم مطالبة شركة ... بها، وتقوم شركة ... بتسجيلها كمصاروف حقيقي - ضمن رسوم الرخصة ١٪- ويتم مقابلته بإيرادات الشركة وتعويض المشغلين المحليين، وبالتالي في ليست رسوم رخصة زائدة وإنما هي رسوم رخصة شركة ... البحرين ومستحقات للمشغلين المحليين.

كما وردت إجابة الهيئة بتاريخ ١٤٤٢/٥/٢٧هـ، بموجب مذكرة متضمنة فيما ملخصه الآتي: أنه فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (قروض الموظفين السكنية لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م) أجاب الهيئة بأنَّ هذه القروض تمثل ديونًا مستحقة للمكلف ولا تحسن من الوعاء تطبيقًا لفتاوي الشرعية ذات الصلة حيث إنها ديون على مليء باذل ومضمونة التحصيل. وفيما يتعلق ببند (إخضاع صافي الربح المعدل للزكاة لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م)، فأجاب الهيئة بأنَّ استناد المكلف على الفتوى رقم (٢٢٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ، غير صحيح، ولا تنطبق على حالة المكلف بأي حال من الأحوال، ولقد جاء في خطاب الهيئة رقم (٩/١٥٦٧) وتاريخ ١٤٣٠/٣/٢١هـ، في شرح الفتوى بالاستمرار على الأسلوب الذي تتبعه الهيئة عند تحديد وعاء الزكاة للحسابات المعدة طبقًا لمبدأ الاستحقاق وذلك بحسب الأصول الثابتة في حدود حقوق



الملكية ليكون وعاء الزكاة ممثلاً في صافي ربح العام المعدل كحد أدنى، مالم يكن هناك خسائر مرحلة معتمدة من الهيئة لسنوات سابقة فيتم حسمها؛ لأنها تمثل خسائر حقيقة، كما تذكر الهيئة أن ما جاء في الفتوى مؤيد لإجراء الهيئة، حيث إن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة، لا يتم تحديده إلا بعد إغفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تكن تحققت بعد ولا يتم تحديدها فعلاً إلا في نهاية العام بعد إعداد الحسابات الختامية ومراجعتها وتدعيمها من قبل المحاسب القانوني للمكلف.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ٢٠٢١/٢/١٤هـ، الموافق ٢٠٢٠/٧/٢٠هـ، وبعد الاطلاع على لائحتي الاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف / شركة ... والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئنافين شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءاتهما.

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (قروض الموظفين السكنية لعامي ٢٠٠٨ و٢٠٠٩م)، فقد تبين للدائرة بعد الاطلاع على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، أن محل الاستئناف يكمن في طلب المستأنف حسم قروض الموظفين السكنية لعام ٢٠٠٨م بمبلغ ٦١٥,٤٩١,٠٠٠ ريال، و٢٠٠٩م بمبلغ (٤٧٥,٧٥٠,٧٠٤) ريال، حيث يرى أن هذه القروض لا تجب فيها الزكاة لعدم انطباق شروط الزكاة الشرعية عليها وفقاً لما ذكره استئنافه، كما يشير المكلف إلى أن الهيئة قد قبلت حسم هذا البند في السنوات اللاحقة، مما يعني أن الخلاف حوله يعد منتهياً، ويمثل مبدأ يطبق على السنوات محل الاستئناف، في حين ترى الهيئة أن هذه القروض تمثل دليلاً مستحقة للمكلف ولا تحسم من الوعاء تطبيقاً لفتاوي الشرعية ذات الصلة، حيث إنها ديون على مليء باذل ومضمونة التحصيل. وحيث لم يكن هناك خلاف بين الطرفين بشأن تحصيل تلك الأموال، وحيث إنه من المتقرر أنه لا فرق من الناحية الشرعية بين القروض المقدمة للموظفين أو لأطراف خارجية مما يجعلها تقع في نطاق الفتوى الموجبة للزكاة على الدائن إذا كان الدين على مليء باذل، الأمر الذي يتقرر معه رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (إخضاع صافي الربح المعدل للزكاة لعامي ٢٠٠٨ و٢٠٠٩م)، فقد تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم الأخذ بصافي الربح المعدل كوعاء للزكاة لعام ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م، في حين تتمسك الهيئة بالأخذ بصافي الربح المعدل كوعاء للزكاة. وحيث استقرت قناعة هذه الدائرة على أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعده في الإنتاج الحالي والمستقبل، لذا فإن حدتها بحدود معينة لا يوجد له سند شرعي أو نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية الفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية



والإفتاء برقم (٢٣٤٠.٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨ هـ ونصها "أن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، ولا ينال من ذلك ما تذكره الهيئة في أن تلك الفتوى خاصة بحالة معينة ما دام أن نتيجة تلك الفتوى تتوافق مع ما يقتضيه حساب معادلة الوعاء الزكوي التي تقتضي لتوجب الزكاة وجود المال المفترض الزكاة عنه لدى المكلف، وهو الذي يتحقق بالأحد بعناصر الوعاء الزكوي الموجبة ممثلة في رأس المال وحقوق الملكية وأرباح العام ومصادر التمويل الأخرى ناقصاً عناصر الوعاء الزكوي السالبة ممثلة في الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل وخسائر العام والخسائر المرحلة، ويمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبل، وطالما تم استخدام أرباح العام في تمويل هذه الأصول فإن حدّها بحدود معينة لا يوجد له سند شرعي، إذ إن الأصل في الزكاة هو فرضها على الأموال الزكوية لدى المكلف في نهاية الحول، وحيث إن الأصول الثابتة أيّاً كان مصدر تمويلها ليست مالاً زكويّاً، فقد خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بشأن طلبه بعدم اعتبار الوعاء الزكوي هو الربح المعدل، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

وفيما يتعلق باعتراض المكلف على بند (ضرائب الاستقطاع على تكاليف دوائر الانترنت المستأجرة وتكاليف استئجار ساعات بالأقمار الصناعية وتكاليف استئجار ساعات بالكوابل البحرية وفرض ضريبة استقطاع على جهات مقيمة ومعفاة في المملكة لعامي ٢٠٠٩-٢٠٠٨ م)، وحيث ثبت للدائرة أنه قد تمت التسوية بين الطرفين بموجب خطاب لجنة تسوية الخلافات الزكوية الضريبية رقم (١٤٣٩/١٦/٣٣٣٩٦) وتاريخ ١٤٣٩/١٦ هـ الأمر الذي يكون معه الخلاف منتهياً بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (جسم رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا من الربح الخاضع للزكاة لعام ٢٠٠٨ م بمبلغ ١٥,٠٤٠,٠٠٠ ريال وعام ٢٠٠٩ م بمبلغ ٣٢,٠٦٨,٠٠٠ ريال)، فقد تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م بفرق رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا، بينما يرى المكلف عدم إضافة رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا إلى الربح الدفتري لعام ٢٠٠٨ م بمبلغ ١٥,٠٤٠,٠٠٠ ريال، ولعام ٢٠٠٩ م بمبلغ ٣٢,٠٦٨,٠٠٠ ريال، باعتبارها نفقةً حقيقةً فعليةً مؤكدة. وحيث إن للدائرة الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف فيما قرره في شأن البند محل النظر دون إضافة علمها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أي جديد، حيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائفة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه؛ إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مকمن النزاع وانتهت بتصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه. وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بتصدد هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف الهيئة، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (جسم الرسوم من الربح الخاضع للزكاة (رسوم الرخص الزائدة عن ١٪)) بمبلغ ١,٨٣٢,٦٦ ريال عام ٢٠٠٩ م)، فقد تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٩ م بفرق رسوم الرخصة الزائدة عن ١٪ البالغ (١,٨٣٢,٦٦) ريالاً، بينما يرى المكلف أنها نفقة حقيقة تم احتسابها بشكل صحيح. وحيث إن للدائرة الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف فيما قرره في شأن البند محل النظر دون إضافة علمها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أي جديد، حيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائفة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه؛ إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع وانتهت بتصده إلى النتيجة التي



خلصت إليها في منطوقه. وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف الهيئة، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف المقدم من /شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، والاستئناف المقدم من /الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (١٩) لعام ١٤٣٦ هـ، من الناحية الشكلية.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف، بشأن بند (قروض الموظفين السكنية لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه.
- ٢- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (إخضاع صافي الربح المعدل للزكاة لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م)، وذلك في طلبه بعدم اعتبار الوعاء الزكوي هو الربح المعدل، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- تقرير انتهاء النزاع بين المكلف والهيئة، بخصوص بند (ضرائب الاستقطاع على تكاليف دوائر الانترنت المستأجرة وتکاليف استئجار ساعات بالأقمار الصناعية وتکاليف استئجار ساعات بالكوابل البحرية وفرض ضريبة استقطاع على جهات مقيمة ومعفاة في المملكة لعامي ٢٠٠٨-٢٠٠٩م)، لانتهاء الخلاف بالتسوية بين طرفيه، واعتبار الاستئناف بشأنه كأن لم يكن.
- ٤- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن بند (جسم رسوم تقديم الخدمة تجاريًّا من الربح الخاضع للزكاة لعام ٢٠٠٨م بمبلغ (١٥,٤٠,٠٠٠) ريال وعام ٢٠٠٩م بمبلغ (٣٢,٦٨,٠٠٠) ريال)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن بند (جسم الرسوم من الربح الخاضع للزكاة (رسوم الرخص الزائد عن %١) بمبلغ ١,٨٣٢,٦٦ ريال عام ٢٠٠٩م) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٣٨)

الصادري الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٥٩١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨١

جسم الاستثمار من عدمه لا يؤثر في النظر إلى القروض التي حال عليها الحول، وإنما مناطه متعلق بإضافة القروض التي لم يحل عليها الحول إلى وعاء الزكاة إذا كانت ممولة لأصول محسومة من الوعاء.

الواقع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ٢٦/١١/١٤٤٢ الموافق ٢٠٢١/٠٧/٠٦، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٠١٨/١٠/٢٩ م، من/شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (١/١) لعام ١٤٣٩/٠١/١٩ هـ، الصادر بشأن اعتراض المكلف على الربط الزكوي لعام ٢٠٠٨ م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: الناحية الشكلية:**

قبول اعتراض المكلف الوارد إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل بالقيد رقم (٢٨٨) وتاريخ ١٤٣٤/٠٧/٠٨ هـ من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً، مستوف الشروط المنصوص عليها في المادة الثانية والعشرين من اللائحة التنفيذية المنظمة لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

- تأييد الهيئة في عدم حسم خسائر الاستثمار الأجنبي من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨ م.
- تأييد المكلف في حسم بند التبرعات بمبلغ (٧٦٦,٤٩٧) ريالاً من الوعاء الزكوي للشركة.
- تأييد الهيئة بعدم حسم مصاريف الزكاة بمبلغ (٤,١٢٤) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨ م.
- تأييد الهيئة بعدم حسم أرباح بيع أسهم شركة ... بمبلغ (٤٧,١٨٦,٦٩٧) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨ م.
- تأييد المكلف بحسم الاستثمارات الثابتة من الوعاء الزكوي للشركة لعام ٢٠٠٨ م بمبلغ (١٣٧,٤٧٩,٥٧٨) ريالاً فقط.
- تأييد الهيئة بعدم حسم إيرادات الاستثمار في شركة ... من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨ م.



٧- تأييد الهيئة بإضافة القروض البنكية - التي حال عليها الحول - بمبلغ (٣٨٦,٨٠) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨ م.

٨- تأييد المكلف بجسم بند المشاريع تحت التنفيذ بمبلغ (١٩,٧٦٧,٦٢٠) ريالاً من الوعاء الزكوي للشركة لعام ٢٠٠٨ م. وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة...), تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يستأنف على قرار اللجنة الابتدائية في ستة بنود، فيما يتعلق ببند (خسائر الاستثمار الأجنبي) فيؤكد المكلف وجود خسائر خاصة بالشركة في شركة ...، وقد تم تزويد الهيئة بنسخة من القوائم المالية المدققة للشركة المستثمر فيها والتي تم اعتمادها من محاسب قانوني، ومتدرجة باللغة العربية من مكتب معتمد، وعليه يطلب المكلف جسم خسائر الاستثمار من الوعاء الزكوي. وفيما يتعلق ببند (مصاريف الزكاة)، فيؤكد المكلف على حقه في عدم إضافة هذه المصاريف للوعاء الزكوي، وذلك أن هذه المصاريف تم سدادها من قبل الشركة بموجب مستندات ثبوتية تؤكدها. وفيما يتعلق ببند (أرباح بيع أسهم في شركة ...) فيؤسس المكلف استئنافه بأن أرباح بيع تلك الأسهم ينطبق عليها الضوابط الواردة في المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على: "تعفى المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة وفقاً للضوابط الآتية: إذا كانت عملية البيع تمت وفقاً لنظام السوق المالي في المملكة، وألا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ النظام في ١٤٢٥/٦/١٣ هـ"، وعليه يطلب المكلف جسم أرباح بيع الأسهم من الوعاء الزكوي. وفيما يتعلق ببند (الاستثمارات)، فيؤسس المكلف استئنافه بخصوص هذا البند بأن الشركة قد قامت في إقراراتها الزكوي بإضافة القروض المستخدمة في تمويل الاستثمارات، والأرباح غير المحققة من الأوراق المالية، وأن الاستثمارات طويلة الأجل بغضون القنية، وعليه يطلب المكلف جسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي. وفيما يتعلق ببند (إيرادات أرباح في شركة ...), يرى المكلف أن هذه الإيرادات سبق تزكيتها في شركة ...، وهي شركة مساهمة لها ملفها الزكوي لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، أما ما ذكرته اللجنة بأن أصل الاستثمار مضى في حسابات الشركة تحت بند أوراق مالية متاحة للبيع، وقد تم بيع جزء من أسهم شركة (...) بالفعل خلال عام ٢٠٠٨ م، فقد تم الاعتراض على ما يخص الاستثمار في أسهم شركة (...) ضمن الاعتراض على أسهم التصنيع. وفيما يتعلق ببند (القروض البنكية)، فيوضح المكلف بأنه تم إضافة قروض بنكية على أساس حولان الحول، وقد قامت الشركة أصلاً بإضافة جزء من القروض البنكية لوعاء الزكاة مع جسم الاستثمارات المملوكة من القروض، بينما قامت الهيئة بتعديل الاستثمارات، وعدم جسم قيمتها بالكامل، وعليه يطلب المكلف عدم إضافة القروض في ظل عدم قبول الهيئة جسم الاستثمارات التي تم تمويلها من هذه القروض.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٣/٢٠ هـ، الموافق ٢٠٢٠/١١/٦ م، تجيب فيها عن استئناف المكلف بخصوص البند محل الاستئناف، بتأكيدتها على وجوب نظرها المقدمة منها أمام اللجنة الابتدائية، كما تؤكد الهيئة على أن استئناف المكلف لم يخرج في مضمونه عما سبق أن أبداه أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وتتمسك الهيئة بصحمة وسلامة إجراءاتها وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

وفي يوم الخميس ١٤٤٢/٩/١٧ هـ الموافق ٢٠٢١/٤/٤ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فمضحت المدة المحددة دون تقديم إضافة إلى ما ورد من طرف الاستئناف.



وفي يوم الأحد ١٤٤٢/١١/١٠ الموافق ٢٠٢١/٠٦/٢٠م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف بشأن بند (خسائر الاستثمار الأجنبي) تبين أن الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكوي، وذلك لوجود خسائر خاصة بالشركة في شركة ...، في حين ترى الهيئة عدم جواز حسم البند من الوعاء الزكوي لعدم تقديم المستندات الثبوتية المؤيدة لاقتناء الاستثمارات والقواعد المالية للشركات المستثمر فيها مصادق عليها من المحاسب القانوني. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث أنسنت اللجنة الابتدائية قرارها برفض اعتراض المكلف على عدم تصديق القوائم المالية للمكلف من قبل الجهات الرسمية، وحيث إن العام محل الخلاف هو ٢٠٠٨م، ومن ثم يحكمه القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ٢٨/٤/١٤٢٨هـ والذي لم يشترط تصديق الجهات الرسمية على القوائم المالية، ومن ثم يتبين للدائرة صحة وسلامة موقف المكلف، ولا ينال من ذلك استدلال اللجنة الابتدائية بالمادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لنظام جبایة الزکاة، حيث صدرت اللائحة بتاريخ لاحق للأعوام محل الخلاف، فلا تسرى أحكامها إلا على ما يقع من تاريخ نفاذها، ولا تنعطف آثارها على ما وقع قبلها إعمالاً لمبدأ عدم رجعية القوانين، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به وبخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصاريف الزكاة)، وحيث يكمن محل الاستئناف في طلب المكلف عدم إضافة هذا البند للوعاء الزكوي، وذلك أن هذه المصاريف تم سدادها من قبل الشركة بموجب مستندات ثبوتية تؤكدها، في حين ترى الهيئة عدم جواز حسمها من الوعاء الزكوي باعتبارها حق لله -عز وجل- وليس مصروفاً يحمل على التكاليف. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن الزكاة تحتسب على الوعاء الزكوي وليس جزءاً منه، فليس لدفع المكلف من اعتبار الزكاة كمصروف ما يسنه من القواعد الشرعية والنصوص النظامية، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، ولا ينال من ذلك ما قدمه المكلف من دفع لا أثر له على نتيجة القرار، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي وبخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص بند (أرباح بيع أسهم شركة ...)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي، حيث إن أرباح بيع تلك الأسهم ينطبق عليها الضوابط الواردة في المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تعفي المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة، في حين ترى الهيئة عدم وجوب حسم البند من الوعاء الزكوي، وذلك أن الأرباح عبارة عن إيرادات محققة تجب فيها الزكاة، وأن استناد المكلف بنصوص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية فيما يتعلق بإعفاء المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة، يخص مكلفي الضريبة وليس مكلفي الزكاة. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وما قدمه



طرف الاستئناف، وحيث إن ما استند إليه المكلف يخص مكلفي الضريبة، ولا علاقة لتلك النصوص التي استند إليها المكلف بمكلفي الزكاة، وحيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه؛ إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع وانتهت بصدره إلى النتيجة التي خلصت إليها في تأييد الهيئة بعدم حسم أرباح بيع أسهم شركة ... من الوعاء الزكي للمكلف لعام ٢٠٠٨م. وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قُدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهت إليه بصدره هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهت إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص بند (الاستثمارات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكي، وذلك أن الشركة قامت في إقرارها الزكي بإضافة القروض المستخدمة في تمويل الاستثمارات، والأرباح غير المحققة من الأوراق المالية، وأن الاستثمارات طويلة الأجل بغرض القنية، في حين ترى الهيئة عدم جواز حسم هذا الاستثمار، وبالتالي عدم اعتماد الأرباح والخسائر المتعلقة به. وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث لم يكن استئناف المكلف على مكون محدد من تلك الاستثمارات وإنما جاء استئنافه على عموم ذلك البند من غير تفصيل، وحيث تبين من القرار الابتدائي أن اللجنة الابتدائية توصلت إلى المبلغ الذي قبلته للمكلف بعد فحصها للقوائم المالية للمكلف وتمييزها لما يخضع للزكاة من عدمه من تلك الاستثمارات، وحيث قبلت هذه الدائرة استئناف المكلف في حسم خسائر الاستثمار الأجنبي في البند الأول من هذا القرار، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تعديل القرار الابتدائي، بإضافة مبلغ الاستثمار الأجنبي المشار إليه في البند الأول إلى مبلغ الاستثمارات التي أيد القرار الابتدائي المكلف بحسمها.

وحيث إنه وبخصوص بند (إيرادات أرباح في شركة...)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكي، حيث إن هذه الإيرادات سبق تزكيتها في شركة ...، أما ما ذكرته اللجنة بأن أصل الاستثمار مضاد في حسابات الشركة تحت بند أوراق مالية متاحة للبيع، وقد تم بيع جزء من أسهم شركة (...) بالفعل خلال عام ٢٠٠٨م، فقد تم الاعتراض على ما يخص الاستثمار في أسهم شركة (...) ضمن الاعتراض على أسهم التصنيع. في حين ترى الهيئة عدم جواز حسم إيرادات، وذلك أنه لم يتم اعتماد الاستثمارات المتعلقة بشركة (...)، وعليه لم يتم اعتماد أية أرباح أو خسائر متعلقة بتلك الاستثمارات. وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث إن شركة ... شركة سعودية مسجلة لدى الهيئة، وتقدم إقراراتها الزكوية للهيئة، وحيث إن الربح السنوي يعد عنصراً من عناصر الوعاء الزكي لشركة ...، فإن توزيعه على الشركاء لا يوجب تزكية تلك الإيرادات مرة أخرى، منعاً للثني في الزكاة، وإخراجها مرتين عن نفس المال في حول واحد، مما تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص بند (القروض البنكية)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكي، وذلك لعدم قبول الهيئة حسم الاستثمارات التي تم تمويلها من هذه القروض في حين ترى الهيئة وجوب إضافة القروض إلى الوعاء الزكي وفق الفتوى الشرعية والنصوص النظامية. وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث تبين أن القرار الابتدائي أيد الهيئة في إضافة القروض التي حال عليها الحول، وحيث لم يكن للمكلف من مستند في استئنافه إلا قيام الهيئة بتعديل الاستثمارات بعدم قبول حسمها مع أنها ممولة بالقروض محل الخلاف، وحيث إن حسم الاستثمار من عدمه لا يؤثر في النظر إلى القروض التي حال عليها الحول، وإنما مناطه متعلق بإضافة القروض التي لم يحل عليها الحول إلى وعاء الزكاة إذا كانت ممولة لأصول محسومة من الوعاء، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة



النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار فيما قضى به بخصوص هذا البند.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، ضد قرار لجنة الاعتراض الركوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (١٤٣٩) لعام (١٤٣٩)، هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (خسائر الاستثمار الأجنبي)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف الزكاة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف بشأن بند (أرباح بيع أسهم شركة ...)، وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- رفض استئناف المكلف بشأن بند (الاستثمارات)، وتعديل القرار الابتدائي بإضافة مبلغ الاستثمار الأجنبي المشار إليه في البند الأول إلى مبلغ الاستثمارات التي أيد القرار الابتدائي المكلف بحسمها.
- ٥- قبول استئناف المكلف بشأن بند (إيرادات أرباح في شركة ...)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- رفض استئناف المكلف بشأن بند (القروض البنكية)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٩٣)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٦١٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨٢

أي إضافة للمكاسب غير المحققة للوعاء الزكوي، سيقابلها حسم من الاستثمارات بقيمتها السوقية من الوعاء الزكوي.

## الواقع:

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

إنه في يوم السبت ٢٠٢٠/١٠/١٧ هـ الموافق ١٤٤٢/٢/٣، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠١/٥ هـ، من/شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٣٢) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٧/٢٢) المقامة من المستأذن في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي للعام المنتهي في ٢٠١٣/١٢/٣١ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض انتصار المكلف على بند مكاسب غير محققة، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند التبرعات، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض انتصار المكلف على بند أرباح شركات تابعة، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- رفض انتصار المكلف على بند مخصص الزكاة الشرعية المدور، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٥- رفض انتصار المكلف بالأغلبية على بند دفعات مقدمة من العملاء، للحيثيات الواردة في القرار.
- ٦- رفض انتصار المكلف على بند دائن توزيعات أرباح، للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



- ١- بند مكاسب غير محققة من استثمارات، قامت الهيئة بإضافة أرباح مكاسب غير متحققة، وهي تمثل الزيادة في إعادة تقييم استثمارات عملائنا في شركات مستثمر فيها، وكما أضافت الرصيد المتراكم لتقدير الاستثمار، وهذه الزيادة في قيمة الاستثمارات (مكاسب غير محققة)، الناتجة عن إعادة التقييم في نهاية العام لا تمثل إيرادات أو أرباح للشركة، بل تمثل الزيادة في القيمة السوقية للاستثمارات المملوكة للشركة المستألفة، وظهورها في القوائم المالية بغرض إبلاغ مستخدم القوائم المالية أن لدى الشركة المستألفة استثمارات قيمتها السوقية في ٢٠١٣/١٢/٣١، أكبر من تكلفة الحصول على هذه الاستثمارات عند الاستحواذ عليها، وتطلب الشركة المستألفة تعديل الربط بإظهار الاستثمارات بالتكلفة بعد خصم (مكاسب غير محققة) والناتجة عن إعادة تقييمها في نهاية العام.
- ٢- بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية، تشير الشركة المستألفة إلى امتلاك عمالهم حصص في شركة ... الجودة تعادل ٨٨٪ من رأس المال، وهي شركة سعودية تحت التصفية، وعند الانتهاء من تصفيتها حققت أرباحاً من التصفية وعكسست الشركة المستألفة هذه الأرباح في سجلاتها على أساس "مبدأ حقوق الملكية"، وحسب الإقرار المقدم من شركة ... تم تزكية هذه الأرباح للهيئة، ومنعاً لثني الزكاة يجب خصم الأرباح المحققة من هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة المستألفة.
- ٣- بند مخصص الزكاة المدورة، تشير الشركة المستألفة إلى عدم إضافة مخصص الزكاة المدورة بمبلغ (٤٥٧,٦٩٠,١٠) ريال للوعاء الزكوي تطبيقاً للقاعدة الفقهية (مال الزكاة لا تجب فيه الزكاة)، حيث إن الأرباح الخاضعة للزكاة تؤخذ في الحساب قبل خصم الزكاة.
- ٤- بند دائنوا الأسمى للأعوام ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، ودائنو توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، تشير الشركة المستألفة إلى أن الهيئة لم تتحقق من الرصيد الخاص بتوزيعات الأرباح الذي لم يحل عليه الحول لدى الشركة، وأنها أضافت توزيعات أرباح دائي الأسمى للوعاء الزكوي مرتين بمبلغ (٢٢٥,٢٠١,٥٣) ريال، وأن ما حال عليه الحول أقل بكثير من ذلك المبلغ، فلم تتحقق الهيئة من الرصيد الذي حال عليه الحول لدى الشركة، وأن الشركة المستألفة قامت بفصل المبلغ في حساب بنكي منفصل، كما أنه لا زكاة على ما يخص (دائنوا توزيعات أرباح)؛ لعدم حولان الحول ولا زكاة على (دائنوا الأسمى)؛ لأن كامل المبلغ كان منفصلاً عن حسابات الشركة بإيداعه في حساب خاص في المساهمين، وأنه سيowافي اللجنة بشهادة بنكية بالمبلغ الذي يخص (دائنوا الأسمى) بمقدار (٤٠,٣٨٧) ريال.
- وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة للنظر في موضوع الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة، وحيث طلبت الشركة المكلفة من الدائرة استكمال لائحة الاستئناف المقدمة منها بمذكرة إلحاقيه بموجب ما كان من طلب لها خلال الجلسة التي عقدت عن بعد بتاريخ ١٤٤٢/٠٢/٥هـ، فتم إمهالها مدة أسبوعين لتقديم ما لديها بخصوص الطلب المرفوع منها إلى الدائرة.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عن ما تضمنته مذكرة المستألفة محل الاعتراض، فتلقت الدائرة جواباً من الهيئة حول ما طلب منها من جواب في شأن لائحة استئناف المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٠١/٢٠هـ، وعليه قررت الدائرة استكمال نظر القضية في ضوء ما تضمنه ملفها من أوراق، وما تضمنه رد الهيئة على اعتراض المكلف أمام اللجنة الابتدائية، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينقل الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها حين الاستئناف، وحيث تلقت الدائرة المذكورة الإلحاقيه من الشركة المكلفة بتاريخ ١٤٤٢/٠٢/٢٠هـ، والتي تضمنت شرحاً وتفصيلاً لمضمون بنددين معترض عليهما وهما بند (أرباح من شركة تابعة تحت التصفية) وبيند (دائنوا الأسمى ودائنوا توزيعات أرباح) دون إضافة أسباب جديدة على ما كان لديها من دفع قدّمتها فيما سبق لعدم استئنافها.



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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إن القضية أصبحت جاهزة للنظر فيها على أساس ما تقدم، فقد قررت الدائرة البت في شأن الاستئناف المرفوع من الشركة المكلفة بخصوص البنود محل الاعتراض على النحو الآتي:

- بند مكاسب غير محققة من استثمارات، وحيث إنه بعد تأمل ما جاء باستئناف الشركة المكلفة على نحو ما سبق عرضه بخصوص ذلك البند، وبعد الرجوع إلى ما تضمنه القرار الابتدائي من بيان لموقف الهيئة في شأن ذلك البند عند مناقشته أمام اللجنة المصدرة للقرار محل الاستئناف وما كان من نتيجة خلصت إليها تلك اللجنة إزاء البند محل النظر، فقد تبين للدائرة أنه لا يوجد خلاف على المبدأ بين الطرفين في أن تكون أي إضافة للمكاسب غير المحققة للوعاء الزكوي، سيقابلها حسم الاستثمارات بقيمتها السوقية من الوعاء الزكوي، وحيث كان الخلاف بناء على ما ذكر مرتبطاً في مدى تطبيق هذا المبدأ، إذ يرى المكلف أن الهيئة لم تحسن هذه المبالغ وفقاً لها المبدأ وقدم مقارنة مبلغ الاستثمارات المحسوم في ربط الهيئة والمبلغ الظاهر في القوائم المالية، وحيث تبين للدائرة أن المبلغ المتبقى الذي يرى المكلف أن الهيئة لم تحسنه من الاستثمارات قد ظهر في الربط محسوماً باعتباره "إيرادات استثمارات طويلة الأجل مزكاة" مما يتحقق معه تطبيق المبدأ الذي تقوم عليه المحاسبة عن الاستثمارات المتاحة للبيع وفقاً لمعايير المحاسبة، مما يلزم معه تأييد القرار الابتدائي، وعدم قبول استئناف المكلف في موضوع هذا البند.
- بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية، وحيث كان استناد الشركة المكلفة قائماً على أساس أن (شركة ...)، تمتلك فيما الشركة المكلفة ما نسبته ٨٨%， وأنه قد تم تزكية الأرباح الخاصة بنشاط تلك الشركة بموجب ما يكون عليه حال الشركات السعودية التي تقدم إقراراتها الزكوية للهيئة ويتم الربط عليها بناءً على ذلك، وحيث إن أرباح الشركة المكلفة لدى الشركة المستثمر فيها سيترتب عليه وجود حالة ثانية للزكاة عندما تطلب الهيئة أداء الزكاة عن تلك الأرباح مرة أخرى حال تقديم الإقرار الزكوي من الشركة المكلفة، وحيث كانت قناعة اللجنة المصدرة للقرار مؤسسة على أن الشركة المكلفة لم تقدم المستندات التي تؤيد دعواها عند اعتراضها على ربط الهيئة بخصوص هذا البند، وحيث إن المتقرر في شأن الشركات السعودية قيامها بتقديم إقراراتها الزكوية للهيئة، وحيث إن الهيئة لم تنفي ادعاء المستأنف بتزكية تلك الأرباح لدى الشركة المستثمر فيها، وحيث كان ذلك الأمر عند نفيه متيسراً للهيئة بمواجهتها للشركة المكلفة بما يثبت عدم تزكية تلك الأرباح في الشركة المستثمر فيها من واقع الإقرارات الزكوية التي تقدمها الشركات المكلفة للهيئة أو نفي ذلك بإثباتات تصفية الشركة بالكامل وعدم وجود ملف زكوي للشركة المستثمر فيها بعد انتهاء تصفيتها وأداء ما كان عليها من حقوق للهيئة بمحالصه تم في مثل تلك الأحوال، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسب مبلغ (بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية) من الوعاء الزكوي له، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بخصوص ذلك البند.



- بند مخصص الزكاة المدورة، وحيث أكتفى المستأنف في مذkerته في شأن ذلك البند بما ورد من اعتراض له على احتساب مخصص الزكاة المدورة ضمن الوعاء الزكوي على نحو ما جاء في أقواله أمام اللجنة الابتدائية، وحيث كان دفع المستأنف حينها قائماً بالنظر إلى ما يعتقد بأن أصل تلك المبالغ قد تم أداء الزكاة عليها وأن القاعدة الفقهية في هذا الشأن تقضي بأن: (مال الزكاة لا تجب فيه زكوة)، وحيث إن تلك المبالغ المخصصة قد حال عليها الحول وهي في ذمة الشركة، وحيث إن مدار القاعدة التي يستند إليها المكلف لا شأن لها في انطباقها على الحالة محل النظر إذ إن المقصود بها أن المال المزكي لا تجب فيه الزكاة في الحول الذي تم تزكية المال فيه، وبالتالي فإن بقاء تلك المبالغ لدى الشركة لمدة عام آخر يتغير معه وجوب الزكاة عليها لذلك العام، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بخصوص هذا البند.
- بند دائن الأسمى للأعوام ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، ودائنو توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، وحيث إنه فيما يتعلق بهذا البند، وباطلاع الدائرة على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة عن العام المنتهي ٢٠١٣/١٢/٣١م، فقد لوحظ أن الهيئة قد أضافت إلى الوعاء الزكوي رصيد آخر المدة لكل من (دائن توزيعات الأرباح) و (دائن الأسمى - تعديلات رأس المال) كما قالت بإضافة رصيد أول المدة لنفس الحسابين، وحيث إن محور الخلاف بين طرفي النزاع هو ما إذا كان رصيد (دائن توزيعات الأرباح ودائن الأسمى) محتفظاً به في حساب بنكي مستقل لا تتصرف فيه الشركة من عدمه، وحيث قدم المكلف لهذه الدائرة ضمن مرفقات مذkerته الإلحاقيه الواردة للدائرة بتاريخ ٢٠٢٠/٢/٤هـ، عينة من تحويلات الشركة من حسابها البنكي إلى حساب في بنك آخر لغرض توزيعات الأرباح، وحيث كان رد الهيئة الوارد بتاريخ ١٤٤٢/٠١/٢٠هـ، على استفهام الدائرة بخصوص البند محل النزاع متمنلاً في أن الخلاف بين الهيئة والمكلف خلاف مستند، ولذلك قالت بإضافة مبلغ ذلك الرصيد محل الخلاف بالنظر إلى عدم توفر المستندات المثبتة لاستقلال مبالغ تلك الأرصدة بحساب مستقل لا يتدخل مع أموال الشركة، ولا تسلط الشركة عليه مما تخلص معه الدائرة إلى أن أرصدة الحسابات محل الخلاف ليست تحت تصرف الشركة، سواءً ما يتعلق برصيد آخر المدة لعام ٢٠١٢م المضاف إلى الربط الزكوي لعام ٢٠١٣م، أو الرصيد الأقل لعام ٢٠١٣م المضاف للوعاء الزكوي في ضوء استقرار قناعتها بكفاية ما قدمه المكلف من مستندات مثبتة لخروج الأموال المتعلقة بدائني الأسهم ودائني توزيعات الأرباح من الأموال التي تدخل في ملك الشركة وتتصرف فيها تصرف المالك في ملكه، ومن ثم فإن الدائرة يتقرر لديها عدم خضوع الأرصدة محل الخلاف للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م للزكاة، وبالتالي قبول استئناف المكلف بخصوص ذلك البند، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأنه.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، ضد القرار رقم (٣٢)، لعام ١٤٣٧هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- رفض استئناف المكلف بخصوص بند مكاسب غير محققة من استثمارات، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- قبول استئناف المكلف بخصوص بند أرباح من شركة تابعة تحت التصفية، وتقرير حسم مبلغ الأرباح من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



٣. رفض استئناف المكلف بخصوص بند مخصص الزكاة المدورة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤. قبول استئناف المكلف بخصوص بند (دائنو الأسمم للأعوام ٢٠١٢ و ٢٠١٣م، ودائنو توزيعات أرباح للأعوام ٢٠١٢م و ٢٠١٣م)، بعدم إخضاع أرصدقتها للزكاة، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٧)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٦٣٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨٣

المعالجة المحاسبية في القوائم المالية المراجعة تتضمن إثبات المكاسب غير المحققة على الاستثمارات ضمن حقوق الملكية، وتتضمن أيضًا إثبات الاستثمارات بقيمتها العادلة.

الوقائع:

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

إنه في يوم الاثنين ١١/٣/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/٢٨ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٢٥/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٢ هـ، من /الشركة ... (...)/، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠١/١٠ هـ، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة، رقم (١١/٣٩) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٢٩) المقامة من طرف في الاستئناف على القرار محل النظر، والذي قضى بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من الشركة ... (...).

ثانياً: وفي الموضوع:

- إعادة إعداد جدول الاستهلاك للمكلف لعام ٢٠١٣ م وفقاً للنظام الضريبي الجديد المنصوص على تطبيقه على مكلفي الزكاة بعميم الهيئة رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٠٥/١٤ هـ.
- تأييد الهيئة في إضافة المكاسب غير المحققة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣ م.
- إضافة إيرادات الاستثمارات غير المزكاة بمبلغ (١,٦٩١,٧٣٨) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣ م.
- معالجة بند أرباح بيع الأصول الثابتة من خلال جدول كشف إهلاك الأصول الثابتة (رقم ٤)، وفقاً لما ورد في البند (أولاً) من هذا القرار.



- ٥- إضافة بند أطراف ذات علاقة بمبلغ (٤٢٨٢,٦٠٤) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣ م.
  - ٦- إضافة بند الضمان حسن الأداء بمبلغ (٧٢٣,١٤٨) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣ م.
  - ٧- تأييد الهيئة في إضافة الذمم الدائنة بمبلغ (٤٥٠,٤١٦) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣ م.
  - ٨- تأييد الهيئة في إضافة مخصص الزكاة - الذي حال عليه الحول- إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣ م.
  - ٩- تأييد الهيئة في إضافة القروض قصيرة الأجل بمبلغ (٣٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣ م.
- ١- تأييد المكلف بحسب صافي قيمة الأصول الثابتة وما في حكمها من الوعاء الزكوي للشركة لعام ٢٠١٣ م.
- وذلك كله وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، الشركة ... (...), والهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدم كل منهما إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت اعتراف كل منهما على بنود شملها منطوق القرار محل الاستئناف وفق الآتي:

فيما يتعلق باستئناف الشركة ... (...):

- ١- (بند مكاسب غير محققة من استثمارات)، حيث تعترض الشركة المكلفة في شأنه، بالنظر إلى تأييد اللجنة موقف الهيئة بإضافة أرباح مكاسب غير محققة بمبلغ (٩٠,٩٥٤,٦٦) ريالاً، وذلك لأن واقع تلك المبالغ يمثل زيادة نشأت من إعادة التقييم في نهاية العام لاستثمارات ٢٠١٣ م، وكان على الهيئة عدم إضافة تلك الزيادة ومعالجتها بخصم كامل قيمة الاستثمارات والأصول في مقابل ذلك أو خصم الاستثمارات والأصول الثابتة وما في حكمها من الوعاء الزكوي بقيمة التكلفة بعد خصم المكاسب غير المحققة منها.
  - ٢- (بند إيرادات استثمارات بمبلغ ٣٠,٢٣٩,٥٢٣ ريالاً) حيث تعترض الشركة المكلفة في شأنه، بالنظر إلى أن اللجنة، وإن لم تؤيد الهيئة في إضافة كامل المبلغ الوعاء الزكوي بعد أن قضت اللجنة بحسب مبلغ (٢٩,٤٧,٧٨٥) ريالاً باعتبار أنها أموال سبق تزكيتها لدى شركات مستثمر فيها، إلا أن اللجنة لم تحسم مبلغ (١,٢٩١,٧٣٨) ريالاً وذلك لأن المبلغ الأخير يمثل في واقعه إيرادات مزكاة مقابل استثمارات الشركة المكلفة لدى شركة ... وهي شركة سعودية قدمت إقرارها للهيئة عن العام ٢٠١٣ م، حيث أدرجت أرباح تلك الشركة ضمن ما تم تزكيته لذلك العام وهي تمثل إيرادات لها في شركة ... وبالتالي يتعين عدم إخضاع ذلك المبلغ للزكاة ضمن الربط على الشركة المكلفة لكي لا يزكي الإيراد مرتين.
  - ٣- (بند قروض قصيرة الأجل بمبلغ ٣٥,٠٠٠,٠٠٠ ريالاً) حيث تعترض الشركة المكلفة على قيام اللجنة بإضافة مبلغ قرضين من بنك... يمثلهما ذلك المبلغ، إلى الوعاء الزكوي بحجة أنها قروض مولت أصولاً ثابتة، والواقع أن ذلك غير صحيح؛ لأن القرضين كانوا بمبلغ خمسة ملايين ريالاً، و بمبلغ ثلاثين مليون ريالاً وأن ما تثبته المستندات أن ذلكما القرضين تم استلامهما بتاريخ ٢٠١٣/٠٧/٠١، وتاريخ ٢٠١٣/١٢/٢٢ م، على التوالي وتم السداد لهما بتاريخ ٢٠١٤/٠٣/١٩ م، وبالتالي فإن ما تظهره بيانات الأرصدة للقروض في نهاية العام ٢٠١٣ م يثبت معه عدم حولان الحول عليه وعدم استخدام مبلغ الرصيد المتمثل بثلاثين مليون ريال في تمويل الأصول الثابتة خلافاً لما انتهى إليه القرار الابتدائي، وبالتالي يتعين عدم إضافة القروض القصيرة الأجل الوعاء الزكوي.
- وأما ما يتعلق باستئناف الهيئة على ما انتهى إليه القرار الابتدائي محل الاستئناف في شأن بعض البنود التي تضمنها، فإنه يمكن فيما يمكن تلخيصه من خلال ما ورد بلائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة بتاريخ ١٤٣٨/٠١/١ هـ وفق الآتي:-



- ١- (إعادة إعداد جدول الاستهلاك) حيث تتعرض الهيئة على ما انتهى إليه توجه اللجنة في قرارها في احتساب طريقة الأهالك للأصول على نحو ما جاء في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وذلك لأن الهيئة عند الربط على المكلف في العام ٢٠١٢م قامت باستخدام طريقة القسط الثابت وتم الاتفاق مع المكلف على ذلك لاحتساب طريقة الإهالكات للأصول الثابتة للعام ٢٠١٣م، والمكلف لا يصح له تعديل طريقة احتساب الإهالكات من سنة إلى أخرى خلافاً لما تم الاتفاق عليه.
- ٢- (إضافة إيرادات الاستثمارات غير المزكاة)، حيث تتعرض الهيئة على ما جاء في القرار الابتدائي باستبعاد مبلغ من تلك الإيرادات لاستثمارات الشركة المكلفة بمبلغ (١,٦٩١,٧٣٨) ريالاً، وذلك لأن واقع تلك الإيرادات بذلك المبلغ يمثل توزيعات أرباح عن العام ٢٠١٢م، وليس تخصيص العام ٢٠١٣م، فيكون حولها حول أصلها بعد ثبوت هذا الواقع من خلال أرصدة الأرباح الموزعة بحسابات الشركة المستثمر فيها، إذ لم توضح الشركة طبيعة ذلك الربح الذي يمثل في حقيقته أرباحاً مبقة وليس خاصة بالعام ٢٠١٣م، خصوصاً وأن الشركة لم تقدم شهادات من الشركة المستثمر فيها تؤكد أن تلك الأرباح ناتجة من أرباح العام ٢٠١٣م ولا تخص الأرباح المبقة للشركة المستثمر فيها.
- ٣- (معالجة بند أرباح بيع الأصول الثابتة بمبلغ ١٧٥,٩٩٣ ريالاً) حيث تطلب الهيئة بشأنه عدم تطبيق أحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية عند معالجة بيع الأصول للتخلص منها وما ينبع عن ذلك من أرباح أو خسائر، إذ المفترض احتساب فرق الربح بإضافته الوعاء الزكوي دون حسمه خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي وما كانت عليه معالجته التي تمت ملاحظة الهيئة عليها عند بحث مسألة فروقات الاستهلاكات وطريقة احتسابها.
- ٤- (صافي الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء)، حيث ترى الهيئة سلامتها موقفها عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف بإخضاع صافي الربح المعدل ضمن الوعاء الزكوي له، لأن الهيئة تقوم بحسب الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية على نحو ما جاءت به تعاميم الهيئة في ذلك وذلك لكي لا يتربّط على تحويل نفقات اقتناص الأصول ضمن قوائم الدخل عدم خضوع الربح المحقق للزكاة عندما تكون نتيجة احتساب الوعاء الزكوي سالبة على المكلف لأن القول بغير ذلك يؤدي إلى عدم إخضاع أموال شركات كبيرة تعمل في أنشطة الفنادق وغيرها للزكاة إذا تم استخدام تلك المعالجة من قبل المكلفين و ما قضى به توجه اللجنة في قرارها، والواقع أن المكلف نفسه قام بحساب الزكاة على أساس صافي الربح المعدل بمبلغ (٢,٣٦١,٩٧٤) ريالاً، وبلغت زكاتها (٤٩,٠٥٩) ريالاً، والمبدأ المتبّع لدى الهيئة أنه إذا كان الوعاء الزكوي للمكلف أقل من صافي ربح العام فإنه يخضع للزكاة على أساس ذلك الربح، وأن مثل هذه المعالجة التي تتبعها الهيئة في مثل تلك الاحوال تتفق مع الأصل المقرر بأن ما يتم تزكيته في هذه الحالة يمثل الفرق بين الإيرادات والمصروفات وهو ما يمثل صافي الربح كوعاء للزكاة، كما أن الأخذ بصافي الربح المعدل لاحتساب الزكاة يستقيم مع الرأي الفقهي المعتبر شرعاً في إخضاع الغلة الناشئة عن استغلال رأس المال دون احتساب رأس المال نفسه ضمن الوعاء في بعض الحالات بسبب طبيعة النشاط الممارس بالنظر إلى استغلال رأس المال في عروض القنية، والأرباح باعتبارها نماءً تصبح مالاً تتوجب زكاته فلا يكون هناك مبرر شرعي لعدم إخضاعها للزكاة على نحو ما جاء به القرار الابتدائي خصوصاً وأن ما تم الاستشهاد به من فتاوى ضمن القرار ليس إلا حالة خاصة لا تنطبق أوضاعها بالضرورة على الحالة محل النظر، إضافة إلى وجود عدد من القرارات التي صدرت بتأييد موقف الهيئة عند إخضاعها لصافي الربح المعدل للزكاة.



وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئنافين شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذوي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

ومن حيث الموضوع، فإنه فيما يتعلق باستئناف الشركة المكلفة فقد جاء نظر الدائرة بشأنها والتداول في موضوعها وفق الآتي:

- ١- بند مكاسب غير محققة من استثمارات، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لأسباب استئناف الشركة المكلفة على هذا البند تبين لها أنها تعترض على طريقة معالجة المكاسب غير المحققة من استثمارات على التفصيل الوارد في ملخص استئنافها الذي سبق الإشارة إليه، وحيث كان استئناف الشركة المكلفة متعلقاً بطلب إضافة رصيد المكاسب غير المحققة إلى الوعاء الزكوي، وحجم الاستثمار المتعلق بها (غير المعد للمتاجرة) وفقاً للمبالغ الظاهرة في القوائم المالية، أو عدم إضافة هذه المكاسب غير المحققة إلى الوعاء الزكوي وحجم الاستثمار المتعلق بها وفقاً لتكلفته، وحيث كانت المعالجة المحاسبية في القوائم المالية المراجعة تتضمن إثبات المكاسب غير المحققة على الاستثمارات محل الخلاف ضمن حقوق الملكية، وتتضمن أيضاً إثبات الاستثمارات بقيمتها العادلة، وعليه فإن الأخذ بما ورد في القوائم المالية المراجعة يحقق التوازن في معالجتها الزكوية عند الربط على المكلف فيما يتعلق بتلك الاستثمارات والمكاسب المتحققة منها، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، وذلك بإضافة كامل مبلغ المكاسب غير المحققة وفقاً لما تظهره القوائم المالية آخر العام إلى الوعاء الزكوي كبند مستقل مع حجم الاستثمارات المتعلقة بها بقيمتها الظاهرة في القوائم المالية آخر العام.
- ٢- بند إيرادات استثمارات بمبلغ (٣٠,٥٢٣,٢٣٩) ريالاً، وحيث تبين أن الخلاف الذي يبرره استئناف المكلف يتعلق بمبلغ (١,٧٣٨,١٩١) ريالاً، من إيرادات تلك الاستثمارات دون بقية المبلغ الذي أيدت فيه اللجنة مصدرة القرار الشركة المكلفة في حسمه من وعائه الزكوي، وحيث إنه بتأمل الدائرة لما كان عليه سند استئناف المكلف بخصوص هذا البند، يتبيّن أن الشركة تحتاج لبيان سلامة موقفها بحجم ذلك المبلغ المتبقى من إيرادات الاستثمارات التي لم يتم حسمها بالكلية، بالنظر إلى أن ذلك المبلغ يمثل أرباحاً قد تم تزكيتها في الشركات المستثمر فيها، وبالرجوع للقوائم المالية تبيّن للدائرة أن الشركة المكلفة وفقاً لسياستها المحاسبية تحاسب عن الشركات التابعة والشقيقة وفقاً لطريقة حقوق الملكية، والتي تتطلب إثبات حصة الشركة المكلفة في الربح السنوي في تلك الشركات في دخلها السنوي. وفي نفس الوقت تزيد من قيمة الاستثمار المحسوم من الوعاء. وحيث لم تنازع الشركة المكلفة في المبلغ المحسوم من الوعاء الزكوي المتعلق باستثماراتها المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، فإن الأصل (وفقاً لسياسة المحاسبة) أن ذلك المبلغ محسوم من الوعاء الزكوي وفقاً للمبلغ الظاهر في القوائم المالية والمتضمن حصة الشركة المكلفة من أرباح الشركات التي تحاسب عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية، وعليه وتجنبًا للجسم المزدوج من الوعاء الزكوي فإنه يلزم إضافة حصة الشركة في أرباح تلك الشركات المحاسب عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية إلى دخل الشركة المكلفة الخاضع للزكاة،



بحيث يقابل هذه الإضافة ما تم حسمه من الوعاء الزكوي فيما يتعلق بالاستثمارات في تلك الشركات، ومن ثم خلصت إلى رفض استئناف المكلف لعدم قيامه على سند صحيح من الواقع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

٣- بند قروض قصيرة الأجل بمبلغ (٣٥,٠٠٠,٠٠٠) ريالاً، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في أسباب استئناف المكلف على هذا البند الذي يطالب فيه بعدم إضافة رصيده ضمن وعائه الزكوي للعام ٢٠١٣م، وحيث إنه بعد فحص الدائرة لمستندات القضية المتعلقة بها ذلك البند، وما جاء في القرار المستأنف في شأنه، اتضح أنه عبارة عن قرضين قصيريْن الأجل تم استلامهما من بنك ... في العام ٢٠١٣م، على التفصيل الوارد بيانه في ملخص استئناف المكلف المشار إليه في هذا القرار، وحيث تبين للدائرة أن اللجنة مصدرة القرار لم تتحقق فيما آل إليه مصير مجموع ذلكما القرضين في آخر العام الزكوي ٢٠١٣م، واكتفى القرار بمجرد التذكير بأن القروض مهما كان نوعها فإنها تضاف إلى الوعاء الزكوي للمكلف، دون أن تتحقق اللجنة فيما أبداه المكلف من أوجه للاعتراض على احتساب مبلغ القرضين ضمن الوعاء الزكوي له، في أن جزءاً من ذلكما القرضين قد تم إنفاقه أثناء ذلك العام، وأن الجزء الآخر الأكبر من مجموع القرضين قد ظهر في رصيد آخر العام، ولم يثبت للجنة مصدرة القرار ما يستدعي إضافة مبلغ القرض وحسم ما يقابله إذا تم استخدامه في شراء أصول ثابتة، وحيث إن اللجنة مصدرة القرار لم تتأكد أيضاً مما يدعوه المكلف من عدم حولان الحول على مبلغ القرض بنهاية العام الزكوي له، وبالنظر إلى أن مجموع مبالغ القرض قد تم استلامها بعد بداية العام الزكوي، وهو ما يستقيم معه عدم احتساب رصيد ذلك القرض أياً كان مبلغه ضمن الوعاء الزكوي للمكلف في ذلك العام، وعليه فإن قناعة الدائرة استقرت على الأخذ بما قدمه المكلف، وعدم إضافة بند قروض قصيرة الأجل إلى وعائه الزكوي للعام ٢٠١٣م، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ورفض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل فقد جاء نظر الدائرة بشأنه والتداول في موضوعه وفق الآتي:

١- بند إعادة إعداد جدول الاستهلاك، وحيث إن استئناف الهيئة يتمثل في واقعه بطلب عدم احتساب الإهلاكات طبقاً للمادة (السابعة عشر) من النظام الضريبي، وتوضح الهيئة أنه عند الربط على المكلف قامت بتطبيق تعليم الهيئة (٣٢٩٩) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٦هـ، وذلك بأخذ صافي الأصول الثابتة والإهلاكات وفق القوائم المالية بتطبيق طريقة القسط الثابت، حيث تم الاتفاق مع المكلف على هذه الطريقة، وعليه طبقته الهيئة في احتساب الإهلاكات على الأصول الثابتة لعام ٢٠١٣م، وحيث إن ما تطالب به الهيئة هو تكرار لما سبق أن طالبت به أمام اللجنة مصدرة القرار بالأسانيد نفسها المقدمة في استئنافها، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة على النتيجة التي انتهى إليها القرار ما يستدعي الاستدرال أو التعقيب في ضوء ما قدمته الهيئة من أسباب للطعن على النتيجة المتعلقة بذلك البند ضمن القرار محل الاستئناف، مما تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في ذلك البند، ولا ينال من ذلك ما تذكره الهيئة بأنه قد تم الاتفاق مع المكلف على احتساب طريقة الإهلاكات بطريقة لا تتفق مع ما أخذ به المكلف عند تقديم إقراره الزكوي، إذ إن المعول عليه في هذا الشأن ما تجيزه الأنظمة واللوائح والتعليمات الخاصة بالتعامل مع طريقة الإهلاكات عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث لم تقدم الهيئة ما يفيد بعدم صحة الطريقة التي اتبעהها



المكلف في احتساب إهلاكات الأصول الثابتة لديه، فإن مجرد الادعاء بوجود اتفاق بين الهيئة والمكلف على التعامل مع الإهلاكات بطريقة أخرى، لا يجعل استئناف الهيئة قائماً على سند صحيح من النظام.

٢- بند إضافة إيرادات الاستثمارات غير المزكاة، حيث إنه بعد تأمل الدائرة لما جاء من أسباب لاستئناف الهيئة على ذلك البند على نحو ما جاء تفصيله ضمن ملخص استئنافها المشار إليه سابقاً في هذا القرار، فقد تبين لدى الدائرة أن الهيئة بنت معالجتها لتلك الإيرادات على أنها أرباح موزعة من الشركات المستثمر فيها، وهذا الاستنتاج لا يعد دقيقاً في مجمله، وذلك أن المبلغ محل الخلاف يمثل حصة الشركة في أرباح الشركات المستثمر فيها وليس توزيعاً للربح، وذلك لأن المكلف وفقاً لسياسة المحاسبة يحاسب عن الشركات التابعة والشقيقة وفقاً لطريقة حقوق الملكية، والتي تتطلب إثبات حصة المكلف في الربح السنوي في تلك الشركات في دخله السنوي. وفي الوقت نفسه تزيد تلك الحصة في قيمة الاستثمار المحسوم من الوعاء. وحيث لم تبن الهيئة استئنافها على إثبات تلك الحقيقة، وإنما استندت باستئنافها على أن تلك الإيرادات تمثل توزيعات للأرباح، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن استئنافها للترتيب النتيجة التي تقتضي لا يقوم على سند صحيح لقبوله، وذلك أن توزيعات الأرباح من تلك الشركات لا تظهر في قائمة الدخل وإنما تخفض مبلغ الاستثمار مباشرة، وهو مقدار محسوم بطبيعته من الوعاء، وحيث لم تدفع الهيئة بإثبات أن الاستثمار في تلك الشركات قد حسم من الوعاء بمبلغه الظاهر في القوائم المالية كمبر لإضافة الإيرادات للوعاء منعاً لتكرار الجسم. عليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وذلك لبنائه على سبب غير صحيح من الواقع، وبالتالي تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في ذلك الشأن.

٣- بند معالجة أرباح بيع الأصول الثابتة بمبلغ (٩٩٣,٦٧٥) ريالاً، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في استئناف الهيئة بخصوص هذا البند تبين أنه يتضمن منازعتها فيما انتهت إليه اللجنة مصدرة القرار من تأييد موقف الشركة ... (...), في إعداد جدول الاستهلاك للشركة لعام ٢٠١٣م وفقاً للنظام الضريبي الجديد المنصوص على تطبيقه على مكلفي الزكاة بعميم الهيئة رقم (٢٥٧٤/١٤٢٦/٥٠٥) وتاريخ (١٤٢٦/٥/١٤)، وعليه يتم حسم الأصول الثابتة بناءً على ذلك، وحيث يمكن طلب الهيئة في عدم حسم أرباح بيع أصول ثابتة طبقاً لما ورد في البند رقم (١) الخاص بفرقوقات الإهلاك، وأن تطبيق المادة (الثامنة) من اللائحة التنفيذية التي تقضي بعدم احتساب أرباح أو خسائر رأس مالية عند التخلص من أصول ثابتة مرتبطة بتطبيق أحكام المادة (السابعة عشر) من النظام الضريبي، إذ ترى الهيئة أنها إن لم تقم بتطبيق أحكام المادة (السابعة عشر) فلا يجب تطبيق المادة (الثامنة) من اللائحة التنفيذية، وحيث إنه بعد الأخذ في الاعتبار من قبل الدائرة بأن نص عميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٢٥٧٤/١٤٢٦/٥) وتاريخ (٩/٢٥٧٤) - والذي تطرق إلى تطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بالنظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية توحيداً للمعاملة، قد جاء على أن: "...عليه نأمل مراعاة تطبيق الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الآتية الواردة في النظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية بالنسبة للإقرارات التي ستقدم عن السنوات المالية المنتهية في ١٤٢٦/٦/٢٥ هـ الموافق ٢٠٠٥/٣١ م وما بعدها وهي: ١- طريقة الاستهلاك الواردة في المادة السابعة عشرة من النظام. ٢- قواعد المحاسبة الواردة في المواد الثانية والعشرون وحتى السابعة والعشرون من النظام. ٣- إجراءات تقديم الإقرارات الواردة في الفقرات (أ، ب، د) من المادة الستين من النظام. ٤- أحقيبة المصلحة في المعلومات الواردة في المادة الحادية والستين من النظام"، وحيث إنه بالاطلاع على إقرار الشركة المكلفة -جدول (٤) كشف إهلاك الأصول الثابتة-، يتضح أن الشركة



المكلفة قامت باحتساب طريقة الاستهلاك الواردة في المادة السابعة عشرة من النظام، وبالاطلاع على القوائم المدققة للمكلف وقائمة التدفق النقدي، فقد قام المكلف بإدراج بند (أرباح/استبعادات موجودات ثابتة) للعام ٢٠١٣م، وببناءً على ما سبق يتبيّن صحة قرار اللجنة بمعالجة بند أرباح بيع الأصول الثابتة بمبلغ (١٧٥,٩٩٣) ريال بحسبها من الوعاء الزكوي للمكلف للعام ٢٠١٣م، وعليه يقرر لدى الدائرة رفض استئناف الهيئة لعدم قيامه على سببٍ صحيح من النظام، ومن ثم تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في ذلك الشأن.

- ٤- بند صافي الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لما جاء في استئناف الهيئة بخصوص ذلك البند، تبين لها أن منازعتها فيما قررته اللجنة بتأييد موقف الشركة المكلفة في حسم الأصول الثابتة وما في حكمها من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣م، تطبيقاً لفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (٢٣٤٠.٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ وعليه يتم حسم الأصول الثابتة بناءً على ذلك، وحيث جاء استئناف الهيئة بطلبها حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية طبقاً لتعليمي الهيئة رقم (١/٨٤٤٣/٢) وتاريخ ١٣٩٢/٠٨/٠٨هـ، وحيث إنه بالاطلاع من الدائرة على أسباب الاستئناف على ذلك البند، يتبيّن أنها جاءت جميعها في سياق إيجاد المبرر الشرعي لما يجب أن يكون عليه احتساب صافي الربح المعدل لإيجاب الزكاة على المكلف في الأحوال التي تكون معها الطريقة المعتادة لحساب معادلة الوعاء الزكوي له قد جاءت برقم سلبي، وحيث إن الهيئة لم تبرز في سياق دفعها ما تراه غير مستقيم من الناحية الشرعية بعدم احتساب صافي الربح المعدل بتوجيه الزكاة في مثل تلك الحالة، وحيث جاء القرار محل الاستئناف مستشهاداً لفتاوي صادرة من مؤسسات فتوى معتبرة للاستناد إلى النتيجة التي انتهى إليها منطق القرار فيما يخص ذلك البند، وحيث استقرت قناعة هذه الدائرة على أن الوعاء الزكوي للمكلفين يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعده في الإنتاج الحالي والمستقبل، لذا فإن حدتها بحدود معينة لا يوجد له سند نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية الفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (٢٣٤٠.٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ ونصها "أن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفاقها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها"، ولا ينال من ذلك ما تذكره الهيئة في أن تلك الفتوى خاصة بحالة معينة مادام أن نتيجة تلك الفتوى تتوافق مع ما يقتضيه حساب معادلة الوعاء الزكوي التي تقتضي لتوسيع الزكاة وجود المال المفترض الزكاة عنه لدى المكلف وهو الأمر الذي يفتقده سند الاستئناف الذي تقدمه الهيئة لبيان عدم سلامية نتيجة القرار محل الاستئناف في البند محل النظر، إذ إن الوعاء الزكوي للمكلفين وفق الطريقة العامة التي تنهجها الهيئة معهم يكون باستخدام أسلوب محدد (عناصر الوعاء الزكوي الموجبة ممثلة في رأس المال وحقوق الملكية وأرباح العام ومصادر التمويل الأخرى ناقصاً عناصر الوعاء الزكوي السالبة ممثلة في الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل وخسائر العام والخسائر المرحلية) ويمثل أحد أركانه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعده في الإنتاج الحالي والمستقبل، ومادام أنه تم استخدام أرباح العام في تمويل هذه الأصول فإن حدتها بحدود معينة لا يوجد له سند شرعى، إذ الأصل في الزكاة هو فرضها على الأموال الزكوية لدى المكلف في نهاية الحول، وحيث إن الأصول الثابتة أياً كان مصدر



تمويلها ليست مالاً زكويًا، فقد خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ الشركة ... (...), سجل تجاري رقم (...), واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (١١/٣٩) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- فيما يتعلق باستئناف الشركة المكلفة:
  - أ- قبول استئناف الشركة المكلفة بخصوص بند مكافحة غير محققة من استثمارات، وذلك بإضافة كامل مبلغ المكافحة غير المحققة وفقاً لما تظهره القوائم المالية آخر العام إلى الوعاء الزكوي كبند مستقل مع حسم الاستثمارات المتعلقة بها بقيمتها الظاهرة في القوائم المالية آخر العام، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ب- رفض استئناف المكلف بخصوص بند إيرادات استثمارات بمبلغ (٣٠,٢٣٩,٥٢٣) ريالاً، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ج- قبول استئناف المكلف بخصوص بند قروض قصيرة الأجل بمبلغ (٣٥,٠٠٠,٠٠٠) ريالاً، وتقرير عدم إضافة بند قروض قصيرة الأجل إلى وعائه الزكوي للعام ١٤١٣هـ، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- فيما يتعلق باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل:
  - أ- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص بند إعادة إعداد جدول الاستهلاك، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ب- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص بند إضافة إيرادات الاستثمارات غير المزكاة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ج- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص بند معالجة بند أرباح بيع الأصول الثابتة بمبلغ (١٧٥,٩٩٣) ريالاً، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - د- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص بند صافي الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢١-١٣١) ٢٠٢١-

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-٢٠١٨-١٦٤٤)

المجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨٤

**الخطأ في التوجيه المحاسبي لا يلزم منه توجب الزكاة على مال ليس في يد المكلف.**

المبدأ رقم ١٨٥

**الانخفاض في قيمة الأصول سوف يثبت على أنه مصروف في قائمة الدخل وفي نفس الوقت سوف يخفيض مبلغ الأصول المحسومة من الوعاء مما يجعل أثره صفرًا على الوعاء الزكوي.**

## الوقائع

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

إنه في يوم الثلاثاء ١٩/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٦/٢٩ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٣/٣/١٤٣٨ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (١) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣٧/٢٥) على الربط الزكوي الضريبي عن الأعوام من ٢٠١٠ م حتى ٢٠١٢ م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: الناحية الشكلية:**

قبول اعتراض المكلف/شركة ... على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠١٠ م إلى ٢٠١٢ م من الناحية الشكلية، للحيثيات الواردة في القرار.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

١-رفض اعتراض المكلف على بند التأمينات الاجتماعية المحمولة بالإضافة للزيادة للأعوام من ٢٠١٠ م إلى ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.



٢-رفض اعتراض المكلف على بند مكافآت حسب حركة الحساب في الذمم مع مراعاة القيد العكسي للحيثيات الواردة في القرار.

٣-رفض اعتراض المكلف على بند الأتعاب الاستشارية للحيثيات الواردة في القرار.

٤-رفض اعتراض المكلف على بند عمولة التوزيع للحيثيات الواردة في القرار.

٥-رفض اعتراض المكلف على بند تسوية الخسائر مع الموردين لعام ٢٠١٢م للحيثيات الواردة في القرار.

٦-قبول اعتراض المكلف على بند التأمين على الحياة لعام ٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.

٧-رفض اعتراض المكلف على بند فرض الزكاة على الذمم الدائنة طويلة الأجل لعام ٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.

٨-انتهاء الخلاف في بند فرض الرزقة على تمويل التورق الإسلامي العام ٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.

٩-رفض اعتراض المكلف على بند فرض الزكاة على المبالغ المستحقة إلى الموردين للحيثيات الواردة في القرار.

١٠-رفض اعتراض المكلف على بند البندود غير المحددة في الربط للحيثيات الواردة في القرار.

١١-رفض اعتراض المكلف على بند فرض ضريبة الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار.

١٢-رفض اعتراض المكلف على بند غرامات التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة...), تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يستأنف قرار اللجنة الابتدائية في ثمانية بند، فيما يتعلق ببند (استبعاد المبالغ المستحقة للمكافآت للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، فيؤسس المكلف استئنافه بأن المكافآت تشكل جزءاً من عقود عمل الموظفين وتعتبر من المصارييف الالزمة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة واستند المكلف في ذلك على الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ، والتي نصت على "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- لا تكون ذات طبيعة رأسمالية"، وعليه يطلب المكلف إصدار قرار يتم بموجبه توجيه الهيئة إلى حسم مصروف المكافآت لكونه مبلغ مستحق وليس مخصص، وفي حالة تمسك الهيئة بموقفها بمعالجة المكافآت المستحقة كمخصصات، يطلب المكلف توجيه الهيئة باعتماد المبلغ المسدد كمصروف واجب الحصول عليها من عدة جهات فيما يتعلق بموضوع حقوق الإصدار الخاص بالشركة وذلك بإجمالي (١٨,٧٢٥,٣٥٥) ريال، واستند المكلف على حقه في حسم الأتعاب المذكورة في البند (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥/١) بتاريخ ١٤٢٥/١٥هـ، والتي نصت على أن "جميع المصارييف العادلة والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الجسم عند



احتساب الوعاء الضريبي"، وعليه يطلب المكلف إصدار قرار يتم بموجبه إلغاء قرار اللجنة الابتدائية بشأن استبعاد المصارييف الاستشارية والمهنية ومن ثم إجراء ربط معدل. وفيما يتعلق ببند (استبعاد عمولة التوزيع للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، فيوضح المكلف بأن لديه عقود توزيع مبرمة مع عدة جهات محلية لتسويق وبيع منتجاته في المملكة، ويدفع عمولة إلى هؤلاء الموزعين على أساس عدة أنواع من الخدمات المقدمة من قبل هذه الأطراف، ويطلب المكلف إصدار قرار يتم بموجبه إلغاء قرار اللجنة مصدرة القرار بشأن استبعاد عمولة التوزيع ومن ثم إجراء ربط معدل يتم بموجبه السماح بحسب عمولة التوزيع. وفيما يتعلق ببند (استبعاد تسوية الخسائر مع الموردين للسنة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٢م)، فيعترض المكلف على إفادة اللجنة الابتدائية بأن مراجعى الحسابات الخارجيين قد أصدروا تقريرًا متحفظاً عليه بشأن مبلغ التسوية، ويؤكد المكلف بأن المراجعين تحفظوا على التقرير استناداً إلى أن الشركة لم تقم بإنهاء مبلغ الانخفاض في الأصول الثابتة عند إصدار شهادة مراجعى الحسابات الخارجيين وأن إدارة الشركة بقصد تقييم هذا المبلغ، ويطلب المكلف إصدار قرار يتم بموجبه إلغاء قرار اللجنة الابتدائية بشأن إضافة مبلغ (١٩,٧) مليون ريال إلى الإيرادات. وفيما يتعلق ببند (فرض الزكاة على الذمم الدائنة طولية الأجل والذمم الدائنة للموردين)، فيؤسس المكلف استئنافه بأن الهيئة أخطأت سهواً عند تحديد الذمم الدائنة التي تستخدم في تمويل الأصول الثابتة، ويطلب المكلف تعديل احتساب الذمم الدائنة التي تستخدم في تمويل الأصول الثابتة وعدم إضافة المبالغ التي تتعلق بحساب "بيانات حساب مدين"، وحساب "فوائير موردين غير مسددة"، وحساب "فوائير موردين غير مسددة للوعاء الركيوي"، وإصدار ربط معدل بإضافة الذمم الدائنة التي استخدمت فقط في تمويل الأصول. وفيما يتعلق ببند (الذمم الدائنة لشركة ... لسنة ٢٠١٢)، فيؤكد المكلف بأنه يجب عدم إضافة الذمم الدائنة إلى وعاء الزكاة؛ لأنها لا تستخدم في تمويل شراء الأصول طولية الأجل للشركة، وأنها عبارة عن مصاريف تشغيل عادية تستخدم لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وتظهر كذمم دائنة في دفاتر الشركة، وعليه يطلب المكلف إلغاء قرار اللجنة الابتدائية بإضافة الدائنين التجاريين لدى شركة... السعودية إلى الوعاء الركيوي لسنة ٢٠١٢م. وفيما يتعلق ببند (قيمة الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء الركيوي للسنوات ٢٠١٠ و ٢٠١٢)، فيؤكد المكلف على اعتراضه على قرار اللجنة الابتدائية بتأييدها حسم القيمة المذكورة في هذا البند من الوعاء الركيوي طبقاً لاحتساب الهيئة، ويؤكد المكلف أن الشركة زودت الهيئة واللجنة الابتدائية بالبيان التفصيلي للأعمال تحت التنفيذ مع عينة من المستندات المؤيدة، وعليه يطلب المكلف تعديل الربط بإدراج الأعمال تحت التنفيذ في قيمة الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء وإلغاء فرق الاستهلاك المضاف عن طريق الخطا في السنوات ٢٠١١ و ٢٠١٢م. وفيما يتعلق ببند (فرض غرامة تأخير على التزام ضريبة الاستقطاع الإضافية الناشئة من معالجة الهيئة للسنوات ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م)، فيؤسس المكلف استئنافه بأن الشركة تتصرف بحسن نية وتسدد الالتزامات الضريبية بموجب النظام، وحيث لم يصدر قرار نهائي بخصوص البنود المختلفة عليها، فلا يجب أن تكون هناك غرامة تأخير، وعليه يطلب المكلف إلغاء قرار اللجنة الابتدائية القاضي بتأييد وجہة نظر الهيئة بفرض غرامة التأخير المفروضة على التزامات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع.

حيث قررت الدائرة فتح باب المراقبة، فوراً من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٠٩/٠٤، الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٤ م، تجيب فيها عن استئناف المكلف بخصوص البنود محل الاستئناف، ففيما يتعلق ببند (استبعاد المبالغ المستحقة للمكافآت للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠ م إلى ٢٠١٢ م)، أجابت الهيئة بأن المكلف قام بتكونين مبالغ مستحقة لمكافآت ليتم دفعها فيما بعد للموظفين طبقاً لإنجازاتها، وهذا دليل على أن هذه المبالغ ماهي إلا مخصصات للمكافآت تم تعليق صرفها على شرط وهو تحقيق الإنجاز، وعليه ترى الهيئة بأن المبالغ المستحقة للمكافآت



عبارة عن مخصصات، وبالتالي يتم إضافة الرصيد الافتتاحي بعد حسم المدفوع خلال السنة كونه قد حال عليه الحول، وفيما يتعلق ببند (استبعاد الأتعاب الاستشارية للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، أجابت الهيئة بأن هذه المبالغ وردت تحت مسمى أخرى متنوعة ضمن كشف رقم (٦) بالإقرار الأتعاب الاستشارية والمهنية، وقامت الهيئة برد هذه المبالغ لكونها ذات قيم كبيرة وكان يجب تفصيلها بالكشف، وبعد الاطلاع على المستندات المقدمة ودراسة ما ورد في اعتراف المدعية تبين أن هذه المستندات غير كافية لتأييد البند، وعليه تتمسك الهيئة بصحبة وسلامة إجراءها. وفيما يتعلق ببند (استبعاد عمولة التوزيع للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، أجابت الهيئة بأنها قامت برد مبالغ عمولة موزعين غير مستندية للربح، لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لها، كما لم يقم المكلف بتحليل البند رغم طلب الهيئة ذلك، وعليه ترى الهيئة عدم حسم عمولة التوزيع لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة والكافية لقبول حسمها. وفيما يتعلق ببند (استبعاد تسوية الخسائر مع الموردين للسنة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٢م)، أجابت الهيئة بأن مراقب الحسابات تحفظ على هذا البند وأفاد مراقب الحسابات بأنه "ونظرًا لعدم وجود دراسة تفصيلية مكتملة وعدم تمكنا من القيام بإجراءات مراجعة بديلة فإننا لم نتمكن من الوصول إلى نتيجة فيما إذا كان من الضروري تسجيل خسارة لقاء انخفاض في قيمة الموجودات"، وعليه قررت الهيئة إضافة مبلغ (٨٩٨,٦٤٣,٦٩٦) ريال للربح لعام ٢٠١٢م. وفيما يتعلق ببند (فرض الزكاة على الذمم الدائنة طويلة الأجل والذمم الدائنة للموردين)، أجابت الهيئة بأنها قامت بإضافة رصيد آخر المدة من الذمم الدائنة طويلة الأجل للزكاة، وبعد دراسة ما قدم من مستندات وتحليلات بالاعتراض المشار إليه تبين أن هذا الرصيد قد مول شراء أصول ثابتة ومعدات، لذلك تتمسك الهيئة بصحبة إجراءها بإضافة الرصيد مقابلة حسم الأصول الثابتة من الوعاء، وذلك وفقاً لفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ إجابة السؤال الثاني حيث تعالج إضافات هذه المبالغ باعتبار ما آلت إليه، كما أن المدعية قد وافقت على وجهة نظر الهيئة في إضافة الذمم الدائنة المستخدمة في تمويل الأصول الثابتة، وبالاطلاع على المستندات المقدمة يلاحظ أن ما تم تقديمه هو حركة للذمم الدائنة فقط ولا يوجد أي مستندات مقدمة معه، وعليه فإن الهيئة تتمسك بوجهة نظرها. وفيما يتعلق ببند (الذمم الدائنة لشركة ... لسنة ٢٠١٢م)، قامت الهيئة بإضافة المبالغ المستحقة للموردين كونها مولت أصولاً ثابتة ينطبق على ما ورد في البند أعلاه، وعليه تتمسك الهيئة بصحبة إجراءها. وفيما يتعلق ببند (قيمة الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠١٢م و ٢٠١٠م)، أجابت الهيئة أنه بخصوص الموجودات الثابتة فقد سبق لها مطالبة المكلف بتقديم بيان تحليلي مفصل لأعمال تحت التنفيذ والمستندات المؤيدة له والمبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة ومستندات السداد، وما تم تقديمه من قبل المدعية هو بيان تحليلي فقط وقيود يومية وقيود تسوية فقط ولم تكمل المستندات المطلوبة، وعليه تتمسك الهيئة بصحبة وسلامة إجراءها. وفيما يتعلق ببند غرامة تأخير على التزام ضريبة الاستقطاع الضريبية الناشئة من معالجة الهيئة للسنوات ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، أجابت الهيئة بأنها فرضت غرامة التأخير استناداً إلى ما ورد في الفقرة (أ) من المادة (٥٧) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص بأنه: (إضافةً إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمنتهى (١%) من الضريبة الغير مسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد). ولما ورد في الفقرة (أ/ب) من المادة (الثامنة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على أنه: (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة الغير مسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير في الحالات الآتية: ومن ضمنها ما ورد في الفقرة: -ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة).



وفي يوم الخميس ١٢/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٥/٠٣/٢٠٢١ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، ورد خلالها من الهيئة مذكرة إلحاقيه لم تخرج في مضمونها عما سبق تقديمها.

وفي يوم الخميس ٠٣/٠٩/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/١٥ م، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى فإن الدائرة طبّت من المكلف: ١- المستندات المثبتة للأتعاب الاستشارية، كالعقود، ومستندات الصرف ومواضع الإفصاح عنها في القوائم المالية لكل سنة من سنوات الخلاف. ٢- المستندات المثبتة لمبلغ المبيعات المخصصة للموزعين خلال العام، والمبالغ التي أودعها الموزعون للمكلف مقابل هذه المبيعات، أي بعد حسم العمولة. بالإضافة إلى ذلك وحيث أشار المكلف في استئنافه إلى أنه أرفق مع الملحق رقم (٩) مع استئنافه بياناً تحليلياً بتكليف التوزيع للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م، وصورةً لعينة من اشعارات الاستلام من الموزعين، وتطلب الدائرة تزويدها بالملحق المشار إليه في استئنافه بالإضافة إلى القوائم المالية للأعوام محل الخلاف، خلال (١٠) أيام من تاريخه.

وفي يوم الأحد ٣/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/١٣ م وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليهما، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (استبعاد المبالغ المستحقة للمكافآت لسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، تبيّن أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بجسم كامل المبالغ المستحقة للمكافآت السنوية وليس فقط المدفوع منها باعتبارها مصاريف لازمة للنشاط وليس مخصصات، وفي حال عدم قبول جسم كامل المبالغ المستحقة يجب حسم المدفوع منها في سنة ٢٠١٣م عند إصدار الربط الضريبي المعدل لسنة المذكورة، بينما ترى الهيئة أن المبالغ المستحقة للمكافآت عبارة عن مخصصات، وبالتالي يتم إضافة الرصيد الافتتاحي بعد حسم المدفوع خلال السنة كونه قد حال عليه الحول، وباطلاع الدائرة لما سبق، وحيث إن المبالغ المستحقة والمخصصات تعني أن على الشركة التزام مستقبلي لم تقم بسداده خلال السنة المالية التي توجب فيه الالتزام أو تم فيه تكوين المخصص، فإنها تضاف إلى الوعاء باعتبارها مقابل ما لدى المكلف من أموال، فالالتزام الذي على المكلف يعني أن المال لا يزال في يده، ولا يختلف ذلك الأمر بين ما تم تخصيصه لدفع المكافآت أو غيرها، مما يتقرر معه رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأن هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (استبعاد الأتعاب الاستشارية لسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، تبيّن أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بجسم الأتعاب الاستشارية لسنوات المالية من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م حيث إنها تمثل مصاريف تتعلق بخدمات استشارية تم الحصول عليها من عدة جهات فيما يتعلق بموضوع حقوق الإصدار الخاص بالشركة وذلك بإجمالي (٣٥٥,٧٢٥,١٨) ريال حسب التفصيل الوارد في لائحة



الاستئناف، بينما ترى الهيئة عدم جواز حسمها لعدم تقديم المستندات المؤيدة الكافية. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع وحيث إن الخلاف مستendi في موضوعه، وحيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لدعواه، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصداة القرار محل الطعن، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد هذا القرار، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (استبعاد عمولة التوزيع للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠ م إلى ٢٠١٢ م)، تبين أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بحسم عمولة التوزيع للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠ م و ٢٠١٢ م من الوعاء والبالغة (٨,٢٨٧,١٣٢) ريال و (١٠,٥٤٧,٠٣٩) ريال و (٩,٨٨٥,٩٤١) ريال على التوالي، كونها عبارة عن مصاريف عمولة توزيع بناء على عقود مبرمة مع جهات محلية لتسويق وبيع منتجاتها في المملكة وهذه العمولة تدفع بناءً على الشروط المتفق عليها في العقود المرفقة. في حين ترى الهيئة عدم حسم عمولة التوزيع لعدم تقديم المستندات المؤيدة والكافية لقبول حسمها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع وحيث إن الخلاف مستendi في موضوعه، وحيث طلبت الدائرة المستندات المثبتة لمبلغ المبيعات المخصصة للموزعين خلال العام، والمبالغ التي أودعها الموزعون للمكلف مقابل هذه المبيعات (بعد حسم العمولة)، وحيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لدعواه، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (استبعاد تسوية الخسائر مع الموردين للسنة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٢ م) تبين أن الخلاف يكمن في اعتراض المكلف على إفادة اللجنة الابتدائية بأن مراجع الحسابات الخارجيين قد أصدروا تقريراً متحفظ عليه بشأن مبلغ التسوية، ويؤكد المكلف بأن المراجعين تحفظوا على التقرير استناداً إلى أن الشركة لم تقم بإنتهاء مبلغ الانخفاض في الأصول الثابتة عند إصدار شهادة مراجع الحسابات الخارجيين وأن إدارة الشركة بصدق تقييم هذا المبلغ، ويطلب المكلف إصدار قرار يتم بموجبه إلغاء قرار اللجنة الابتدائية بشأن إضافة مبلغ (١٩,٧) مليون ريال إلى الإيرادات. في حين ترى الهيئة أن مراجع الحسابات تحفظ على هذا البند وذكر أنه "ونظراً لعدم وجود دراسة تفصيلية مكتملة وعدم تمكنا من القيام بإجراءات مراجعة بدillaة فإننا لم نتمكن من الوصول إلى نتيجة فيما إذا كان من الضروري تسجيل خسارة لقاء انخفاض في قيمة الموجودات"، وعليه قررت الهيئة إضافة مبلغ (١٩,٦٤٣,٨٩٨) ريال للربح لعام ٢٠١٢ م. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن المبلغ محل الخلاف الذي تم رده للإيرادات يتكون من عدة مكونات، وحيث إن الخلاف نتج بسبب التطبيق المحاسبي غير المناسب من قبل المكلف، حيث أدخل خسائر الانخفاض، والمبالغ المسددة سابقاً ومصروفات أطراف أخرى في الوصول إلى مبلغ الإيراد المثبت مقابل شطب الديون، وحيث إن الخطأ في التوجيه المحاسبي لا يلزم منه توجب الزكاة على مال ليس في يد المكلف، ولا ينال من ذلك ما أوردته الهيئة من تحفظ مراجع الحسابات على احتساب خسارة المبوط، وذلك لأن احتساب تلك الخسارة أو عدم احتسابها ليس له أثر على وعاء الزكاة، وحيث إن الانخفاض في قيمة الأصول سوف يثبت على أنه مصروف في قائمة الدخل وفي نفس الوقت سوف يخفيص مبلغ الأصول المحسومة من الوعاء مما يجعل أثره صفرًا على الوعاء الزكي، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (فرض الزكاة على الندم الدائنة طويلة الأجل والندم الدائنة للموردين)، تبين أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بتعديل احتساب الندم الدائنة بشأن الأصول الثابتة وعدم إضافة المبالغ التي



تعلق بحساب "بيانات حساب مدین"، وحساب "فواتير موردين غير مسددة"، وحساب "فواتير موردين غير مسددة للوعاء الزكوي". وإصدار ربط معدل بإضافة الذمم الدائنة التي استخدمت فقط في تمويل الأصول، في حين ترى الهيئة أنه تم إضافة رصيد آخر المدة من الذمم الدائنة طويلة الأجل إلى الوعاء الزكوي، حيث تبين من خلال المستندات والمناقشات مع المكلف أن هذا الرصيد قد مول الأصول الثابتة، وذلك طبقاً للفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ والصادرة من هيئة كبار العلماء جوايا على السؤال الثاني، حيث تعالج إضافات هذه المبالغ باعتبار ما آلت إليه. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، حيث ينحصر استئناف المكلف في المبالغ المستخدمة في النشاط التجاري ولم تمول أصولاً ثابتة، وحيث لم تربط الهيئة أو اللجنة في قرارها بين هذه المبالغ وتمويل الأصول الثابتة، وحيث إن الأصل في الأرصدة المتعلقة بالدائنين التجاريين أنها لا تتعلق بتمويل الأصول الثابتة، فإن الأصل الأخذ بقول المكلف ما لم تثبت الهيئة ببينة معتبرة ارتباط تمويل معين بأصل ثابت معين أو حولان الحول على هذا التمويل، وحيث لم يكن الأمر كذلك فإن الدائرة تخلص إلى قبول استئناف المكلف وفقاً للمبالغ التي ادعى بها في استئنافه ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأن هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (الذمم الدائنة لشركة ... لسنة ٢٠١٢م)، تبين أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بعدم إضافة الذمم الدائنة لشركة ... كونها غير مستخدمة في تمويل شراء الأصول طويلة الأجل، بل هي عبارة عن مصاريف تشغيل عادية تستخدم لتحقيق الدخل وتظهر كذمم دائنة في دفاتر الشركة. بينما ترى الهيئة أنه تمت إضافة الرصيد كونه مول شراء أصول ثابتة، حيث تبين وجود أرصدة تخص شراء معدات وألات وأصول ثابتة وتم معالجتها بإضافة مبالغ تحت مسمى مبالغ مستحقة للموردين وذمم دائنة طويلة الأجل وذمم دائنة تجارية مقابل موردي أصول ثابتة، وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، حيث لا يوجد خلاف على حولان الحول على هذا الرصيد محل الخلاف، وحيث إن المكلف يقر بحولان الحول عليه، ولكنه يدفع بأن الدين تجاري، ومن ثم يطالب بعدم إضافته إلى الوعاء. وحيث إن المستحق على المكلف نتيجة خدمات يمثل التزاماً محاسبياً على المكلف لم يتم دفعه وقت حلول الزكاة، مما يعني أن المال لا يزال باقي في يده، ومن ثم يجب إضافة هذه الذمم للوعاء الزكوي، وعليه يتقرر لدى الدائرة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأن هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (قيمة الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠١٠م و ٢٠١٢م)، تبين أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بتعديل الرابط بإدراج الأعمال تحت التنفيذ في قيمة الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء وإلغاء فرق الاستهلاك المضاف عن طريق الخطأ في السنوات ٢٠١١م و ٢٠١٢م. بينما ترى الهيئة أن ما يجب حسمه بالربط بالإضافة إلى المحسوم هو رصيد آخر المدة من الأعمال تحت التنفيذ بعد أن تقدم الشركة بياناً تحليلياً مفصلاً للأعمال تحت التنفيذ ويتم مراجعتها والتتأكد من مستنداتها، حيث لم يتناول منطوق القرار الابتدائي محل النزاع المتعدد في اعتراض المكلف بشأن عدم إدراج الأعمال تحت التنفيذ في قيمة الأصول الثابتة المحسوم من الوعاء الزكوي، واعتراض المكلف على فرق الاستهلاك المضاف عن طريق الخطأ من قبل الهيئة في السنوات ٢٠١١م، الأمر الذي يجعل الخصومة غير منتهية فيه على نحو ما قضى به منطوق القرار الابتدائي، وبالتالي لم تستنفذ به اللجنة الابتدائية ولايتها في الفصل في موضوعها، وعليه قررت الدائرة إلغاء قرار اللجنة الابتدائية وإحاله نظر موضوع النزاع إلى الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (فرض غرامة تأخير على التزام ضريبة الاستقطاع الإضافية الناشئة من معالجة الهيئة للسنوات ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م)، تبين أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بعدم فرض غرامة تأخير على



ضريبة الاستقطاع كون الشركة تصرفت بحسن نية وتسدد الالتزامات الضريبية بموجب النظام، ولم يصدر قرار نهائي بخصوص البنود المختلف عليها فلا يجب أن تكون هناك غرامة تأخير. بينما ترى الهيئة وجوب إخضاع المكلف لغرامة التأخير طبقاً للفقرة (أ) من المادة (السابعة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل وال الفقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية للنظام. وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث إن اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع قائماً على أساس أن المبالغ التي ربطت الهيئة الضريبة عليها كانت مستحقة وغير مدفوعة وقت ربط الهيئة، وحيث علم المكلف بحقيقة الضريبة الواجبة عليه وقت ربط الهيئة عليه، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي أعطت الهيئة الحق في فرض غرامة على التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب

ربط الهيئة، وهذا المسلك هو ما يتفق مع القواعد الشرعية والنظامية ذات الصلة كالقاعدة الشرعية التي تقضي بأنه: "لا يكلف شرعاً إلا بفعل ممكн، مقدور للمكلف، معلوم له علماً يحمله على امثاليه"، وعليه تقرر لدى الدائرة تعديل القرار الابتدائي وذلك بفرض الغرامة من تاريخ إبلاغ المكلف بربط الهيئة.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (١) لعام ١٤٣٨ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد المبالغ المستحقة للمكافآت للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد الأتعاب الاستشارية للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد عمولة التوزيع للسنوات المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد تسوية الخسائر مع الموردين للسنة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٢م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
- ٥- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرض الزكاة على الذمم الدائنة طويلة الأجل والذمم الدائنة للموردين)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
- ٦- رفض استئناف المكلف بشأن بند (الذمم الدائنة لشركة ... لسنة ٢٠١٢م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
- ٧- إلغاء قرار اللجنة الابتدائية بشأن بند (قيمة الأصول الثابتة المخصومة من الوعاء الزكوي للسنوات ٢٠١٠م و ٢٠١٢م)، وإحالة نظر موضوع النزاع إلى الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض.
- ٨- تعديل القرار الابتدائي بشأن بند (فرض غرامة تأخير على التزام ضريبة الاستقطاع الإضافية الناشئة من معالجة الهيئة للسنوات ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م)، وذلك بفرض الغرامة من تاريخ إبلاغ المكلف بربط الهيئة.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٨٤)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٦٤٩-٢٠١٨)

المجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨٦

المتعين في المعالجة عند إجرائها إضافة مصدر التمويل المتمثل في مدفوعات الشركاء لإطفاء تلك الخسائر بأكملها، ومقابلة ذلك بجسم مجموع تلك الخسائر بكاملها دون الاكتفاء برصيد صافي الخسائر.

الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء ٢٠٢٠/١٠/٧ هـ الموافق ١٤٤٢/٠٢/٢٠، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م) ١٤٢٥/١٥ وتاريخ ١٤٢٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م) ١١٣ وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٣/٠٨، الموافق ٢٠١٦/١٥/٧، من / شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام، رقم (٣٢) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في القضية رقم (٢٠) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/ شركة ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١٠ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- تأييد الهيئة في حسم الخسائر المدورة المعدلة من الوعاء الركيوي طبقاً للخسائر المعدلة الواردة في الربوط الزكوية للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١٠ م.
- تأييد الهيئة في عدم قبول تسويات سنوات سابقة لعام ٢٠٠٧ م.
- تأييد الهيئة في إضافة القرض المساند المقدم من الشريك للوعاء الركيوي لعام ٢٠١٠ م، بمبلغ (١٤,٢٣٧,١٥,٠٠٠) ريال لحولان الحول عليه.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بإلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



١- الاعتراض على طريقة معالجة الهيئة التي أيدتها القرارات الابتدائي بخصوص الخسائر المرحلة من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، حيث أضافت إجمالي القرض المساند المقدم من الشركاء دون حسم رصيد الخسائر المتراكمة إلا بالصافي منه، أي أنها إضافة إجمالي القرض المساند من واقع القوائم المالية، بينما استخدمت رصيد الخسائر المدون المنقول من الرابط المتعلق بالعام ٢٠٠٦م، بمعنى أن الهيئة قامت بإضافة ذلك المبلغ باعتباره مصدر تمويل من الشركاء ولم تحسم ما يقابلها من خسائر، إذ كان ذلك التمويل بغرض إطفاء تلك الخسائر لأجل تمكين الشركة من الاستمرار في نشاطها لتفادي حلها أو تصفيتها إذا بلغت خسائرها ٥٥٪ من رأس المال، على نحو ما قررت ذلك أحکام نظام الشركات، وبالتالي أدت تلك المعالجة إلى احتساب الزكاة على مالٍ واحد مرتين بمبلغ مقداره (٦٤,٨٢٤,٩٦٢) ريال.

٢- الاعتراض على عدم الاعتراف بالتعديلات على قائمة الدخل لعام ٢٠٠٧م، على نحو ما جاء في إيضاحات القوائم المالية للعام ٢٠٠٨م، والتي أظهرت قيام الشركة بشطب مبلغ (٣,٣٨٣,٦٦٠) ريال، والخاص بأطراف ذات علاقة بالنظر إلى أن ذلك الإجراء بالشطب للدين المدوع يكون صحيحاً ما دام أن المحاسب القانوني قد اطلع على تلك التسويات وشهد بصحتها إفادة مراجع الحسابات بخصوصها دليلاً على سلامة إجراء الشركة بشطب تلك المبالغ.

٣- الاعتراض على عدم تأييد اللجنة له، والأخذ بوجهة نظر الهيئة بعدم حسم الخسائر التي تحملها الشركاء عام ٢٠٠٩م، وقبول حسمها في عام ٢٠١٠م، بعد تصحیح القيود الخاصة بالمعاملات المرتبطة مع شركات شقيقة، حيث قامت الهيئة بإضافة مبلغ (٢٩,٦٣٤,٢٨١) ريال، باعتباره ذمة دائنة، وعاملته كمصدر تمويل، ولكنها لم تحسم ما يقابلها الذي يتمثل في تحمل الشركاء لتلك المبالغ بتنازلهم عن حقهم في الذمة المدينة في شركة ...، وبالتالي فإن المعالجة التي أخذت بها الهيئة ستؤدي إلى احتساب الزكاة عن مالٍ واحد مرتين.

كما قام المكلف بتزويد الدائرة بلافحة توضيحية مقدمة بتاريخ ٢٠١٤٤١/٧/٢٠هـ، بعد أن تم فتح باب المراجعة في الاستئناف المقدم، والتي ضمنها التأكيد على ما جاء في استئنافه وطلباته، موضحاً فيها أنه لم يحل الحول على مبلغ (٢٩,٦٣٢,٢٢١) ريال، المتعلق برصيد القرض المساند لعام ٢٠١٠م، وأن كشف حركة القرض المساند والمقدم بالخطأ هو الذي أدى بالهيئة إلى اعتماد رصيد نهاية الفترة بما قيمته (١٠٠,٠١٥,٢٣٧) ريال، في حين كان الرصيد الوارد في القوائم المالية قد بلغ (٧٠,٣٨٢,٩٥٦) ريال، الأمر الذي يتبع معه تحديد رصيد القرض المساند الخاضع للزكاة ببالغه أثر رصيد ذلك القرض على القوائم المالية بعد إجراء التعديلات على القيود المحاسبية المرتبطة به، كما ورد للدائرة مذكرة جوابية من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/١١٩هـ، بخصوص الاستفسار عن الديون المشطوبة وما إذا كانت قد ظهرت كإيرادات في الشركة الشقيقة، والذي تضمن إفادته بأنه تمت المعالجة المحاسبية لذلك الشطب بدفعات الشركة الشقيقة (شركة مجموعة التجارية)، حيث قامت الشركة الشقيقة بتسجيل قيمة تلك الأعمال حسماً من حساب الشريك ... وذلك لحساب شركة ...، وبتاريخ شطب الدين المستحق لشركة ... لدى شركة ... التجارية عند اكتشاف الخطأ لديها، قامت المجموعة بعمل قيد عكسي بإيقاف الرصيد الدائن لشركة ... المستحق لها لدى شركة مجموعة ... التجارية، وذلك لحساب الشريك (...)، وقد تمت المصادقة من الشركاء بتلك الشركة على رصيد حساب كل منهم بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١م.

وبسؤال الدائرة للهيئة بخصوص ما ذكره وكيل الشركة في مذكوريه التوضيحية بشأن الديون المشطوبة على الشركة الشقيقة، وما إذا كانت قد ظهرت كإيرادات في الشركة الشقيقة، فأجابات الهيئة بموجب مذكوريها المعدة بتاريخ ١٤٤٢/١٢٨هـ، أنها تتفق مع وكيل الشركة المدعية بأن مبلغ (٣,٣٨٣,٦٦٠) ريال، عبارة عن إيرادات مقابل تقديم خدمات وأعمال تم قيدها لعام ٢٠٠٦م، وأن ذلك القيد قد جاء خطأً بإدراجه ضمن قيد المدين على شركة مجموعة التجارية، بدلاً من الشريك (...). وأنه تم تصحیح الخطأ في العام ٢٠٠٨م، والواقع من وجهة نظر الهيئة أن شطب تلك الإيرادات واعتبارها ديوناً معدومة كان لتخفيف الأرباح المبقاة للشريك ... للعام ٢٠٠٧م، بعد أن تم تصحیح ذلك القيد



لدى شركة ...، وقد جاء في الإيضاح رقم (١٥) أن ذلك المبلغ يشكل مصاريف بيع وتسويقه في القوائم المالية لعام ٢٠٠٨م، مما أدى إلى خفض صافي الربح لعام ٢٠٠٧م بنفس المبلغ دون توفر الشروط لإعدام تلك الديون، خصوصاً وأن هذه الديون على جهة مرتبطة وهو الشريك (...)، فمن غير المقبول ألا تتمكن الشركة من تحصيلها واستخلاص ديونها من أحد الشركاء، وهذا الإجراء هو ما يتواافق مع المنشور الدولي رقم (٢) بتاريخ ١٩٩٤/٦/١م، وعليه طلب الهيئة تأييد ما قضى به القرار بشأن ذلك البند وغيره من البنود الأخرى التي تضمنها القرار محل الاعتراض على نحو ما جاء ختم مذكرة الرد المؤرخة في ١٤٤٢/١/٢٨هـ.

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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إن القضية أصبحت جاهزة للنظر فيها قررت الدائرة البت في شأن الاستئناف المرفوع من الشركة المكلفة بخصوص البند محل الاعتراض على النحو الآتي:

١ - بند تأييد الهيئة في حسم الخسائر المدورة المعدلة من الوعاء الزكوي طبقاً للخسائر المعدلة الواردة في الربوط الزكوية للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠٠٧م، وحيث كان محل النزاع قائماً على الطريقة التي ينبغي معالجة الخسائر التي تم إطفاؤها بموجب ما قدمه الشركاء من أجل استمرار الشركة وتفادياً حلها وتصفيتها، وحيث كانت المعالجة التي قامت بها الهيئة وأيدتها اللجنة المصدرة للقرار بخصوصها قد تمثلت في اعتبار مجموع المبالغ التي تم تحويلها للشركة المكلفة لأجل إطفاء تلك الخسائر قروضاً ومصادر تمويل للشركة يترتب عليها إضافتها إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وقامت في الوقت نفسه بحسب صافي الخسائر دون الأخذ في الاعتبار لإجمالي الخسائر التي كانت قبل معالجة الشركة لوضع خسائرها لتمكينها من الاستمرار، وحيث إن مثل هذه المعالجة كان من المتعين عند إجرائها إضافة مصدر التمويل المتمثل في مدفوعات الشركاء لإطفاء تلك الخسائر بأكملها، ومقابلة ذلك بحسب مجموع تلك الخسائر بكاملها دون الاكتفاء برصيد صافي الخسائر، وأن هذه المعالجة هي التي تكفل تحقيق التوازن في احتساب الوعاء الزكوي في عناصره الموجبة والسلبية، والتي بها يتحقق تفادي ثني الركوة في المال الذي تم تمويل الشركة به، واحتساب حسم ما يقابلها من خسائر تم استخدام التمويل لإطفاءها، دون الاقتصر على رصيد صافي الخسائر عند المعالجة الزكوية للبند محل النظر، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف الشركة المكلفة بتقرير إضافية كامل رصيد الخسائر التي تم استخدام تمويل الشركاء لإطفاءها عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف في الأعوام محل الخلاف، وفقاً لما أظهرته القوائم المالية للمكلف.

٢ - بند تأييد الهيئة في عدم قبول تسويات سنوات سابقة لعام ٢٠٠٧م، حيث كان مكملاً للنزاع حول هذا البند متمثلاً في عدم أخذ الهيئة بالتعديلات على قائمة الدخل للعام ٢٠٠٧م، على أساس أن تلك التعديلات أجريت على أرباح العام السابق له، وانتهاء السنة المالية لذلك العام، في حين يرى المكلف أن ما حصل من تعديلات وتسويات كان نتيجة لوجود



أخطاء حسابية في تكاليف العقود، ونتيجة توزيع التكاليف بشكل خاطئ، مما أدى إلى تضخيم وزيادة إيرادات العام الماضي بما قيمته (٦,٦٤٦,٩٨٩) ريال، والتي رأت الشركة معالجتها في الخسائر المرحلة، كما قامت الشركة أيضًا في العام نفسه بشطب مبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة بمبلغ (٣,٣٨٣,٠٠) ريال، وكان المفترض على الشركة قيدها خسارة في العام الماضي أو إعادتها، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لوجهة نظر المكلف وما أقام القرار الابتدائي قضاءه بشأن ذلك البند بأن المكلف لم يقدم مستندات التسويات والتعديلات، وحيث إن إجراء التصحيح على ما كان من قيود محاسبية يعد من الأمور الممكن حدوثها عند قيد العمليات المحاسبية للمكلفين، وحيث إن تلك التعديلات والتسويات قد شهد بصحتها من يتولى مراجعة حسابات الشركة المكلفة، وحيث كان هذا الأمر هو الأصل المقرر في شأن تلك المعالجات لاعتراض بصحتها، فإن ذلك يستتبع أن يكون الاعتراض بعدها واجب الإثبات على من يدعي خلاف ذلك، وحيث لم يظهر للدائرة أن الهيئة أو اللجنة قد طلبت مستندات معينة للتحقق من عدم سلامة إجراء التسويات والتعديلات عن الأخطاء التي تم تسجيلها محاسبياً وتداركها فيما بعد، فإن ذلك يتقرر معه لدى الدائرة سلامة الإجراء الذي قامت به الشركة المكلفة، وبالتالي الأخذ بما تضمنته التعديلات والتسويات التي ظهر بها إقرار المكلف المقدم للهيئة للربط عليه عن العام ٢٠٠٧ م.

-٣- بند تأييد الهيئة في إضافة القرض المساند المقدم من الشريك، حيث كان الخلاف بين الشركة المكلفة والهيئة قائماً من وجهة نظر المكلف في أن الهيئة لم تقبل حسم الخسائر التي تحملها الشركاء عام ٢٠٠٩ م، وقبول حسمها في عام ٢٠١٠ م، بمبلغ مقداره (٢٩,٦٣٤,٢٨١) ريال، إذ إن واقع تلك الخسارة عائد في أصله إلى مصروفات تحملتها شركة أخرى (شركة ...)، وكذلك تسهيلات ملكية باسم تلك الشركة لصالح الشركة المكلفة، فتنتج عن مجموعه ذلك المبلغ الذي تم إثباته بالقوائم المالية والإيضاح الخاص بتلك الخسارة، وما دام أن الشركاء قرروا تحمل تلك المستحقات المطلوبة لشركة مضافة، والناتجة عن الحركة التجارية بين الشركة المكلفة وشركة مضافة، وتمت معالجة تلك الحركة التجارية بقيود مثبتة في الشركتين، فإن إضافة ذلك المبلغ من قبل الهيئة باعتباره ذمة دائنة وهو مصدر تمويل يستتبع أن تحسّم الهيئة ما يقابلها عند تحمل الشركاء لتلك المبالغ بتنازلهم عن حقوقهم في الذمة المدينة في شركة ...، وأن مثل هذه المعالجة هي التي ستتأثر عن احتساب الزكاة على مالٍ واحد مرتين، على عكس ما انفقته الهيئة وأيدته اللجنة مصدرة القرار بعدم حسم مبلغ التنازل المتحمل من الشركاء في شركة ... عن حقوقهم لدى شركة ...، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لوجه الخلاف بين الشركة المكلفة والهيئة في احتساب أو عدم احتساب رصيد ذلك المبلغ في حسابات الشركة المكلفة ضمن وعائدهما الزكوي للعام ٢٠٠٩ م، يتضح أن مبلغ ذلك الرصيد الدائن لشركة مضاف لدى شركة ...، قد تم التنازل عنه برصدده القائم وتم إقفال ذلك الرصيد في حساب الخسائر المرحلة في ذلك العام، وحيث إن الخلاف في واقعه كان بسبب وجود قيود محاسبية تمت بالخطأ لاحتساب افتتاح وإقفال رصيد ذلك الحساب في عام ٢٠٠٩ م، لدى الشركة المكلفة، وحيث إنه بمراجعة ما ظهر من قيود محاسبية بعد تصحيحها يتضح إلغاء أثر ذلك الرصيد على القوائم المالية في العام محل الخلاف، مما يتربّط على ذلك سلامة وجهة نظر المكلف بمعالجته لمجموع ذلك المبلغ، وبالتالي استبعاد تكرار احتساب قيمته في الوعاء الزكوي له.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ضد القرار رقم (٣٢)، لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام.

ثانياً: وفي الموضوع:



- ١- قبول استئناف المكلف فيما يتعلق بحسم الخسائر المدورة المعدلة من الوعاء الزكوي طبقاً للخسائر المعدلة الواردة في الريوط الزكوية للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١٠ م، وذلك بتقرير إضافة كامل رصيده الخسائر التي تم استخدام تمويل الشركاء لإطفائها عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف في الأعوام محل الخلاف، وفقاً لما أظهرته القوائم المالية للمكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف فيما يتعلق بتسويات سنوات سابقة لعام ٢٠٠٧ م، وذلك بتقرير الأخذ بما تضمنته التعديلات والتسويات التي ظهر بها إقرار المكلف المقدم للهيئة للربط عليه عن العام ٢٠٠٧ م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف فيما يتعلق بالقرض المساند محل الخلاف، وذلك بتقرير رصيده الافتتاحي لعام ٢٠١٠ م بمبلغ (٧٠,٣٨٢,٩٥٦) ريال، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٤٨)

الصادري الاستئناف رقم (ZW-١٦٥٠-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨٧

هامش الملاعة متطلب قانوني للمحافظة على استثمارات مالية لمواجهة التزامات الشركة المستقبلية، فيتم التعامل معه زكويًا بحسب الأصول المكونة له من حيث كونها استثمارات في حقوق ملكية شركات أخرى معدة للتجارة أو الاحتفاظ بها، أو من حيث كونها أدوات دين.

### الواقع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ١٤٤٢/١٢/٠٣ الموافق ٢٠٢١/٠٧/١٣، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٢/٢٩ هـ، من/ شركة ...، والاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٢/٠٣ هـ من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في مدينة الرياض رقم (٣٥) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر بشأن الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتى:

أولاً/ الناحية الشكلية:

قبول اعتراف المكلف/ شركة ... على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨ م إلى ٢٠١٢ م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

ثانياً/ الناحية الموضوعية:

- ١- رفض اعتراف المكلف على رأس المال المدفوع للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- قبول اعتراف المكلف على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة عام ٢٠٠٨ م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض اعتراف المكلف على بند الاستثمارات للحيثيات الواردة في القرار..
- ٤- رفض اعتراف المكلف على الوديعة النظامية لدى مؤسسة النقد العربي السعودي للحيثيات الواردة في القرار.



٥- رفض اعتراف المكلف على بند هامش الملاعة للحيثيات الواردة في القرار.

٦- رفض اعتراف المكلف على بند خسائر مرحلة معدلة للأعوام من ٢٠٠٩ م إلى ٢٠١٢ م للحيثيات الواردة في القرار.

٧- رفض اعتراف المكلف على بند ضرائب الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٧ م)، فيؤسس المكلف استئنافه بأنه لا تجب المحاسبة على المبلغ المدفوع لعدم حولان الحول، بالإضافة إلى أن تاريخ القرار الوزاري بالموافقة على تأسيس الشركة هو تاريخ اكتساب الشركة للشخصية المعنوية و الذي يجب أن تحاسب زكيًّا اعتبارًا منه، و قبل ذلك التاريخ فإن المبلغ المذكور تجب فيه الزكاة في ذمة أصحابه المودعين وليس في ذمة الشركة، كما أفاد المكلف بأن الإيداع قد تم باسم المودعين و ليس باسم الشركة لعدم اكتسابها الشخصية المعنوية، وأن المبلغ المدفوع لا تجب فيه الزكاة أيضًا لأنه مبلغ موقوف التصرف فيه إلى حين مزاولة الشركة لأنشطتها بعد تأسيسها وترخيصها وبالتالي انتفت عنه صفة الملك التام حيث لا يمكن التصرف به. أما ما يتعلق باستئناف المكلف على بند (عدم حسم الاستثمارات وفقًا للقواعد المالية للشركة)، فيؤكد المكلف بأن هذه الاستثمارات لأغراض القنية وليست لغرض الاتجار وعليه يحق شرعاً للشركة أن تخصم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي. أما ما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقًا لنظام ولائحة شركات التأمين)، فيؤسس المكلف استئنافه بأن الأساس الشرعي للملكية التامة الموجبة لخضوع المال للزكاة الشرعية يقوم على أربعة أسس هي الحق والحيازة والتصرف والانتفاع، فإذا كان الحق محجوز لحين تصفيته الشركة، كما انتفت الحيازة والتصرف والانتفاع، فلا يمكن وصف الوديعة النظامية ب المال المملوك الملكية التامة الموجبة للزكاة فيه. فوفقاً للائحة التنفيذية لنظام شركات التأمين فإنه لا تتمتع شركات التأمين بحق التصرف بمبلغ الوديعة النظامية بالإضافة إلى أن عوائد الوديعة لا تعود لشركات التأمين وإنما لمؤسسة النقد العربي السعودي، وبالتالي لا يجوز منطقياً أن تأخذ الدولة عوائد هذه الوديعة ثم تفرض عليها زكاة، كما بين المكلف بأنه من الناحية التطبيقية فإن الوديعة النظامية أوجب في الجسم من الوعاء الزكوي من الأصول الثابتة، فالأصول الثابتة تستخدم في النشاط وينتفع بها لزاكورة المهنة ومع ذلك لا تجب فيها الزكاة فتحسم قيمتها الصافية من الوعاء الزكوي إضافة إلى حسم الاستهلاك السنوي من الربح المعدل. أما الوديعة النظامية فهي أموال نقدية اقتطعت جزئياً من رأس المال ولا يستفاد بها بأي وسيلة ولا ينتفع بها أحداً، وبذلك فهي أوجب في الجسم من الوعاء الزكوي من الأصول الثابتة. عليه يطلب المكلف إلغاء إجراء الهيئة واعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي عن الأعوام محل الخلاف. أما ما يتعلق باستئناف المكلف على بند (هامش الملاعة)، فيوضح المكلف بأن هامش الملاعة يعتبر في حكم الأموال محددة الغرض التي تأخذ حكم أدوات الحرفة أو عروض القنية وبذلك ينطبق بشأن هامش الملاعة ما جاء بالفتوى رقم (١٢٢٥٦) حول الأموال التي لا يمكن التصرف بها، حيث أشارت الفتوى: (إذا كنتم ممنوعين من التصرف فلا زكاة عليكم فيها حتى تملكونها التصرف فيها، وبعد ذلك تجنب الزكاة مستقبلاً إذا حال عليها الحول من حين بدء التمكن من التصرف فيها)، كما أشار المكلف إلى أن هامش الملاعة يعتبر في حكم المبلغ المحجوز الذي لا يجوز التصرف فيه، وأن العائد من هذه الاستثمارات يتم إضافته للوعاء الزكوي وبالتالي من الواجب حسم هذه الاستثمارات باعتبارها من قبيل الأصول طويلة الأجل، عليه يطلب المكلف إلغاء إجراء الهيئة و حسم هامش الملاعة من الوعاء الزكوي.



وفيما يتعلّق باستئناف المكلّف على بند (خسائر مرحلة معدلة)، يطلب المكلّف اعتماد الخسائر وفق ما تظاهره قوائمه المالية وليس طبقاً للريوط الصادرة من الهيئة. وفيما يتعلّق باستئناف المكلّف على بند (ضرائب الاستقطاع)، فيؤسّس المكلّف استئنافه بأنّ الهيئة قامّت باحتساب ضريبة الاستقطاع على إجمالي أقساط إعادة التأمين المعاد استنادها (الخارجية)، علماً أنّ الشركة قد قامّت بتسديد ضريبة الاستقطاع بواقع ٥٪ من المبالغ المدفوعة وفقاً للنظام الضريبي، كما قامّت بتسديد هذه المبالغ إلى الهيئة ضمن المواجه المحددة، ويطلب المكلّف عدم احتساب ضريبة الاستقطاع على إجمالي أقساط إعادة التأمين المعاد استنادها (الخارجية) واسترداد الضريبة المدفوعة، كون هذه المبالغ المدفوعة للغير تُدرج في قائمة دخل الشركة وتُخضع للزكاة والضريبة. وفيما يتعلّق باستئناف المكلّف على بند (الخطأ المادي) في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م، فيؤسّس المكلّف استئنافه بأنّ الهيئة قامّت باحتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م بواقع ٨٥١,١٤٢ ريال، في حين أنّ الرقم الصحيح هو ٥٨١,١٤٢ ريال، بفارق قدره ٢٧٠,٠٠٠ ريال، بالإضافة، ويطلب المكلّف تعديل الربط واسترداد أو تسوية الفرق المحسوب بالإضافة.

كمالاً يلقى القرار قبولاً لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدّمت باستئنافها على القرار المعارض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنّت ما ملخصه الآتي:

وفيما يتعلّق باستئناف الهيئة على بند (تأييد المكلّف على بند معاملات ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م)،أوضحت الهيئة بأنّها قامّت بإضافة رصيده بند معاملات أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م بمبلغ (٢,٥٦٠,٠٠٠) ريال، وأنّ المكلّف اعترض على إجمالي المبلغ دون الدخول في التفصيل، إذ إنّ مبلغ (٣١٥,٠٠٠) ريال الذي أشار إليه المكلّف، صرّح عنه في إقراره المقدم للهيئة، وأما المبلغ المضاف من قبل الهيئة وقدره (٢,٢٤٥,٠٠٠) ريال فقد تبيّن من الإيضاح رقم (١٠) للقواعد المالية للشركة أنّ المبلغ دفع مقابل موجودات تم شراؤها نيابة عن الشركة من قبل شركة ... (منتبطة بحرينية) وحيث إنّ هذه الموجودات تخصّم من الوعاء الزكوي فيجب إضافة مصادر تمويلها وذلك طبقاً للفتاوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ إجابة السؤال الثاني المتضمن إضافة جميع الأموال المستفادة من الغير للوعاء حيث تعالج زكويّاً خصوصاً من عدمه حسبما آلت إليه. كما أوضحت الهيئة بأنّ اللجنة الابتدائية لم تستند في قرارها إلى حقائق وأدلة ملموسة تؤيد بها وجهة نظر المكلّف فلم توضح ما الذي ثبت لها، بل أنّ الإيضاح رقم (١٠) للقواعد المالية يؤيد الإجراء الذي قامّت به الهيئة، وبالتالي لا نسلّم بما ذكرته اللجنة في حيثيات قرارها وذلك لمخالفته لما ورد في القوائم المالية.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بتاريخ ١٤٤٢/٠٤/١٠هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٥م، مذكرة تجيب فيها عن استئناف المكلّف بخصوص البند محل الاستئناف، وفيما يتعلّق ببند (رأس المال المدفوع للعامين ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م)، أجابـتـ الهيئةـ بأنـهاـ قـامـتـ بـإـجـراءـ فـحـصـ مـيـدانـيـ لـحـسـابـاتـ الشـرـكـةـ،ـ وبـالـاطـلاـعـ عـلـىـ عـقـدـ تـأـسـيـسـ الشـرـكـةـ المـوـقـعـ،ـ يـعـتـبرـ تـارـيخـ تـوـثـيقـ الـعـقـدـ مـنـ كـاتـبـ الـعـدـلـ هوـ تـارـيخـ مـيـلـادـ الشـرـكـةـ وـاـكتـسـابـهاـ الشـخـصـيـةـ الـاعـتـبارـيـةـ،ـ وـحـيـثـ إـنـ تـوـثـيقـ الـعـقـدـ لـدـىـ كـاتـبـ الـعـدـلـ لـاـ يـتـمـ إـلـاـ بـعـدـ إـيـدـاعـ رـأـسـ الـمـالـ الـمـحـدـدـ،ـ وـسـوـاءـ اـعـتـمـدـنـاـ عـلـىـ تـارـيخـ إـيـدـاعـ الـمـالـ أـوـ تـارـيخـ تـوـثـيقـ الـعـقـدـ،ـ فـإـنـهـ قـدـ تـمـ حـوـلـانـ الـحـوـلـ عـلـىـ رـأـسـ الـمـالـ،ـ وـعـلـيـهـ تـمـمـسـكـ الـهـيـةـ بـصـحـةـ إـجـرـائـهــ.ـ وـفـيـماـ يـتـعـلـقـ بـبـنـدـ (ـالـاسـتـثـمـارـاتـ لـلـأـعـوـامـ مـنـ ٢٠٠٨ـ مـ حـتـىـ ٢٠١١ـ مـ)،ـ أـجـابـتـ الـهـيـةـ بـأـنـهاـ لـمـ تـقـمـ بـحـسـمـ الـاسـتـثـمـارـاتـ،ـ حـيـثـ تـبـيـنـ أـنـ طـبـيـعـةـ تـمـمـلـ فـيـ صـكـوكـ وـصـنـدـوقـ عـقـارـيـ وـمـحـفـظـةـ أـسـهـمـ،ـ وـحـيـثـ إـنـ هـذـهـ الـاسـتـثـمـارـاتـ بـطـبـيـعـتـهـ الـمـذـكـورـةـ تـعـتـبرـ اـسـتـثـمـارـ مـتـداـولـ لـاـ يـحـوزـ حـسـمـهـ مـنـ وـعـاءـ الـزـكـاةـ،ـ كـمـاـ أـنـ مـدـةـ الـاقـتنـاءـ لـسـتـ الـمـعـيـارـ الـوحـيدـ لـاـعـتـباـرـ الـأـصـلـ عـرـضـ قـنـيـةـ،ـ فـضـلـاـ عـنـ ذـلـكـ إـنـ هـذـهـ الـاسـتـثـمـارـاتـ لـمـ تـخـضـعـ لـدـىـ الـجـهـةـ الـمـسـتـمـرـ فـهـاـ،ـ وـعـلـيـهـ يـجـبـ تـزـكـيـتـهـ لـدـىـ الـجـهـةـ الـمـسـتـمـرـةــ.



وفيما يتعلّق ببند (الوديعة النظامية الممحوّزة وفقاً لنظام ولاحة شركات التأمين)، أجبت الهيئة بأنّه تم إضافة هذا البند للوعاء الزكوي باعتبار أنه من قبيل المال المرهون الذي يجب فيه الرّكّاة، حيث إن هذه الوديعة تعتبر من متطلبات ممارسة النشاط، وهي مال مرهون لم تنتقل ملكيّته، واستدلت الهيئة على صحة قرارها بالمادة (٤) من لائحة جبائية الزكاة، والتي نصت على أنه (لا تحسم الودائع النظامية للبنوك وشركات التأمين لدى مؤسسة النقد العربي السعودي وأي ودائع نظامية تتطلّبها أنشطة أخرى من الوعاء الزكوي). أما ما يتعلّق ببند (هامش الملاعة)، أجبت الهيئة بأن رأس المال هو الأصل في وجوب الزكاة على المنشأة بناء على القواعد العامة للجباية وما صدر بهذا الخصوص من فتاوى شرعية وكذلك أنظمة جبائية زكاة عروض التجارة والقرار الوزاري رقم (٣٩٣) بتاريخ ١٤٣٠/٠٨/٦هـ، والتعيميم رقم (٢/١٤٤٣) والمادة رقم (٤) من لائحة جبائية الزكاة، أما بالنسبة للقول بأن يد الشركة مغلولة عنه فهو قول غير صحيح فالأمر لا يتعدى كون مؤسسة النقد العربي السعودي حددت لهذه الشركات قنوات وأدوات استثمارية معينة بغرض حفظ حقوق المساهمين وبناء احتياطيات لدعم مركز الشركة المالي وتحقيق هامش الملاعة المطلوب وفقاً لنظام التأمين التعاوني بالملكة ولائحته التنفيذية، كما أن هامش الملاعة لا يعني رأس المال فقط بل أنه أحد عناصر ثلاثة حدتها المادة رقم (٦٦) من اللائحة المذكورة، لذا تتمسك الهيئة بصحّة وسلامة إجراءها. أما ما يتعلّق ببند (خسائر مرحلة معدلة)، أجبت الهيئة بأن ما قبلته للشركة من خسائر مرحلة معدلة حسب الربط عليه هي بموجب الأنظمة والتعليمات التي تحكم الحالة والمطبقة على جميع المكلفين، وهي التعيميم رقم (٣/١٤٨) بتاريخ ١٤٠٨/٠٨هـ والتعيميم رقم (١/١٢٢) بتاريخ ١٤١٤/٠٨هـ والتعيميم رقم (١/٩٢) بتاريخ ١٤١٨/٠٧هـ، والتي تضمنّت أن الخسائر التي تحسم من الوعاء هي الخسائر المرحلة طبقاً لريوط الهيئة بعد إضافة المخصصات والاحتياطيات إليها والتي سبق إضافتها لنتيجة الأعمال في الأعوام السابقة ولقد أكدت على ذلك المادة (٤) البند (٢) من لائحة جبائية الزكاة والتي نصت على (يحسم من الوعاء الزكوي الآتي .... صافي الخسارة المرحلة المرحلة طبقاً لريوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطيات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها)، لذا تتمسك الهيئة بصحّة وسلامة إجراءها. أما ما يتعلّق ببند (ضرائب الاستقطاع)، فتسند الهيئة على صحة إجراءها بما ورد في الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمعدلة بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ، والتي نصت على (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:

%٥	إيجار خدمات فنية أو استشارية، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، خدمات اتصالات هاتفية دولية، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة التأمين
----	---

والفقرة (٨) التي نصت على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسبة المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الجسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام). أما ما يتعلّق ببند (الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م)، أجبت الهيئة هذا البند لم يكن محلّ للاعتراف وبعد طلباً جديداً من المدعي، وعليه تطلب عدم قبول طلب المدعي على هذا البند.

وفي يوم الخميس ١٤٤٢/٠٨/٢٦هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٨م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، وقررت الدائرة فتح باب الترافع الإلكتروني لمدة (١٠) أيام، وتبدأ تلك المدة بعد خمسة أيام من وقت تبليغ الأطراف بقرار الدائرة، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة من طرف الاستئناف.



وفي يوم الخميس ٢٤/٥/٢٠٢١ هـ الموافق ٦١٤٤٢/٠٩، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وحيث إنه بشأن عدم حسم الاستثمارات وفقاً للقواعد المالية للشركة وحيث أفاد المكلف أن جزءاً من الاستثمارات محل النزاع مستثمرة في شركات محلية، وعليه تطلب الدائرة من المكلف معلومات تفصيلية بخصوص الاستثمار في الشركات المحلية لكل سنة من سنوات الخلاف مؤيدة بالقواعد المالية ومتضمنة تاريخ اقتنائها وتاريخ بيعها إن وجد. وأما بخصوص بند هامش الملاعة، فتطلب الدائرة من المكلف تحديد مبلغ الاستثمار في أسهم شركات محلية ضمن هامش الملاعة في الشركات المحلية لكل سنة من سنوات الخلاف، مؤيدة بالقواعد المالية ومتضمنة تاريخ اقتنائها وتاريخ بيعها إن وجد، على أن تقدم المستندات من خلال البوابة الإلكترونية خلال مدة (٣٠) يوماً من تاريخه.

وفي يوم الثلاثاء ١٥/٦/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/٢٧، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلباً لاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجراءات.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في أن المكلف يرى عدم إخضاع رأس المال المدفوع للزكاة لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م، وذلك أن الأموال التي تم تأسيس الشركة بها هي في أصلها ملك للمستثمرين، وأن الشركة لا يمكن لها تملكها والتصرف بها لغاية أنشطتها إلا بعد اكتمال إجراءات التأسيس، في حين ترى الهيئة أن الزكاة تجب على المبالغ المودعة كرأس مال للشركة؛ لأنها خرجت من ذمة المالكين الأصليين لها، وأصبحت في ذمة الشركة وملكيتها باعتبار أن الشركة قد اكتسبت وجودها النظامي بعد كتابة عقدها وتوثيقه. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث إنه بعد التأمل فيما كانت عليه أحكام نظام الشركات بخصوص ما قررته قواعد ذلك النظام من أن الوجود النظامي المكتمل للشركة لا يكون إلا بعد اكتمال إجراءات التأسيس وقيدها في السجل التجاري، وحيث إن الشركة باعتبارها شخصاً مكلفاً ستحقق التزاماتها في مواجهة الهيئة بعد اكتمال وجودها النظامي، وحيث إن استقرار ملك الشركة على الأموال التي تؤول إلى ذمتها ليتحقق الملك التام لها لا يكون إلا بعد الفراغ من إجراءات التأسيس للشركة واكتمال نشأتها على الوجه الذي يقتضيه النظام، وحيث إن كتابة عقد التأسيس وتوثيقه على نحو ما تدعى به الهيئة لا يكفي لوحده ثبوت قيام الشركة واستقلالها بنفسها، وإنما هو إجراء من ضمن إجراءات أخرى يستلزمها النظام لاكتساب الشركة الوجود النظامي الكامل لها، الذي يسمح تحققه على نحو ما يستلزمها النظام بمباشرة نشاطها والتصرف في أموالها، وحيث إن واقع الخلاف بشأن الزكاة على تلك الأموال فيما بين الهيئة والشركة المكلفة مرتبط في مدى أحقيبة جبایة الزكاة عن تلك الأموال من الشركة في وقت لم يكن للشركة وجود مكتمل ولا سلطة لها على تلك الأموال في الأعوام محل النزاع، وحيث إن أمر أداء



الزكاة عن تلك الأموال في تلك الأعوام منوط بالمالكين لها وهم المستثمرون الذين قاموا بتأسيس الشركة ومدى تحقق وجوب الزكاة فيها بالنسبة لهم، وحيث إن الشركة لا شأن لها بتوجب فرض الزكاة عليها في أموال لم يكن تحقق الملك فيها ظاهراً وتاماً مستقراً، بالنظر إلى عدم اكتمال إجراءات تأسيسها على النحو السابق بيانه، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة بالأغلبية إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به والحكم باستبعاد مبالغ رأس المال المدفوع والمودع عند تأسيس الشركة من وعاء الزكوي عن العامين ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم الاستثمارات وفقاً للقواعد المالية للشركة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد حسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي؛ كونها تُعد لغرض القنية، في حين ترى الهيئة أن هذه الاستثمارات غير جائزة الجسم؛ كونها استثمارات تمثل في صكوك وصناديق عقاري ومحفظة أسهم. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث طلبت الدائرة من المكلف معلومات تفصيلية بخصوص الاستثمار في تلك الشركات، وحيث لم يرد من المكلف جواب على طلب الدائرة يثبت به دعواه، وحيث استندت الهيئة في إجرائها على الإيضاحات في القوائم المالية المدققة وتبين لها أن تلك الاستثمارات عبارة عن صكوك وصناديق عقاري ومحفظة أسهم، ولم يتبين أن من ضمنها مساهمات مباشرة في شركات سعودية مسجلة لدى الهيئة، وحيث لم يقدم المكلف ما يمكن معه العدول عما أكدته الهيئة استناداً إلى القوائم المالية المدققة للمكلف، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقاً لنظام ولاية شركات التأمين)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي؛ كونها مبالغ محجوزة لدى مؤسسة النقد ولا يحق للشركة التصرف بها بأي شكل من الأشكال، في حين ترى الهيئة عدم حسم هذه الوديعة؛ كونها من قبيل المال المرهون الذي يجب فيه الزكاة حيث إنها تعتبر من متطلبات ممارسة النشاط. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث إن ما استقر عليه القضاء الاستئنافي قد قضى بتكييف حقيقة الوديعة النظامية على أساس أنها من جنس الضمانات التي تطلبها الجهة الرسمية المشرفة على النشاط بمقابل حقوق العملاء، وهي كذلك تعد التزاماً إجبارياً غير طوعي، وبالتالي يكون من المتعين استنتاج أن الشركة لا يكون لها التصرف بمبالغ الوديعة إلا عند تصفية الشركة؛ وذلك لأن يد ملكها مغلولة عن المال الذي تم احتجازه لدى الجهة المشرفة على نشاط الشركة فأصبح مالاً محتجزاً بأمر تلك الجهة، باعتبار أن ذلك الأمر من لوازم وضرورات إصدار الترخيص ب المباشرة النشاط، وحيث جاءت الأحكام التنظيمية الخاصة بتنظيم نشاط التأمين التعاوني على أن الجهة الإشرافية المنظمة لذلك النشاط والمقررة لاحتياز مبالغ من رأس المال، هي التي تكون حائزة لما ينتج من عوائد على تلك الأموال المدفوعة إليها؛ فإن ذلك كله يتعمّن معه النظر إلى عدم توجب إضافة مبلغ الوديعة النظامية إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وعليه قررت الدائرة قبول استئناف المكلف ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (هامش الملاعة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم هامش الملاعة من الوعاء الزكوي، كونه في حكم المال المحجوز الذي لا يجوز التصرف فيه، في حين ترى الهيئة أن رأس المال هو الأصل في وجوب الزكاة على المنشأة بناءً على القواعد العامة للجباية وما صدر بهذا الخصوص من فتاوى شرعية وكذلك أنظمة جبائية زكاة عروض التجارة والتعاميم التفسيرية، أما ما ذكره المكلف بأن يد الشركة مغلولة عنه فهو قول غير صحيح فالامر لا يتعدى كون مؤسسة النقد العربي السعودي حددت لهذه الشركات قنوات وأدوات



استثمارية معينة بغرض حفظ حقوق المساهمين. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث إن هامش الملاعة متطلب قانوني للمحافظة على استثمارات مالية لمواجهة التزامات الشركة المستقبلية، فيتم التعامل معه زكيًّا بحسب الأصول المكونة له من حيث كونها استثمارات في حقوق ملكية شركات أخرى معدة للايجار أو الاحتفاظ بها، أو من حيث كونها أدوات دين، وحيث طلبت الدائرة من المكلف تحديد مبلغ الاستثمار في أسهم شركات محلية ضمن هامش الملاعة وتاريخ اقتناها وبيعها، ولم يرد من المكلف جواب عما طلب منه يثبت ويؤيد دعواه، وحيث ثبت لدى الدائرة أن مكونات هامش الملاعة تتمثل في ودائع لدى بنوك محلية فإنها تخضع للزكاة بحسب طبيعتها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدر هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مرحلة معدلة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد الخسائر وفق ما تظهره قوائمها المالية، في حين ترى الهيئة أن الخسائر التي تحسّم من الوعاء هي الخسائر المرحلة طبقًا للريبوط الصادرة من الهيئة. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث نصت المادة (١٨٨) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٣٥/٢٢١) بتاريخ (١٤٣٥/٠١/٢٢) على أنه: (يحصل الاعتراض بطلب الاستئناف أو التدقيق، بمذكرة تودع لدى إدارة المحكمة التي أصدرت الحكم، مشتملة على بيان الحكم المعترض عليه، ورقمه، وتاريخه، والأسباب التي يُبَيِّنُ عليها الاعتراض، ...)، وحيث إن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن مسبباً، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدر هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ضرائب الاستقطاع)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب ضريبة الاستقطاع على إجمالي أقساط إعادة التأمين المعاد إسنادها (الخارجية) واسترداد الضريبة المدفوعة، كون هذه المبالغ المدفوعة للغير تُدرج في قائمة دخل الشركة وتخضع للزكاة والضريبة مما ينتج عنها ازدواجية، في حين ترى الهيئة أن المكلف يعترض على إخضاع إجمالي قيمة الأقساط المتخلّى عن مخاطرها لصالح الشركات غير المقيمة والتي تظهر في قائمة الدخل كتكلفة مباشرة على النشاط، ويطلب إخضاع صافي المستحق لهم فقط من قيمة أقساط إعادة التأمين المتنازل عنها لصالح الشركات غير المقيمة حيث يقوم بالتسوية بين المستحق لمزيد التأمين من مبالغ دائنة "قيمة بوالص" مستلمة وما تدفعه الشركة المقيمة من تعويضات لهذه البواص نياحة عن غير المقيم. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث إنه من المتقرر نظاماً فرض ضريبة الاستقطاع على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم حسب النسب المحددة نظاماً استناداً إلى الفقرة رقم (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ (١٤٢٥/٦/١١) هـ، فقد نصت على أنه: "يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين .%٥". وكما نصت الفقرة رقم (٨) من ذات المادة المشار إليها أعلاه على أنه: "تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبولي أو جزء منه كمصاروف جائز الجسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق



لنفاذ النظام" ، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م) ، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف تعديل الربط واسترداد أو تسوية الفرق المحسوب بالزيادة لضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة أن البند المستأنف عليه لم يكن محلًا للاعتراض ويعد طلباً جديداً من المكلف. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث أكد المكلف وجود خطأ مادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م، وحيث إن الأخطاء المادية في حال ثبوتها لا تعد من حيث الأصل نزاعاً موضوعياً يعترض عليه أمام القضاء، وعليه فيحق للمكلف الرجوع إلى الهيئة بتصحيح الأخطاء المشار إليها في استئنافه، وحيث لم يرد موضوع اعتراضه في الاعتراض الأساسي أمام اللجنة الابتدائية، ومن ثم لا تختص الدائرة الاستئنافية للنظر فيه موضوعاً، مما يتقرر معه صرف النظر عن نظر موضوع هذا الاعتراض.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تأييد المكلف على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في اعتراض الهيئة على تأييد المكلف في اعتراضه على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م، وأن اللجنة الابتدائية لم تستند في قرارها إلى حقائق وأدلة ملموسة تؤيد بها وجهة نظر المكلف فلم توضح ما الذي ثبت لها، بل إن الإيضاح رقم (١٠) للقواعد المالية يؤيد الإجراء الذي قامت به الهيئة. وبتأمل الدائرة محل النزاع، وحيث لم تثبت الهيئة وجود المبلغ محل الخلاف ضمن الالتزامات في قائمة المركز المالي، ولم تثبت حولان الحول على ذلك المبلغ، ولم تثبت ارتباطه بأصل معين محسوم من الوعاء، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك والتعقيب في ضوء ما قدمته الهيئة من دفع بخصوص هذا البند، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بخصوص هذا البند.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من شركة ...، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك على قرار لجنة الاعتراض الضريبية الابتدائية الثانية في مدينة الرياض رقم (٣٥) لعام ١٤٣٧هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف بالأغلبية بشأن بند (رأس المال المدفوع لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - رفض استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم الاستثمارات وفقاً للقواعد المالية للشركة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣ - قبول استئناف المكلف، بشأن بند (الوديعة النظامية المحجوزة وفقاً لنظام ولائحة شركات التأمين)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤ - رفض استئناف المكلف بشأن بند (هامش الملاعة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٥- رفض استئناف المكلف بشأن بند (خسائر مرحلة معدلة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- رفض استئناف المكلف بشأن بند (ضرائب الاستقطاع)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- صرف النظر عن استئناف المكلف بشأن بند (الخطأ المادي في احتساب فروق الاستقطاع عن عام ٢٠١١م)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٨- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (تأييد المكلف على بند معاملات مع أطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٨م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٣٦)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٦٦٣-٢)

المجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٨٨

العبرة في نتيجة جوهر الالتزام وما يرتبه من انشغال ذمة المدين بالدين، فيتعين عليه زكاتها فيما كان لها من رصيد في نهاية الحول، والدائن يكون دينه حًقا في ذمة مدینه فيكون مالاً مملوًكاً له في الذمة.

المبدأ رقم ١٨٩

الشأن في التعامل مع المخصصات الخاصة بتذاكر السفر وغيرها من المخصصات أنها نفقات ومصروفات احتمالية، وبالتالي يتبع إضافة الفرق بين رصيد المخصص أول العام وأخره باعتبار أن ذلك الفرق هو الذي قد تم صرفه وخرج من مال الشركة بعد إنفاقه فيما خصص له.

المبدأ رقم ١٩٠

إذا كان نشاط المكلف لا يقوم على المتاجرة والبيع واشترت الشركة أشياء تخص نشاطها، فإنه لا يكون من عروض التجارة ولا يدخل في الوعاء الزكوي ما لم ترد بینة معتبرة تثبت الاتجار بها.

المبدأ رقم ١٩١

المال المتبع به للمؤسسات الخيرية غير المعتمدة ولم يحل عليه الحول يعتبر خارجاً من ذمة المكلف ولا تجب فيه الزكاة.

الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء ٠٥/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٣/١٢/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة



والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٣/٢٦ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٣) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٩٦٣) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتى:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٦ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- المطلوب إلى جهات ذات علاقة:
- ٤٠٠ م، تأييد الهيئة في إضافة رصيد أول المدة بالإضافة إلى قيمة الأراضي البالغة (٣٠٠,٦٨٨,٢١) ريالاً، إلى وعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٢٠٠٥ م، تأييد الهيئة في إضافة رصيد أول المدة بالإضافة إلى قيمة الأراضي البالغة (٨٥,٠٠٠,٠٠٠) ريالاً، إلى وعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ٢٠٠٦ م، تأييد الهيئة في إضافة رصيد آخر المدة إلى وعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- جاري الشراكاء: تأييد المكلف ومطالبته في عدم إضافة الحركة الدائنة البالغة (٠٠٠,٠٠٠,٢٠٠) ريالاً، لعام ٢٠٠٦ م، إلى وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.
- الدفعات المقدمة من العملاء (شركات ...): تأييد المكلف في مطالبته بعدم إضافة أرصدة الدفعات المقدمة من العملاء للأعوام من ٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٦ م إلى وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.
- مقبوضات مقدمة مستلمة من بعض عملاء الشركة: تأييد الهيئة في إضافة أرصدة هذا البند للأعوام من ٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٦ م إلى وعاء المكلف الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.
- تذاكر السفر والإجازات للأعوام من ٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٦ م: تأييد الهيئة في إضافة هذا البند إلى وعاء الزكوي للمكلف للأعوام محل الخلاف وفقاً لحيثيات القرار.
- التكاليف المرسلة والأعمال تحت التنفيذ والأراضي:
- عام ٢٠٠٤ م: تأييد المكلف في قبول مبلغ (٤٩٥,٤٢٦,٢١٦) ريالاً كمصروف جائز الجسم من وعائه الزكوي من أصل مبلغ (٢٩٨,٤٢٤,٢٦) ريالاً، وفقاً لحيثيات القرار.
- عام ٢٠٠٥ م: تأييد المكلف في قبول مبلغ (٧٢٢,١٧٢,١٨٥,٧) ريالاً، كمصروف جائز الجسم من وعائه الزكوي من أصل مبلغ (٩١١,٥٤٧,٩٤) ريالاً، وفقاً لحيثيات القرار.
- عام ٢٠٠٦ م: تأييد المكلف في قبول مبلغ (٩١٤,٩٠٠,٨) ريالاً، كمصروف جائز الجسم من وعائه الزكوي من أصل مبلغ (٤٧٥,٤٧٣,٥٦٢,١٠٧) ريالاً، وفقاً لحيثيات القرار.
- تعديلات على الأرباح تشمل:

١/٧ - مخصص تعويض ترك الخدمة:



- عام ٢٠٠٥ م: تأييد الهيئة في إضافة هذا البند إلى وعاء المكلف الزكي وفقاً لحيثيات القرار.
- عام ٢٠٠٦ م: تأييد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بجسم هذا البند من وعائه الزكي وفقاً لحيثيات القرار.
- ٤/٧- مخصص مطلوبات غير متداولة: تأييد الهيئة في معالجتها لهذا البند للأعوام من ٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٦ م وفقاً لحيثيات القرار.
- ٥/٧- تذاكر سفر العاملين:

  - عام ٢٠٠٤ م: ترى اللجنة إضافة مبلغ (٣٠,٧٥٠) ريالاً فقط إلى صافي ربح العام بدون إضافة أي مبلغ إلى الوعاء بعد ذلك، وفقاً لحيثيات القرار.
  - عام ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م: عدم تأييد المكلف فيما يدعوه حول هذا البند لهذين العامين وفقاً لحيثيات القرار.

- ٦/٧- مكافأة الإدارة لعام ٢٠٠٤ م: يتم اعتماد مكافأة الإدارة للشريك بمبلغ (٤٥,٠٠٠) ريالاً شهرياً كمصروف جائز الجسم من وعاء المكلف الزكي وفقاً لحيثيات القرار.
- ٧/٧- علاوات لعام ٢٠٠٦ م: تأييد المكلف في مطالبته بعدم إضافة هذا البند إلى وعائه الزكي وفقاً لحيثيات القرار.
- ٨/٧- مكافأة ومتاعاً ومنافع أخرى للعاملين لعامي ٢٠٠٤ م و ٢٠٠٥ م: تأييد الهيئة في عدم قبول هذا البند كمصروف جائز الجسم من وعاء المكلف الزكي وفقاً لحيثيات القرار.
- ٩/٧- تبرعات لعام ٢٠٠٤ م: تأييد الهيئة في إضافة مبلغ (٦٥٦,٦٨٥) ريالاً، إلى الوعاء الزكي للمكلف وليس (١,٣١٣,٣٧٠) ريالاً، وفقاً لحيثيات القرار.
- ١٠/٧- مصاريف سفر وترفيه للأعوام من ٢٠٠٦ م إلى ٢٠٠٦ م: انتهاء الخلاف بين الطرفين لموافقة الهيئة على اعتراض المكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ١١/٧- استشارات قانونية لعام ٢٠٠٦ م: انتهاء الخلاف بين الطرفين لموافقة الهيئة على اعتراض المكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- ١٢/٧- مشتريات خارجية لعام ٢٠٠٦ م: إضافة مبلغ (١,٤٢٤,٢١٦) ريالاً إلى صافي ربح العام، وليس كامل قيمة المشتريات الخارجية، وفقاً لحيثيات القرار.
- ١٣/٧- عمالة مؤقتة لعامي ٢٠٠٤ م و ٢٠٠٥ م: تأييد الهيئة في معالجتها لهذا البند للعامين محل الخلاف وفقاً لحيثيات القرار.
- ١٤/٧- تأمين خيانة وحوادث شخصية لعام ٢٠٠٦ م: تأييد الهيئة في إضافة قيمة هذا البند إلى وعاء المكلف الزكي، وفقاً لحيثيات القرار.
- ١٥/٧- مصاريف أخرى لعامي ٢٠٠٤ م و ٢٠٠٦ م: انتهاء الخلاف بين الطرفين لموافقة الهيئة على اعتراض المكلف، وفقاً لحيثيات القرار.



٤/١- تكالفة بيع معدات غير معتمدة لعام ٢٠٠٤م: تأييد الهيئة في إضافة قيمة هذا البند إلى وعاء المكلف الزكي، وفقاً لحيثيات القرار.

-٨- خطأ مادي: انتهاء الخلاف بين الطرفين على هذا البند لموافقة الهيئة على تصحيح الخطأ المادي، وفقاً لحيثيات القرار. وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة...) في بعض بنوده، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

-١- (بند المطلوب إلى جهات ذات علاقة): تستأنف الشركة على ما افترضته الهيئة من أن الرصيد المطلوب لشركة ... المحدودة، والظاهر ضمن أرصدة المطلوب إلى جهات ذات علاقة هو بمثابة حساب جاري الشريك حال عليه الحول وقامت بضمه لوعاء الزكي. وتوضح الشركة بأن هذه الأرصدة الدائنة ليست لشريك، وإنما نتجت عن التعاملات المالية الاعتبادية التي تمت مع الشركة المذكورة، وكما أن هذه الأرصدة ظهرت ضمن القوائم المالية لشركة ... المحدودة كأرصدة مدينة مطلوبة من جهات ذات علاقة وخضعت للزكاة عن نفس السنوات، ولم تحسس من الوعاء الزكي؛ وبالتالي فإن إضافتها لوعاء الزكي للشركة يؤدي إلى ثني للزكاة. كما أن تلك الأرصدة لا تعتبر قروضاً طويلة أو قصيرة في أجلها، ومعاملتها زكويّاً على ذلك الأساس.

-٢- (بند مقوضات مقدمة مستلمة من بعض عملاء الشركة): تستأنف الشركة على ما قامت به الهيئة من إضافة الدفعات المقدمة من عملاء الشركة لوعاء الزكي، وذلك بالقول بأنه لا يجوز إخضاعها للزكاة؛ لأن تلك المبالغ ليست مملوكة للشركة أو قروضاً مقدمة للشركة من الغير، كما أن الشركة ملزمة بأن تعدها إلى أصحابها كاملة في حال عدم تحقيق الغرض من تقديمها.

-٣- (بند الإجازات): تستأنف الشركة على إضافة رصيد مبالغ الإجازات المستحقة للموظفين؛ وذلك لأنها مسجلة في حسابات الشركة طبقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، وهي ليست من قبيل المخصصات، وأن الرصيد القائم منها في نهاية السنة هو بمثابة مصاريف مستحقة تصرف عادةً خلال العام اللاحق؛ وبالتالي فإنه لا يجوز إضافة الرصيد المستحق في آخر العام إلى الوعاء الزكي.

-٤- (بند التكاليف الرأسمالية والأعمال تحت التنفيذ والأراضي): توضح الشركة أن نشاطها الرئيس يتمثل في إنشاء وتشغيل الفنادق وإدارتها، بالإضافة إلى شراء الأراضي وتطويرها، ونظراً لأن المشاريع يتطلب إكمالها عدد من السنوات؛ فإنه يتم تمويل المصروفات الرأسمالية بتحميلها على تكالفة المشروع كأعمال رأسمالية تحت التنفيذ، وهذا ما تقتضيه الأصول المحاسبية، فجميع المصروفات حقيقة وفعالية ولا يجوز إهدارها وعدم قبولها دون مبرر لرفضها، خصوصاً أن تعليمات الهيئة تقضي بحسب تكاليف الأعمال الرأسمالية وما يتعلق بها من الوعاء الزكي. كما أن حسابات الشركة يتم مراجعتها من محاسبين قانونيين مرخصين، وتم التأكد من قبليهم للمعالجة المحاسبية لتلك المصروفات، ولو كان الأمر غير ذلك لتم الإشارة إليه في تقاريرهم. وتطلب الشركة اعتبار إضافة قيمة الأرضي إلى التكاليف الرأسمالية، وفي حال عدم الموافقة على ذلك فإن الشركة توافق باعتبارها مصروفات إيرادية تحمل على دخل الفترة، بشرط تعديل الأرباح الدفترية في السنوات التي تلتها. كما أن اللجنة مصدرة القرار لم توضح ماهية الأصول المحاسبية التي لا تقر تحويل الأرضي بأي مصروفات قابلة للاستهلاك، علماً بأن معايير المحاسبة المعترف عليها (معيار الأصول الثابتة)، ينص على رسملة أية مصروفات على الأصل حتى يصبح جاهزاً للاستخدام.

-٥- (بند مخصص تعويض ترك الخدمة): تم إضافة مبلغ (١٦١,١٨٧) ريال لعام ٢٠٠٥م، لوعاء الزكي على الرغم من أنه لم يحمل على قائمة الدخل، وإنما تم تحويله جزءاً من المصروفات الرأسمالية. كما تم إضافة مبلغ (٧٥٥,٥٠٦) ريال،



- للوعاء الزكوي كإجازات مستحقة، وقد ورد في الاعتراض الأساسي للمكلف بالخطأ أن هذا المبلغ مخصص مكافأة ترك خدمة، وينطبق بشأنها نفس وجة نظر الشركة على بند الإجازات المستحقة.
- ٦- (بند تذاكر سفر العاملين): تعتبر تذاكر السفر من المصروفات الضرورية للنشاط، والواجبة الجسم من الوعاء الزكوي.
  - ٧- (بند مكافأة الإدارة): تستأنف الشركة على هذا البند، وتطلب حسم مكافأة الإدارة، على نحو ما قد جاء به الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بجدة رقم (٢/٨٣٧٢) لعام ١٤٣٤هـ، الذي قضى بموافقتة لاعتراض الشركة المكلفة.
  - ٨- (بند مكافآت ومزايا ومنافع أخرى للعاملين): تستأنف الشركة على هذا البند، وتطلب حسم مكافآت العاملين وحوافزهم، على نحو ما قد جاء به الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بجدة رقم (٢/٨٣٧٢) لعام ١٤٣٤هـ، الذي قضى بموافقتة لاعتراض الشركة المكلفة.
  - ٩- (بند التبرعات): تستأنف الشركة على هذا البند، وتطلب حسم التبرعات، على نحو ما قد جاء به الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بجدة رقم (٢/٨٣٧٢) لعام ١٤٣٤هـ، الذي قضى بموافقتة لاعتراض الشركة المكلفة.
  - ١٠- (بند مشتريات خارجية): تستأنف الشركة على ما قامت به اللجنة مصدرة القرار من احتساب هامش ربح بمقدار ١٠,٥٪ للمشتريات الخارجية؛ وذلك لأنه لا يوجد للشركة نشاط تجاري، وتم تقديم مستخرج من هيئة الجمارك يوضح أن ما تم استيراده يعتبر من قبيل احتياجات إنشاء الفندق ونشاط الشركة الإداري؛ أي أنها ليست لغرض البيع.
  - ١١- (بند عمالة مؤقتة): قامت الشركة بتقديم كافة المستندات المؤيدة لهذا البند، وقد قبلت الهيئة مبلغ (٤٣٩,٥٢٤) ريال لعام ٢٠٠٤م، ومبلغ (٤٧٨,٣٨٤) ريال لعام ٢٠٠٥م، ولم تقبل المبلغ المتبقى (٤٠٤,٨١٩) ريال لعام ٢٠٠٤م، ومبلغ (٤١٠,٣٣١) ريال لعام ٢٠٠٥م، على الرغم من قيام الشركة بتقديم كافة المستندات المؤيدة لهذا البند.
  - ١٢- (بند تأمين خيانة وحوادث): تستأنف الشركة على هذا البند؛ وذلك لأن التأمين من المصارييف الضرورية للنشاط في أي شركة، ولدى الشركة المستندات الثبوتية.
  - ١٣- (بند تكلفة بيع معدات): تستأنف الشركة على إدراج نتيجة بيع المعدات ضمن إيرادات الشركة، ولم تقبل الهيئة تكاليف بيعها؛ مما ينتفي معه مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف.
- وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاستئناف، فجاء ردتها بتاريخ ١٤٤٢/٠٤/٢٥هـ، وقد تبين للدائرة عند استعراض مجلمل إجابات الهيئة على لائحة الاستئناف بخصوص البنود التي تعلقت بها، أنها تأكيد لأقوالها و موقفها حيال البنود المستأنف عليها عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية.
- وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل فيها وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد النظر في مجلمل دفوع المستأنف على البنود السابق بيانها، وما كان عليه موقف الهيئة إزاءها عند نظر الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:



- ١ (بند المطلوب إلى جهات ذات علاقة): تستأنف الشركة على ما افترضته الهيئة من أن الرصيد المطلوب لشركة ... المحدودة، والظاهر ضمن أرصدة المطلوب إلى جهات ذات علاقة، هو بمثابة حساب جاري الشريك وقد حال عليه الحول فقامت بضمها للوعاء الزكوي. وتوضح الشركة بأن هذه الأرصدة الدائنة ليست لشريك، وإنما نتجت عن التعاملات المالية الاعتيادية التي تمت مع الشركة المذكورة، كما أن هذه الأرصدة ظهرت ضمن القوائم المالية لشركة ... المحدودة كأرصدة مدينة مطلوبة من جهات ذات علاقة وخضعت للزكاة عن السنوات نفسها، ولم تحسم من الوعاء الزكوي؛ وبالتالي فإن إضافتها للوعاء الزكوي للشركة يؤدي إلى ثني للزكاة. كما أنه لا يتعين النظر إلى تلك الأرصدة باعتبارها لا تعتبر قروضاً طويلة أو قصيرة في أجلها، ومعاملتها زكويًا على ذلك الأساس على نحو ما قضى به القرار الابتدائي، وحيث إنه لا تثريب على الدائنة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها، متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إبراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن المنازعية بخصوص ذلك البند محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثارة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجّهته الشركة من أسباب للنعي على القرار بالقول بأن هناك فرقاً بين المعاملات والتعاملات المالية الاعتيادية والديون التي تنشأ على أساس اتفاقيات قروض بين المقرض والمقترض، لأن العبرة في نتيجة جوهر الالتزام وما يرتبه من انشغال ذمة المدين بالدين لاستفاداته من أموال قدمت له أو بقيت لديه في ملكه، فيتعين عليه زكاتها فيما كان لها من رصيد في نهاية الحول، والدائن يكون دينه حفراً في ذمة مدينه فيكون ملولاً له في الذمة، وبالتالي لا يكون المال قد زكي مرتين على النحو الذي يدعوه المستأنف، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأن ذلك البند.

- ٢ (بند مقوضات مقدمة مستلمة من بعض عملاء الشركة): تستأنف الشركة على ما قامت به الهيئة من إضافة الدفعات المقدمة من عملاء الشركة للوعاء الزكوي، وذلك بالقول بأنه لا يجوز إخضاعها للزكاة؛ لأن تلك المبالغ ليست مملوكة للشركة أو قروضاً مقدمة للشركة من الغير، كما أن الشركة ملزمة بأن تعيدها إلى أصحابها كاملة في حال عدم تحقيق الغرض من تقديمها، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في سبب الاستئناف المقدم على البند محل النظر على نحو ما جاء في لائحة المستأنف، وبعد النظر كذلك فيما أقام القرار الابتدائي قضاءه لاحتساب أرصدة تلك المقوضات المستلمة من بعض عملاء الشركة ضمن الوعاء الزكوي لها، قد كان بعد أن تبين للجنة مصدرة القرار أن المستخرجات الخاصة بهذا الحساب والتي أضافتها الهيئة إلى وعاء المكلف تمثل أرصدة أول المدة التي حال عليها الحول لعدم وجود حركة مدينة على هذه الحسابات، وحيث لم يثبت المستأنف خروج تلك المبالغ من ذمتها بعد أدت إليه في الأعوام محل الخلاف ولم يثبت إفرادها بحسابات خاصة لا تختلط مع أمواله لكي لا يتم احتسابها مع ما تجب الزكاة عليه من أموال في نهاية الحول فإن ذلك كله يجعل ادعاء المستأنف بأن تلك المبالغ تعداد إلى العملاء كما يدعوه لا يتفق مع واقع معالجتها الزكوية السليمة باحتسابها ضمن أمواله من خلال ما تظهره أرصدة حساباتها في الأعوام محل الخلاف، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه.

- ٣ (بند الإجازات): تستأنف الشركة على إضافة رصيد مبالغ الإجازات المستحقة للموظفين؛ وذلك لأنها مسجلة في حسابات الشركة طبقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، وهي ليست من قبيل المخصصات، وأن الرصيد القائم منها في نهاية السنة هو بمثابة مصاريف مستحقة تصرف عادةً خلال العام اللاحق؛ وبالتالي فإنه لا يجوز إضافة الرصيد المستحق في آخر العام إلى الوعاء الزكوي، وحيث جاء رد الهيئة بخصوص هذا البند ضمن مذكرة الرد بالإحالـة على ما كان من موقف لها بخصوص هذا البند متمثلاً في وجوب احتساب رصيد تلك الإجازات المستحقة باعتبارها مبالغ معلقة للعاملين عن



إجازاتهم السنوية لحين تمتع الموظف بإجازته، في مبالغ لم تخرج من ذمة الشركة وباقية تحت تصرفها، وحيث إنه بعد نظر الدائرة فيما كان عليه موقف الشركة المكلفة وموقف الهيئة في التعامل الزكوي مع مبالغ ذلك البند في الأعوام محل الخلاف يتضح أن تلك المبالغ في واقعها لا تزال أموالاً لدى الشركة، بصرف النظر عن ادعاء الشركة بأنها مبالغ ستكون مطلوبة علماً ما دام أن تلك المبالغ قد وردت ضمن المصروفات المستحقة في قائمة المركز المالي، دون أن يثبت خروجها من ذمة الشركة في كل عام من الأعوام محل الخلاف، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه.

٤- (بند التكاليف الرأسمالية والأعمال تحت التنفيذ والأراضي): جاء استئناف الشركة بالتأكيد على أن نشاطها الرئيس يتمثل في إنشاء وتشغيل الفنادق وإدارتها، بالإضافة إلى شراء الأراضي وتطويرها، ونظرًا لأن المشاريع يتطلب إكمالها عدداً من السنوات؛ فإنه يتم تبويب المصروفات الرأسمالية بتحميلها على تكلفة المشروع كأعمال رأسمالية تحت التنفيذ، وهذا ما تقتضيه الأصول المحاسبية، فجميع المصروفات حقيقة وفعالية ولا يجوز إهارها وعدم قبولها دون مبرر لرفضها، خصوصاً أن تعليمات الهيئة تقضي بجسم تكاليف الأعمال الرأسمالية وما يتعلق بها من نوعية الزكوي. كما أن حسابات الشركة يتم مراجعتها من محاسبين قانونيين مرخصين، وتم التأكد من قبلهم للمعالجة المحاسبية لتلك المصروفات، ولو كان الأمر غير ذلك لتم الإشارة إليه في تقاريرهم. وتطلب الشركة اعتبار إضافة قيمة الأرضي إلى التكاليف الرأسمالية، وفي حال عدم الموافقة على ذلك فإن الشركة توافق باعتبارها مصروفات إيرادية تحمل على دخل الفترة، بشرط تعديل الأرباح المدورة الدفترية في السنوات التي تلتها. كما أن اللجنة مصدرة القرار -على نحو ما يدعى بها الشركة المكلفة- لم توضح ماهية الأصول المحاسبية التي لا تقر تحويل الأرضي بأي مصروفات قابلة للاستهلاك، علمًا بأن معايير المحاسبة المتعارف عليها (معيار الأصول الثابتة)، ينص على رسملة أية مصروفات على الأصل حتى يصبح جاهزًا للاستخدام، وحيث جاء رد الهيئة على استئناف المكلف بخصوص هذا البند قائماً على تأكيد صحة وسلامة ما انتهت إليه اللجنة الابتدائية مصدرة القرار، وأنها قامت بجسم التكاليف المرسمة لكل عام بالمبالغ التي جاء عليها القرار الابتدائي، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة للقرار الابتدائي، تبين أن الهيئة قامت بجسم بعض التكاليف المرسمة ثم قامت اللجنة مصدرة القرار بمراجعة مقدار مبالغ تلك التكاليف المرسمة، وحيث لم يظهر للدائرة الأساس الذي يبني عليه ذلك التقدير من قبل الهيئة واللجنة مصدرة القرار بعد ذلك، في ضوء أن حسابات الشركة قد تم مراجعتها من قبل المحاسب القانوني لحسابات الشركة والذي أكد عدالة توزيع المصروفات ومعالجتها المحاسبية وتبويبها بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية على نحو ما جاء في عرض وجهة نظر المكلف أمام اللجنة الابتدائية، وحيث لم يظهر للدائرة تحقيق اللجنة الابتدائية لما يدعى بها المكلف من سلامية تقديراته في ضوء ما تظهره القوائم المالية المقدمة منه، وحيث لم يتعرض القرار الابتدائي لمناقشة المكلف في ضوء ذلك، وحيث كان الأصل الأخذ بإقرار المكلف مالم تكن هناك من الدلائل والقرائن التي تشكيك في مصداقية حساباته المقدمة، وحيث لم يستقر في قناعة الدائرة ما يمكن معه العدول عن الأصل الذي يتبنته إقرار المكلف في ضوء حجم الاستثمارات وموقعها وطبيعتها والأرض المقامة فيها وتناسب مقدار تلك التكاليف المرسمة للمشروعات المرتبطة بها، فإن الدائرة خلصت إلى قبول استئناف المكلف، وتقرير احتساب التكاليف المرسمة والأعمال تحت التنفيذ والأراضي عن الأعوام محل الخلاف من واقع إقراره المقدم وما أظهرته القوائم المالية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه.

٥- (بند مخصص تعويض ترك الخدمة): يتمثل استئناف الشركة المكلفة على أن مبلغ (١٦١,١٨٧) ريال لعام ٢٠٠٥ م، للوعاء الزكوي لم يحمل على قائمة الدخل، وأن ما تم تحميله جزءاً من المصروفات الرأسمالية. كما تم إضافة مبلغ (٧٥٥,٥٠٦) ريال، للوعاء الزكوي كإجازات مستحقة، وقد ورد في الاعتراض الأساسي للمكلف بالخطأ أن هذا المبلغ مخصص مكافأة ترك خدمة، وينطبق بشأنها نفس وجهة نظر الشركة على بند الإجازات المستحقة، وحيث إنه بعد النظر فيما كان عليه موقف الشركة المكلفة وموقف الهيئة في التعامل الزكوي مع مبالغ ذلك البند في الأعوام محل الخلاف يتضح أن تلك



المبالغ في واقعها لا تزال أموالاً لدى الشركة بصرف النظر عن ادعاء الشركة بأنها مبالغ لم تحمل ضمن قائمة الدخل، ما دام أنه لم ينزع في عدم خروجها من ذمة الشركة في كل عام من الأعوام محل الخلاف، وبالتالي فإنها مالٌ موجود لديه ولم يخرج من ملكه؛ ففيتعين احتسابه ضمن الوعاء الزكوي له وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأن البند محل النظر.

-٦ (بند تذاكر سفر العاملين): تستأنف الشركة على هذا البند بالتأكيد على لزوم أن تعتبر تذاكر السفر من المصاريف الضرورية للنشاط، والواجبة الحسم من الوعاء الزكوي. وحيث جاء رد الهيئة على استئناف المكلف قائماً بالتأكيد على صحة ما قامت الهيئة به من إجراء في تعاملها مع مبالغ ذلك المخصص، وحيث إن الشأن في التعامل مع المخصصات الخاصة بتذاكر السفر وغيرها من المخصصات أنها نفقات ومصاريفات احتمالية، وبالتالي يتغير إضافة الفرق بين رصيد المخصص أول العام وأخره باعتبار أن ذلك الفرق هو الذي قد تم صرفه وخرج من مال الشركة بعد إنفاقه فيما خصص له، وعليه فإن الدائرة خلصت إلى أن تكون المعالجة الزكوية لذلك المخصص بإضافة المبلغ الباقي منه في نهاية الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وعدم معالجته بتعديل صافي الربح بناءً عليه، وتأسисاً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتقريرها إضافة مبلغ المخصص المرتبط بتذاكر سفر العاملين الظاهر في قائمة المركز المالي إلى الوعاء الزكوي في نهاية المدة، دون إضافة مبلغه لتعديل صافي الربح خلافاً لما جاء عليه القرار الابتدائي.

-٧ (بند مكافأة الإدارة): تستأنف الشركة على هذا البند، وتحل بحسب مكافأة الإدارة، على أساس ما تذكره من أن الأحكام القضائية قد جاءت على أن ما يستحقه المدير كأجر عن عمله، إنما كان مقابل تحمله لأعباء الإدارة، والتي لا علاقة لها بما يستحقه بناء على ما قدمه من حصة في الشركة، فالمستحق له ليس بموجب تملك الحصص بل هو استحقاق لما يتحمله من بعمل الإدارة، فتكون تلك المبالغ غير متعلقة بشخص الشرك، وإنما هي أجرة للمدير وبالتالي لا ينظر إليها كربح موزع، كما أنها من جهة أخرى لا توجد بينة مقدمة على وضع حد للأجر المستحق عن الإدارة وتقييدها بما جاءت عليه أنظمة التأمينات الاجتماعية وتحديد ذلك بمبلغ (٤٥,٠٠٠) ريال كأجر شهري، لأن المعتبر في استحقاق الزكاة هو الحال الواقعية التي ثبتت معها أن ذلك المتصروف قد كان واقعاً باحتسابه كتكاليف تشغيل للشركة، وحيث جاء رد الهيئة قائماً على أساس أن حقيقة ذلك المبلغ يعد في واقعه توزيعاً للربح وليس تكليفاً عليه، وأن اللجنة الابتدائية قد حسمت بالفعل أجر الإدارة المنفق كمتصروف لذلك الشرك بحد المقرر بـ (٤٥,٠٠٠) ريال شهرياً كمتصروف جائز الحسم من الوعاء، ولذلك تتمسك الهيئة بصحبة وسلامة القرار فيما انتهى إليه بخصوص هذا البند، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في النزاع بين الشركة المكلفة والهيئة على النحو السابق بيانه يتضح أن المعالجة الزكوية تقتضي الأخذ في حقيقة خروج ذلك المال لدى المكلف عند حولان الحول لكي تتوارد الزكاة فيه، وحيث كان الثابت عدم المنازعية في حقيقة خروج ذلك المال من ذمة المكلف بالنظر إلى أن الخلاف بين الطرفين يكمن في عدم موافقة الهيئة على تجاوز ذلك المتصروف لما مقداره (٤٥,٠٠٠) ريال شهرياً لكي يصبح متصروفاً جائز الحسم، وبالتالي فإنه لما كان مدار توجب الزكاة على المال هو بقاؤه في يد المكلف عند حولان الحول عليه، وحيث كان الثابت خروج ذلك المبلغ من ذمته وإنفاقه كأجر لأتعاب الإدارة؛ فإن الدائرة خلصت إلى تقرير اعتبار كامل المبلغ كمتصروف جائز الحسم عند التعامل الزكوي معه دون الأخذ في الاعتبار بتحديد بحد أدنى على نحو ما قضى به القرار الابتدائي، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي، وتقرير احتساب كامل مصاريف الإدارة المبذولة للشرك من الوعاء الزكوي للمكلف.

-٨ (بند مكافآت ومزايا ومنافع أخرى للعاملين): تستأنف الشركة على هذا البند، وتحل بحسب مكافآت العاملين وحوافزهم، على غرار ما قضى به الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بجدة رقم (٢/٨٣٧٢) لعام ١٤٣٤هـ، الذي قضى بحسب ما تم دفعه وإنفاقه دونربط ذلك بضرورة وجود لائحة للمكافآت تنظم استحقاق العاملين لها، لأن حظ مستحق الزكاة لا يبرر للهيئة مشاحة الشركاء في ملتهم، وبالتالي يكون أي مال خرج عن ملك الشركة قبل حولان الحول غير خاضع للزكاة، وقد جاء رد الهيئة قائماً على أساس أن الهيئة تأخذ بما جاءت به قواعد نظام العمل التي لا يجوز الاتفاق على



مخالفتها بين الأطراف المتعاقدة، وحيث لم يقدم المكلف صور عقود العمل وكذلك لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة، فإن ذلك يتعدى معه التتحقق من نظامية ذلك البند، وبالتالي فإن المكافآت والحوافز على ذلك النحو لا تعد مصروفاً واجب الجسم وأن مجرد حدوث واقعة الصرف لا تعنى قبول المصروف زكويًا، وأن مثل هذا الموقف قد تم تأييده في عدد من القرارات الصادرة عن اللجنة الاستئنافية، مع التذكير بأنه قد صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٢٩١) لعام ١٤٣٤ هـ، لذات الشركة ذات البند، وانتهى إلى تأييد وجهة نظر الهيئة، وعليه تتمسك بصحبة وسلامة إجراءها. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في النزاع بين الشركة المكلفة والهيئة على النحو السابق بيانه يتضح أن المعالجة الزكوية تقتضي الأخذ في الاعتبار لوجود المال لدى المكلف عند حولان الحول لكي تتوجب الزكاة فيه، وحيث كان الثابت عدم المنازعية في حقيقة خروج ذلك المال من ذمة المكلف بالنظر إلى أن الخلاف بين الطرفين يكمن في عدم موافقة الهيئة على نظامية المكافآت والحوافز للعاملين على أساس عدم توافقها مع ما يقتضيه نظام العمل لإقرارها لكي تصبح مصروفاً جائز الجسم، وحيث إن ما تذكره الهيئة في نظامية وجود تلك المكافآت وضرورة استنادها إلى الإجراءات التي يقررها نظام العمل، لا شأن لها عند احتساب المعاملة الزكوية بدخول مبالغها في الوعاء الزكوي للمكلف من عدمه، لأن تلك الإجراءات التنظيمية مقصود بها غاية أخرى يهدف منها النظام إلى تحقيق حماية حقوق العاملين في المنشآت، ولما كان مدار توجب الزكاة على المال هو بقاوئه في يد المكلف عند حولان الحول عليه، وحيث كان الثابت خروج ذلك المبلغ من ذمته وإنفاقه على تلك المكافآت والحوافز للعاملين، وهو الأمر الذي لم يكن محل خلاف في وقوع إنفاقه على نحو ما سبق بيانه، فإن الدائرة خلصت إلى تقرير اعتبار كامل المبلغ مصروفاً جائز الجسم عند التعامل الزكوي معه خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي، وتقرير احتساب كامل الابتدائي، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي، وتقرير احتساب كامل مصاريف هذا البند محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف.

-٩- (بند التبرعات): تستأنف الشركة على هذا البند، وتطلب حسم التبرعات، على غرار ما جاء عليه الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بجدة رقم (٢/٨٣٧٢/ق) لعام ١٤٣٤ هـ، الذي قضى بحسم ما تم دفعه وإنفاقه دون ربط ذلك بضرورة أن تكون مدفوعة للهيئات والمؤسسات الخيرية الحكومية المعتمدة، خلافاً لما تطالب به الهيئة بضرورة أن تكون تلك التبرعات مدفوعة على نحو ما يقبله النظام بضرورة دفعها لتلك المؤسسات الخيرية المعتمدة دون ما سواها، وبالتالي فإن قرار اللجنة جاء متواافقاً مع النصوص النظامية، وتتمسك الهيئة بالحجيات الواردة به والمؤيدة لصحة وسلامة إجراءها، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في النزاع بين الشركة المكلفة والهيئة على النحو السابق بيانه يتضح أن المعالجة الزكوية تقتضي الأخذ في الاعتبار لوجود المال لدى المكلف عند حولان الحول لكي تتوجب الزكاة فيه، وحيث كان الثابت عدم المنازعية في حقيقة خروج ذلك المال من ذمة المكلف بالنظر إلى أن الخلاف بين الطرفين يكمن في عدم موافقة الهيئة على نظامية حسم تلك التبرعات على أساس عدم توافقها مع ما يقتضيه النظام لإقرارها لكي تصبح مصروفاً جائز الجسم، وحيث إن ما تذكره الهيئة في نظامية احتساب تلك التبرعات وضرورة دفعها إلى الجهات والمؤسسات والهيئات الخيرية المعتمدة بموجب مستندات مثبتة لدفعها لهم، لا شأن لها عند احتساب المعاملة الزكوية بدخول مبالغها في الوعاء الزكوي للمكلف من عدمه، لأن تلك الإجراءات التنظيمية مقصود بها غاية تنظيمية تهدف إلى حفظ الأموال من الوصول إلى نشاطات غير مشروعة، وأن مخالفتها تلك الأحكام تتحقق معها مسألة مرتكبها عن المخالفة، إلا أنها لا تنفي ثبوت خروج المال بذلك التصرف من ذمة المكلف، ولما كان مدار توجب الزكاة على المال هو بقاوئه في يد المكلف عند حولان الحول عليه، وحيث كان الثابت خروج ذلك المبلغ من ذمته وإنفاقه في تلك التبرعات، وهو الأمر الذي لم يكن محل خلاف في وقوع إنفاقه على نحو ما سبق بيانه، فإن الدائرة خلصت إلى تقرير اعتبار كامل مبلغ التبرعات مصروفاً جائز الجسم عند التعامل الزكوي معه خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي، وتقرير احتساب كامل مبلغ هذا البند محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف



١٠- (بند مشتريات خارجية): تستأنف الشركة على ما قامت به اللجنة مصدرة القرار من احتساب هامش ربح بمقدار %١٠,٥ للمشتريات الخارجية؛ وذلك لأنه لا يوجد للشركة نشاط تجاري، وتم تقديم مستخرج من هيئة الجمارك يوضح أن ما تم استيراده يعتبر من قبيل احتياجات إنشاء الفندق ونشاط الشركة الإداري، أي أنها ليست بعرض البيع، وبالتالي يتعين عدم احتساب مبالغها ضمن الوعاء الزكوي، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي. في حين جاء رد الهيئة على سبب استئناف المكلف على هذا البند بالقول بأن إجراء الهيئة وما جاء به القرار الابتدائي يتوافق مع النصوص النظامية والتعليمات والقرارات السارية، وقد جاء الربط على المكلف بخصوص هذا البند من واقع البيانات المستخرجة من مركز المعلومات، وتم تعديل صافي ربح العام بكامل المبلغ، لأن المكلف لم يصر في إقراره بأي مشتريات، وعليه فإن اللجنة قدرت على تلك المشتريات ربحاً بمقدار %١٠,٥ من قيمة تلك الاستيرادات وإضافتها إلى ربح العام دون إضافة كامل قيمة المشتريات الخارجية، ولذلك تتمسك الهيئة بصحبة وسلامة القرار بشأن هذا البند، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في موقف الشركة المكلفة وموقف الهيئة وما كان عليه نتيجة القرار الابتدائي في هذا الصدد، فقد اتضح للدائرة أن نشاط الشركة لا يقوم على المتاجرة والبيع لمثل ما كان عليه حال المشتريات الخارجية التي تخص الشركة المكلفة، وحيث إن ذلك الأمر بعد قرينة يتقوى بها جانب المكلف في عدم إرادة الاتجار بتلك المواد التي كانت محل الاستيراد والتي تم الربط على أساسها، وحيث لم توجد بينة معتبرة لنفي ما كان الأصل الذي تقوى بتلك القرينة؛ فإن الدائرة خلصت إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند بتقرير عدم احتساب الربح المقدر على المشتريات الخارجية، وعدم إضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي بخصوص البند محل النظر.

١١- (بند عمالء مؤقتة): بعد تأمل الدائرة في التزاع بين الشركة المكلفة والهيئة العامة للزكاة والدخل تبين أن المستأنف ينماز فيما انتهى إليه القرار الابتدائي بعدم احتساب المستندات المؤيدة لما يدعيه من وجوب حسم مصاريف العمالة المؤقتة لعامي ٢٠٠٤ م و ٢٠٠٥ م، والتي لم تقم الهيئة بجسمها كاملاً، حيث يدعي المكلف أن لديه المستندات المؤيدة لما يدعيه، وأنه قد تم تقديمها للهيئة، وحيث لم يقدم المستأنف ما يؤيد وجهة نظره حيال حسم بقية المصرف الخاص بالعمالة المؤقتة لعامي ٢٠٠٤ م و ٢٠٠٥ م، فإن الدائرة خلصت إلى عدم قبول استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتقرير عدم حسم مصروف العمالة المؤقتة للعامين محل الخلاف، والتي لم يقم المكلف بتقديم مستنداتها، سواء كان ذلك أمام اللجنة الابتدائية وأمام هذه الدائرة؛ مما يتعين معه اعتبار استئنافه على هذا البند غير قائم على سند صحيح، وبالتالي تنتهي هذه الدائرة إلى تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بشأن البند محل النظر.

١٢- (بند تأمين خيانة وحوادث): بعد تأمل الدائرة في التزاع بين الشركة المكلفة والهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين أن المستأنف يعترض على توجيه الهيئة، وما خلص إليه القرار الابتدائي بتأييده لها بعدم حسم ما يدعيه من مصاريف بذلها تخص (تأمين خيانة وحوادث)، حيث يدعي المكلف أن هذه المبالغ التي تم إنفاقها والتي تخص هذا البند، تعد من المصروفات الضرورية للنشاط في أي شركة، وأن الشركة لديها المستندات الثبوتية لها، في حين جاء موقف الهيئة بخصوص استئناف المكلف قائماً على أساس أن الشركة المكلفة لم تقدم المستندات المؤيدة لهذا البند، وحيث اتضح للدائرة أن الشركة المكلفة قد مكنت من تقديم ما لديها من مستندات لإثبات المصرف الخاص بذلك، البند من بواسطتها تأمين وغيرها مما يمكن الاستناد إليه للتحقق من صحة ما يدعيه المكلف، وحيث لم يقدم المكلف تلك المستندات التي يدعي وجودها لديه عند مرحلة نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية وأمام هذه الدائرة؛ فإن ذلك يتقرر معه أن ادعاء المكلف ما هو إلا أقوال مرسلة لم يؤكدها بما يدعيه من وجود مستندات لإثبات موقفه في طلب حسم المبالغ الخاصة بهذا البند، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

(بند تكلفة بيع معدات): بعد تأمل الدائرة لما جاء عليه استئناف المكلف على هذا البند وما كان من خلاف للشركة المكلفة مع الهيئة في موضوعه؛ تبين للدائرة أن محل الخلاف يكمن في طلب المكلف حسم تكلفة بيع المعدات للعام ٢٠٠٤ م، حيث يؤكد المكلف أنه قد تم إدراج نتيجة بيع المعدات ضمن إيرادات الشركة ولم تقبل الهيئة تكاليف بيعها، وهو ما يتعارض مع مبدأ



مقابلة الإيراد بالمصروف، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم المستندات التي تؤيد ادعاءه لجسم مبالغ تلك التكلفة من وعائه الزكوي واعتبارها كمصروف جائز الجسم، وحيث جاء القرار الابتدائي مؤيداً ل موقف الهيئة لعدم تقديم المستأنف لما يثبت دعواه، وحيث إن المكلف قد مكن من تقديم ما لديه من مستندات أمام اللجنة الابتدائية وأمام هذه الدائرة لإثبات ما يدعوه لأجل حسم مبالغ تكلفة بيع المعدات في ذلك العام من وعائه الزكوي، إلا أنه لم يقدم ما يؤيد دعواه؛ مما يجعل ما يدعوه بخصوص هذا البند قوله مرسلاً، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/شركة ...، ضد القرار رقم (٣) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند المطلوب إلى جهات ذات علاقة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند مقوضات مقدمة مستلمة من بعض عمال الشركة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند الإجازات)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بخصوص (بند التكاليف الرأسمالية والأعمال تحت التنفيذ والأراضي)، وتقرير احتساب التكاليف المرسملة والأعمال تحت التنفيذ والأراضي عن الأعوام محل الخلاف من واقع إقراره المقدم وما أظهرته القوائم المالية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند مخصص تعويض ترك الخدمة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند تذاكر سفر العاملين)، وتعديل ما قضى به القرار الابتدائي بإضافة مبلغ المخصص المرتبط بتذاكر سفر العاملين الظاهر في قائمة المركز المالي إلى الوعاء الزكوي في نهاية المدة دون إضافة مبلغ لتعديل صافي الربح، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- قبول استئناف المكلف بخصوص (بند مكافأة الإدارة)، وتقرير احتساب كامل مصاريف الإدارة المبذولة للشريك من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٨- قبول استئناف المكلف بخصوص (بند مكافآت ومزايا ومنافع أخرى للعاملين)، وتقرير احتساب كامل مصاريف هذا البند محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٩- قبول استئناف المكلف بخصوص (بند التبرعات)، وتقرير احتساب كامل مبلغ هذا البند محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ١٠- قبول استئناف المكلف بخصوص (بند مشتريات خارجية)، وتقرير عدم احتساب الربح المقدر على المشتريات الخارجية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١١- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند عماله مؤقتة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١٢- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند تأمين خيانة وحوادث)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١٣- رفض استئناف المكلف بخصوص (بند تكلفة بيع معدات)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

#### القرارات المتشابهة:

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-١٢٦)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-١٠٣)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-٣٩١)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٨)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٧)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-٣٧٣)



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٨١)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠٢٠-٦٥٦٥-١٦)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل.

المبدأ رقم ١٩٢

مناطق إثبات الإيرادات غير المفوتة ضمن أصول المكلف مرتبطة باستحقاق المكلف لها بغض النظر عن مطالبه بها، مما يستتبع معه اعتبارها ضمن أمواله المستحقة على الطرف الآخر.

## الواقع:

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

إنه في يوم الأحد ٢١/٠٨/٢٠٢١هـ الموافق ١٤٤٣/٠١/٢١، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٨/٠٥/٢٠٢٠هـ الموافق ١٤٤١/١٠/٠٨م من شركة ...، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض رقم (ISZR-٢٠٢٠-٩)، في الدعوى رقم (Z-٢٠١٢٨)، والمقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأنى:

أولاً: قبول دعوى المدعية/شركة ...، سجل التجاري رقم (...) شكلًا.

ثانياً: وفي الموضوع:

- رفض الاعراض في بند دفعات أرصدة المخصصات المرحلة.
- رفض الاعراض في بند دفعات مقدمة.
- رفض الاعراض في بند الأرصدة الدائنة الأخرى.
- رفض الاعراض في بند أطراف ذات علاقة.
- رفض الاعراض في بند الإيرادات غير المفوتة.
- رفض الاعراض في بند فروق استثمارات.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...) تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: أن المكلف يستأنف قرار اللجنة الابتدائية في ستة بنود، فيما يتعلق ببند (أرصدة المخصصات المرحلة)، فيوضح المكلف بأن الهيئة قامت بإضافة مبلغ (١١٥,٥٧٢,٣٢١) ريال، عبارة عن مخصصات غير مرحلة على اعتبار أنها غير مستوفية



لشروط الجسم وفقاً للائحة جبائية الزكاة، مع العلم بأنه تم تسديد مبلغ (٣٨,٠٣٤,٨٩٢) ريال من هذه المخصصات ولم تعرف الهيئة بسداد هذا المبلغ وتم إضافته للوعاء الزكي، وأن لجنة الابتدائية قامت بتأييد الاجراء الذي قامت به الهيئة نظراً للعدم تقديم المستندات المؤيدة لسداد المبلغ المذكور، ويوضح المكلف بأن لديه المستندات المؤيدة لمبلغ المخصصات المسددة خلال العام المالي ٢٠١٥م والبالغ (٣٨,٠٣٤,٨٩٢) ريال. وعليه يطلب المكلف تعديل الرابط الزكي وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (٢٢) لعام ١٤٣٧هـ وفيما يتعلق ببند (دفعات مقدمة)، فيوضح المكلف بأن الهيئة قامت بإضافة مبلغ الدفعات المقدمة التي لم يحل عليها الحول إلى وعاء الزكاة، وكان من المفترض أن تقوم بإضافة الجزء الذي حال عليه الحول فقط من هذه الدفعات. وعليه يطلب المكلف حسم الدفعات التي لم يحل عليها الحول من الوعاء الزكي، وتعديل الرابط الزكي وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٣) لعام ١٤٣٧هـ وفيما يتعلق ببند (الأرصدة الدائنة الأخرى)، فيؤكد المكلف على سداده لتلك الأرصدة لأصحابها مباشرة بعد انتهاءهم من تنفيذ العمل الموكلي إليهم، وأن هذه المبالغ لم تعد في ذمة المكلف. وعليه يطلب المكلف تعديل الرابط الزكي وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (٣) لعام ١٤٣٨هـ وفيما يتعلق ببند (أطراف ذات علاقة)، فيوضح المكلف بأن المبلغ الذي قامت الهيئة بإضافته إلى الوعاء الزكي قد تم تزكيته في شركة أخرى، وهذا يعتبر ثني للزكاة. وعليه يطلب المكلف تعديل الرابط الزكي. وفيما يتعلق ببند (الإيرادات غير المفوتة)، فيوضح المكلف بأن هذه الإيرادات عبارة عن أعمال منفذة تمت بموجب عقود لجهة حكومية، ولم يصدر لها فواتير أو مستخلصات مالية لعدم استكمال المكلف إنجاز هذه الأعمال حتى نهاية السنة المالية ٢٠١٥م، ولأن هذه الأعمال لازالت في طور التنفيذ ولم تتحول إلى إيرادات فعلية يمكن المطالبة بها ويتم تزكيتها في العام اللاحق وحتى لا يتحقق ثني الزكاة. وبناءً على ما سبق، يطلب المكلف تعديل الرابط الزكي وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٣٠) لعام ١٤٣٣هـ وفيما يتعلق ببند (فروق استثمارات)، فيوضح المكلف بأن الهيئة رفضت حسم فروق الاستثمارات من الوعاء الزكي مع أن هذه الاستثمارات يتم تزكيتها في الشركات المستثمر فيها من خلال القوائم المالية والاقرارات لتلك الشركات، وعليه يطلب المكلف تعديل الرابط الزكي، وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢٣) لعام ١٤٣٧هـ.

وبتاريخ ٢٠٢١/٠٤/٢٠م أرفق المكلف مذكرة إلحاقيه تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يطلب تطبيق نفس الأحكام الصادرة سابقاً على نفس البنود المختلف عليها مع الهيئة، فيما يتعلق بمخصص غرامات تأخير المشاريع، يطلب المكلف تطبيق نفس الأحكام الصادرة لصالحه في القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٩) (٩٩)، والقرار رقم (٢٠٢٠-١٠٠) (IAR). وفيما يتعلق بمخصص أتعاب الإشراف يطلب المكلف تطبيق نفس الأحكام الصادرة في القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٩)، والقرار رقم (٢٠٢٠-١٠٠) (IAR). وفيما يتعلق بالمحتجزات الدائنة للغير، يطلب المكلف تطبيق ما جاء في القرار رقم (٥٥٣/٣) لعام ١٤٣٥هـ وفيما يتعلق بالاستثمارات، يطلب المكلف تطبيق الأحكام الصادرة في القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٩)، والقرار رقم (٢٠٢٠-١٠٠) (IAR). وفيما يتعلق بالدفعات المقدمة، يطلب المكلف تطبيق الأحكام الصادرة في القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٩)، والقرار رقم (٢٠٢٠-١٠٠) (IAR).

وفي يوم الخميس ٢٤/٠٩/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٦م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة إلى ما ورد من طرف الاستئناف.



وفي يوم الخميس ١٤٤٢/١١/١٤ هـ الموافق ٢٠٢١/٦/٢٤، وبعد اطلاع الدائرة على ما قدمه المكلف في لائحة استئنافه، وبخصوص بند (أرصدة المخصصات المرحلية)، طلبت الدائرة من المكلف تقديم المستندات المؤيدة مع تقديم مطابقة كاملة لكيفية اختلاف الرصيد الذي أضافته الهيئة عن الرصيد الذي يطالب المكلف بإضافته. أما ما يتعلق ببند (الدفوعات المقدمة لعام ٢٠١٥م)، وحيث بلغ إجمالي الدفعات المقدمة لعام ٢٠١٥م (٣٠٨,٨٩٠,٠٩٩)، وفقاً للقوائم المالية، في حين أن ما أخضعته الهيئة للزكاة يبلغ (١٧٥,٦٦١,٦٠٦)، وعليه طلبت الدائرة من المكلف تقديم تحليل لكامل المبلغ الظاهر في القوائم المالية وهو (٣٠٨,٨٩٠,٠٩٩)، مؤيداً بالمستندات التي ثبتت كافة مكوناته، بحيث يثبت تاريخ الحصول على كل دفعية حصل عليها والحركة التي تمت عليها ورصيدها المتبقى في نهاية العام محل الخلاف، وبما يوضح بشكل جلي رصيد الدفعات التي تم استلامها خلال عام ٢٠١٥م ولا تزال باقية في نهاية الحول (أي التي يدعي أنه لم يحل عليها الحول). أما ما يتعلق ببند (الأرصدة الدائنة)، فطلبت الدائرة من المكلف تقديم كامل المبلغ الظاهر في القوائم المالية مؤيداً بالمستندات التي ثبتت كافة مكوناته بحيث يثبت تاريخ احتجاز كل مبلغ محتجز من مقاولي الباطن وتاريخ سداده، وتقديم ما يثبت أن المبلغ محل الخلاف لم يعد موجوداً خلال عام ٢٠١٥ أو أنه نشأ خلال ذلك العام ولم يحل عليه الحول. أما ما يتعلق ببند (الإيرادات غير المفوتة)، وبعد الاطلاع على استئناف المكلف بخصوصه، طلبت الدائرة من الهيئة توضيح كيفية إضافتها للإيرادات غير المفوتة، وما إذا كان المكلف قد قام باستبعاد جزء من إيراداته المحاسبية وفقاً لقوائمها المالية عندما قدم إقراره الزكوي لغرض استبعاد الإيرادات غير المفوتة، أم أن الهيئة قد أضافت مبلغ الإيرادات غير المفوتة الظاهرة في قائمة المركز المالي إلى الإيرادات الظاهرة في قائمة الدخل، كما طلبت الدائرة من المكلف توضيح كيفية إضافة الهيئة للإيرادات غير المفوتة، وما إذا كان المكلف قد قام باستبعاد جزء من إيراداته المحاسبية وفقاً لقوائمها المالية عندما قدم إقراره الزكوي لغرض استبعاد الإيرادات غير المفوتة. وأما ما يتعلق ببند (فروق الاستثمار)، فطلبت الدائرة من الهيئة توضيح سبب العدول عما أقر به المكلف وأبياته القوائم المالية بشأن استثمارات المكلف في شركات سعودية أخرى تقدم إقراراتها للهيئة وتدفع الزكاة بموجهاها، على أن تكون مهلة الرد لكلا الطرفين على طلبات الدائرة خلال عشرة أيام من تاريخه. فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة إلى ما ورد من المكلف.

وبتاريخ ٤/٠٧/٢٠٢١م أودعت الهيئة ذكرتها الجوابية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الإيرادات غير المفوتة)، فتوضح الهيئة بأن البند هو عرض من عروض التجارة تجب فيه الزكاة، كما أنه يمثل إيراد الناتج من نشاط الشركة الرئيسي، وهذا الرصيد يقابل إيراد مدرج في قائمة الدخل وحسمه من الوعاء يعني عدم خصوه الإيراد المحقق، إلا أن هذا الرصيد ناتج عن تطبيق السياسات المحاسبية المتعارف عليها ومنها أساس الاستحقاق المحاسبي حيث تدرج في قائمة الدخل الإيرادات والمصاريف التي تخص الفترة المالية سواء كانت نقدية أو آجلة طبقاً لمبادئ الاستحقاق، وهذه يمثلها بند الإيرادات غير المفوتة من ضمن الأصول المتداولة في القوائم المالية المدققة، حيث إن ما يطالب المكلف بحسمه من الوعاء الزكوي ليست من ضمن حسميات الوعاء المذكورة في المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/١٤، كما لم تقم الهيئة بإضافة البند إلى صافي الربح المعدل حيث تظهر الإيرادات حسب الربط والقوائم المالية المدققة كما يلي:



المبلغ	إيضاح
٩٣٨,٨٩٨,٢٤١	إجمالي الإيرادات من واقع القوائم المالية المدققة
٩٣٨,٨٩٨,٢٤٢	إجمالي الإيرادات من واقع إقرار المكلف والربط النهائي

أي ما يطالب به المكلف هو حسم جزء من إيراداته المحاسبية وفقاً لقوائمه المالية عندما قدم إقراره الزكي لغرض استبعاد الإيرادات الغير مفوتة. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (فروق الاستثمار) فتوضح الهيئة بأنها لم تقم بحسم حصة المكلف في الأرباح والخسائر إلى صافي الربح المعدل لعام ٢٠١٥ م بقيمة (١٦,٣٠,٢٥٠,٥) ريال، وعليه قامت الهيئة بحسم حصة المكلف في حقوق الملكية كما هي في تاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١ م من الوعاء الزكي بقيمة (٨٤,٧٩٠,٦٧١) ريال حسب القوائم المالية المدققة للشركات المستثمر فيها. وبناءً على ما سبق، ترى الهيئة صحة إجرائها حيث إن ما يقبل للمكلف حسمه من الوعاء الزكي للاستثمارات بحد أقصى هو حصة المكلف في حقوق الملكية للشركة المستثمر فيها.

وفي يوم الأربعاء ٤/١٢/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٧/١٤ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (أرصدة المخصصات المرحلة)، وبعد اطلاع الدائرة على ما قدمه المكلف في لائحة استئنافه، وحيث لم يقدم المكلف ما يؤيد دعواه في طلبه في إضافة رصيد يخالف ما اضافته الهيئة، وحيث لم يتبيّن للدائرة ما يمكن معه العدول عن النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصدرة القرار محل الطعن، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما قدم أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (دفعات مقدمة)، ويتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث لم يقدم المكلف ما يؤيد دعواه في طلبه استبعاد ما أخصعته الهيئة للزكاة من إجمالي الدفعات المقدمة، وحيث لم يقدم المستندات التي توضح كافة مكونات بند الدفعات المقدمة متضمنة تاريخ الحصول على كل دفعه والحركة التي تمت عليها ورصيدها المتبقى في نهاية العام محل الخلاف، وحيث لم يتبيّن للدائرة ما يمكن معه العدول عن النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصدرة القرار محل الطعن، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما قدم أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند.



وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (الأرصدة الدائنة)، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد الاطلاع على ملف القضية، وحيث لم يقدم المكلف ما يؤيد دعواه في طلبه استبعاد الأرصدة الدائنة المتعلقة بالبالغ المحتجزة للمقاول من الباطن، حيث لم يقدم لهذه الدائرة تفاصيل المبالغ الظاهرة في القوائم المالية مؤيدة بالمستندات التي تثبت كافة مكوناتها بحيث يثبت تاريخ احتجاز كل مبلغ محتجز من مقاولي الباطن وتاريخ سداده، وتقدم ما يثبت أن المبلغ محل الخلاف لم يعد موجوداً خلال عام ٢٠١٥م أو أنه نشأ خلال ذلك العام ولم يحل عليه الحول، وحيث لم يتبيّن للدائرة ما يمكن معه العدول عن النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما قدم أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (أطراف ذات علاقة)، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد اطلاع الدائرة على ما تضمنه ملف القضية من مستندات، وحيث لم تنف الهيئة أن المبلغ محل الخلاف يمثل حساباً جارياً دائرياً لدى شركة (...) (الشركة التي يستثمر فيه المكلف)، وحيث إن الحساب الجاري الدائن يمثل جزءاً من استثمار المكلف في الشركة المستثمر فيها، وحيث دفع المكلف بأن الشركة المستثمر فيها تدفع الزكاة للهيئة، وحيث لم تنف الهيئة ذلك الادعاء بعد عرض استئناف المكلف عليها، وحيث لم يثبت أمام هذه الدائرة خلاف ما أقر به المكلف، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (الإيرادات غير المفوتة)، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد اطلاع الدائرة على القرار الابتدائي وعلى استئناف المكلف بخصوصه وإجابة الهيئة عليه، وحيث استبان لهذه الدائرة أن المكلف يطالب باستبعاد جزء من إيراداته المحاسبية والمتمثلة في الإيرادات غير المفوتة وفقاً لقوائم المالية عندما قدم إقراره الزكوي، وحيث إن الإيرادات غير المفوتة بمعنى المحاسبي يقصد بها استحقاق المنشأة لإيراد متحقق لها من تقديم خدماتها للعميل إلا أن المنشأة لم تقم بتقديم فاتورة المطالبة بها، وحيث إن مناط إثبات هذه الإيرادات غير المفوتة ضمن أصول المكلف مرتبط باستحقاق المكلف لها بغض النظر عن مطالبه بها، مما يستتبع معه اعتبارها ضمن أمواله المستحقة على الطرف الآخر، وحيث لم يتبيّن لهذه الدائرة ما يثبت عدم قدرة المكلف على تحصيل هذه المبالغ عند المطالبة بها، الأمر الذي يتقرر معه عدم سلامته موقف المكلف المتمثل في استبعاد الإيرادات غير المفوتة من وعائه الزكوي، وعليه تخلص الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بشأن هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف على بند (فروق الاستثمار)، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد اطلاع الدائرة على ما تضمنه ملف القضية من مستندات، تبيّن أن المكلف يدفع بقيام الشركات المستثمر فيها بسداد الزكاة عن طريق إقراراتها التي تقدمها للهيئة، وحيث حسمت الهيئة حصة المكلف في حقوق الملكية من الوعاء الزكوي حسب القوائم المالية المدققة في الشركات المستثمر فيها، وحيث لم يثبت المكلف صحة المبالغ الواردة في إقراره والتي تختلف ما ورد في القوائم المالية المدققة للشركات المستثمر فيها، وحيث إنه من المتقرر نظاماً أن عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف يقع على عاتقه، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما قدمه المكلف أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تخلص معه الدائرة بالأغلبية إلى رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند.

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، السجل التجاري (...)، ضد قرار دائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض رقم (ISZR-٢٠٢٠-٩).

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف بشأن بند (أرصدة المخصصات المرحلية)، وتأييد قرار دائرة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بشأن بند (دفعات مقدمة)، وتأييد قرار دائرة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف بشأن بند (الأرصدة الدائنة)، وتأييد قرار دائرة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (أطراف ذات علاقة)، ونقض قرار دائرة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- رفض استئناف المكلف بشأن بند (الإيرادات غير المفوتة)، وتأييد قرار دائرة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- رفض استئناف المكلف بشأن بند (فروق الاستثمار)، وتأييد قرار دائرة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١١١)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٦٨٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٩٣

المعالجة الزكوية للاستثمارات الإضافية لا يشترط فيها وجوب توثيقها ضمن رأس المال الأصلي.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الاثنين ٢٣/٠٣/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٩ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٦/١٠/١٣ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة، رقم (٨/٢٩) لعام ١٤٣٦ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (١٩٦) المقامة من المستأذن في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، لتقديمه من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- تأييد الهيئة في عدم حسم الاستثمارات في شركات زميلة (الحسابات الجارية المدينة) من الوعاء الزكوي للمكلف، للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٨ م.
- ٢- تأييد الهيئة في عدم حسم حصة الشركة من صافي ربح السنة في الشركات الزميلة (المستثمر فيها) من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي ٢٠٠٧ م، ٢٠٠٨ م.
- ٣- تأييد الهيئة في عدم حسم مجموع الخسائر غير المحققة لشركة ... للتجارة المحدودة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



- ١- (بند إعادة فتح الربط الزكي للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٥ م): وذلك لعدم وجود المبرر النظمي لفتح وإعادة الربط الزكي للأعوام مدار الاعتراض، وفقاً للقرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧ هـ.
- ٢- (بند الاستثمارات في الشركات الزميلة): حيث تطلب الشركة المستأنفة عدم معاملة تلك الاستثمارات في الشركات الزميلة كما لو كانت قروضاً أو ديوناً مبدولة للشركات المستثمر فيها، وذلك تجنباً لثني الزكاة عن مالٍ واحد.
- ٣- (بند إيرادات استثمارات مزكى عنها بالشركات المستثمر فيها): حيث ترى الشركة المستأنفة أن قيام الهيئة بحسب الاستثمارات بعد تخفيضها بالأرباح المزكاة في الشركات المستثمر فيها وفي الوقت نفسه إضافة تلك الأرباح لوعاء الزكاة في الشركة المستثمرة، تكون بذلك الهيئة قد أخضعت المال للزكاة مرتين.
- ٤- (بند فرق مجمع خسائر غير محققة بشركة ... للتجارة المحدودة والبالغ قيمته (٤٠٥,٨٥٥,٨٧) ريال): حيث تؤكد الشركة المكلفة على وجوب حسم الخسائر غير المحققة من وعاء الزكاة لعام ٢٠٠٨ م، وذلك بسبب أن الهيئة خفضت الاستثمارات بتلك الخسائر غير المحققة، غير أن ما جاء بوجهة نظر الهيئة كان غير صحيح فيما يخص مقدار الخسائر المطلوب تخفيضها الخاصة بتلك الاستثمارات، حيث إن الهيئة قامت بحسب الاستثمارات بمبلغ (٥٢٧,٥٤٥,١٣٧) ريال، بعد تخفيضها بالخسائر غير المحققة وليس قبل تخفيضها بتلك الخسائر، وأنه لو قامت الهيئة بحسبها قبل تخفيض تلك الخسائر لكان المبلغ المحسوم بربط الهيئة هو (٩٣٢,٤٠٠,٢٥٥) ريال، وليس مبلغ (٥٢٧,٥٤٥,١٣٧) ريال.

وحيث جاء رد الهيئة على لائحة الشركة المستأنفة بتاريخ ٤/٠٨/١٤٣٩هـ، والذي تضمن الرد على البند الآتي:

- ١- (بند الاستثمارات في شركات زميلة للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٨ م): ترى الهيئة أن هذا البند يمثل حساب جاري مدين مستحق من شركة ... للتجارة المحدودة، وليس استثمارات في شركات زميلة، لعدم توافر شرط استثمارات القنية.
- ٢- (بند حصة الشركة في صافي ربح السنة بالشركات الزميلة المستثمر فيها لعام ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م): لم تقم الهيئة بحسب حصة الشركة في صافي ربح السنة بالشركات الزميلة المستثمر بها، وتوضح الهيئة أنه قد تم حسم هذه الأرباح ضمن الاستثمارات التي تم حسمها من الوعاء؛ ونظراً لأن الوعاء الزكي أكبر من صافي ربح العام فذلك لا يؤثر على نتيجة الزكاة الشرعية.
- ٣- (بند مجمع خسائر غير محققة لشركة ... للتجارة المحدودة لعام ٢٠٠٨ م): قامت الهيئة بحسب قيمة الاستثمارات بالتكلفة قبل تخفيضها بقيمة مجمع خسائر غير محققة؛ وبالتالي يكون قد تم حسمها من إجمالي قيمة الاستثمارات المحسومة من الوعاء الزكي، كما أن حسمها مرة أخرى بناء على طلب المكلف يعد ازدواجاً في الحسم؛ مما يؤثر سلباً على الوعاء الزكي.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد عليها، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفع المستأنف تبين أن الاستئناف يتمثل في البنود الآتية:

- ١ - (بند إعادة فتح الربوط من قبل الهيئة للأعوام ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٥ م): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لمضمون الاستئناف بخصوص طلب عدم إعادة فتح الربوط عن تلك الأعوام تبين لها أن دفع الشركة جاءت استناداً إلى ما تدعى به من مضي أكثر من خمس سنوات على المدة المقررة لإعادة فتح الربط بعد حصول الشركة على شهادة مهنية من الهيئة، خصوصاً وأن إعادة فتح الربط لم تتحقق فيه الحالات المنصوص عليها في القرار الوزاري المنظم لمباشرة الهيئة في حقها بإعادة الربط، وحيث إنه بعد مراجعة الدائرة لطلب الشركة من عدم جواز إعادة فتح الربوط الزكوية للأعوام محل الخلاف، وما كانت عليه المسائل التي تم الاعتراض عليها عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، اتضح لدى الدائرة أن ذلك الطلب لم يكن طلباً لها قد تم بإثارته من قبلها أثناء نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، وعليه فإن ذلك الطلب يعد طلباً جديداً، لا يمكن إبداؤه عند نظر النزاع أمام الدائرة الاستئنافية، وبالتالي قررت الدائرة صرف النظر عن بحث موضوعه.
- ٢ - (بند الاستثمارات في الشركات الزميلة من عام ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٨ م): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لمضمون الاستئناف، تبين لها أن الشركة المكلفة تطلب عدم معاملة تلك الاستثمارات في الشركات الزميلة كما لو كانت قروضاً أو ديوناً مبنولة للشركات المستثمر فيها، وذلك لعدم انطباق ذلك الوصف على الاستثمار الإضافي، إذ المتعين النظر إلى تلك الاستثمارات باعتبارها كما تمثل في واقعها حقوق ملكية للشركة المكلفة في الشركات المستثمر فيها وعدم اقتصار النظر إلى وجود الاستثمار بالاستناد إلى رأس المال الأصلي المسجل، وذلك تجنباً لثني الزكاة عن مال واحد خلافاً للمعالجة التي قامت بها الهيئة والتي جاء قرار الهيئة على تأييدها، وحيث إنه بعد مراجعة الدائرة للقرار الابتدائي وما قضى به في شأن المعالجة الزكوية لتلك الاستثمارات وما كان موقعاً للهيئة إزاءها، وحيث إنه بعد فحص مرتكز استئناف الشركة المكلفة فيما يخص ذلك البند وطلباً المتمثل في حسم مبالغ تلك الاستثمارات في الشركات الزميلة تبين من خلال ما انتهى إليه القرار محل الاستئناف، أن اللجنة أيدت الهيئة في عدم حسم الاستثمارات على أساس أن هذه الاستثمارات تم تمويلها من الحساب الجاري المدين في الشركة المستثمرة وهي تمثل في حقيقها ذممًا مدينًا لمبالغ تم بذلها كقروض وديون وتمويل إلى أطراف ذات علاقة، وهي لا تمثل استثمارات في رأس مال الشركات المستثمر فيها، واعتبرت بمثابة تمويل مساند أو قروض وسلف للشركات المستثمر فيها، وحيث ينحصر استئناف المكلف في اعتراضه على المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٨ م، وحيث تمثل طلبه في استبعاد استثماراته في الشركات المستثمر فيها من وعائه الزكوي، بغض النظر عن مصدر تمويلها والتي عاملت الهيئة مبالغها كما لو كانت ديوناً على الغير لا يصح حسمها من الوعاء الزكوي له، وحيث إن المعالجة الزكوية لتلك الاستثمارات الإضافية لا يشترط فيها وجوب توثيقها ضمن رأس المال الأصلي، إذ يكفي أن يتحقق فيها لاعتبارها استثمارات في الشركات المستثمر فيها ما تربى من حقوق ملكية للشركة البازلة لها،



وحيث لم يثبت للدائرة أن تلك المبالغ كانت مرتبطة باتفاقيات قروض أو تمويل أو سلف كما لم يثبت أيضًا وجود أي سدادات لكي يمكن النظر إلى تلك المبالغ كما لو كانت قروضاً أو ديوناً على النحو الذي انتهى إليه قرار اللجنة بشأنها، وحيث كانت مبالغ تلك الاستثمارات مبنولة إلى شركات تقدم إقراراتها الركوية لدى الهيئة فتدخل مبالغ تلك القروض ضمن الوعاء الركوي للشركات المستثمر فيها، وحيث إن إعادة احتساب تلك المبالغ ضمن الوعاء الركوي للشركة المستثمرة، سيؤدي إلى فرض الزكاة على مالٍ واحد مرتين إذا تمت المعالجة لها على نحو الاجراء الذي سلكته الهيئة وأقرته اللجنة الابتدائية فيما انتهت اليه بخصوص ذلك البند، وتأسيساً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض ما قضى به القرار في شأنها، وتقرير معالجتها كاستثمارات جائزة الجسم من واقع المبالغ التي جاء عليها إقرار المكلف فيما يتعلق بالأعوام محل الخلاف من واقع ما تضمنته القوائم المالية له دون التعديلات التي أجرتها الهيئة على تلك الإقرارات.

- ٣ - (بند إيرادات استثمارات مزكي عنها بالشركات المستثمر فيها): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لمضمون الاستئناف تبين لها أن الشركة المكلفة تعترض على قيام الهيئة بحسب الاستثمارات بعد تخفيضها بالأرباح المزكاة في الشركات المستثمر فيها، وفي الوقت نفسه أضافت تلك الأرباح لوعاء الزكاة في الشركة المستثمرة، وبذلك تكون الهيئة قد أخضعت تلك الأرباح في الشركة المستثمرة مع أنها مزكاة بالشركة المستثمر فيها وذلك لتجنب إخضاع المال للزكاة مرتين، وحيث إنه بعد فحص الدائرة لما جاء عليه معالجة الهيئة لذلك البند فيما يخص إيرادات الاستثمارات بالشركات المستثمر فيها لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م اتضح أن اللجنة مصدرة القرار قد تبنت وجهة نظر الهيئة في ضوء ما كان من تعديل على الربط عند معالجة تلك الإيرادات حيث تم حسم تلك الإيرادات بمقدار نسبة حصة الشركة في صافي أرباح العام لدى الشركات المستثمر فيها ضمن بند الاستثمارات في الشركات الزميلة عن ذكرها العامين، وحيث إن المكلف يطبق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن استثماراته في الشركات الزميلة والتي تقضي بإضافة حصة المكلف في أرباح تلك الشركات إلى صافي دخله السنوي، وفي نفس الوقت يتم إضافة تلك الحصة إلى رصيد الاستثمار الظاهر في قائمة المركز المالي، وحيث إن المعالجة الركوية المتوازنة تتضمن أن يؤخذ في الحسبان عدم حسم حصة المكلف في صافي ربح السنة بالشركات الزميلة المستثمر فيها لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م من الربح الدفترى، مع وجوب حسم استثمارات المكلف في الشركات الزميلة لعامين محل الخلاف بالمبلغ الظاهر في قائمة المركز المالي المعدة في نهاية العامين، على أن يكون ذلك من واقع ما جاء عليه إقرار المكلف فيما يتعلق بتلك الاستثمارات عن الأعوام محل الخلاف من خلال ما تضمنته القوائم المالية له دون التعديلات التي أجرتها الهيئة على تلك الإقرارات.

- ٤ - (بند فرق مجمع خسائر غير محققة بشركة ...للتجارة المحدودة والبالغ قيمته (٤٥,٨٥٥,٨٧) ريال): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لما جاء في الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص ذلك البند على نحو ما سبق بيان ملخصه، وما كان عليه القرار الابتدائي من تقرير عدم الأخذ بمقدار الخسائر غير المحققة التي يطلب المكلف بحسبها كاملة قد جاء بالنظر إلى أن اللجنة مصدرة القرار قد اعتمدت على ما جاء في القوائم المالية لشركة ...للتجارة المحدودة لعام ٢٠٠٨م، والتي أظهرت أن الخسائر غير المحققة ناتجة عن استثمار في أوراق مالية متاحة للبيع ومتداولة في الأسواق المالية في شركات مساهمة داخلية وخارجية، وحيث إن محل الخلاف بين الطرفين هو في طريقة احتساب مقدار تلك الخسائر غير المحققة الواجب حسمها من الوعاء، وليس في مبدأ قبول حسم تلك الخسائر، وحيث إن المكلف يطبق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة



عن استثماراته في الشركات الزميلة والتي تضي بحسم حصة المكلف في خسائر تلك الشركات من صافي دخله السنوي، وفي نفس الوقت يتم حسم تلك الحصة من رصيد الاستثمار الظاهر في قائمة المركز المالي، فإن الدائرة خلصت إلى تعديل القرار الابتدائي لتكون النتيجة الظاهرة في منطوقه مؤكدةً على أحقيه المكلف في حسم الخسائر غير المحققة عن استثمار المكلف في شركة ...للتجارة المحدودة لعام ٢٠٠٨م، من الربح السنوي مع وجوب حسم ذلك الاستثمار بالمثل في قائمة المركز المالي المعدة في نهاية العام محل الخلاف، وفقاً لما قررته الدائرة أيضاً في البند الأول من هذا القرار بشأن الاستثمارات المحسومة من الوعاء.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٨/٢٩) لعام ١٤٣٦هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الركوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١ - صرف النظر عن بحث موضوع استئناف المكلف بخصوص بند إعادة فتح الريوط من قبل الهيئة للأعوام ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٥م، باعتباره طلباً جديداً لم يتم إبداؤه إلا عند نظر النزاع أمام الدائرة الاستئنافية، وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - قبول استئناف المكلف بخصوص بند الاستثمارات في الشركات الزميلة من عام ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٨م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، وتقرير معالجتها كاستثمارات جائزة الجسم من واقع المبالغ التي جاء عليها إقرار المكلف فيما يتعلق بالأعوام محل الخلاف من واقع ما تضمنته القوائم المالية له دون التعديلات التي أجرتها الهيئة على تلك الإقرارات للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣ - تعديل منطوق القرار الابتدائي بخصوص بند إيرادات استثمارات مذكى عنها بالشركات المستثمر فيها، ليكون بالنص الآتي: تقرير عدم حسم حصة المكلف في صافي ربح السنة بالشركات الزميلة المستثمر فيها لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م من الربح الدفتري، مع وجوب حسم استثمارات المكلف في الشركات الزميلة للعامين محل الخلاف بالمثل الظاهر في قائمة المركز المالي المعدة في نهاية العامين، دون التعديلات التي أجرتها الهيئة على تلك الاستثمارات.
- ٤ - تعديل منطوق القرار الابتدائي بخصوص بند فرق مجمع خسائر غير محققة بشركة ...للتجارة المحدودة لعام ٢٠٠٨م، وبالبالغ قيمته (٤٥,٨٥٧,٨٧) ريال سعودي، ليكون بالنص الآتي: تقرير أحقيه المكلف في حسم الخسائر غير المحققة عن استثماره في شركة ...للتجارة المحدودة لعام ٢٠٠٨م، من الربح السنوي مع وجوب حسم الاستثمار في تلك الشركة للعام محل الخلاف بالمثل الظاهر في قائمة المركز المالي له المعدة في نهاية ذلك العام، دون التعديلات التي أجرتها الهيئة على تلك الاستثمارات.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢١٥٠-٢٠٢١)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٦٨٥-Z)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٩٤

من المتقرر محاسبياً إثبات فروق ترجمة القوائم المالية ضمن حقوق الملكية، وحيث إن الرصيد الذي يظهر ضمن حقوق الملكية هو الرصيد المتراكم، وليس فقط المبلغ المكون خلال العام، فإنه يسري عليه ما يسري على بقية بنود حقوق الملكية من حيث الإضافة أو الاستبعاد من وعاء الزكاة بحسب رصيده.

### الواقع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ٢٠٢١/٠٤/٠٩ هـ الموافق ١٤٤٢/٠٩/٠٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٨/٢٢ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (١٨) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر بشأن الاعتراض المقدم من شركة ... برقم (٣٨٠) وتاريخ ١٤٣٢/١٢/٢٤ هـ، ورقم (١٤٣٥/٢٢/٢١٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٢ هـ على الرابط الزكوي للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٧/٢/٢٨، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة ...، على الرابط الزكوي للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٧/٢/٢٨، من الناحية الشكلية.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

- عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسب الاستثمارات العقارية الخاصة بـ...البالغة (٦٨,٦٩٩,٠٢١) ريالاً، وكذلك الاستثمارات الخاصة بـ...البالغة (٤٦,٩٩٨,٠٤٠) ريالاً، من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.
- عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسب الاستثمارات والأصول المالية البالغة (٢٣,٠٢٤) ريالاً، من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.



٣- عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسب الاستثمارات في صناديق استثمارية بمبلغ (٢٠,٧٠١,٢٢٨) ريالاً، من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

٤- عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسب دفعات لشراء استثمارات خاصة ب... والبالغة (١٥,٧٥٥,١١٠) ريالاً، وكذلك دفعات لشراء استثمارات في شركة ... البالغة (٣,٥٠٠,٠٠٠) ريال، من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

٥- تأييد المصلحة في إضافة تسهيلات بالمرابحة طويلة الأجل والبالغة (٥٥,٧١٥,٢٠٠) ريالاً، إلى الوعاء الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

٦- تأييد المصلحة في إضافة فروق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة البالغة (٥,٩٥٧,٦٢٧) ريالاً إلى الوعاء الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

٧- تأييد المصلحة في إضافة رواتب وأجور الشركاء في حدود راتب المثل وحسب المتبقي للمكلف والبالغ (٦٠,٠٠٠,٠) ريال، من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

٨- حيث وافق ممثل المكلف في جلسة الاستماع والمناقشة على ربط المصلحة فإن الخلاف بين الطرفين يعتبر منتهياً.

٩- نظراً لموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حول بند فرق أصول ثابتة فإن الخلاف بين الطرفين يعتبر منتهياً.

١٠- نظراً لموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حول بند إيجار طائرة فإن الخلاف بين الطرفين يعتبر منتهياً.

١١- نظراً لموافقة ممثل المكلف على سحب اعتراضه على بند أخرى فإن الخلاف بين الطرفين يعتبر منتهياً وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق بالاستئناف على بند (استثمارات عقارية)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية فيما انتهى إليه من نتيجة بعد عدم الاستجابة لمطلب المكلف بحسب الاستثمارات العقارية ب... وكذلك الاستثمارات الخاصة ب...، بإجمالي مبلغ وقدره (٣٣٦,٦٨٧,١١٤) ريال من وعائه الزكوي، ويؤكد المكلف على حقه في قبول خصم رصيد هذه الاستثمارات العقارية من وعاء الزكاة طبقاً للقواعد المالية المدققة والإقرار الزكوي، ذلك أنه هذه الاستثمارات العقارية استثمارات طويلة الأجل، ويرى المكلف أنه قد توفر في حق هذه الاستثمارات شروط حسمها، وهي وجود النية الموثقة من صاحب الصلاحية التي تؤكد أن الاستثمارات تمثل عروضاً قنوية يتم اقتناصها أو الإبقاء عليها فترة طويلة لتحقيق عائد، كما أنه لا يوجد عمليات تداول على هذه العقارات خلال العام الزكوي، وقد ذكر المكلف أنه قدم المستندات والبيانات التي تثبت توافر هذين الشرطين، ومن ذلك قرار الشركاء الذي يؤكد نية الشركة في الاستثمارات المشار إليها، وكذلك القوائم المالية التي تؤكد احتفاظ المكلف بالاستثمار المتعلق بـ... لمدة عامين ولم تقم ببيع جزء منه، كما قام مراجعو الحسابات بعد دراسة حسابات الشركة بتصنيف هذه الاستثمارات ضمن الأصول طويلة الأجل، كما يجيب المكلف بعدم صحة ما استندت عليه الهيئة واللجنة الابتدائية من أن الاستثمار المتعلق بمشروع ... لم يعد موجوداً بعام ٢٠٠٨ م ضمن أصول الشركة مما يجعله عرضًا من عروض التجارة، وأن هذا الاستناد لا يغير شيئاً من جوهر الموضوع، حيث قامت الشركة بالاحفاظ بالاستثمار لمدة عاميين متواлиين دون تسجيل عملية بيع أو متاجرة، ويؤكد المكلف على أن الشركة لم تقم ببيع العقار بل قامت بتحويله للشريك طبقاً لما هو مبين في الإيضاح رقم (٨) المرفق بالقوائم المالية، كما يؤكد المكلف على أن هذه



الاستثمارات التي يطالب بحسمنها من وعاء الزكاة مملوكة للشركة، وذلك ردًا على القرار - محل الطعن- المشار في حيثياته إلى أن هذه الاستثمارات غير مسجلة باسم الشركة، ويشير المكلف إلى أنه قدم المستندات التي ثبتت ملكيته لهذه الاستثمارات، وفيما يتعلق بما ورد في القرار الابتدائي من أن تلك الاستثمارات لم يتم تمويلها من أموال الشركة، فيجيب المكلف بأنه وفيما يتعلق بمشروع ... فإنه قد تم سداد المبلغ الخاص بهذا المشروع من قبل أحد الشركاء وقد تم قيد المبلغ على حسابه الجاري، ويشير إلى إرفاقه لما يدل على ذلك، ويرى المكلف تبعًا لذلك بأنه وفي حال عدم قبول حسم الاستثمارات العقارية فإنه لابد في المقابل من استبعاد ما يقابل ذلك من مصادر الأموال.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (استثمارات وأصول مالية)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية فيما انتهى إليه من نتيجة بعدم الاستجابة لمطلب المكلف بحسم الاستثمارات والأصول المالية البالغة (٢٣٠١٤٠٢٤) ريال من وعائه الكوي، ويؤكد المكلف على حقه في قبول حسم هذه الأصول المالية من وعاء الزكوة، ذلك أن هذه الاستثمارات تعد من الاستثمارات طويلة الأجل، ويرى المكلف أنه قد توفر في حق هذه الاستثمارات شروط حسمها، والمتمثلة في وجود النية المؤثقة من صاحب الصلاحية التي تؤكد أن هذه الاستثمارات تمثل عروض قنية يتم اقتناصها أو الإبقاء عليها فترة طويلة لتحقيق عائد، كما أنه لا يوجد عمليات تداول على هذه الأصول خلال العام الكوي، وينذر المكلف أنه قدم المستندات والبيانات التي ثبتت توافر هذين الشرطين، كصورة قرار الشركاء الذي يؤكد نية الشركة في اعتبارها استثماراً طويلاً للأجل، كما أنه قد تم تصنيف هذه الأصول المالية في قائمة المركز المالي من ضمن الموجودات غير المتداولة وليس المتداولة، كما أنه قد تم الاحتفاظ بهذه الأصول لفترة طويلة دون حركة، وفيما يتعلق بما استند عليه القرار - محل الطعن- من وجود حركة بيع على هذه الأصول خلال العام، فيجيب المكلف بأن الانخفاض الذي تراه اللجنة الابتدائية حركة، لا يمثل بيعاً للأسمى، وإنما هو عبارة عن انخفاض في القيمة السوقية للاستثمارات والأصول المالية خلال العام، وأنه قد تم تزويد الهيئة بكشوف تحليلي يوضح تفاصيل حركة رصيد هذه الاستثمارات والأصول المالية، والذي يبين أنه لا يوجد حركة بيع على هذه الأصول، بل كانت عبارة عن انخفاض في القيمة السوقية، ويستدل المكلف لذلك أيضاً، بأن السياسة المتبعة في إظهار الاستثمارات والأصول المالية ضمن القوائم المالية على أساس إجمالي المحفظة، ويتم قيد صافي التغير في القيمة السوقية عن القيمة الدفترية في حالة الانخفاض المؤقت في القيمة السوقية ضمن حقوق الشركاء، وعليه، يرى المكلف أن الاستثمارات محل البند تمثل استثمارات طويلة الأجل احتفظ بها الشركة لعدة سنوات وبالتالي، فهي من عروض القنية وواجبة الحسم من وعاء الزكاة طبقاً للنظام، ويختتم اعترافه بتبيان أن هذه الاستثمارات والأصول المالية هي عبارة عن أسهم في رأس مال شركات مساهمة محلية، وهي بالضرورة مندرجة ضمن وعاء الزكاة الخاص بهذه الشركات وتخضع للزكاة حسب ما يقتضيه الحال، ويرى أنه يجب حسم هذه الاستثمارات لتجنب الازدواج الكوي.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (استثمارات في صناديق استثمارية)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية فيما انتهى إليه من نتيجة برفض طلبه بحسم الاستثمارات في صناديق استثمارية بمبلغ (٢٨٠٧٠١,٢٢٨) ريالاً من وعائه الكوي، ويؤكد المكلف على حقه في قبول حسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة، ذلك أن هذه الاستثمارات مصنفة من ضمن الاستثمارات طويلة الأجل في القوائم المالية للمكلف، وأن نية المكلف الاحتفاظ بها للحصول على عوائدها، كما أنه لا يوجد على هذه الاستثمارات عمليات تداول، مما يجعل هذه الاستثمارات من عروض القنية واجبة الحسم من وعاء الزكوي، ويجب المكلف على حيثيات القرار الابتدائي -فيما استند عليه من أن هذه الصناديق الاستثمارية هي صناديق للمتاجرة والاستثمار فيها لا يعد من عروض القنية-، بعدم صحة ما انتهت إليه اللجنة -مصدرة القرار- وأن الغرض من الصناديق الاستثمارية فيما يتعلق بصناديق (...) وصندوق (...) لن يغير من طبيعة الاستثمار وطريقة معالجته ضمن



القواعد المالية، حيث تم تضمينه ضمن الأصول غير المتداولة بعد قيام المراجعين بالتأكد من نية الشركة والغرض من هذا الاستثمار من جهة، ومن جهة أخرى يرى المكلف أن الشروط الشرعية لقبول حسم هذه الاستثمارات قد توفرت في حقه، ويدرك تقديمها لكل ما يدل على انتهاق الشروط، بتصنيفه لها كموجودات طويلة الأجل، وتزويد الهيئة بحركة هذه الاستثمارات التي تؤكد عدم وجود حركة بيع خلال العام، كما يؤكد المكلف أنه طبقاً لمعايير المحاسبة السعودية الذي أصدرته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فإنه تتطلب المحاسبة السليمة في الاستثمار في الأوراق المالية تضمينه إلى استثمار غير متداول (عروض قنية) وأخر متداول (عروض تجارة) على أساس ما تنبه إدارته المنشأة بخصوص الاستثمار المعنى، وقد حدد المعيار السعودي أنه إذا كان قصد الشركة هو الاحتفاظ بالأوراق المالية لمدة تزيد عن اثنى عشر شهراً، فإن هذه الأوراق المالية يجب أن تصنف ضمن الأصول غير المتداولة (عروض قنية)، وأن هذا هو ما قام به، ويختتم المكلف اعتراضه بأن الأموال المستثمرة في الصناديق الاستثمارية قد خرجت من ذمته وبالتالي، فإن قيام الهيئة برفض حسمها من وعاء الزكاة سوف يؤدي إلى مطالبة الشركة بسداد زكاة شرعية عن أموال لا توجد في ذمة الشركة وهو ما لا يتفق مع أنظمة الزكاة الشرعية، علماً بأنه تم تمويل هذا الاستثمار من رأس المال الشركة والحساب الجاري للشركاء.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (دفعات لشراء استثمارات)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية فيما انتهى إليه من نتيجة برفض طلبه بحسم دفعات لشراء استثمارات خاصة بـ ... وبالبالغة (١٥,٧٥٥,١١٠) ريالاً، وكذلك دفعات لشراء استثمارات في شركة ... البالغة (٣,٥٠٠,٠٠٠) ريال من وعاءه الزكوي، ويؤكد المكلف على حقه في قبول حسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة، ذلك أن الأموال المدفوعة لشراء استثمارات قد خرجت من ذمة الشركة وبالتالي فإن قيام الهيئة برفض حسمها من وعاء الزكاة سوف يؤدي إلى مطالبة المكلف بسداد زكاة شرعية عن أموال لا توجد في ذمته، وهو ما لا يتفق مع أنظمة الزكاة الشرعية. علماً بأنه تم تمويل الدفعات لشراء استثمارات من رأس المال الشركة والحساب الجاري للشركاء.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (تسهيلات بالمرابحة طويلة الأجل)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة تسهيلات بالمرابحة طويلة الأجل وبالبالغة (٢٠٠,٧١٥,٥٥) ريالاً، إلى وعاء الزكوي، ويؤكد المكلف على حقه في حسم هذه التسهيلات من وعاء الزكوي، ذلك أن القروض المستخدمة لتمويل رأس المال العامل لا يتوجب إدراجها في وعاء الزكاة، استناداً إلى نظام الزكاة الجديد والذي خضع لدراسة شرعية قبل إرساله للاعتماد من مجلس الوزراء (المتوقع صدوره قريباً)، ونص على أن القروض تحسم من وعاء الزكاة وليس تضاف كما تقوم به الهيئة، وهو ما يتفق مع المفهوم الشرعي لاحتساب الزكاة، وهذا دليل قاطع على صحة طلب المكلف من الناحية الشرعية على أنه لا يتوجب إدراج القروض في وعاء الزكاة.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (فروق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة فروق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة البالغة (٩٥٧,٦٢٧,٥) ريالاً إلى وعاء الزكوي، ويؤكد المكلف على حقه في حسم رصيد فروق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة من وعاء الزكاة، ويدرك المكلف أن الهيئة واللجنة الابتدائية قد التبس عليهم وجهة نظر المكلف، وأن وجهة النظر الصحيحة تمثل في أن رصيد فرق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة تم تخفيضه من رصيد الاستثمارات ضمن قائمة المركز المالي وإظهاره كبند مستقل ضمن حقوق الملكية، وبالتالي، فإن المبلغ المذكور أعلاه يمثل جزءاً من رصيد الاستثمارات، وقد تم عرضه كبند مستقل ضمن حقوق الملكية لأغراض العرض والإفصاح طبقاً لمبادئ المحاسبة المعترف بها ويجب معاملته نفس معاملة الاستثمار،



لذلك قام المكلف عند إعداد الإقرار الزكوي ضمن الكشف رقم (١١) بجسم رصيد فروق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة من وعاء الزكاة.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (رواتب وأجور مدفوعة للشركاء)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة رواتب وأجور الشركاء في حدود راتب المثل وحسم المتبقى للمكلف، والبالغ (٦٠٠٠) ريال، من وعائه الزكوي، ويؤكد المكلف إن الرواتب المدفوعة للمدراء العاملين أو الأعضاء المنتدبين في الشركات المماثلة تتجاوز بكثير مبلغ (٤٥،٠٠٠) ريال شهرياً، وأن قيام اللجنة الابتدائية بتأييد الهيئة في استشهادها باللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية في غير محله، وكان من الأولى الاستشهاد باللوائح والأنظمة المقررة من قبل الهيئة، حيث إن الفتوى رقم (٢٢٦٤٤) واضحة وصريحة وحددت ما يأخذه صاحب المنشأة كراتب ما يأخذه نظاروه في المنشآت المماثلة أي (الشركات المماثلة) وليس ما أقرته اللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية والتي تخصل الحد الأعلى لخضوع الرواتب والأجور لنظام التأمينات، ويطلب المكلف في ختام اعتراضه بقبول كامل الرواتب والأجور المدفوعة للشركاء كمصرف زكي.

كما أجابـت الهيئة بتاريخ ٢٣/٠٨/١٤٣٩هـ الموافق ٢٠١٨/٥/٨، بمذكرة جوابية عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها ملخصة فيما يتعلـق بـبند (استثمارات عقارية) بأنـ الاستثمارات التي يطالب المـكلف بـحـسـمـها، لـيـسـ رـؤـوسـ أـموـالـ شـرـكـاتـ وإنـماـ هيـ عـبـارـةـ عـنـ اـسـتـثـمـارـاتـ فيـ مـشـارـيعـ عـقـارـيـةـ تـدـخـلـ فيـ إـطـارـ النـشـاطـ التـشـغـيلـيـ لـلـشـرـكـةـ بـمـوـجـبـ عـقـدـ تـأـسـيـسـهاـ بـالـإـضـافـةـ إـلـىـ أـنـ تـلـكـ الـاسـتـثـمـارـاتـ غـيرـ مـسـجـلـةـ بـاـسـمـ الشـرـكـةـ وـلـمـ يـتمـ تـموـيلـهـاـ مـنـ أـمـوـالـ الشـرـكـةـ، وـبـخـصـوصـ مـاـ ذـكـرـهـ المـكـلـفـ فيـ مـذـكـرـةـ الـاسـتـئـنـافـ إـلـيـضاـحـاتـ الـقوـائـمـ الـمالـيـةـ أـنـ هـذـهـ الـأـرـاضـيـ تـموـيلـهـاـ مـنـ أـمـوـالـ الشـرـكـةـ، وـبـخـصـوصـ مـاـ ذـكـرـهـ المـكـلـفـ فيـ مـذـكـرـةـ الـاسـتـئـنـافـ إـلـيـضاـحـاتـ الـقوـائـمـ الـمالـيـةـ أـنـ هـذـهـ الـأـرـاضـيـ تمـ سـدـادـ قـيمـتـهاـ مـنـ خـلـالـ الـحـسـابـ الـجـارـيـ لـلـشـرـيكـ، تـوضـحـ الـهـيـةـ أـنـ الـزـيـادـةـ فيـ الـحـسـابـ الـجـارـيـ الدـائـنـ لـلـشـرـيكـ لـاـ تـتنـاسـبـ مـعـ قـيمـةـ هـذـهـ الـاسـتـثـمـارـاتـ الـعـقـارـيـةـ، هـذـاـ بـفـرـضـ أـنـ جـمـيعـ الـزـيـادـةـ تـمـ اـسـتـخـدـامـهـاـ فيـ سـدـادـ قـيمـةـ هـذـهـ الـأـرـاضـيـ، كـمـاـ تـوضـحـ الـهـيـةـ أـنـ هـذـهـ الـاسـتـثـمـارـاتـ فيـ الـأـرـاضـيـ هـيـ مـنـ عـرـوـضـ الـتـجـارـةـ الـقـيـاسـيـةـ لـاـ تـحـسـمـ مـنـ الـوـعـاءـ الـزـكـوـيـ تـطـبـيـقاـ لـلـفـتوـيـ الـشـرـعـيـةـ رقمـ (١٩٣٨٢ـ)ـ وـتـارـيخـ ١٤١٨ـ/١ـ/٢٠ـ وـكـذـلـكـ الـخـطـابـ الـوزـارـيـ رقمـ (٨٦٧٦ـ/٤ـ)ـ وـتـارـيخـ ١٤١٠ـ/١٢ـ/٢٤ـ، كـمـاـ أـنـ الـاسـتـثـمـارـ فيـ مـشـرـوعـ...ـ لـاـ يـعـتـبـرـ اـسـتـثـمـارـاـ فيـ أـصـلـ ثـابـتـ بـدـلـيـلـ تـخلـصـ المـكـلـفـ منـ هـذـهـ الـاسـتـثـمـارـ فيـ الـعـامـ ٢٠٠٨ـ،ـ وـيـدـلـ علىـ أـنـهـ قـدـ تـمـ شـرـاؤـهـ بـنـيـةـ إـعادـةـ بـيـعـهـ وـبـذـلـكـ فـإـنـ هـذـاـ يـتـعـارـضـ مـعـ شـرـطـ اـعـتـبارـ الـاسـتـثـمـارـ الـعـقـارـيـ اـسـتـثـمـارـاـ طـوـيلـ الـأـجلـ يـحـسـمـ مـنـ الـوـعـاءـ الـزـكـوـيـ،ـ وـفـيـماـ يـتـعـلـقـ بـالـاسـتـثـمـارـ بـمـشـرـوعـ...ـ فـنـظـرـاـ لـأـنـ مـنـ ضـمـنـ أـغـرـاضـ الـشـرـكـةـ شـرـاءـ الـأـرـاضـيـ لـإـقـامـةـ الـمـبـانـيـ عـلـىـهـاـ وـاسـتـثـمـارـهـاـ بـالـبـيـعـ وـالـإـيجـارـ،ـ وـبـمـاـ أـنـ المـكـلـفـ لـمـ يـقـدـمـ لـلـهـيـةـ مـاـ يـثـبـتـ إـقـامـةـ مـبـانـ عـلـىـهـاـ وـهـذـاـ يـدـلـ عـلـىـ أـنـ هـذـاـ الـاسـتـثـمـارـ تـمـ شـرـاؤـهـ بـقـصـدـ إـعادـةـ بـيـعـهـ وـهـوـ بـذـلـكـ يـصـنـفـ اـيـضـاـ مـنـ ضـمـنـ عـرـوـضـ الـتـجـارـةـ،ـ وـفـيـماـ يـتـعـلـقـ بـاسـتـئـنـافـ المـكـلـفـ عـلـىـ بـنـدـ (اـسـتـثـمـارـاتـ وـأـصـولـ مـالـيـةـ)ـ أـجـابـتـ الـهـيـةـ بـأـنـ هـذـهـ الـاسـتـثـمـارـاتـ عـبـارـةـ عـنـ أـسـهـمـ فـيـ شـرـكـاتـ مـسـاـهـمـةـ مـتـداـولـةـ فـيـ سـوقـ الـأـسـهـمـ الـمـالـيـةـ وـعـلـيـهـ فـهـيـ تـعـدـ مـنـ عـرـوـضـ الـتـجـارـةـ وـالـتـيـ تـجـبـ فـيـهـاـ الزـكـاـةـ شـرـعـاـ تـطـبـيـقاـ لـلـفـتوـيـ رقمـ (١٩٣٨٢ـ)ـ وـتـارـيخـ ١٤١٨ـ/١١ـ/٢٠ـ وـالـخـطـابـ الـوزـارـيـ رقمـ (٨٦٧٦ـ/٤ـ)ـ وـتـارـيخـ ١٤١٠ـ/١٢ـ/٢٤ـ،ـ وـتـسـتـدـلـ الـهـيـةـ لـذـلـكـ بـأـنـهـ عـنـدـ الرـجـوـعـ إـلـىـ الـإـيـضـاحـ رقمـ (٦ـ)ـ فـيـ الـقـوـائـمـ الـمـالـيـةـ يـتـضـحـ أـنـ هـذـهـ بـنـدـ مـؤـلـفـ مـنـ أـسـهـمـ فـيـ عـدـةـ شـرـكـاتـ جـمـيعـهـاـ حـصـلـتـ عـلـىـ حـرـكةـ بـيـعـ فـانـخـفـضـتـ قـيمـتـهاـ فـيـ عـامـ ٢٠٠٧ـ مـ عـمـاـ كـانـتـ عـلـيـهـ فـيـ عـامـ ٢٠٠٦ـ مـ باـسـتـثـنـاءـ أـسـهـمـ شـرـكـتـينـ هـمـاـ أـسـهـمـ شـرـكـةـ الـمـديـنـةـ لـلـاسـتـثـمـارـاتـ الصـنـاعـيـةـ وـقـيمـتـهاـ (١ـ,٢ـ٠ـ٠ـ,٠ـ٠ـ٠ـ)ـ رـيـالـ،ـ وـأـسـهـمـ شـرـكـةـ تـطـوـيرـ الصـنـاعـاتـ وـقـيمـتـهاـ (١ـ,٠ـ٠ـ٠ـ,٠ـ٠ـ٠ـ)ـ رـيـالـ،ـ لـذـلـكـ إـنـ حـرـكةـ الـبـيـعـ فـيـ هـذـهـ أـسـهـمـ تـدـلـ عـلـىـ أـنـ الغـرـضـ مـنـهـاـ هـوـ الـمـضـارـيـةـ وـلـيـسـ اـسـتـثـمـارـ طـوـيلـ الـأـجلـ،ـ وـحتـىـ بـالـنـسـبةـ لـلـشـرـكـتـينـ الـتـيـ لـمـ تـحـصـلـ حـرـكةـ فـيـ أـسـهـمـهـاـ،ـ إـنـ إـدـرـاجـهـمـاـ ضـمـنـ الـمـجـمـوعـةـ يـعـنيـ أـنـ القـصـدـ مـنـ الـحـصـولـ عـلـىـهـمـاـ هـوـ الـمـضـارـيـةـ،ـ وـفـيـماـ يـتـعـلـقـ بـاسـتـئـنـافـ المـكـلـفـ عـلـىـ بـنـدـ (اـسـتـثـمـارـاتـ فـيـ صـنـادـيقـ اـسـتـثـمـارـيـةـ)ـ أـجـابـتـ الـهـيـةـ بـأـنـ اـسـتـثـمـارـ هـذـهـ



البند هو عبارة عن استثمارات في صناديق استثمارية وهي صندوق (...) وشركة (...) وبالرجوع إلى الإيضاحات حول القوائم المالية يظهر من الإيضاح رقم (١٢) أن صندوق (...) هو أحد الصناديق الاستثمارية للمتاجرة، وعليه فإن هذه الصناديق تعد من عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة وليس من عروض القنية. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (دفعات لشراء استثمارات) أجابـتـ الـهـيـةـ بأنـهـ مـنـ ضـمـنـ أغـرـاضـ الشـرـكـةـ شـرـاءـ الأـرـاضـيـ لـإـقـامـةـ المـبـانـيـ عـلـىـ وـاسـتـثـمـارـهـ بـالـبـيعـ وـالـإـيجـارـ،ـ إـلاـ أـنـ المـكـلـفـ لمـ يـقـدـمـ لـلـهـيـةـ مـاـ يـثـبـتـ أـنـ هـذـهـ اـسـتـثـمـارـاتـ مـخـصـصـةـ لـإـقـامـةـ مـبـانـيـ عـلـىـ وـاسـتـثـمـارـهـ بـالـبـيعـ وـالـإـيجـارـ،ـ إـلاـ أـنـ المـكـلـفـ لمـ يـقـدـمـ لـلـهـيـةـ مـاـ يـثـبـتـ أـنـ هـذـهـ اـسـتـثـمـارـاتـ عـقـارـيـةـ تـمـمـلـ فـيـ عـرـوـضـ تـجـارـةـ تـخـضـعـ لـلـزـكـاـةـ.ـ وـفـيـ مـاـ يـتـعـلـقـ بـاـسـتـئـنـافـ المـكـلـفـ عـلـىـ بـنـدـ (ـتـسـهـيلـاتـ بـالـمـرـابـحةـ طـوـلـيـةـ الـأـجـلـ)ـ أـجـابـتـ الـهـيـةـ بـأـنـ هـذـاـ الرـصـيدـ عـبـارـةـ عـنـ تـقـيـيمـ لـلـاسـتـثـمـارـ فـيـ الشـرـكـاتـ تـابـعـةـ وـفـرـوـقـ تـرـجـمـةـ وـتـسـوـيـاتـ،ـ وـعـلـيـهـ،ـ فـهـيـ لـيـسـ اـسـتـثـمـارـاتـ إـضـافـيـةـ حـقـيقـيـةـ حـتـىـ تـحـسـمـ مـنـ الـوعـاءـ الـزـكـوـيـ وـبـالـرـجـوـعـ إـلـىـ الـكـشـفـ رـقـمـ (ـ١١ـ)ـ الـمـرـفـقـ مـعـ الـإـقـارـارـ،ـ تـبـيـنـ أـنـ المـكـلـفـ قـامـ بـإـضـافـةـ فـرـوـقـ الـعـمـلـةـ إـلـىـ اـسـتـثـمـارـاتـ فـيـ شـرـكـاتـ تـابـعـةـ وـلـيـسـ تـخـفيـضـهـاـ بـهـذـهـ الـفـرـوـقـ كـمـاـ يـدـعـيـ المـكـلـفـ،ـ كـمـاـ تـبـيـنـ مـنـ قـائـمـةـ الـمـرـكـزـ الـمـالـيـ أـنـ هـذـهـ الـفـرـوـقـ تـمـ حـسـمـهـاـ مـنـ حـقـوقـ الـمـلـكـيـةـ وـهـذـهـ الـمـعـالـجـةـ مـتـنـاقـصـةـ مـعـ مـاـ يـجـبـ أـنـ يـكـوـنـ؛ـ لـأـنـ إـضـافـهـاـ إـلـىـ اـسـتـثـمـارـاتـ يـعـنـيـ أـنـهـاـ تـمـثـلـ أـرـبـاحـاـ وـبـالـتـالـيـ فـإـنـهـ كـانـ يـجـبـ أـنـ تـضـافـ إـلـىـ حـقـوقـ الـمـلـكـيـةـ بـدـلـاـ مـنـ أـنـ تـحـسـمـ مـنـ وـعـاءـ الـزـكـاـةـ؛ـ لـأـنـ قـيـامـ المـكـلـفـ بـهـذـاـ الـإـجـرـاءـ يـعـنـيـ أـنـ سـوـفـ يـسـتـفـيدـ مـنـهـ مـرـتـيـنـ؛ـ الـأـوـلـىـ بـزـيـادـةـ قـيـمـةـ اـسـتـثـمـارـاتـ الـقـيـمـةـ تـحـسـمـ مـنـ الـوعـاءـ،ـ وـالـثـانـيـةـ بـحـسـمـهـ مـنـ حـقـوقـ الـمـلـكـيـةـ الـتـيـ تمـثـلـ عـنـصـرـاـ مـوجـبـاـ فـيـ الـوعـاءـ الـزـكـوـيـ.ـ وـفـيـ مـاـ يـتـعـلـقـ بـاـسـتـئـنـافـ المـكـلـفـ عـلـىـ بـنـدـ (ـرـوـاـبـ وـأـجـورـ مـدـفـوعـةـ لـلـشـرـكـاءـ)ـ أـجـابـتـ الـهـيـةـ بـأـنـ الـفـتـوـيـ الـشـرـعـيـةـ رـقـمـ (ـ٢٢٦٤٤ـ)ـ وـتـارـيـخـ ١٤٢٤/٣/٩ـ الـصـادـرـةـ عـنـ رـئـاسـةـ الـبـحـوثـ الـعـلـمـيـةـ وـالـأـفـتـاءـ،ـ وـخـطـابـ الـهـيـةـ رـقـمـ (ـ٩/٦٠١٧ـ)ـ وـتـارـيـخـ ١٤٢٦/١٢/٣٠ـ الـقـاضـيـ بـقـبـولـ حـسـمـ رـاتـبـ الشـرـيكـ الـمـديـرـ مـنـ الـوعـاءـ الـزـكـوـيـ عـلـىـ أـنـ يـكـوـنـ فـيـ حدـودـ رـاتـبـ الـمـثـلـ،ـ وـاستـنـادـاـ إـلـىـ لـائـحةـ جـبـاـيـةـ الـزـكـاـةـ الصـادـرـةـ بـالـقـرـارـ الـوـزـارـيـ رـقـمـ (ـ٢٠٨٢ـ)ـ وـتـارـيـخـ ١٤٣٨/٦ـ الـمـادـةـ (ـالـخـامـسـةـ)ـ مـنـ الـمـصـارـيفـ الـتـيـ يـجـوزـ حـسـمـهـاـ مـنـ الـوعـاءـ الـزـكـوـيـ الـفـقـرـةـ رـقـمـ (ـ٢ـ)ـ جـاءـ فـيـ رـاتـبـ وـبـدـلـاتـ صـاحـبـ الـمـنـشـأـ مـنـ الـمـصـرـوفـاتـ الـتـيـ يـجـوزـ حـسـمـهـاـ بـشـرـطـ أـنـ تـكـوـنـ مـسـجـلـةـ فـيـ التـأـمـيـنـاتـ الـاجـتمـاعـيـةـ،ـ وـحـيـثـ إـنـهـ حـسـبـ نـظـامـ التـأـمـيـنـاتـ لـاـ يـتـجاـزـ رـاتـبـ الـمـشـتـرـكـ مـبـلـغـ (ـ٤٥٠٠٠ـ)ـ رـيـالـ شـهـرـيـاـ بـأـجـمـالـيـ (ـ٥٤٠٠٠ـ)ـ رـيـالـ سـنـوـيـاـ وـحـيـثـ إـنـهـ عـنـ دـرـدـ عـلـىـ الـرـبـطـ الـمـعـدـلـ تـمـ اـعـتـمـادـ مـبـلـغـ (ـ٤٨٠٠٠ـ)ـ رـيـالـ فـقـطـ مـنـ إـجمـالـيـ مـبـلـغـ رـاتـبـ الشـرـيكـ لـذـلـكـ فـإـنـ الـهـيـةـ لـاـ مـانـعـ لـدـهـاـ مـنـ قـبـولـ الـمـبـلـغـ الـمـتـبـقـيـ الـبـالـغـ (ـ٦٠٠٠ـ)ـ رـيـالـ عـنـ دـرـدـ إـعادـةـ الـرـبـطـ الـزـكـوـيـ عـلـىـ المـكـلـفـ.

كـمـ طـلـبـتـ الدـائـرـةـ مـنـ المـكـلـفـ بـتـارـيـخـ ١٤٤٢/٢٤ـ الـمـوـافـقـ ١٤٤٢/١٠/١١ـ،ـ تـقـدـيمـ مـاـ يـوـدـ إـضـافـهـ عـلـىـ مـاـ قـدـمـهـ مـنـ اـسـتـئـنـافـ عـلـىـ الـقـرـارـ مـحـلـ النـظـرـ،ـ خـلـالـ مـهـلـةـ الـمـنـوـحةـ لـهـ مـنـ قـبـلـ الدـائـرـةـ أـوـ الـاـكـتـفـاءـ بـمـاـ قـدـمـهـ فـيـ مـذـكـرـةـ اـسـتـئـنـافـ،ـ فـقـدـمـ مـذـكـرـةـ بـتـارـيـخـ ١٤٤٢/٣ـ الـمـوـافـقـ ١٤٤٢/١٠/١٩ـ،ـ فـيـ شـأنـ بـنـدـ (ـاـسـتـثـمـارـاتـ عـقـارـيـةـ)ـ لـمـ تـخـرـجـ فـيـ مـضـمـونـهـ عـاـماـ سـبـقـ أـنـ قـدـمـهـ.

وـفـيـ جـلـسـهـاـ الـمـنـعـقـدـةـ فـيـ تـارـيـخـ ١٤٤٢/٠٧ـ الـمـوـافـقـ ١٤٤٢/٠٣ـ،ـ وـبـعـدـ الـاطـلـاعـ عـلـىـ الـمـذـكـرـاتـ الـخـاصـةـ بـالـاسـتـئـنـافـ وـالـرـدـ عـلـمـهـاـ،ـ وـبـعـدـ فـحـصـ مـاـ اـحـتوـاهـ مـلـفـ الـقـضـيـةـ مـنـ أـورـاقـ وـمـسـتـنـدـاتـ،ـ تـقـرـرـ لـدـىـ الـدـائـرـةـ أـنـ الـقـضـيـةـ قدـ أـصـبـحـتـ جـاهـزةـ لـلـفـصـلـ وـإـصـدارـ الـقـرـارـ فـيـ مـوـضـوـعـهـ.

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

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (استثمارات عقارية)، فإنه تبين أن استئناف المكلف يكمن في طلبه قبول حسم رصيد الاستثمارات العقارية المتمثلة في مشروع ... واستثمارات ... من وعاء الزكاة طبقاً للقواعد المالية المدققة والإقرار الزكوي، لتوافر النية الموثقة على اعتبارها استثمارات طويلة الأجل، وعدم وجود حركة تداول عليها، بينما ترى الهيئة أن هذه الاستثمارات ليست من الاستثمارات طويلة الأجل التي يجب حسمها، لأنه قد تبين تصرف المكلف فيها، ولم تسجل باسمه ولم يتم تمويلها من أموال الشركة. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث قدم المكلف عدداً من القرائن في كون الاستثمارات العقارية محل النزاع لم تعرض للبيع بحالتها الراهنة في نهاية السنة المالية، كما هو الحال بالنسبة للبضائع المعروضة للبيع في السياق العادي للأعمال، حيث صنفها المكلف ضمن الأصول غير المتداولة، وزود الدائرة بقرار مجلس إدارته بشأن الغرض من تلك الاستثمارات، وحيث جرى العرف على أن قرارات بيع السلع المعدة للتجارة لا بغرض القنية هي من القرارات التي لا تستوجب العرض على مجلس الإدارة لاتخاذ القرارات بشأنها، حيث تعد من القرارات الإدارية المتكررة لإدارة الشركة، وحيث كان الأمر كذلك، وحيث لم تضع اللجنة الابتدائية سبيلاً لقرارها سوى أن عقد تأسيس الشركة نص على شراء الأراضي لإقامة مبانٍ عليها واستثمارها بالبيع أو الإيجار لصالح الشركة، وأن بيع المكلف لأحد تلك الاستثمارات في سنة لاحقة يدل على شراء تلك الاستثمارات بنية بيعها، وحيث لم تؤسس اللجنة الابتدائية قرارها على سند معتبر يمكن مناقشته موضوعاً: الأمر الذي تخلص معه الدائرة بالأغلبية إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بهذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (استثمارات وأصول مالية)، فإنه تبين أن استئناف المكلف يكمن في طلبه قبول حسم هذه الأصول المالية من الوعاء الزكوي، ذلك أنها استثمارات طويلة الأجل، وتتوفر في حقها شروط حسمها، من توافر النية الموثقة التي تؤكد أن الاستثمارات تمثل عروضاً قنية يتم اقتناصها أو الإبقاء عليها فترة طويلة لتحقيق عائد، كما أنه لا يوجد عمليات تداول على هذه الأصول خلال العام الزكوي، بينما ترى الهيئة أن هذه الأصول عبارة عن أسهم متخصصة للمضاربة وليس للاستثمار طويلاً الأجل ودليل ذلك حصول حركة بيع على هذه الأصول، مما يجعلها عروضاً تجارة تجب فيها الزكاة.

وحيث تبين للدائرة أن عموم تلك الشركات المستثمر فيها (فيما عدا شركة ...) هي شركات سعودية مسجلة لدى الهيئة وتقدم إقراراتها للهيئة، حيث صنفت في القوائم المالية ضمن الأصول غير المتداولة، وحيث لم تثبت اللجنة الابتدائية وجود حركة بيع وشراء نشطة على تلك الاستثمارات، وإنما أثبتت إجراءها على أساس وجود حركة بيع بالاستدلال بانخفاض رصيدها في العام التالي، على الرغم من تقديم المكلف لبيان تحليلي يبين أن الانخفاض في أرصدة الاستثمار نشاً بسبب هبوط قيمتها السوقية وليس بسبب البيع، وحيث إن الأصل عدم خصوص الاستثمار في حقوق ملكية الشركات للزكاة ما لم يثبت اتخاذها للمتاجرة، وحيث إن القرائن التي قدمها المكلف لا تدل على نية المتاجرة في تلك الاستثمارات، وعليه يتقرر لدى الدائرة أحقيبة المكلف في حسم تلك الاستثمارات من وعائده الزكوي.



وأما الاستثمار في شركة ...، فإن الهيئة لم تقبل حسمه باعتباره معداً للمتاجرة ضمن رفضها لجسم كامل بند الاستثمارات المالية من غير تمييز لما هو استثمار محلي أو خارجي، وأيدتها اللجنة الابتدائية في ذلك. وحيث إن هذا الاستثمار ينطبق عليه ما ينطبق على الاستثمارات في الأسهم خارج المملكة من حيث جواز حسمها من الوعاء الزكوي حال تقديم المكلف ما يبين من القوائم المالية للشركة المستثمر فيها قيامها بسداد الزكاة في الدولة المستثمر بها، وهو ما لم يقدم المكلف بالدفع به أو تقديم القوائم المالية ذات العلاقة لتمكن الدائرة من تقرير أحقيته المكلف بطلب حسمها من الوعاء الزكوي، الأمر الذي تخلص معه الدائرة بالأغلبية إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بهذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (استثمارات في صناديق استثمارية)، فإنه تبين أن استئناف المكلف يمكن في طلبه قبول حسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة، ذلك أنها استثمارات طويلة الأجل، وتتوفر في حقها شروط حسمها، من توافر النية الموثقة التي تؤكد أن هذه الاستثمارات تمثل عروض قنية يتم اقتناصها أو الإبقاء عليها فترة طويلة لتحقيق عائد، كما أنه لا يوجد عمليات تداول على هذه الاستثمارات خلال العام، بينما ترى الهيئة أن الاستثمار في هذه الصناديق يعد من عروض التجارة غير واجبة الجسم من الوعاء الزكوي. وحيث تبين للدائرة من القوائم المالية المقدمة من قبل المكلف أن أحد الصناديق هو للمتاجرة في الأسهم الدولية، ولم يبين المكلف طبيعة الاستثمار في الصندوق الآخر التابع لشركة غير سعودية، وحيث إن المكلف لم يثبت دفع الزكاة عن تلك الصناديق ولم يقدم قوائم مالية يمكن من خلالها احتساب الزكاة عليها، وما كان الأصل في طبيعة الاستثمار في تلك الصناديق هو المتاجرة فيها من قبل من يتولى إدارة ذلك الصندوق عن طريق تقليل الأموال المكتتب فيها في تلك الصناديق، فالمكلف يدخل باشتراكه في تلك الصناديق من خلال تفويض مدير الصندوق بالمتاجرة على ذلك النحو، وبالتالي لا تكون نية الاقتناء هي المستصحبة، وبذلك لا يكون الاشتراك في تلك الصناديق سوى ضرب من ضروب المتاجرة وتقليلًا للأموال المدفوعة بالبيع والشراء لما توجه إرادة الصندوق للاتجار فيه، وعليه فإن الأموال المعدة للاستثمار فيه تكون من عروض التجارة التي لا يصبح حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف، خصوصاً وأن المكلف لم يقدم ما يثبت خلاف الأمر الظاهر والمعرف عن طبيعة الاستثمار في تلك الصناديق، وتأسيساً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير سلامة احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للمكلف وبالتالي رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بهذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (دفعات لشراء استثمارات)، فإنه تبين أن استئناف المكلف يمكن في طلبه قبول حسم الدفعات لشراء استثمارات من الوعاء الزكوي كونها لم تعد في حيازة الشركة كما أن طبيعة الأصل من عروض القنية، في حين ترى الهيئة أن المستأني لم يقدم ما يثبت أن هذه الاستثمارات تمثل عروض قنية. وحيث تبين للدائرة من حيثيات القرار الابتدائي أن جزءاً من المبلغ محل الخلاف كان لشراء أحد العقارات الاستثمارية، والتي قررت فيها الدائرة في هذا الاستئناف قبول المكلف بشأنها، فإنه يسري على المبالغ المدفوعة لشراء تلك الاستثمارات ما يسري على الاستثمار نفسه بعد أن يحوزه المكلف، مما يتقرر معه أحقيته المكلف في حسم هذا المبلغ من وعائه الزكوي. وأما الجزء الآخر من مبلغ البند المعترض عليه فيتمثل في حصة المكلف في الاستثمار في شركة أخرى "شركة ..."، وحيث بنت اللجنة تأييدها لإجراء الهيئة في رفض حسم تلك الاستثمارات على افتراض أن تلك الاستثمارات تمثل عروض تجارة من غير سند معتبر، وبعد اطلاع الدائرة على القوائم المالية للمكلف في الاستثمار في شركة أخرى "شركة ...، وحيث إنها قرينة لم يثبت ما يعارضها أمام الدائرة، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بهذا الشأن.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (تسهيلات بالمرابحة طويلة الأجل)، فإنه يتبيّن أن استئناف المكلف يكمن في طلبه عدم إضافة بند تسهيلات بالمرابحة طويلة الأجل إلى الوعاء الزكي نظراً لأن الزكاة المستحقة عليها واجبة على الدائن وليس المدين، بينما ترى الهيئة أنه تم إضافة رصيد أول المدة الذي حال عليه الحول وذلك تطبيقاً للفتوى رقم ٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥ هـ. وباطلاع الدائرة تبيّن لها أن البند محل الخلاف يمثل أحد مصادر الأموال للمكلف، وحيث لم يعترض المكلف على حولان الحول عليه، فتسري عليه الفتوى ذات الصلة بزكاة الأموال المقرضة إذا حال عليها الحول وهي في ذمة المكلف، وحيث لم تلحظ الدائرة بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثابة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدده، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (فرق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة)، فإنه تبيّن أن استئناف المكلف يكمن في طلبه حسم فروقات الترجمة من الوعاء الزكي، بينما ترى الهيئة أن هذا الرصيد عبارة عن تقدير للاستثمار في الشركات التابعة وفرق ترجمة وتسويات، وعليه، فهي ليست استثمارات إضافية حقيقة حتى تحسم من الوعاء الزكي. وباطلاع الدائرة على موضوع الخلاف، وحيث إنه من المتقرر محاسبياً إثبات فرق ترجمة القوائم المالية ضمن حقوق الملكية، وحيث إن الرصيد الذي يظهر ضمن حقوق الملكية هو الرصيد المترافق، وليس فقط المبلغ المكون خلال العام، فإنه يسري عليه ما يسري على بقية بنود حقوق الملكية من حيث الإضافة أو الاستبعاد من وعاء الزكاة بحسب رصيده. ولا ينال من ذلك ما استندت عليه اللجنة الابتدائية في تسبيب قرارها من أن المكلف أضاف تلك الفروقات لرصيد الاستثمار ولم يحسمها منه، حيث إن المضاف هو المكون خلال العام وليس كامل الرصيد بدليل أن رصيد حساب فروق الترجمة قد انخفض عن العام السابق لعام الخلاف، مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (رواتب وأجور مدفوعة للشركاء)، فإنه تبيّن أن استئناف المكلف يكمن في طلبه حسم الرواتب والأجور المدفوعة للشركاء من الوعاء الزكي حتى لو زادت عن المبلغ المسجل في التأمينات الاجتماعية، في حين ترى الهيئة أنه يجب ألا يتجاوز الجسم المسموح به راتب المشترك في نظام التأمينات الاجتماعية. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث لم يكن الخلاف بين الطرفين مستندياً، وحيث استند القرار الابتدائي للوصول إلى نتيجته على اللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية في تحديد أجرة المثل، من غير وجود مسوغ نظامي يقرر ارتباط الحد الأعلى للرواتب والأجور التي يجوز حسمها من الوعاء الزكي بالحد الوارد في تلك اللائحة، وحيث إن الأصل هو قبول قول المكلف بشأن مصروفاته ما لم يقم الدليل على خلافه، ونظرًا لكون طريقة تحديد راتب المثل يخضع لعوامل متعددة تختلف باختلاف الزمان والمكان ونموذج أعمال المنشأة وطبيعتها وحجمها، وبما أن الشركة قابضة ومتلك العديد من الشركات الأخرى، وحجم إيراداتها كبير نسبياً مما يجعل رواتب الشركاء تكون بمبالغ أكبر من ٤٥,٠٠٠ ريال شهرياً، مما تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في حسم كافة الرواتب والأجور المدفوعة للعاملين من غير حدها بما ورد في لائحة نظام التأمينات الاجتماعية، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص.

**أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (١٨) لعام ١٤٣٧ هـ**

**ثانياً: وفي الموضوع:**

١- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (استثمارات عقارية) بالأغلبية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- بشأن بند (استثمارات وأصول مالية):

أ- قبول استئناف المكلف في الاستثمارات محل البند (ماعدا شركة ...)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

ب- رفض استئناف المكلف بشأن الاستثمار (شركة ...) بالأغلبية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٣- رفض استئناف المكلف، بشأن بند (استثمارات في صناديق استثمارية)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (دفعات لشراء استثمارات)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٥- رفض استئناف المكلف، بشأن بند (تسهيلات بالمرابحة طويلة الأجل)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٦- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (فروق ترجمة القوائم المالية لشركات تابعة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٧- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (رواتب وأجور مدفوعة للشركاء)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٢٠)

ال الصادر في الاستئناف رقم (١٦٨٧-٢٠١٨-Z)

المجلس الاستئنافي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٩٥

التعامل مع الاستثمارات المحسومة من الوعاء هو أن يتم إثبات المكاسب غير المحققة، وجسم الاستثمار بعد زيادته بهذه المكاسب.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الخميس ٢٩/٠٦/٢٠٢١ هـ الموافق ١٤٤٢/١٠، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٦/١/١٤٣٧ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بحجة رقم (٣٦) لعام ١٤٣٦ هـ، الصادر الاعتراض رقم (٤٥٥) ورقم (١٥٥٩) بشأن الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣ م حتى ٢٠٠٧ م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة ...، على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٧ م من الناحية الشكلية وفقاً لحيثيات القرار.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- تأييد المصلحة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بجسم الخسائر الدفترية لعام ٢٠٠٥ م من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

٢- تأييد المصلحة في إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٦ م، وإضافة القرض الذي حال عليه الحول والبالغ (٤,٥٠٠,٠٠٠) ريال، وما استُخدم من القرض الذي نشأ خلال العام ومقداره (١,٩٥٧,٣٣٨) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٧ م وفقاً لحيثيات القرار.



٣- تأييد المصلحة في الإجراء الذي قامت به على بند المكافأة غير المحققة للعام ٢٠٠٦م، وعدم تأييد المكلف في مطالبه باعتماد خسائر الاستثمار كمصروف جائز الجسم من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

٤- تأييد المصلحة في عدم قبول خسائر استثمار شركة...لعام ٢٠٠٦م كمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة...)، تقدم بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق ببند (الأرصدة الدائنة لعامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م)، فيطلب المكلف حسم ما قيمته (٤٢١، ٤٢٧)، ريال لعام ٢٠٠٣م و مبلغ (٩٣٠، ٤٩٣)، ريال لعام ٤٠٠٤م من وعاء الزكاة، لأن هذه المبالغ جزء منها عبارة عن قرض وذلك بعرض عمل وديعة لدى البنك للاستفادة منها، ولكن توجه الشركة تغير بعد ذلك وقررت الحصول على قرض ولكن البنك اشترط لأن يتم حجز الوديعة كضمان للقرض، وبالتالي لم تتمكن الشركة من سداد التمويل الخاصة بالوديعة، مما جعل هذا التمويل مرتبط بالقرض لحين سداد القرض وتسييل الوديعة، وعليه فمن من خلال هذا الارتباط يتم أخذ الزكاة على القرض والتمويل مما يتربّ عليه ازدواج زكوي، كما أن جزءاً من هذه المبالغ عبارة عن قرض تم الحصول عليه وذلك بفرض زيادة رأس مال الشركة المستثمر بها (شركة...) وعليه فإن هذا التمويل سيُخضع لدى كلا الشركتين ضمن عناصرها الموجبة. وفيما يتعلق ببند (المستحق لأطراف ذات علاقة (قروض) بمبلغ (٢٠٢، ٩٠٨)، ريال و (٢٣٣، ٩٠٨)، ريال على التوالي)، فيطلب المكلف حسم مبالغ هذا البند؛ لأنها عبارة قرض تم الحصول عليه من أجل إقراض الشركات المستثمر بها (شركة... ومكتب الدكتور...)، وسيُخضع لديها للزكاة، وعليه سيكون هناك ازدواج زكوي. وفيما يتعلق ببند (الخسائر المدورة لعام ٢٠٠٥م) يطلب المكافأة الأخذ بكافة مبلغ الخسائر المدورة الوارد في القوائم المالية بقيمة (٦٨٥، ١٩٠، ٢)، ريال، وليس بجزء منها كما فعلته الهيئة. وفيما يتعلق ببند (المستحقات لأطراف ذات علاقة لعام ٢٠٠٥م) يطلب المكافأة قيمة القروض لهذا العام حتى لا يكون هناك ازدواج زكوي. وفيما يتعلق ببند (الدائنون المتنوعون لعام ٢٠٠٥م) فيفيد المكلف بأنه قد تم الاعتراض على هذا البند عند الاعتراض على القروض لعام ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م، ويؤكد على أنه قد قام بسداد مبلغ وقدره (٥٣٨، ٦٣٣)، ريال في العام ٢٠٠٥م بالإضافة إلى أن هذا المبلغ يُخضع لدى شركة... على هيئة رأس مال. وفيما يتعلق ببند (الاستثمارات الطويلة لعام ٢٠٠٦م)، فيؤكد المكلف على أن الأرباح غير المحققة، والتي نتجت عن طريق إعادة تقييم الاستثمارات بشركة (...)، في حين أن علاقتها ليست بالاستثمارات الطويلة وإنما بالاستثمارات قصيرة الأجل، لذا كان من المفترض عدم خصمها من بند الاستثمار الطويلة، كما أن خسائر الاستثمار كان من المفترض عدم خصمها من بند الاستثمار؛ لأنها تخص صناديق الاستثمار وهي خسائر فعلية حصلت للشركة، كما يؤكد المكلف على أن الاستثمار قصيرة الأجل الخاصة بشركة ... تم تعديل تبويبها في القوائم المالية لتصبح طويلة أجل وعلى هذا فإن الاستثمار في شركة... كان استثماراً بغض الاقتناء وليس البيع، لذا كان من المفترض خصمها من وعاء الزكاة. وفيما يتعلق ببند (القروض لعام ٢٠٠٦م) فيؤكد المكلف على تمسكه بوجهة نظره الواردة في استئنافه على بند القروض لعام ٢٠٠٣م. وفيما يتعلق ببند (القروض لعام ٢٠٠٧م) فيطلب المكافأة حسم قيمة هذا البند لأنه لم يحل عليها الحول.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، وتضمن ملف القضية مذكرة جوابية للهيئة على استئناف المكلف بتاريخ ١٤٣٩/٠٧/١٧ تضمنت الإجابة بما تضمنته مذكرة استئناف المكافأة، حيث جاءت إجابتها فيما يتعلق ببند (الأرصدة



الدائنة والمستحقة لأطراف ذات علاقة والقروض للأعوام من ٢٠٠٣ م حتى ٢٠٠٧ م) بأن هذه القروض تخضع للزكاة تطبيقاً للفتاوى الشرعية في هذا الشأن، والتي توجب الزكاة على المقرض والمقترض في نفس الوقت، وعلىه انتهت الهيئة إلى إضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلفين من عام ٢٠٠٣ م حتى ٢٠٠٦ م، أما بالنسبة للعام ٢٠٠٧ م فقد تم إضافة القروض خلال العام مقابل حسم رصيد الاستثمارات المضافة خلال العام، والممولة من تلك القروض، حيث تم إضافة كامل رصيد القروض آخر العام وبالبالغ (١١,٥٠٠,٠٠٠) ريال، وحسم رصيد الاستثمارات البالغ (٥١٦,٢,٠٠١) ريال. وفيما يتعلق ببند (الخسائر المدورة لعام ٢٠٠٥ م) أجابت الهيئة بأنها قامت بتطبيق التعيم رقم (٩٢/١) وتاريخ ١٤١٨/٧/١٩ هـ الذي ينص على حسم الخسائر المدورة المعدلة طبقاً لريبوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطيات. وفيما يتعلق ببند (خسائر الاستثمارات والمكاسب غير المحققة لعام ٢٠٠٦ م) أجابت الهيئة بأن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت أن بند المكاسب غير المحققة ليست متعلقة بالاستثمارات الطويلة المعدلة المعاد تقديرها والمحسومة من الوعاء الزكوي لعام الاعتراض. وفيما يتعلق ببند (استثمار شركة ..... غير المحسوم لعام ٢٠٠٦ م)، أجابت الهيئة بأنه بعد دراسة القوائم المالية المدققة لعام ٢٠٠٦ م اتضح أن استثمار شركة ..... تم تعديل تبويبه في الأصول المتداولة والتي هي عروض تجارة، وبالتالي هي عروض تجارة وتجب فيه الزكاة، ولا يغير من ذلك إعادة التبويب لهذا البند لعام ٢٠٠٧ م، بالإضافة لعدم تقديم الشركة المستندات التي تثبت اقتناء هذا الأصل.

وفي يوم الخميس ١٤٤٢/٠٨/٢٥ الموافق ٢٠٢١/٠٣/٢٥ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة على ما ورد من الطرفين.

وبتاريخ ١٤٤٢/٠٩/٢٧هـ الموافق ٢٠٢٠/٤/٢٧م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليهما، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص بند (الخسائر المدورة)، تبين أن الاستئناف ينحصر في مطالبة المكلف بحسب الخسائر المرحللة من واقع حساباته، بينما ترى الهيئة أنه قد تم الأخذ بالخسائر المعدلة طبقاً لربوطة الهيئة بعد تعديلها بالمخصصات التي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن حسم الخسائر المدورة المعدلة هو الإجراء الساري على مسائر المكلفين، وهو إجراء ناتج عن تعديلات الهيئة على أرباح العام نتيجة عدم قبول مصروف في سنة معينة، وحيث لم يبين المكلف سبب التعديل أو أن أثره لا يمتد للسنوات اللاحقة، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قُدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدده هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.



حيث إنه وبخصوص بند (الأرصدة الدائنة لعام ٢٠٠٣ م و ٢٠٠٤ م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم قيمة القروض لهذا البند باعتبار أنها مبالغ تم اقتراضها من أجل تمويل رأس مال الشركة المستثمر بها من جهة، أو أنها مبالغ لم يحل عليها الحول من جهة أخرى، بينما ترى الهيئة وجوب الزكاة على المقرض والمقرض. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث تتبع اللجنة الابتدائية مبالغ الأرصدة الدائنة وأخضعت ما حال عليه الحال، فإن الدائرة تقرر رفض استئناف المكلف على هذه الأرصدة، باستثناء تلك المبالغ التي رأت اللجنة الابتدائية أنها مولت أصولاً محسومة بالاستدلال بمبلغ الاستثمارات المضافة، فلا يسلم لها ما توصلت إليه من نتيجة، حيث لم توجد اللجنة الابتدائية رابطاً بين مبالغ التمويل والأصول المضافة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فتخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بشأن مبلغ (٤٢١,٦٥٥) ريال لعام ٢٠٠٥ م، ومبلغ (١٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال لعام ٢٠٠٧ م التي دفع المكلف بعدم حولان الحال عليه.

وحيث إنه وبخصوص بند (خسائر الاستثمارات والمكاسب غير المحققة لعام ٢٠٠٦ م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الخسائر من وعاء الزكاة لعام ٢٠٠٦ م؛ لأنها عبارة عن خسائر فعلية تكبدها الشركة، بينما ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت أن بند المكاسب غير المحققة ليست متعلقة بالاستثمارات الطويلة المعدلة المعاد تقييمها والمحسومة من الوعاء الزكوي لعام الاعتراض. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، فيما يخص خسائر الاستثمارات، وحيث أوضحت القوائم المالية وجود تلك الخسائر، وحيث إن خسائر الصناديق هي خسائر إعادة تقييم، ومن ثم فإن رفض اللجنة لها بسبب عدم توفر مستندات لاعتبارها خسائر فعلية ليس كافياً لرفض اعتراض المكلف في ظل إفصاح القوائم المالية عن تلك الخسائر، مما يتقرر معه لدى هذه الدائرة قبول استئنافه فيما يتعلق بحسم الخسائر. أما فيما يخص المكاسب غير المحققة، فإن معالجة الهيئة لها بحسبها من الوعاء وتخفيف رصيد الاستثمار بها لم يكن له ما يبرره من الناحية المحاسبية، حيث إن الإجراء الصحيح في التعامل مع الاستثمارات المحسومة من الوعاء هو أن يتم إثبات المكاسب غير المحققة، وحسم الاستثمار بعد زيادته بهذه المكاسب، مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف بشأن هذه البند.

وحيث إنه وبخصوص بند (الاستثمار في شركة ... غير المحسوم لعام ٢٠٠٦ م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الاستثمار في شركة ... لعام ٢٠٠٦ م باعتباره استثماراً طويلاً للأجل، بينما ترى الهيئة أن هذا الاستثمار يجب فيه الزكاة ولا يغير من ذلك إعادة تبويبه في القوائم المالية بحيث يصبح طويلاً للأجل. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث جاءت حيثيات القرار الابتدائي ومنطوقه على غير محل موضوع الاعتراض، فاعتراض المكلف يتعلق بحسم الاستثمار وليس بشأن خسائر الاستثمار، وعليه فلم يفصل القرار الابتدائي في أصل الاعتراض المقدم من المكلف؛ الأمر الذي يجعل الخصومة غير منتهية فيه على نحو ما قضى به منطوق ذلك القرار، وبالتالي لم تستنفذ اللجنة الابتدائية ولايتها في الفصل في موضوع النزاع، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير إلغاء القرار الابتدائي وإحالته نظر موضوع النزاع في بند الاستثمار في شركة ... غير المحسوم لعام ٢٠٠٦ م، إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة.

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (٣٦) لعام ١٤٣٦ هـ

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف بشأن بند (الخسائر المدورة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- بشأن بند (الأرصدة الدائنة لعام ٢٠٠٣ م و ٢٠٠٤ م):

- رفض استئناف المكلف على الأرصدة الدائنة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- قبول استئناف المكلف بشأن مبلغ وقدره (٤٢١,٦٥٥) ريال، لعام ٢٠٠٥ م، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- قبول استئناف المكلف بشأن مبلغ وقدره (١٥,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال لعام ٢٠٠٧ م، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (خسائر الاستثمارات والمكاسب غير المحققة لعام ٢٠٠٦ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- إلغاء القرار الابتدائي، وإحالة نظر التزاع بشأن بند (الاستثمار في شركة ... غير المحسوم لعام ٢٠٠٦ م)، إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢١-٨١)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٦٨٨-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٩٦

من المعتمد أن تكون الإيداعات التي تخص القائمين بأنشطة تجارية مرتبطة بأسباب أخرى لا تستلزم بالضرورة أن تصنف باعتبارها إيرادات، كما لو كانت سدادات قروض أو إيداعات من الشركاء لخدمة نشاط الشركة.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ٢٢/٥/٢٠٢١ هـ الموافق ١٤٤٢/٩/٢٢، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٣/٢٠٣ هـ من/الم الهيئة العامة للزكاة والدخل، والاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٣/٣٠ هـ، من المكلف/شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٤٩) وتاريخ ١٤٣٧ هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٤٩) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٣ هـ على الربط الزكوي للأعوام من ١٤٣٠/٢/١ إلى ١٤٣٤/١/٢٩ هـ، المقام من المستأني في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف الوارد إلى المصلحة بالقيد رقم (٤٩) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٣ هـ من الناحية الشكلية، لتقديمه من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً، مستوفٍ الشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لنظام جبائية فريضة الزكاة.

### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن - أول العام أو آخره إيهما أقل - إلى الوعاء الزكوي للشركة للفترة المالية من ١٤٣٤/٠١/٢٩ هـ إلى ١٤٣٠/٠٢/٠١ هـ.

٢- تأييد المصلحة في إضافة بند الضيافة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية المنتهية في ١٤٣٢/٠١/٣٠ هـ.

٣- تأييد المصلحة في إضافة الأرباح المبقة - غير المؤيدة بالمستندات - إلى الوعاء الزكوي للمكلف لفترات المالية المنتهية ١٤٣٣/٠١/٢٩ هـ، ١٤٣٢/٠١/٣٠ هـ، ١٤٣٤/٠١/٢٩ هـ على التوالي.



٤- تأييد المصلحة في إضافة بند التبرعات الشخصية إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعام المالي المنتهي في ٣٠/١/١٤٣٢ هـ

٥- تأييد المكلف في عدم إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الزكوي للشركة للعام المالي المنتهي في ٣٠/١/١٤٣٣ هـ، وتأييد المصلحة في إضافة مبلغ (١٠٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعامين الماليين المنتهيين في ٣٠/١/١٤٣٣ هـ، ٣٠/١/١٤٣٢ هـ على التوالي.

٦- تأييد المصلحة في إضافة إيرادات غير مصرح عنها إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعام المالي المنتهي في ٢٩/١/١٤٣٤ هـ

٧- تأييد المصلحة في إضافة فروق الإيجار بمبلغ (٢,٨٠٨,٣٣٤) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية المنتهية في ٢٩/١/١٤٣٤ هـ

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منها إلى الدائرة بالاتجاه استئناف تضمنت اعترافهما على البند الآتية ملخصة فيما يأتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، فتعتبر المصلحة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للمكلف بشأن بند (إضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكوي للشركة)، وتفيد الهيئة على صحة الربط الزكوي الصادر منها بخصوص هذا البند، وترى الهيئة أن اللجنة الابتدائية اعتمدت في قرارها على البند رقم (١٧) من تعليم الهيئة رقم (١٤١٣/٣/٢٥) وتاريخ (١٤١٣/٣/٢)، والذي ينص على أنه (تقرر المصلحة إضافة رصيد الحساب الجاري الدائن للمكلف في المؤسسات والشركات أول العام أو آخره أيهما أقل)، ولم يتطرق إلى الحساب الجاري المدين الذي لا يحسم من الوعاء باعتباره ديبوناً على الشركاء طبقاً للفتوى الشرعية رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ (١٤٢٦/١١/٨) هـ وكذلك الفتوى الشرعية رقم (١٩٦٤٣) وتاريخ (١٤١٨/٥/٢٣) هـ وتعليم الهيئة رقم (٢/٤٣٣٧) وتاريخ (١٤٠٩/٥/١٦) هـ الذي ينص على (أن الحساب الجاري الدائن للشركاء يضاف إلى وعاء الزكاة في كل الحالات أما الحساب الجاري المدين لأحد الشركاء فلا يحسم من وعاء الزكاة إلا في حدود نصيه من الأرباح المدورة إن وجدت)، وتفيد الهيئة على أن المكلف لم يوضح طبيعة هذا الحساب الجاري المدين هل يمثل مسحوبات نقدية أم يمثل مستحقات على الشريك مقابل استخدام فنادق الشركة أم تسويات لإيرادات ومصروفات الشركة، خاصة وأنه تبين من خلال الفحص الميداني أن المكلف يعالج بعض إيرادات المحلات التجارية في حساب جاري الشريك (...)، وهو صاحب الحساب الجاري المدين وكذلك تبين من خلال كشوفات جاري الشركاء أنها لكل فندق على حدة وغير مؤرخة وأنها إجمالية وغير مفصلة، وتأسيساً على ما تقدم، تؤكد الهيئة على أن قرار اللجنة الابتدائية جانبه الصواب في تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكوي للشركة للفترة المالية من ٢٩/١/١٤٣٤ إلى ٣٠/١/١٤٣٠ هـ، وتمسك الهيئة بصحة إجراءها.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للشركة للعام المالي المنتهي في ٣٠/١/١٤٣٣ هـ)، فتعتبر المصلحة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للمكلف في عدم إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي، وتفيد الهيئة على صحة الربط الصادر منها، لأنه يمثل أتعاب مهنية خاصة بفندق ...، وتبين أن قيمة العقد بمبلغ (٩٠,٠٠٠) ريال ولددة ثلاثة سنوات والمكلف قام بتحميل المبلغ بالكامل على السنة، في حين أن العقد مدته ثلاثة سنوات فكان يجب على المكلف تحمل السنة بما يخصها فقط وعليه تم إضافة الفرق البالغ (٦٠,٠٠٠) ريال للوعاء الزكوي لأنه لا يخص الفترة وتجب الهيئة عما أوردته اللجنة -مصدرة القرار- في صفحة (١٠) من القرار الفقرة (ج) (أنه



برجوع اللجنة إلى الإيضاح رقم (١٧) الخاص بالمصاريف الإدارية من القوائم المالية للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/١٣. هـ أتضح أن بند أتعاب مهنية مدرج بمبلغ (٣٠,٠٠٠) ريال، وتوضح الهيئة أن هذا الذي أوردته اللجنة الابتدائية لا خلاف عليه، ولكن الخلاف والخطأ في أن مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال ورد ضمن بند المصارف المستحقة كأتعاب مهنية تخص العام وهي في الحقيقة لا تخص العام ولكنها تخص العامين التاليين لعام ١٤٣٣ هـ فلماذا أدرج المبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال ضمن المصارف المستحقة والمفروض أن يدرج ضمن مصارف مقدمة، كما جاء أيضًا في آخر الفقرة (هـ) من صفحة (١٠) من رأي اللجنة أنها طلبت من ممثل المكلف تقديم بيان تحليلي للمصارف المستحقة وطبيعتها مرفقًا معها صورة من القيود اليومية وصورة من المستندات المؤيدة فوعد بتقاديمها خلال أسبوعين فلم يقدمها حتى تاريخ إصدار هذا القرار.

كما لم يلق هذا القرار قبولاً لدى شركة ...، وتقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت اعترافها على ما جاء في القرار الابتدائي وفق الآتي:

فيما يتعلق ببند (الأرباح المبقة)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة الأرباح المبقة -غير المؤيدة بالمستندات- إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترات المالية المنتهية في ١٤٣٢/٠١/٣٠ هـ، و ١٤٣٣/٠١/٣٠ هـ، و ١٤٣٤/٠١/٢٩ على التوالي، ويؤكد المكلف على أنه لم تظهر القوائم المالية وحسابات الشركة وجود أرباح مبقة من سنوات سابقة، حيث يتم اقفالها في الحسابات الجارية للشركاء، وعليه تم تجنب حصص الشركاء في الأرباح السنوية في الحساب الجاري للشريك ويتم السحب منه خلال العامين وتم سحب كل الأرباح الموزعة خلال العام، ولم يتم ترحيل أي مبالغ منها للعام التالي، وعليه لا تجب الزكاة عنها، حيث لم يحل عليها الحول.

وفيما يتعلق ببند (إيرادات غير مصح بها)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة إيرادات غير مصح عنها إلى الوعاء الزكوي وذلك للعام المالي المنتهي في ١٤٣٤/٠١/٢٩ هـ، ويؤكد المكلف على أن الهيئة اعتبرت أن الجانب المدين في البنك إيرادات، وبالتالي نشأ فرق بين المصح به في القوائم المالية والظاهر في الحركة المدينية من كشف البنك، ويطالب المكلف بعدم إضافة إيرادات غير مصح بها؛ كونها ليست إيرادات، وهي متمثلة بالأرصدة افتتاحية، وتغذية رصيد البنك من حسابات الشركاء الخاصة بهم، والتعديلات التي يتم إجراءها بغرض تصحيح القيود، وليس من العدل اعتبار جميع إيداعات البنك إيرادات.

وفيما يتعلق ببند (فرق الإيجار)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة فروق الإيجار بمبلغ (٢,٨٠٨,٣٣٤) ريال إلى الوعاء الزكوي للفترة المالية المنتهية في ١٤٣٤/٠١/٢٩ هـ، ويؤكد المكلف على أن الهيئة ردت مبلغ (٢٢٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي، باعتبار أن الإيجار لفندق ... هو مبلغ (١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال وليس (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال عن السنة الإيجارية الأولى طبقاً للعقد الموقع مع المالك، ويشير المكلف إلى أن العقد السابق للفندق ينتهي في ١٤٣٢/١٠/١٤ هـ بقيمة إيجار سنوية قدرها (٨,٤٠٠,٠٠٠) ريال، ثم تم تجديد العقد للفندق من تاريخ ١٤٣٣/٠١/١٥ هـ بمبلغ (١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وتم احتساب الفترة من ١٤٣٢/١٠/١٥ إلى ١٤٣٢/٠١/١٤ بمبلغ (٥,٧٠٠,٠٠٠) ريال، كما تم حساب العقد للسنة الأولى (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال متضمنة قيمة الفترة من ١٤٣٢/١٠/١٥ إلى ١٤٣٢/٠١/١٤ هـ، ولم تتم تسوية فرق الإيجار السابق في ميزانية السنة المالية المنتهية في ١٤٣٣/٠١/٣٠ هـ، حيث ظهر في الميزانية بالقيمة السابقة للإيجار وهي مبلغ (٨,٤٠٠,٠٠٠) ريال وعليه يؤكد المكلف ضرورة إدراج الفترة السابقة من ضمن إيجار عام

١٤٣٣ هـ



وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فخُوطبت الهيئة العامة للزكاة والدخل بتاريخ ١٤٤١/١٠/١٢ الموافق ٢٠٢٠/٦/٤، لتقديم إجابتها على الاستئناف المقدم من المكلف، فورد من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٣/٢٦ الموافق ٢٠٢٠/١١/١١، تضمنت الإجابة عما تضمنته مذكرة المكلف بخصوص البنود محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها بتأكيدها على وجهة نظرها الواردة في المذكرات المقدمة أمام اللجنة الابتدائية والأحكام المؤيدة لها، وأن ما أثارته المدعية في استئنافها لم يخرج عما سبق أن أبدته أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وبناء عليه تطلب الهيئة التتحقق من صحة استئناف المكلف من الناحية الشكلية، ورفضه من الناحية الموضوعية.

كما قامت الدائرة بمخاطبة المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٢٥ الموافق ٢٠٢٠/١٢، للإجابة عن الاستئناف المقدم من الهيئة، ولتقديم ما يود إضافته على الاستئناف المقدم من قبله خلال المهلة الممنوحة له من الدائرة، أو الاكتفاء بما قدم، فورد من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٣/٢٢ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٢٢، مستندات تخص الإيرادات الخاصة بالفنادق والبنوك وقيود التعديل.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/١٠، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (الأرباح المبقة)، تبين للدائرة أن مكمّن النزاع بين الطرفين يقوم على أساس مطالبة المكلف بعدم احتساب مسحوبات الشركاء من الوعاء الزكي لل愧ف؛ لأنها استغرقت كل الأرباح الموزعة خلال العام، ولم يتم ترحيل أي مبالغ منها للأعوام التالية، وبالتالي لا موجب لاحتساب الزكاة عنها على التفصيل الوارد في لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، في حين ترى الهيئة أنها قامت بإضافة الأرباح المبقة إلى الوعاء الزكي للأعوام محل الخلاف؛ لأنه لا يوجد أي مستند على توزيعها وفق الفحص الميداني للأعوام محل الخلاف، وأن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أظهرت أنه يتم إقفال الأرباح في الحساب الجاري للشركاء، ولم يتم إضافتها عند احتساب الحساب الجاري الدائن للشركاء، وأن المكلف لم يقدم أي مستند يفيد السداد، وحيث إنه بعد مراجعة الدائرة للقواعد المالية للمكلف، تبين منها عدم وجود بيان خاص يوضح عن وجود أرباح مبقة مستقلة التبويب، وأن ما كان من معالجة من قبل الشركة المكلفة للأرباح السنوية يكون عبر تحويلها إلى حساب جاري الشركاء، وحيث كان حساب جاري الشركاء من ضمن العناصر التي يتم احتسابها ضمن الجانب الإيجابي للوعاء الزكي للمكلف؛ فإن الأرباح التي تدعي الهيئة ضرورة إضافتها للوعاء الزكي للمكلف محتسبة أصلاً ضمن مكونات حساب جاري الشركاء، وعليه فإنه سيترتّب على المعالجة التي تطالب الهيئة بها تحقق تزكية الأرباح السنوية مرتين على نحو ما سبق بيانه، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف



المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص الأرباح المبقة، وتقرير عدم احتسابها ضمن الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام محل الخلاف.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (إيرادات غير مصرح بها)، تبين للدائرة أن محل الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس مطالبة المكلف بعدم احتساب مبالغ إيرادات غير مصرح بها لعام ١٤٣٤هـ، بالنظر إلى معارضته لسلوك الهيئة في تصورها أن جميع المبالغ المودعة في البنك لحساب الشركة تمثل إيرادات لها، وأن مثل هذا المسلك لا يعتمد عليه لتقدير الإيرادات، خصوصاً وأنه قد توجد إيرادات مقدمة لا تخص العام، وأيضاً مصروفات مدفوعة مقدمة ومصروفات مستحقة، فيكون أساس ربط الهيئة قائماً على الأساس النقدي، في حين أن المكلف يستخدم أساس الاستحقاق، بتسجيل إيراداته طبقاً لمعايير المحاسبة التي توضحها القوائم المالية للمكلف للعام محل الاعتراض، بينما ترى الهيئة أن الفحص الميداني قد أظهر أن إيداع الإيرادات اليومية للفنادق يكون في حسابين بنكيين، ومن خلال مراجعة كشوفات الحساب للعام المالي محل الخلاف، تبين وجود فروق بين إجمالي الإيرادات الخاصة بذلك العام مما هو مدرج في الإقرار الزكوي المقدم من الشركة، بمبلغ مقداره (٨,٣٣٢,٨٨٥) ريال، ولم يقدم المكلف أي مستند يؤيد وجود ذلك الفرق، وبالتالي لم تقبل الهيئة ما يدعوه المكلف أمامها بأن ذلك الفرق يمثل قيود تعديلات تمت على حساب البنك إجمالياً. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لما كان عليه محل النزاع، وما كانت عليه وجهي نظر المكلف والهيئة بشأنهما، يتضح معه أنه لا يمكن التسليم بصحبة استنتاج تكيف الإيداعات في البنوك التي يتعامل معها المكلف باعتبارها إيرادات تخص النشاط الذي يقوم به المكلف، حيث إنه من المعتمد أن تكون الإيداعات التي تخص القائمين بأنشطة تجارية مرتبطة بأسباب أخرى لا تستلزم بالضرورة أن تصنف باعتبارها إيرادات، كما لو كانت سدادات قروض أو إيداعات من الشركاء لخدمة نشاط الشركة، وحيث لم تقدم الهيئة دليلاً على أن الفرق الذي استنتجته يمثل على وجه اليقين إيراداً حقيقياً لم يصرح المكلف عنه، وإنما هي تأويلات واحتمالات لتفسير ذلك الفرق من جهتها، وحيث كان الأصل أن الدليل إذا تخلله احتمال سقط، فعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي، وتقرير عدم احتساب بند إيرادات غير مصرح بها لعام ١٤٣٤هـ.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (فرق الإيجار)، يتبيّن أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة فرق الإيجار إلى الوعاء الزكوي؛ كونه يخص الفترة المالية، وأن الهيئة قد أخطأـت في حساب الإيجارات، بينما ترى الهيئة أن الفرق تم تحميـله بالزيادة على الحسابات بمبلغ (٢٢٠,٠٠٠) ريال وإضافته إلى الوعاء الزكوي باعتبار أن الإيجار لفندق ... هو مبلغ (١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال وليس (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال عن السنة الإيجارية الأولى طبقاً للعقد الموقع مع المالك. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث كان استئناف الشركة المكلفة قائماً على أساس أن اللجنة الابتدائية قد تصوّرت خطأً أن مقدار مبلغ الإيجار مماثل لبقية الأعوام التي شملها العقد، والتي تبلغ خمس سنوات بمبلغ (١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال عن كل سنة، بينما كانت السنة الأولى مختلفة عن السنوات الأربع الأخرى، باختصاصها إيجار سنوي مجموعه (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لمستندات القضية، تبيـن لها أن عقد الإيجار قد فـصل في تحديد قيمة الإيجار لـالسنة الأولى، حيث جاء مجموعها بمقدار مبلغ (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال، وحيث إن فرق الإيجار محل الخلاف قد كان مختصاً بالعام ١٤٣٤هـ، وحيث إن هذا العام يدخل ضمن احتسابه بالقيمة الإيجارية المقدرة بـ(١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال، لعدم ارتباطه بالـسنة الأولى التي اختلفـت فيها قيمة مبلغ الإيجار على النحو السابق بيانـه، من خلال ما أظهرـه تفصـيل تلك الدفعـات الإيجـارية بموجب العـقد، وعليـه فإنـ حقيقة ما يـنـازـعـ فيـهـ المـكـلـفـ يـرـتـبـطـ بـالـسـنـةـ الـأـلـيـاـرـةـ وـلـيـسـ لـمـطـالـبـتـهـ عـلـاقـةـ



في السنة محل الخلاف، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب فرق الإيجار لذلك العام ضمن الوعاء الزكوي للمكلف.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل على بند (تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكوي للشركة للفترة المالية من ٢٠١٤٣٤/١٢٩ هـ إلى ١٤٣٥/٢١ هـ)، حيث تستأنف الهيئة على ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند بالتأكيد على عدم سلامته ما خلصت إليه اللجنة في تأييد اعتراض المكلف، إذ المفترض حسب تعليمات الهيئة أن يكون الحساب الجاري للشركاء مضافاً إلى وعاء الزكاة في كل الحالات، أما الحساب الجاري المدين لأحد الشركاء، فلا يحسم من وعاء الزكاة إلا في حدود نصيبه من الأرباح المدورة إن وجدت، والواقع أن الشركة لم توضح طبيعة هذا الحساب الجاري المدين، وما إذا كان يمثل مسحوبات نقدية أو مستحقات على الشريك، مقابل استخدام فنادق الشركة أو تسويات لإيرادات ومصروفات الشركة، خصوصاً أنه إذا ما أخذ في الاعتبار أن الفحص الميداني أظهر أن الشركة تعالج بعض الإيرادات للمحلات التجارية في حساب جاري الشريك (...)، وهو صاحب الحساب الجاري المدين، وكذلك تبين من خلال كشوفات جاري الشركاء، أنها لكل فندق على حده، وجاءت غير مؤرخة، وإنمائية غير مفصلة. مما يتأكد معه عدم سلامه القرار الابتدائي بتأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكوي للشركة للفترة المالية من ٢٠١٤٣٤/١٢٩ هـ إلى ١٤٣٥/٢١ هـ. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان عليه سبب استئناف الهيئة على ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص معاملة فرق رصيد حساب جاري الشركاء الدائن، للأعوام من ١٤٣١ هـ حتى ١٤٣٤ هـ، تبين أن المكلف لا يختلف مع الهيئة في مبدأ إضافة رصيد جاري الشركاء الدائن، وإنما جاء الاختلاف في قيمة ما يجب إضافته من هذا الرصيد إلى الوعاء الزكوي للمكلف، حيث يؤكد المكلف على أنه يتبع حسم رصيد جاري الشريك المدين من الرصيد الدائن وإضافة الفرق فقط، وهو مالم توافق الهيئة عليه على نحو ما جاء في استئنافها، وحيث كان الأصل في التعامل مع أرصدة الحساب الجاري الدائن والجاري المدين للشركاء، هو الاعتداد بإجراء المقاصلة بينهما للوصول إلى معرفة المبلغ الذي يتم إضافته إلى الوعاء الزكوي للشركة المكلفة التي تستقل في ذمتها المالية عن ذمة الشركاء عند تقديم المتوجب الزكوي عليها، وأن ذلك لا يغير في احتسابه اختصاص علاقه بعض الشركاء به دون بعضهم الآخر عند المعالجة الزكوية له، وحيث إن ما قدمته الهيئة للاستئناف على طريقة معالجة ذلك البند غير مؤثرة في النتيجة التي انتهى إليها القرار، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف الهيئة وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص البند محل الاستئناف.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل على بند (إضافة مبلغ ٦٠,٠٠٠ ريال إلى الوعاء الزكوي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/١٣٠ هـ)، يتبين أن محل الاستئناف يكمن في اعتراض الهيئة على ما انتهى إليه قرار اللجنة الابتدائية بخصوص هذا البند، بالنظر إلى أن قيمة الأتعاب المهنية تمثل مبلغ عقد مجموعه (٩٠,٠٠٠) ريال، لمدة ثلاثة سنوات، فيكون نصيب كل سنة (٣٠,٠٠٠) ريال، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي الذي أيد المكلف في عدم إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال للوعاء الزكوي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/١٣٠ هـ، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لما كان عليه استئناف الهيئة، وما كانت عليه وجهة نظر المكلف عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، وبالنظر إلى أن مدة العقد التي تدفع الأتعاب المهنية له كانت ثلاثة سنوات، مبلغ مقداره (٩٠,٠٠٠) ريال، فإن المعالجة الصحيحة من قبل الشركة يفترض معها تحويل كل سنة بما يخصها، وهو مبلغ (٣٠,٠٠٠) ريال، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن إضافة الفرق البالغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف يكون هو الإجراء الصحيح؛ لأنه لا يخص الفترة المرتبطة بالعام



محل الخلاف الخاص بهذا البند، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة، وتقرير إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئنافين المقدمين شكلاً من كل من الهيئة العامة للزكاة والدخل، ومن المكلف/شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٣/٨) لعام ١٤٣٧ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- رفض باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن بند (تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكوي للشركة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، بشأن بند (إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/١٣٠ هـ)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (الأرباح المبقاة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (إيرادات غير مصرح بها)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٥- رفض استئناف المكلف بشأن بند (فرق الإيجار)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٢٥)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٦٩٠-٢٠١٨)

المجلس الاستئنافي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٩٧

المبالغ المختلفة فيها وفقاً لما يرى من معالجة محاسبية لا يمكن الأخذ بها للاستناد على إدخال البند المختلف عليه ضمن الوعاء الزكوي ما دام أن هناك من القرائن والدلائل التي تعضد مجتمعة فإنها تستبعد من الوعاء الزكوي.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ٢٠٢١/٠٦/٢٠ الموافق ١٤٤٢ هـ، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٦/١٠/١٣ هـ من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٨/٢٨) لعام ١٤٣٦ هـ، الصادر في دعوى البريطان الزكويين للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٨ م، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراضي المكلف الواردين إلى المصلحة بالقيد رقم (١٥٦) وتاريخ ١٤٣٣/٤/١٨ هـ والقيد رقم (٤٥٦٠٢) وتاريخ ١٤٣٤/١٢/١٨ هـ من الناحية الشكلية؛ لتقديمهما من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً، مستوفياً الشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لنظام جبائية فريضة الزكاة.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- تأييد المصلحة في عدم حسم الاستثمارات في شركات زميلة (الحسابات الجارية المدينة) من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٨ م.

٢- زوال الخلاف بين المكلف والمصلحة حول بند استثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل لعام ٢٠٠٥ م، بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حول هذا البند.



٣- تأييد المصلحة في عدم حسم حصة الشركة من صافي ربح السنة في الشركات الزميلة (المستثمر فيها) من الوعاء الزكي  
للمكلف لعامي ٢٠٠٧ و٢٠٠٨ م.

٤- تأييد المصلحة في عدم حسم مجمع الخسائر غير المحققة لشركة... للتجارة المحدودة من الوعاء الزكي للمكلف لعام ٢٠٠٨ م.

٥- زوال الخلاف بين المكلف والمصلحة حول بند الأرباح المدورة (الموزعة) لعام ٢٠٠٨ م بموافقة المصلحة على وجهة نظر  
المكلف حول هذا البند.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يعترض بخصوص بند "الاستثمارات بالشركات المستثمر فيها للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٨ م"، فأسس اعترافه بناءً على أن هذه الاستثمارات تظهر ضمن حقوق الشركاء في الشركات المستثمر فيها للأعوام محل الخلاف، وأضاف بأنها أُخضعت للزكاة في تلك الشركات (المستثمر فيها)، وأن إضافة هذه الاستثمارات لوعاء الركاة بالشركة يعني تزكيتها مرتين، وأما بخصوص بند "إيرادات استثمارات مزكي عنها بالشركات المستثمر فيها لعامي ٢٠٠٧ و٢٠٠٨ م"، فأسس اعترافه بناءً على أن هذه الإيرادات تم تزكيتها في الشركات المستثمر فيها، ويطلب بحسمها تجنبًا لثني الزكاة. وأما بخصوص بند "مجمع خسائر غير محققة لشركة... لعام ٢٠٠٨ م"، فيؤكد المستأنف على عدم صحة ما ورد في مذكرة الهيئة من خلال القرار الابتدائي المستأنف عليه من أن الهيئة قد حسمت الاستثمارات بعد حسم الخسائر.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد للدائرة مذكرة جوابية من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/١٢/٣ هـ، لم يخرج مضمونها عما سبق أبداؤه في مذكرة الاستئناف، كما ورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٣/٣٠ هـ الموافق ١٥/١١/٢٠٢٠ م، تضمنت تأكيدها على ما قدمته الهيئة أمام اللجنة الابتدائية، وتطلب من الدائرة التحقق من صحة تقديم المكلف للاستئناف خلال المدة النظامية، والتحقق من عدم تقديم المكلف لطلبات جديدة بما يخالف نص المادة (١٨٦) من نظام المرافعات الشرعية المتعلقة بعدم قبول الطلبات الجديدة أمام الاستئناف.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (الاستثمارات بالشركات المستثمر فيها للأعوام من ٢٠٠٣ م إلى ٢٠٠٨ م) فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، تبيّن أن اعتراض المكلف يمكن في طلبه وجوب حسم كامل قيمة الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٣ م حتى ٢٠٠٨ م من الوعاء الزكي لتجنب الثني في الزكاة، كما يتمسّك بحسم هذه الاستثمارات باعتبارها استثمارات في عروض قنية تمثل في حصته في حقوق الملكية في الشركات المستثمر فيها. بينما ترى الهيئة عدم حسم كامل قيمة الاستثمارات في الشركات التابعة من الوعاء الزكي للمستأنف وذلك لكونها مدرجة تحت بند حسابات جارية دائنة بالشركات المستثمر فيها. وحيث إنه بعد



التأمل في وجهة نظر طرف الاستئناف تبين للدائرة أن تعامل الهيئة مع المبالغ المختلفة فيها وفقاً لما تراه من معالجة محاسبية لا يمكن الأخذ بها للاستناد على إدخال البند المختلف عليه ضمن الوعاء الزكوي ما دام أن هناك من القرائن والدلائل التي تعضد مجتمعة اعتبار تلك المبالغ استثماراً في الشركة المستثمر فيها ومن ثم استبعادها من الوعاء الزكوي، خاصةً وأن هذه المبالغ المدعى باعتبارها قروضاً من قبل الهيئة قد ظهرت لدى الشركات المستثمر فيها ضمن حقوق الملكية مما لا يستقيم معه اعتبارها ديناً يجب الوفاء به للشركة المقرضة، وهو ما يتأكد معه النظر لتلك المبالغ باعتبارها استثمارات يرجى منها الربح لا الحصول على عوائد قروض أو عمولات عنها بعد أن ظهر لدى الدائرة تحقق حصول الأرباح من تلك الاستثمارات محل الخلاف؛ مما يتquin معه عدم الاعتماد على تبؤها المحاسبي الذي يستنتج منه لدى الهيئة اعتبارها قروضاً تضاف إلى الوعاء الزكوي خلافاً لحقيقةها. ولا ينال من ذلك احتجاج الهيئة على أن تعاملها مع تلك المبالغ كان مبنياً على أساس أنها تعامل معاملة الدين للشركة المكلفة في مواجهة الشركات المستثمر فيها مادام أن تلك المبالغ قد كانت تمويلاً من الحساب الجاري المدين، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول وجهة نظر المكلف في حسم مبالغ تلك الاستثمارات المعترض عليها من الوعاء الزكوي الخاصة بكل عام من الأعوام محل النزاع.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (إيرادات استثمارات مزكي عنها بالشركات المستثمر فيها لعامي ٢٠٠٧ و٢٠٠٨م)، يمكن محل الاستئناف في طلب المستألف بحسب هذه الإيرادات للاستثمارات كونها قد خضعت للزكاة في الشركات المستثمر فيها ولتجنب للثني في الزكاة، في حين ترى المستألف ضدها أن حصة الشركة في صافي ربح السنة بالشركات الزميلة المستثمر فيها البالغة على التوالى (٨٨٤,٤٨٦) ريالاً و (٥٥٨,١٢٣) ريالاً تم حسمها ضمن الاستثمارات من الوعاء الزكوي؛ ونظراً لأن الوعاء الزكوي أكبر من صافي ربح العام؛ فإن ذلك لا يؤثر على نتيجة الزكاة الشرعية. وبعد تأمل الدائرة في ما قدمه طرف الاستئناف حول هذا البند، وحيث إن هذه الأرباح محل الخلاف قد تمت تزكيتها في الشركات المستثمر فيها باعتبارها شركات مسجلة لدى الهيئة، وتدفع الزكاة عن تلك الإيرادات بموجب إقراراتها، وحيث إن المحاسبة عن تلك الاستثمارات تتم وفق طريقة حقوق الملكية، فإن الإجراء السليم الذي تدعمه أرقام القوائم المالية المراجعة هو حسم تلك الاستثمارات المحاسب عنها وفق طريقة حقوق الملكية بالمبلغ الظاهر في قائمة المركز المالي للأعوام محل الخلاف، والتي تشتمل وفقاً لطريقة المحاسبة عنها على حصة المكلف من أرباح الشركات المستثمر فيها، مع إضافة حصة المكلف من أرباح الشركات المستثمر فيها الظاهرة في قائمة الدخل المعدة عن الأعوام محل الخلاف، مما يتربّ عليه زوال أثر تلك الأرباح على الوعاء الزكوي للمكلف منعاً للثني في الركاة، وحيث يدفع المكلف بأن الاستثمارات لم تمحس وفقاً لمبالغها الظاهرة في قائمة المركز المالي للأعوام محل الخلاف وذلك من خلال المقارنة بين أرقام القوائم المالية وأرقام الربط، فمن حقه حسم أرباح تلك الاستثمارات من صافي الربح منعاً للثني الزكاة؛ الأمر الذي تنتهي الدائرة معه إلى قبول استئناف المكلف في حسم حصة الشركة في صافي ربح السنة بالشركات الزميلة (المستثمر فيها) لعامي ٢٠٠٧م، ٢٠٠٨م من وعائه الزكوي، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (مجمع خسائر غير محققة لشركة ... لعام ٢٠٠٨م)، يمكن محل الخلاف بين الطرفين، في طلب المستألف بحسب مجمع الخسائر غير المحققة لشركة ... للتجارة المحدودة والمبالغ قيمتها (٧٧٧,٩٤٣) ريال من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٨م. في حين أن المستألف ضده يرى عدم حسم مجمع خسائر غير محققة لشركة ... للتجارة للعام ٢٠٠٨م. وحيث إنه بعد اطلاع الدائرة على الربط الزكوي لشركة ... لعام ٢٠٠٨م، تبين لها أن المحسوم في بند استثمارات في شركات زميلة هو مبلغ (٦٦٥,٩٧٠) ريال بعد التخفيض بالخسائر غير المحققة، حيث لم يتم حسم تلك الخسائر من الربح المعدل، وعليه يتقرر لدى الدائرة قبول طلب المستألف بحسب بند فرق مجمع



خسائر غير محققة في شركة ...للتجارة المحدودة والبالغ قيمته (٣٢,٩٤٥,٧٧٧) ريال سعودي من صافي الربح المعدل، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٨/٢٨) لعام ١٤٣٦ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. قبول استئناف المكلف بشأن بند (الاستثمارات بالشركات المستثمر فيها للأعوام من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٨م)، في حسم مبالغ تلك الاستثمارات المعترض عليها من الوعاء الزكوي الخاصة بكل عام من الأعوام محل النزاع، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. قبول استئناف المكلف بشأن بند (إيرادات استثمارات مركزي عنها بالشركات المستثمر فيها لعامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨م)، بحسم حصة الشركة في صافي ربح السنة بالشركات الزميلة (المستثمر فيها) لعامي ٢٠٠٧م، ٢٠٠٨م من وعائمه الركوي، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٣. قبول استئناف المكلف بشأن بند (مجموع خسائر غير محققة لشركة ... لعام ٢٠٠٨م)، بحسم بند فرق مجموع خسائر غير محققة في شركة ...للتجارة المحدودة والبالغ قيمته (٣٢,٩٤٥,٧٧٧) ريال سعودي من صافي الربح المعدل ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١١٨)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-٢٠٩٢-٦٩)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١٩٨

الأصل في الرسوم الحكومية والاشتراكات هو استفادة المكتب منها وارتباطها به، وأنه من النادر تحويل تلك المصاروفات على مثل ذلك البند بما لا يرتبط بالنشاط الخاص بالمكتب.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الخميس ٢٩/٥/٢٠٢١ هـ الموافق ١٤٤٢/١٠/٢٩، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٩هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٢/١٢/١٤٣٥هـ، من /مكتب ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم (٣٠) لعام ١٤٣٥هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٧٢) وتاريخ ٢٦/٢/١٤٣٤هـ بشأن إعادة الزكوي عن الأعوام المنتهية في ٣١/٨/٢٠٠٦م و ٣١/٨/٢٠٠٧م، وكذلك الربط الزكوي عن الأعوام المنتهية في ٣١/٨/٢٠٠٩م و ٣١/٨/٢٠٠٩م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض المقدم من المكلف / مكتب المحاسب القانوني ...، على إعادة الربط الزكوي عن الأعوام المنتهية في ٣١/٨/٢٠٠٦م و ٣١/٨/٢٠٠٧م، وكذلك الربط الزكوي عن الأعوام المنتهية في ٣١/٨/٢٠٠٩م و ٣١/٨/٢٠٠٩م، من الناحية الشكلية وفقاً لحيثيات القرار.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١-تأييد المصلحة في عدم قبول البدلات الأخرى، ورواتب ...، والحسميات كمصاروف جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.
- ٢-تأييد المصلحة في عدم قبول رسوم حكومية واشتراكات كمصاروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.
- ٣-تأييد المصلحة في عدم قبول مصاروفات الكمبيوتر كمصاروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.
- ٤-تأييد المصلحة في عدم قبول مصاريف هاتف وبريد وماء وكهرباء كمصاروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.



٥-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات سيارات كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

٦-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات اتصالات كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

٧-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات الإيجارات كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

٨-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات صيانة وضيافة ونظافة كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

٩-تأييد المصلحة في عدم قبول تأمينات وعلاج طبي كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

١٠-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات بدل زي كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

١١-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات تدريب كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

١٢-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات قرطاسية كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

١٣-تأييد المصلحة في عدم قبول مصروفات متنوعة كمصروفات غير جائز الجسم وفقاً لحيثيات القرار.

١٤-تأييد المصلحة في عدم قبول حسم الاصول الثابتة من الوعاء الزكوي، وكذلك عدم قبول مصروفات استهلاكه كمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (مكتب...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق ببند (الرواتب والمزايا)، يؤكّد المكلف على حقه في قبول المصروفات المندرجة تحت هذا البند والتي تمثل في البدلات الأخرى وراتب الأستاذ ...، والخمسينيات الوظيفية، باعتبارها مصاريف جائزة الجسم، وفيما يتعلق ببند (رسوم حكومية واشتراكات)، يطلب المكلف حسم كافة هذه المصاريف من وعاءه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م، ويعتراض على رد الهيئة جزءاً من هذه المصاريف، كونها مصاريف تتعلق بالرسوم الحكومية لعائلات الموظفين لدى المكلف وتحملها بالنيابة عن عائلاتهم. وفيما يتعلق ببند (مصاريف الكمبيوتر) وبند (مصاريف هاتف وبريد ومياه وكهرباء)، يطلب المكلف إلغاء إجراء الهيئة برد جزء من مصاريف هذه البنود، ويؤكّد على حقه في حسم كامل مصاريف هذه البنود باعتباره مصاريف مثبتة. وفيما يتعلق ببند (مصروفات السيارات) وبند (مصروفات سفر وانتقال)، يطلب المكلف قبول كامل مصاريف هذه البنود، وعدم رد شيء منها، باعتبارها مصاريف متعلقة بعمل الموظفين ويتطلبها العمل الميداني وتم تحملها بالنيابة عن موظفين المكلف. وفيما يتعلق ببند (إيجارات)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة برد مبلغ وقدره (٤٩،٢٥٢) ريال من مصاريف هذا البند موزعة على العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، ويطلب قبول هذا المصارف وحسمه من وعاء الزكاة. وفيما يتعلق ببند (مصروفات صيانة وضيافة ونظافة) يطلب المكلف قبول حسم كافة مصاريف هذا البند وعدم الاكتفاء بجزء منها كما فعلت الهيئة في ربطها، حيث إنها مصاريف لازمة للنشاط ولا يخلو منها العمل. وفيما يتعلق ببند (تأمينات وعلاج طبي)، يطلب المكلف قبول مصاريف هذا البند باعتبارها من مصاريف الرعاية الطبية الازمة على المكلف. وفيما يتعلق ببند (بدل الزي)، فيؤكّد المكلف على حقه في قبول كافة مصاريف هذا البند وعدم رد شيء منها، باعتبارها مصاريف حيوية لنشاط المكلف وتم دفعها فعلياً. وفيما يتعلق ببند (مصروفات التدريب) وبند (قرطاسية ومطبوعات)، وبند (مصاريف متنوعة)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة برد جزء من مصاريف هذه البنود، ويطلب قبولها كاملة، باعتبارها مصروفات مرتبطة بالنشاط وتتعلق بتدريب موظفين المكلف أو تتعلق بأدوات مكتبية لازمة



للعمل، ولا يخلو منها العمل. وفيما يتعلق ببند (الأصول الثابتة وفرق الاستهلاك)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة برد مبلغ وقدره (٥٤٦,٢٤٦) ريال ومبلغ (١٠٧,٧٠٢) ريال، من الأصول الثابتة والاستهلاك، موزعة على الأعوام من ٢٠٠٦ حتى ٢٠٠٩، مستنداً في ذلك على أنه ليس من المعقول ألا يكون لدى المكلف أصول ثابتة تساعد في أداء عمله المهني على الوجه الأمثل، مثل الحاسوب الآلي ومكاتب التصوير والأثاث المكتبي وغيرها.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من الهيئة مذكرة تضمنت الإجابة عما أورده المكلف في استئنافه، حيث جاءت إجابة الهيئة فيما يتعلق ببند (الرواتب وما في حكمها)، بأن الهيئة استبعدت الرواتب والمزايا غير المعتمدة، لعدم وجود المستندات لبعضها وكذلك لتعلقها بموظفين ليسوا على كفالة المكلف. وفيما يتعلق ببند (رسوم حكومية واشتراكات) أجابت الهيئة بأنها لم تعتمد المصاريف المسددة عن طريق الحساب البنكي الشخصي الخاص بصاحب المكتب، كما لم تعتمد المصاريف التي تخص موظفين غير نظاميين. وفيما يتعلق ببند (مصاريف كمبيوتر) وبيند (مصاريف هاتف وبريد ومية وكهرباء)، وبيند (مصاريف سيارات) وبيند (مصاريف سفر وانتقالات) وبيند (إيجارات) وبيند (مصاريف صيانة وضيافة ونظافة) وبيند (تأمين وعلاج طبي)، وبيند (بدل الزي) وبيند (مصاريف تدريب)، وبيند (مصاريف قרטاسية ومطبوعات) وبيند (مصاريف متنوعة)، فقد أجابت الهيئة عن هذه البندود بأنها إما أنها لم تعتمد بعض مصاريف هذه البندود كونها مسددة عن طريق الحساب البنكي الشخصي لصاحب المكتب أو أنها صادرة على فواتير لم يسجل فيها اسم المستفيد، أو أنها مصاريف تخص الجانب الشخصي لصاحب المكتب. وفيما يتعلق ببند (الأصول الثابتة واستهلاكتها)، فأجابت الهيئة بأن بعض الأصول تم شراؤها عن طريق البنك والأخرى بالنقد ولم تظهر المستندات في حساب البنك ولافي حساب النقدية لا بالقيمة ولا بالتاريخ وبعض الشيكات ليست باسم صاحب المكتب وبعض الفواتير ليس بها اسم للمشتري وغير موثقة وبعضها لا يخص صاحب المكتب.

وبتاريخ ٢٦/٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٤/٨ م قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة إلى ما ورد من طرف الاستئناف

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ١٥/٩/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٤/٢٧ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص بند (الرواتب والمزايا)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول كامل مصاريف هذا البند للأعوام محل الخلاف، بينما ترى الهيئة عدم قبول جزء من مصاريف هذا البند لعدم توفر المستندات اللازمة لصرفها، كما أن جزءاً منها متعلق برواتب موظف ليس على كفالة المكلف. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، والقرار الصادر فيه وما بني عليه من أسباب، وحيث تبين للدائرة أن اللجنة الابتدائية أستقرارها برفض



اعتراض المكلف بشأن (بدلات أخرى ضمن الرواتب) على أن المكلف لم يقدم للجنة العقود التي تنص على منح الموظفين هذه البدلات، وأسست قراراها برفض (رواتب ...) على أن هذا الموظف ليس على كفالته. وحيث إن ما استندت إليه اللجنة من أسباب لم يكن متعلق بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه البدلات والرواتب والذي هو مناط استحقاق توجب الزكاة من عدمه، وحيث إن توجب الزكاة منوط بوجود المال بيد المكلف، فإنه يتقرر لدى هذه الدائرة قبول استئناف المكلف بشأن البدلات الأخرى وراتب ... أما فيما يتعلق (بحسميات غياب وأخرى) وحيث إن مثل تلك الحسميات من شأنها أن تخفض المصاروف وحيث لم يقدم المكلف ما يعارض ذلك، الأمر الذي يتقرر معه لدى هذه الدائرة رفض استئنافه بشأن المبالغ المتعلقة بالحسميات.

وحيث إنه وبخصوص بند (رسوم حكومية واشتراكات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم كامل مصاريف هذا البند لتعلقها بعائدات موظفي المكلف، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تثبت بمستندات تؤيدها كما أنها ليست لازمة للنشاط. ويتأمل الدائرة لموضوع النزاع، فإنه لما كان احتجاج الهيئة في مواجهة المكلف قائماً على أساس أن تلك المصاروفات كانت تدفع من حسابات شخصية للمكلف، وأن المصاريف الخاصة بعوائل الموظفين لم ينص عليها في عقود العمل، وأن المصاريف الأخرى المتعلقة بهذا البند لا تتعلق بالنشاط، وحيث إنه قد استقر في قناعة هذه الدائرة أن الأصل في تلك الرسوم والاشتراكات هو استفادة المكتب منها وارتباطها به، وأنه من النادر تحمل تلك المصاروفات على مثل ذلك البند بما لا يرتبط بالنشاط الخاص بالمكتب، وحيث إن مناط تسبب اللجنة لم يكن متعلق بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه المصاروفات والذي هو مناط استحقاق توجب الزكاة من عدمه، وحيث إن توجب الزكاة منوط بوجود المال في حوزته، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصاروفات الكمبيوتر)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم كامل مصاريف هذا البند لتعلقها بنشاط المكلف وقد تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تثبت بمستندات تؤيدها، كما أن تسديد هذه المصاريف كان من خلال الحسابات البنكية الخاصة بالمكلف. ويتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث كان احتجاج الهيئة في رفضها لهذا المصاروف كان مبنياً على تسديدها من خلال الحسابات البنكية الشخصية، أو عدم تسجيل اسم المستفيد على المستندات الخاصة بهذا المصاروف، وحيث إن الغالب على أعمال المكاتب استخدام أجهزة الحاسوب الآلي ومستلزماته، وحيث إنه من المعتمد شراء مستلزمات الحاسوب الآلي بإتصالات دون ذكر اسم المستفيد، فقد خلصت الدائرة إلى قيول وجهة نظر المكلف حيال هذا البند، وذلك بالأخذ بكمال المصاروف الوارد في إقرار المكلف باعتباره جائز الحسم من وعائه الزكوي.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصاروف الهاتف والبريد والكهرباء)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم كامل مصاريف هذا البند لتعلقها بنشاط المكلف وقد تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف كانت تدفع من خلال الحساب البنكي لصاحب المكتب بما يؤدي لاختلاطها مع مصاريف المكلف الخاصة. ويتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث كان احتجاج الهيئة في رفضها لهذا المصاروف إنفاقه من الحسابات البنكية الخاصة لصاحب المكتب واحتلاطه مع مصاروف السكن الخاص لصاحب المكتب والمصاريف الشخصية له ولابنه من غير تحديد لتلك المبالغ المختلطة، وحيث جرى العرف على تكبد المكلفين لهذا النوع من المصاريف للقيام بأنشطتهم، وحيث لم يكن الخلاف مستنديا، وحيث إن مناط تسبب اللجنة لم يكن متعلقاً بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه المصاروفات والذي هو مناط



استحقاق توجب الزكاة من عدمه، وحيث إن توجب الزكاة منوط بوجود المال في حوزته، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصاريف السيارات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم كامل مصاريف هذا البند لتعلقها بنشاط المكلف وقد تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تؤيد بالمستندات اللازمة لجسمها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع فإنه لما كان ذلك المصارف خاصاً بدلات تعطى لموظفي المكتب عند تنقلهم بسياراتهم إلى مقر العملاء في مناطق مختلفة، وحيث إن طبيعة عمل المكتب تتقتضي تواصل واستمرار الموظفين في ذهابهم من مقر عملهم إلى مقرات العملاء، وحيث إن تلك المبالغ معقولة في اعتبارها مصروفًا جائز الجسم لتعلقها بنشاط المكتب وتحقق إيراداته، وحيث لم يتضمن رد الهيئة ما ينفي ما يستند إليه المكلف لاعتماد ذلك المصارف من ضمن المصاريف جائزة الجسم، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير الاعتداد بالبالغ المثبتة في إقرار المكلف كمصاريفات جائزة الجسم، حيث إن توجب الزكاة منوط بوجود المال في حوزته وحيث لم يكن الخلاف مستندياً، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصاريفات السفر والانتقالات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم كامل مصاريف هذا البند لتعلقها بنشاط المكلف وقد تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تؤيد بالمستندات اللازمة لجسمها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع وحيث إن ما استندت إليه اللجنة من أسباب لم يكن متعلقاً بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه المصاريفات والذي هو مناط استحقاق توجب الزكاة من عدمه، ولم تحدد اللجنة مقدار المصارف غير المؤيد مستندياً، وحيث إن توجب الزكاة منوط بوجود المال في حوزة المكلف، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (الإيجارات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصاريف هذا البند لعدم توضيح الهيئة للفرق في قبول جزء من هذا المصارف، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تؤيد بالمستندات اللازمة لجسمها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع وحيث أنسس المكلف اعتراضه أمام اللجنة الابتدائية على عدم معرفته بكيفية توصل الهيئة لهذا الفرق، وحيث أوضحت الهيئة مصدر تلك الفروقات في وجهة نظرها في القرار الابتدائي، وحيث لم يشتمل استئناف المكلف على وجهة نظره فيما أوضحته الهيئة أو أي أسباب أخرى تبرر استئنافه على قرار اللجنة الابتدائية، مما يتقرر لدى هذه الدائرة سلامه اجراء الهيئة، وعليه تخلص الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصاريفات صيانة وضيافة ونظافة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول كامل مصاريف هذا البند كونها من المصاريف الازمة للنشاط وقد تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تؤيد بالمستندات اللازمة لصرفها، كما أنها مسددة من الحساب الخاص للمكلف. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن مناط تسبيب اللجنة لم يكن متعلقاً بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه المصاريفات والذي هو مناط استحقاق توجب الزكاة من عدمه، وحيث لم تحدد اللجنة مقدار المصارف غير المؤيد مستندياً، وحيث جرى العرف على تكبد المكلفين لهذا النوع من المصاريف للقيام بأشطتهم، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.



وحيث إنه وبخصوص بند (تأمين وعلاج طبي)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول كامل مصاريف هذا البند كونها من المصاريف الالزمة للنشاط وتعلق بحقوق موظفي المكلف، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تؤيد بالمستندات الالزمة لصرفها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، حيث إن ما استندت إليه اللجنة من أسباب لم يكن متعلقاً بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه المصروفات والذي هو مناط استحقاق توجب الزكاة من عدمه، وحيث لم تحدد اللجنة مقدار المصروف غير المؤيد مستندياً، وحيث جرى العرف على تكبد المكلفين لهذا النوع من المصاريف للقيام بآنشطتهم، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (بدل الزي)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصاريف هذا البند كونها من المصاريف التي تكبدتها المكلف من أجل نشاطه، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لا ترتبط بتحقق الإيراد. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، حيث لم تعترض الهيئة على حقيقة تكبد المكلف لهذا المصروف، وإنما جاء اعتراضها قائماً على أساس عدم ارتباطه بمصروف بتحقق الإيراد، حيث كان من المعلوم أن نشاط المكتب في استقبال عملائه أو الذهاب إليهم لا يتنافي مع وجود ذلك البديل كمصروف، فإن هذه الدائرة خلصت بشأنه إلى اعتبار ذلك المصروف جائز الجسم على نحو ما جاء به إقرار المكلف، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصروفات التدريب)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصاريف هذا البند كونها من المصاريف التي تكبدتها المكلف من أجل نشاطه، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تثبت بمستندات تؤيدتها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، حيث إن الهيئة في إجرائها لم تعتمد المصاريف التي لم ترقى عقودها المبرمة مع جهات التدريب، حيث إن الخلاف مستندياً فيما يخص مصروفات التدريب، الأمر الذي يتقرر معه لدى هذه الدائرة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصروفات قرطاسية ومطبوعات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصاريف هذا البند كونها من المصاريف التي تكبدتها المكلف من أجل نشاطه، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تؤيد بمستندات. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، حيث جرى العرف على تكبد المكلفين لهذا النوع من المصاريف للقيام بآنشطتهم، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (مصروفات متنوعة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصاريف هذا البند كونها من المصاريف التي تكبدتها المكلف من أجل نشاطه، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تؤيد بمستندات. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، حيث إن مناط تسبب اللجنة لم يكن متعلقاً بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه المصروفات والذي هو مناط استحقاق توجب الزكاة من عدمه، وحيث لم تحدد اللجنة مقدار المصروف غير المؤيد مستندياً، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (الأصول الثابتة واستهلاكاتها)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصاريف هذا البند كونها من المصاريف التي تكبدتها المكلف من أجل نشاطه، بينما ترى الهيئة بأن هذه المصاريف لم تكن ثابتة



حقيقة في الأصول التي يدعي المكلف اقتناءها. وبتأمل الدائرة لموضوع الزع، وحيث لم يكن الخلاف على أساس عدم وجود ما يثبت به وجود مبالغ قد تم إنفاقها لشراء تلك الأصول التي يلزم وجودها ل مباشرة المكتب لأعماله، وإنما كان الخلاف قائماً على عدم وجود ما يثبت اختصاص تلك المبالغ التي يدعي المكلف إنفاقها لاقتناء تلك الأصول على نحو واضح من خلال ما تظهره حساباته، وحيث جاءت المستندات المرتبطة بشراء تلك الأصول، إما غير كافية بذاتها لبيان اختصاصها وتعلقها بالأصول المقتناة أو أنها كانت مختلطة بالحسابات الشخصية للمكلف مما يجعل تقديرها على الوجه الذي يدعى المكلف أمراً غير متيسر، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى توزيع عبء ذلك المصاروف بحسبه من الوعاء الركيوي للمكلف بما يوازي (٥٥٪) منه، وحيث إن مثل هذه المعالجة تتحقق بها لدى قناعة هذه الدائرة سلامتها الأخذ بها، إذ من غير العقول ألا يعتد بمبالغ صرفت لاقتناء الأصول التي تلزم ل مباشرة المكتب لنشاطه، وفي الوقت نفسه لا يمكن الأخذ بكل ما يدعى المكلف لتقدير قيمة ومبالغ تلك المصاروفات وحسمنها من وعائه الركيوي على الوجه الذي جاء به ادعاءه، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير الأخذ بـ (٥٥٪) من إجمالي فرق مبلغ الأصول الثابتة واحتساب استهلاكاتها من واقع احتساب تلك النسبة على نحو ما جاء به إقرار المكلف دون الأخذ بما يدعى باحتسابها بالكامل ضمن المصاروفات الجائزة الجسم من وعائه الركيوي.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / مكتب ...، ضد قرار لجنة الاعتراض الركيوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (٣٠) لعام ١٤٣٥ هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (الرواتب والمزايا)، في ما عدا ما يتعلق (بحسميات غياب وأخرى)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (رسوم حكومية واشتراكات)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصاروفات الكمبيوتر)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصاروفات الهاتف والبريد والكهرباء)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصاروف السيارات)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- قبول استئناف المكلف بشأن بند (السفر والانتقالات)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٧- رفض استئناف المكلف بشأن بند (بند الإيجارات)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٨- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصروفات صيانة ونظافة وضيافة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٩- قبول استئناف المكلف بشأن بند (تأمين وعلاج طبي)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١٠- قبول استئناف المكلف بشأن بند (بدل الزي)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١١- رفض استئناف المكلف بشأن بند (مصروفات التدريب)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (قرطاسية ومطبوعات)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصروفات متنوعة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ١٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (الأصول الثابتة واستهلاكها)، وأحقيقة المكلف بجسم ما نسبته ٥٥٪ من إجمالي فرق مبلغ الأصول الثابتة واحتساب استهلاكها من واقع احتساب تلك النسبة، على نحو ما جاء به إقرار المكلف، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٢٣)

الصادر في الاستئناف رقم (ZI-١٦٩٨-٢٠١٨).

المجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل.

المبدأ رقم ١٩٩

العرف جرى على تحمل المصروفات اليسيرة من قبل الشركات في بيئة الأعمال التجارية حفظاً لوقت موظفيها؛ مما يتعين معه قبولها كمصروفات عادية جائزة الجسم لأغراض احتساب الوعاء الزكوي والضريبي.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الأحد ١٨/٦/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠١/٣١ مـ، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٢/٢٣/١٤٣٩ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٧/٨/١٤٣٦ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٦/٢١) لعام ١٤٣٦ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٢٣١) وتاريخ ٣/٦/١٤٣٣ هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي للعام المنتهي في ٣١/١٢/٢٠٠٩ مـ، المقامة من المستأني في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف الوارد إلى المصلحة بالقيد رقم (٢٣١) وتاريخ ٣/٦/١٤٣٣ هـ من الناحية الشكلية؛ لتقديمه من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً، مستوف الشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لنظام جبائية فريضة الزكاة، وفي الفقرتين رقم (أ)، ورقم (ب) من المادة رقم (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥ هـ، والبندتين رقم (١)، ورقم (٣) من المادة رقم (٦٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥ هـ.

### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- تأييد المصلحة في إضافة فروقات استهلاك الأصول الثابتة المحملة بزيادة بمبلغ (١,٢٣٦,٧٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام ٢٠٠٩ مـ.



- ٢- تأييد المصلحة في إضافة فرق رواتب محملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام ٢٠٠٩ م.
- ٣- تأييد المصلحة في إضافة بند مصروفات المقصف إلى الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام ٢٠٠٩ م.
- ٤- تأييد المكلف في حسم مبلغ (٢٠,٦٣٧) ريالاً فقط من المصروفات الأخرى المعدل بها الوعاء الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٩ م.
- ٥- تأييد المكلف في حسم مبلغ (٤٧٩,٥١٩) ريالاً فقط من الإيجارات المعدل بها الوعاء الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٩ م.
- ٦- تأييد المصلحة في عدم حسم بند الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٩ م.
- ٧- تأييد المصلحة في حسم الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٩ م طبقاً لريبوط المصلحة للأعوام السابقة.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت للدائرة بالائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف بخصوص بند (فروق الاستهلاك)، يعتريض على قرار اللجنة الابتدائية في تأييده للهيئة بإضافة فرق الاستهلاك بمبلغ (١٣٦,٦٦٨) ريال إلى صافي الربح المعدل لعام ٢٠٠٩ م، بحجة أنه تأكّد لها ثبوت هذا الفرق من خلال اطلاعها على القوائم المالية للمكلف، وعلى جدول إهلاك الأصول الثابتة، المعد من قبل المكلف الذي اعتمد عليه في حساب فرق الاستهلاك، وكذلك جدول الإهلاك المعد من قبل الهيئة، طبقاً لأحكام المادة السابعة عشرة من نظام ضريبة الدخل، وعميم الهيئة رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٥/١٤ هـ، ولكنها في المقابل لم تثبت إضافة هذا الفرق البالغ (١٣٦,٦٨) ريال إلى صافي الأصول الثابتة الواجب حسمها من الوعاء الزكوي لتلقي أثره الزكوي كما تدعي بذلك الهيئة، وتذكر الشركة المستأنفة أنه طالما أن اللجنة الابتدائية أقرت إضافة فرق الاستهلاك إلى صافي أرباح العام المعدلة من قبل الهيئة دون إثبات إضافة هذا الفرق إلى الأصول الثابتة الواجب حسمها من الوعاء الزكوي، فإن مقتضى الحال يوجب إضافة نفس الفرق إلى صافي الأصول الثابتة لتلقي أثره الزكوي، وتطلب الشركة على أثر ذلك تأييد مطلبها بعدم إضافة فرق الاستهلاك بمبلغ (١٣٦,٦٦٨) ريال إلى صافي الربح المعدل لعام ٢٠٠٩ م أو بالمقابل إضافة هذا الفرق لصافي الأصول الثابتة الواجب حسمها من الوعاء الزكوي لتلقي أثره الزكوي.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الرواتب المحملة بالزيادة على الوعاء الزكوي الضريبي)، فتعتريض الشركة على قرار اللجنة الابتدائية، في تأييده للهيئة بإضافة فرق رواتب محملة بالزيادة بمبلغ (١٢,٧٥٤,٥٥٩) ريال، إلى صافي الربح المعدل، بحجة عدم كفاية المستندات المقدمة التي تخص هذا البند، وتوكّد الشركة على أن اللجنة الابتدائية لم تشر إلى شهادة المحاسب القانوني المقدمة بصحة الرواتب والأجور وبدل السكن، وهو مستند نظامي تقره الهيئة عند تحديد فروقات الرواتب والأجور، كما أن شهادات التأمينات الاجتماعية من حيث نظاميتها، لا تعد سندًا يحتج به لإثبات بدل السكن والمزايا النظامية، إذ لا يمكن التتحقق من هذه البدلات من خلال شهادات التأمينات الاجتماعية؛ وذلك لأنها لا تمثل جزءاً من الرواتب والأجور الأساسية والمتغيرة، وترى الشركة أنه بما أن وجوب الزكاة ومقدارها حكم شرعي، والأحكام الشرعية تثبت وفقاً لحقيقة الحال، وحيث إن حقيقة الحال حسبما تذكر الشركة هو أن هذه الفروقات هي عبارة عن استحقاقات ومزايا منحت من أموال الشركة للموظفين خلال العام، وليس من الواجب وفق نظام العمل أن تدرج هذه البدلات في عقود العمل، وبالتالي فهي تعد من المصروفات المقصف، وتطلب الشركة على أثر ذلك عدم إضافة فرق الرواتب إلى صافي الربح المعدل، لكونه جزءاً من مزايا مدفوعة للموظفين.



وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (مصاريف المصحف لعام ٢٠٠٩م)، فتعتبر الشركة على قرار اللجنة الابتدائية، في تأييده للهيئة بإضافة بند مصاريف مصحف بمبلغ (٤١٧٤,٤٨٢ ريال) ما يخص الزكاة (٩١٩٠,٢٨٠ ريال) وذكراها (٢٣,٠٧) ريال وما يخص الضريبة (٨٤,٣٢ ريال)، وضربيتها (٢٣,٠٧) ريال، واستند القرار المعتبر عليه في تأييده للهيئة، أن سياسة الشركة حيال مصاريف غذاء للموظفين اعتمدت بتاريخ ٢٣/١٠/٢٠١٠م، وهو تاريخ لاحق لتاريخ السداد، وترى الشركة المستأنفة أنه ما دام أن هذا الإجراء من قبل اللجنة، يؤكد مبدأ حسم مصاريف الغذاء للموظفين، وأن الخلاف هو فقط فيرجعية تنفيذه، وترى الشركة أنه قد فات على اللجنة، أن هذه السياسة كافية لما للموظفين من حقوق ومزايا وأن العبرة هي بتاريخ السداد، ونية الشركة المؤثقة، الأمر الذي ترى معه الشركة عدم إضافة مصاريف المصحف إلى صافي الربح المعدل لعام ٢٠٠٩م، لكونها مزايا ممنوعة للموظفين من أموال الشركة وليس من الواجب أن ينص عليها في عقد العمل بموجب نظام العمل.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (مصاريف أخرى)، فتعتبر الشركة على قرار اللجنة الابتدائية في بند المصاريف الأخرى باعتماد اللجنة مبلغ (٢٣,٦٧٢ ريال فقط، من أصل مبلغ ٢٠٠٩م) ريال، المعدل بها صافي الربح لعام ٢٠٠٩م بحجة أن تلك المبالغ المقبولة هي ما توفر مستنداتها، وتأكد الشركة أن جميع هذه المبالغ هي مصاريف حقيقة فعلية سدلت من أموال الشركة، وتطلب عدم إضافتها إلى صافي الربح المعدل لعام ٢٠٠٩م.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الإيجارات)، فتعتبر الشركة على قرار اللجنة الابتدائية في بند الإيجارات باعتماد اللجنة مبلغ (٩٣٥,٩٢٥ ريال) ريالاً فقط من الإيجارات المعدل بها الوعاء الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٩م، من أصل مبلغ (٩١٩,٥٤٧ ريال)، لأنه يمثل العقد الوحيد الموقع مع شركة ...، أما باقي عقود الإيجار، فهي عقود إيجار ليست باسم الشركة، وإنما باسم شركات شقيقة، وتستأنف الشركة على ذلك بأن الشركة كان لابد لها من توافر مكان تزاول فيه نشاطها قبل تكوينها، الذي استغرق ثمانية عشر شهراً، ومن غير الممكن بحسب ادعاء المكلف تسجيل عقود الإيجار وعقود العمل باسم الشركة قبل تأسيسها، فهذه قرينة على وجوب قبول الإيجارات المدفوعة من حساب شركة ...، ويدرك المكلف أنه كان يمكن للهيئة التأكد من أن الشركة تحت التأسيس تشغل المقر المستأجر، وتحتم الشركة استئنافها على هذا البند، بطلها عدم إضافة فرق الإيجارات بمبلغ (٦١٤,٤٦٦ ريال) ريال إلى صافي الربح المعدل لعام ٢٠٠٩م لكونها نفقة حقيقية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الاستثمارات)، فتعتبر الشركة على قرار اللجنة الابتدائية، في تأييده للهيئة بعدم حسم بند الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٩م، بمبلغ (٠٠٠,٥٢٧,١٠٩)، بحجة عدم توفر النية المؤثقة، وجود عمليات تداول على تلك الاستثمارات خلال العام، وتأكد الشركة على نظام جبائية الزكاة والشريعة الإسلامية تقضي باستيفاء الزكاة من صافي الموجودات وذلك بإضافة رأس المال والاحتياطيات والأرباح المدورة وبالمقابل حسم الاستثمارات المملوكة من هذا الموجودات حيث إن العبرة هي في جوهر العملية وليس في شكلها، فبحسب هذه الاستثمارات يتلاشى الأثر على وعاء الزكاة، وأكدت على قرار الهيئة القضائية العليا الصادر برقم (١٥٥) لعام ١٣٩٤م والذي يؤكد على أن الدعم الدائنة المملوكة للأعمال الرأسمالية والإنشاءات تحت التنفيذ، إن أضيفت إلى وعاء الزكاة فيجب حسم ما يقابلها من أعمال رأسمالية وإنشاءات تحت التنفيذ، وهو في حال الشركة (الاستثمارات)، لأن عدم حسم هذه الاستثمارات المصنفة في القوائم المالية ضمن الموجودات المتداولة يؤدي إلى تثنية الزكاة في المال، وذكرت الشركة أن استنتاج اللجنة الابتدائية بأن هذه الاستثمارات تمثل عروض تجارة متداولة غير سليم، حيث إن مفهوم التداول لا يعني الاتجار، وإنما يعني إدراج الاستثمارات في السوق المالية، وذلك لسهولة التصرف فيها، فواقع الحال يؤكد أن تصنيف



الاستثمارات لا يرجع إلى إرادة ونية الشركة، وإنما هو تطبيق للفقرة (٥٩٦) من معيار العرض والافصاح العام، هذا وتذكر الشركة بأنه قد تضمن بند الاستثمارات من واقع القوائم المالية المدققة لعام ٢٠١٠م احتفاظ الشركة بما يعادل مبلغ (٢٩,٠٠٨,٠٠٠) ريال تحت نفس تصنيف العام المالي ٢٠٠٩م، مما يؤكد مضي أكثر من عام على هذا الاستثمار، كما أن من بين الاستثمارات مبلغ (٤٦,٨٠٠,٠٠٠) ريال يمثل استثمارات مضى عليها أكثر من عام على هذا الاستثمار، وتحتاج الشركة بناءً على ذلك تأييد مطلبتها بحسب الاستثمار بمبلغ (١٠٩,٥٢٧,٠٠٠) ريال من الوعاء الزكوي لتتوفر النية المؤثقة ودفع زكاتها من قبل الشركات.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الخسائر المرحلة)، فتعترض الشركة على قرار اللجنة الابتدائية، في أنه أيد الهيئة في عدم حسم الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٩م إلا في حدود ربوط الهيئة للأعوام السابقة، كما يقتضي به تعليمي الهيئة رقم (١٩٢/١٩١٨/١) وتاريخ ١٤١٨/١/١٩هـ، وتوكّد الشركة أن الرابط الزكوي لعام ٢٠٠٨م تم الاعتراض عليه، ومن بين البنود التي تم الاعتراض عليها، والمؤثرة على صافي الربح المعدل الخسائر المرحلة، وعلى ذلك فالخسائر المرحلة البالغة (٣٠,٣٠٢,٠٠٠) ريال، لم تكن قطعية بعد لعدم صدور قرار نهائي بصحبة التعديلات التي أجرتها الهيئة على الرابط الزكوي للشركة لعام ٢٠٠٨م، وتحتاج الشركة على أثر ما ذكرته تأييد مطلبتها بحسب الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٩م.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فتم مخاطبة المكلف بتاريخ ٢٨/٥/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/١/٢٣ وتاريخ ٣/٣/١٤٤٢هـ الموافق ١٥/١١/٢٠٢٠م لتقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، فقدم المكلف بعض الفواتير والمستندات المتعلقة ببندي الرواتب ومصروف المقصف والمصروفات الأخرى، كما خاطبت الدائرة الهيئة بتاريخ ٢٤/١/١٤٤٢هـ الموافق ١١/٠٩/٢٠٢٠م لتزويدها بردها على الاستئناف، دون ورود جواب على ما قدمه المستأنف في مذكرة استئنافه، وحيث إن الاستئناف ينقل الدعوى إلى ما كانت عليه قبل صدور القرار المستأنف، فإن ذلك يستتبع الاعتداد بما ورد للهيئة من أقوال ودفع مضمونة في القرار الابتدائي.

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

## الأسباب

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

وفي الموضوع، وبعد اطلاع الدائرة على مذكرة الاستئناف والقرار المعترض عليه، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فروق الاستهلاك)، يتبيّن أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف عدم إضافة فرق الاستهلاك إلى الوعاء الزكوي حيث تم احتساب الزكاة طبقاً للكشف رقم (٤) في الإقرار الزكوي الضريبي، أو بالمقابل يتم إضافة الفرق إلى الأصول المحسومة من الوعاء، بينما ترى الهيئة أنه تم احتساب الاستهلاك طبقاً لنسب المجموعات المعتمدة من قبل الهيئة



المطبقة على كافة المكلفين وتم تعديل الربح بمبلغ (١,٢٣٦,٧٠٠) ريال، كما أن الأثر الزكوي معادم لإعادة حسمه برده للأصول المحسومة من الوعاء الزكوي وذلك تطبيقاً لأحكام المادة رقم (١٧) من نظام ضريبة الدخل وعميم الهيئة رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٥/١٤ وباطلاع الدائرة على القرار المعترض عليه تبين لها أن الهيئة قد ذكرت أنه قد تم رد الفرق إلى الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي، وأنه قد زال الأثر الزكوي وهو الأمر الذي يطالب به المكلف، وحيث لم تقدم الهيئة بيان الأسماء الذي بموجبه حصلت تلك الفروقات بين ما قدمه المكلف في إقراره، وما تدعي الهيئة أنه الطريقة الصحيحة المطبقة بموجب النظام لاحتساب فروقات الاستهلاك عليه، كما لم يفصح القرار محل الاستئناف عن تفصيل الطريقة التي توصلت الهيئة من خلالها إلى تحديد احتساب فروقات الاستهلاك على المكلف والتي اتجهت قناعة اللجنة إلى الأخذ بها والعدول عما جاء في إقرار المكلف، وبالتالي فإن ما جاء في تسبب اللجنة لقرارها بخصوص هذا البند الذي انہت إليه بتأييد موقف الهيئة دون تقديم ما يسند في إجراءربط على المكلف بتعديل نسب الاستهلاك على الوجه الذي تدعي الهيئة أنه هو الطريقة المتفقية مع النظام، وحيث جاء القرار الابتدائي حالياً من بيان ما تسدّد به الهيئة وجهة نظرها، وحيث إنه لا يوجد ما يتقرّر معه العدول عما قدمته الشركة المستأنفة في إقراراتها الزكوية بخصوص احتساب فروقات الاستهلاك للعام محل الخلاف باعتبار أن ذلك هو الأصل في احتسابها لانعدام البينة المعتبرة والدليل الصحيح للتحول إلى غير ما جاء في الإقرار الزكوي للمكلف، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بشأن احتساب فروقات الاستهلاك عن العام محل الخلاف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الرواتب المحملة بالزيادة على الوعاء الزكوي الضريبي)، يتبيّن للدائرة أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف عدم إضافة فرق رواتب محملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي الضريبي كونها تمثل جزءاً من استحقاقات ومزايا منحت للموظفين خلال العام، بينما يرى المستأنف ضده أنه تم رفض الرواتب المحملة بالزيادة كونها غير خاضعة للتأمینات الاجتماعية طبقاً للعميم رقم (٢/٨١٣٣) وتاريخ ١٤٠١/٢٧ هـ وعميم المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية رقم (٥/١٢٠٧٣) وتاريخ ١٤٢١/١١/٥ هـ. وحيث إن المكلف قد قدم جميع ما لديه لإثبات صحة تلك الرواتب المحملة بالزيادة من عقود وشهادة صادرة عن محاسب قانوني، وحيث لم يكن للهيئة من مستند في رفضها لجزء من الرواتب والأجور إلا الشهادة الصادرة عن التأمینات الاجتماعية، وحيث لا تتضمن تلك الشهادة جميع المصروفات المتعلقة بخدمات الموظفين، وحيث لم تقم بفحص مستندات المكلف والتأكيد من المبالغ المدفوعة فعلاً للموظفين؛ مما يجعل إجراء الهيئة غير مستند على بينة معتبرة. ولا ينال من ذلك ما استدلّت به الهيئة من العميم رقم (٢/٨١٣٣) وتاريخ ١٤٠١/١٢/٢٧ هـ، فلا وجه للاستدلال به، حيث إن فحوى هذا العميم يتعلق بتقدیم الشهادة المطلوبة لتسوية تأمینات الرواتب عن كل شركة أو مؤسسة، ويتعلّق بتحديد مصروفات التأمینات الاجتماعية، ولم يتناول تحديد إجمالي الرواتب والأجور وما يتعلّق بها من مزايا أخرى محل الخلاف، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مصروفات المقصف لعام ٢٠٠٩ م)، يتبيّن للدائرة أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بحسب مصاريف المقصف من الوعاء الزكوي الضريبي كونها مصاريف وجبات غذائية للموظفين دفعت نقداً إلى شركات ومطاعم متخصصة، وهي من الخدمات التي تقدم للموظفين طبقاً لسياسات الشركة، بينما ترى المستأنف ضدها عدم حسم تلك المصاريف من الوعاء، بسبب عدم تضمن عقود العمل الخاصة بالموظفين توفير أي وجبات غذائية أو مزايا مرتبطة بها وبالتالي يعتبر مصروفاً غير جائز الجسم. وحيث إنه من المتقرر حسم المصاريف



العادية والضرورية من الوعاء في حال ثبوتها كنفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية، ومرتبطة بالنشاط، وحيث قدم المكلف مستندات تثبت تلك المصاريف المدعي بها متمثلة في فواتير مطاعم وشيكات وإيصالات دفع مما يجعلها مصروفًا جائز الجسم، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من عدم تضمن عقود العمل الخاصة بالموظفين لهذه المصاريف، حيث إن ما يتعلق ببعض المصروفات اليومية الخاصة بالموظفين لا يلزم أن تكون مضمونة في العقود كمصروفات الوجبات الغذائية التي تقدمها الشركات لموظفيها، حيث إن العرف جرى على تحمل مثل تلك المصروفات اليومية من قبل الشركات في بيئه الأعمال التجارية، حفظاً لوقت موظفيها؛ مما يتعمد معه قبولها كمصروفات عادية جائزة الجسم لأغراض احتساب الوعاء الزكوي الضريبي، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المصروفات الأخرى)، يتبين للدائرة أن الخلاف يكمن في مطالبة المستأنف حسم المصاريف الأخرى من الوعاء الزكوي الضريبي كونها عبارة عن أتعاب أعضاء لجنة المراجعة ومصروفات متعلقة برحلات العمل للموظفين، بينما يرى المستأنف ضد هذه حسمها من الوعاء كونها غير مؤيدة بمستندًا، وحيث إنه من المتقرر حسم المصاريف العادية والضرورية من الوعاء في حال ثبوت كونها نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية، ومرتبطة بالنشاط، وحيث لم يقدم المكلف المستندات التي تثبت تلك المصاريف المدعي بها، وحيث إن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في احتساب جزء من هذه المصروفات المؤيدة مستندًا ورفض ما لم يتم تأييده بمستندات، وحيث إن للدائرة الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف فيما قرره في شأن البند محل النظر دون إضافة إليها متي ما قدرت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أي جديد، حيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائفة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه؛ وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهت إليه بصدق هذا البند، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الإيجارات)، يتبين للدائرة أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف حسم كامل مصاريف الإيجارات من الوعاء الزكوي الضريبي كونها مصاريف حقيقة تتعلق بإيجار موقع تستغلها الشركة، بينما يرى المستأنف ضد هذه حسمها من الوعاء كون عقود الإيجارات ليست باسم الشركة كما تضمنت العقود نصه: "لا يحق للمستأجرين تأجير العين أو جزء منها من الباطن أو التنازل عنها". وحيث تبين للدائرة أن عقود الإيجار المقدمة من المكلف تخص منشآت أخرى مرتبطة ولا تخص المكلف، بالإضافة إلى أن تلك العقود تمنع بشكل صريح قيام المستأجر بتأجير تلك العقارات من الباطن، مما يتقرر معه لدى الدائرة أن مصروفات الإيجار محل الخلاف لا يختص بها المكلف علاوة على إمكانية تضمين هذه المصروفات في حسابات المنشآت التي استأجرت تلك العقارات، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الاستثمارات)، يتبين للدائرة أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بحسب الاستثمارات من الوعاء الزكوي لتحقيقها إيرادات خضعت للزكاة ضمن وعاء الزكاة وتم دفع الزكاة عنها في الشركات المستثمر فيها كما أنها استثمارات لقنية، وأما تصنيفها في القوائم المالية فقد خضع نتيجة لتطبيق معيار الإفصاح العام، بينما يرى المستأنف ضد عدم حسمها من الوعاء الزكوي كونها استثمارات معدة للتجارة ويؤكد ذلك تصنيفها في القوائم المالية ضمن الموجودات المتداولة وجود حركة بيع خلال السنة، كما أن المستندات المقدمة تفيد بأنها عبارة عن وحدات في صناديق استثمارية لغرض المتاجرة واستثمارات قصيرة الأجل. وحيث تضمن قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف



ما نصّه: "برجوع اللجنة إلى قائمة المركز المالي للشركة لعام ٢٠٠٩ م اتضح أن بند الاستثمارات مدرج ضمن الموجودات المتداولة بمبلغ (١٠٩,٥٢٧,٠٠٠) ريال، كما تضمن ما نصّه: "برجوع اللجنة إلى الإيضاح رقم (٦) بالقوائم المالية للشركة لعام ٢٠٠٩ م اتضح أن بند الاستثمارات مدرج تحت مسمى استثمارات محفظة بها للمتاجرة (الاستثمار في الصناديق المدارة من قبل الشركة بمبلغ (٢٦,٩٤٠,٠٠٠) ريال - استثمارات قصيرة الأجل بمبلغ (٨٢,٥٨٧,٠٠٠) ريال بإجمالي بمبلغ قدره (١٠٩,٥٢٧,٠٠٠) ريال)، وحيث اتضح للجنة مصددة القرار بعد الإطلاع على حركة الاستثمارات المحفظة بها للمتاجرة، وجود حركة خلال العام المالي ٢٠٠٩ م. وحيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه؛ وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدر هذا البند، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الخسائر المرحلة)، يتبيّن للدائرة أن الخلاف يكمن في مطالبة المكلف بحسب الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٩ م تطبيقاً للتعيم رقم (١٢/٨٤٤٣/٢) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨ والمادة الحادية والعشرون من نظام ضريبة الدخل والمادة الحادية عشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، بينما يرى المستأنف ضده أنه تم تعديل الخسائر من واقع الحسابات للفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م إلى ربع معدل وبالتالي لا يوجد خسائر مرحلة تحسّم من الوعاء. وحيث إنه من المتقرر في الخسائر المتراكمة أن يتم احتسابها وفقاً للريوط التي تجريها الهيئة،

وحيث أفاد المكلف بأنه سبق له الاعتراض على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٨ م ومن بين البنود التي تم الاعتراض عليها، والمؤثرة على صافي الربح المعدل الخسائر المرحلة، وعلى ذلك فالخسائر المرحلة البالغة (٣٠,٣٠٢,٠٠٠) ريال، لم تكن قطعية بعد لعدم صدور قرار نهائي بصحة التعديلات التي أجرتها الهيئة على الربط الزكوي الضريبي للشركة لعام ٢٠٠٨ م، وعليه فقد تقرر لدى الدائرة ارتباط هذا البند فيما يتعلق بقبول استئناف المكلف أو رفضه بشأن هذا البند على القرار النهائي المتعلق باعتراض المكلف على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٨ م حيث يلزم من قبول استئناف المكلف على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٨ م قبول استئنافه على بند الخسائر المرحلة لعام ٢٠٠٩ م، ويلزم من رفض استئناف المكلف على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٨ م رفض استئنافه على بند الخسائر المرحلة لعام ٢٠٠٩ م.

## القرار

**أولاً:** قبول استئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٦/٢١) لعام ١٤٣٦ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فروق الاستهلاك)، عن العام محل الخلاف ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة بهذا القرار.



- ٢- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (الرواتب المحملة بالزيادة على الوعاء الزكوي الضريبي)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (مصاريفات المقصف لعام ٢٠٠٩)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- رفض استئناف المكلّف بشأن بند (المصاريفات الأخرى)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- رفض استئناف المكلّف بشأن بند (الإيجارات)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- رفض استئناف المكلّف بشأن بند (الاستثمارات)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- تقرير ارتباط استئناف المكلّف بشأن بند الخسائر المرحلة فيما يتعلق بقبول استئناف المكلّف أو رفضه بشأن هذا البند على القرار النهائي المتعلّق باعتراض المكلّف على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٨ حيث يلزم من قبول استئناف المكلّف على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٨ م قبول استئنافه على بند الخسائر المرحلة لعام ٢٠٠٩ م، ويلزم من رفض استئناف المكلّف على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٨ م رفض استئنافه على بند الخسائر المرحلة لعام ٢٠٠٩ م.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٣٦)

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-٢٠١٨-٢٠٧٢)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٠

لا يضاف بالوعاء الزكوي القروض التي لم يحل عليها الجول ولم تمول أصول ثابتة.

## الواقع:

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

إنه في يوم الخميس ١٤٤٢/٠٨/١٩ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠١م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٧/٦هـ، من /شركة (...)/، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض، رقم (٦) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣/١١٠) المتعلق بشركة ...، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحيثيات القرار.

### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- انتهاء الخلاف حول بند إضافة رواتب الإجازات المستحقة للوعاء الزكوي بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

٢- رفض اعتراض المكلف على إضافة كامل رصيد نهاية المدة من القروض قصيرة الأجل؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٣- انتهاء الخلاف بين الطرفين حول إضافة مخصص الزكوة إلى الوعاء الزكوي مرتين، بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

٤- تأييد اعتراض المكلف على عدم خصم فروقات الاستهلاك للسنوات السابقة ابتداءً من عام ٢٠٠٠م من الوعاء الزكوي؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٥- رفض اعتراض المكلف على إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل مصاريف الربط البيئي لضريبة الاستقطاع؛ وفقاً لحيثيات القرار



٦-رفض اعتراف المكلف على فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لغرفة الإمارات؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٧-فيما يتعلق بغرامات التأخير:

أ- رفض اعتراف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على حافز الأداء المدفوع إلى مؤسسة ... للعام ٢٠١٩٧ م بمبلغ (٢٢١٢٠١) ريال، وللعام ٢٠١٨ م بمبلغ (١٧٠٠٢) ريال؛ وفقاً لحيثيات القرار.

ب-رفض اعتراف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البياني، وعلى المبالغ المدفوعة إلى غرفة ... لمقاصة البيانات وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ....)، فتقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

فيما يتعلق ببند (إضافة قروض قصيرة الأجل لم يحل عليها الحول للوعاء الزكوي)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعترافه على إضافة كامل رصيد نهاية المدة من القروض قصيرة الأجل إلى الوعاء الزكوي، ويدرك المكلف أن قرار اللجنة الابتدائية يتناقض مع وجهة نظر الهيئة المرفوعة أمامها، حيث إن القرار استند إلى حولان الحول على كامل مبلغ القرض، بينما كانت وجهة نظر الهيئة تستند إلى حولان الحول على جزء من القرض بقيمة (٣٧٦,٦٣٢,٠٠٠) ريال، كما يذكر المكلف أن القرار المعترض عليه لم يأخذ بالاعتبار الحاجة والاسانيد التي ساقتها الشركة مؤيدة بالمستندات والتي ثبتت عدم حولان الحول على الرصيد أول المدة، وتطلب في ختام اعترافها على هذا البند، تأييد وجهة نظرها المتمثلة في عدم إضافة رصيد أول المدة، الذي لم يحل عليه الحول والبالغ (٣٧٦,٦٣٢,٠٠٠) ريال، للوعاء الزكوي وإلغاء القرار الابتدائي بهذا الخصوص.

وأما فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البياني المدفوعة للشركات غير المقيدة)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة بفرض ضريبة استقطاع على مصاريف الربط البياني المدفوع للشركات غير المقيدة، ويدرك المكلف أن هذا الربط البياني غير خاضع لضريبة الاستقطاع، ولا تنطبق أي من الشروط والأحوال التي حددتها نظام ضريبة الدخل في مادته الخامسة لاعتبار الدخل خاضع للضريبة على رسوم استخدام شبكات دول أخرى، وأن معيار الخضوع للضريبة السعودية لا ينطبق على خدمات الربط محل النزاع؛ لأنها ليست خدمة مقدمة من خلال منشأة دائمة أو تم تقديمها داخل المملكة أو غير ذلك من القيود الواردة في نظام ضريبة الدخل، وتؤكد الشركة على أن الخدمة تتم بالكامل خارج السعودية، وتمثل في نقل المكالمات لمستقبلها خارج المملكة، كما أن المبالغ المدفوعة في هذا الخصوص للشركات الأجنبية لا يمكن اعتبارها إتاوات، ولا تعتبر كذلك خدمة فنية.

وأما ما يتعلق ببند (فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى غرفة ... لمقاصة البيانات)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة بفرض ضريبة استقطاع بنسبة ١٥٪ على المبالغ المدفوعة لغرفة ... لمقاصة البيانات، ويدرك المكلف بأن هذه المبالغ لا تخضع لضريبة الاستقطاع، لأن المبالغ المدفوعة لشركات مقيدة في دول مرتبطة مع المملكة باتفاقيات منع ازدواج ضريبي نافذة تعتبر من أرباح الإعمال التي لا تخضع للضريبة في حالة عدم وجود منشأة دائمة لها في المملكة.

وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على حافز الأداء المدفوع إلى مؤسسة ... للاتصالات) فيعترض المكلف على قرار اللجنة برفض اعترافه على هذا البند، ويدرك المكلف أن الخدمات المتعلقة بهذا البند تم تأديتها بالكامل خارج السعودية وبالتالي فهي لا تخضع للضريبة.



وأما فيما يتعلق ببند (فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع المعترض عليها)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية في تأييده لفرض غرامة تأخير على فرق الضريبة غير المسددة المستحقة عن البنود السابقة، وينظر المكلف أنه كان يتوجب على الهيئة عدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة، لأن الالتزام هنا ناتج عن اختلاف وجهات نظر.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المرافعة، فخوطب المكلف بتاريخ ٢٠٢٠/١١/١٥ هـ الموافق ١٤٤٢/٣/٣٠ م، لتقديم ما يود إضافته على ما قدّمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدّمه في مذكرة الاستئناف، وقد مضت المدة المحددة دون إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه. كما وردت إجابة الهيئة العامة للزكاة والدخل بتاريخ ٢٩/٦/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٢/٢٠ م، بأنه وفيما يتعلق ببند (إضافة قروض قصيرة الأجل لم يحل علمها الحول للوعاء الزكي) أجبت الهيئة بأنه لا صحة ولا أساس لما ذكره المكلف في استئنافه من وجود تناقض في حيثيات القرار مع إجراء الهيئة، حيث تم حسم كامل قيمة الأصول الثابتة من الوعاء، وفي المقابل تم إضافة مصدر التمويل الخاص بها بالإضافة إلى رصيد أول المدة الذي حال عليه الحول، وتحيل في ذلك أيضاً إلى وجهة نظر الهيئة المضمنة في القرار الابتدائي، وإلى ردها السابق على الاستئناف، وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البياني المدفوعة للشركات غير المقيمة)، أجبت الهيئة بأنه تم إخضاع هذه المبالغ إلى ضريبة الاستقطاع مقابل مصاريف الربط البياني، والتي تمثل خدمات اتصالات هاتفية دولية مقدمة من شركات اتصالات دولية غير مقيمة وفقاً لنص المادة (٦٨/٥) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على خضوع الدفعات المدفوعة مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥٪.

وأما فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى غرفة ... لمقاصة البيانات) وبند (ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على حافز الأداء)، وبند (غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البياني وعلى المبالغ المدفوعة إلى غرفة الإمارات) أجبت الهيئة بأنه منعاً للتكرار فتحيل إلى ردها المودع سابقاً لدى اللجنة الاستئنافية السابقة وما جاء في قرار اللجنة الابتدائية.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ٢٠٢١/٠٢/١٤ هـ الموافق ١٤٤٢/٠٧/٢ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (إضافة قروض قصيرة الأجل لم يحل علمها الحول للوعاء الزكي)، وبعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم أمامها تبين أن المكلف يعترض على قرار اللجنة الابتدائية والتي أيدت إجراء الهيئة المتمثل في إضافة القروض قصيرة الأجل والبالغة (٥٠٠,٣٥,٥٩٩) ريال سعودي للوعاء الزكي في العام ٢٠١٠ م، ويرى المكلف أنه لم يحل الحول على جميع المبلغ، ويكمّن طلب المكلف بجسم قروض قصيرة الأجل التي لم



يحل عليها الحول للوعاء الزكوي، بينما ترى الهيئة إخضاع هذه القروض لكونها مولت أصولاً ثابتة وحال عليها الحول، وحيث إنه ثبت لدى الدائرة استناداً إلى القوائم المالية للمكلف تسديد المكلف لرصيد أول المدة، وأن كامل رصيد آخر العام يمثل قرضاً تم الحصول عليه في الربع الرابع من نفس العام، وعليه لم يتحقق شرط حولان الحول لزكاة المال على رصيد أول المدة، الأمر الذي ترى معه الدائرة قبول استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة رصيد أول المدة للقروض قصيرة الأجل بمبلغ (٣٧٦,٦٣٢) ريال إلى الوعاء الزكوي، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البياني المدفوعة للشركات غير المقيمة)، تبين أن المكلف يعترض على قرار اللجنة الابتدائية المتضمن تأييد إجراء الهيئة في فرض ضريبة استقطاع على مصاريف الربط البياني المدفوعة إلى الشركات غير المقيمة مقابل استخدام الشبكات الخاصة بشركات الاتصال الأجنبية، استناداً إلى المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣/١) من لائحته التنفيذية. ويكمّن الخلاف في طلب المستأنف بعدم فرض ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البياني المدفوعة للشركات غير المقيمة مستنداً في ذلك إلى أن الخدمة المتعلقة بهذه المصاريف تم أداؤها بالكامل خارج المملكة العربية السعودية وبالتالي فإنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع، بينما يرى المستأنف ضدّه إخضاع هذه المبالغ إلى ضريبة الاستقطاع بواقع ٥% باعتبارها خدمات اتصالات هاتفية دولية. وحيث تبين أن الخلاف يكمن حول تحقق مصدرية الدخل في المملكة العربية السعودية، وحيث نصت المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: "تعد الخدمات تمت في المملكة... إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة"، وحيث إن الخدمة هي عبارة عن إيجار شبكات خارجية لخدمات الاتصال الدولي لتمكين عملاء شركة .... من القيام بالاتصال الدولي الخارجي بواسطة شبكات في المملكة، وبالتالي فإن الدخل يُعد متحققاً من نشاط في المملكة من خلال تأجير الشبكات الخارجية المرتبطة بشبكات داخل المملكة تقدم خدمة داخل المملكة لعملاء المكلف، وعليه فإن استخدام الشبكات الخارجية مرتبط باستخدام الشبكات العائدة للمكلف في تقديم خدمات الاتصالات الصادرة من المملكة، مما يتقرر معه اعتبارها تكاليف خدمات اتصالات هاتفية دولية وتفرض عليها ضريبة استقطاع بنسبة ٥%. وحيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائعة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه؛ إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحیص مکمن النزاع فيه وانتهت بصدره إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه. وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقب في ضوء ما تم تقديمه من دفع مثاره أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بقصد ذلك البند، الأمر الذي ترى معه الدائرة بالأغلبية رفض استئناف المكلف بخصوص هذا البند، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

وحيث إنه بخصوص بند (ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى غرفة ... مقاصة البيانات) تبين أن المكلف يعترض على قرار اللجنة الابتدائية المتضمن تأييد إجراء الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة لغرفة ... مقاصة البيانات مقابل مصاريف مقاصة البيانات، حيث إن غرفة ... مقاصة البيانات تابعة لمؤسسة للاتصالات وتمتلك ما نسبته ٣٥% من رأس مال شركة ... الإمارات، ووفقاً لما نصت الفقرة (أ) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل علي فرض الضريبة علي "٧- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيسي أو إلى شركة مرتبطة بها". ويكمّن طلب المستأنف في عدم فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى غرفة ... مقاصة البيانات؛ لأنها خدمات تم تأديتها بالكامل خارج المملكة وبالتالي فهي لا تخضع لضريبة الاستقطاع في المملكة، بينما ترى



البيئة إخضاع هذه المبالغ إلى ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% باعتبارها إتاوات مدفوعة لمؤسسة .. للاتصالات. وحيث بنت اللجنة مصدراً للقرار قرارها على أساس أن غرفة ... جهة مرتبطة، وحيث إنه استناداً إلى حيئات القرار محل الطعن تبين أن نسبة ملكية غرفة ... تبلغ في مؤسسة .. %٣٥، وحيث إن مؤسسة ... لا تملك سوى نسبة ٤٥%٢٧، في شركة (...)، وعليه فلا تعد جهة مرتبطة وفقاً لأحكام المادة الرابعة والستين من نظام ضريبة الدخل، وحيث بنت الهيئة تعديلاً لإقرار المكلف على أساس أن تلك المبالغ تمثل إتاوة من غير الاستناد إلى سند معتبر، وحيث لم تتعرض اللجنة في قرارها لسبب فرض الضريبة من حيث المبدأ، وحيث إن الأصل هو عدم توجب الضريبة ما لم يتبيّن أن مصدر الدخل من المملكة وهو ما لم تثبته الهيئة عند فرضها لتلك الضريبة، وحيث لم يوجد ما يستدعي العدول عن ذلك الأصل في ضوء ما حفظ وقائع التحقق من صحة دعوى المكلف عند نظر النزاع، الأمر الذي يتقرر معه الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

وحيث إنه بخصوص بند (ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على حافز الأداء) تبين أن المكلف يعترض على قرار اللجنة الابتدائية المتضمن رفض اعترافه على هذا البند استناداً إلى المادة (٢٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام. ويكمّن طلب المكلف في عدم فرض غرامة التأخير على سداد ضريبة الاستقطاع على حافز الأداء المدفوع إلى مؤسسة .. للاتصالات عن عام ٢٠٠٩م، وأشار المكلف في استئنافه إلى أنه سبق أن استأنف على هذا البند في استئنافه المقدم إلى اللجنة الاستئنافية على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يتعلق بالربط الزكوي الضريبي عن عام ٢٠٠٩م، وحيث أطّلعت الدائرة على القرار المشار إليه، وتبيّن لها أنه القرار (١٨٨٦) لعام ١٤٣٩هـ والذي قضى في منطوقه برفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع عن المبالغ المدفوعة إلى مؤسسة .. للاتصالات، وحيث إن الغرامة ترتبط وجوداً وعدماً بالقبول أو الرفض للبند المتعلق بها، فإن الدائرة تخلص إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأن الغرامات محل الخلاف، وتعديل القرار فيما يخص موعد احتساب غرامة التأخير ليكون احتسابها من تاريخ إبلاغ المكلف بالربط حتى تاريخ السداد، حيث إنه في هذا التاريخ يتحقق علم المكلف بالضريبة الواجبة عليه.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع المعتبر عليهم)، تبيّن أن المكلف يعترض على قرار اللجنة الابتدائية المتضمن تأييد الهيئة في فرض غرامة على فرق الضريبة المستحقة الناشئة عن البنود التي تم تأييد المستأنف ضده بشأنها، ويكمّن طلب المستأنف في عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع المعترض عليها لوجود اختلاف في وجهات النظر، بينما يرى المستأنف ضده وجوب فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة طبقاً للنظام. وحيث ثبت لدى الدائرة من وقائع القضية ومما ورد في القرار محل الطعن أن الخلاف بين المستأنف والمستأنف ضده في البنود الضريبية خلاف ناشئ عن الاختلاف في تفسير النصوص النظامية مما لا يتبيّن معه للمكلف حقيقة الضريبة الواجبة عليه إلا بعد صدور قرار نهائي في البنود محل الخلاف، الأمر الذي ترى معه الدائرة بالأغلبية صحة فرض غرامة التأخير على المكلف في البنود التي تم رفض الاستئناف بشأنها من تاريخ صدور قرار هذه الدائرة، حيث إنه في هذا التاريخ يتحقق علم المكلف بالضريبة الواجبة عليه، وقررت بالإجماع سقوط فرض الغرامات على البنود التي تم تأييده بشأنها حيث تسقط بسقوط أصلها.

القرار



**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة (...), سجل تجاري رقم (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. قبول استئناف المكلف بشأن بند (إضافة قروض قصيرة الأجل لم يحل عليها الحول للوعاء الزكوي)، في طلبه عدم إضافة رصيد أول المدة للقروض قصيرة الأجل بمبلغ (٣٧٦,٦٣٢,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. رفض استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البياني المدفوعة للشركات غير المقيمة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٣. قبول استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى غرفة ... لمقاصة البيانات)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٤. رفض استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على حافز الأداء)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الشأن، مع تعديل القرار فيما يخص غرامة التأخير ليكون احتساب الغرامة من تاريخ إبلاغ المكلف بالربط حتى تاريخ السداد، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٥. قبول استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع المعترض عليها)، بتقرير الدائرة بالأغلبية صحة فرض غرامة التأخير على المكلف في البنود التي تم رفض الاستئناف بشأنها من تاريخ صدور قرار هذه الدائرة، وقررت بالإجماع سقوط فرض الغرامات على البنود التي تم تأييده بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٦٦)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٧٠٨-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

### المبدأ رقم ٢٠١

التكليف الشرعي بوجوب الزكاة يرتبط في تتحققه ببقاء المال لدى المكلف حتى نهاية الحول القمري، وإتاحة النظام للمكلفين اختيار السنة المالية لهم على أساس الحول الميلادي هو من باب التوسعة عليهم لترتيب وضبط الأمور المحاسبية لأنشطتهم، دون أن يكون ذلك مؤثراً على وجوب أداء الزكاة عند تحقق مقتضاه الشرعي.

### الواقع:

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

إنه في يوم الأربعاء الموافق ١٤٤٢/٠١/٢٨ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٩/١٦، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٦/٠٥/٢٢، الموافق ٢٠١٥/٠٢/٢٢ م، من/شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٧) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٠٧) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتى:

**أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على إعادة فتح الربط الزكوي لعامي ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ م، والربط الزكوي المعدل لعامي ٢٠٠٧ و٢٠٠٨ م، وفقاً لحيثيات القرار.**

**ثانياً: وفي الموضوع:**

- ١- تأيد الهيئة في إعادة فتح الربط لعامي ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ م، وفقاً لحيثيات القرار.
- ٢- تأيد الهيئة في عدم الاستجابة لطلب المكلف بحسب الاستثمار الإضافي من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٨ م، وفقاً لحيثيات القرار.
- ٣- تأيد الهيئة في إضافة الأرباح الموزعة البالغة (١٠,٠٠,٠٠,٠٠) ريال، التي حال عليها حول قمري كامل إلى وعاء الزكاة، وفقاً لحيثيات القرار.



وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- ١- بند إعادة فتح الربط الزكوي للشركة للعامين ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م، حيث ترى الشركة المكلفة أن استناد اللجنة عند تأييدها لإعادة فتح الربط الزكوي على الشركة إلى ما جاء في القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٩/١/١٤١٧هـ، لم يكن استناداً صحيحاً بالنظر إلى أن إعادة فتح الربط بعد مضي خمس سنوات من الإشعار النهائي لذلك الربط بقبوله من الهيئة، لا يكون إلا عندما يوجد خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات أو عند وجود الأخطاء المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن الهيئة في الواقع لم ترِ وجوب الأخطا المحاسبية في القرار الوزاري، حيث كان فتح الربط قائماً على أساس عدم عدول الهيئة بما جاء بإقرار المكلف باحتساب الاستثمارات الإضافية في الشركات المستثمر فيها، وعدم قبول استبعاد مبالغها من وعاء الشركة المستثمرة بمقدار ما تم سداده كاستثمارات في الشركات التي دفعت فيها تلك الأموال وتم قيدها في حساب جاري الشركاء في تلك الشركات، إذ إن ذلك الإجراء كان هو المتبوع لدى الهيئة قبل أن تعدل عن ذلك الإجراء بالرغم من أن تعليمات الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٩/١٤٣٣) بتاريخ ٢٨/٣/١٤٢٦هـ، جاء صريحاً في اعتماد تلك الطريقة عند التعامل مع مبالغ الاستثمارات المقيدة في حساب جاري الشركاء الدائن في الشركات المستثمر فيها التي يتم الربط عليها لدى الهيئة، وبالتالي فإن إعادة فتح الربط والحال ما ذكر ليس له ما يبرره بعد أن خرجت تلك الأموال من ذمة الشركة إلى الشركات المستثمر فيها، والتي يتضمن إقرارها الزكوي احتساب تلك المبالغ المقيدة لديها في حساب جاري الشركاء، الأمر الذي سيترتب ثني الزكاة إذا لم تقم الهيئة بجسم مبالغ تلك الاستثمارات الإضافية من وعاء الشركة المستأنفة، كما أن الفقرة الثالثة من القرار الوزاري المنوه عنه جاءت بالتأكيد أنه لا يحق للهيئة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية وتعليمات محددة بعد أن قامت الهيئة بالتحليل والاستفسار قبل إجراء الربط النهائي، وهو ما قامت به الهيئة، وعليه فإن ذلك يستنتج منه أنه لم توجد أي بيانات أو معلومات لم تكن لدى الهيئة بتاريخ الربط، فلا يكون من الصحيح أن تقوم الهيئة بإعادة فتح الربط عن العامين ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م، على نحو ما سبق بيانه.
- ٢- بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٨ م، حيث يتمثل استئناف المكلف في اعتراف على تأييد اللجنة للهيئة في عدم حسم رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف في شركتي (...) و (...)، حيث يرى المكلف سلامته حسماً مما من وعائه الزكوي، بالنظر إلى أن مبالغ تلك الاستثمارات يتم إدراجها ضمن حساب جاري الشركاء في الشركات المستثمر فيها، فتحتسب تلك المبالغ ضمن الوعاء الزكوي لتلك الشركات، وبالتالي لا يحتسب مبلغ الاستثمار المدفوع من الشركة المستثمرة لكي لا يحصل ثني للزكاة خصوصاً وأن المبالغ المسددة لتلك الاستثمارات لم تعد موجودة في الذمة المالية للشركة، وذلك حتى وإن لم يتم تعديل عقد التأسيس في تلك الشركات بما يتفق مع مبلغ ذلك الاستثمار ما دام أن مبالغ تلك الاستثمارات مدرجة ضمن وعاء الشركات المستثمر فيها والتي تقدم إقراراتها للهيئة، وأن هذا هو ما يتفق مع تعليمات الهيئة رقم (٩/١٤٣٣) بتاريخ ٢٨/٣/١٤٢٦هـ، وهو ما يتفق كذلك مع المعايير المحاسبية التي تعتبر مثل تلك المساهمات المقدمة من المالك بمثابة رأس مال إضافي يأخذ حكم رأس المال دون اعتبارها قروضاً تقوم الشركة المستلمة لمبالغها بسدادها، فالغاية من دفع تلك المبالغ تتمثل في استثمار طويل الأجل تحتفظ به الشركة لسنوات طويلة فيكون بمثابة عروض القنية الواجب حسمها من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة، وهذه المعالجة هي التي تتفق مع النظرة الشرعية في عدم فرض الزكاة مرتين على المال الواحد في الحول الواحد.
- ٣- بند توزيعات الأرباح لعام ٢٠٠٨ م، يتمثل استئناف المكلف في اعترافه على ما جاء في القرار الابتدائي من تأييد للهيئة بإضافة الأرباح الموزعة البالغ مقدارها (١٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، في وعاء الزكاة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٨ م، حيث جاء القرار بالاعتداد بالحول القمري بالرغم من أن نظام الزكاة الشرعية المعمول به في المملكة لم ينص على رفض حسم توزيعات الأرباح على الشركاء إذا تم التوزيع في آخر السنة المالية للشركة، لأن العبرة هو أن تلك الأموال قد



أصبحت تحت تصرف الشركاء وأن الشركة محظور عليها سحبها والتصرف فيها وأخذ عمولة عليها، إلى أن يتم حسم التوزيعات في آخر أيام السنة المالية؛ لأنها خرجت من ذمة الشركة المالية قبل انتهاء تلك السنة، كما أنه لا يمكن انتقاء بنود معينة تظهر ضمن حسابات الشركة وتطبيق الحول القمري عليها دون غيرها، لأن اعتماد الشركة للسنة الميلادية كأساس لقياس عملياتها ونتائجها المحاسبية يستلزم اعتبار الحول الميلادي هو الأساس في محاسبتها، وعليه فإن خروج تلك التوزيعات بنهاية تلك السنة المالية للشركة يتبع معه عدم احتساب مبالغ تلك التوزيعات للأرباح ضمن الوعاء الركيوي للشركة.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض، والذي تضمن تأكيد الهيئة في ردتها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكدة لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عما سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجبت عنه الهيئة في حينه.

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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر والتأمل في مجمل دفع المستأنف حول البنود المعترض عليها فقد جاء تناولها من الدائرة على النحو الآتي:

- بند إعادة فتح الرابط الركيوي للشركة للعامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في مجمل ما تضمنه احتجاج المستأنف على إعادة فتح الرابط للعامين محل النزاع، وبعد النظر في القرار الابتدائي وما تضمنه من موقف للهيئة بخصوص إعادة فتح الرابط وما جاء من تأييد للجنة لإجراء الهيئة في إعادة فتح الرابط، فإن أساس التوجّه إلى إعادة فتح الرابط يكون بناءً على ما قررته الأنظمة والتعليمات فيما احتوته من قواعد لإقرار إعادة فتح الرابط، وحيث كان مستند إعادة فتح الرابط هو القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٩/١٤١٧هـ، وحيث كان من الثابت مضي أكثر من خمس سنوات بعد إشعار المكلف بخطابات الرابط النهائي عليه بعد أن قامت الهيئة بالاستفسار والاستفصال عن بعض المسائل المرتبطة بالبنود التي يشملها ذلك الإقرار، وحيث لم يتبيّن للدائرة وجود أسباب أدّت إلى اكتشاف الهيئة لمعلومات أو بيانات لم تكن معلومة لديها عند فحص إقرارات المكلف وبعد إشعاره بالرابط النهائي عليه، وإنما كان توجّه الهيئة قائماً على أساس عدولها عما كان من توجّه يأخذ بعدم إضافة مبالغ الاستثمارات الإضافية إلى الوعاء الركيوي للمكلفين إذا تم إضافة مبالغها في الوعاء الركيوي للشركات المستثمر فيها، وحيث إن مثل هذا التوجّه لم يكن بسبب مخالفات لتعليمات نظامية وقواعد محددة، وإنما كان مخالفةً لما كان عليه توجّه الهيئة المنوه عنه، حيث ترى من خلال الرابط المعدل بعد فتحه إضافة مبالغ الاستثمارات ضمن الوعاء الركيوي للشركة المكلفة، وحيث إن هذا التوجّه لا يعني وجود مخالفات نظامية تستدعي إعادة الرابط، ولم يوجد ما يتحقق به ابتعاد الشركة المكلفة عن التزام



- المعايير المحاسبية لإثبات تلك الاستثمارات كحقوق ملكية غير مقيدة ضمن ملكية رأس المال الأصلي، وحيث لم تلحظ الدائرة وجود مخالفة شرعية لاحتساب الزكاة على التحو الذي جاء عليه إقرار الشركة المكلفة فإن إقدام الهيئة على إعادة فتح الربط والحال ما ذكر لا يوجد له ما يبرره، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تقرير تأييد المستأنف بقبول اعترافه على مسلك الهيئة في إعادة فتح الربط الزكوي عن العامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، وإبقاء التزامات المكلف الزكوية على نحو ما جاء في الربط الزكوي عليه قبل إجراء الربط المعدل الناشئ عن فتح الربط الذي تقرر عدم سلامته إجرائه.
- ٢- بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في مجلمل ما تضمنه احتجاج المستأنف، وما جاء من موقف للهيئة في القرار الابتدائي بخصوص هذا البند، فإن الدائرة لما تقرر لديها عدم صحة قيام الهيئة بإعادة فتح الربط الزكوي عن العامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على الوجه الذي جاء تفصيله ضمن مناقشة البند أولاً من هذا القرار، فإنه بعد فحص أسباب الاستئناف واعتراف الهيئة على نحو ما جاء به القرار الابتدائي محل الطعن، سيكون المتحصل لدى الدائرة أن يصبح الاستئناف مختصاً بتلك الاستثمارات الإضافية عن العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، ونزاع المستأنف والهيئة بشأنها بخصوص حسمها أو إضافتها للوعاء الزكوي للشركة المكلفة، وحيث إن المبالغ المدفوعة من الشركة المكلفة كاستثمار إضافي لها في شركتي (...) و (...)، قد تم إثبات مبالغهما محاسبياً في جاري الشراكة لدى الشركتين المستثمر فيما، وحيث يعد الاستثمار الإضافي من قبيل المساهمات المقدمة من المالك لتمويل المشاركة في الشركة المستثمر فيها، مما يستدعي اعتباره استثماراً عند احتساب الوعاء الزكوي للشركة البادلة لتلك الأموال، فلا يدخل ضمن وعائهما، وإنما تكون الأموال المدفوعة محسوبةً ضمن الوعاء الزكوي للشركات المستثمر فيها التي تقدم إقراراتها الزكوية للهيئة، وهو ما يتفق مع تعليمات الهيئة بموجب ما تضمنه تعليمها رقم (٩/١٧٣٣) بتاريخ ٢٨/٠٣/١٤٢٦هـ، ولا ينال من ذلك لزوم أن تكون تلك الزيادة مثبتة في رأس المال باتباع الطرق المطلوبة نظاماً لتبسيت وتوثيق تلك الزيادة إذا كان جواهر العملية يمثل استثماراً حقيقياً يتفق مع ما يقتضيه واقع العمل التجاري والاستثماري، ويفيد ما تؤكده المعايير المحاسبية بالنظر إليه كاستثمار مرتبط بحقوق الملكية لمالك الشركة عند تمويل ذلك الاستثمار الطويل الأجل، كما أن ذلك التوجه لاعتبار تلك الاستثمارات الإضافية مما يتوجب حسمه من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة لا يجد ما ينفيه بتكييف الهيئة له على نحو ما أيدته فيها اللجنة الابتدائية، بالنظر إلى تلك المبالغ المدفوعة كما لو كانت ديناً أو قرضاً يتعين احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة، إذ إن واقع ذلك الاستثمار الطويل الأجل لا يمكن النظر إليه بحسبانه قرضاً واجب السداد في مواجهة الشركات المستثمر فيها، خصوصاً وأن الهيئة لم تقدم ما يفيد من مستندات تثبت اعتبار تلك المبالغ كديون وقروض ناشئة عن معاملات تجارية، ولم يثبت وجود أي دفعات مسدة أو مجدولة للسداد، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير اعتبار مبالغ استثمارات الشركة المكلفة في الشركتين المستثمر فيما، استثماراً جائز الحسم عند احتساب الوعاء الزكوي للشركة المكلفة عن الأعوام محل الخلاف، وبالتالي يتقرر قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند.
- ٣- بند توزيعات الأرباح لعام ٢٠٠٨م، وحيث إنه بعد نظر الدائرة في اعتراف المستأنف على هذا البند على نحو ما جاء بيانه فيما سبق، وحيث جاء القرار الابتدائي مؤكداً لإخضاع مبلغ الأرباح الموزعة (١٠,٠٠,٠٠,٠٠) ريال، إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٨م، وحيث جاء القرار الابتدائي كافياً في الرد على ما أثاره المستأنف في منازعته لتوجه اللجنة في الأخذ بمقاييس الحول القمري لتوجب الزكاة الشرعية على المكلف عند بقاء المال لديه بانتهاء ذلك الحول، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب على النتيجة التي خلص إليها محل الاستئناف في ضوء ما قدّمه المستأنف من دفع تتمثل في مجموعها تكراراً لما سبق إثارته أمام اللجنة الابتدائية عند مناقشتها لاعتراض المكلف بخصوص هذا البند، ولا ينال من ذلك النعي على مسلك الهيئة وتأييده للجنة لها باعتبار أن هناك انتقائية غير مبررة لاحتساب السنة المالية الميلادية عند إعداد القوائم المالية للسنة المالية التي تخص المكلف، وقياس وقيد الأحداث



المالية التي تمت خلالها والتعويم على احتساب الزكاة بالاستناد إلى الحول القمري، وذلك لأن التكليف الشرعي بوجوب الزكاة يرتبط في تتحققه ببقاء المال لدى المكلف حتى نهاية الحول القمري، وأن إتاحة النظام للمكلفين لاختيار السنة المالية له على أساس الحول الميلادي هو من باب التوسعة عليهم لترتيب وضبط الأمور المحاسبية لأنشطتهم، دون أن يكون ذلك مؤثراً على وجوب أداء الزكاة عند تتحقق مقتضاها الشرعي، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف بخصوص هذا البند، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي من نتيجة في شأنه.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، (شركة ... المحدودة - حالياً) سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٧)، لعام ١٤٣٦هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- قبول استئناف المكلف بخصوص بند إعادة فتح الربط الزكوي للشركة للعامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من إعادة فتح الربط الزكوي للعامين محل الخلاف، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- بخصوص بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م:
  - أ- قبول استئناف المكلف بخصوص بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، لعدم إقرار فتح الربط الزكوي لهذين العامين على نحو ما جاء في البند رقم (١) في هذا القرار، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ب- قبول استئناف المكلف بخصوص بند رصيد الاستثمار الإضافي للمكلف للأعوام ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، وتقرير عدم احتسابه ضمن الوعاء الزكوي له، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- رفض استئناف المكلف بخصوص بند توزيعات الأرباح لعام ٢٠٠٨م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٦٨)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٢١١-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٢

الأصل احتساب فروق الاستهلاك وفقاً للإقرار الزكوي للمكلف لأنعدام البينة المعتبرة والدليل الصحيح للتحول إلى غير ما جاء في الإقرار الزكوي للمكلف.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء ٢٠٢٠/١٦٢٤١ هـ الموافق ٢٠٠٩/٠١/٢٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٠٣/١٢، الموافق ٢٠١٥/١٢/٢٣ م، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام، رقم (٢٨) لعام ١٤٣٦ هـ، الصادر في القضية رقم (٧) المقامة من المستأئنفي في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتى:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠٠٩ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١ - تأييد الهيئة في احتساب فروق الاستهلاك لعامي ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م.

٢ - تأييد الهيئة في احتسابها صافي القيمة المتبقية للأصول الثابتة للعامين ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

١- بند احتساب فروقات الاستهلاك للعامين ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م، حيث يعترض المكلف على ما قامت به المصلحة من خصم فروقات استهلاك بمبلغ (٢,٧١١,٢٠٦) ريال، و (١,٨٨٨,٤٧٢) ريال، من صافي الربح للأعوام من ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م على التوالي، إذ لم توضح الهيئة كيفية التوصل إلى تلك المبالغ الواجب خصمها من صافي الربح هي كما وردت في



جدول رقم (٤) (الاستهلاك)، والقواعد المالية المصدقة عن العامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م البالغة (٣,٧٠٩,٥٣) ريال، وبمبلغ (٣٠,٢٣,٣١٦) ريال، للعامين على التوالي، وبالتالي فإن المتعين هو الأخذ بالبالغ الظاهر في الإقرار الزكي لأن القرار الابتدائي الذي أقر بأن الخلاف ناتج عن اختلاف التصنيف للأصول الثابتة وما يتعلق بالإضافات والاستبعادات الخاصة بها بين المجموعات المختلفة طبقاً لبيان ونسب الاستهلاكات المحددة وفقاً لتعليمات الهيئة. كما أرفق المستأنف ضمن الإيضاحات في قوائمه المالية ما يدعي من إيضاحات لتعزيز موقفه من خلال ما تضمنته تلك الإيضاحات الخاصة بالأصول الثابتة ضمن ما جاء في القوائم المالية المصدقة، وهو ما يتأكد معه وجود الخطأ في احتساب فروقات الاستهلاك من قبل الهيئة، وبالتالي عدم احتساب الزكاة الشرعية بالشكل الصحيح.

٢- بند احتساب صافي القيمة المتبقية للأصول الثابتة للعامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م، حيث يعرض المكلف بشأنها بأن الهيئة قامت بخصم القيمة المتبقية من الأصول الثابتة بمبلغ (١٠٣,٧٩٦,٨٣٨) ريال، و (١٠٨,٣٥٧,٢٧٧) ريال، للعامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م على التوالي من الوعاء الزكي، الواقع أن المفترض حسمه هو مبلغ (١٢٠,٩٣٢,٧٦٦) ريالاً، و (١٢٣,١٣٠,١٥٣) ريالاً على التوالي على نحو ما جاء في القوائم المالية وجداول الاستهلاكات، إذ إن الشركة لا تتفق مع الهيئة في طريقة احتساب الأصول الثابتة المسحومة من وعاء الزكاة بموجب المعادلة والطريقة التي انتهتها الهيئة بشأنها وذلك لأن الأرباح المتراكمة للشركة والتي تضاف إلى وعائها الزكي تكون بموجب السجلات المحاسبية للشركة بعد احتساب الاستهلاكات الدفترية، لأن أي تعديلات على القيمة الدفترية على الموجودات الثابتة تؤثر على الجانب المدين لوعاء الزكاة وتؤدي أيضاً إلى زيادة غير حقيقة في الجانب الدائن من ذلك الوعاء وهو ما يفضي إلى احتساب الزكاة بالزيادة على المقدار الواجب على الشركة، وهو ما يعني مراجعة معادلة الموجودات الثابتة باحتساب صافي تلك الموجودات لغرض الزكاة كما كانت عليه حال الطريقة السابق تطبيقها لدى الهيئة لتحقيق العدالة في احتساب الزكاة الشرعية.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عن ما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض خلال (١٠) أيام من تاريخ إرسال ذلك الطلب إلى الهيئة الذي وقع بتاريخ ١٤٤١/٠٩/٠٧، الموافق ٢٠٢٠/٠٤/٣٠، وحيث لم يرد للدائرة جواباً من الهيئة بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البنود التي يعرض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، بعد انتهاء المهلة المنوحة لهم، دون إبداء سبب تأخير إجابتهم، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينقل الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها حين الاستئناف، فإن ذلك يستتبع الاعتداد بما جاء من أقوال وردود للهيئة تضمنها القرار الابتدائي في شأن البنود محل النظر.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفوع المستأنف تبين الآتي:



فيما يخص البند الأول، (فروقات الاستهلاك عن العامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م): يتضح من مضمون احتجاج المكلف مطالبه الاعتماد على ما ورد في إقراره أو تزويده بكشوف احتساب الهيئة للاستهلاك لمعرفة هذه الفروقات. وحيث إن ما قامت به اللجنة مصدرة القرار تمثل في مقارنة لفروقات الاستهلاك المجدولة لما تدعى له الهيئة أنه طبقاً للنظام ومقارنة ذلك بما جاءت به بيانات القوائم المالية، غير أن اللجنة مصدرة القرار لم تطلب من الهيئة بيان الأساس الذي بموجبه حصلت تلك الفروقات بين ما قدمه المكلف في إقراره، وما تدعي الهيئة أنه الطريقة الصحيحة المطبقة بموجب النظام لاحتساب فروقات الاستهلاك عليه، دون أن يفصح القرار عن تفصيل الطريقة التي توصلت الهيئة من خلالها لتحديد احتساب فروقات الاستهلاك على المكلف والتي اتجهت قناعة اللجنة إلى الأخذ بها والعدول عما جاء في إقرار المكلف، وبالتالي فإن ما جاء في تسبيب الدائرة لقرارها بخصوص هذا البند الذي انتهت إليه بتأييد موقف الهيئة بالتأكيد على أن المكلف لم يقدم ما يثبت ادعاءه بوقوع الهيئة في الخطأ عند احتساب فروقات الاستهلاك للعامين محل الخلاف بشكل قلباً لعبء الإثبات، في حين كان من المتعين أن تقدم الهيئة ما يثبت خطأ المكلف في احتساب فروقات الاستهلاك من واقع إقراره الزكوي ومقابلة ذلك الخطأ بما يسند الهيئة في إجراءربط على المكلف بتعديل نسب الاستهلاك على الوجه الذي تدعي الهيئة بأنه هو الطريقة المتفقية مع النظام، وحيث جاء القرار الابتدائي خلواً من بيان ما تسند به الهيئة وجهة نظرها، واكتفى القرار الابتدائي بمجرد عرض الجداول بين احتساب فروقات الاستهلاك من وجهة نظر المستأنف، وما ترى الهيئة احتساب مبالغ فروقات تلك الاستهلاك دون بيان السندي المدعى به نظاماً لصحة طريقة الهيئة في تحديد فروقات الاستهلاكات محل النزاع، فإن الدائرة خلصت إلى أنه لا يوجد ما يتقرر معه العدول عما قدمته الشركة المستأنفة في إقراراتها الزكوية بخصوص احتساب فروقات الاستهلاك للعامين محل الخلاف باعتبار أن ذلك هو الأصل في احتسابها لأنعدام الهيئة المعترضة والدليل الصحيح للتحول إلى غير ما جاء في الإقرار الزكوي للمكلف، وعليه انتهت الدائرة بخصوص هذا البند إلى قبول استئناف المكلف باحتساب فروقات الاستهلاك عن العامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م من واقع إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

وأما فيما يتعلق باستئناف المكلف على البند الثاني، (صافي قيمة الأصول الثابتة للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م): يتضح من مضمون احتجاج المكلف مطالبه بجسم مبلغ (١٢٠,٩٣٢,٧٦٦) ريالاً، و (١٢٣,١٣٠,١٥٣) للعامين على التوالي، كما وردت في القوائم المالية وجداول الاستهلاكات المعدة من قبله، للأسباب التي تمت الإشارة إليها على نحو ما سبق بيان ملخصه فيما سبق ذكره في هذا القرار، وحيث كانت وجهة نظر الهيئة في الاعتراض على هذا البند قائمة على ارتباطه بالبند السابق لأنه قد تم التوصل إلى تلك النتيجة باتباع القاعدة نفسها التي تم بموجها احتساب فروقات الاستهلاك وفقاً للتعاميم الصادرة عن الهيئة بالأرقام (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٠٥/١٤، وكذلك التعليم رقم (٩/١٤٢٧) وتاريخ ١٤٢٧/٠٣/٢٤، وأن مضمون تلك التعاميم لاحتساب قيمة الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي كانت مقبولة من المكلف ولم يقدم علماً أي اعتراض وهي نفسها المطبقة على جميع المكلفين، وأن ما أشار إليه المكلف من عدم انطباق مضمون تلك التعاميم على الريوط الزكوية إلا إذا كان المكلف لا ينطبق عليه الربط الزكوي ١٠٠ %، أي عندما يكون الربط زكرياً وضربياً على المكلف، وذلك لأنه قد صدرت موافقة وزير المالية على تطبيق بعض الأحكام والقواعد المحاسبية الواردة في النظام الضريبي على مكلف الزكاة الشرعية، توحيداً للإجراءات، ومنها المادة (١٧) الخاصة بطريقة احتساب الاستهلاك، وهو ما أكدته تعليم الهيئة المنوه عنه ذي الرقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٠٥/١٤، وحيث إنه كان من المتحصل من تعليم الهيئة رقم (٤٣٤/١٦/٣٢٩٩) وتاريخ ١٤٣٦/٠٥/٢٦ هـ، أنه يسمح للشركات باتباع قواعد الاستهلاك التي كانت مطبقة قبل صدور التعليم رقم (٩/٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦/٠٥/١٤ هـ، والمستندة على طريقة القسط الثابت، مع



مراجعة استخدام المجموعات ونسب الاستهلاك المحددة في المادة (١٧) من النظام الضريبي. وعليه فإن أحكام المادة (١٧) من النظام الضريبي لا تطبق على تحديد قيمة الأصول الثابتة، مما يعني عدم دقة الهيئة في إسقاط أحكام النظام الضريبي المتضمنة في المادة (١٧) منه على مكلفي الزكاة في ضوء عدم تقديم الهيئة لما تراه من توجيه لسلامة موقفها في ضوء جملة القرارات والتعاميم الصادرة بعد التعيمين اللذين أوردهما بتأكيد سلامتها موقفها في احتساب مقدار حسم الأصول للوصول إلى صافي قيمتها عند احتسابها في الوعاء الزكوي للمكلف عن العامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م، وبالتالي فإن الهيئة لم تقدم ما تطمئن به قناعة الدائرة للعدول عما جاء في إقرارات المكلف والأخذ بها لكي يتبعن للدائرة سلامة مطالبة الهيئة باحتساب مبالغ صافي تلك القيمة المتبقية للأصول الثابتة عند تعديل الربط عليها خلافاً لما جاء في إقرارات المكلف، وعليه خلصت الدائرة إلى تأييد وجهة نظر المكلف في الأخذ بما جاءت به إقراراته بخصوص هذا البند المعترض عليه، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، ضد القرار رقم (٢٨)، لعام ١٤٣٦هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف بخصوص بند فروقات الاستهلاك عن العامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - قبول استئناف المكلف بخصوص بند صافي قيمة الأصول الثابتة للعامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م، ومعاملة ذلك البند من واقع إقرار المكلف عند الربط عليه، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

(IAR-٢٠٢٠-١٢٥) القرار رقم

(Z-٢٠١٨-٢٠١٢-٢٠١٢) الصادر في الاستئناف رقم

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٣

التسلسل السليم للمعالجة الزكوية المرتبطة ببند الأصول الثابتة ومصاريف التأسيس، وفروقات الإهلاك مرتبطة فيما بينها.

## الوقائع:

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

إنه في يوم السبت ١٣/٤/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٨/١١/٢٠٢٠ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٤/١٥ هـ، من /شركة ... و...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٥) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٥٩) والاعتراض رقم (٢٦٦) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتى:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/ شركة ... و...، على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠١ م حتى ٢٠٠٨ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

١. تأييد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بجسم قيمة المكائن والمعدات من وعائه الزكوي للأعوام محل الاعتراض، وفقاً لحيثيات القرار.
٢. تأييد الهيئة في عدم قبول رواتب العمال الخاصة بفترة ما قبل بداية النشاط كمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.
٣. على الهيئة إعادة احتساب الاستهلاك للأعوام اللاحقة لأخذ الفرق الخاص بعام ٢٠٠١ م في الحساب، وفقاً لحيثيات القرار.



٤. تأييد الهيئة في عدم قبول مصروفات السيارات كمصرف جائز الجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف للأعوام من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٤م، وفقاً لحيثيات القرار.
  ٥. تأييد الهيئة في عدم قبول مصروفات الكمبيوتر كمصرف جائز الجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام ٢٠٠١م، وفقاً لحيثيات القرار.
  ٦. نظرًا لقبول الهيئة بوجهة نظر المكلف حول فروق العملة، فإن الخلاف بين الطرفين لم يعد قائماً حول هذا البند.
  ٧. نظرًا لقبول الهيئة بوجهة نظر المكلف حول بند مصروفات متنوعة، فإن الخلاف بين الطرفين لم يعد قائماً حول هذا البند.
  ٨. تأييد الهيئة في عدم قبول مرتبات العامل (راتب ...) كمصرف جائز الجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف للأعوام من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٦م، وفقاً لحيثيات القرار.
  ٩. تأييد الهيئة في اعتبار فرق الاستيراد استيرادات لم يفصح عنها المكلف في إقراره، ومن ثم محاسبة المكلف تقديرًا على هذا الفرق لجميع الأعوام وفقاً لحيثيات القرار.
  ١٠. تأييد الهيئة في إضافة الندم الدائنة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٨م، وفقاً لحيثيات القرار.
  ١١. تأييد الهيئة في إضافة مخصص الزكاة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م، ٢٠٠٦م، وفقاً لحيثيات القرار.  
وحيث لم يلق هذا القرار في بعض بنوده قبولًا لدى (شركة ... و...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:
١. (بند فروقات الإهلاك البالغة ٦٥٢,٧٣٤ ريال سعودي): أيدت اللجنة في قرارها الهيئة العامة للزكاة والدخل في إضافتها لفروقات الإهلاك إلى وعاء الزكاة لجميع الأعوام من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٨م، حيث بلغ إجمالي تلك الفروقات (٦٥٢,٧٣٤) ريال، وتعتبر الشركة على هذا الإجراء؛ وذلك لأن المصنع قام باحتساب الإهلاك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن هذا الإهلاك يخص إهلاك المكائن التي استبعدتها الهيئة من الأصول الثابتة، علماً بأن هذه الأصول هي المصنع في الواقع الأمر، وإذا قامت الهيئة باستبعادها فكانها أصبحت المصنع غير موجود تماماً، وتطلب الشركة عدم إضافة هذه الفروقات، وبالتالي إلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية وضرورية.
  ٢. (بند مصروفات سيارات بمبلغ ٤٩٧,٢٨ ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في رفضها لقبول هذا البند، بحجة أن أصول الشركة لا توجد بها سيارات، والواقع أنها مصروفات فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية وليس ذات طبيعة رأسمالية، إذ إن واقع عمل الشركة هو النشاط الصناعي وطبيعة عمل المصانع تحتم وجود سيارات بطبيعة الحال سواءً كانت لمناديب المبيعات والتسويق أو للموظفين، وكما أن النظام الضريبي يؤيد حسم هذه المصروفات من وعاء الزكاة والضريبة وفقاً لما ورد بالمادتين الثانية عشر والثالثة عشر من النظام والمادة الثالثة عشر من لائحته التنفيذية، كون هذه المصارييف مرتبطة بتحقيق الدخل وليس من المصارييف التي لا يجوز حسمها كما ورد بالمداد أعلاه.
  ٣. (بند مصروفات الكمبيوتر بمبلغ ١٧٥,١ ريال سعودي): أيدت اللجنة الهيئة العامة للزكاة والدخل في عدم قبولها لهذا البند، بحجة أن أصول الشركة لا توجد بها أجهزة كمبيوتر وتعتبر الشركة على هذا الإجراء، وذلك لكونها مصروفات فعلية متکبدة لازمة للنشاط ومؤيدة بمستندات ثبوتية وليس ذات طبيعة رأسمالية، وكما أن الشركة منذ تأسيسها ملتزمة بتقديم القوائم المالية للهيئة، وهي مخرجات من النظام المحاسبي، وكما أن النظام الضريبي يؤيد حسم هذه المصروفات من وعاء الزكاة والضريبة وفقاً لما ورد بالمادتين الثانية عشر والثالثة عشر من النظام



والمادة الثالثة عشر من لائحته التنفيذية، كون هذه المصاري夫 مرتبطة بتحقيق الدخل وليس من المصاري夫 التي لا يجوز حسمها كما ورد بالمواد أعلاه.

٤. (بند راتب إمبالات ... (الملقب ...)): قامت اللجنة بتأييد الهيئة في رفضها لقبول رواتب إمبالات ... الملقب ... إلى وعاء الزكاة والضريبة للأعوام من ٢٠٠١ م إلى ٢٠٠٦ م باعتبار ذلك الموظف ليس على كفالة الشركة، غير أن الشركة تتمسك بدفعها السابقة، حيث إن الموظف المذكور على كفالة الشركة وي العمل لديها، وقد سبق للشركة وأن أرفقت صورة من إقامته الصادرة من جوازات جدة بالرقم (...)، والذي توضح أن كفيله النظامي (صاحب العمل) هو شركة ... وكباري السعودية. وبالتالي لا يصح نظاماً إضافة راتبه إلى وعاء الزكاة باعتبار ذلك الإجراء والحال ما ذكر إجراء غير نظامي.
٥. (بند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي): أيدت اللجنة مصدرة القرار ما قامت به الهيئة حول هذا البند بحجج أن الشركة سبق وأن صرحت في إقراراتها بالمشتريات الداخلية والخارجية وهذا ما أكدته الشركة في مذكرتها السابقة حيث ذكرت الآتي: تم في بعض الأعوام سهوا التصريح عن المشتريات الداخلية وهذا خطأ غير مقصود ويصحح، ما دام هنالك ما يثبت ذلك، كما أنه في بعض الأعوام لم يكن التصنيف دقيقاً لبني المشتريات الداخلية والخارجية، حيث حدث تداخل في الأرقام، ولكن في النهاية يظل المبلغ الإجمالي للمشتريات صحيحًا ومطابقاً للدفاتر، ولذلك فإن فروقات المشتريات وأرباح فروقات المشتريات التي أضافتها الهيئة لوعاء الزكاة والضريبة تكون غير صحيحة.
٦. (بند ذمم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في إخضاعها لهذا البند بإضافته لوعاء المكلف، وتتمسك الشركة بوجهة نظرها حول هذا البند، وذلك كونه يمثل ذممًا دائنة تجارية متداولة ولم يحل عليها الحول، وبالتالي لا تدخل ضمن وعاء الزكاة، وتطلب الشركة عدم إضافتها لوعاء الزكوي، وإلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية.
٧. (بند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٠٦) ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في إخضاعها للزكاة المستحقة لعام ٢٠٠٢ م، وعامي ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٧ م، إلى وعاء الزكاة، وتعترض الشركة على هذا الإجراء، حيث إن مال الزكاة لا تجب فيه الزكاة وإن حال عليه الحول، وبالتالي فإن إضافته لوعاء الزكاة تعتبر مخالفة للشرع. كما أن ربح السنة قد تم إخضاعه للزكاة والضريبة قبل حسمها، وبالتالي فإن إضافة الزكاة للوعاء مرة ثانية فيها ازدواجية في الزكاة.
٨. (بند الأصول الثابتة بمبلغ إجمالي قدره (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريال): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في عدم حسمها لكامل مبلغ الأصول الثابتة وذلك لاستبعادها للمكائن والمعدات من الأصول الثابتة، بحجج أن الحصة العينية لم تتضمن على تلك الأصول، حيث بلغت قيمة المكائن مبلغ (٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وقد تم استبعادها من وعاء الزكاة، بالإضافة إلى استهلاكاتها لجميع الأعوام، مما نتج عنه أثر تراكمي للأصول المستبعدة قدره (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريال، وتعترض الشركة على هذا الإجراء، حيث إن هذه المكائن هي أصول مملوكة للمصنع تم اقتناصها خلال العام ٢٠٠١ م، وقد سبق أن تم تقديم الفوatir الصادرة من مؤسسة... لتحويل هذه المكائن إلى الشركة شاملة كافة تفاصيل المكائن، وبالتالي لا يوجد مبرر نظامي لتأييد الهيئة في استبعاد هذه المكائن، خاصة وأنها هي المكائن الوحيدة الموظفة بالإنتاج ولا يمكن أن يكون هناك مصنع من غير مكائن، وكما أن الهيئة قامت بإضافة التمويل المقابل لهذه المكائن المتمثل في حقوق الشركاء إلى وعاء الزكاة؛ الأمر الذي يحتم حسمها من الوعاء حسب النظام المطبق لدى الهيئة، والذي يقضي بحسم أصول القنية من وعاء الزكاة وذلك لكونها لا تخضع للزكاة شرعاً.



٩. (بند مصروفات التأسيس بمبلغ ١٤٧٣,٦٣٧ ريال): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في عدم اعتمادها بعض مصروفات التأسيس والمتمثلة في رواتب بعض العاملين في الفترة التي سبقت بداية النشاط، حيث ورد بالربط المعارض عليه أن هذه المصروفات مكررة بالمصاريف العمومية والإدارية، وتعرض الشركة على هذا الإجراء بأن استنتاج الهيئة غير صحيح. كما أن مصاريف التأسيس هي أصول غير ملموسة تحسم من وجاهة الزكاة حسب النظام المطبق لدى الهيئة بهذا الخصوص.

١٠. وقد جاء جواب الهيئة العامة للزكاة والدخل على اللائحة الاستئنافية المقدمة من المكلف بموجب مذكرة الرد المؤرخة في ٢٠١٤٣٩هـ، والتي تضمنت وجهة نظر الهيئة على بند الاستئناف وفق الآتي:

١١. (بند فروق الإهلاك لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن هذه الفروق ناتجة عن عدم اعتماد المعدات ومصاريف التأسيس، لعدم ثبوت وجود معدات ومكائن أصلًا، وأنه سوف يتم ذكر سبب عدم الاعتماد على هذه الأصول عندتناول البنددين الثامن والتاسع من المذكرة المقدمة منها.

١٢. (بند مصاريف السيارات للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م): تؤكد الهيئة عدم اعتماد هذا البند لعدم وجود سيارات ضمن أصول الشركة على نحو ما أشير إليه في البند الأول، وما ستأتي الإشارة إليه ضمن هذه المذكرة بخصوص البنددين الثامن والتاسع منها.

١٣. (بند مصاريف الكمبيوتر لعام ٢٠٠١م): لم تعتمد الهيئة هذا البند لعدم وجود أجهزة كمبيوتر ضمن الأصول الثابتة.

١٤. (بند راتب أمبالات ...، الملقب بـ (...)): تؤكد الهيئة على أن الموظف ليس على كفالة الشركة، والاسم الواضح بكشف المرتبات هو ...، وليس أمبالات ...، حيث إن ما يتم إدراجه بكشف المرتبات يكون اسم الموظف وليس لقبه، كما أن اسم الموظف الذي أفادت به الشركة غير مدرج في برت الجوازات المرفق في الملف، ولا في الإقامة المقدمة بنسختها رقم (٣) والتي تنتهي في ١٢/٣٠١٤٣٤هـ، وهذا يعني أن النسخة رقم (١) التي تمثل أول إصدار للإقامة كانت في عام ١٤٣١هـ، الموافق لعام ٢٠١٠م، وليس للموظف علاقة بالشركة خلال السنوات السابقة من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٨م.

١٥. (بند فرق الاستيرادات لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن الإقرارات موضح بها قيمة المشتريات من الداخل وقيمة المشتريات من الخارج، وموقعها من مراقب حسابات الشركة ومصادق عليها منه، مما يعني أنه تم مراجعة هذه الإقرارات وتدقيقها قبل المصادقة، وبالتالي فإن إجراء الهيئة صحيح في محاسبة المكلف عن فروقات الاستيرادات الناتجة عن المراجعة والمقارنة.

١٦. (بند الذمم الدائنة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م): تؤكد الهيئة أن هذه المبالغ الخاصة بهذا البند ثابتة ولا يوجد علمها حركة طبقاً للتحليلات المقدمة من الشركة كما هو موضح لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، علماً بأن المبالغ المدرجة بالربط (٩٥.) ريال، و (٢٥.) ريال، و ليست (٤٨٤) ريال و (٨٣٦) ريال، و (٢٢٠) ريال، كلما درج في الاعتراض، وقد تم إضافة المبالغ طبقاً لما جاءت به الفتوى الشرعية (٢٢٦٥٦) لعام ١٤٢٤هـ.

١٧. (بند مخصص الزكاة للأعوام ٢٠٠٢م، ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م): تؤكد الهيئة أن هذه المبالغ المحتجزة في ذمة الشركة لصالح الهيئة، لم يتم سدادها وحال علمها الحول، فوجب إضافتها للوعاء طبقاً لعميم الهيئة رقم (٨٨٤٣) لعام ١٤٣٩هـ، على نحو ما جاء في البند الأول فقرة (٤) من ذلك العميم.

١٨. (بند أصول ثابتة لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أنه طبقاً لعقد التأسيس لم تظهر الحصة العينية المقدمة من المؤسسة بأهمها تتضمن مكائن، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات معدلة.



١٩. (بند مصاريف التأسيس لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن عدم اعتماد الرواتب المدرجة ضمن بند مصاريف التأسيس، جاء بالنظر إلى أنه طبقاً للمستندات المقدمة من الشركة يوجد ازدواجية في التحميل، حيث إن هذه الرواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، الذي يوضح وجود هذه الازدواجية، بالإضافة للعمالة التي ليست على كفالة الشركة، وقد قدمت الشركة تحليلين مختلفين لنفس البند.

واختتمت الهيئة مذkerتها مطالبة التمسك بما كان لها من إجراء بخصوص البنود المستأنف عليها، وما جاء في ردهم على لائحة الاستئناف.

وبعد أن قررت الدائرة فتح باب المراجعة، طلبت من الطرفين ما يمكن أن يكون لهم من إضافة حول ما تم تقديمها بخصوص لائحة الاستئناف من المكلف، وما كان من مذكرة الرد المقدمة من الهيئة جواباً على لائحة الاستئناف، وحيث لم تلتقي الدائرة أي إضافة من المكلف بعد ثبوط مخاطبته عبر البريد الإلكتروني بتاريخ ١٤٤١/١١/٩هـ، وجاءت إجابة الهيئة على الدائرة منضمنةً إرسالها مذkerتها الجوابية على لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث تقرر لدى الدائرة عند بحث موضوع الاستئناف وما اشتمله من بنود، وما كان عليه القرار الابتدائي من ترتيب وتصنيف للبنود المعترض عليها، خلصت الدائرة إلى أن التسلسل السليم لالمعالجة الزكوية المرتبطة ببند الأصول الثابتة ومصاريف التأسيس، وفروقات الإهلاك مرتبطة فيما بينها، وعليه فإن البت في شأن النزاع بين المكلف والهيئة يقتضي الأخذ في الاعتبار اكتمال وترتيب المعالجة الزكوية لها للوصول إلى ما قد يتم احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، وما يمكن أن يكون محسوماً منه.

وحيث إنه فيما يتعلق ببند الأصول الثابتة، تبين أن الاستئناف يمكن بطلب الشركة المستأنفة حسم كامل مبلغ الأصول الثابتة الظاهرة بالقوائم المالية حيث تم اقتناه هذه المکائن عام ٢٠٠١م وبالتالي لا يوجد مبرر نظامي يمنع حسم هذه الأصول، بينما ترى الهيئة أنه طبقاً لعقد التأسيس فإن الحصص العينية المقدمة من المؤسسة لا تتضمن مکائن، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات معدلة. وحيث إن المكلف يطالب بحسم صافي الأصول الثابتة حسب القوائم المالية المقدمة منه، وحيث إن اللجنة مصدرة القرار بنت قضاها بناءً على ما استنتجته من عقد التأسيس والذي بين أن الحصص العينية تبلغ (٨,٢٧٥,٠٠٠) ريال وهذه الحصص مؤلفة من (٦,٠٠٠,٠٠٠) بقيمة (٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومبانٍ بقيمة (٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال وموافق وخدمات مبانٍ بقيمة (٢٧٥,٠٠٠) ريال ولم يتضمن عقد التأسيس أصولاً أخرى، وحيث إنه بالنظر إلى أول قوائم مالية مدققة صادرة للشركة المستأنفة عند تأسيسها (عام ٢٠٠١م) وكافة الأعوام اللاحقة محل الخلاف تبين من خلال الإيضاح رقم (١) بأن رأس مال الشركة حُدد بمبلغ (١٣,١٥٠,٠٠٠) ريال مقسم إلى حصص عينية بمبلغ (٨,٢٧٥,٠٠٠) ريال وحصص نقدية بمبلغ (٤,٨٧٥,٠٠٠) ريال، وقد ورد بالإيضاح رقم (٥) "الموجودات الثابتة" وجود معدات للشركة تم إضافتها خلال العام بمبلغ (٤,٧١٦,٠٠٠) ريال وكذلك عدد وأدوات بمبلغ



(٥,٢٨٩) ريال وأثاث وديكور بمبلغ (٣,٦٤٤) ريال خلال العام ٢٠٠١م، ويؤكد ذلك ما ورد بقائمة التدفقات النقدية من وجود تدفق نقدى للأنشطة الاستثمارية بمبلغ (١٢,٩٩٩,٩٩٣) ريال شاملةً الحصص العينية والأصول الأخرى، إضافةً إلى أن الموجودات المتداولة للشركة (النقدية، المخزون) تبلغ فقط (٤٢٩,٣٥٧) ريال مما يتأكّد معه صرف الحصص النقدية المقدمة لشراء أصول ثابتة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإنه لا يمكن الركون فقط إلى ما هو مثبت في شأن تقدير الحصص العينية الواردة بعقد التأسيس للتحقق من وجود أصول ثابتة دون النظر لقيمة الحصص النقدية والتي تم شراء الأصول الثابتة محل النزاع بناء على استخدام الشركة لأموالها وإنفاقها لاقتناء تلك الأصول. الأمر الذي يتأكّد معه لدى الدائرة أن يكون الأصل في احتساب الأصول الثابتة على نحو ما جاء به إقرار المستأنف الذي تؤكّد القرائن المنوّه عنها في تفاصيل هذا البند، وبالتالي يكون استنتاج الهيئة غير قائم على سند صحيح من الواقع، وعليه انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلّف، ونقض القرار الابتدائي فيما جاء به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلّق ببند مصاريف التأسيس، تبيّن أن الاستئناف يكمن في طلب المستأنف اعتماد حسم كافة مصروفات التأسيس من الوعاء الزكيوي والمتمثلة في رواتب بعض العاملين في الفترة التي سبقت بداية النشاط، في حين ترى الهيئة أنه طبقاً للمستندات المقدمة من الشركة يوجد ازدواجية في التحميل، حيث إن هذه الرواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، بالإضافة بأن العمالة التي ليست على كفالة الشركة. وحيث يتضح من وقائع القرار محل الاستئناف ولائحة الاستئناف أن طبيعة الخلاف يكمن في أن المصروفات التي رفضتها الهيئة عبارة عن رواتب عمالة تدعي الشركة المستأنفة بأنها صُرُفت في الفترة التي سبقت تأسيس الشركة، وحيث إن الثابت وفقاً لعقد التأسيس يتأكّد معه أن الشركة المستأنفة كانت عبارة عن فرع تابع لمؤسسة ... للزراعة والصناعة وتم تحويلها إلى شركة، وحيث إن مثل ذلك الأمر لا يتطلّب وجود نشاط ابتدائي يقوم به عدد من الموظفين قبل ممارسة النشاط الفعلي للمنشأة وذلك لأن النشاط قائم ومستمر، وحيث قامت الهيئة بحسم المصروفات الضرورية لتحول المؤسسة إلى شركة مثل رسوم الترخيص ورسوم استخراج عقد التأسيس والسجل التجاري، وحيث لم يقدم المستأنف مستندات تؤيد ما يدفع به من عدم وجود ازدواجية بين مصاريف رواتب العمال المضافة كمصاريف إدارية ورواتب العمال المدرجة كمصرف تأسيس، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلّف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به، غير أنه فيما يتعلق بمصاريف الرواتب للعاملين في الشركة والتي تعترض الهيئة على حسمها، استناداً منها إلى أن تلك المصروفات كانت مدرجة ضمن المصاريف الإدارية والمتمثلة في رواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، بالإضافة إلى العمالة التي ليست على كفالة الشركة، وحيث إن الاستند إلى ما كان عليه حال العمالة من حيث عدم قبول إدراج رواتها ضمن مصروفات الأعوام محل الخلاف، لم يأخذ في الاعتبار تتبع تلك المصاريف ومدى تحقّقها في تلك الأعوام، وحيث إن مجرد الاكتفاء باعتبار أن تلك العمالة ليست على كفالة الشركة، لا ينفي تحقق وجود المصرف بصرف النظر عن وجود المخالفه النظمية من عدمها عند تشغيل عماله ليست على كفالة الشركة، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى تعديل القرار الابتدائي بتقرير حسم المصروفات المتعلقة برواتب العمالة التي ليست على كفالة الشركة لعام ٢٠٠١م، ورفض استئناف المكلّف على بقية المبالغ المدعي بأنها من ضمن مصروفات التأسيس.

وفيما يتعلّق ببند فروقات الإهلاك البالغة (٢,٧٣٤,٦٥٢) ريال، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان عليه استئناف المكلّف بخصوص هذا البند ورد الهيئة على استئنافه على نحو ما جاء في لائحة المستأنف، ومذكرة الرد المقدمة من الهيئة، تبيّن أن الاستئناف يكمن في طلب الشركة المستأنفة عدم إضافة فروقات الإهلاك لكافة الأعوام محل النزاع حيث إن هذه الإهلاكات تخص الماكينات التي استبعدتها الهيئة من الأصول الثابتة كما لو أن المصنع غير موجود، بينما ترى



الم الهيئة أن هذه الفروق ناتجة عن عدم اعتماد المعدات ومصاريف التأسيس حيث لم يثبت وجود معدات ومكائن أصلًا، وذلك لأنه طبقاً للحصة العينية المقدمة من المؤسسة فإنها لا تتضمن مكائن وعدد وألات، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات وتتمسك الهيئة بصحّة إجرائها. وحيث كان قرار هذه الدائرة على نحو ما سبق عرضه قائماً على أساس قبول استئناف المكلف بشأن حسم بند الأصول الثابتة، ورفض استئناف المكلف بشأن مطالبه بحسب مصاريف التأسيس على التفصيل الوارد في مناقشة ذلك البند، وحيث إن النظر في مصير بند فروقات الإهلاك متعلق بقرار الدائرة الصادر بالبندين الآخرين الآتف ذكرهما، وحيث خلصت الدائرة إلى تثبيت وجود الأصول لدى الشركة، مما تعين معه إقرار حسم مبالغ الاستهلاكات المتعلقة بها، وذلك دون الاستجابة لطلب المكلف المتعلق بحسب الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس، بناءً على ما قضت به هذه الدائرة في موضوع مصاريف التأسيس على الوجه الذي سبق بيانه، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة خلصت إلى تعديل القرار الابتدائي وذلك بحسب الاستهلاكات المتعلقة ببند الأصول الثابتة ورفض الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس.

فيما يتعلق ببند مصروفات سيارات بمبلغ (٢٨,٤٩٧) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠١ م حتى ٢٠٠٤ م، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم المصاريف المرتبطة بهذا البند؛ لأنها مصروفات فعلية لازمة للنشاط ومؤيدة بمستندات ثبوتية، في حين ترى الهيئة عدم حسم تلك المصروفات نظراً لعدم وجود الأصول في ميزانية الشركة التي يتحقق بها اعتماد تلك المصروفات على النحو الذي يدعى به المستأنف، وحيث كان الخلاف بين الطرفين قائماً على أساس وجود ما يثبت تحقق تلك المصروفات لاعتبار حسمها من عدمه، وحيث إن موضوع تلك المصروفات لا يرتبط بالضرورة بوجود السيارات لدى المكلف، وحيث جرى العرف على أن تقوم المنشآت بصرف بدلات التنقل واستخدام السيارات الخاصة بموظفيها في شكل بدلات تعطى لهم أو تحسب لهم ضمن أجورهم، وحيث كان المتحصل من ذلك أن الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس وجود المستندات المؤيدة لتحقق هذا المتصروف، وحيث كانت نتيجة القرار الابتدائي قائمة على تأييد توجيه الهيئة في عدم حسم تلك المصاريف لعدم ارتباطها بأصول لدى المكلف فيما ذكره المستأنف من وجود المستندات الفعلية المؤيدة لتحقق ذلك المتصروف دون اعتماد ذلك على وجود السيارات لديه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم قيام قبول الهيئة لذلك المتصروف على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسب مصروفات السيارات على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند مصروفات الكمبيوتر بمبلغ (١,١٧٥) ريال سعودي، لعام ٢٠٠١ م، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم المصاريف المرتبطة بهذا البند لأنها مصروفات فعلية لا يلزم لقبولها كمتصروف وجود أجهزة للحاسب الآلي ضمن الأصول الخاصة بالشركة، في حين ترى الهيئة أن أصول الشركة لا توجد بها أجهزة كمبيوتر ضمن الأصول الثابتة، وحيث إن موضوع تلك المصروفات لا يرتبط بالضرورة بوجود أجهزة الحاسب الآلي لدى المكلف ومن ثم احتسابها ضمن الأصول الثابتة لديه، وحيث كان المتحصل من ذلك أن الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس وجود المستندات المؤيدة من عدمها للتحقق من وجود هذا المتصروف، وحيث كانت نتيجة القرار الابتدائي قائمة على تأييد توجيه الهيئة في عدم حسم تلك المصاريف لعدم ارتباطها بأصول لدى المكلف دون النظر فيما ذكره المستأنف من وجود المستندات الفعلية المؤيدة لتحقق ذلك المتصروف دون اعتماد ذلك



على وجود أجهزة الحاسب الآلي لديه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم اعتماد رفض ذلك المتصروف من قبل الهيئة على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم مصروفات الكمبيوتر على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند راتب إمبالات (...الملقب...)، وحيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم رواتب الموظف المذكور في هذا البند من وعاء الزكاة والضريبة للأعوام من ٢٠٠١ م حتى ٢٠٠٦ م، وحيث كان عدم قبول حسم تلك الرواتب من قبل الهيئة من خلال ما جاء ضمن ردهم على استئناف المكلف وما كان للهيئة من وجهة نظر بشأنها أيدها القرار محل الاستئناف، يقوم على أساس عدم وجود كفالة الشركة لذلك الموظف في الأعوام محل الخلاف، وأنه بذلك لا يكون للموظف علاقة بالشركة خلال تلك السنوات، مما يتربّ عليه عدم قبول حسم رواتبه من الوعاء الزكوي والضريبي للمكلف، وحيث إن عدم وجود كفالة الشركة للعاملين لديها من عدمه واعتبار تحقق المخالفة أو عدم ثبوتها في حق المستأنف، لا ينفي اعتبار الرواتب المؤدّاة له مصروفات جائزة الجسم عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث لم تقدم الهيئة ما ينفي تكبد المكلف لتلك المصروفات لاكتفاءها بالادعاء بأن العامل المذكور لم يكن على كفالة الشركة المكلفة، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم اعتماد رفض ذلك المتصروف من قبل الهيئة على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم الرواتب على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند فروقات استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦٢٩٠٦٣) ريال سعودي، وحيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم فروق الاستيراد وأرباح فروقات الاستيراد، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة علّمه متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن فيما يتعلق بالبند محل النظر، ما يستحق الرد علّمه بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني علّمه والكافية لحمل قضاها، إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحیص مکمن النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثارة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجهته الشركة من أسباب للنعي على القرار بالقول بأن ما يدعوه المكلف من أنه قد تم في بعض الأعوام سهوا التصرّح عن المشتريات الداخلية، وأن هذا خطأ غير مقصود ويمكن تصحيحه من دام أن هناك ما يثبت ذلك، وأن التصنيفات في بعض الأعوام لبني المشتريات الداخلية والخارجية قد أحدثت تداخلاً في الأرقام لمطابقتها للدفاتر التجارية للمكلف، وذلك لأن مثل هذا الادعاء المرسل لم يناقش ما يمكن أن تتقوض به القرينة الأقوى المنطبقة على حال المكلف بعد أن تم المصادقة على أرقام مبالغ تلك الاستيرادات من قبل الشركة، ومن ثم وجود مصادقة المراجع الخارجي للشركة على تلك البيانات بعد تدقيقها، وحيث كان الأمر كما ذكر، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.



فيما يتعلّق ببند ذمم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي، حيث إنّه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدّم من المكلّف بخصوص هذا البند وما كان عليه ردّ الهيئة بخصوصه، وحيث إنّه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبيّن أنّ موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم الذمم الدائنة من الوعاء الزكوي، وحيث إنّه لا تثبت على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة إليها متيّماً ما قدرت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أيّ جديد، لأنّ في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكّد معه أنها لم تجد فيما وجّه إلى القرار من مطاعن فيما يتعلّق بالبند محل النظر، ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمّنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن جاء متّفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولّت اللجنة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثارة أمام الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتائج القرار، ولا ينال من ذلك ما يدعى المكلّف من أسباب ودفع ل لتحقيق طلبه بعدم إضافة مبالغ ذلك البند من وعائه الزكوي للأعوام المرتبطة بها ذلك البند من (٢٠٠٥) م حتّى (٢٠٠٨) م، بالرغم بأن تلك الذمم الدائنة تشكّل ذمّة تجارية لا تدخل ضمن الوعاء الزكوي؛ لأنّها متداولة ولم يحلّ عليها الحول في ضوء تحقق الهيئة من أن تلك المبالغ ثابتة في العامين (٢٠٠٥) م و (٢٠٠٦) م، وبالتالي فإنّ وجودها ضمن حسابات المكلّف يستلزم إضافتها للوعاء الزكوي باعتبارها ديبوّناً في ذمة المكلّف للغير، وحيث لم يقدم المستأنف ضمن ما ذكره في أسباب استئنافه على هذا القرار ما يؤيد به طلبه في ضوء ما أثبته القرار الابتدائي خلاّقاً لما يدعى المستأنف في أقواله التي ضمنها لاتهاته الاستئنافية بخصوص هذا البند، فإن ذلك يتقرر معه لدى الدائرة رفض استئناف المكلّف، وتأييده القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلّق ببند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٦) ريال، حيث إنّه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدّم من المكلّف بخصوص هذا البند وما كان عليه ردّ الهيئة في شأنه، وحيث إنّه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبيّن أنّ موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم مبلغ الزكاة المستحقة عليه، وعدم إضافتها إلى وعائه الزكوي، بالأدعاء أن ذلك المبلغ المستحق كزكاة لا يصح شرعاً إضافته إلى وعائه عن الأعوام (٢٠٠٦) م و (٢٠٠٧) م، وحيث إن تلك الأموال وإن كانت متعلّقة بذمة المكلّف كواجب يتعين إخراجه باعتباره المبلغ المحدّد أداؤه عن كلّ عام في الأعوام محل الخلاف، فإن ذلك لا ينفي أن مبالغ تلك المستحقات الزكوية تمثل أموالاً لدى المكلّف، وأن تقدير المستحق الواجب دفعه لا يتعارض مع إدخال تلك الأموال جميعها التي تكون لدى المكلّف عند تمام الحول عليها، فتأخر المكلّف في إخراج مبلغ الزكاة لا ينفي وجود تلك الأموال لديه وتوجّب احتسابها ضمن وعائه، وعلىه خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلّف، وتأييده القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلّف/شركة ... و ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٥) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:



١. قبول استئناف المكلف بخصوص بند الأصول الثابتة بمبلغ (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريالاً لجميع الأعوام، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، وتقرير احتساب الأصول الثابتة على نحو ما جاء به إقرار المستأنف، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. تعديل القرار الابتدائي بالأغلبية بخصوص بند مصاريف التأسيس بمبلغ (١,٤٧٣,٦٣٧) ريالاً لجميع الأعوام، وذلك بتقرير حسم المصروفات المتعلقة برواتب العمالة التي ليست على كفالة الشركة لعام ٢٠٠١م دون غيرها من المصروفات، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٣. تعديل القرار الابتدائي بخصوص بند فروقات الإهلاك البالغة (٢,٧٣٤,٦٥٢) ريال لجميع الأعوام، وذلك بتقرير حسم الاستهلاكات المتعلقة ببند الأصول الثابتة دون الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٤. قبول استئناف المكلف بخصوص بند مصروفات سيارات بمبلغ (٢٨,٤٩٧) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م، وتقرير حسم مصروفات السيارات على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٥. قبول استئناف المكلف بخصوص بند مصروفات الكمبيوتر بمبلغ (١,١٧٥) ريال سعودي، لعام ٢٠٠١م، وتقرير حسم مصروفات الكمبيوتر على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٦. قبول استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند راتب إمبالات ... (الملقب ...)، وتقرير حسم الرواتب عن الأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٦م، على نحو ما جاء في إقرار المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٧. رفض استئناف المكلف بخصوص بند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي، لجميع الأعوام، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٨. رفض استئناف المكلف بخصوص بند ذمم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٩. رفض استئناف المكلف بخصوص بند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٠٦) ريال سعودي، للأعوام ٢٠٠٢م و ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

(IAR-٢٠٢٠-١٢٣) القرار رقم

(Z-٢٠١٨-١٧١٨) الصادر في الاستئناف رقم

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٤

نية عدم البيع للعقارات لا يؤثر فيها وجود بعض الحركة والبيع في استثمارات مختلفة منها ما دام أنه لم يثبت تأثيرها على تحول النية بالكامل من الاستثمار إلى البيع والمتاجرة من قبل الشركة المكلفة.

الوقائع:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكلف / ...

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض اعتراض المكلف على إخضاع الاستثمارات للزكاة بالأغلبية، للحيثيات الواردة في القرار، وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

يقوم استئناف الشركة على أساس أن قرار اللجنة جاء معمماً ولم يورد أية تفاصيل يمكن الاستناد إليها في رأي اللجنة، وأن اللجنة لم تأخذ في الاعتبار التفاصيل الواقية التي أورتها الشركة والتي تبين بصورة واضحة وضع كل استثمار من الاستثمارات المذكورة على حده، وأنه كان يتوجب على اللجنة مصدرة القرار إبداء الرأي الفني والشرعي في كل استثمار على حده حيث إن الشركة قد أوردت تفاصيل تثبت وجهة نظرها في أن هذه الاستثمارات يتوجب حسمها لأغراض الزكاة الشرعية، بناءً على التفاصيل التي أورتها الشركة في اعتراضها. كما أن الحركة على الاستثمار لا تعني أن الاستثمار بغرض الاتجار، حيث إن هناك حالات وظروف تستوجب أن يقوم المالك الاستثمار ببيعه كما في حالة احتياج المستثمر للأموال الضرورية لتسهيل أعماله. عليه فإن ما أوردته اللجنة باعتبار أن هناك حركة بيع نشطة تخرج تلك المشروعات من احتسابها عروضاً قنية إلى عروض تجارة يجب فيها الزكاة لا يتفق مع الواقع تلك الاستثمارات التي قدمت الشركة عنها إثباتات قرارات مجلس الإدارة المؤيدة لاعتبارها استثمارات طويلة الأجل من خلال توثيق النية بشأنها والعمل على أساسها والتي تثبتها كذلك دراسات الجدوى والحصول على الرخص الازمة للبناء وإقامة الشقق السكنية والمجمعات التجارية والفنادق، واختتمت الشركة لائحة استئنافها بطلب اعتبار استثماراتها محل الخلاف مع الهيئة في الأعوام التي جاء عليها الربط الزكوي لها من قبيل عروضاً قنية التي يتوجب حسمها لأغراض الزكاة الشرعية. حيث إنه بالرغم من اضطرار الشركة لبيع بعض الاستثمارات إلا أن غالبية الاستثمارات كما هو مبين في التفاصيل لم يتم عليها أي حركة بيع.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاعتراض، والذي تضمن تأكيد الهيئة في ردتها الوارد بتاريخ ١٤٤٢/٣/٢٩هـ، على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكّد لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما



أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عما سبق أن أبدته أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجابت عنه الهيئة في حينه

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

## الأسباب

أولاً: إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ثانياً: وحيث إن القضية أصبحت جاهزة للنظر فيها قررت الدائرة البت في شأن الاستئناف المرفوع من الشركة المكلفة بخصوص البند محل الاعتراض، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لموضوع النزاع بين الشركة المكلفة والهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين أنه يمكن في أن الشركة المكلفة تعترض على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لتوجه الهيئة باحتساب الاستثمارات العقارية لمشروعات مختلفة شملها القرار في حكمه من ضمن عروض التجارة وإدخالها ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، في حين يدفع المكلف بأن تلك الاستثمارات العقارية في المشروعات المختلفة لا يسوع النظر إليها كما لو كانت عروضاً معدةً للمتاجرة والبيع بحالها التي تم شراء الأرضي في حينها، وذلك للأسباب التي وردت في لائحة استئنافه.

ثالثاً: إنه بعد تأمل الدائرة لوجهة نظر الهيئة من خلال ما جاءت عليه ضمن سرد وقائع القرار الابتدائي، وحيث إنه بعد النظر في تفاصيل ما جاءت عليها الاستثمارات العقارية محل النزاع في ضوء ما احتوته وقائع القرار الابتدائي التي يحال إليها في شأن كل استثمار على حده اكتفاءً بما ورد في بيانها وتحليلها في القرار الابتدائي منعاً للتكرار، تبين لهذه الدائرة أن تلك الاستثمارات العقارية لم يكن قصد المكلف فيها القيام ببيعها، وإنما القصد والنية له كان باستثمارها وتطويرها ومن ثم بيعها بعد اكتمال المشروعات المقامة عليها

رابعاً: حيث جاءت هذه النية موثقة بما عمدت إليه الشركة من خلال مجلس الإدارة فيها بتوثيق تلك النية المثبتة لعدم انصراف قصدها لبيع تلك العقارات دون إحداث إنشاءات استثمارية عليها، وحيث تأكّدت هذه النية بوجود التراخيص لإقامة تلك الإنشاءات والمشروعات على تلك الأرضي

خامساً: حيث إن مجموع تلك القرائن يتأكد معه أن الظاهر من إقامة تلك المشروعات على تلك الممتلكات العقارية يتعين النظر إليه باعتبار تلك المشروعات معدة للبنية ولم تكن معدة قبل الفراغ منها للمتاجرة بها

سادساً: حيث إن تلك النية لا يؤثر فيها وجود بعض الحركة والبيع في استثمارات مختلفة منها ما دام أنه لم يثبت تأثيرها على تحول النية بالكامل من الاستثمار إلى البيع والمتاجرة من قبل الشركة المكلفة، خصوصاً وأن ذلك البيع كان في أجزاء محدودة لأغراض تمويلية لاستكمال المشروعات الاستثمارية أو مواجهة نفقات ومصاريف تزيد الشركة سدادها عن طريق ما تملكه من مال، وحيث لم يتأكد لدى الهيئة أن الهيئة قد أثبتت بمظاهر مادية قيام المكلف بالبيع لباقي الاستثمارات على النحو الذي يتحقق معه تحول نيته من الاستثمار إلى المتاجرة بالاستثمارات العقارية التي يمتلكها

سابعاً: حيث إن اكتفاء اللجنة مصدرة القرار بلحظة وجود حركة بيع في بعض الاستثمارات في أعوام الاعتراض لا يكفي لسلامة تقرير إدخال جميع تلك الاستثمارات ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، واعتبارها بذلك عروض تجارة لا عروض قنية

ثامناً: حيث إن إيرادات ذلك البيع المحدود في بعض الممتلكات العقارية -والتي دخلت إيرادات بيعها ضمن احتساب الوعاء الزكوي للمكلف- لا يجعل جميع تلك الاستثمارات عروض تجارة ما دام لم تتحقق مظاهر مادية أخرى يتبعضد معها



استمرار المكلف في بيع تلك الاستثمارات وتحول نيته إلى جعلها محلاً للمتاجرة لتسوية إدخال مبالغها ضمن الوعاء الزكوي له، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير أن ما أثاره المستأنف من دفع حري بتغيير النتيجة التي خلص القرار الابتدائي إليها مما يتقرر معه لدى هذه الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، وتقرير عدم إخضاع استثمارات الشركة المكلفة للزكاة، واعتبارها من عروض القنية الجائزة الجسم من الوعاء الزكوي لها للأعوام محل الخلاف.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ... سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد القرار رقم (٢٢) لعام ١٤٣٦هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.  
ثانياً: وفي الموضوع:

قبول استئناف الشركة المكلفة، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، وتقرير عدم إخضاع استثمارات الشركة المكلفة للزكاة، واعتبارها من عروض القنية الجائزة الجسم من الوعاء الزكوي لها للأعوام محل الخلاف، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٢٠)

الصادر في الاستئناف رقم (ZI-١٧٣٣-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٥

المعتبر في فرض الزكاة على الاستثمارات في شركة أخرى هو مدى خضوع هذه الاستثمارات للزكاة في الشركات الأخرى، وتصنيف هذه الاستثمارات باعتبارها عروض قنية أو عروض تجارة.

الوقائع:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/..., على الربط الزكي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. بند الاستثمارات الأخرى:

أ- تأييد المصلحة بعدم حسم الاستثمار بمبلغ ٢,٥٥٣,٨٦٦ ريال من الوعاء الزكي للعامين محل الاعتراض.

ب- تأييد المصلحة بعدم حسم استثمار في مشاريع تطوير أراضٍ بمبلغ ٦,٣٠٠,٠٠٠ ريال لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م من الوعاء الزكي.

ج- تأييد المصلحة بعدم حسم الإضافات على الاستثمارات الأخرى لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م، من الوعاء الزكي

د- انتهاء الخلاف بين الطرفين بشأن عدم حسم استثمار بمبلغ ١,٢٥٠,٩٣٧ ريال لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م لقبول المكلف وجهة نظر المصلحة.

٢. تأييد المصلحة بعدم حسم مبلغ ٢,٦٣٠,٥٨٠ ريال، ومبلغ ١٠٠,٦٠٠ ريال من الأرباح المدورة لعامين ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م على التوالي.

٣. حسم مبلغ التبرعات ١,٣٣٠,٠٠٠ ريال لعام ٢٠٠٣م ومبلغ ٢,٣٠٦,٥٠٠ ريال لعام ٢٠٠٤م.

٤. بند توزيعات الأرباح المستلمة:

أ- تأييد المصلحة في إخضاع توزيعات الأرباح من .... للزكاة لعامين ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م.

ب- تأييد المصلحة في إخضاع توزيعات الأرباح المرحلية من البنوك السعودية وبعض الشركات الأخرى للزكاة لعامين ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م.

٥. تأييد المصلحة في إضافة القرض من جهة مناسبة للوعاء الزكي لعامين ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م.

٦. تأييد المصلحة بعدم حسم القروض لجهات مناسبة من الوعاء الزكي لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م.



وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى المدعية (...), تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق باستئنافها على بند (الاستثمارات الأخرى)، تعرّض الشركة على قرار اللجنة الابتدائية برفض حسم الاستثمارات البالغة تفاصيلها كالتالي: في (٢٠٠٣م) كان هناك استثماراً بمبلغ (١٠٤,٤٠٨٠) ريال تم رفض حسمه، وزادت الاستثمارات خلال هذا العام (١١٤,٤١٣,٣٥٤) ريال ليكون الإجمالي (١٢٤,٥١٨,١٥٧) ريال وفي العام ٢٠٠٤ كان هناك استثمار بمبلغ (١٠٤,٨٠٣) ريال، وزادت الاستثمارات خلال هذا العام بمبلغ (١١٣,٢٨١,٦٣٢) ريال، ليكون الإجمالي لهذا العام (١١٤,٤١٣,٣٥٤) ريال، حيث تمثل الاستثمارات التي تم رفض حسمها في السابق بمبلغ (٢,٥٥٣,٨٦٦) ريال لعامي ٢٠٠١ و ٢٠٠٢، وكذلك بمبلغ ٦,٣٠٠,٠٠٠ ريال استثمار في مشاريع أراضٍ تم بيعه عام ٢٠٠٣م، وتطلب الشركة المستأنفة بحسم مبلغ (٦,٣٠٠,٠٠٠) ريال وتصحيح خطأ الهيئة بشأن ذلك الاستثمار المباع خلال عام ٢٠٠٣م. وأما بخصوص الاستثمارات للسنوات السابقة بمبلغ (٢,٥٥٣,٨٦٦) ريال فإن صافي الزيادة في الاستثمارات التي حدثت خلال العام والبالغة (١١٤,٤١٣,٣٥٤) ريال لعام ٢٠٠٣م، ومبلغ (١٠٣,١٧٦,٨٢٩) ريال لعام ٢٠٠٤ م فمن الواجب حسمها لأن الغرض منها استثمار طويل الأجل.

وفيما يتعلق ببند (توزيعات الأرباح المستلمة غير معتمدة الجسم)، تعرّض الشركة على قرار اللجنة في تأييد الهيئة في إخضاع توزيعات الأرباح من شركة ... للزكاة للعامين ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م، وتذكر الشركة المستأنفة أنها استلمت توزيعات الأرباح من ... بمبلغ ٣,٤٣٧,٨٨٦ ريال ومبلغ ٤٠٧,٩٨٩ ريال للأعوام ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م على التوالي، وهي أرباح مستلمة من أرباح العام الحالي وتمت تزكيتها لدى الشركة المستثمر بها وتطلب الشركة المستأنفة بحسمها.

وفيما يتعلق ببند (القروض لجهات مناسبة)، تعرّض الشركة على قرار اللجنة بتأييد الهيئة بعدم حسم القروض لجهات مناسبة من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م، وتطلب الشركة المستأنفة بحسم القروض البالغة (٧,٣٤٨,٠٠٠) ريال و (٥,٨٩٨,٠٠٠) ريال للعامين ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م على التوالي، حيث إن هذه القروض أُخضعت للزكاة في الجهات المقترضة وإخضاعها مره أخرى في الجهات المقرضة يعد ثنياً للزكاة.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فتم مخاطبة المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٣/١٩هـ الموافق ٢٠١١/٤/٢٠م، لتقديم ما يود إضافته على ما قدّمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدّمه في مذكرة الاستئناف، فمضت المدة المقررة دون تقديم إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه، كما تم مخاطبة الهيئة لتقديم إجابتها على استئناف المكلف فوراً بتاريخها بتاريخ ١٤٤٢/٦/١٦هـ، بموجب مذكرة رد ملخصة فيما يلي:

فيما يتعلق ببند (الاستثمارات الأخرى)، أجبت الهيئة بأن هذه الاستثمارات مكونة من استثمارات سابقة، وحيث قدم المكلف اعترافه على حسم مبلغ (٢,٥٥٣,٨٦٦) ريال، فإن حسم الاستثمارات الخارجية طويلة الأجل يكون مقبولاً في حال تم تزكيتها وإثبات ذلك طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥) بتاريخ ١٤٢/٤/٢٨هـ، الذي أكد على أنه يجب على المكلف تقديم حسابات مراجعة معتمدة من محاسب قانوني وذلك من أجل احتساب الزكاة المستحقة عن الاستثمارات الخارجية أو تقديم ما يثبت دفعها، أما بالنسبة للاستثمارات في الصناديق فهي استثمارات متداولة، لا تحسّن من الوعاء، أما بالنسبة للاستثمارات المضافة خلال العام بمبلغ (١١٤,٤١٣,٣٥٤) ريال لعام ٢٠٠٣م ومبلغ (١٠٣,١٧٦,٨٢٩) ريال لعام ٢٠٠٤م، فلم تحسن لعدم خضوعها للزكاة في الجهات المستثمرة لعدم حولان الحول عليها، لذا فإن إخضاعها للزكاة في الشركة المستثمر فيها لا يشكل ثانياً للزكاة، وتذكر الهيئة أن المكلف لم يقدم المستندات التي ثبتت وجهة نظره، وهو الأمر الذي بناء عليه أصدرت الهيئة قراراًها برفض اعترافه.

وفيما يتعلق ببند (توزيعات الأرباح المدفوعة) أجبت الهيئة على استئناف المكلف، بأن هذه الأرباح لم يتم استبعادها بسبب خروجها من ذمة الشركة المستثمر فيها، وعليه تكون خاضعة للزكاة في الشركة المستثمرة، تطبيقاً للتعميم رقم (١/١٢٢) وتاريخ ١٤٤١/٨/١٩هـ، وتعميم الهيئة رقم (٩/٥٣٠) وتاريخ ١٤٢٤/١/٢٤هـ، الذي يؤكد على أنه لا يجوز



تحفيض إيرادات الشركة المستثمرة بأرباح استثمارات إلا بعد التحقق من التصريح عن تلك الأرباح ضمن إيرادات الشركة المستثمرة، وأنه قد تم تزكيتها لدى الشركة المستثمر فيها، وتذكر الهيئة بأن المكلف لم يقدم ما يثبت أن توزيعات الأرباح ... من حساب الأرباح المبقة، الأمر الذي جعلها لم تعتمد حسم هذه التوزيعات.

وفيما يتعلق ببند (القروض لجهات مناسبة)، أجابت الهيئة بأن إضافتها لهذه القروض إنما هو تطبيق لفتاوي التي أكدت على إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي لاستفادة الشركة منها سواء حال عليها الحول أو تم استخدامها في تمويل أصول غير متدولة، سواء كانت هذه الأموال من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض من الشركاء، أو من جهات ذات علاقة أو بنوك دائنة، وبالمجمل إضافة أي أموال مستفادة تستخدمناها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط الجاري، حيث إن مضمون الفتاوي الشرعية هو إضافة هذه الأموال التي تحصل عليها الشركة سواء كانت في صورة نقود أو عرضاً من عروض التجارة، كما أن الجزء المستخدم في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقاً في الأصول المتدولة بما آلت إليه من نقدية وعروضتجارة، وبالتالي فإن الزكاة تجب على هذا الجزء من الأموال باعتباره مالاً مستغلًا في نشاط الشركة الجاري والثابت، ولا يترب عليه وجود ثني منه عنه شرعاً، إذ إن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة، حتى ولو كانت هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بينهما، حيث إنه بالنسبة للمقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية يوضح أن هذا القرض يمثل دينا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إداته، وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره دينا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال.

وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

بعد اطلاع الدائرة على مذكرة الاستئناف والقرار المعترض عليه، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الاستثمارات الأخرى)، يتبيّن أن مكمن النزاع فيما يتعلق بالاستثمار في الأرضي بمبلغ (٦,٣٠٠,٠٠٠) ريال، يتمثل في طلب المكلف تصحيح الخطأ المادي المتعلق بهذا الاستثمار والذي تم التخلص منه خلال العام ٢٠٠٣م، حيث أكد المكلف بأن الاستثمار في مشاريع تطوير الأرضي والبالغ (٦,٣٠٠,٠٠٠) ريال يمثل رصيداً قد تم استبعاده (التخلص منه) خلال عام ٢٠٠٣م ولم يتم إدراجه في الإقرار، وبالتالي فإن استبعاد هذا الاستثمار خلال عام ٢٠٠٣م، يتربّع عليه عدم حسمه من الوعاء الزكوي للأعوام محل الخلاف (٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م) نظراً لعدم وجود استثمار خلال العامين ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م.

ثانياً: حيث إن المكلف أكد في وجهة نظره المضمنة في القرار الابتدائي على مطالبته للهيئة بتصحيح خطأ المادي المتعلق بهذا الاستثمار، وحيث إن اللجنة مصدرة القرار قد أيدت إجراء الهيئة فيما يتعلق بالاستثمار في الأرضي من غير تبيان مضمون ذلك الإجراء، ولم يتضمن القرار الابتدائي وجهة نظر الهيئة بخصوص الإجراء المضلي به، وحيث لم يتبيّن للدائرة طبيعة الإجراء المؤيد من قبل اللجنة مصدرة القرار، الأمر الذي يجعل الخصومة غير منتهية في موضوعها على نحو ما قضى به منطق ذلك القرار، ومن ثم فإنها لم تستنفذ ولايتها في الفصل في موضوع النزاع، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير إلغاء القرار محل الاستئناف بشأن الاستثمار في الأرضي بمبلغ (٦,٣٠٠,٠٠٠) ريال، وإحاله القضية إلى الدائرة الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في الدمام لنظرها من جديد، بعد سماع وجهة نظر الهيئة بشأن هذا الموضوع. وأما ما يتعلق باستئناف المكلف بشأن صافي الزيادة في الاستثمار خلال السنة، فيمكن استئناف المكلف في طلب حسم صافي الزيادة في الاستثمارات لعامي ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م من الوعاء الزكوي، باعتبار أن تلك الاستثمارات في شركات مسجلة



في المملكة العربية السعودية، وأن أغلبية هذه الشركات مسجلة في سوق الأسهم السعودي، وتتعرض للزكاة في تلك الشركات، كما أن هذه الاستثمارات هي استثمارات طويلة أجل وليس بغرض المتاجرة.

ثالثاً: ترى الهيئة بأن الزيادة في الاستثمارات لم تتعرض للزكاة في الشركات المستثمر فيها لعدم حولها على غيرها. وحيث إنه بالنظر إلى مجمل دفع المستألف والاطلاع على المستندات المقدمة تبين أن معظم الزيادة في الاستثمارات هي عبارة عن استثمارات في شركات مساهمة عامة مسجلة في المملكة العربية السعودية، وبتتبع حركة الاستثمار يتضح أن رصيد الاستثمار في السنوات محل الاعتراض يتزايد ولا يوجد حركة انخفاض، عطفاً عن توافر النية الموثقة من صاحب الصلاحية بالاستثمار طويلاً الأجل في هذه الأسهم ويؤكد ذلك قرار الشركاء الصادر بتاريخ ٢٠٠٤/١٥/٢٠٠١م، والمتضمن تأكيد الشركاء على استبقاء الاستثمارات المسجلة وغير المسجلة في الأسواق المالية على أساس طويلاً الأجل، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من أن الأموال المستثمرة لم تتم تزكيتها في الشركات المستثمر بها لعدم حولها على غيرها.

رابعاً: حيث إن المعتبر في فرض الزكاة على الاستثمارات في شركة أخرى هو مدى خضوع هذه الاستثمارات للزكاة في الشركات الأخرى، وتصنيف هذه الاستثمارات باعتبارها عروض قنية أو عروض تجارة،

خامساً: حيث دفع المكلف بأن هذه الاستثمارات في شركات سعودية مسجلة لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، وأنثبت نية الاستثمار طويلاً الأجل في هذه الشركات؛ فإنه قد تقرر لدى الدائرة أحقيه المكلف في حسم الاستثمارات في الشركات السعودية من وعائه الزكوي وذلك بمبلغ (٩٧,٢٢٩,٥٧٩) ريالاً لعام ٢٠٠٤م، وبمبلغ (١١٣,٩١٥,١٧٨) ريالاً لعام ٢٠٠٣م، ورفض حسم بقية المبلغ الذي يطالب به حيث لم يقدم ما يفيد دفع الزكاة عن تلك الاستثمارات في بلد الاستثمار، ولم يقدم قوائم مالية عن تلك الاستثمارات يمكن من خلالها للهيئة أن تحدد الوعاء الزكوي والزكاة الواجبة عليه.

سادساً: أما ما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (توزيعات الأرباح المستلمة غير معتمدة الجسم)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في عدم موافقة المكلف (المستألف) على إخضاع توزيعات الأرباح من ... المحدودة للزكاة للعامين ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م، حيث يرى بأن توزيعات الأرباح المدفوعة من قبل ... قد خضعت للزكاة في شركة ...، ويدرك أنه قد مثبت تحقق توزيع الأرباح من ربع العام، في حين ترى الهيئة عدم استبعاد تلك الأرباح من الوعاء الزكوي نظراً لخروجهما من ذمة الشركة المستثمر فيها، وأصبحت في ذمة الشركة المستثمرة وبالتالي فهي خاضعة للزكاة. وحيث إنه من المقرر أن الاستثمارات في الشركات داخل المملكة لا تخضع للزكاة في الشركة المستثمرة وذلك لخضوعها للزكاة في الشركة المستثمرة فيها وذلك تجنباً لثني الزكاة، حيث ثبت خضوع الأرباح المعدلة في الربط الزكوي للشركة المستثمر فيها للزكاة للعامين ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م، فقد تقرر لدى الدائرة أحقيه المكلف في حسم تلك الأرباح من وعائه الزكوي تجنباً لثني في الزكاة، الأمر الذي خلصت معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة في هذا الشأن.

سابعاً: أما ما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (القروض لجهات مناسبة)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في أن المكلف لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لإجراء الهيئة بعدم اعتماد حسم القروض المنوحة لجهات مناسبة وذلك لخضوعها للزكاة في الشركات المناسبة، وبالتالي يجب حسمها لتجنب الثنائي في الزكاة، في حين ترى الهيئة بأن إضافتها لهذه القروض إنما هو تطبيق للفتاوى التي أكدت على إضافة القروض إلى الوعاء الزكوي لاستفادة الشركة منها سواء حال علمها الحول أو تم استخدامها في تمويل أصول غير متداولة تطبيقاً لفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٦٥).

ثامناً: حيث تبين للدائرة أن المبالغ محل الخلاف تمثل قروضاً لجهات مناسبة وليس إضافة إلى المبالغ المستثمر فيها، تاسعاً: حيث تبين للدائرة أن تلك الجهات تخضع للزكاة وتقدم إقراراً لها إلى الهيئة، واستناداً إلى العلاقة الاستثمارية بين المكلف وتلك الجهات المناسبة، فقد تقرر لدى الدائرة أن القروض المقدمة إلى تلك الجهات تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنباً لثني الزكاة، حيث إن جزءاً من القروض (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضًا لطرف آخر ومن ثم فإنه يتحقق



للمستأنف (المقرض) حسم جزء من القروض المقدمة للجهات المنتسبة من وعائه الركيوي بمقدار ما يساوي نسبة استثماره في تلك الجهات التي قدم القرض لها، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة في مذكوريها الجوابية عاشرًا: حيث كان مدار دفعها على القروض المستلمة من جهات منتبة، وهو موضوع لم يكن محل استئناف من المكلف، الأمر الذي تقرر معه الدائرة تعديل القرار الابتدائي وذلك بتقرير أحقيته المكلف في حسم القروض للجهات المنتسبة بما يعادل نسبة ملكيته فيها من وعائه الركيوي.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ... سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام رقم (١٣) لعام ١٤٣٦ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. إلغاء القرار الابتدائي فيما يتعلق ببند (الاستثمارات الأخرى)، في الأراضي بمبلغ (٦,٣٠٠,٠٠) ريال، وإحالة القضية إلى الدائرة الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في الدمام لنظرها موضوعاً من جديد، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢. قبول استئناف المكلف بشأن صافي الزيادة في الاستثمار خلال الأعوام محل الخلاف، وتقرير أحقيته المكلف في حسم الاستثمارات في الشركات السعودية من وعائه الركيوي وذلك بمبلغ (١١٣,٩١٥,١٧٨) ريالاً لعام ٢٠٠٣، وبمبلغ (٩٧,٢٢٩,٥٧٩) ريالاً لعام ٢٠٠٤، ورفض حسم بقية المبلغ الذي يطالب به، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣. قبول استئناف المكلف بشأن بند (توزيعات الأرباح المستلمة غير معتمدة الجسم)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤. تعديل قرار اللجنة الابتدائية بشأن بند (القروض لجهات منتبة)، وتقرير أحقيته المكلف في حسم القروض للجهات المنتسبة بما يعادل نسبة ملكيته فيها من وعائه الركيوي، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢١-١١٩)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٧٧٣)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٦

العبارة في احتساب القروض ضمن الوعاء الزكوي بما تؤول إليه.

### الواقع:



أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / ...، على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل لعامي ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. تأييد الهيئة في إضافة فرق التأمينات الاجتماعية المحمولة بالإضافة إلى نتيجة عامي ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م.
٢. تأييد الهيئة في إضافة القروض للوعاء الزكوي لعام ٢٠١٠ م.
٣. تأييد الهيئة في إضافة المبالغ المستلمة مقدماً من العملاء إلى الوعاء الزكوي لعامي ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م.
٤. انتهاء الخلاف بقبول الهيئة وجهة نظر المكلف وتعديل بند (دائنون حال علمها بالحول) لعامي ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م.
٥. تأييد الهيئة في عدم حسم الأراضي من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م.
٦. تأييد الهيئة في حسم الاستثمار من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م بالتكلفة.
٧. انتهاء الخلاف بقبول الهيئة وجهة نظر المكلف في عقد وزارة الشئون البلدية والقروية لعام ٢٠١١ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (.....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يستأنف قرار اللجنة الابتدائية في ستة بنود، فيما يتعلق ببند (تأمينات اجتماعية محملة بالإضافة إلى الوعاء الزكوي) بقيمة (٣٩٠,٨٠٣) ريال، لعام ٢٠١٠ م و زكاتها (٩,٧٧٠) ريال ومبلغ (٥٦٢,٨٢٥) ريال، لعام ٢٠١١ م، و زكاتها (١٤,٧١٠) ريال، يمسك المكلف بصحبة ما ورد منه أمام اللجنة - مصدرة القرار، ويؤكد على أنه طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية، فإن مبالغ الاشتراكات والغرامات المسددة قد خرجت بالفعل من ذمة المكلف، ولم تعد ملكاً له. وفيما يتعلق ببند (قروض حال علمها بالحول لعام ٢٠١٠ م بمبلغ ٦,١٩٧,٤٥١) ريال، ولعام ٢٠١١ م وزكاتها (١٥٤,٩٣٦) ريال، وبمبلغ (٥٧,٠٧٨,١٠٠) ريال و زكاتها (١,٤٢٦,٩٥٣) ريال، فيؤكد المكلف على حقه في حسم هذه المبالغ من وعاء الزكاة، لخروجها من ملكية الشركة التامة، والزكاة إنما تجب فيما فيه ملكية تامة للشركة. وفيما يتعلق ببند (دفعات مقدمة من العملاء حال علمها بالحول بمبلغ ١٠٤,٠٣٩,٢٤٩) ريال لعام ٢٠١٠ م وزكتها (٢,٦٠٠,٩٨١) ريال، ومبلغ (٩٦,١٧٤,٩١٧) ريال لعام ٢٠١١ م، و زكاتها (٢,٤٠٤,٣٧٣) ريال، فيؤسس المكلف استئنافه بخصوص هذا البند على أن مبالغ الدفعات



المقدمة من العملاء يتم سدادها عن طريق الخصم من مستخلصاتنا طوال فترة تنفيذ المشروع، إلا أنه ولظروف الحرب فقد تعطلت بعض مشاريعنا في مدارس جازان، ولم تحصل على مستخلصات لسداد الدفعات المقدمة من العملاء. وفيما يتعلّق ببند (دائنو حال علها الحول لعام ٢٠١٠م بمبلغ ٣٨,٦٩٧,١٨٥) ريال ولعام ٢٠١١م بمبلغ (٢,٨٥٥,٧٤٢+٤١,٥٢٨،١٧٤) ريال، بإجمالي فروقات زكوية بعد التعديل بلغت (٢١٢،٢٣٦) ريال، فيؤسّس المكلّف استئنافه بخصوص هذا البند على أن هذه المبالغ المشار إليها هي عبارة عن مواد يتطلّبها النشاط التشغيلي للشركة والتي أدرجت من ضمن المصارييف في حساب الأرباح والخسائر للشركة ومقابل هذه المواد تم إصدار مستخلصات، والتي أدرجت من ضمن الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر للشركة، والتي تعتبر من عروض التجارة فتُجّب فيه الزكاة باعتبار ما آلت إليه، ويذكر بتقييمه نهاية الحول، ويعترض المكلّف على إجراء الهيئة باحتسابها للزكاة على الرصيد الدفتري للدائنين التجاريين مع عدم وجود المال في حوزة الشركة تارة وكذلك إخضاع ما آلت إليه هذه القروض للزكاة بعد ازدواجاً في الزكاة. وفيما يتعلّق ببند (الأراضي البالغة ٦١,٩٥٩,٦٦٥) ريال لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م وذكّتها خلال العامين بمبلغ (١,٥٤٨,٩٩١) ريال، فيجيب المكلّف عن ادعاء الهيئة بأن هذه الأرضي باسم مؤسسة...، هو ادعاء غير صحيح، حيث إن القيود توضح أنه قد تم شراء هذه الأرضي من مؤسسة... وأن الصكوك باسم... وليس باسم مؤسسة...، وفيما يتعلّق ببند (عدم حسم الاستثمار لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٠م)، فيؤكّد المكلّف على حقه في حسم قيمة هذا البند من الوعاء الزكوي، لأنّه قد ترزيكته في الشركة المستثمر فيها.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، مذكرة جوابية بتاريخ ٢١/٣/١٤٤٢هـ، الموافق ٢٠٢٠/١١/٦، تجيب فيها عن استئناف المكلّف بخصوص البند محل الاستئناف، بتأكيدها على وجهة نظرها المقدمة منها أمام اللجنة الابتدائية، كما تؤكّد الهيئة على أن استئناف المكلّف لم يخرج في مضمونه بما سبق أن أبداه أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وتتمسّك الهيئة بصحّة وسلامة إجراءاتها وتطلب عدم رد استئناف المكلّف وتأييده القرار الابتدائي فيما انتهت إليه من نتيجة.

وفي يوم الخميس ١٩/٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٤/١، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، ورد خلالها من المكلّف مذكرة إلحاقيه لم تخرج في مضمونها عمّا سبق تقديمها، ولم يرد من الهيئة إضافة على ما سبق تقديمها. وبتاريخ ١٤/٩/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢٠/٤/٢٦، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليهما، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلّف تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقرّرة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة لعام ٢٠١٠م وعام ٢٠١١م)، تبيّن أن الاستئناف يمكن في عدم موافقة المكلّف على قيام الهيئة بإضافة مبالغ هذا البند للوعاء الزكوي، وذلك كون هذه المبالغ خرجت من ذمة الشركة، وفقاً لشهادات التأمينات الاجتماعية التي قدمها للهيئة، في حين ترى الهيئة بأن التأمينات النظامية التي يجب تحديدها على حسابات الشركة هي (١١%) من رواتب السعوديين و(٢%) من رواتب الأجانب وما يزيد عن تلك النسبة تعتبر مصاريف محملة بالزيادة غير مقبولة نظاماً. وبالتالي الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن المبالغ



محل النزاع خرجت من ذمة المكلف وفقاً لشهادات التأمينات الاجتماعية التي قدمها المكلف للهيئة، وحيث إن الأصل هو ما قدمه المكلف في إقراره، وحيث لم يوجد ما يستدعي العدول عن هذا الأصل في ضوء التتحقق من صحة دعوى الشركة المكلفة عند نظر النزاع، وحيث إن مناط دفع الهيئة لم يكن متعلقاً بخروج المال من ذمة المكلف فيما يتعلق بسداد هذه المصاريف والذى هو مناط استحقاق توجب الركأة من عدمه، وحيث لم يوجد عند نظر الاستئناف ما يتأكد به نفي الهيئة لصرف تلك المبالغ الواردة في إقرار المكلف، الأمر الذي تخلص الدائرة معه إلى قبول استئناف المكلف ونقض ما قضى به القرار الابتدائي وتقرير الأخذ بما تضمنه إقرار المكلف فيما يتعلق بمصروف التأمينات الاجتماعية محل الخلاف دون تحميل أي مبالغ بالزيادة عليه للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١ م.

وحيث إنه وبخصوص بند (قروض حال علها الحول لعام ٢٠١٠ ولعام ٢٠١١ م)، وحيث يمكن محل الاستئناف في طلب المكلف عدم إضافة هذا البند للوعاء الزكوي، كونه لا يخضع للزكأة؛ لأنها أموال قد خرجت من ذمة الشركة ولم تعد ملگاً لها، كما أنه لم يحل علها الحول وهي في يد الشركة، في حين ترى الهيئة بأن حركة القروض توضح حولان الحول علها وبالتالي تُضاف إلى الوعاء الزكوي. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، والقرار الصادر فيه وما بني عليه من أسباب، استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد هذا القرار، ولا ينال من ذلك ما أشار إليه المكلف من إنفاق تلك القروض، حيث إن إضافة القروض للوعاء لا يعني أنها خضعت للزكأة مباشرة، حيث إن العبرة في احتساب القروض ضمن الوعاء الزكوي بما تؤول إليه، فإن آلت إلى عروض قنية فيتم حسمها من الوعاء، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وتخلص هذه الدائرة إلى رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه بالإضافة إلى أسباب هذا القرار.

وحيث إنه وبخصوص بند (دفعات مقدمة من العملاء حال علها الحول لعام ٢٠١٠ ولعام ٢٠١١ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكوي، حيث إن هذه المبالغ تمثل أرصدة الضمانات البنكية التي تطلّبها الجهات الحكومية المالكة للمشاريع ولا تمثل أرصدة فعلية قائمة من هذه الدفعات وهي تعامل معاملة الإيرادات المقبوسة مقدماً، في حين ترى الهيئة أن هذه المبالغ بمثابة القروض على المكلف وحال علها الحول وبالتالي يجب إضافتها للوعاء الزكوي، وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث لم ينزع المكلف في حولان الحول على المبالغ محل الخلاف، وحيث يوجد في حسابات المكلف مبالغ مستحقة على "عملاء العقود"، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة أحقيّة المكلف في مقاضاة مبلغ "الدفعات المقدمة مع العملاء" ضمن التزامات المكلف مع مبلغ "عملاء العقود" ضمن أصول المكلف، ويكون المبلغ المضاف للوعاء هو ما يزيد به مبلغ "الدفعات المقدمة من العملاء" عن مبلغ "عقود العملاء" لكل عام من أعوام الخلاف.

وحيث إنه وبخصوص بند (دائعون حال علها الحول لعام ٢٠١٠ ولعام ٢٠١١ م وفروقات زكوية)، فيمكن محل الاستئناف في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكوي كونها مبالغ تم صرفها بالكامل على المشاريع وقد تأثرت قائمة الدخل بها ودخلت من ضمن عناصر الوعاء الزكوي ومنعاً لازدواجاً ينبغي عدم إضافتها للوعاء، في حين ترى الهيئة أن بعض هذه المبالغ حال علها الحول وبالتالي يجب إضافتها للوعاء الزكوي، وبعد اطلاع الدائرة على القرار الابتدائي، وحيث أشار القرار إلى انتهاء الخلاف بقبول الهيئة وجهة نظر المكلف، وحيث تبين للدائرة أن وجهة نظر المكلف تمثل في الاعتراض على المبلغ بغض النظر عن حولان الحول عليه في حين أن ما قبلته الهيئة هو تعديل الرابط بحيث يتضمن ما حال علها الحول من المبالغ محل الخلاف، مما يثبت معه عدم انتهاء الخلاف بخصوص موضوع النزاع، حيث إن المكلف يطلب عدم إضافة كامل المبلغ، مما يتبيّن معه عدم استنفاد اللجنة الابتدائية لولايّتها في الفصل في موضوع النزاع، الأمر الذي يجعل الخصومة غير منتهية في موضوعها، وعليه تقرر لدى الدائرة إلغاء القرار الابتدائي وإحالّة نظر الموضوع إلى دائرة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام.



وحيث إنه وبخصوص بند (الأراضي لعامي ٢٠١٠ و ٢٠١١ م)، وحيث يكمن محل استئناف المكلف بعدم موافقته على عدم حسم كامل الأرضي من الوعاء الزكوي، حيث يرى أن قيام الهيئة باستبعاد الأرضي من الوعاء الزكوي يستلزم استبعادها من الحساب الجاري لتمويل الأرضي من ذلك الحساب الجاري، في حين ترى الهيئة أن الأرضي المضافة غير مسجلة باسم الشركة ولم يتبيّن للهيئة أن الأرضي تم تمويلها من الحساب الجاري، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث إن تمويل الأرضي مضاف في الوعاء ضمن البند الموجبة مما يلزم معه عند عدم قبول حسم الأرضي أن يستبعد من الوعاء ما يقابلها من تمويل تحقيقاً لتوازن الميزانية، وهو ما لم تقم به الهيئة، مما يتقرر معه قبول استئناف المكلف وتقرير أحقيته في حسم مبالغ الأرضي من وعائه الزكوي ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

وحيث إنه وبخصوص بند (عدم حسم الاستثمار لعامي ٢٠١١ و ٢٠١٢ م) (فيكمن محل استئناف المكلف بعدم موافقته على حسم الاستثمار بالتكلفة، منعاً للازدواجية في دفع الزكاة حيث إن جاري الشرك الدائن في الشركة المستثمر فيها خضع للزكاة، في حين ترى الهيئة أنها قامت بحسم الاستثمار بناءً على القوائم المالية للشركات المستثمر فيها، وحيث إن جاري الدائن للشريك في الشركة المستثمر فيها بمثابة القرض فقد تم استبعاده من قيمة الاستثمار، وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث إن الشأن في التعامل الزكوي مع الاستثمارات المدفوعة مبالغها من المكلف والظاهرة ضمن حساب الشرك الدائن يتبع النظر إليها ومعالجتها كاستثمار يمثل حقوق ملكية له، وعدم الاقتصار على ما كان من مبالغ تمثل حصصاً للملكية في رأس المال الأصلي أو المثبتة والموثقة زيارته، ما دام أن القوائم المالية للمكلف تظهر حقيقة دفع تلك المبالغ للشركة المستثمر فيها، إذ لا تمثل في واقعها إقراضاً بمبالغ مدفوعة من المكلف للشركة المستثمر فيها، وفي ضوء ذلك يتبع حسم مبالغ تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف تجنباً لبني الزكاة، بالإضافة إلى أن الشركات المستثمر فيها تقدم إقراراتها الزكوية للهيئة ويتم احتساب مبلغ رصيد جاري الشركاء ضمن وعائهما الزكوي، ولا ينال من ذلك الادعاء بأن دفع تلك المبالغ يمثل في حقيقته قرضاً حيث لم يثبت وجود اتفاقية إقراض أو ظهور سدادات متعلقة بما يدعى به من قرض للمكلف على الشركة المستثمر فيها، وحيث كان الأمر كما ذكر، فتخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وذلك بتقرير حسم مبلغ الاستثمار المدرج ضمن قوائمه المالية من وعائه الزكوي، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ ..... رقم مميز (.....)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام رقم (٣٠) لعام ١٤٣٧ هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة لعام ٢٠١٠ م وعام ٢٠١١ م)، بتقرير الأخذ بما تضمنه إقرار المكلف فيما يتعلق بمصروف التأمينات الاجتماعية محل الخلاف دون تحميل أي مبالغ بالزيادة عليه للعام ٢٠١١ و ٢٠١٢ م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بشأن بند (قروض حال علية الحول لعام ٢٠١٠ م ولعام ٢٠١١ م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- تعديل القرار الابتدائي بشأن بند (دفعات مقدمة من العملاء حال علية الحول لعام ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م)، بتقرير أحقيه المكلف في مقاصة مبلغ "الدفعات المقدمة مع العملاء" ضمن التزامات المكلف مع مبلغ "عملاء العقود" ضمن



أصول المكلف، ويكون المبلغ المضاف للوعاء هو ما يزيد به مبلغ "الدفعتات المقدمة من العملاء" على مبلغ "عقود العملاء" لكل عام من أعوام الخلاف، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- إلغاء القرار الابتدائي بشأن بند (دائون حال علهم الحول لعام ٢٠١٠م وفروقات زكوية)، وإحالة نظر موضوع هذا البند إلى دائرة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام.

٥- قبول استئناف المكلف بشأن بند (الأراضي لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٠م)، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٦- قبول استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم الاستثمار لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٠م)، وذلك بتقرير حسم مبلغ الاستثمار المدرج ضمن قوائم المكلف المالية، من وعائه الزكوي، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٠١)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٧٧٤-Z)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٧

المعروف عند تقويم الأموال المزكاة الأخذ بقيمتها بما يقابل واقع تقييمها حين توجب الزكاة عليها.

### الوقائع:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكلف /...، على الربط الزكي للأعوام من ٢٠٠٨/٠٥/٠١ م حتى ٢٠١١/٠٤/٣٠ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- تأييد الهيئة في إضافة فروق الاستيراد للأعوام من ٢٠٠٨/٠٥/٠١ م حتى ٢٠١١/٠٤/٣٠ م، إلى الوعاء الزكي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.
- تأييد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسم فروق أصول ثابتة لعام ٢٠٠٩ م، من الوعاء الزكي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.
- تأييد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف باعتبار فروقات ترجمة عملات أجنبية لعام ٢٠٠٩ م، باعتبارها مصروفاً جائز الجسم من وعائه الزكي، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (...), تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- (بند فروق الاستيراد للأعوام من ٢٠٠٩ م إلى ٢٠١١ م): حيث تعترض المؤسسة على احتساب تلك الفروقات بالاحتياج على ما كان من اعتماد اللجنة مصدراً للقرار على البيانات الصادرة عن الجمارك لإثبات تلك الفروقات دون الأخذ بمبررات المؤسسة لوجود مبالغ تلك الفروقات دون التأكيد من أسباب وجودها، حيث جاء تبرير اللجنة لرفض الأسباب المبددة من المؤسسة بالقول بأنه يصعب التسليم بها بالرغم من أن تلك الأسباب مرتبطة بتسعييرة وزارة الصحة والتكلفة للبضاعة المستوردة وفروق العمولات عند سداد قيمة البضاعة، وهي أسباب مؤثرة في وجود تلك الفروقات.
- (بند فرق أصول ثابتة لعام ٢٠٠٩ م): حيث تعترض المؤسسة لعدم قيام اللجنة بحسم الفرق البالغ (٨٠٠,٠٠٠) ريال، والناتج عن قيمة الأرض المسجلة في حسابات المؤسسة بمبلغ (١,٥٥٠,٠٠٠) ريال، وقيمتها المثبتة في صك الملكية بمبلغ (٧٥٠,٠٠٠) ريال، وذلك لأن تلك الأرض في واقعها ليست متعلقة بنشاط المؤسسة وتخص مالكتها وتم استبعادها خلال عام ٢٠١٠ م، من دفاتر المؤسسة لإظهار الأصول والخصوم الخاصة بها، علماً بأن الاستبعاد ليس له تأثير من وجهة نظر المكلف، بالنظر إلى أن استبعاد قيمة الأرض من الأصول الثابتة كان في مقابل استبعادها من الحساب الجاري للملك.



٣- (بند خسارة فروقات عملات أجنبية للعام ٢٠٠٩ م): حيث تعترض المؤسسة على تأييد اللجنة للهيئة في عدم قبول فرق الخسارة لأن العملات التي تم تقييمها في نهاية العام لم يتم بيعها في خسارة محتملة وليس فعلية، وهي في حكم المخصص الذي لا يعد مصروفًا جائز الحسم، في حين أن واقع تلك الخسارة ناشئ عن إعادة تقييم أرصدة العملات نهاية العام، وهذا الأمر يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لاحتساب تلك الخسائر، وفقاً لما نص عليه معيار العملات الأجنبية في الفقرة (١٠٦)، كما أن هذا البند قد كان محل فحص ميداني على حسابات المؤسسة للسنوات من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاعتراض، وحيث ورد للدائرة المذكورة الجوابية من الهيئة الواردية بتاريخ ١٤٤٢/٤/١١هـ، بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف المؤسسة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البند الذي يعرض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، حيث جاءت المذكورة الجوابية إلى تأكيد ما جاء من موقف للهيئة بخصوص وجهة نظرها حيال الاستئناف المقدم على محل الاستئناف، إذ تضمنت رد الهيئة بخصوص بند فروقات الاستيراد بالقول بأن المؤسسة قامت بإدراج قيمة المشتريات الخارجية بأكبر من قيمتها، مما نتج عنه تضخيم التكاليف، وما يدفع به المكلف من أن هذه الفروق ناتجة عن تحويل العملة؛ فإن مثل هذا الدفع من المكلف، يعد دفعاً غير مقنع، حيث تجاوزت الفروقات لعام ٢٠١١ م، نسبة ٣٥% وفقاً لبيان الهيئة العامة للجمارك، وفي مثل هذه الحالة فإن البيانات الواردية من الهيئة العامة للجمارك هي الأدق. وأما ما يخص بند أصول ثابتة، فإن الهيئة توضح أنه في عام ٢٠٠٩ م، تم قبول قيمة الأرض وفقاً للقيمة المثبتة في الصك وبالبالغة (٧٥٠,٠٠٠) ريال، وتم حسمها من الوعاء الركيوي للمكلف على هذا الأساس. وأما ما يخص بند فروقات ترجمة عاملات أجنبية لعام ٢٠٠٩ م، فإن وجهة نظر الهيئة حيال هذا البند تمثل في أن الخسارة التي يدعيها المكلف ليست فعلية، حيث إنها ناتجة عن تقييم أرصدة العملات الأجنبية في نهاية العام، وتؤكد الهيئة بأنه طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛ فإن هذه الخسارة ليست خسارة فعلية بمجرد تقييمها في نهاية العام لعدم حدوث عملية البيع، وهو ما يتحقق معه الخسارة الفعلية، وأن ما قامت به الهيئة وجرى العمل عليه، هو اعتبار تلك الفروقات غير محسوبة ضمن المصروفات جائزة الجسم من الوعاء الركيوي للمكلف.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد عليها بموجب المذكورة الجوابية من الهيئة على نحو ما سبق بيانه، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفع المؤسسة على البند السابق بيانها فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

أولاً: (بند فروقات الاستيراد للأعوام من ٢٠٠٩ م إلى ٢٠١١ م، إجمالي ٨,٧٠٨,٩٨٣ ريال): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم بخصوص هذا البند تبين لها أن اللجنة مصدرة القرار قد أخذت بما أثبتت فروقات الاستيراد من خلال البيانات الصادرة عن الجمارك، ولم تقم اللجنة بتحقيق الأسباب التي برر بها المستأنف وجود تلك الفروقات من خلال ما ذكره بارتباط ذلك الاستيراد بتسعيرة وزارة الصحة والتكلفة للبضاعة المستوردة وفروقات العملات عند سداد قيمة البضاعة، وحيث اكتفت اللجنة مصدرة القرار بعدم الأخذ بتلك الأسباب على أساس أنها لا تتفق مع المعقول لديها من قيام المستورد بالبيع بأسعار تقل عن قيمة الاستيراد بموجب ما يرتبط بتحديد قيمة البيع من تعليمات صادرة من قبل وزارة الصحة، وأن قيمة فرق العملات لا يمكن أن يصل إلى الحد الذي ادعى به المستأنف أمام تلك اللجنة،



وهو ما يتفق مع رأي الهيئة في جوابها على لائحة المستأنف، وحيث إن الشأن في البيانات الصادرة عن الجمارك اعتبارها قرائن يمكن مقابلتها بقرائن أخرى وشواهد لا تجعل من المحموم اللجوء إلى ما تظهره من استنتاجات، وحيث لم يتبين لدى هذه الدائرة سلوك الهيئة أو اللجنة مسلك التتحقق من صدق ما يدعوه المستأنف أو وجاهته في ضوء عدم قيامها بالسؤال من وزارة الصحة عما يدعوه المستأنف، خصوصاً وأن الجهة المرتبطة بتلك الاستيرادات وقتها هي مصلحة الجمارك، وقد كانت المصلحة والهيئة تتبعان لوزارة المالية وكان من الممكن للهيئة التتحقق من صحة ما ادعاه المستأنف في ضوء ما قدمه المستأنف من مذكرة إلحاقيه بتاريخ ١٤٣٩/٠٩/٠٨هـ، يؤكّد فيها تواصله مع مصلحة الجمارك بتأكد ما يدعوه، إلا أن مصلحة الجمارك رفضت تسليمه ما يدعم وجهة نظره وطلبت منه أن يكون ذلك عن طريق جهة رسمية، كما أن الهيئة واللجنة لم يتحققا من سعر الصرف المدعي بوجود بعض الفروقات استناداً إلى تغييره وكان من الممكن لهما مواجهة المستأنف بتلك الأسعار المثبتة لخلاف ما يدعوه أمام الهيئة واللجنة عند مناقشة اعترافه على ذلك البند.

حيث إن ما قدمه المستأنف من دفع يجعل القرينة القائمة على الاعتداد فقط بما تظهره بيانات الاستيراد لدى الجمارك لاحتساب الفروقات من وعائه الزكوي غير مؤكدة لسلامة تقدير تلك الفروقات على نحو ما قضى به القرار الابتدائي، بالنظر إلى ما توفر لدى قناعة هذه الدائرة من أسباب لإطراح الأخذ بتلك القرينة وعدم الاستناد إلى مجرد بيانات الجمارك والتغاضي عما قدمه المستأنف للهيئة من أسباب لم تناقشها حق النقاش لتفنيده عدم الأخذ بها، حيث كان الأمر كما ذكر، فإن ذلك يقتضي اعتبار أن الأصل هو ما قدمه المستأنف من خلال إقراره الزكوي لاحتساب مبالغ الاستيرادات الخارجية ضمن وعائه الزكوي للربط عليه، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في ذلك الشأن.

ثانياً: (بند فرق أصول ثابتة لعام ٢٠٠٩م، بمبلغ ٨٠٠,٠٠٠ ريال): وحيث إنه بعد النظر في استئناف المكلف بخصوص ذلك البند، تبين أن ما ذكره هو تكرار لما سبق له إثارته أمام اللجنة الابتدائية عند مناقشة الاعتراض على ذلك البند، وحيث لم يظهر لدى هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب على النتيجة التي انتهى بها ذلك القرار في ضوء ما تم تقديمها من دفع من المستأنف بخصوص ذلك البند، فإن الدائرة خلصت إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي في شأنه محمولاً على أسبابه.

ثالثاً: (بند خسارة فروقات عملات أجنبية): وحيث إنه بعد تأمل الدائرة بما جاء من دفع للمؤسسة بخصوص تحقق خسارة المؤسسة لما نتج عن تقييم أرصادها بالعملات الأجنبية بـنهاية عام ٢٠٠٩م، وحيث إن الهيئة تعترض على حسم تلك الخسائر على أساس أنها خسائر غير حقيقة وأن الهيئة تتمسك بصحة ربطها من خلال ما جاء ضمن وجهة نظرها المدونة في سرد وقائع القرار الابتدائي وما تضمنته المذكرة الجوابية المقدمة منها للرد على استئناف المكلف بخصوص ذلك البند، وحيث إن المقرر في شأن تقييم تلك الخسارة أنها خسارة حقيقة يترتب عليها إعادة تقييم الأرصدة أو الأصول المقدرة بقيمتها من خلال ما تقضي به المبادئ المحاسبية الخاصة بمعيار العملات الأجنبية، وحيث كان من المعروف عند تقويم الأموال المزكاة الأخذ بقيمتها بما يقابل واقع تقييمها حين توجب الزكاة عليها، وحيث كانت حسابات المكلف التي يتم مطالبيه بالزكاة على أساسها مقومة بالعملة المحلية، وحيث إن ذلك الأمر يتقرر معه النظر إلى اعتبار تلك الفروقات في تقييم العملات الأجنبية لدى المكلف محققاً لخسائر يتعين احتسابها عند تحديد الوعاء الزكوي للمكلف، فإن ذلك كله يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف باحتساب خسارة فروقات العملات الأجنبية للعام ٢٠٠٩م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من عدم احتساب تلك الخسائر على نحو ما قضى به منطوق القرار الابتدائي في ذلك الشأن.



## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ...، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد القرار رقم (١٩) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلف فيما يتعلق ببند فروق الاستيراد للأعوام من ٢٠٠٩ م إلى ٢٠١١ م، بإجمالي (٨,٧٠٨,٩٨٣) ريال والأخذ بما جاء في إقرار المكلف في تقدير مبلغ الاستيرادات، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.

رفض استئناف المكلف فيما يتعلق ببند فرق أصول ثابتة لعام ٢٠٠٩ م، بمبلغ (٨٠٠,٠٠٠) ريال، وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.

قبول استئناف المكلف فيما يتعلق ببند خسارة فروقات عاملات أجنبية وتغير احتساب خسارة فروقات العاملات الأجنبية لعام ٢٠٠٩ م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٠٧)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-٢٠٣١-١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠.٨

يمكن تبع أثر وجود استثمار المؤسسات الخيرية في الشركات التجارية وحسم حصتها من الوعاء الزكوي للمكلفين الذين تتأثر طريقة احتساب الزكاة عليهم بوجود مقدار مساهمة ومشاركة الجهة الخيرية فيها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

### الوقائع:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ... على الرابط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد المكلف في عدم إخضاع نسبة مشاركة مؤسسة (...) الخيرية غير المباشرة في رأس مال شركة ...

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

تستأنف الهيئة على ما انتهى إليه القرار الابتدائي، وذلك بالنظر إلى أن الآراء والفتاوي الشرعية ترتكز على أصل عام مفاده أن تلك الأموال التي لا تزكي هي الموصوفة بأنها أموال خيرية معدة للإنفاق على أوجه البر ولكونها غير مملوكة لأحد، إذ الواقع أن الهيئة لا تطالب المؤسسات الخيرية بالزكاة لكن تطالب الشركات التجارية المستثمر فيها بالزكاة، وأن الفتوى لم تأت في هذا الصدد على إعفاء نسبة ما تملكه المؤسسات الخيرية في الشركات التجارية إذ الشركة المكلفة قائمة باستقلال في ذمتها المخصصة للنشاط التجاري، فهي ليست مؤسسة خيرية مما يعني وجوب إخضاع جميع أموالها للزكاة، كما أن المفترض أن من يقدم طلب الإعفاء هي الشركة التي تم استثمار حصة المؤسسة الخيرية فيها بشكل مباشر، وهي شركة ... فهذه الشركة، شركة تجارية قدمت إقرارتها السابقة دون أي مطالبة بالإعفاء، ومطالبة الشركة المستأنفة، مطالبة لا تخصها والقول بغير ذلك سيترتب عليه سلسلة لا تنتهي من الإعفاءات مبنية على ذلك الأساس التي تدعي الشركة المكلفة بوجوده بحقها من الإعفاء لمشاركة جهة خيرية بشكل غير مباشر في رأس مالها، عند احتساب الوعاء الزكوي عليها.

وبعد الاطلاع على الائحة الخاصة بالاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.



## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه لا تثير على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة علمها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن المنازعة بخصوص البند محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب الساغنة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت اللجنة المصدرة له تحسيص مكمن التزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفع مثاره أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجهته الهيئة من أسباب للنعي على القرار بالقول بأن الشركات التجارية قائمة باستقلال بذمتها، فهي ليست مؤسسة خيرية وذلك أن استخلاص الهيئة للمال الذي يكون داخلاً ضمن حساب الجهة الخيرية في الشركات المستثمر فيها مباشرة أو المستثمر فيها بشكل غير مباشر لا يعد أمر صعباً أو مستحيلاً بعد التتحقق مما يقدمه المكلف في إقراراته بشأنها لإثبات تلك المساهمة أو الاستثمار من الجهة الخيرية، حيث يمكن تتبع أثر وجود استثمار المؤسسات الخيرية في الشركات التجارية وحجم حصتها من الوعاء الزكوي للمكلفين اللذين تتأثر طريقة احتساب الزكاة عليهم بوجود مقدار مساهمة ومشاركة الجهة الخيرية فيها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، كما لا ينال من نتيجة القرار الادعاء بأن شركة ... وهي الشركة المستثمر فيها مباشرة من الجهة الخيرية لم تطالب بالإعفاء والاستثناء من ذلك أن تكون مطالبة الشركة المكلفة مطالبة لا تخصهم على حد ما تدعيه الهيئة، إذ إن من حق الشركة المكلفة أن تطالب بما تراه متوفقاً مع ما يقتضيه واجب الحفاظ على أموال الشركة بعدم دفع ما يفوق المقدار المتوجب عليها أداءه إلى الهيئة، ما دام أن سبب تلك المطالبة قائم على باعث مشروع، ولا يضر في ذلك الاستثناء عدم مطالبة الشركة المستثمر فيها مباشرة بما قد يكون لها من حق أمام الهيئة في حسم مبلغ المساهمة والمشاركة من الجهة الخيرية في رأس مال الشركة، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة لعدم قيامه على سبب صحيح، مما يتعين معه تأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

## القرار

وبناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (١٢) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكويه الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٢٢)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٨٧٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠٩

عدم ملكية الأرض ليس مبرراً للعدم احتساب النفقات الالزمة لهيئتها واعتبارها من قبيل النفقات التي يتعين حسمها من وعاء المكلف.

### الوقائع:

أولاً: قبول اعتراف المكلف شكلاً، وفقاً لحيثيات القرار.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد اعتراف المكلف على عدم حسم المشروعات تحت التنفيذ لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٧م، من وعائه الزكوي؛ وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

تستأنف الهيئة على ما قضى به قرار اللجنة الابتدائية، وذلك بقولها أنه بالإضافة إلى ما تم بيانه من وجهة نظر للهيئة أثناء نظر اعتراف المكلف أمام اللجنة الابتدائية، فإن تلك المشروعات تمثل في حقيقتها مشروعات قصيرة الأجل، إذ هي مقامة على أراضٍ مستأجرة وتقوم الشركة بتنفيذ مشروعاتها عليها، فتدفع إيجارات سنوية للمالك، أي أنها ليست مملوكة للشركة؛ وبالتالي لا تمثل تلك المشروعات عروض قنية تأخذ شكل الأصول الثابتة. وهذا الواقع تؤكده بنود العقود المبرمة بين الشركة المكلفة والمالك، حيث جاء الاتفاق فيها على أن ما يتم القيام به من أعمال معمارية وكهربائية وصحية وأي تعديلات على العقار تكون على نفقة الشركة ولا يحق لها الرجوع على المالك بمطالبة مالية أو تعويض عن تلك الأعمال التي تم تنفيذها واستعد ملكاً للمالك بعد انتهاء مدة العقد أو فسخه. كما جاء الاتفاق كذلك على قيام الشركة بتسلیم موقع الإيجار للمالك حالياً من الأضرار وجميع ما وضع فيه من أصول ثابتة. ولذلك تؤكد الهيئة أن تلك المشاريع والأعمال تحت التنفيذ لا تخص عروض قنية فلا تكون أصولاً ثابتة خاصة بالشركة، وبالتالي لا يوجد مبرر لحسمها من الوعاء، وأن ما يؤيد هذا التوجه ما جاء عليه أحكام اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري في عام ١٤٣٨هـ، والتي جاء بها تحديد ما يكون من الأصول الثابتة التي تحسّم من الوعاء، إذ حددت نصوص تلك اللائحة ما يشمله الحسم بأنها ما يكون من إنشاءات المكلف الرأس مالية تحت التنفيذ التي يتم إنشاؤها لاستخدامها في النشاط وليس لغرض البيع. وختمت الهيئة استئنافها بطلب إضافة تلك الإنشاءات تحت التنفيذ إلى



الوعاء الزكوي للشركة المكلفة ونقض ما جاء به القرار الابتدائي في شأنها من عدم احتسابها ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة.

وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه لا تثبت على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها مقدماً ما قدرت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن المنازعية بخصوص البند محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي يُبني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت اللجنة المصدرة له تحميس مكمن النزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفع مثابة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما تذكره الهيئة في استئنافها بأن الأرض ليست مملوكة للشركة المكلفة وبالتالي لا يسوغ حسمها من وعائها الزكوي، إذ إنه بعد تأمل الدائرة للنزاع بين الهيئة والشركة يظهر منه أن لا خلاف بين الطرفين في اعتبار الأعمال والإنشاءات التي قام بها المكلف هي من جنس الأعمال اللازمة لتهيئة الأصل لعمليه استغلاله في الاستثمار ابتعاد در العائد منه ولذلك يكون من السليم اعتبارها غير خارجة من احتسابها ضمن الأصول أو الأدوات المستغلة في تحقيق الأرباح والريع، وعليه فإن عدم الملكية الأرض ليس مبرراً لعدم احتساب النفقات اللازمة لتهيئتها واعتبارها من قبل النفقات التي يتعين حسمها من وعاء المكلف، وذلك لأن العبرة في مسائل الزكاة هو تكيف النظر لتلك الأعمال والإنشاءات في مدى حسابها من لوازم الإنتاج، فإذا كانت الملكية هو مجرد قرينة على أن ذلك الأصل مما يجوز حسمه من الوعاء، فلا تعارض مع ذلك عند احتساب تلك الأعمال لتهيئة استغلال الأصل غير المملوك من المكلف لاعتبارها من قبل النفقات المحسومة من الوعاء الزكوي والنظر إليها بحسبانها من وسائل وأدوات إنتاج الثمرة والريع. وعليه خلصت الدائرة إلى التقرير بأن استئناف الهيئة غير قائم على سند شرعي يعتبر أو نص نظامي يدعم وجهة نظرها حيال ما انتهى إليه القرار محل الاستئناف، مما يتقرر معه لدى هذه الدائرة رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأن الاستئناف على البند محل النظر.

## القرار

وببناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٢١) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة في الرياض.



ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٥٩)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-٢٠٦٩)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٠

مقتضى المعالجة الزكوية السليمة تتطلب إجراء المقاصلة بين الرصيد المدين والدائن إذا كانت لعميل واحد لديه حسابان مدين ودائن.

الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤٢/٠١/١٤ الموافق ٢٠٢٠/٠٩/٠٢، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٠) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٠هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢٠هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٠/٠٤/٢٦، الموافق ٢٠١٩/٠١/٠٢، من /شركة مجموعة ....، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٢٧) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض رقم (١٥٣٢/٢٤/١٤٣٧) المقدمة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكافأة/شركة ...، علىربط الزكوي المعدل للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م.

ثانياً: وفي الموضوع:

عدم موافقة المكلف على مطالبه بحسب الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م، وقبول معالجة الهيئة لحساب الدفعات المقدمة لعام ٢٠١١م، وإعادة احتساب رصيد حساب الدفعات المقدمة لعام ٢٠١٢م وفق ما توصلت إليه اللجنة، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم إلى الدائرة بلاحة استئناف ضمنها طلبه بنقض القرار على النحو الذي جاءت به لائحة الاستئناف المقدمة منه.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٤٤١/٠٧/٠٢ الموافق ٢٠٢٠/٠٢/٢٦، عقدت الدائرة جلستها لنظر الدعوى، وبالنداء على الخصوم حضر: ...، هوية وطنية رقم (...), بصفته وكيل الشركة المستأنفة كما حضر ممثلو الهيئة: ...، طرفه النشوان، بموجب تفويض الهيئة رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، بسؤال ممثل الشركة المكلفة عن تاريخ استلامه للقرار



محل الطعن فأجاب، بأنهم لم يتلقوا من اللجنة مصدراً للقرار ما يفيد بصدوره وتبليغهم به وأنهم تحصلوا على نسخة من ذلك القرار بعد مخاطبتهم للهيئة حيث تم تزويدهم بقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، وأن هذا الإجراء من قبيلهم للاستفهام عن القرار محل الطعن حصل بعد ورود خطاب اعتماد الإقرار المعدل بموجب قرار لجنة الابتدائية والذي تلقوه من فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بمكة بتاريخ ٢٠١٨/١١/٧م، والذي تضمن أن لهم حق الاعتراض على ذلك خلال مدة (٦٠) يوماً من تاريخ استلام خطاب التعديل. وحيث إنه بالاطلاع من قبل الدائرة على فحوى ذلك الخطاب وما تضمنه من أن مدة الطعن على القرار من تاريخ استلام ذلك الخطاب وحيث كان اعتراض المكلف على قرار لجنة الاعتراض الركيوبية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم ٢٧ لعام ١٤٣٩هـ، قد وقع بتاريخ ٢٠١٩/١/٢م، قد تقرر لدى الدائرة إجراء الاستئناف من المكلف في المدة المقررة لذلك نظاماً.

#### الأسباب:

وبسؤال ممثل الشركة المكلفة عن أسباب الاعتراض على القرار محل الطعن خلاف ما ذكره في مذكوريه الاستئنافية المقدمة منه بتاريخ ٢٠١٩/١/٢م، فأجاب بأنه لا يوجد ما يضيفه سوى رغبته في توضيح أن اللجنة لم تبدِ رأيها في اعتراض الشركة المكلفة على الكيفية التي تم على أساسها شرعاً عدم حسم كامل قيمة الأصول الثابتة من الوعاء الزكي بمقدار (٧٩,٦٧٩,٨٥٥) ريال، حيث لم تقم الهيئة بحسبان كاملاً تلك القيمة واكتفت بحسبان مقداراً (٤٦,٨٢٩,٧١٣) ريال، مع أن قيمة تلك الأصول الثابتة موضحة في قائمة المركز المالي للشركة في نهاية عام ٢٠١١م، كما أنهما سيوافقون الدائرة بما يثبت اعتراضهم على طريقة احتساب الهيئة لقيمة تلك الأصول الثابتة وإدخالها من ضمن تلك المبالغ في الوعاء الزكي. وأنه فيما يخص عام ٢٠١٢م، فإنهما يوضحون أيضاً أن اللجنة لم تتعترف بأن هناك علاقة بين حساب يظهر ضمن الدعم المدينة بمسى (إيرادات لم يصدر لها فواتير) في حين تم تقديم ما يفيد للدائرة بأن هذا الحساب يخص أعمال تمت لنفس الدائنين بالدفعتات المقدمة وأن هذه القيمة سجلت كإيرادات وتم تقديم إضافة لكشف الحساب المستخرجة من الحاسب الآلي نسخة من سندات الإثبات المحاسبي التي توضح أن هذه المبالغ سجلت كإيرادات ولم تسجل مباشرة في حساب الدعم لحين إصدار مستخلصات رسمية لها، وبناء عليه طلبنا خصم رصيد الدعم المدينة (إيرادات لم يصدر بها فواتير) من رصيد الدفعات المقبوضة مقدماً. وعليه فإن المعالجة السليمة من وجهة نظر الشركة المكلفة تتمثل في خصم الأرصدة المدينة والبالغة في مجموعها (٣٠,٦٤٦,٧٩٦) ريال، من الدفعات المقبوضة مقدماً والبالغة في مجموعها (٥٠,٠٦٨,٦٩٧) ريال، وفي حالة عدم خصم هذا المبلغ فإن الأمر يستوجب من وجهة نظر الشركة المكلفة، خصم الرصيد المدين من الإيرادات لهذا العام. كما قامت الهيئة بخصوص ربط عام ٢٠١٢م، بعدم اتباع القاعدة الشرعية بإضافة جاري الشركاء على أساس الرصيد في أول أو آخر المدة أيهما أقل، وبناء عليه أضافت جاري الشركاء بمبلغ (٦٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، في حين أن رصيد أول المدة كما هو وارد في القوائم المالية لعام ٢٠١٢م، أن رصيد أول المدة هو (٣٢,١٤٩,٨٥٨) ريال، وهو ما كان له أثر في زيادة غير شرعية في احتساب الزكاة. وأن جميع ما ذكر من أوجه الاعتراض قد تم تضمينها في مذكرة الاعتراض على ربط الهيئة المعدل.

وبسؤال ممثلي الهيئة بخصوص ما أدلّ به ممثل الشركة من أقوال وما قدمه من أسباب للطعن على القرار ضمن مذكوريه فأجابوا، أنهم يؤكدون أن اعتراض المكلف لم يتم التطرق فيه إلى بند الأصول الثابتة وكما أن بند جاري الشركاء لم يكن محلاً للاعتراض للمكلف من خلال ما يظهره القرار الابتدائي في سرد وقائعه، وبالنسبة لبند الدفعات المقدمة فقد تمت معالجتها من قبل الهيئة بأخذ رصيد أول المدة مخصوص منه الجانب المدين وإضافة ما تم حولان الحول عليه.



وبسؤال ممثل الشركة حول ما إذا كان لديه أي إضافة أو مطلب بشأن الاستئناف المقدم فأجاب، أنه لا يوجد أي إضافة وأنهم يكتفون بما قدموه أمام الدائرة، وأنهم سيوافقون الدائرة بمذكرة الاعتراض على الربط المعدل التي تؤيد وجهة نظرهم في إغفال القرار محل الطعن لمناقشته ما أثاروه من أسباب للاعتراض على ربط الهيئة المعدل خلال أسبوع من تاريخ هذه الجلسة.

وبسؤال ممثل الهيئة عما إذا كان لديهم ما يرغبون إضافته بخصوص الاستئناف المقدم فأجابوا، لا يوجد لدينا ما نضيفه، وأنهم يطلبون تأييد ما قضى به القرار الابتدائي.

وعلى ذلك أقفل المحضر وقررت الدائرة استكمال نظر الدعوى والبت فيها في ضوء ما يرد.

وحيث قدم المكلف بعد إمهاله من الدائرة خطاباً موجهاً لها بتاريخ ١٤٤١/٠٧/٠٨هـ، يتضمن عدم وجود المستند الذي يفيد باعتراضه على البند الآخر التي يدعي إغفال القرار الابتدائي بمناقشتها، وعليه قررت الدائرة أن يقتصر موضوع النزاع على البند الذي تناوله المستأنف في اعتراضه على القرار الابتدائي بموجب ما أثبته ذلك القرار من نقاش فيه، وهو البند الخاص بالذمم المدينة ومدى حسمها من رصيد الدفعات المقدمة عن العامين ٢٠١١م و ٢٠١٢م، وبالتالي فإن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المستأنف بحسم الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة.

وحيث كان ملخص استئناف المكلف قائماً على أساس أن معالجة الهيئة بخصوص المعترض عليه، وما جاء به تأييد القرار الابتدائي لها، لم يكن متفقاً مع ما تقتضيه القواعد الشرعية والمحاسبية التي تقضي بتوحيد الأرصدة للذمة المالية الواحدة التي يكون قد ظهر لها رصيдан؛ مدين ودائن عن نفس الفترة المالية، كما أن جزءاً من الدفعات المقدمة لم يحل عليه الحول ولا يجب أن يضاف لوعاء الزكاة. في حين ترى الهيئة أنها أضافت رصيد الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي لعام ٢٠١١م بمبلغ (٥٩,٢٤٩,٨٧٩) ريال، ولعام ٢٠١٢م بمبلغ (٥٠,٢٤٩,٨٧٩) ريال، حيث توفرت فيها شروط وجوب الزكاة تبعاً لذلك، واستندت إلى عدد من الفتاوى والقرارات الاستئنافية التي تؤيد بأن ظهور هذا البند ضمن مجموعة الخصوم في القوائم المالية بنهایة العام يعد رصيداً دائرياً في ذمة المكلف (المستأنف) ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي باعتباره مالاً مستفاداً من الغير ويستخدم في نشاط الشركة الجاري.

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

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما كانت عليه حيثيات القرار محل الطعن، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد عليها والأقوال التي تم الإدلاء بها أمام الدائرة،

فإنه بعد الفحص والنظر في موضوع الخلاف الذي ينزع فيه المكلف بشأن البند المتمثل في إضافة بند حسم الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م؛ وحيث تبين للدائرة عدم تعرض اللجنة مصدرة القرار لجوهر تلك العمليات التي ارتبطت بذلك البند محل النظر، وحيث إن الدفعات المقدمة تشمل رصيد (مؤسسة ...)



ورصيد (الميئه ... )، وحيث إن مقتضى المعالجة الزكوية السليمة تتطلب إجراء المقاصلة بين الرصيد المدين والدائن إذا كانت لعميل واحد لديه حسابان مدين ودائن، وحيث لم يتم وفق معالجة الهيئة لتلك الأرصدة ربطها مع الأرصدة المدينة للعملاء نفسها، والتاتحة عن الأعمال المنفذة لهم، وحيث إن الوصول إلى مقدار المبلغ الذي يتم إضافته إلى الوعاء في مثل تلك الأحوال يتطلب النظر إلى ما تحدثه عملية المقاصلة بين الحسابات الدائنة والمدينة التي تخصل العملاء نفسها في علاقتهم مع المكلف، وحيث أظهرت كشوفات الحساب التفصيلية الخاصة بعملاء الشركة المكلفة أن الرصيد المدين لمؤسسة ... يبلغ (٨,٩٣٧) ريال، والميئه ... بمبلغ مقداره (١٩,٤٧٣) ريال، وعليه خلصت الدائرة إلى تأييد وجهة نظر المكلف في توحيد حسابات الذمم المالية للعملاء، واحتساب الرصيد لكل منها لما ثبت حولان الجول عليه، وذلك بتأييد مطالبة المكلف بجسم تلك الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١ م بمبلغ (٥٩,٢٤٩,٨٧٩) ريال، ولعام ٢٠١٢ م بمبلغ (٥٠,٢٤٩,٨٧٩) ريال.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد القرار رقم (٢٧)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف بخصوص البند المتعلق بجسم الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١ م و ٢٠١٢ م، عند إجراء الربط على المكلف في العامين محل النزاع، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأن ذلك، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - صرف النظر عن البنود الأخرى المستأنف عليها لعدم ثبوت اعتراض المكلف عليها أمام لجنة الاعتراض الابتدائية مصداة القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٥٦)

ال الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠٢٠-١٢٨٤٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١١

اختلاف السجل التجاري يعد من الأخطاء المادية، ولا يمكن اعتباره سبباً لإهدار القوائم المالية.

### الوقائع:

حيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (.....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:  
أن المكلف يستأنف قرار اللجنة الابتدائية فيما يتعلق باحتساب الزكاة على أساس التقديري وإلغاء الربط الزكوي  
المعدلة للعامين ٢٠١٣م و ٢٠١٤م، وذلك لوجود خلل في الشكل حيث إن السجل التجاري المدون بالميزانية المقدمة من  
المحاسب القانوني وفي قرار اللجنة غير تابع له.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراقبة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، مذكرة جوابية بتاريخ  
١٤٤٢/٠٧/٢٠٢١هـ، الموافق ٢٠٢١/٠٦/٢٠٢٤هـ، تجيب فيها عن استئناف المكلف بخصوص البند محل الاستئناف، حيث  
توضح الهيئة بأنها قامت بإعادة الربط الزكوي بناء على ظهور حسابات نظامية في برنامج الإيداع الإلكتروني للقوائم  
المالية (قوائم)، وأصبح الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣م هو صافي أرباح العام وظهر فروقات زكوية بلغت (٣٨٠,٥٥) ريال،  
وذلك تطبيقاً للفقرة (ط) من البند (٢) من المادة (٤)، من لائحة جبایة الزکاة، والفقرة (٨) من المادة (١٣) من ذات  
اللائحة، والفقرة (٨) من المادة (٢١) من ذات اللائحة. كما أضافت الهيئة إلى أن ما أشار إليه المكلف ببطل استئنافه  
من جانبي، الجانب الأول: إقراره بصحة القوائم المالية وأنها مقدمة للبنوك، والجانب الثاني: أن المكلف قد إقراراته  
وفق الطريقة التقديريّة على الرغم من وجود قوائم مالية لديه ومعدة من محاسب قانوني معتمد، وقيام المكلف بإخفاء  
هذه القوائم المالية المدققة عن الهيئة، بل إن المكلف قدم هذه القوائم إلى للجهات الرسمية مما يثبت أن المستأنف  
يعمل من خلالها، كما أن إجراء الهيئة فيه تحقيق لإصابة الزكاة المستحقة وفق وجهها الشرعي الصحيح. وعليه تطلب  
الهيئة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه.

وفي يوم الخميس ٢٤/٠٩/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٢٠٢٤، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام،  
فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة إلى ما ورد من طرف الاستئناف.

وفي يوم الأحد ١٧/١١/١٤٤٢هـ الموافق ٢٧/٠٦/٢٠٢١، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها،  
وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل  
وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.



## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إنه من الثابت نظاماً أن للهيئة الحق بإعادة فتح الربط النهائي دون التقييد بمدة محددة إذا ظهرت بيانات ومعلومات لم تكن معلومة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وحيث دفع المكلف بأن السجل التجاري رقم (...) غير تابع له، وأن السجل التجاري الصحيح حسب ما هو وارد في شهادة تسجيل المؤسسة الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار المرفقة هو (...), وبمراجعة المستندات اتضح صحة ما يدعيه المكلف بوجود اختلاف برقم السجل التجاري وأن الرقم الصحيح هو (...), إلا أن اختلاف السجل التجاري يعد من الأخطاء المادية، ولا يمكن اعتباره سبباً لإهدار القوائم المالية، حيث إن محل الخلاف يكمن فيما ورد في لائحة اعتراف المستأنف المقدمة أمام لجنة الفصل والذي نص فيها على أن: "الإيرادات والأرباح الواردة في القوائم المالية بياناتها غير صحيحة ومبالغ فيها حيث قام بتقديم المعلومات الخاصة بالميزانية لمراجع الحسابات موظفون بالمؤسسة دون الرجوع للمالك وكان الهدف الحصول على تسهيلات وقاموا بطلب اعتماد الميزانية من محاسب قانوني بناءً على طلب البنك ولا توجد لدينا أي حسابات منظمة لتلك الفترات ولا توجد مستندات"، وهذا يعد إقراراً صريحاً من المستأنف بأن القوائم المالية تتعلق بنشاطه، كما تبين للدائرة قيام المكلف بإيداع القوائم المالية التي قامت الهيئة بالاستناد عليها في برنامج الإيداع الإلكتروني للقوائم المالية (قوائم)، وحيث وجدت قوائم مالية مدققة -لم تكن متوفرة عند إصدار الربط التقديري- احتوت على بيانات من شأنها التأثير على الربط الزكوي مما يؤيد صحة إجراء الهيئة في إعادة فتح الربط، ولا ينال من ذلك ادعاء المكلف بأن تلك المعلومات الجديدة غير صحيحة ومبالغ فيها حيث إنها وردت في قوائمه المالية المدققة من محاسب قانوني يظهر كافة العناصر الجوهرية عن المركز المالي.....، وعليه خلصت الدائرة بالأغلبية إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص هذا البند.

## القرار

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالأغلبية ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/..., السجل التجاري رقم (...), ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض رقم (IRF-٢٠٢٠-٦).

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٦٠)

الصادر في الاستئناف رقم (ZI-١٤٨٨-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٢

الزكاة تجب في الأموال الزكوية والتي يتم التوصل إليها من خلال عناصر وعاء الزكاة والتي تمثل عناصر حقوق الملكية أحد أركانها سواء بإضافة العناصر الموجبة أو طرح العناصر السالبة.

### الوقائع:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراف المكلف/... من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراف المكلف على بند فرق استهلاك المضاف للربح المعدل.
- ٢- رفض اعتراف المكلف على بند مصروف التأمين على الحياة.
- ٣- رفض اعتراف المكلف على بند تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة.
- ٤- رفض اعتراف المكلف على بند مصروفات الطرح الأولى من الربح المعدل.
- ٥- رفض اعتراف المكلف على بند الوديعة النظامية.
- ٦- انتهاء الخلاف في بند الاستثمار في شركة نجم.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (...), تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق بالاستئناف على بند (قيمة فروق الاستهلاك المضاف للربح المعدل)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعترافه على هذا البند، ويدرك المكلف أن فروق استهلاك الأصول الثابتة المضاف للربح المعدل حسب قرار الربط بلغت (٣,٧١٣,٩٣٤) ريال، في حين أنها بلغت وفقاً للإقرار المقدم مبلغ وقدره (٣,٢٧١,٦٥٨) ريال، بفرق غير محسوم قدره (٤٤٢,٢٧٤) ريال، ويعود هذا الفرق لاختلاف قيمة الاستهلاك المعتمد المحسوب حسب كشف رقم (٤) حيث بلغ (١,٣٠١,٨٤٩) ريال حسب تعديل الهيئة باحتسابه عن سنة ميلادية، في حين أنه كان وفقاً للإقرار المقدم بقيمة (١,٧٤٤,١٢٢) ريال محسوباً بواقع سنة وأربع شهور (سنة طويلة)، ويعرض المكلف على هذا التعديل الذي أجرته الهيئة لمخالفته أحكام المادة (١٧) من النظام الضريبي والفقريتين (١) و (٤) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لذات النظام، ويؤكد المكلف أن جميع هذه النصوص تشير إلى اعتبار السنة الضريبية كأساس لقبول المصروف واجب الحسم ومنها أقساط استهلاك الأصول الثابتة، ويرى المكلف أنه وفقاً لنص المادة الثامنة عشرة من اللائحة التنفيذية فإن السنة الضريبية تعادل السنة المالية إذا استخدمتها الشركة كسنة مالية معتمدة، وعليه فإن



أحكام المواد المذكورة تنص على اعتبار السنة الضريبية الميلادية كما هي في حالة المكلف أساس احتساب قسط الإهالك السنوي، وبالتالي فإن قسط الاستهلاك عن السنة الطويلة يجب أن يتم احتسابه على أساس كامل الفترة (١٦) شهر، وليس سنة مالية مدتها (١٢) شهر فقط، ويختتم المكلف اعترافه بطلبه اعتماد فروق الاستهلاك كما جاءت بالإقرار والتعديل وفقاً لذلك.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعترافه على هذا البند، ويؤكد المكلف على حقه في حسم مصروف التأمين على الحياة التي لم يعتمد حسمها بقيمة (٣٢,٨٦٧) ريال، ويرى المكلف أن هذه المصارييف تمثل أقساط تأمين على حياة موظفي الشركة عن العام ٢٠١٤م، وذلك وفقاً للائحة الداخلية للشركة المعتمدة من هيئة الرقابة على التأمين، وتنطبق عليها شروط حسم المصارييف الواردة في المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأنه لا يوجد للهيئة أي مبرر نظامي بعدم حسمها، كما يؤكد المكلف أنه تنطبق على هذه المصارييف الشروط الشرعية التي توجب حسمها من الربح المعدل لأغراض الزكاة، كونها تخص نشاط الشركة ومسددة عن العام محل الاعتراف ولا تتضمن مصروفات غير جائزة الجسم من الناحية الشرعية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم اعتماد حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائدة من الربح المعدل)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعترافه على هذا البند، ويؤكد المكلف على حقه في حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائدة بقيمة (٥٦,٠٠٩) ريال، ذلك أن هذه المصارييف تمثل حصة المكلف من أقساط التأمين الاجتماعي على رواتب موظفيه عن العام ٢٠١٤م، وهي تعد فروقاً تم احتسابها بمعرفة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية كفروق تسوية تمت المطالبة بها وقام المكلف بسدادها، ويزعم قيامه بإرفاق مستندات السداد وإرفاق شهادة التأمينات التي ثبتت ذلك، وعليه يرى المكلف وجوب حسم هذه المصارييف لأنه تنطبق عليها شروط حسم المصارييف الواردة في المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأنه لا يوجد للهيئة أي مبرر نظامي بعدم حسمها، كما يؤكد المكلف على أنه تنطبق على هذه المصارييف الشروط الشرعية التي توجب حسمها من الربح المعدل لأغراض الزكاة، كونها تخص نشاط الشركة ومسددة عن العام محل الاعتراف ولا تتضمن مصروفات غير جائزة الجسم من الناحية الشرعية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولى من الربح المعدل)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعترافه على هذا البند، ويؤكد المكلف على حقه في حسم مصروفات الطرح الأولى بقيمة (٩,٣٩٦,٩٤٠) ريال، ذلك أنها تمثل مصروفات تكبدها المكلف لطرح الأسهم المكتتب فيها وفقاً لكل من نظام الشركات ونظام مراقبة شركات التأمين التعاوني، وقد تم التصريح عن هذا المصروف ضمن قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، ويرى المكلف أنه ولئن قام بعدم إدراج هذه المصروف ضمن مصروفاته إلا أنه يرى وجوب حسمه من الناحية الزكوية لانطباق كافة الشروط عليه، وأنه لا يوجد للهيئة أي مبرر نظامي بعدم حسمها، كما يؤكد المكلف أنه تنطبق على هذه المصارييف الشروط الشرعية التي توجب حسمها من الربح المعدل لأغراض الزكاة، كونها تخص نشاط الشركة ومسددة عن العام محل الاعتراف ولا تتضمن مصروفات غير جائزة الجسم من الناحية الشرعية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعترافه على هذا البند، ويؤكد المكلف على حقه في اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي، والتي لم تعتمد الهيئة حسمها بقيمة (٨,٤٠٣,٥٠٠) ريال، وهي تمثل النصيب الخاضع للزكاة بنسبة (٢٤٨,٠٢) % من الوديعة النظامية المحسومة من الوعاء الزكوي حسب إقرار المكلف، ويرى انتفاء الشروط الشرعية التي توجب الزكاة على الوديعة النظامية، حيث إنه يشترط لوجوب الزكاة أن يكون المال مملوكاً للمكلف ملكية تامة تعطيه حق التصرف والحيازة والانتفاع بمال الواجب عليه زكاة، وهذه الشروط متخلفة في حق الوديعة محل هذا



البند، ويؤكد المكلف على أنه لا تتمتع شركات التأمين بموجب اللائحة التنفيذية لنظام شركات التأمين، بحق التصرف بمبلغ الوديعة النظامية بالإضافة إلى أن عوائد هذه الوديعة لا تعود للمكلف بل تعود لمؤسسة النقد العربي، ويعضد المكلف ذلك بما ورد في الفتوى الشرعية رقم (١٢٧٥٦) الصادرة بشأن الأموال التي لا يمكن التصرف فيها، ويؤكد على أن نص المادة (١٤) من نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني نصت على أنه يجب على شركات التأمين أن تودع في أحد البنوك وديعة نظامية لأمر مؤسسة النقد، كما تنص اللائحة التنفيذية لذات النظام في مادته الثامنة والخمسون على أن عوائد الوديعة تعود لمؤسسة النقد، ويختتم المكلف اعتراضه على أنه من جهة احتساب الوعاء الزكوي، فإن الوديعة النظامية أموال نقدية اقتطعت جبراً من رأس المال ولا يستفاد منها بأي وسيلة ولا ينفع بعائدها أبداً، وبذلك هي أوجب في الجسم من الوعاء الزكوي من الأصول الثابتة.

كما طلبت الدائرة من الهيئة العامة للزكاة والدخل بتاريخ ٢٣/١١/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/١٣، تقديم جوابها على استئناف المكلف والمقدم على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة لها من الدائرة، فورد من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ٢٨/١١/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/١٨، تضمنت الإجابة عمما تضمنته مذكرة المكلف بخصوص البند محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها بتاكيدتها على وجاهة نظرها الواردة في المذكرات المقدمة أمام اللجنة الابتدائية والأحكام المؤيدة لها، وأن ما أثارته المدعية في استئنافها لم يخرج عمما سبق أن أبدته أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وبناء عليه تطلب الهيئة التتحقق من صحة استئناف المكلف من الناحية الشكلية، ورفضه من الناحية الموضوعية.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٩/٣/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/٤، تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، فقدم المكلف بتاريخ ٢٠٢٠/١١/١٧ هـ الموافق ٢٥/٠٢/١٤٤٢، عددًا من المستندات أرفقت بملف القضية.

وفي جلستها المنعقدة في يوم الخميس ١٣/٠٧/١٤٤٢ هـ الموافق ٢١/٠٢/٢٠٢٠، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة عشرة أيام، ولم يرد للدائرة إضافةً لما سبق تقديمه من طرف في الاستئناف.

وفي جلستها المنعقدة في تاريخ ٥/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ١٨/٠٣/٢٠٢١، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، ويحيط إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل)، تبين للدائرة أن الاستئناف يمكن في طلب (المكلف) اعتماد فروق الاستهلاك كما جاءت في الإقرار، ويعترض على إجراء الهيئة باحتسابها عن سنة ميلادية فقط (١٢ شهر) وليس على كامل الفترة (١٦ شهرًا) (سنة مالية طويلة). بينما ترى الهيئة أنه قد تم احتساب الاستهلاك لكامل الفترة من ٢٩/٠٨/٢٠١٣م حتى ٣٠/١٢/٢٠١٤م وعدم صحة ما أثاره المكلف، وقد نتجت الفروقات لوجود خطأ ارتكبه المكلف في إعداده للكشف رقم (٤) و (٤/١) بوضعه قيمة عناصر المجموعة الثالثة في صف المجموعة الثانية كما قام باحتساب إهلاكها بقيمة أقل وكذلك الحال للمجموعة الخامسة. وبرجوع الدائرة للقوائم المالية المدققة المعتمدة من المحاسب القانوني، اتضح أنها تبدأ من الفترة ٢٩/٠٨/٢٠١٣م إلى ٣١ ديسمبر



٢٠١٤ م حيث إنها تمثل سنة مالية طويلة لمدة ستة عشر شهراً وتم احتساب الاستهلاك من قبل الهيئة بناءً على المبالغ المصرح عنها من قبل المكلف في الإيضاح رقم (١٠) من القوائم المالية، وحيث استندت الهيئة في تعديلها إلى قيام المكلف بإضافة قيم المجموعة الثالثة في صف المجموعة الثانية وكذلك الحال بالنسبة للمجموعة الخامسة، وحيث أطلع المكلف على القرار الابتدائي، ولم يطعن بطريقة احتساب الإهالك من قبل الهيئة وتأييد القرار الابتدائي لها، مما يعد معه دفع المكلف غير قائم على سند نظراً لقيام الهيئة باحتساب الاستهلاك لكامل الفترة التي يعترض عليها المكلف. وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق ذلك البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل)، تبين للدائرة أن الاستئناف يكمن في طلب (المكلف) حسم مصروف التأمين على الحياة بقيمة (٣٢,٨٦٧) ريال والذي لم يعتمد حسمه من الربح المعدل لعام ٢٠١٤ م، باعتباره مصروفاً جائز الجسم وفقاً للمادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة أن مصروفات التأمين على الحياة لا تعد من المصروفات الضرورية واللزامية لتحقيق الدخل، مما يستلزم معه عدم حسمها من الوعاء. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إنه من المقرر نظاماً جواز حسم جميع المصروفات العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة شريطة كونها مؤيدة بمستندات ثبوتية وأن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وحيث إن تحديد المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة - فيما لم ينص على عدم حسمه أو بتحديد ضوابط خاصة به- يتطلب النظر في العرف الجاري في اعتبار تلك المصروفات مرتبطة بتحقيق الدخل من عدمه، وحيث جرى العرف على تنافس الشركات في تقديم مزايا التأمين بأنواعه، وتکبد هذا النوع من المصروفات لاستقطاب الكفاءات البشرية سعياً لزيادة إيراداتها، فتخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف واعتبارها من المصروفات الجائزة للجسم من الوعاء الضريبي. وأما بخصوص الجانب الزكوي المتعلق بهذا البند، وحيث ثبتت إنفاق المكلف للمال محل الخلاف، ولما كان الأصل عدم وجوب الزكاة على مال خرج من ذمة المكلف، مما يترتب على ذلك بأحقية المكلف في حسم مصروف التأمين على الحياة للأعوام محل النزاع. ولا ينال من ذلك اعتبار الهيئة لهذا المصروف بأنه غير ضروري، حيث لم يؤسس ما ذهبت إليه الهيئة على سند شرعي أو نظامي يمكن الاستناد إليه فيما يرتبط بالجانب الزكوي من هذا البند، كما لا ينال من ذلك ما استند إليه القرار الابتدائي فيما ورد في المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام جبائية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨ هـ، حيث صدرت بتاريخ لاحق للأعوام محل الخلاف، فلا تسرى أحكام اللائحة إلا على ما يقع من تاريخ نفادها، ولا تنعطف آثارها على ما وقع قبلها إعمالاً لمبدأ عدم رجعية القوانين، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة تقرر قبول استئناف المكلف في اعتبار مصروف التأمين على الحياة مصروفاً جائز الجسم للأعوام محل الخلاف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائد من الربح المعدل)، تبين للدائرة أن الاستئناف يكمن في طلب (المكلف) حسم مصروف التأمينات الاجتماعية المحتسبة عن موظفيه إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، باعتباره مصروف جائز الجسم وفقاً للمادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة عدم حسم المصروف الزائد من مصروف التأمينات الاجتماعية على الموظفين، لعدم التطابق بين المبالغ الواردة في شهادات التأمينات وبين المحمول على الحسابات الواجب إجراؤها بحسب تعاميم الهيئة في هذا الشأن. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث تبين أن الهيئة توصلت إلى تعديلها بمقارنة المبالغ الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية، وبين المحمول على الحسابات من غير مراعاة لما قدمه المكلف من مستندات وما أكده من أن شهادة التأمينات تبين المدفوع فقط للمؤسسة حتى تاريخ الشهادة وليس المبلغ المستحق وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة عن السنة المالية، وحيث أشار المكلف في وجهة نظره في القرار الابتدائي إلى تقديمه للمستندات المؤيدة لوجهة نظره،



ولم تأخذها الهيئة في إجرائها ولا اللجنة في الوصول إلى قرارها، فإن الأصل الأخذ بإقرار المكلف ما لم تقم ببينة على خلافه، مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئنافه.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولى من الربح المعدل)، تبين للدائرة أن الاستئناف يمكن في طلب (المكلف) حسم مصروفات الطرح الأولى ذلك أنها تمثل مصروفات تكبدها المكلف لطرح الأسهم المكتتب فيها، باعتبارها مصروفاً جائز الجسم وفقاً للمادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة عدم حسم هذا المصروف، لأنه لم يتم تحميشه على الربح الدفتري للعام محل الخلاف، ولم يرد ضمن قائمة الدخل للمكلف. وحيث إن المبلغ محل النزاع تتم معالجته محاسبياً على أنه تخفيض لحقوق الملكية وليس مصروفاً للشركة، وعليه فإن المعالجة الضريبية له تختلف عن المعالجة الزكوية: فمن الناحية الضريبية لا تعد مصروفات الطرح الأولى مصروفاً من مصروفات النشاط، ومن ثم لا يجوز للمكلف حسمه للوصول إلى ربحه الضريبي. وأما من الناحية الزكوية، وحيث إن الزكاة تجب في الأموال الزكوية والتي يتم التوصل إليها من خلال عناصر وعاء الزكاة والتي تمثل عناصر حقوق الملكية أحد أركانها سواء بإضافة العناصر الموجبة أو طرح العناصر السالبة، وحيث تمثل هذه التكاليف نصفاً في حقوق الملكية حسبما أكدته قائمة التغيرات في حقوق المساهمين فإن هذا العنصر السالب يجب طرحة للوصول إلى صافي الوعاء الزكوي، مثله مثل بقية العناصر السالبة في الوعاء، مما يتقرر معه لدى هذه الدائرة أحقيبة المكلف في حسم هذا المبلغ ضمن المبالغ المحسومة من الوعاء الزكوي.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي)، تبين للدائرة أن الاستئناف يمكن في طلب (المكلف) حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي، والتي لم تعتمد الهيئة حسمها لانتفاء الملكية والحيازة فيها، بينما ترى الهيئة أن الوديعة النظامية مال مرهون تجب فيه الزكاة الشرعية. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في أسباب استئناف الشركة المكلفة على هذا البند وما جاء به القرار الابتدائي من بيان لوجهة نظر الهيئة والنتيجة التي انتهى إليها ذلك القرار بتأييد إضافة تلك الوديعة النظامية إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث جاء القرار الابتدائي في نتيجته على أساس أن لائحة جبائية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨هـ، قد أقرت عدم استبعاد تلك الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي للمكلفين، وحيث كان النزاع مرتبطًا بأعوام جاء النزاع بشأن الرابط علمها قبل نفاذ أحكام تلك اللائحة؛ فإن إعمال أحكام تلك اللائحة لا يستقيم في مثل هذه الحالة محل النظر؛ لتصدورها بعد الأعوام المرتبطة بها محل النزاع، وحيث إن ما استقر عليه القضاء الاستئنافي قبل أحكام تلك اللائحة المشار إليها قد قضى بتكييف حقيقة الوديعة النظامية على أساس أنها من جنس الضمانات التي تطلبها الجهة الرسمية المشرفة على النشاط مقابل حقوق العملاء، وهي كذلك تعد التزاماً إجبارياً غير طوعي وبالتالي يكون من المتعين استنتاج أن الشركة لا يكون لها التصرف بمبالغ الوديعة إلا عند تصفية الشركة؛ وذلك لأن يد ملكها مغلولة عن المال الذي تم احتجازه لدى الجهة المشرفة على نشاط الشركة فأصبح مالاً محتجزاً بأمر تلك الجهة، باعتبار أن ذلك الأمر من لوازם وضرورات إصدار الترخيص ب مباشرة النشاط، وحيث جاءت الأحكام التنظيمية الخاصة بتنظيم نشاط التأمين التعاوني على أن النسبة المقررة لاحتياز مبالغ من رأس المال من قبل الجهة الإشرافية المنظمة لتلك النشاط (مؤسسة النقد العربي السعودي)، هي التي تكون حائزة لما ينتج من عوائد على تلك العوائد المدفوعة إليها؛ فإن ذلك كله يتعمّن معه النظر إلى عدم توجب إضافة مبلغ الوديعة النظامية إلى الوعاء الزكوي للمكلف، ولا ينال من هذا الاستنتاج ما تدعيه الهيئة من أنه يتعمّن النظر إلى الوديعة باعتبارها من قبيل المال المرهون، وأن الزكاة فيه تكون على المالك الأصلي، وذلك لأن تلك الوديعة النظامية لم تتقرر بموجب عقد بين راهن ومرتهن، وإنما هي مقررة وواجب دفعها بموجب المتطلبات التنظيمية لممارسة نشاط الشركة المكلفة، مما لا يستقيم معه النظر إلى تلك الوديعة النظامية كما لو كانت مرهوّناً على نحو ما تذكره الهيئة في جواهها على استئناف الشركة المكلفة، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن، وتقرير حسم مبلغ الوديعة النظامية من وعاء المكلف لعام ٢٠١٤م.

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

**أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلّف / ... سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد قرار لجنة الاعتراض**

**الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (١١) لعام ١٤٣٩ هـ**

**ثانياً: وفي الموضوع:**

١. رفض استئناف المكلّف، بشأن بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢. قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣. قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائدة من الربح المعدل) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤. بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولى من الربح المعدل):

أ- رفض استئناف المكلّف بشأن طلبه حسم مصروفات الطرح الأولى من الوعاء الضريبي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

ب- قبول استئناف المكلّف بشأن حسم مصروفات الطرح الأولى من الوعاء الزكوي، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٥. قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (عدم اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار



## استئناف

القرار رقم (IR-٢١٢-٢١٢)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٣٧٩١-٢٠٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٣

كامل فرق فرق الاستيراد لا يمثل ربحاً للمكلف، وأن ما يمثل الربح الذي يمكن إخضاعه للزكاة هو نسبة الربح التقديري من تلك الفروقات.

### الواقع:

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأ EIF (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، تقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

فيما يتعلق ببند (إضافة رأس المال الاحتياطي النظامي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٣م) وبند (إضافة نسبة ١٠,٥%) من فروق الاستيرادات للأعوام ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٧م من قبل المدعية/مؤسسة ....، إذ تؤكد الهيئة على صحة وجهة نظرها الواردة في المذكرة المقدمة للدائرة مصدرة الحكم محل الاستئناف وتتمسك بصحّة إجراءها وسلامته، كما تجيب الهيئة على الحيثيات الواردة في القرار فيما يخص البند الأول بأن المدعية وكذلك الدائرة في حيثيات قرارها أقرت بأن المدعية قامت بتعديل عقد التأسيس المصدق عليه بتاريخ ٢٧/١٠/١٤٢٩هـ الموافق ٢٠٠٨/١٠/٢٧ ولم تتبّع الدائرة أن هذا التعديل تم بعد جزء من السنوات محل الدعوى، إذ إن محل الدعوى للأعوام ٢٠٠٣م إلى ٢٠١٣م، مما يجب معه تصحيح القرار للأعوام التي قبل حصول التعديل بتحفيض رأس المال وبالتالي لا يوجد مبرر شرعي أو نظامي لإعفائها لكافّة الأعوام محل الدعوى، مما يجب معه تصحيح قرار الدائرة في هذا الجانب كما تؤكد الهيئة بأن ما قضت به الدائرة فيما يتعلق بالبند الثاني غير سليم لأن الدائرة لم توضح مُحاسبياً ما هي الفروقات التي اطلعت عليها والتي بموجها قامت بإلغاء قرار المدعى عليها مما يكتنف قرارها الغموض وغير الواضح حقيقة ما يشوبه بالعيوب والخلل وتطلب الهيئة من إيضاح قرار الدائرة وما هو المستند الذي بنت عليه الإلغاء، المؤقة طلب المستأنف بإضافة رأس المال الاحتياطي قبل حصول التعديل بتحفيض رأس المال، وعليه فتطالب بإلغاء قرار الدائرة فيما يخص البندين محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء ١٩/١١/١٤٤٢هـ الموافق ٢٩/٠٦/٢٠٢١م، وبعد اطلاع الدائرة على لائحة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية؛ قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة من طرف الاستئناف خلال هذه المدة.



وفي يوم الأحد ١٢/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث مضت المدة المحددة دون تقديم أي إضافة إلى ما ورد من طرف في الاستئناف، فقد تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه وبمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (إضافة رأس المال والاحتياطي النظامي للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١٣ م) وبند (إضافة نسبة ١٠,٥%) من فروق الاستيرادات للأعوام ٢٠٠٣ م حتى ٢٠٠٧ م، تبين أن استئناف الهيئة يكمن في طلب الحكم بإلغاء القرار محل الطعن المتعلق بالربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣ م حتى ٢٠١٣ م، إذ تؤكد الهيئة على صحة وجهة نظرها الواردة في المذكرة المقدمة للدائرة مصدرة الحكم محل الطعن وتتمسك بصحة إجرائها وسلامته، وفيما يخص البند الأول: بند رأس المال والاحتياطي النظامي، فإنه وبعد تأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث إن الهيئة تطلب تصحيح القرار للأعوام قبل حصول التعديل بتحفيض رأس المال، وبالرجوع إلى القرار المستأنف تبين أن دائرة الفصل قبلت إجراء الهيئة للأعوام من ٢٠٠٣ م حتى ٢٠٠٧ م، وهي الأعوام التي تسبق تحفيض رأس المال، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى صحة ما انتهى إليه القرار محل الطعن بإلغاء إجراء الهيئة للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١٣ م، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف الهيئة، وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند.

وفيمما يخص البند الثاني: بند المشتريات الخارجية، فإنه وبعد تأمل الدائرة في ما قدمته الهيئة من استئناف على هذا البند، وحيث إن اعتراض المكلّف يتمثل في مطالبتها باخضاع فروق الاستيراد لنسبة ربح (١٠,٥%) بدلاً من إخضاع كامل مبلغ الفروقات للزكاة، وحيث إنه باطلاع الدائرة على عينة من ربوط الهيئة على الأعوام محل الخلاف، تبين إضافتها للكامل فروق الاستيراد الناتجة عن زيادة بيانات الجمارك عن إقرار المكلّف للربح المعدل خلافاً لما أثبتته في وجهة نظرها في القرار الابتدائي، وحيث إن فرق الاستيراد لا يمثل ربحاً للمكلّف، وأن ما يمثل الربح الذي يمكن إخضاعه للزكاة وفقاً للإجراءات المطبقة على سائر المكلفين لا يتجاوز (١٠,٥%)، وحيث استبيان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصدرة القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند.

## القرار

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

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضرائب والجمارك ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IRF-٢٠٢١-١١).

ثانياً: وفي الموضوع:



رفض استئناف الهيئة فيما يتعلّق ببند "إضافة رأس المال والاحتياطي النظامي للأعوام من ٢٠٠٨ م وحتى ٢٠١٣ م" وبند "إضافة نسبة ١٠,٥%" من فروق الاستيرادات للأعوام ٢٠٠٣ م حتى ٢٠٠٧ م" وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة فيه.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢١-١٩٣)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-١٤٩٦٦-٢٠٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٤

احتساب الوعاء الزكوي يتم من حيث الأصل بناءً على الإقرار المقدم من المكلف ويلزمه أن يقدم ما يؤيد ذلك، وفي حال عدم توفر دفاتر وسجلات نظامية، يحق للهيئة اللجوء للأسلوب التقديري لأغراض احتساب الزكاة بجمع المعلومات الممكنة للوصول إلى أقرب تقدير لحقيقة نشاط المكلف.

الوقائع:

رفض اعتراف المدعى ... سجل تجاري (...) على قرار المدعي عليهما / الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق بالربط الزكوي لعام ١٤٣٦ هـ

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...), تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ يعرض المكلف على قرار لجنة الفصل محل الطعن المنتهي إلى رفض اعترافه بشأن الربط الزكوي التقديري لعام ١٤٣٦ هـ، فإنه يطالب باحتساب وعائه الزكوي بمبلغ (٥٥,٦٧٥,٢٢) ريال - وهو ما تم سداده - بدلاً من مبلغ الزكاة المقدر من الهيئة وبالبالغ (٢٥,٦٦٣,٧٥) ريال، ويستند في ذلك إلى أن تقدير الهيئة لا يتناسب مع حجم مكاسب وخسائر المكلف، كما أن الهيئة لم تقم بمعاينة الفروع وإنما تم طلب بعض السجلات والخطابات عن بعض الأنشطة ويوضح المكلف وجود العديد من السجلات والأشخاص والتي تم إلغاؤها كما أن عدد العمال يبلغ (١٣٤) عاملاً وعدد منهم لم يكمل عام منذ نقل كفالتهم لدينا وليس كما ذكر في خطاب الهيئة ببلوغهم عدد (١٥٦) عاملاً وعليه فيطالبه بنقض قرار الدائرة محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الأحد ٢٤/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٤/٠٧/٢٠٢١ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية تضمنت " بأن الهيئة تؤكد على وجوب نظرها الواردة في المذكرة المقدمة أمام لجنة الفصل في البنود محل الاستئناف، كما أن ما أثاره المكلف لا يخرج عما سبق وأن أبداه أمام لجنة الفصل وأجابت عنه الهيئة في حينه، وتطلب الهيئة عدم قبول أي طلبات لم تقدم أمام لجنة الفصل، استناداً على المادة (١٨٦) من نظام المرافعات الشرعية وتمسك الهيئة بصححة إجرائها وسلامته وتطلب من الدائرة المؤمرة رفض استئناف المكلف وتأييد قرار لجنة الفصل لما تقدم من أسباب" ولم يرد من المكلف إضافة على ما سبق وأن تقدم به.



وفي الثلاثاء ١٤٤٣/٠١/٩ الموافق ٢٠٢١/٠٨/٢٠ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءاته.

وفي الموضوع، وبتأمل الدائرة في محل النزاع، وحيث يمكن اعتراف المكلف في مطالبه بالمحاسبة بغير الأسلوب التقديري الذي لا يعكس حقيقة نشاطه، في حين دفعت الهيئة بأهلاً تتمسك بصحة إجراءها وسلامته وتطلب من الدائرة تأييد قرار دائرة الفصل، وحيث إن الهيئة قامت باحتساب وعاء تقديرى دون قيامها بفحص ميداني يمكن الهيئة من احتساب وعاء زكوي بطريقة عادلة تعكس حقيقة أنشطة المكلف في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بواقع الحال، وحيث إن احتساب الوعاء الزكوي يتم من حيث الأصل بناءً على الإقرار المقدم من المكلف ويلزمه أن يقدم ما يؤيد ذلك، وفي حال عدم توفر دفاتر وسجلات نظامية، يحق للهيئة اللجوء للأسلوب التقديري لأغراض احتساب الزكاة بجمع المعلومات الممكنة للوصول إلى أقرب تقدير لحقيقة نشاط المكلف، وذلك من خلال المعاينة الميدانية والفحص الذي تقوم به الهيئة، ومن خلال آية معلومات تحصل عليها الهيئة من أطراف أخرى كحجم استيراداته، وعمالته، والقروض والإعانات الحاصل عليها، وحيث إن شطب سجلاته التجارية خلال مدد زمنية قصيرة من بدء النشاط، إضافة إلى عدم استقادامه لأي عمالة على عدد من الأنشطة التي تمربط عليها، قرينة على عدم تحقيق أرباح للنشاط لفترة معينة، وحيث إن الأصل ما أقر به المكلف في إقراره، وحيث إن الهيئة لم تقدم ما يمكن الاستناد إليه في العدول عن هذا الأصل، مما تنتهي معه هذه الدائرة إلى أحقيّة المكلف باحتساب الوعاء الزكوي بحسب ما ورد في إقراره، والاكتفاء بما سدده بمبلغ (٢٢,٦٧٥,٥٥) ريال، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ... سجل تجاري (...), رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IRF-٢٠٢٠-١٤٣٢) الصادر في الدعوى رقم (٢٠١٨) المتعلقة بالربط الزكوي لعام ١٤٣٦ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلف ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في المخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (١٩٣-٢١-٢٠)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠٢٠-١٤٩٦٦-Z)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٥

التصنيف المحاسبي لا يعني بالضرورة أن الأصل في حد ذاته خاضع للزكاة، وإنما مناط الزكاة يتعلق بما إذا كان الأصل معروضاً للبيع في حالته الراهنة.

### الوقائع:

رفض اعتراف المدعية ..... سجل تجاري (.....) على قرار المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق بالربط الزكوي لعام ١٤٣٦هـ.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلّف (.....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: إذ يعرض المكلّف على قرار لجنة الفصل محل الطعن المتنهي إلى رفض اعترافه بشأن الربط الزكوي التقديري لعام ١٤٣٦هـ، فإنه يطالب باحتساب وعائه الزكوي بمبلغ (٥٥,٦٧٥,٢٢) ريال - وهو ما تم سداده- بدلاً من مبلغ الزكاة المقدر من الهيئة وبالبالغ (٢٥,٦٦٣,٧٥) ريال، ويستند في ذلك إلى أن تقدير الهيئة لا يتنااسب مع حجم مكاسب وخسائر المكلّف، كما أن الهيئة لم تقم بمعاينة الفروع وإنما تم طلب بعض السجلات والخطابات عن بعض الأنشطة ويوضح المكلّف وجود العديد من السجلات والرخص والتي تم إلغاؤها كما أن عدد العمالة يبلغ (١٣٤) عامل وعدد منهم لم يكمل عام منذ نقل كفالتهم لدينا وليس كما ذكر في خطاب الهيئة ببلوغهم عدد (١٥٦) عامل وعليه فيطالع بنقض قرار الدائرة محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الأحد الموافق ٢٤/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٠٤/٠٧/٢٠٢١ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية تضمنت " بأن الهيئة تؤكد على وجہة نظرها الواردة في المذكرة المقدمة أمام لجنة الفصل في البنود محل الاستئناف، كما أن ما أثاره المكلّف لا يخرج عمما سبق وأن أبداه أمام لجنة الفصل وأجابت عنه الهيئة في حينه، وتطلب الهيئة عدم قبول أي طلبات لم تقدم أمام لجنة الفصل، استناداً على المادة (١٨٦) من نظام المرافعات الشرعية وتتمسك الهيئة بصحّة إجراءها وسلامتها وتطلب من الدائرة المؤقّرة رفض استئناف المكلّف وتأييد قرار لجنة الفصل لما تقدم من أسباب " ولم يرد من المكلّف إضافة على ما سبق وأن تقدم به.

وفي الثلاثاء ٠٩/١٠/١٤٤٣ هـ الموافق ١٧/٠٨/٢٠٢١ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.



## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وبتأمل الدائرة في محل النزاع، وحيث يكمن اعتراض المكلف في مطالبته بالمحاسبة بغير الأسلوب التقديرى الذى لا يعكس حقيقة نشاطه، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصححة إجرائها وسلامته وتطلب من الدائرة تأييد قرار دائرة الفصل، وحيث إن الهيئة قامت باحتساب وعاء تقديرى دون قيامها بفحص ميداني يمكن الهيئة من احتساب وعاء زكوى بطريقة عادلة تعكس حقيقة أنشطة المكلف في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بواقع الحال، وحيث إن احتساب الوعاء الزكوى يتم من حيث الأصل بناءً على الإقرار المقدم من المكلف ويلزمه أن يقدم ما يؤيد ذلك، وفي حال عدم توفر دفاتر وسجلات نظامية، يحق للهيئة اللجوء للأسلوب التقديرى لأغراض احتساب الزكاة بجمع المعلومات الممكنة للوصول إلى أقرب تقدير لحقيقة نشاط المكلف، وذلك من خلال المعاينة الميدانية والفحص الذى تقوم به الهيئة، ومن خلال أية معلومات تحصل عليها الهيئة من أطراف أخرى كحجم استيراداته، وعقوده، وعمالاته، والقروض والإعانات الحاصل عليها، وحيث إن شطب سجلاته التجارية خلال مدد زمنية قصيرة من بدء النشاط، إضافة إلى عدم استقادمه لأى عمالة على عدد من الأنشطة التي تم الربط عليها، فرينة على عدم تحقيق أرباح للنشاط لفترة معينة، وحيث إن الأصل ما أقر به المكلف في إقراره، وحيث إن الهيئة لم تقدم ما يمكن الاستناد إليه في العدول عن هذا الأصل، مما تنتهي معه هذه الدائرة إلى أحقيه المكلف باحتساب الوعاء الزكوى بحسب ما ورد في إقراره، والاكتفاء بما سدده بمبلغ (٥٥,٦٧٥) ريال، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /...، سجل تجاري (...), رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذو الرقم (٢٠٢٠-١٤٠٢-Z-١٥٣) الصادر في الدعوى رقم (٢٠١٨-١٤٣٦) المتعلقة بالربط الزكوي لعام ١٤٣٦ هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلف ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في المخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٣٢)

الصادر في الاستئناف رقم (١٨-٢٠١٥٦٨-Z)

اللجنة الاستئنافية

## الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخول في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٦

مناط إضافة الأرباح الموزعة من الشركات المساهمة إلى الوعاء الزكوي للمكلف يرتبط بالتحقق أولاً من تركيته لدى الشركات المساهمة التي قامت بصرفها، فإذا كانت تلك الشركات من المكلفين الخاضعين للزكاة لدى الهيئة عند الربط الزكوي علميا.

## الواقع:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الرابط الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠١١ م حتى ٢٠١٣ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ٥ تأييد الهيئة في عدم حسم الاستثمارات في شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م.
  - ٦ تأييد الهيئة في عدم حسم مساهمات الأراضي للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م.
  - ٧ تأييد الهيئة في عدم حسم توزيعات أرباح الشركات المساهمة للأعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٣ م.
  - ٨ تأييد الهيئة في عدم حسم المشروعات تحت التنفيذ من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة باللائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- (بنـد عدم حـسـم الـاستـثـمـارـات فـي شـرـكـات مـسـاـهـمـة لـلـأـعـوـام مـن ٢٠١١ مـحتـى ٢٠١٣)؛ تـمـثـل وجـهـة نـظـر الشـرـكـة فـي أـن خـطـابـها المـسـلـم إـلـى لـجـنة الـاعـتـرـاض الـابـدـائـيـة بالـدـمـام بـشـأن الـاعـتـرـاف بـالـخـسـائـر غـير الـمـحـقـقـة فـي قـائـمة الدـخـل مـن جـانـب الشـرـكـة كـانـ اـسـتـنـادـاً إـلـى طـبـيقـ الفـقـرـة (١٢٠) مـنـ الـمـعيـارـ الـمـاحـاسـيـ رقم (٩)، (مـعيـارـ الـمـاحـاسـيـ عنـ الـاسـتـثـمـارـ فـي الـأـورـاقـ الـمـالـيـةـ)، الصـادـرـ عنـ الـهـيـئـةـ السـعـودـيـةـ لـلـمـاحـاسـبـينـ الـقـانـونـيـينـ، وـالـتيـ تـنـصـ عـلـىـ: "يـجـبـ إـثـبـاتـ الـانـخـفـاضـ غـيرـ الـمـؤـقـتـ عـنـ تـكـلفـهـاـ وـذـلـكـ لـلـأـورـاقـ الـمـالـيـةـ الـتـيـ تـحـفـظـ إـلـىـ تـارـيخـ الـاستـحـقـاقـ وـالـمـاتـاحـةـ لـلـبـيعـ لـكـلـ وـرـقـةـ مـالـيـةـ عـلـىـ حـدـةـ فـورـ حدـوـثـهـ وـإـثـبـاتـ الـخـسـائـرـ فـيـ دـخـلـ الـفـتـرـةـ الـمـالـيـةـ،...ـ، وـقـدـ ذـكـرـتـ الـلـجـنةـ فـيـ حـيـثـيـاتـهـ: "أـنـ ذـلـكـ لـمـ يـتـحـقـقـ فـيـ هـذـهـ الـحـالـةـ لـكـونـ الـمـحـفـظـةـ الـاسـتـثـمـارـيـةـ تـظـهـرـ اـرـتـفـاعـ فـيـ قـيـمـةـ الـأـسـهـمـ خـلـالـ فـتـرـةـ الـاعـتـرـاضـ"ـ، وـتـشـيرـ الشـرـكـةـ الـمـكـلـفـةـ إـلـىـ أـنـ اـرـتـفـاعـ قـيـمـةـ الـأـسـهـمـ لـمـ يـكـنـ بـسـبـبـ اـرـتـفـاعـ قـيـمـةـ سـعـرـ الـسـهـمـ وـلـكـنـ كـانـ بـسـبـبـ زـيـادـةـ عـدـدـ الـأـسـهـمـ الـتـيـ قـامـتـ الشـرـكـةـ بـشـرـاءـهـاـ خـلـالـ السـنـوـاتـ محلـ الـاعـتـرـاضـ، وـيـظـهـرـ ذـلـكـ بـأـنـ قـيـمـةـ الـأـسـهـمـ انـخـفـضـتـ فـيـ أـوـلـ عـاـمـ اـمـتـلـكـتـ فـيـهـ الشـرـكـةـ تـلـكـ الـأـسـهـمـ عـاـمـ ٢٠١١ـ، وـظـهـرـتـ (خـسـائـرـ غـيرـ مـحـقـقـةـ) بـمـبـلـغـ (١,٤٩٠,٧٥٨ـ) رـيـالـ، وـكـذـلـكـ انـخـفـضـتـ قـيـمـةـ الـأـسـهـمـ فـيـ عـاـمـ ٢٠١٢ـ، وـظـهـرـتـ (خـسـائـرـ غـيرـ مـحـقـقـةـ) بـمـبـلـغـ (١,١٩١,٥٣٤ـ) رـيـالـ، وـلـذـكـ تمـ الـاعـتـرـافـ بـالـخـسـائـرـ غـيرـ مـحـقـقـةـ) بـمـبـلـغـ (١,٤٩٠,٧٥٨ـ) رـيـالـ، ثـمـ اـرـتـفـعـتـ قـيـمـةـ الـأـسـهـمـ خـلـالـ عـاـمـ ٢٠١٣ـ، لـذـكـ تمـ الـاعـتـرـافـ بـالـخـسـائـرـ غـيرـ مـحـقـقـةـ)



المحقة وإثباتها في قائمة الدخل، حتى إن كان هناك خطأ في تطبيق المعيار المحاسبي أو ليس في فهمه من جانب المكلف، فإن ذلك لا يخرج الاستثمارات طويلة الأجل عن طبيعتها، لأن هناك قرائن أخرى تفيد بأن الشركة امتلكتها للاحتفاظ بها وزيادة الاستثمار فيها وليس للاتجار، ومن تلك القرائن أن عدد الأسهم لم ينخفض في السنوات محل الاعتراف ولا بعدها بل كان يتسم بالثبات أو كان في ازدياد، ومن القرائن أيضاً أن الشركة قامت بإظهار الأسهم في دفاترها وقوائمها المالية كاستثمارات طويلة الأجل، وأما ما ذكرته الهيئة بأن محضر الفحص الميداني تضمن الإجابة في أن نية الشركة من الاستثمارات في الأسهم الاستفادة من ارتفاع الأسعار وبيعها حال تحقيق الأرباح، فهذا لم يرد في محضر الفحص الميداني، حيث جاء في محضر الفحص الميداني وطبقاً لما ورد بخطاب الهيئة رقم (١٤٣٧/١٦/٣٣٢٤) وتاريخ ٩/٥/١٤٣٧ هـ، (صفحة رقم ٢) ما نصه "...وطبقاً لمحضر الفحص الميداني تم السؤال عن نية الشركة حول الأسهم؟ حيث أفاد ممثل المكلف أنه يتم من أجل الاستثمار والاحتفاظ بها للحصول على توزيعات الأرباح وعملية البيع "إن تمت فهي تتم من أجل تعديل وضع المحفظة بناءً على دراسة كل سهم والإيرادات المتوقفة عليه".

- ٦- (بند عدم حسم مساهمات في أراضٍ للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م): تستأنف الشركة على هذا البند بالقول بأن من الأغراض التي انعقدت عليها نية الشركاء عند تأسيس الشركة هو الاستثمار طويل الأجل بشراء الأرضي ومساهمات لتطوير أراضٍ للحصول على عائدات من العقارات بعد تطويرها، وليس الغرض بيع الأرضي بعد تطويرها، ويوضح ذلك من حسابات الشركة فيما بعد سنوات الاعتراف، فإن الشركة خلال السنوات الأربع التالية لسنوات الاعتراف لم تقم ببيع الأرضي، وإنما تقوم بتطويرها وما يصبح جاهزاً منها للتشغيل تقوم بتأجيره إلى الغير للاستفادة من عائدات الإيجار، وبذلك لا يكون مساهمات الشركة لتطوير أراضٍ خام من عروض التجارة كما أشارت اللجنة في قرارها، وبالتالي لا تخضع هذه المساهمات للزكاة في أصلها وإنما تخضع عائداتها المدرجة فيما بعد بقوائم الدخل ونتائج أعمال الشركة.
- ٧- (عدم حسم توزيعات أرباح شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م): تذكر الشركة في استئنافها أن ما ينطبق على هذا البند، هو ما ورد من الرد على البند الأول من استدلال الشركة وإثباتها أن الاستثمارات غير متداولة وطويلة الأجل.

- ٨- (عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م): تستأنف الشركة على هذا البند بالقول بأن اللجنة ذكرت أن الغرض من المشاريع تحت التنفيذ هو إما إعادة البيع بالحالة التي تم الشراء عليها أو التطوير والتشطيب ثم التأجير، وهذا يتواافق مع طبيعة نشاط الشركة وفقاً لعقد التأسيس المعدل. فلماذا تذهب اللجنة إلى اختيار محمد يخرج تلك البند من الاستثمار طويل الأجل إلى استثمار متداول معد للبيع في الأجل القصير؟ كما ذكرت اللجنة في قرارها أن المكلف لم يقدم ما يؤيد وجهة نظره وما يثبت أن نية الاستثمار طويل الأجل (القنية) على الرغم من أن سياق كلام اللجنة يستعمل على ذلك مثل: تصنيف المشروعات تحت التنفيذ ضمن الأصول غير المتداولة بقوائم المالية، واستعمال أغراض الشركة بعقد التأسيس المعدل على التأجير والاستفادة من ريع العقارات بعد تطويرها. مما تعدد معه هذه المشروعات استثمارات بعرض القنية وليس بغرض إعادة البيع.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاستئناف، فورد رد لها بتاريخ ٢٦/٤/١٤٤٢هـ، وقد تبين للدائرة عند استعراض مجلد إجابات الهيئة على لائحة الاستئناف بخصوص البند الذي تعلقت بها، أنها تأكيد لأقوالها وموقفها حيال البند المستأنف عليها عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية.

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد علما، وحيث إنه بعد النظر في مجمل دفع المدعي على البنود السابق بيانها فقد خلصت الدائرة إلى البت فيها على النحو الآتي:

١ - (بند عدم حسم الاستثمارات في شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١ م حتى ٢٠١٣ م): تبين بعد النظر في أسباب استئناف المكلف وما كان عليه جواب الهيئة عليه في شأنها بخصوص ذلك البند أن محل الخلاف بين الطرفين يمكن في تأكيد المكلف على أن تلك الاستثمارات كانت بهدف استبقاءها لدى الشركة كعرض قنبة، وأن امتلاك الشركة لها لم يكن لغرض الاتجار، وأنها لذلك ظهرت في دفاترها وفي قوائمها المالية كاستثمارات طويلة الأجل لأجل الحصول على توزيعات الأرباح منها، في حين ترى الهيئة أن تملك الأسهم عن طريق المحافظ الاستثمارية يعد في واقعه مباشرة لنشاط المتاجرة بها، مما يجعلها تندمج ضمن عروض التجارة، بصرف النظر عن تصنيفها ضمن القوائم المالية للمكلف، لأن العبرة عند احتساب الوعاء الزكي هو جوهر العملية وليس شكلها، وحيث إنه بعد النظر في استئناف المكلف على هذا البند، اتضح أنه ينحصر في الاستثمار باقتناء الأسهم في شركات سعودية، وحيث لم يتضح للدائرة وجود حركة بيع على تلك الأسهم على نحو يتضمن عروض المتاجرة والمضاربة التي يترتب عليها اعتبار تلك الاستثمارات عروض متاجرة لا عروض قنبة، بل إن الثابت من خلال المستندات أن هناك زيادة في عدد الأسهم المقتناة، مما ترجح معه القناعة باعتبار تحقق نية الاستثمار لدى المكلف عند اقتناصه لتلك الأسهم، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، بتقرير احتساب الاستثمار في الشركات المساهمة السعودية من العناصر الجائزة للجسم من الوعاء الزكي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك الاستثمار.

٢ - (بند عدم حسم مساهمات في أراضٍ للأعوام من ٢٠١١ م حتى ٢٠١٣ م): يمكن محل الخلاف بين الطرفين بخصوص هذا البند من خلال ما يؤكد المكلف من أن مساهماته في تلك الأرضي تمثل في أغراض انعقدت عليها نية الشركاء عند تأسيس الشركة، وهو الاستثمار طويل الأجل بشراء الأرضي لتطويرها ومساهمات في تطوير الأرضي، للحصول على عائدات من العقار بعد تطويرها، وليس بقصد بيع الأرضي والمتاجرة فيها، والشركة لم تقم ببيع الأرضي في السنوات التالية للأعوام الاعتراض، وكانت تقوم بتطويرها، وبالتالي لا تخضع تلك المساهمات في أصلها، وإنما تخضع عائداتها المدرجة فيما بعد في قوائم الدخل ونتائج الأعمال في الشركة، وعلى ذلك فإن المساهمات لتطوير الأرضي الخام، لا يصح أن تكون داخلة ضمن الوعاء الزكي للشركة، في حين ترى الهيئة أن الأرضي تعد بمثابة البضاعة حتى لو تجاوز بقاوها في دفاتر الشركة أكثر من عام، فهي أصول متداولة معدة للبيع، وأن ما يؤكد ذلك هو أن مراجعة قائمة التدفقات النقدية لعام ٢٠١٢ م، تبين وجود متحصلات من بيع مساهمات أراضٍ بمبلغ (٣٠٠٠٠٠٠) ريال، وبالتالي يتغير النظر إلى تلك الاستثمارات بحسبها أصولاً متداولة معدة للبيع والاتجار، مما يرتب إخضاعها للزكاة، وأن طبيعة مساهمات الأرضي هي الشراء لأجل التطوير وإعادة البيع، فتكون نية البيع متوفرة من بداية الاستثمار، وأن ما يؤكد ذلك هو حدوث واقعة البيع بالفعل في العام ٢٠١٢ م. وحيث كان الأصل في معالجة تلك المساهمات هو النظر في تتحقق البيع فيها بما يفيد بتأكيد وجود نية البيع على نحو يستدل عليه بتحقق مظاهر أكيدة يمكن الجزم بها لاعتبار تلك المساهمات عروضاً تجارة لأجل إخضاعها للزكاة، وحيث كان الثابت أن حركة البيع لم تكن متعلقة سوى بعملية واحدة، فإن مثل ذلك الأمر لا يتأكد معه وجود نية حقيقة لعرض تلك الأرضي المشمولة بالمساهمة للبيع، خصوصاً وأنه لم توجد أي قرائن أخرى



يتوجه بها استمرار نية البيع لدى المكلف بعد تلك العملية، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن الدائرة خلصت إلى قبول استئناف المكلف، وتقرير حسم استثمارات مساهماته في الأراضي للأعوام محل الخلاف من الوعاء الركيوي له، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

-٣ (عدم حسم توزيعات أرباح شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١ م حتى ٢٠١٣ م): يكمن محل النزاع بين الطرفين في تأكيد المكلف في أن الاستثمارات في تلك الشركات كانت طويلة الأجل، وأنه ينطبق على توزيعات أرباح تلك الشركات المساهمة ما سبق إيضاحه في القرار الابتدائي ضمن الاعتراض على (بند حسم الاستثمارات في أسهم شركات مساهمة) من تفصيل، مما يستلزم معه عدم إخضاعها للزكاة منعاً لوقوع الإزدواج حين معالجتها زكويًا بإخضاع أرباح تلك الأسهم لدى الشركة المساهمة نفسها ولدى المكلف فيما بعد؛ لأنها أرباح تخص أسهم شركات مساهمة مسجلة بسوق الأوراق المالية، في حين ترى الهيئة أن تلك التوزيعات خاصة باستثمارات في عروض التجارة على نحو ما كانت عليه وجهة نظر الهيئة عند مناقشة هذا البند حين نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، ولم تقدم الشركة ما يثبت أن هذه التوزيعات ناتجة من أرباح نفس العام المحققة في الشركات المستثمر فيها وليس ناتجة من توزيعات الأرباح المبقة لهذه الشركات، وبالتالي تؤكد الهيئة سلامه عدم حسم توزيعات الأرباح؛ لأنها تعتبر من نتائج أعمال الشركة، وبعد نظر الدائرة فيما كان عليه موقف الطرفين بخصوص البند محل النظر، وما أقام عليه القرار الابتدائي قضاة بخصوصه، اتضح أن اللجنة مصدرة القرار اعتبرت الاستثمار في الأسهم استثماراً للتجارة، وأن الإيرادات الناتجة من هذا الاستثمار تتبع الأصل، وبالتالي في إيرادات من التجارة، وأيدت وبالتالي موقف الهيئة في عدم حسم توزيعات حسم تلك الأرباح في الشركات المساهمة من الوعاء الركيوي للمكلف، وحيث كان مناط إضافة تلك الأرباح الموزعة من الشركات المساهمة إلى الوعاء الركيوي للمكلف يرتبط بالتحقق أولاً من تزكيتها لدى الشركات المساهمة التي قامت بصرفيها، وحيث كانت تلك الشركات من المكلفين الخاضعين للزكاة لدى الهيئة عند الربط الركيوي عليها، وحيث انحصر استئناف المكلف بخصوص البند الأول بالشركات المساهمة السعودية دون غيرها، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة اعتبار تلك الاستثمارات من العناصر الواجبة الحسم من الوعاء الركيوي له، على نحو ما سبق بيانه في البند الأول من هذا القرار، وحيث لم يكن النزاع بين الطرفين قائماً على أساس حولان الحال على تلك الأرباح عند بقائها لدى المكلف في الأعوام محل الخلاف، وإنما جاء سبب إضافة تلك الأرباح إلى الوعاء الركيوي للمكلف وعدم حسمها مجرد أنها إيراد وغلة مستفادة مما تعتبره الهيئة واللجنة مصدرة القرار استثمارات في عروض تجارة عند معالجتها لاستثمارات المكلف في تلك الشركات المساهمة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن موجب إخضاع تلك الأرباح للزكاة على نحو ما قضى به القرار الابتدائي من تأييد لموقف الهيئة باعتبار أنها أرباح لشركات مساهمة، لا يرتب إخضاع مبالغها للزكاة بالاقتصر على ذلك الوصف وحده، ما دام لم تثبت الهيئة أن تلك الأرباح بقيت لدى المكلف وحال عليها الحال في ملكه وذمته، وبالتالي خلصت الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، وتقرير حسم أرباح الشركات المساهمة للأعوام ٢٠١١ م حتى ٢٠١٣ م، من الوعاء الركيوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

-٩ (بند عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣ م): تستأنف الشركة على هذا البند بالتأكيد على أن الغرض من تلك المشاريع هو إعداد الأراضي بعد تملكها وتطويرها للاستفادة منها بالتأجير أو البيع، وأنه ليس المقصود بذلك إعادة البيع بالحالة التي تم الشراء عليها، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم ما يفيد لإثبات عدم إعداد تلك المشروعات للبيع وهي عبارة عن خمس عمارات بمحافظة الأحساء بقيمة (٦,٣٥٠,٠٠٠) ريال، وبالتالي تعتبر تلك المباني بمثابة بضاعة حتى لو تجاوز بقاوتها في دفاتر المكلف أكثر من عام، وبعد نظر الدائرة فيما كان عليه موقف كل من الهيئة والشركة المكلفة بخصوص البند المستأنف عليه وما كان عليه القرار الابتدائي من تأييد لوجهة نظر الهيئة في عدم حسم المشروعات تحت التنفيذ من الوعاء الركيوي لعام ٢٠١٣ م، وحيث إنه لم يثبت لدى هذه الدائرة أن تلك المشاريع تحت التنفيذ كانت معدة للبيع أثناء استكمال أعمال البناء فيها، وحيث إن ما جرى عليه العادة والعرف في مثل تلك المشروعات



أن تكون معدة للبيع بعد الفراغ منها، وحيث لم يتأكد بدليل معتبر وجود نية البيع لدى الشركة المكلفة لتلك المشروعات بحالها التي كانت عليها عند التنفيذ، أو وجود ما يثبت به تحقق عمليات بيع عليها بحالتها تلك؛ فإن ذلك كله يتقوى به جانب المكلف لتقدير عدم احتساب تلك المشروعات تحت التنفيذ في وعاء الزكوي للعام ٢٠١٣م، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم المبلغ الخاص بمشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في شأنه.

## القرار

وبناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ ...، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد القرار رقم (١٢) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الدمام.  
ثانياً: وفي الموضوع:

- ٥- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم الاستثمارات في شركات مساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وتقرير احتساب الاستثمار في الشركات المساهمة السعودية من العناصر الجائزه الحسم من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم مساهمات في أراضي للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وتقرير حسم استثمارات مساهماته في الأراضي للأعوام محل الخلاف من الوعاء الزكوي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- قبول استئناف المكلف بخصوص بند حسم توزيعات أرباح الشركات المساهمة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وقصر ذلك على الشركات المساهمة السعودية دون غيرها، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٨- قبول استئناف المكلف بخصوص بند عدم حسم مشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م، وتقرير حسم المبلغ الخاص بمشروعات تحت التنفيذ لعام ٢٠١٣م ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٥٩)

الصادر في الاستئناف رقم (١٨-٢٠١٦-٢٩٠٦)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٧

تحديد النطاق الزمني لحق الهيئة في إعادة فتح الربط الزكوي النهائي يعتبر قيداً لحق الهيئة في الرجوع على المكلف الزكوي فقط ولا يلامس مطلقاً الفرض الشرعي الواجب على المكلف بإخراج الزكاة كاملة والذي لا يسقط عنه بمرور الزمن في الحالات التي لا يحق للهيئة فيها إعادة فتح الربط الزكوي، وبناءً عليه فإن على الهيئة إخطاره بالمستحقات الزكوية الإضافية.

## الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤٢/١١/٢٠٢٠ الموافق ٢٠٢٠/٠٩/٠٢م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٢٥/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٠/٠٤/٢٦هـ، الموافق ٢٠١٩/٠١/٠٢م، من / شركة مجموعة ....، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٢٧) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض رقم (١٥٣٢/٢٤/١٤٣٧) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/شركة ...، على الربط الزكوي المعدل للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

عدم موافقة المكلف على مطالبه بحسب الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م، وقبول معالجة الهيئة لحساب الدفعات المقدمة لعام ٢٠١١م، وإعادة احتساب رصيد حساب الدفعات المقدمة لعام ٢٠١٢م وفق ما توصلت إليه اللجنة، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم إلى الدائرة لائحة استئناف ضمنها طلبه بنقض القرار على النحو الذي جاءت به لائحة الاستئناف المقدمة منه.



وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٦/٠٢/٢٠٢٠هـ الموافق ١٤٤١/٠٢هـ، عقدت الدائرة جلستها لنظر الدعوى، وبالناء على الخصوم حضر: ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل الشركة المستأنفة كما حضر ممثلو الهيئة: ...، ...، طرفه النشوان، بموجب تفويض الهيئة رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، بسؤال ممثل الشركة المكلفة عن تاريخ استلامه للقرار محل الطعن فأجاب، بأنهم لم يتلقوا من اللجنة مصدرة القرار ما يفيد بصدوره وتبلغهم به وأنهم تحصلوا على نسخة من ذلك القرار بعد مخاطبتهم للهيئة حيث تم تزويدهم بقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، وأن هذا الإجراء من قبلهم للاستفهام عن القرار محل الطعن حصل بعد ورود خطاب اعتماد الإقرار المعدل بموجب قرار اللجنة الابتدائية والذي تلقوه من فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بمكة بتاريخ ١٨/١١/٢٠٢٠م، والذي تضمن أن لهم حق الاعتراض على ذلك خلال مدة (٦٠) يوماً من تاريخ استلام خطاب التعديل. وحيث إنه بالاطلاع من قبل الدائرة على فحوى ذلك الخطاب وما تضمنه من أن مدة الطعن على القرار من تاريخ استلام ذلك الخطاب وحيث كان اعتراض المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة رقم ٢٧ لعام ١٤٣٩هـ، قد وقع بتاريخ ٢٠١٩/٢/١، وقد تقرر لدى الدائرة إجراء الاستئناف من المكلف في المدة المقررة لذلك نظاماً.

وبسؤال ممثل الشركة المكلفة عن أسباب الاعتراض على القرار محل الطعن خلاف ما ذكره في مذكرة الاستئنافية المقدمة منه بتاريخ ٢٠١٩/١/٢، فأجاب بأنه لا يوجد ما يضفيه سوى رغبته في توضيح أن اللجنة لم تبدر رأيها في اعتراض الشركة المكلفة على الكيفية التي تم على أساسها شرعاً عدم حسم كامل قيمة الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي بمقدار (٧٩,٦٧٩,٨٥٥) ريال، حيث لم تقم الهيئة بحسبان كامل تلك القيمة واكتفت بحسب ما مقداره (٤٦,٨٢٩,٧١٣) ريال، مع أن قيمة تلك الأصول الثابتة موضحة في قائمة المركز المالي للشركة في نهاية عام ٢٠١١م، كما أنهم سيوافقون الدائرة بما يثبت اعتراضهم على طريقة احتساب الهيئة لقيمة تلك الأصول الثابتة وإدخالها من ضمن تلك المبالغ في الوعاء الزكوي. وأنه فيما يخص عام ٢٠١٢م، فإنهم يوضحون أيضاً أن اللجنة لم تعترف بأن هناك علاقة بين حساب يظهر ضمن الدعم المدينة بمسمى (إيرادات لم يصدر لها فواتير) في حين تم تقديم ما يفيد للدائرة بأن هذا الحساب يخص أعمال تمت لنفس الدائنين بالدفعتات المقدمة وأن هذه القيمة سجلت كإيرادات وتم تقديم إضافة لكشف الحساب المستخرجة من الحاسوب الآلي نسخة من سندات الإثبات المحاسبي التي توضح أن هذه المبالغ سجلت كإيرادات ولم تسجل مباشرة في حساب الذمم لحين إصدار مستخلصات رسمية لها، وبناء عليه طلبنا خصم رصيد الذمم المدينة (إيرادات لم يصدر بها فواتير) من رصيد الدفعات المقبوضة مقدماً. وعليه فإن المعالجة السليمة من وجهة نظر الشركة المكلفة تتمثل في خصم الأرصدة المدينة والبالغة في مجموعها (٣٠,٦٤٦,٧٩٦) ريال، من الدفعات المقبوضة مقدماً والبالغة في مجموعها (٥٠,٠٦٨,٦٩٧) ريال، وفي حالة عدم خصم هذا المبلغ فإن الأمر يستوجب من وجهة نظر الشركة المكلفة، خصم الرصيد المدين من الإيرادات لهذا العام. كما قامت الهيئة بخصوص ربط عام ٢٠١٢م، بعدم اتباع القاعدة الشرعية بإضافة جاري الشركاء على أساس الرصيد في أول أو آخر المدة أيهما أقل، وبناء عليه أضافت جاري الشركاء بمبلغ (٦٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، في حين أن رصيد أول المدة كما هو وارد في القوائم المالية لعام ٢٠١٢م، أن رصيد أول المدة هو (٣٢,١٤٩,٨٥٨) ريال، وهو ما كان له أثر في زيادة غير شرعية في احتساب الزكاة. وأن جميع ما ذكر من أوجه الاعتراض قد تم تضمينها في مذكرة الاعتراض على ربط الهيئة المعدل.

وبسؤال ممثلي الهيئة بخصوص ما أدلى به ممثل الشركة من أقوال وما قدمه من أسباب للطعن على القرار ضمن مذكرة فأجابوا، أنهم يؤكدون أن اعتراض المكلف لم يتم التطرق فيه إلى بند الأصول الثابتة وكما أن بند جاري الشركاء لم يكن محلاً للاعتراض للمكلف من خلال ما يظهره القرار الابتدائي في سرد وقائعه، وبالنسبة لبند الدفعات المقدمة فقد تمت معالجتها من قبل الهيئة بأخذ رصيد أول المدة مخصوص منه الجانب المدين وإضافة ما تم حولان الحول عليه.



وبسؤال ممثل الشركة حول ما إذا كان لديه أي إضافة أو مطلب بشأن الاستئناف المقدم فأجاب، أنه لا يوجد أي إضافة وأنهم يكتفون بما قدموه أمام الدائرة، وأنهم سيوافقون الدائرة بمذكرة الاعتراض على الربط المعدل التي تؤيد وجهة نظرهم في إغفال القرار محل الطعن لمناقشته ما أثاروه من أسباب للاعتراض على ربط الهيئة المعدل خلال أسبوع من تاريخ هذه الجلسة.

وبسؤال ممثلي الهيئة عما إذا كان لديهم ما يرغبون إضافته بخصوص الاستئناف المقدم فأجابوا، لا يوجد لدينا ما نضيفه، وأنهم يطلوبون تأييد ما قضى به القرار الابتدائي.

وعلى ذلك أقفل المحضر وقررت الدائرة استكمال نظر الدعوى والبت فيها في ضوء ما يرد.

وحيث قدم المكلف بعد إمهاله من الدائرة خطاباً موجهاً لها بتاريخ ١٤٤١/٠٧/٠٨، يتضمن عدم وجود المستند الذي يفيد باعتراضه على البند الأخرى التي يدعي إغفال القرار الابتدائي بمناقشتها، وعليه قررت الدائرة أن يقتصر موضوع النزاع على البند الذي تناوله المستأنف في اعتراضه على القرار الابتدائي بموجب ما أثبته ذلك القرار من نقاش فيه، وهو البند الخاص بالذمم المدينة ومدى حسمها من رصيد الدفعات المقدمة عن العامين ٢٠١١م و ٢٠١٢م، وبالتالي فإن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المستأنف بحسم الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة.

وحيث كان ملخص استئناف المكلف قائماً على أساس أن معالجة الهيئة بخصوص المعترض عليه، وما جاء به تأييد القرار الابتدائي لها، لم يكن متفقاً مع ما تقتضيه القواعد الشرعية والمحاسبية التي تقضي بتوحيد الأرصدة للذمة المالية الواحدة التي يكون قد ظهر لها رصيadan؛ مدين ودائن عن نفس الفترة المالية، كما أن جزءاً من الدفعات المقدمة لم يحل عليه الحول ولا يجب أن يضاف لوعاء الزكاة. في حين ترى الهيئة أنها أضافت رصيد الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي لعام ٢٠١١م بمبلغ (٥٩,٢٤٩,٨٧٩) ريال، ولعام ٢٠١٢م بمبلغ (٥٠,٢٤٩,٨٧٩) ريال، حيث توفرت فيها شروط وجوب الزكاة تبعاً لذلك، واستندت إلى عدد من الفتاوى والقرارات الاستئنافية التي تؤيد بأن ظهور هذا البند ضمن مجموعة الخصوم في القوائم المالية بمنتهى العام يعد رصياداً دائناً في ذمة المكلف (المستأنف) ويدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي باعتباره مالاً مستفاداً من الغير ويستخدم في نشاط الشركة الجاري.

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

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما كانت عليه حيثيات القرار محل الطعن، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد عليها والأقوال التي تم الإدلاء بها أمام الدائرة، فإنه بعد الفحص والنظر في موضوع الخلاف الذي ينال فيه المكلف بشأن البند المتمثل في إضافة بند حسم الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م؛ حيث تبين للدائرة عدم تعرض اللجنة مصدرة القرار لجواهر تلك العمليات التي ارتبطت بذلك البند محل النظر، وحيث إن الدفعات المقدمة تشمل رصيد (مؤسسة...) ورصيد (الهيئة...)، وحيث إن مقتضى



المعالجة الزكوية السليمة تتطلب إجراء المقاصلة بين الرصيد المدين والدائن إذا كانت لعميل واحد لديه حسابان مدين ودائن، وحيث لم يتم وفق معالجة الهيئة لتلك الأرصدة ربطها مع الأرصدة المدينة للعملاء نفسها، والناتجة عن الأعمال المنفذة لهم، وحيث إن الوصول إلى مقدار المبلغ الذي يتم إضافته إلى الوعاء في مثل تلك الأحوال يتطلب النظر إلى ما تحدثه عملية المقاصلة بين الحسابات الدائنة والمدينة التي تخص العملاء نفسها في علاقتهم مع المكلف، وحيث أظهرت كشوفات الحساب التفصيلية الخاصة بعملاء الشركة المكلفة أن الرصيد المدين لمؤسسة ... يبلغ (٨,٩٣٧,٦٧٤) ريال، والهيئة ... بمبلغ مقداره (١٩,٤٧٣,١٨٥) ريال، وعليه خلصت الدائرة إلى تأييد وجهة نظر المكلف في توحيد حسابات الذمم المالية للعملاء، واحتساب الرصيد لكل منها لما ثبت حولن حول عليه، وذلك بتأييد مطالبة المكلف بجسم تلك الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١ م بمبلغ (٥٩,٢٤٩,٨٧٩) ريال، ولعام ٢٠١٢ م بمبلغ (٥٠,٢٤٩,٨٧٩) ريال.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد القرار رقم (٢٧)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. قبول استئناف المكلف بخصوص البند المتعلق بجسم الذمم المدينة من رصيد الدفعات المقدمة لعامي ٢٠١١ م و ٢٠١٢ م، عند إجراء الربط على المكلف في العامين محل التزاع، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأن ذلك، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. صرف النظر عن البنود الأخرى المستأنف عليها لعدم ثبوت اعتراض المكلف عليها أمام لجنة الاعتراض الابتدائية مصداة القرار.



## استئناف

القرار رقم (٤٥-٢١٢٠)

الصادر في الاستئناف رقم (١٨-٢٠١٧٥١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٨

لا تحسم الاستثمارات في الصكوك وكذلك الودائع الإسلامية في الخارج من الوعاء الزكوي.

## الوقائع

إنه في يوم الأحد ٢٠٢١/٠٤/١٨ هـ الموافق ١٤٤٢/٠٩/٦، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٦/٣/٢٤ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٣) لعام ١٤٣٦ هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣٥/٢٢) على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١١ م، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: من الناحية الشكلية:**

قبول اعتراض المكلف/شركة ... من الناحية الشكلية، لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

**ثانياً: من الناحية الموضوعية:**

- انتهاء الخلاف على اعتراض المكلف على بند المدفوعات مقابل أتعاب الخدمات الفنية عن عام ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.

- رفض اعتراض المكلف على بند الدخل المعفى غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.

- رفض اعتراض المكلف على بند عدم خصم الاستثمارات للسنوات ٢٠٠٨ م إلى ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.

- رفض اعتراض المكلف على بند استبعاد الخسائر المحققة للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق بالاستئناف على بند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه على بند الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م بقيمة ٧٥٠,١٩٩,٥٨٧ ريال، ويؤكد المكلف على حقه في حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي، وهي عبارة عن استثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية وصناديق استثمارية متنوعة، وكذلك استثمار طويل الأجل في الودائع الإسلامية، وكذلك



استثمارات مقتناة حتى تاريخ الاستحقاق، وقد تم هذا الاستثمار المشار إليه من رأس المال والاحتياطيات، كما أفاد المكلف بأن نية الإدارة كانت في الاحتفاظ بهذه الاستثمارات لأمد طويل وليس للأغراض التجارية، كما أن الإيرادات المحققة للشركة من هذه الاستثمارات كانت جزءاً من قائمة الدخل، ويؤكد المكلف بأن هذه الاستثمارات يجب حسمها طبقاً للقرار الوزاري رقم (٢٤٣٢/٨/١) وتاريخ ١٣٩٢/٨/١٢، حيث أشار القرار المذكور إلى شروط تنطبق على حالة المكلف كما يدعى، وهي أن تكون الاستثمارات ممولة من رأس المال والاحتياطيات وأن تكون طويلة الأجل وبنية الاحتفاظ بها لفترات طويلة، وألا تكون مقتناة لأغراض المتاجرة أو إعادة البيع، وأن يكون الدخل المتحقق منها قد خضع للزكاة، وكلها شروط تنطبق على الاستثمارات محل هذا البند، كما استند المكلف في اعتراضه على مضمون الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥، والتي تنص على التفريق بين من يضارب في الأسهم بيعاً وشراء والمساهم الذي يقتني هذه الأسهم بغرض الحصول على أرباحها، بحيث تجب الزكاة في الحالة الأولى ولا تجب في الثانية، ويرى المكلف بأنه مشمول بالحالة الثانية، وقد ختم المكلف اعتراضه بطلبه من الدائرة قبول استئنافه على هذا البند ونقض القرار الابتدائي بشأنه.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨ م بقيمة ٧١٢،٧٩٠،٨ ريال)، يعتريض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه على استبعاد قيمة الخسائر للبند محل الاستئناف، ويؤكد المكلف على حقه في استبعاد قيمة هذه الخسارة، ذلك أنها قيمة خسارة تكبدها الشركة لعام ٢٠٠٨ م نتيجة لبيع أسهم الشركات السعودية، وقد تم تداولها عن طريق سوق الأوراق المالية السعودية، وأن هذه الأوراق المالية تخص شركات مساهمة عامة في المملكة، ويدرك المكلف أن الخسارة/الأرباح، تم احتسابها على أساس الفرق بين تكلفة الأوراق المالية وسعر بيعها، باعتبار أن سعر التكلفة هو متوسط التكلفة للأوراق المالية المشتراء في تاريخ مختلفة، كما أن سعر البيع هو سعر البيع الفعلي الذي تم من خلاله تداول هذه الأوراق المالية في سوق الأوراق المالية (تداول).

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الدخل المعني غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١ م -٥٩٧،٨٩٧ ريال)، يعتريض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية في رفض اعتراضه باستبعاد الدخل المعني لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١ م بقيمة (٥٩٧،٨٩٧) ريال، ويؤكد على حقه في حسم هذا المبلغ من الوعاء الضريبي، ويستند في ذلك إلى أن الشركة قد حققت صافي مكاسب نتيجة لبيع أسهم في شركات عامة مساهمة وتم شراء وبيع هذه الأوراق المالية عن طريق تداول، ووفقاً للمادة السابعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تعفى الأرباح المتحققة من التخلص من الأوراق المالية من الضريبة، إذا تمت عملية البيع وفقاً لنظام السوق المالية في المملكة، وكانت الأسهم التي تم بيعها قد تم شراؤها بعد تاريخ نفاذ النظام الضريبي، ويختتم المكلف اعتراضه على هذا البند بطلبه من الدائرة نقض القرار الابتدائي بهذاخصوص، واستبعاد الدخل المعني لأغراض الضريبة عن العام ٢٠١١ م.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فطلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٠٢/٢٥ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/١٥ م، تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف وقد مضت المدة المحددة دون ورود إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه. كما ورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/٢١ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٢/٢١ م تضمنت الإجابة عما ورد في مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها فيما يتعلق ببند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م)، بأنه قد تبين للهيئة بعد الاطلاع على القوائم المالية للمكلف، أن هذه الاستثمارات عبارة عن استثمارات في أوراق مالية وصناديق استثمارية وstocks وودائع، وقد تبين وجود حركة بيع على الأسهم مما يدل على أن الغرض هو المتاجرة بيعاً وشراء لا الاقتضاء، مما لا يجوز معه حسمها من الوعاء الزكي، وذلك تطبيقاً لما نص عليه الخطاب الوزاري رقم (٤/٨٦٧٦) وتاريخ ١٤١٠/١٢/٢٤ هـ والقرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨ هـ، وذلك لأنها لا تمثل استثماراً مباشراً في شركات بغرض القنية، كما أن مدة الاقتضاء ليست هي المعيار الوحيد لاعتبار الأصل من



عروض القنية. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨م)، أجبت الهيئة بأنها لم توافق على استبعاد الخسارة التي يطالب المكلف باستبعادها، لأن المستندات المقدمة من المكلف غير صحيحة وغير كافية لاستبعاد هذه الخسائر. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الدخل المعنفي غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١م)، أجبت الهيئة بصحة إجرائها وموافقتها لأنظمة ذات العلاقة، حيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لما يطلب.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/١٣هـ الموافق ٢٠٢١/٠٢/٢٥م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م)، فإنه وبعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مبلغ الاستثمارات طويلة الأجل بقيمة (٧٥٠،١٩٩،٥٨٧) ريال من الوعاء الركيوي، حيث يشير المكلف إلى أن هذه الاستثمارات تمثل في استثمارات في أسهم شركات سعودية، واستثمارات في أسهم شركة ... الاستثمارية، واستثمارات في صندوق ...، وصندوق ... في الكويت، واستثمار طويل الأجل في الودائع الإسلامية في البنك ... والنيل ... في قطر، واستثمار في صكوك الشركة ...، وأن هذه الاستثمارات لغرض القنية وليس لغرض الاتجار، مما يجعلها غير خاضعة للزكاة، بينما ترى الهيئة أن هذه الاستثمارات عبارة عن استثمارات في شركة خارج المملكة، واستثمارات في صناديق سوق ...، وفي الكويت، وودائع مرابحة إسلامية في بنوك خارج المملكة، وصكوك في الشركة ... تم رفضها وفقاً للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥). أما الاستثمار في أسهم ومحصص شركات سعودية متنوعة فتوجد عليها حركة بيع مما يدل على أن الغرض منها ليس الاحتفاظ بها، وأنها ليست من قبيل عروض القنية. وبتأمل الدائرة لمكونات الاستثمار محل الخلاف، وحيث قدم المكلف القوائم المالية لشركة ...، وحيث إن الأصل الأخذ بالقوائم المالية للمكلف ما لم تعارض بيئنة معتبرة، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف بطلب حسمها من وعاء الركيوي لاحتساب الزكاة عليها من واقع تلك القوائم المالية. وأما ما يتعلق بالاستثمار في صندوق سوق ...، وصندوق ... في الكويت، وحيث إن تلك الصناديق لا تخضع للزكاة في المملكة، ولم يقدم المكلف ما يفيد بتزكيتها في بلد الاستثمار، أو تقديم القوائم المالية لتلك الصناديق بما يمكن معه احتساب الزكاة عليها؛ فقد قررت الدائرة عدم أحقيبة المكلف في حسمها من وعاء الزكاة. وأما ما يتعلق بالاستثمار في صكوك الشركة ...، والاستثمار في الودائع الإسلامية في الخارج، وحيث إن مثل هذه الاستثمارات تصنف على أنها أدوات مديونية وتنطبق عليها أحكام زكاة الديون، وحيث إنه من المتقرر استناداً إلى الفتوى ذات الصلة خصوص هذه الاستثمارات للزكاة، مما يتقرر معه عدم أحقيبة المكلف في حسمها من وعاء الزكاة. وأما ما يتعلق باستثمارات المكلف في شركات سعودية، وحيث أنسنت اللجنة الابتدائية قرارها على وجود حركة بيع وتداول في هذه الاستثمارات، فقد تقرر لدى الدائرة بالأغلبية عدم أحقيبة المكلف في حسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨، بقيمة ٧١٢,٧٩٠ ريال)، تبين أن الاستئناف يكمن في طلبه حسم قيمة الخسائر المشار إليها من الوعاء الزكي، كونها خسارة ناتجة عن بيع أسهم للعام ٢٠٠٨م، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنها، بينما ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم المستندات الكافية للسماح باستبعاد هذه الخسائر. وبتأمل الدائرة لموضوع الخلاف، وحيث إن المكلف يقدم إقراراته وفقاً للقواعد المالية المراجعة التي تظهر هذه الخسائر، وحيث إن الحكم برفض مثل هذه الخسائر لا يمكن التوصل إليه إلا من خلال تبع كل عملية شراء لورقة مالية، وعملية بيعها في وقت لاحق، وهو ما لم تقم به الهيئة، وحيث إن الأصل الركون إلى معلومات النظام المحاسبي للمكلف في تقرير حسم هذه الخسائر، مما يجعل من توفير مستند بعينه متعدراً والحال كما ذكر؛ مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه. ولا ينال من ذلك ما أشار إليه القرار الابتدائي من عدم الركون إلى المستندات المقدمة من قبل المكلف حيث إنه لا يمكن رفض إجراء المكلف حيال هذه البند إلا من خلال فحص ميداني يتناول تفاصيل عمليات البيع والشراء لكل ورقة مالية.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (الدخل المعفي غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١م - ٥٥٩,٨٩٧ ريال)، يتبيّن أن الاستئناف يكمن في طلبه استبعاد الأرباح المتحققة من بيع الأوراق المالية للعام ٢٠١١م بمبلغ (٥٥٩,٨٩٧) ريال، كونها لا تخضع لضريبة الدخل مستنداً إلى نص المادة السابعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه "تعفى من الضريبة المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة وفقاً للضوابط الآتية: ١- إذا كانت عملية البيع تمت وفقاً لنظام السوق المالية في المملكة. ٢- لا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ النظام المحدد في المادة الرابعة والسبعين من هذه اللائحة".، بينما ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره في استبعاد هذا الدخل. وبتأمل الدائرة لموضوع الخلاف، وحيث إن المكلف يقدم إقراراته وفقاً للقواعد المالية المراجعة التي تظهر هذه المكاسب، وحيث إن رفض الهيئة لجسم هذه المكاسب من الوعاء الضريبي للمكلف وفقاً لما ينص عليه النظام لم يقم على أساس سوى ما دفعت به الهيئة من عدم تقديم المكلف للمستندات الشبتوية المؤيدة لهذه المكاسب، وحيث إن تحديد مثل هذه المكاسب لا يمكن التوصل إليه إلا من خلال تبع كل عملية شراء لورقة مالية، وعملية بيعها في وقت لاحق، وهو ما لم تقم به الهيئة، وحيث إن الأصل الركون إلى معلومات النظام المحاسبي للمكلف في تقرير حسم هذه المكاسب من الوعاء الضريبي، مما يجعل من توفير مستند بعينه متعدراً وال الحال كما ذكر؛ مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه. ولا ينال من ذلك ما أشار إليه القرار الابتدائي من عدم الركون إلى المستندات المقدمة من قبل المكلف حيث إنه لا يمكن رفض إجراء المكلف حيال هذه البند إلا من خلال فحص ميداني يتناول تفاصيل عمليات البيع والشراء لكل ورقة مالية.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٣) لعام ١٤٣٦ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. بشأن بند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م):
٢. قبول استئناف المكلف بالإجماع بشأن (جسم الاستثمار في شركة ...) من واقع القوائم المالية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



٣. رفض استئناف المكلف بالإجماع بشأن الاستثمار في (صندوق... في الكويت)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٤. رفض استئناف المكلف بالإجماع بشأن الاستثمار في (صكوك الشركة السعودية الكهرباء، والاستثمار في الودائع الإسلامية في الخارج)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٥. رفض استئناف المكلف بالأغلبية بشأن (الاستثمارات في شركات سعودية)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٦. قبول استئناف المكلف بالإجماع، بشأن بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨، ٧١٢، ٧٩٠، ٨، ريال)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٧. قبول استئناف المكلف بالإجماع، بشأن بند (الدخل المعفى غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١م)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (٤٥-٢١٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الصادر في الاستئناف رقم (١٨-٢٠١٩)

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١٩

يتطلب رفض حسم الخسائر المحققة الناتجة عن بيع أسهم القيام بتتبع كل عملية شراء للورقة المالية وعملية بيعها في وقت لاحق للتأكد من تحقق تلك الخسائر من عدمه.

## الوقائع:

إنه في يوم الأحد ٦/٠٩/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/١٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٦/٣/٢٤ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٣) لعام ١٤٣٦ هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣٥/٢٢) على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١١ م، المقامة من المستأไฟ في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما ي يأتي:

**أولاً: من الناحية الشكلية:**

قبول اعتراض المكلف/شركة ... من الناحية الشكلية، لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

**ثانياً: من الناحية الموضوعية:**

- انتهاء الخلاف على اعتراض المكلف على بند المدفوعات مقابل أتعاب الخدمات الفنية عن عام ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.

- رفض اعتراض المكلف على بند الدخل المعفى غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.

- رفض اعتراض المكلف على بند عدم خصم الاستثمارات للسنوات ٢٠٠٨ م إلى ٢٠١١ م للحيثيات الواردة في القرار.

- رفض اعتراض المكلف على بند استبعاد الخسائر المحققة للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق بالاستئناف على بند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه على بند الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م بقيمة (٧٥,١٩٩,٥٨٧) ريال، ويؤكد المكلف على حقه في حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي، وهي عبارة عن استثمارات



طويلة الأجل في أوراق مالية وصناديق استثمارية متنوعة، وكذلك استثمار طويل الأجل في الودائع الإسلامية، وكذلك استثمارات مقتنناة حتى تاريخ الاستحقاق، وقد تم هذا الاستثمار المشار إليه من رأس المال والاحتياطيات، كما أفاد المكلف بأن نية الإدارة كانت في الاحتفاظ بهذه الاستثمارات لأمد طويل وليس للأغراض التجارية، كما أن الإبرادات المحققة للشركة من هذه الاستثمارات كانت جزءاً من قائمة الدخل، ويؤكد المكلف بأن هذه الاستثمارات يجب حسمها طبقاً للقرار الوزاري رقم (٢٤٤٣/١) وتاريخ ٢٠٢٨/٨/١٣٩٢هـ، حيث أشار القرار المذكور إلى شروط تنطبق على حالة المكلف كما يدعي، وهي أن تكون الاستثمارات ممولة من رأس المال والاحتياطيات وأن تكون طويلة الأجل وبنية الاحتفاظ بها لفترات طويلة، وألا تكون مقتنناة لأغراض المتاجرة أو إعادة البيع، وأن يكون الدخل المتحقق منها قد خضع للزكاة، وكلها شروط تنطبق على الاستثمارات محل هذا البند، كما استند المكلف في اعترافه على مضمون الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ، والتي تنص على التفريق بين من يضارب في الأسهم بيعاً وشراء ومساهم الذي يقتني هذه الأسهم بغرض الحصول على أرباحها، بحيث تجب الزكاة في الحالة الأولى ولا تجب في الثانية، ويرى المكلف بأنه مشمول بالحالة الثانية، وقد ختم المكلف اعترافه بطلبه من الدائرة قبول استئنافه على هذا البند ونقض القرار الابتدائي بشأنه.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨م بقيمة ٧١٢،٧٩٠،٨،٦٠ ريال)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعترافه على استبعاد قيمة الخسائر للبند محل الاستئناف، ويؤكد المكلف على حقه في استبعاد قيمة هذه الخسارة، ذلك أنها قيمة خسارة تكبدها الشركة لعام ٢٠٠٨م نتيجة لبيع أسهم الشركات السعودية، وقد تم تداولها عن طريق سوق الأوراق المالية السعودية، وأن هذه الأوراق المالية تخص شركات مساهمة عامة في المملكة، وينذر المكلف أن الخسارة/الأرباح، تم احتسابها على أساس الفرق بين تكلفة الأوراق المالية وسعر بيعها، باعتبار أن سعر التكلفة هو متوسط التكلفة للأوراق المالية المشتراة في تواريخ مختلفة، كما أن سعر البيع هو سعر البيع الفعلي الذي تم من خلاله تداول هذه الأوراق المالية في سوق الأوراق المالية (تداول).

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الدخل المعفي غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١م-٢٠١١،٨٩٧،٥٥٩،٥٥٩ ريال)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية في رفض اعترافه باستبعاد الدخل المعفي لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١م بقيمة (٥٥٩،٨٩٧) ريال، ويؤكد على حقه في حسم هذا المبلغ من الوعاء الضريبي، ويستند في ذلك إلى أن الشركة قد حققت صافي مكاسب نتيجة لبيع أسهم في شركات عامة مساهمة وتم شراء وبيع هذه الأوراق المالية عن طريق تداول، ووفقاً للمادة السابعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تعفى الأرباح المتحققة من التخلص من الأوراق المالية من الضريبة، إذا تمت عملية البيع وفقاً لنظام السوق المالية في المملكة، وكانت الأسهم التي تم بيعها قد تم شراؤها بعد تاريخ نفاذ النظام الضريبي، ويختتم المكلف اعترافه على هذا البند بطلبه من الدائرة نقض القرار الابتدائي بهذاخصوص، واستبعاد الدخل المعفي لأغراض الضريبة عن العام ٢٠١١م.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراقبة، فطلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ٢٥/١١/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢٠م، تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف وقد مضت المدة المحددة دون ورود إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه. كما ورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٠/٢/٢١هـ الموافق ٢٠٢١م تضمنت الإجابة عمما ورد في مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها فيما يتعلق ببند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م)، بأنه قد تبين للهيئة بعد الاطلاع على القوائم المالية للمكلف، أن هذه الاستثمارات عبارة عن استثمارات في أوراق مالية وصناديق استثمارية وصكوك وودائع، وقد تبين وجود حركة بيع على الأسهم مما يدل على أن الغرض هو المتاجرة بيعاً وشراء لا الاقتضاء، مما لا يجوز معه حسمها من الوعاء الزكوي، وذلك تطبيقاً لما نص عليه الخطاب الوزاري رقم (٤/٦٧٦) وتاريخ ٢٤/١٢/١٤١٠هـ والقرار الوزاري رقم (٥/٢٨٤٢٨) وتاريخ ٢٨/٤/١٤٢٨هـ، وذلك لأنها



لا تمثل استثماراً مباشراً في شركات بغرض القنية، كما أن مدة الاقتضاء ليست هي المعيار الوحيد لاعتبار الأصل من عروض القنية. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨م)، أجبت الهيئة بأنها لم توافق على استبعاد الخسارة التي يطالب المكلف باستبعادها، لأن المستندات المقدمة من المكلف غير صحيحة وغير كافية لاستبعاد هذه الخسائر. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الدخل المعفى غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١م)، أجبت الهيئة بصحة إجراءها وموافقتها للأنظمة ذات العلاقة، حيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لما يطلب.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/١٣هـ الموافق ٢٥/٠٢/٢٠٢١م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م)، فإنه وبعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مبلغ الاستثمارات طويلة الأجل بقيمة (٧٥٠،١٩٩،٥٨٧) ريال من الوعاء الزكي، حيث يشير المكلف إلى أن هذه الاستثمارات تمثل في استثمارات في أسهم شركات سعودية، واستثمارات في أسهم شركة ... الاستثمارية، واستثمارات في صندوق سوق ...، وصندوق ... في الكويت، واستثمار طويل الأجل في الودائع الإسلامية في البنك ... والبنك ... في قطر، واستثمار في صكوك الشركة ...، وأن هذه الاستثمارات لغرض القنية وليس لغرض الاتجار، مما يجعلها غير خاضعة للزكاة، بينما ترى الهيئة أن هذه الاستثمارات عبارة عن استثمارات في شركة خارج المملكة، واستثمارات في صناديق سوق ...، و... في الكويت، وودائع مرابحة إسلامية في بنوك خارج المملكة، وصكوك في الشركة ... تم رفضها وفقاً للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥). أما الاستثمار في أسهم ومحصص شركات سعودية متنوعة فتوجد عليها حركة بيع مما يدل على أن الغرض منها ليس الاحتفاظ بها، وأنها ليست من قبيل عروض القنية. وبتأمل الدائرة لكونات الاستثمار محل الخلاف، وحيث قدم المكلف القوائم المالية لشركة ...، وحيث إن الأصل الأخذ بالقوائم المالية للمكلف ما لم تعارض ببينة معتبرة، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف بطلب حسمها من وعائه الزكي لاحتساب الزكاة عليها من واقع تلك القوائم المالية. وأما ما يتعلق بالاستثمار في صندوق سوق ...، وصندوق في الكويت، وحيث إن تلك الصناديق لا تخضع للزكاة في المملكة، ولم يقدم المكلف ما يفيد بتزكيتها في بلد الاستثمار، أو تقديم القوائم المالية لتلك الصناديق بما يمكن معه احتساب الزكاة عليها؛ فقد قررت الدائرة عدم أحقيبة المكلف في حسمها من وعاء الزكاة. وأما ما يتعلق بالاستثمار في صكوك الشركة ...، والاستثمار في الودائع الإسلامية في الخارج، وحيث إن مثل هذه الاستثمارات تصنف على أنها أدوات مديونية وتنطبق عليها أحكام زكاة الديون، وحيث إنه من المتقرر استناداً إلى الفتوى ذات الصلة خصوص هذه الاستثمارات للزكاة، مما يتقرر معه عدم أحقيبة المكلف في حسمها من وعاء الزكاة. وأما ما يتعلق بالاستثمارات المكلف في شركات سعودية، وحيث أنسنت اللجنة الابتدائية قرارها على وجود حركة بيع



وتداول في هذه الاستثمارات، فقد تقرر لدى الدائرة بالأغلبية عدم أحقيّة المكلّف في حسم هذه الاستثمارات من وعاء الزكاة.

وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف على بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨، بقيمة ٧١٢،٧٩٠،٨٠٠ ريال)، يتبيّن أنّ الاستئناف يمكن في طلبه حسم قيمة الخسائر المشار إليها من الوعاء الزكوي، كونها خسارة ناتجة عن بيع أسهم للعام ٢٠٠٨، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنها، بينما ترى الهيئة أنّ المكلّف لم يقدم المستندات الكافية للسماح باستبعاد هذه الخسائر. وبتأمّل الدائرة لموضوع الخلاف، وحيث إنّ المكلّف يقدم إقراراته وفقاً للقواعد المالية المراجعة التي تظهر هذه الخسائر، وحيث إنّ الحكم برفض مثل هذه الخسائر لا يمكن التوصل إليه إلا من خلال تتبع كلّ عملية شراء لورقة مالية، وعملية بيعها في وقت لاحق، وهو ما لم تقم به الهيئة، وحيث إنّ الأصل الركون إلى معلومات النظام المحاسبي للمكلّف في تقرير حسم هذه الخسائر، مما يجعل من توفير مستند بعينه متعدّلاً والحال كما ذكر؛ مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلّف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه. ولا ينال من ذلك ما أشار إليه القرار الابتدائي من عدم الركون إلى المستندات المقدمة من قبل المكلّف حيث إنّه لا يمكن رفض إجراء المكلّف حيال هذه البند إلا من خلال فحص ميداني يتناول تفاصيل عمليات البيع والشراء لكلّ ورقة مالية.

وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف على بند (الدخل المعني غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١-٥٥٩،٨٩٧ ريال)، يتبيّن أنّ الاستئناف يمكن في طلبه استبعاد الأرباح المتحقّقة من بيع الأوراق المالية للعام ٢٠١١ م بمبلغ (٥٥٩،٨٩٧) ريال، كونها لا تخضع لضريبة الدخل مستنداً إلى نص المادة السابعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه "تعفى من الضريبة المكاسب الرأسمالية المتحقّقة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة وفقاً للضوابط الآتية: ١- إذا كانت عملية البيع تمت وفقاً لنظام السوق المالي في المملكة. ٢- لا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ النظام المحدد في المادة الرابعة والسبعين من هذا اللائحة."، بينما ترى الهيئة أنّ المكلّف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره في استبعاد هذا الدخل. وبتأمّل الدائرة لموضوع الخلاف، وحيث إنّ المكلّف يقدم إقراراته وفقاً للقواعد المالية المراجعة التي تظهر هذه المكاسب، وحيث إنّ رفض الهيئة لحسم هذه المكاسب من الوعاء الضريبي للمكلّف وفقاً لما ينص عليه النظام لم يقم على أساس سوى ما دفعت به الهيئة من عدم تقديم المكلّف للمستندات الثبوتية المؤيدة لهذه المكاسب، وحيث إنّ تحديد مثل هذه المكاسب لا يمكن التوصل إليه إلا من خلال تتبع كلّ عملية شراء لورقة مالية، وعملية بيعها في وقت لاحق، وهو ما لم تقم به الهيئة، وحيث إنّ الأصل الركون إلى معلومات النظام المحاسبي للمكلّف في تقرير حسم هذه المكاسب من الوعاء الضريبي، مما يجعل من توفير مستند بعينه متعدّلاً وال الحال كما ذكر؛ مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلّف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه. ولا ينال من ذلك ما أشار إليه القرار الابتدائي من عدم الركون إلى المستندات المقدمة من قبل المكلّف حيث إنّه لا يمكن رفض إجراء المكلّف حيال هذه البند إلا من خلال فحص ميداني يتناول تفاصيل عمليات البيع والشراء لكلّ ورقة مالية.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلّف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٣) لعام ١٤٣٦ هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- بشأن بند (الاستثمارات طويلة الأجل للسنوات من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م):



- قبول استئناف المكلف بالإجماع بشأن (جسم الاستثمار في شركة ...) من واقع القوائم المالية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - رفض استئناف المكلف بالإجماع بشأن الاستثمار في (صندوق ... في الكويت)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - رفض استئناف المكلف بالإجماع بشأن الاستثمار في (stocks الشركة ...، والاستثمار في الودائع الإسلامية في الخارج)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - رفض استئناف المكلف بالأغلبية بشأن (الاستثمارات في شركات سعودية)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف بالإجماع، بشأن بند (استبعاد الخسائر المحققة لسنة ٢٠٠٨، بقيمة ٧١٢،٧٩٠،٨،٠٠ ريال)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف بالإجماع، بشأن بند (الدخل المعفى غير المستبعد لأغراض الضريبة عن عام ٢٠١١م)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IZD-٢٠٢١-٢٦٠)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٩-١٠٠١٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الدمام

المبدأ رقم ٢٢٠

الأصول لا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع، أما إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة.

### الواقع:

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... (هوية وطنية رقم ...) بصفته مديرًا للمدعية ... (سجل تجاري رقم ...) بموجب عقد التأسيس، تضمنت اعترافها على الربط الزكي لعام ٢٠١٣م، الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل وينحصر اعترافها في البنود الآتية: البند الأول: إيرادات غير مصرح عنها بمبلغ (٥,٤٠٥,٢٤٣) ريال: تدعي بأنها تمسك حسابات نظامية ويتم إعدادها والإشراف عليها ومراجعتها من قبل محاسب قانوني معتمد وأن جميع المبالغ تم التصريح عنها. البند الثاني: صافي قيمة الأصول الثابتة بمبلغ (٦١٩,٩٧٧) ريال: تدعي أنها قدمت خطاباً مؤيداً بمستندات للمدعى عليها بينت فيه أسباب التي تحول دون تسجيل الأصول باسمها. البند الثالث: مبالغ لم تحسم من الوعاء الزكي والخاصة ببند الاستثمارات بمبلغ (٥,٩٥,٢٦٠) ريال: تدعي أن الاستثمار ليس بقصد المراقبة، بل هي استثمارات منخفضة المخاطر ومحفظة بها لدى أحد البنوك المحلية كجزء من الضمانات المقدمة للبنك مقابل التسهيلات المصرفية المنوحة للمدعية ويتم إثبات الأرباح الناتجة عنها في قائمة الدخل إن وجدت. البند الرابع: سدادات لم يتم إثباتها: تدعي أنها قامت بسداد مبلغ (٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال بتاريخ ١٥/٠٥/٢٠١٤م إيصال رقم (...).

وبعرض لائحة الدعوى على المُدعى عليها؛ أجبت بأنها ما يتعلق ببند: دائمون حال عليهم الحول: قبلت اعتراف المدعية. وفيما يتعلق ببند: صافي الأصول الثابتة: لم تقم بحسب صافي الأصول الثابتة من الوعاء الزكي لكونها غير مسجلة باسم المدعية، واستندت في إجرائها إلى البند (ثانياً) من المادة (٤) من لائحة جبائية الزكاة. وفيما يتعلق ببند: الاستثمارات لعام ٢٠١٣م: ذكرت أنه ورد في الإيضاحات في القوائم المالية أن هذا الاستثمار في محفظة بغرض المراقبة وبالتالي تعد من عروض التجارة التي تضاف إلى الوعاء الزكي، واستندت في إجرائها إلى البند (ثانياً) من المادة (٤) من لائحة جبائية الزكاة. وفيما يتعلق ببند: الدفعات المسددة: تمسك بصحة إجرائها. وفيما يتعلق ببند: إيرادات غير مصرح عنها: قامت برفض اعتراف المدعية لعدم تقديمها المستندات المؤيدة لدعواها، واستندت في إجرائها إلى الفقرة (٣) من لائحة جبائية الزكاة.



وفي يوم الأحد الموافق ١٤٤٢/٤/١٤ هـ، عقدت الدائرة جلستها عن بعد لنظر الدعوى، حضرها/... (هوية وطنية رقم ...)، بصفته ممثل للمدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب تفويض صادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (...). وتاريخ ١٤٤١/١٧/٥ هـ، لم يحضر من يمثل المدعى ولم تبعث بعذر لتخلفها عن الحضور رغم صحة تبلغها بموعود الجلسة من خلال البوابة الإلكترونية للأمانة العامة للجان الضريبية، مما يعتبر معه أنها أهدرت حقها في الحضور والرافعة، وبعد الاطلاع على نص الفقرة (٢) من المادة (٢٠) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية قررت الدائرة بالإجماع شطب الدعوى.

وفي يوم السبت الموافق ١٤٤٢/٨/٢١ هـ، عقدت الدائرة جلستها عن بعد لنظر الدعوى، حضرها/... (هوية وطنية رقم ...)، بصفته مدير الشركة بموجب عقد التأسيس، وحضرها/... (هوية وطنية رقم ...)، بصفته ممثل للمدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبسؤال الوكيل/ المدعي عن دعوى موكله/ دعوه، أجاب بأنها لا تخرج عمما ورد في لائحة الدعوى المودعة مسبقاً لدى الأمانة العامة للجان الضريبية. وبمواجهة ممثل المدعي عليها بذلك، أجاب بأنه يتمسك برد المدعي عليها المودع مسبقاً لدى الأمانة العامة للجان الضريبية وعدم قبول أي مستندات جديدة مقدمة. وبسؤال الطرفان عما إذا كان لديهما أقوال أخرى، أجابا بالنفي. وبناءً عليه، قررت الدائرة قفل باب المراجعة في الدعوى للدراسة والمداولة.

## الأسباب

بعد الاطلاع على نظام الزكاة الصادر بالأمر الملكي رقم (٥٧٧/٢٨/١٧) وتاريخ ١٣٧٦/٠٣/١٤ هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) بتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد وإجراءات عمل لجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١ هـ والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كانت المدعى تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل في شأن الربط الزكي لعام ٢٠١٣م وحيث إن هذا النزاع من النزاعات الزكوية، فإنه يُعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١ هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض عليه خلال (٦٠) يوماً من تاريخ الإخطار به، استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ التي نصت على أنه: "يحق للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يوماً من تاريخ تسلمه خطاب الربط، ويجب أن يكون اعتراضه بموجب مذكرة مكتوبة ومسبقة يقدمها إلى الجهة التي أبلغته بالربط، وعند انتهاء مدة الاعتراض خلال الإجازة الرسمية يكون الاعتراض مقبولاً إذا سُلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة"، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعى تبلغت بقرار الربط في تاريخ ٢٠١٩/٢/١٣م، وتقدمت باعتراضها في تاريخ ٢٠١٩/٤/٠٧م، فإن الدعوى تكون قد استوفت أوضاعها الشكلية، مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، فإنه بتأمل الدائرة للأوراق والمستندات التي تضمها ملف الدعوى، وما أبداه أطرافها من طلبات ودفاع ودفع، تبين للدائرة أن الخلاف يكمن في إصدار المدعي عليها الربط الزكي لعام ٢٠١٣م والمتمثل في البنود الآتية:

البند الأول: دائنون حال عليهم الحال:



وحيث نصت المادة (٧٠) من نظام المراقبات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/١٢٢ هـ على أنه: "للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك"، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المراقبات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٩ هـ التي نصت على: "إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه"، وحيث قبلت المدعى علها طلب المدعية كما ورد في المذكرة الجوابية رقم (١) المقدمة من المدعى علها إلى الأمانة العامة للجان الضريبية والمتضمن على أنه: "تم قبول اعتراف المكلف لتقديم كشف تحليلي بالدائنين موضحاً فيه رصيد أول المدة والإضافات والتسديدات وبالتالي يكون الرصيد الذي يضاف للوعاء الزكوي الذي حال عليه الحول مبلغ ٢٠١٣ م، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف".

#### البند الثاني: صافي الأصول الثابتة:

يمكن اعتراف المدعية على إجراء المدعى علها المتمثل بجسم قيمة الأرضي من صافي الأصول، في حين دفعت المدعى علها أنه لم يتم حسم صافي الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي بعد استبعاد الأرضي غير المملوكة للمدعية لكونها غير مسجلة باسمها، وحيث نصت الفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٤٤) وتاريخ ١٤٢٤/٩/٣ هـ على أنه: "تقوم بعض الشركات بشراء بعض العقارات أو السيارات بغرض استخدامها وليس بغرض الاتجار فيها، وقد لا تتمكن في نهاية السنة المالية لها من نقل ملكية هذه العقارات أو الأصول باسم الشركة رغم أنها تستخدم بأغراض الشركة، هل يتم خصم هذه الأصول من الوعاء الزكوي لهذه الشركة سواء نقلت الملكية باسم الشركة أو لم تنقل؟ علمًا بأن واقعة الشراء قد تمت بموجب عقود نظامية وإن الشركة تستخدم هذه الأصول المشتراء". الجواب: ما تشيره الشركة من العقارات والسيارات وما في حكمها لغرض استخدامها وليس لغرض الاتجار فيه لا تجب فيه الزكاة ويستوي في ذلك، ما نقلت ملكيته وما لم تنقل إذ لا أثر لذلك في ثبوت الملك، كما نصت الفقرة (٤) من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٠ هـ على أنه: "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: ١- الأصول الثابتة وتشمل ما يأتي: صافي قيمة الأصول الثابتة (أصول القنية) وأي دفعات لشراء أصول ثابتة، وقيمة قطع الغيار غير المعدة للبيع، ويشترط أن تكون هذه الأصول مملوكة للمكلف - ما لم يكن هناك مانع يحول دون نقل الملكية - وأن تكون مستخدمة في النشاط"، كما نصت لفقرة (١٨) من التعليم رقم (١/٣٥) وتاريخ ١٤١٣/٣/٢ هـ على أسلوب حسم قيمة الأرضي ضمن الأصول الثابتة من وعاء الزكاة أن: "تقرر المصلحة استمرار العمل بالتعليمات الخاصة بحسب قيمة الأرضي المسجلة باسم الشركاء من وعاء الزكاة باستثناء البنوك التي صدرت لها تعليمات خاصة، مع ملاحظة الحالات التالية: أ- إذا كانت الأرضي المسجلة باسم أحد الشركاء مقدمة منه كحصة عينية ضمن رأس مال الشركة وهذه الأرضي مستغلة في نشاط الشركة وتحسم من الوعاء. ب- إذا كان الحساب الجاري الدائن للشريك صاحب الأرض المسجلة باسمه يغطي كامل قيمتها فتحسم من الوعاء بالكامل أما في حالة عدم التغطية بالكامل فلا يحسم منها إلا في حدود رصيد الحساب الجاري الدائن"، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٠ هـ على أنه: "يعقع عباء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديرى وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبناء على ما تقدم، وحيث إن المدعية لم تقدم المستندات التي تثبت على أن الأرض التي تطالب بحسمها مستخدمة في النشاط أو جاري نقل ملكيتها من الشريك المؤسس (المتوفى) أو بعض



الشركاء إلى المدعية، كما أن المدعية لم تذكر الأسباب التي حالت دون نقل الملكية، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعترض المدعية.

#### البند الثالث: الاستثمارات:

يمكن اعترض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل بجسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي، في حين دفعت المدعى عليها أنه بعد الرجوع إلى الإيضاحات في القوائم المالية اتضح أنها استثمارات في محفظة بغرض المراقبة وبالتالي تعد من عروض التجارة تضاف إلى الوعاء الزكوي، وحيث نصت الفتوى الشرعية (١٩٣٢) وتاريخ ١٤١٨/٠١/٢٠ هـ على أنه: "أما الأصول فلا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع، أما إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة"، كما نصت الفقرة (٤/ج) من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ على أنه: "في كل الأحوال إذا كانت الاستثمارات - داخلية أو خارجية- في سندات أو صكوك أو عملات أو ودائع أو معاملات آجلة فلا تمحس من الوعاء سواءً كانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجل"، كما نص البند (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٠٤/٢٨ هـ على أنه: "لا يمحس من الوعاء الزكوي للمكلف أي استثمار - داخلي أو خارجي - في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديوناً أو في سندات بغض النظر عن المصدر لها، ومهمماً كانت مدة ذلك الاستثمار"، كما نصت الفقرة (١٣٩) من معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية المعتمد من قبل مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب القرار رقم (٥/٢٥) وتاريخ ١٤١٩/٠٩/١١ هـ على أنه: "هناك نوعان أساسيان من الأوراق المالية يتم الاستثمار فيما وهما: أ. الأوراق المالية التي تمثل حقوق ملكية: هي أوراق مالية تمثل الحق في المشاركة في ملكية المنشأة (مثلاً الأسهم العادية أو الممتازة) أو تمثل الحق في الحصول على هذه المشاركة أو التخلص منها بسعر محدد مسبقاً. ب. الأوراق المالية التي تمثل ديوناً على الغير: هي الأدوات المالية التي يتم إصدارها عند عقد القروض بين المقترضين والمقرضين (المستثمرين)، وأهم أشكالها السندات الحكومية، والسنادات التي تصدرها الشركات، وأدوات الدين الأخرى التي ينطبق عليها التعريف السابق للأوراق المالية. ولا يتضمن هذا التعريف المبالغ القابلة للتحصيل، التي لا تصدر عنها أوراق مالية يمكن بيعها للمستثمرين، مثل حسابات المدينيين، وتسهيلات سداد الأقساط والقروض العقارية"، وبناء على ما تقدم، وبالرجوع إلى القوائم المالية للمدعية اتضح أنها استثمارات في أوراق مالية (استثمارات منخفضة المخاطر مقيدة بالتكلفة بغرض المراقبة محتفظ بها لدى أحد البنوك المحلية كجزء من الضمانات المقدمة للبنك مقابل التسهيلات المصرفية) وحيث إن هذه الاستثمارات لدى البنك تمثل ديناً للمدعية على البنك، وهي مملوكة للمدعية ولا تعد من الأموال الخاضعة للزكاة عند محاسبة البنك عن هذه الودائع، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعترض المدعية.

#### البند الرابع: الدفعات المسددة:

يمكن اعترض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل بعدم حسم الدفعات المسددة، في حين دفعت المدعى عليها أن الدفعات المسددة ظهرت في كشف حساب المدعية وأما خوذة بعين الاعتبار عند حساب الزكاة المستحقة، وحيث نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ على أنه: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديرى وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبناء على ما تقدم، وبما أن المدعية لم تقدم ما يثبت أنها لم تستفيد من المبالغ المسددة، وعليه فلا يحق لها حسم المبالغ التي تطالب بها، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعترض المدعية.

#### البند الخامس: إيرادات غير مصرح عنها:



يكمِن اعتراض المدعية على إجراء المدعي عليها الممثل بإضافة إيرادات غير مصروف عنها لعام ٢٠١٣م بمبلغ (٥٤٠٥) ريال إلى صافي الربح، في حين دفعت المدعي عليها أنه تم إضافة هذه الإيرادات غير المصروف عنها إلى صافي الربح لعدم تقديم المدعية المستندات المؤيدة لوجهة نظرها، وحيث نصت المادة (٩) من نظام الدفاتر التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦١) وتاريخ ١٤٠٩/١٧هـ على أنه: "على التاجر وورثته الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها في هذا النظام والمراسلات والمستندات المشار إليها في المادة السادسة مدة عشر سنوات على الأقل"، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/١هـ على أنه: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبناء على ما تقدم، وحيث إن المدعية لم تقدم المستندات التي كان من المفترض أن تحفظ بها بناء على ما ورد في المادة (٩) من نظام الدفاتر التجارية والمحددة بعشر سنوات، الأمر الذي يتعمّن معه لدى الدائرة رفض اعتراض المدعية.

## القرار

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند دائم حالي الغول لعام ٢٠١٣، ورفض ما عدا ذلك من طلبات.
- صدر هذا القرار **حضرورياً** بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثة أيام يوماً موعداً لتسليم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه حسب النظام خلال (٣٠) ثلاثة أيام من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسليمها، بحيث يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة في حال عدم تقديم الاعتراض.

# **قواعد المراقبة**



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٣٣٢)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٨٣٦٣٠-٢٠٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

### المبدأ رقم ٢٢١

الأصل في جبائية الزكاة هو الأخذ بما ورد في إقرار المكلف والمستندات التي قدمها ما لم ترد ببينة على خلافه.

#### الوقائع:

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

إنه في يوم الثلاثاء ١٤٤٣/٠٢/١٤ الموافق ٢٠٢١/٠٩/٢١م اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٢/٠٣/١٨هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٣م من (...)(هوية وطنية رقم...) بصفته وكيلًا عن المكلف (بموجب الوكالة رقم...)، والاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٢/٠٣/١٨هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٣م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (Z-٢٠٢٠-١٧٩٠) الصادر في الدعوى رقم (٢٠١٨-٠٢٠١٧٩) المتعلقة بالربط الزكي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٢م، المقامة من المستأذن في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتى:

**أولاً: من الناحية الشكلية:**

قبول دعوى المدعية (الشركة...) ذات السجل التجاري رقم: (... شكلًّا.

**ثانياً: من الناحية الموضوعية:**

- ١- قبول اعتراض المدعية (الشركة...) وإلغاء قرار المدعي عليها بخصوص بند مخصص الإجازات للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م، ورفض اعتراض المدعية على بند مصاريف السفر والتذاكر المستحقة للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م.
- ٢- قبول اعتراض المدعية (الشركة...) وإلغاء قرار المدعي عليها بخصوص بند الأرصدة الدائنة الأخرى والالتزامات المستحقة للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م.
- ٣- تعديل قرار المدعي عليها بخصوص بند الأرصدة الدائنة للوعاء الزكي للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م.
- ٤- رفض اعتراض المدعية (الشركة...) على إضافة بند فروق الاستيرادات للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م.



٥- رفض اعتراف المدعية (الشركة...) على إضافة بند مخصص مكافأة نهاية الخدمة للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م، وإضافة بند مخصص تكاليف الصيانة الرئيسية إلى الوعاء الزكي للمدعية لعام ٢٠١٢م.

٦- قبول اعتراف المدعية (الشركة...) وإلغاء قرار المدعى علهم بخصوص إضافة بند القروض إلى الوعاء الزكي للمدعية لعام ٢٠٠٨م.

٧- رفض اعتراف المدعية (الشركة...) على عدم حسم بند الاستثمارات للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فإنه يدعي بأنه وفيما يخص بند (المبالغ المستحقة لتقاضي الطيران ومصاريف السفر) فإن البند يعد من المصارييف المستحقة وأن الشركة ملزمة بدفع هذه التكاليف لموظفيها، وأفاد بأنه لو تم اعتبار هذه المبالغ كمخصصات، فإن أرصدقتها لم يحل عليها الجول، وفيما يخص بند (فروق الاستيرادات) فيدعي المكلف بأن هذه الفروقات تمثل في قيمة استيراد البضائع عن طريق شركة (...) ولم تثبت باسم الشركة، وفيما يخص بند (الاستثمارات) فيدعي المكلف بأن الاستثمارات تمت في الشركات البحرينية (شركة ...، وشركة ... القابضة) وقد تم إخضاعها للزكاة في المملكة العربية السعودية ولا يجب ثني الزكاة على نفس المال، وفيما يخص بند (مخصص مكافأة نهاية الخدمة ومخصص الصيانة المستقبلية) فيدعي المكلف بأن هذا البند إذا دفع خلال السنة يعد من المصارييف واجبة الحسم عند تعديل الربح لأغراض الضريبة والزكاة وليس لأغراض الضريبة فقط، وقد صدر قرار اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية رقم (١٤٣٣/١١٧) بتقرير أن المخصص الذي تم استبعاده في السنوات السابقة من الربح يجب السماح بخصمه من ربح السنة التي تم فيها استخدام المخصص بالفعل، وفيما يخص بند (إصدار الربط بعد مضي المدة النظامية لإجراءات) فيدعي المكلف بأن الهيئة قامت بالربط على الشركة بعد انقضاء خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الزكي لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠٠٨م ويطلب بتطبيق نصوص التقادم على الربط الزكي، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

كما لم يلق القرار قبولاً لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (إضافة الأرصدة الدائنة) فإن الهيئة تطلب نقض قرار دائرة الفصل محل الطعن، وتوضح بأن المستندات المقدمة من المكلف هي مستندات اصطناعها لنفسه ولا يمكن الاحتجاج بها في ظل وجود قوائم مالية مدققة من محاسب قانوني معتمد، كما أن جدول البيانات المقدم (أكسل) يحتوي على بيانات تختلف عما هو ظاهر بالقوائم المالية مما يؤكد أن هذه التحاليلات لا تعبّر عن واقع الشركة، وكان يتوجب على الدائرة طلب بيان مستخرج من النظام المحاسبي للشركة وليس بيان (أكسل) حيث سبق وأن أفاد المكلف في اعترافه بأنه لم يحل الجول على أي رصيد لدائرة الأعوام من ورد بالقرار، وفيما يخص بند (القروض) فتوضّح الهيئة بأن قرار دائرة جانبه الصواب حيث إن المقدمة للدائرة وفق ما ورد بالقرار، وفيما يخص بند (القروض) فتوضّح الهيئة بأن قرار دائرة جانبه الصواب حيث إن الهيئة لم تقم بإضافة رصيد القروض للوعاء الزكي لعام ٢٠٠٨م، وإنما تم إضافة الرصيد الدائن لخطابات الضمان الظاهرة بالقوائم المالية بمبلغ (٥,٦٠٠,٠٠٠) ريال وهو ما حال عليه الجول وتم إضافته للوعاء الزكي، وعليه فتمسك الهيئة بصحّة إجرائها وسلامتها، وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل استئناف الهيئة لما تقدم من أسباب.



وفي يوم الثلاثاء ٢٦/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٧/٦، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني لمدة (١٠) أيام، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مذكرة جوابية تجيب فيها عن استئناف المكلف، بأنها تتمسك بصححة إجراءها وسلامته، كما أن ما أثاره المكلف لا يخرج عما سبق وأن تقدم به وأجابته عنه الهيئة في حينه، وأضافت بأنه وفيما يخص بند (إصدار الربط بعد مضي المدة النظامية لإجراءات) فإن الهيئة تطلب عدم قبول البند شكلاً لعدم الاعتراض عليه أمام دائرة الفصل ابتداءً، وفيما يخص بند (مخصصات التذاكر ومصاريف السفر) فتوضح الهيئة بأنها استندت في إجراءها على الفقرة (٦) من المادة (٦) من لائحة جبائية الزكاة، وفيما يخص بند (فروق الاستيرادات) فتوضح الهيئة بأنها استندت في إجرائها على الفقرة (٥) من المادة (٥) من لائحة جبائية الركوة والفقارة (٢) من المادة (٦) من ذات اللائحة، وفيما يخص بند (مخصص مكافأة نهاية الخدمة ومخصص تكاليف الصيانة المستقبلية) فتوضح الهيئة بأنها استندت في إجراءها على بند (٤) من المادة (٤) من لائحة جبائية الزكاة، وفيما يخص بند (الاستثمارات) فتوضح الهيئة بأنها استندت في إجراءها على الفقرة (٢) من القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨ هـ وتتمسك الهيئة بصححة إجراءها وسلامتها وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة بشأن البند محلّ استئناف المكلف لما تقدم من أسباب..

وفي يوم الأربعاء ١٤٤٣/٠٣/١٤ هـ الموافق ٢٠٢١/١٠/٢، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلباً لاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءات.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (إصدار الربط بعد مضي المدة النظامية لإجراءات) وحيث يكمن اعتراض المكلف في أن الهيئة قامت بالربط الزكوي بعد انقضاء خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار لعامي ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصححة إجراءها وسلامتها وتطلب ردّ استئناف المكلف شكلاً لعدم تقديمها أمام دائرة الفصل ابتداءً. وحيث ثبت لدى هذه الدائرة أن ربط الهيئة كان بعد مضي المدة المقررة بموجب التعليمات الخاصة بجبائية الزكاة والمقدرة بخمس سنوات، وحيث كانت التعليمات لجبائية الزكاة قائمة على تحديد المدة بخمس سنوات من تاريخ الأجل النهائي لتقديم المكلف لإقراره الزكوي عن كل عام، وقد جاءت تلك التعليمات من أجل تحقيق استقرار المعاملات، وعدم ترك مراكز المكلفين قلقةً دون تحديد مدة معينة يتبيّن لهم منها عدم زعزعة مركزهم المالي، وتحقق ثبوته في مواجهة الهيئة، وحيث إن ذلك الأمر لا يترتب معه براءة ذمة المكلف من الواجب الشرعي إن كانت ذمتها مشغولة فعلاً بذلك الواجب، وإنما أثره يتمثل في مسألة إجرائية مرتبطة بحق الهيئة في إعادة فتح الربط بعد فوات المدة التي مكنته خلالها من إجراء حقها في تعديل الربط وإخطار المكلف به خلال مدة الخمس سنوات، دون امتداد ذلك الحق لأبعد من تلك المدة التي قررتها التعليمات الخاصة بجبائية الزكاة، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير الأخذ



بما جاء بإقرار المكلف للعامين محل الخلاف ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م، وعدم سلامة مسلك الهيئة بإجراء الربط المعدل بعد فوات المدة المقررة لها لإصدار الربط النهائي على المكلف.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (المبالغ المستحقة لتأذير الطيران ومصاريف السفر للأعوام من ٢٠٠٨م وحتى ٢٠١٢م) ويحيط يكمن اعتراض المكلف في أن البند يعد من المصاريف واجبة الجسم كما أن المكلف ملزم بدفع هذه التكاليف للموظفين، وأرصدة هذه المصاريف لم يحل عليها الحول، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسّك بصحة إجرائها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. ويحيط قررت الدائرة سقوط حق الهيئة في الربط الزكوي على المكلف للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م فإن ذلك يستتبعه قبول استئناف المكلف بشأن هذا البند للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م. وأما فيما يتعلق بالأعوام من ٢٠١٠م وحتى ٢٠١٢م، ويحيط تبين لهذه الدائرة أن إجراء الهيئة كما هو مثبت في وقائع قرار دائرة الفصل قد استند إلى لائحة جبائية الزكاة الصادرة بعد عدة أعوام من تاريخ إقرارات المكلف، ويحيط تبين من أسباب قرار دائرة الفصل أن الدائرة استندت في أسباب قرارها إلى ما ورد في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مع كون الاعتراض على الربط الزكوي، وبالتالي لا ينطبق هذا الاستدلال على هذه الواقعة، الأمر الذي يتقرر معه أن القرار معيب بالقصور بما يوجب نقضه. ويحيط إن الأصل جواز حسم جميع المصاريف العادلة والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للزكاة بشرط كونها مؤيدة بمستندات ثبوتية وأن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للزكاة، ويحيط إن تكبد المكلف لتكاليف تذكرة الطيران ومصاريف السفر للعامين يخفيض الربح المحاسبي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها سواءً كانت مدفوعة أو مستحقة، ويحيط إن مثل هذه المصاريف لا تدخل ضمن المصاريف غير جائزة الجسم، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا الشأن.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (فروق الاستيرادات) ويحيط يكمن اعتراض المكلف في أن هذه الفروقات تمثل في قيمة استيراد البضائع عن طريق شركة أخرى ولم تثبت باسم المكلف، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسّك بصحة إجرائها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. ويحيط قررت الدائرة سقوط حق الهيئة في الربط الزكوي على المكلف للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م فإن ذلك يستتبعه قبول استئناف المكلف بشأن هذا البند للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م. وأما فيما يتعلق بالأعوام من ٢٠١٠م وحتى ٢٠١٢م، وبعد الرجوع إلى ما تضمنه قرار الفصل بخصوص فروق الاستيرادات وما كان من نتيجة خلصت إليها تلك الدائرة، ويحيط قدم المكلف المستندات المؤيدة لبيان فروق الاستيراد والمتمثلة في كشف موضحاً به قيمة فروقات الاستيراد وخطاب من شركة (...). متضمناً قيمة هذه التوريدات، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول الاستئناف ونقض ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل من نتيجة بخصوص هذا الشأن.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (مخصص مكافأة نهاية الخدمة ومخصص الصيانة المستقبلية) ويحيط يكمن اعتراض المكلف في أن هذا البند يعد من المصاريف واجبة الجسم إذا دفع خلال السنة عند تعديل الربح لأغراض الضريبة والزكاة لا الضريبة فقط، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسّك بصحة إجرائها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. ويحيط تبين من وقائع قرار دائرة الفصل وأسبابه أن إجراء الهيئة لم يكن مسبباً، وتبين أن دائرة الفصل قد طلبت من الهيئة الرد كتابياً على اعتراض المكلف بشأن هذا البند، ويحيط إن الأصل في الزكاة الأخذ بإقرار المكلف ما لم تقم ببنية على خلافه، ويحيط إن اعتراض المكلف قائم على أساس دفع المبالغ محل الخلاف، ويحيط لم تثبت الهيئة خلاف ما ورد في إقرار المكلف، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل.



وفيما يتعلّق باستئناف المكلّف على بند (الاستثمارات) وحيث يكمن اعتراض المكلّف في أن الاستثمارات تمت في شركات أخرى وقد تم إخضاعها للزكاة من قبل الهيئة مما يتربّ عليه الثاني في الزكاة على نفس المال، في حين دفعت الهيئة بأنّها تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامتها وتطلب ردّ استئناف المكلّف وتأييده قرار دائرة الفصل. وحيث قررت الدائرة سقوط حق الهيئة في الربط الزكوي على المكلّف للعامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م فإن ذلك يستتبعه قبول استئناف المكلّف بشأن هذا البند للعامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م. وأما فيما يتعلّق بالأعوام من ٢٠١٠م وحتى ٢٠١٢م، وحيث قدم المكلّف القوائم المالية المراجعة والترجمة إلى العربية ترجمة معتمدة واحتسب الزكاة على أساسها، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلّف ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند.

وفيما يتعلّق باستئناف الهيئة على بند (إضافة الأرصدة الدائنة) وحيث يكمن اعتراض الهيئة في أن دائرة الفصل استندت في قرارها على المستندات التي اصطنعها المكلّف لنفسه والمخالفه للقواعد المالية المدققة وتطلب نقض قرار دائرة الفصل. وحيث تبيّن من أسباب قرار دائرة الفصل اطّلاعها على المستندات الثبوتية المؤيدة لعدم حولان الحول على الأرصدة محل الخلاف، وحيث إن دفع الهيئة قائم على تقييم المستندات المقدمة للدائرة وعدم قبولها لتلك المستندات، وحيث إن ذلك أمر يخضع لتقدير الدائرة القضائية، حيث قبلت الدائرة تلك المستندات، وحيث إن الأصل في أمور الزكاة هو الأخذ بما ورد في إقرار المكلّف ما لم ترد بيته على خلافه، وحيث لم تقدم الهيئة بيته على حولان الحول على الأرصدة محل الخلاف، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصدرة القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييده ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند.

وفيما يتعلّق باستئناف الهيئة بشأن بند (القروض) وحيث يكمن اعتراض الهيئة في أن قرار الدائرة قد جانبه الصواب حيث إن الهيئة لم تقم بإضافة رصيد القروض للوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٨م، وإنما تم إضافة الرصيد الدائن لخطابات الضمان الظاهره بالقواعد المالية وهو ما حال عليه الحال. وحيث قررت الدائرة سقوط حق الهيئة في الربط الزكوي على المكلّف للعامين ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م فإن ذلك يستتبعه رفض استئناف الهيئة على بند القروض لعام ٢٠٠٨م، وتأييده قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من المكلّف / الشركة ...، سجل تجاري (...)، ... والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضرائب والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (-٢٠٢-IZ-٢٠٢٠-١٧٩-٢٠١٨) الصادر في الدعوى رقم (٢٠١٢-IZ-٢٠١٨) المتعلقة بالربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٨م وحتى ٢٠١٢م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (إصدار الربط بعد مضي المدة النظامية لإجرائه) وتقرير عدم أحقيّة الهيئة بإجراء الربط المعدل بعد فوات المدة النظامية لإصدار الربط النهائي على المكلّف، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (المبالغ المستحقة لتدّاكر الطيران ومصاريف السفر للأعوام من ٢٠٠٨م وحتى ٢٠١٢م) ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فروق الاستيرادات) ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مخصص مكافأة نهاية الخدمة ومخصص الصيانة المستقبلية) ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- قبول استئناف المكلف بشأن بند (الاستثمارات) ونقض قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (الأرصدة الدائنة والالتزامات المستحقة) وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (القروض) وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

**القرارات المشابهة:**

**الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل**

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-٣٩١)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٨)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٧)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-٣٧٣)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-١٢٦)



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٤٠)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-٢٠٨٥)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٢

للدائرة الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف فيما قرر في شأن البند محل النظر دون إضافة علها متى ما قررت أن تلك الأسباب تغفي عن إيراد أي جديد، إذا جاء القرار محل الطعن متفقاً مع الأسباب السائغة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه.

### الوقائع:

إنه في يوم الأحد ١٤٤٢/٠٩/٠٦ الموافق ٢٠٢١/٠٤/١٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/١٢/١ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة، رقم (٣٠) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر بشأن الاعتراض المقدم من المكلف برقم (١٤٣٥/٢٢/٣٣٥١) على الربط الزكوي عن الفترة من ٢٠٠٦/٦/٢٥ إلى ٢٠١٢/٦/٢٥ م، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: الناحية الشكلية:**

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة ...، على الربط الزكوي عن الفترة من ٢٠٠٦/٦/٢٥ م إلى ٢٠١٢/٦/٣١ م، من الناحية الشكلية وفقاً لحيثيات القرار.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

١-تأييد الهيئة في إضافة القروض قصيرة الأجل إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.

٢-تأييد الهيئة في إضافة القروض قصيرة الأجل من الشركاء إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.

٣-عدم تأييد المكلف في مطالبه السماح بجسم إضافات الأصول الثابتة من صافي أرباح عام ٢٠١١ م، وفقاً لحيثيات القرار.

٤-تأييد الهيئة في إجرائها باحتساب الزكاة عن الفترة المالية الأولى على أساس أنها فترة مالية طويلة محددة ب (٥٥٥) يوماً، وفقاً لحيثيات القرار.

٥-تأييد الهيئة في معالجتها للمستخدم من المخصصات عن أعوام الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

٦-تأييد الهيئة في معالجتها للمستخدم من المخصصات عن أعوام الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

٧-تأييد الهيئة في إضافة المبالغ المستحقة لأطراف فرعية إلى الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.



٨-تأييد الهيئة في صحة إجرائها بتعديل صافي أرباح أعوام الخلاف بفرق مكافأة عضو مجلس الإدارة الزائدة عن (٥٤٠،٠٠٠) ريال، وفقاً لحيثيات القرار.

٩-تأييد الهيئة في تعديل صافي ربح عام ٢٠١٢م بتكاليف لوجستية محملة بواسطة شركة فرعية، وفقاً لحيثيات القرار.

١٠-تأييد الهيئة في إضافة عمولات وحوافز شركة ... المحدودة إلى صافي أرباح أعوام الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

١١-تأييد الهيئة في إخضاع أرباح فرق المشتريات الخارجية للزكاة لأعوام الخلاف، وفقاً لحيثيات القرار.

١٢-تأييد الهيئة في تعديل صافي أرباح أعوام الخلاف بفرق تكلفة المبيعات، وفقاً لحيثيات القرار.

١٣-أ) زوال الخلاف بين الطرفين حول بند فرق الإيجارات، وفقاً لحيثيات القرار.

ب) تأييد الهيئة في عدم اعتبار الرسوم المدرسية كمصاريف جائزة الجسم من الوعاء الزكي للملتف، وفقاً لحيثيات القرار.

ج) زوال الخلاف بين الطرفين حول بند مصروفات النقل، وفقاً لحيثيات القرار.

د) تأييد الهيئة في صحة إجرائها في معالجة مخصص المخزون لعام ٢٠١١م، وفقاً لحيثيات القرار.

٤-زوال الخلاف بين الطرفين حول بند أرباح عقد توريد جامعة ...، وفقاً لحيثيات القرار.

٥-زوال الخلاف بين الطرفين حول بند أرباح بيع أصول وفروقات الاستهلاك وقيمة الأصول ثابتة، وفقاً لحيثيات القرار.

٦-أ) تأييد الهيئة في معالجتها للمستخدم من مخصص الديون المشطوبة، وفقاً لحيثيات القرار.

ب) تأييد الهيئة في عدم اعتبار مصاريف الضرائب والغرامات والعقوبات كمصاريف جائزة الجسم من الوعاء الزكي للملتف، وفقاً لحيثيات القرار.

ج) زوال الخلاف بين الطرفين حول بند ضرائب استقطاع مدفوعة، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق بالاستئناف على بند (القروض قصير الأجل)، فيتعذر المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، بإضافة الأرصدة (الافتتاحية/الختامية) للقروض البنكية قصيرة الأجل (على أساس أنها أقل)، للسنوات من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٢م حتى الوعاء الزكي، لأن هذه الأموال لم تبق في العمل لفترة ١٢ شهراً، ولأنها أيضاً استخدمت لتمويل احتياجات الشركة من رأس المال العامل ولم تستخدم لتمويل شراء أصول ثابتة، وتؤكد الشركة على أنها أبرمت اتفاقيات تمويل قصيرة الأجل لسد احتياجها من رأس المال العامل، وقد تراوحت فترات القروض القصيرة الأجل من فترة ٣٠ إلى ١٥٠ يوماً.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (القروض قصيرة الأجل المقدمة من الشركاء)، فيتعذر المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، المؤيد لإضافة الهيئة للقروض المقدمة من الشركاء للستين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م إلى الوعاء الزكي وعدم الأخذ في الحسابان الحركة والمبالغ المسددة خلال السنة، كما أن هذه الأموال لم تبق في العمل لفترة اثنى عشر شهراً كاملة.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الربح المستخدم لتمويل الأصول طويلة الأجل)، فيتعذر المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، المؤيد لمعالجة الهيئة التي أحضرت للزكاة صافي الربح للسنة المستخدم لتمويل أصول طويلة الأجل، ويؤكد المكلف أن الفتوى الشرعية الصادرة برقم (٢٣٤٠٨) وتاريخ ١٤٢٦/١١/١٨هـ، تنص على أن صافي الربح المستخدم في شراء أصول ثابتة لا تجب فيه الزكاة.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (احتساب الزكاة على أساس نسي للفترة المالية الأولى الطويلة)، فيتعذر المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، المؤيد لمعالجة الهيئة التي فرضت بموجبها زكاة على أساس نسي وفي نفس الوقت احتسبت زكاة عن الفترة المالية الأولى الطويلة بداية من ١٥ يوليو ٢٠٠٦م إلى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م، كما ذكر المكلف أنه قد تم تأسيس شركة ... التجارية في ١٥ يوليو ٢٠٠٦م وقد اشتهرت الشركة الأعمال التجارية لشركة ... للأطعمة بدءاً من ١ يناير ٢٠٠٧م، أي قامت باقتناص الأصول والمطلوبات بالقيمة الدفترية، وحتى ١ يناير ٢٠٠٧م لم يكن للشركة أي أصول أو مطلوبات قبل



تحويل صافي الأصول المذكورة إلى الشركة بالقيمة الدفترية، وهو ما يؤكد ضرورة عدم تطبيق الحساب النسيبي على صافي الأصول، لأن صافي الأصول قبل تحويلها كان يخضع بالفعل للزكاة في شركة للأطعمة، حيث تم احتساب الزكاة مرتين على نفس الأموال المملوكة لنفس الشركاء.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (المخصصات المحولة من طرف ذي علاقة)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، المؤيد لمعالجة الهيئة التي أضافت بموجبها مخصص مكافأة نهاية الخدمة للموظفين بمبلغ (٤٢٧، ١٨١، ١٩)، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها (٢٤، ٢٢٢، ٠٠٨) ريال، التي تم تحويلها من قبل طرف ذي علاقة (شركة للأطعمة)، ويؤكد المكلف أن هذه المخصصات قد تم تحويلها خلال سنة ٢٠٠٧ م من شركة ... نتيجة لإعادة تنظيم الأعمال، ولم تطالب شركة ... للأطعمة في إقرارها الركيوي للسنة بجسم المخصصات التي تم تحويلها إلى شركة ... التجارية وعليه فقد سددت شركة ... للأطعمة الزكوة على المخصصات التي تم تحويلها خلال السنة، ويرى المكلف أنه وبالنظر لما تقدم ذكره، فإن إخضاع هذه المخصصات للزكاة في الربط على المكلف سيؤدي إلى إخضاع نفس المبلغ للزكاة مرتين.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (استخدام المخصصات)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، المؤيد لمعالجة الهيئة فيما يتعلق بالتعديل المستخدم من ... النقص في المخصصات خلال فترة ٢٠٠٧ م والسنوات من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١٢ م، مقابل الرصيد الافتتاحي للمخصصات بدلاً من التعديل بها مقابل الربح المعدل.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (المبالغ المستحقة لأطراف ذات علاقة)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، المؤيد لمعالجة الهيئة التي أضافت بموجبها المبلغ المستحق للأطراف ذات العلاقة إلى الوعاء الركيوي للسنوات من ٢٠٠٧ م إلى ٢٠١٢ م، ويؤكد المكلف أن هذه المبالغ المستحقة قد نشأت عن معاملات تجارية عادلة تمت مع أطراف ذات علاقة خلال السنوات المذكورة.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (أتعاب أعضاء مجلس الإدارة)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، المؤيد لمعالجة الهيئة التي لم تسمح بموجبها بجسم أتعاب أعضاء مجلس الإدارة التي دفعت خلال السنوات ٢٠٠٧ م إلى ٢٠١٢ م، بالإضافة إلى مبلغ (٤٥،٠٠٠) ألف ريال، ويستند المكلف في عدم موافقته على إجراء الهيئة إلى أنه لا يتوجب زكاة في الأموال التي لم تبق في العمل لحول كامل، ويشير في ذلك إلى الفتوى رقم (٢٢٦٤) بتاريخ ١٤٢٤/٣/٩ وتنص على أن المبالغ التي تدفع حتى إلى أصحاب المنشأة بصفة أتعاب لقاء الخدمات التي يقدمونها يجب أن تعامل معاملة الأجر الذي يدفع إلى الموظفين وعليه لا تجب فهمها زكوة، وينذر المكلف أن الشركة دفعت هذا المبلغ إلى أحد الشركاء فيها مقابل إدارة شؤون الشركة على اعتبار أن الشريك موظفاً متفرغاً.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (التكاليف اللوجستية المحمولة من قبل منشأة سعودية ذات علاقة)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، التي لم تسمح بجسم التكاليف اللوجستية كمصادر جائزة الجسم، حيث يرى المكلف أنها مصاريف دفعت إلى شركة ... للتشغيل والخدمات المحدودة، كما أن الشركة الأخيرة قد صرحت عن المبلغ محل الاعتراض كجزء من إيراداتها، لذلك فإن عدم السماح بالمصاريف اللوجستية كمصادر جائزة الجسم ينتهي عنه ثنية الزكاة.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (ترويج المبيعات والخصم المتعلق بشركة ...)، فيعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، في إضافة ترويج المبيعات للتجارة إلى الوعاء الركيوي، حيث إن الهيئة أضافت مبالغ الخصم المدفوعة من شركة ... إلى الربح المعدل بحجة أن شركة ... لم تصرح عن هذه المبالغ كإيرادات، وينذر المكلف أن الشركة تصرفت "كمنشأة مرور" فقط يتم من خلالها دفع مبالغ ترويج المبيعات والخصم التي تدفعها شركة ... العربية



التجارية ويتم استردادها من شركة ... دون أي هامش ربح، لذلك فإن شركة ... التجارية لا تقوم بإثبات أي تكلفة أو إيرادات فيما يتعلق بالمعاملة المذكورة.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (فروق مشتريات خارجية)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، في احتسابها برحى تقديرها على فروق الاستيرادات خلال السنوات ٢٠٠٧ م و ٢٠١١ م و ٢٠١٢ م، ويؤكد المكلف بخصوص هذا الاعتراف أن الفرق بين المشتريات الخارجية التي صرحت عنها الشركة والمشتريات الخارجية الظاهرة في سجلات مصلحة الجمارك يمثل بشكل رئيس فرق توقيت وفرق أسعار ... معدلات واستيراد مواد استهلاكية أصول ثابتة وبنود ترويجية لم يتم التصريح عنها كمشتريات خارجية، وقد ختم المكلف اعتراضه على هذا البند بأنه ونظراً لضخامة حجم المعاملات والفارق، فإنه يتطلب من الدائرة قبول الفروق ضمن الحد المعقول.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (تكلفة فروق المبيعات)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، في عدم السماح بحسن فروق تكاليف المبيعات بين ما ورد في القوائم المالية والإقرار الزكوي خلال السنوات ٢٠٠٧ م إلى ٢٠١١ م، بحجة أن الشركة قد صرحت عن نفس الربح الصافي في القوائم المالية وفي الإقرار الزكوي النهائي، ويؤكد المكلف في استئنافه على أن الفروق في الإقرار إنما تعود بشكل أساس إلى تصنيف مصاريف البضاعة التالفة كجزء من تكلفة المبيعات في الإقرار النهائي، والتي تم التصريح عنها كجزء من التكاليف المباشرة الأخرى في القوائم المالية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم السماح بحسن الرسوم المدرسية)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، في عدم السماح بحسن الرسوم المدرسية المدفوعة إلى الموظفين، ويرى المكلف أن هذه الرسوم جزء من المنافع المقدمة للموظفين في الشركة، كما أن هذه المبالغ تم إنفاقها خلال السنة ولم يحل عليها الحول.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (مخصص البضاعة)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، في إضافة مخصص البضاعة خلال سنة ٢٠١١ م إلى الوعاء الزكوي، وينذر المكلف أن يتطرق مع الهيئة بأن المخصصات أحد عناصر الوعاء الزكوي، وقامت بناء عليه بإخضاع المخصص الذي قامت الشركة بإثباته في دفاترها إلى الوعاء الزكوي، ولكن المكلف يشير من جهة أخرى إلى أنه لم يسجل أي مخصص للبضاعة، ويرفق مع استئنافه القوائم المالية والكشف رقم (٨).

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (مخصص الديون المتعثرة)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، في إضافة مخصص الديون المتعثرة إلى الربح الخاضع للزكاة لسنة ٢٠١١ م، ويقدم في سبيل هذا الاعتراف الكشف رقم (٨) من الإقرار النهائي ملحق (٦) حركة المخصصات، ويشير المكلف إلى أن الحركة التي تم تقديمها ضمن ملاحظات الهيئة لا صلة لها بشركة ... التجارية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الضرائب والغرامات والجزاءات)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد لمعالجة الهيئة، في عدم حسم الضرائب والغرامات والجزاءات كمصاريف جائزة الجسم لأن المبالغ التي لم تسمع الهيئة بحسمنها في الربط تمثل مصاريف بنكية لختلف المعاملات البنكية وبشكل رئيس تمثل مصاريف لإجراءات الحالات / الدفعات البنكية، وتدفع هذه المصاريف إلى البنوك المحلية، وعليه يجب السماح بها كمصاريف جائزة الجسم.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فخوطبت الهيئة بتاريخ ٢٥/٢/٤٤٢ هـ الموافق ٢٠/١٠/١٢ م، لتزويد الدائرة بالرد على الاستئناف المقدم في القضية، فورد من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ٢٣/٣/٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/٨، تضمنت الإجابة إجمالاً عمما تضمنته مذكرة المستأنف، حيث أكدت الهيئة على أن ما أثارته الشركة المستأنفة في استئنافها لم يخرج عمما سبق أن أبدته أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وأكّدت الهيئة على وجاهة



نظرها الواردة في المذكورة المقدمة أمام اللجنة الابتدائية على البنود محل الاستئناف، وأن الاستئناف المقدم في القضية لم يقدم ما يؤثر في صحة النتيجة التي خلص إليها القرار الابتدائي، وتختم جواهها بطلبها من الدائرة التتحقق احتياطاً من صحة تقديم المدعية للاستئناف خلال المدة النظامية، وتطلب كذلك رفض استئناف المدعية وتأييد قرار اللجنة الابتدائية فيما انتهى إليه من نتيجة.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٣/١٩ هـ الموافق ٤٠.١١.٢٠٢٠ م، تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، فقدم المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٤/١٧ هـ الموافق ٢٠٢٠.١١.١٧ م، عدداً من المستندات المتعلقة بالدعوى، وخطاب الاعتراض المقدم للجنة الابتدائية وكذلك نسخة من الخطابات الموجهة للهيئة ونسخة من القوائم المالية، وجرى إرفاقها بملف القضية.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ٦٠٧/٢١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١.٠٧.٦ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (القروض قصيرة الأجل)، وبعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم أمامها تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القروض قصيرة الأجل إلى الوعاء الزكيوي باعتبار عدم حولان الحول عليها، وأنها لم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة، وإنما استخدمت في تمويل رأس المال العامل للشركة، في حين ترى الهيئة أنه قد تم إضافة أرصدة القروض أول أو آخر المدة أيهما أقل إلى الوعاء الزكيوي وذلك لعدم تقديم المكلف المستندات الكافية لتحديد الرصيد المدور الذي حال عليه الحول. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث كان الخلاف بين المكلف والهيئة بشأن هذا البند خلافاً مستندياً، وقد طلبت اللجنة الابتدائية -مصدرة القرار- مستخرج تفصيلي لحركة القروض ليتم تحديد الرصيد المدور ولم يتم تقديمها أمام اللجنة الابتدائية، ولما كانت القروض تضاف إلى الوعاء الزكيوي إذا حال عليها الحول أو إذا استخدمت في تمويل ما يعد للقيمة، وحيث لم يرفق المكلف المستندات التي تثبت حركة هذه القروض، مما يستتبع معه الأخذ بالأقل من رصيدي أول المدة أو آخر المدة، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (القروض قصيرة الأجل المقدمة من الشركاء)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القروض قصيرة الأجل المقدمة من الشركاء إلى الوعاء الزكيوي باعتبار أنه لم يحل عليها الحول، في حين ترى الهيئة أنها قد قامت بإضافة أرصدة القروض المقدمة من الشركاء إلى الوعاء الزكيوي، كونها استخدمت في تمويل الأصول الثابتة. وبتأمل الدائرة لمضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي، فقد جاء استئناف المكلف تكراراً لما



كان عليه اعترافه عند نظره أمام اللجنة الابتدائية، وحيث جاء في القرار الصادر عنها أن المكلف قدم عدداً من المستندات تم قبول بعضها وتم رفض بعضاً الآخر، وحيث إنه بعد نظر الدائرة فيما كان عليه حال استئناف المكلف بخصوص هذا البند، تبين لها عدم تقديم المستئنف لأي إضافة سوى ما سبق تقديميه، وفصلت فيه اللجنة -مقدمة القرار- بناء على ما اجتمع لها من مستندات تؤكد قناعتها فيما انتهت إليه، وحيث إن الخلاف مستendi يتمثل في مستخرج تفصيلي لحركة القروض، ليتم تحديد الرصيد المدور، ولم يقدمه المكلف أمام اللجنة الابتدائية كما لم يقدمه في استئنافه والذي هو أساس الخلاف، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدرال أو التعقيب في ضوء ما تم تقديميه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الربح المستخدم لتمويل الأصول طويلة الأجل)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض الربح السنوي بما تم إضافته من الأصول الثابتة، بينما ترى الهيئة عدم صحة تخفيض الربح السنوي بما تم إضافته من الأصول الثابتة خلال العام الزكوي بمبلغ (٧٠,٣٦١,١٦٢) ريال، نظراً لوجود رصيد للبنوك والنقد بأكثر من ثلاثة أضعاف مبلغ إضافات الأصول الثابتة خلال العام بمبلغ (٢٣٤,١٦٦,٠٨٦) ريال، وليس هناك ما يمنع نظرياً أو عملياً من استخدام تلك الأرصدة المتاحة لدى المكلف في شراء أصول ثابتة خلال العام، وحيث أكدت الهيئة أنها لم تطبق قاعدة صافي الوعاء أو الربح المعدل أيهما أكبر، وأنها حسمت كامل مبلغ الأصول الثابتة وفقاً للقواعد المالية، وحيث إن اعتراض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية كان على إخضاع الهيئة لصافي الربح السنوي المستخدم في تمويل أصول طويلة الأجل للزكاة، وحيث إن اعتراض المكلف ليس له أساس شرعي أو محاسبي، حيث إن وعاء الزكاة يتم تحديده بحسب إجمالي العناصر السالبة من إجمالي العناصر الموجبة المكونة للوعاء، ولا يتم حسم عنصر سالب محدد من عنصر موجب محدد آخر، وحيث أكدت الهيئة أنها حسمت كامل مبلغ الأصول الثابتة وفقاً للقواعد المالية، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدرال أو التعقيب في ضوء ما تم تقديميه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (احتساب الزكاة على أساس نسي للفترة المالية الأولى الطويلة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب الزكاة على الفترة المالية الطويلة لانقطاع الحول، مع تحويل قسم التجارة إلى شركة مستقلة، في حين ترى الهيئة عدم انقطاع الحول ووجوب فرض الزكاة عن الفترة المالية الطويلة. وباطلاع الدائرة على الإيضاح رقم (١) في القوائم المالية المعدة في نهاية عام ٢٠٠٧م تبين أن تحويل القسم التجاري في شركة ... قد تم في ٢٠٠٦/١٠/٢٠٠٧م، مما يتقرر معه أحقيّة المكلف في احتساب الزكاة عن عام ٢٠٠٧م فقط دون الفترة الإضافية من عام ٢٠٠٦م التي كانت ضمن وعاء شركة ...؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المخصصات المحولة من طرف ذي علاقة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مخصص مكافأة نهاية الخدمة للموظفين ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها التي تم تحويلها من طرف ذي علاقة إلى وعاء الزكوي، في حين ترى الهيئة وجوب إضافة هذه المخصصات، كونها مولت أصولاً محسومة. ويتأمل الدائرة لما سبق، وحيث تبين للدائرة أن الهيئة قد أشارت في وجهة نظرها المثبتة في القرار الابتدائي إلى أن تلك المخصصات قد أضيفت إلى وعاء شركة ...، مما يعني أنها احتسبت ضمن وعاء تلك الشركة، ومن ثم فلا يسلم احتسابها مرة أخرى ضمن وعاء المكلف، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من أن أثر تلك المخصصات على وعاء شركة ... كان سالباً ومن ثم كانت الإضافة شكلاً، إذ العبرة بطريقة الاحتساب وليس بنتيجة ذلك الحساب، ولو أن



تلك المخصصات لم تتحسب ضمن وعاء شركة ... لكان وعاء الزكاة أقل مما كان عليه بذات المبلغ المستبعد؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (استخدام المخصصات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم المستخدم من المخصصات من الربح المعدل وليس من الرصيد الافتتاحي، في حين ترى الهيئة أنه لا يوجد تأثير حقيقي على الوعاء الزكوي حيث كان صافي الربح في جميع السنوات أكبر من صافي الربح العام المعدل، كما أن تخفيض الربح الدفتري بالمستخدم من المخصصات تحكمه تعليمات ضريبية مبنية على أساس منع الإزدواج الضريبي ولا يجب أن يمتد أثرها إلى مكلف الزكاة الذي يحكمه أساس شرعي هو حولان الحول على النصاب من المال الفائض. وحيث إن تلك المخصصات لم تقبل في سنة تكوينها على أنها مصروف جائز الجسم للوصول إلى صافي الربح الزكوي أو الضريبي، فإنه من العدالة في محاسبة المكلف عن تلك المخصصات أن يتم حسمها في سنة استخدامها من صافي الربح المحاسبي للوصول إلى صافي الربح الزكوي أو الضريبي، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف في طلبه حسم المستخدم من المخصصات من صافي الربح، ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المبالغ المستحقة لأطراف ذات علاقة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المستحقة لأطراف ذات علاقة للزكاة كونها نشأت بسبب عواملات تجارية ولم تبق في العمل فترة اثنى عشر شهراً، في حين ترى الهيئة إضافتها للوعاء كون المكلف لم يقدم المستندات الكافية لحركة هذا البند. وباطلاع الدائرة على القوائم المالية للسنوات محل الخلاف، والتحليل الذي قدمه المكلف لبند المبالغ المستحقة لأطراف ذات علاقة، تبين أن أرصدة أول المدة يتم سدادها خلال السنة وتنشأ مبالغ أخرى خلال ذات السنة كما أنها تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مطلوبات المكلف، وحيث لم يتبعن للدائرة استناداً إلى القوائم المالية أن الرصيد الأقل للبند محل الخلاف قد حال عليه الحول أو أنه استخدم في تمويل أصول ثابتة؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (أتعاب أعضاء مجلس الإدارة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتبار كامل مكافآت عضو مجلس الإدارة من المصارييف الجائزة للجسم، في حين ترى الهيئة اعتماد المسجل فقط في التأمينات الاجتماعية. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن الخلاف مبني على مبدأ تجاوز الرواتب والأجور المعتمدة في التأمينات الاجتماعية وليس على تأييدها بمستندات ثبوتية، وعليه لا خلاف على حقيقة دفع المكافآت إلى عضو مجلس الإدارة، حيث إن قبول الرواتب بحدود المسجل في التأمينات الاجتماعية ليس له ما يسنته من نظام، وكون أن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وضعت حدًا أعلى للرواتب لا يعني معه أن هذا الحد هو المعقول، وبالرجوع إلى القوائم المالية ومقارنة مكافأة عضو مجلس الإدارة مع صافي الدخل وإجمالي الرواتب، يتبعن معقولية أتعاب عضو مجلس الإدارة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في حسم كامل أتعاب عضو مجلس الإدارة دون حدها بما هو مسجل في التأمينات الاجتماعية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (التكاليف اللوجستية المحمولة من قبل منشأة سعودية ذات علاقة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول حسم مبلغ (٨٢٦,٨٥٠,١١٠) ريال كمصاريف محملة على قائمة الدخل لعام ٢٠١٢ م مقابل خدمات لوجستية، في حين ترى الهيئة عدم قبول حسم المصارييف لعدم تقديم كافة المستندات المؤيدة. وبتأمل الدائرة لمضمون الاستئناف المقدم والرد عليه، وما انتهى إليه القرار الابتدائي في هذا الشأن، ولما كانت المصارييف العادلة والضرورية اللازمة للنشاط سواءً كانت مسددة أو مستحقة يجوز حسمها إذا كانت نفقات فعلية، وحيث قدم المكلف خطاباً من الشركة الفرعية (شركة ...) يفيد بقيود تلك التكاليف ضمن إيراداتها، كما قدم صورةً



من العقد مع الشركة المنتسبة، كما أن الإيضاح رقم (١) من القوائم المالية للمكلف لعام ٢٠١٢ م قد نص على أنه: "أبرمت الشركة خلال السنة اتفاقية مع إحدى الشركات المنتسبة وهي شركة مساندة لخدمات النقل المحدودة وبموجب هذه الاتفاقية ستقدم شركة مساندة لخدمات النقل والتخزين مقابل أتعاب يتفق عليها مسبقاً عن طريق الاستفادة من الموجودات المملوكة للشركة وستقوم الشركة بتحميل إيجار شهري ثابت على شركة مساندة لخدمات النقل مقابل استعمال تلك الموجودات وتظل الشركة هي المالك المستفيد لتلك الموجودات.."، كما أن الإيضاح رقم (١٥) من القوائم المالية قد نص على أن: "تمثل تكاليف الإمداد أجور الإمداد المقدم بها فواتير من جهة مناسبة ومقدارها ١٢٣,٦٢ مليون ريال سعودي ويتم تسويتها مقابل الإيجار الشهري الذي تتراكم الشقة ومقداره ١٢,٧٧ مليون ريال سعودي عن استخدام موجودات الشركة.."، وحيث إن الهيئة لم تقدم بينة تعارض ما قدمه المكلف وما أقر به، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في حسم المصروفات اللوجستية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ترويج المبيعات والخصم المتعلق بشركة...)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مبالغ ترويج المبيعات والخصم المتعلق بشركة... للوعاء الزكوي، وذلك باعتبار أن هذه مبالغ تدفعها الشركة إلى العملاء التجاريين النهائيين نيابة عن شركة... ثم تستردتها منها بدون هامش ربح، بينما ترى الهيئة وجوب إخضاع هذه المبالغ كونها إيرادات غير مصرح بها. وحيث قدم المكلف عينة لمستندات ترويج المبيعات والحسابات التي تم تمريرها إلى العملاء وسدادها من قبل شركة شبه الجزيرة العربية إلى شركة التموين، وحيث إن حاصل تعاملات المكلف فيما حققه من إيرادات من ترويج المبيعات والخصم المتعلق بشركة... قابلها تكفة مماثلة للترويج للعملاء التجاريين للمكلفين، الأمر الذي تنتهي معه إلى قبول استئناف المكلف بالأغلبية في حسم المصروفات اللوجستية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فروق مشتريات خارجية)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب أرباح تقديرية على فروق مشتريات خارجية وفرض الزكاة عليها، بينما ترى الهيئة وجوب احتساب ربح تقديرية على هذه الفروق لعدم تقديم المستأنف ما يثبت أسباب الفرق بين المشتريات الخارجية الواردة في الإقرار والبيان الجمركي. ويتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن بيانات الاستيراد التي أثبتتها الجمارك لمشتريات المكلف الخارجية شكّلت الهيئة منها أساساً لمحاسبة المكلف في ضوء ما تضمنته من بيانات بخصوص هذا البند، وحيث إن تلك البيانات تمثل معلومات من طرف محايده وتعد قرينة يعتمد عليها لإثبات ما تضمنته، وحيث تم تمكين المستأنف من تقديم المستندات المثبتة لحقيقة الفروقات، وحيث لم يقدم المكلف أي مستند يؤدي إلى العدول عن الأخذ بالبيانات الصادرة عن الجمارك، وإنما جاء اعتراضه متمثلاً في أقوال مرسلة سبق ذكرها أمام اللجنة الابتدائية بدعوى عدم صحة مبالغ تلك الفروقات دون تقديم أي قرينة معتبرة لتأكيد صحة ما يدعيه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى أن الأصل هو أن هذه المشتريات تعد من جنس مخزونه الخاضع للزكاة، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأيد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (تكلفة فروق المبيعات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة فروق تكاليف مبيعات التي وردت في الفرق بين القوائم المالية والإقرار الزكوي للأعوام محل الخلاف، كونها مصاريف بضاعة تالفة، بينما ترى الهيئة وجوب إضافتها للوعاء لعدم وجود تفسير مقنع لحسمنها. وحيث إن للدائرة الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف فيما قرره في شأن البند محل النظر دون إضافة إليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب



تغفي عن إيراد أي جديد، حيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائفة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه؛ إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع وانتهت بصدره إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه في تقرير تأييد الهيئة في تعديل صافي أرباح أعوام الخلاف بفرق تكلفة المبيعات، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدرالك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدره هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (عدم السماح بحسب الرسوم المدرسية) الوارد ضمن بند (مصاروفات أخرى)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول الرسوم المدرسية كمصاريف جائزة الجسم بينما ترى الهيئة عدم قبولها لعدم كفاية المستندات. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن المصاريف العادلة والضرورية اللازمة للنشاط سواءً كانت مسددة أو مستحقة يجوز حسمها إذا كانت نفقات فعلية، وحيث قدم المستأنف بياناً بتحليل مصاروفات الرسوم المدرسية وعينة من الشيكات وسندات القبض للرسوم المدرسية عن الأعوام محل الخلاف، والتي ثبتت قيامه بدفع هذه المصاريف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في حسم الرسوم المدرسية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مخصص البضاعة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الرصيد المدور لمخصص المخزون إلى الوعاء الزكوي لعدم وجود المخصص في حسابات الشركة، بينما ترى الهيئة أنه قد تم إضافة المخصص طبقاً للتعميم رقم (٨٤٤٣١) لعام ١٣٩٢هـ الذي ينص على إضافة كافة المخصصات كونها تعد بمثابة رأس المال. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن أصل الخلاف بين الهيئة والمكلف لا يتعلق بصحمة إضافة هذه المخصصات نظاماً، ولكن يتمثل في اعتراض المكلف بعدم وجود المخصص أصلاً في دفاتره، وبعد تحقق الدائرة من مدى وجود المخصص من عدمه في الحسابات اتضح عدم وجود مخصص مخزون في القوائم المالية لعام ٢٠١١م، وبعد التتحقق من الكشف رقم (٨) والذي استندت عليه الهيئة في القرار الابتدائي في إثبات وجود المخصص، وباطلاع الدائرة على الكشف المستشهد به يتبيّن بأنه لا يوجد مخصص مخزون، وعليه فإن عبء إثبات ذلك يقع على الهيئة، وحيث لم تثبت الهيئة خلاف ما ذكر، وبما أن المكلف قدم الكشف رقم (٨) والقوائم المالية ولم يتبيّن وجود هذا المخصص ضمن حساباته، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في شأن هذا البند، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مخصص الديون المتعثرة)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مخصص الديون المتعثرة إلى الربح الخاضع للزكاة لعام ٢٠١١م، كون حركة المخصص لا صلة لها بالمستأنف، بينما ترى الهيئة بأنه تم إضافة المخصص طبقاً للتعميم الهيئة رقم (٦/٢٠٥٧) وتاريخ ١٤٢٦/٤/١٤هـ وباطلاع الدائرة على القوائم المالية لعام ٢٠١١م تبيّن عدم وجود تفصيل عن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، كما أرفق المكلف الكشف رقم (٨) عن عام ٢٠١١م موضحاً به مخصص الديون المعدومة برصيد أول المدة والحركة خلال العام ورصيد آخر المدة، وتبيّن منه أن المكون منه يبلغ (٤,٧٦,٧٨٥) ريال، وحيث إنه من المقرر أن المكون من المخصصات يضاف إلى الربح الزكوي، وأنه يقع على عاتق المكلف تقديم المستندات التي تثبت وجهة نظره، وحيث لم يقدم المكلف المستندات الثبوتية المؤيدة لدعواه؛ حيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدرالك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدره هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الضرائب والغرامات والجزاءات)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند الضرائب والغرامات والجزاءات كونها تمثل مصاريف بنكية لمختلف المعاملات البنكية، بينما ترى الهيئة أن هذا البند يمثل ضرائب وغرامات وعقوبات وليس أعباء بنكية. وحيث إنه من المتقرر أن المصاريف العادلة والضرورية اللازمة للنشاط سواءً كانت مسددة أو مستحقة يجوز حسمها إذا كانت نفقات فعلية، وباطل العدالة على القوائم المالية تبين وجود بند للأعباء المالية، كما قدم المستأنف كشوفات بتفاصيل المبالغ محل الاستئناف وقيود يومية والكشوفات الواردة بالإقرار النهائي متضمنة مبالغ البند محل الاستئناف، وحيث لم تقدم الهيئة بينة تعارض ما قدمه المكلف و ما أقر به، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في حسم المصاريف البنكية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

## القرار

وببناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، رقم مميز (...) ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة، رقم (٣٠) لعام ١٤٣٨ هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. رفض استئناف المكلف بشأن بند (القروض قصيرة الأجل)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. رفض استئناف المكلف بشأن بند (بند القروض قصيرة الأجل المقدمة من الشركاء)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٣. رفض استئناف المكلف بشأن بند (الربح المستخدم لتمويل الأصول طويلة الأجل)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٤. قبول استئناف المكلف بشأن بند (احتساب الزكاة على أساس نسي للفترة المالية الأولى الطويلة)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٥. قبول استئناف المكلف بشأن بند (المخصصات المحولة من طرف ذي علاقة)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٦. قبول استئناف المكلف بشأن بند (استخدام المخصصات)، في طلبه حسم المستخدم من المخصصات من صافي الربح، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٧. قبول استئناف المكلف بشأن بند (المبالغ المستحقة لأطراف ذات علاقة)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٨. قبول استئناف المكلف بشأن بند (تعاب أعضاء مجلس الإدارة)، في حسم كامل تعاب أعضاء مجلس الإدارة دون حدتها بما هو مسجل في التأمينات الاجتماعية، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٩. قبول استئناف المكلف بشأن بند (التكاليف اللوجستية المحمولة من قبل منشأة سعودية ذات علاقة)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



١٠. قبول استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (ترويج المبيعات والخصم المتعلق بشركة ...)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
١١. رفض استئناف المكلف بشأن بند (فروق مشتريات خارجية)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
١٢. رفض استئناف المكلف بشأن بند (تكلفة فروق المبيعات)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
١٣. قبول استئناف المكلف بشأن بند (عدم السماح بجسم الرسوم المدرسية)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
١٤. قبول استئناف المكلف بشأن بند (مخصص البضاعة)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
١٥. رفض استئناف المكلف بشأن بند (مخصص الديون المتعثرة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
١٦. قبول استئناف المكلف بشأن بند (الضرائب والغرامات والجزاءات)، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٨٥)

الصادرة في الاستئناف رقم (Z-١٥١٣-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٣

المكافأة التي ينزلها المكلف للموظفين لديه وتزيد عن الحد الذي تقبله الهيئة كحد لاعتباره مصروفًا جائز الجسم لا يمثل في جوهره نزاعًا مستندًا يرتبط بتقديم الوثائق التي تثبت حقيقة المبالغ التي تم صرفها كمكافآت، حيث إن وضع الحد لها كمصروف قابل الجسم لا يستند إلى بينة معتبرة لعدم صحة حسم ما يتجاوز ذلك الحد باعتباره مصروفًا جائز الجسم عند احتساب الوعاء الزكوي، ما دام أن الخلاف لم يكن في منازعة على حقيقة ذلك المصروف.

### الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ٢٠٢٠/١٠/٧ الموافق ١٤٤٢/٠٢/٢٠ هـ، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/١٣/٢٠١٧ م، الموافق ١٤٣٨/١٠/١٩ هـ، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: قبول الاعتراف شكلاً من المكلف/شركة ...، على الرابط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١١ م.**

### ثانياً: وفي الموضوع:

- تأييد الهيئة في الإجراء الذي اتبعته لمعالجة بند مكافآت سنوية زائدة عن ٥% من صافي الربح وفقاً لحيثيات القرار.
- تأييد الهيئة في إضافة فرق تأمينات اجتماعية ورواتب سكن الموظفين للوعاء الزكوي وفقاً لحيثيات القرار وبالمبالغ الواردة فيه.
- تأييد الهيئة في إضافة تكاليف إيجارات سكن الشركاء الخاص والتأمين الطبي للوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- تأييد الهيئة في إضافة تذاكر ومصاريف سفر وإقامة للوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- تأييد الهيئة في إضافة مصاريف هدايا وإكراميات وtributes ومصاريف إدارية للوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
- تأييد المكلف في قبول مصروف التأمين الطبي للموظفين وعائلاتهم كمصروف جائز الجسم من وعائه الزكوي وفقاً لحيثيات القرار.



٧. تأييد الهيئة في إضافة الزكاة المدفوعة في عامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
٨. زوال الخلاف بين الطرفين حول بند ربح بيع موجودات ثابتة وفقاً لحيثيات القرار.
٩. تأييد الهيئة في إضافة رصيد الجاري المدور إلى الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحيثيات القرار.
١٠. زوال الخلاف بين الطرفين حول بند الاستثمارات وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف على بنود استأنفت عليها تضمنت ما ملخصه الآتي:

بند المكافأة السنوية الزائدة عن ٥% من صافي الربح للأعوام من ٢٠٠٩م، ٢٠١٠م، ٢٠١١م، حيث يعترض المكلف على عدم حسم الهيئة لتلك المبالغ الخاصة بالمكافآت لتلك الأعوام، وقيامها بتعديل صافي الربح بعدم استبعاد المبالغ المدفوعة لتلك المكافآت بالرغم من أنها كانت مصروفة بموجب لائحة لدى المكتب، ومعتمدة من قبل وزارة العمل، وأن اختلاف المبالغ من سنة لآخر قائماً على أساس أن تلك المكافآت تعتمد على نتائج تقييم وأداء الموظفين الذين يقومون بأداء مهام المكتب القائمة على المراجعة، وبالتالي يكون هناك تفاوت في مقدار تلك المكافآت من سنة لآخر حسب الجهد والتقييم للأداء، وعليه فإن إجراء الهيئة بعدم استبعاد مبالغ تلك المكافآت وقيامها بتعديل صافي الربح دون الأخذ في الاعتبار أنها مصروفات تکبدتها المكتب، لا يتفق مع الإجراء السليم الذي يقتضي باعتبارها مصروفًا جائز الجسم.

بند فرق تأمينات اجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، ويتمثل اعتراض المكلف في عدم احتساب كامل فرق التأمينات الاجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، على نحو ما جاء به إقرار المكلف، لا على أساس ما قامت بالربط عليه، وذلك لأن الفرق الذي لم يحتسب ضمن تلك المبالغ، جاء بالنظر لوجود أجور موظفين مؤقتين في فترة التجربة، لكي يتم إلحاقة بهم فيما بعد بوظائف دائمة، بعد ثبوت كفاءتهم للعمل لدى المكتب، وذلك متفق مع اللائحة المعتمدة الخاصة بالفترة التجريبية، وبالتالي لا يكون هناك ما يمنع من استبعاد الفرق بين الأجور الخاضعة للاشتراك المتمثلة في الراتب الأساسي وبدل السكن المضاف له باعتبارها الأجور الأساسية، وما يضاف إلى تلك الأجور والرواتب التي تمثل مبالغ مستحقة للموظفين المؤقتين.

بند تكاليف بدل إيجارات الشركاء للسكن الخاص والتأمين الطبي، للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، حيث يرى المكلف أن إيجارات السكن تمثل مصروفات فعلية تکبدتها المكتب، بالنظر إلى أنها مصروفات حقيقة فعلية دفعت عن الشركاء العاملين في المكتب، والتأمين الطبي الخاص بهم، وبالتالي لا يوجد سبب لاستبعاد تلك المصروفات التي تکبدتها المكتب في سبيل تحقيق أعماله ونشاطه، وأن القول بأن العقارات المستأجرة قد كانت لتعامالت بين أطراف غير مستقلة لا يغير من اعتبارها مصروفًا.

بند تذاكر ومصاريف سفر وإقامة غير معتمدة للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، حيث يتمثل الاستئناف بشأنها إلى التأكيد على أنها مدفوعات لتذاكر أديت إلى وكالات سفر في المملكة، بالإضافة إلى مصاريف الإقامة عن الانتدابات والمأمoriات، التي تكون من ضمن ما يلزم القيام به من أعمال للمكتب، والتي يؤديها الشركاء والموظفوون بمراجعة حسابات العملاء في مناطق مختلفة من المملكة، لأداء تلك المهام مما يجعلها مصروفات فعلية مرتبطة بشناط المكتب، وبالتالي يتغير حسمها، باعتبارها مصروفات لازمة لتحقيق إيرادات المكتب، فتحسم من صافي الربح العام، إضافة إلى مدفوعات مبالغ التذاكر لعائلات الشركاء والموظفيين، التي تكون ضمن المصروفات الجائزة الجسم باعتبارها التزامات على المكتب عند تعاقده مع موظفين، فتصبح تلك المدفوعات الخاصة بالتذاكر ومصاريف السفر والإقامة مصروفات مرتبطة بتحقيق الإيراد، فلا يكون إجراء الهيئة بعدم حسمها من الوعاء الزكوي إجراءً سليماً، خصوصاً وأننا قدمنا للهيئة بياناً تحليلياً بتكليف تلك المصروفات للسفر والإقامة وأسماء المستفيدون والمبالغ الخاصة بكل منهم.

بند مصاريف هدايا وإكراميات وتبرعات مصاريف إدارية، يتمثل اعتراض المكلف في عدم قيام الهيئة باعتماد مصاريف الإكراميات والتبرعات بمبلغ (٢٠٤,٧٦٧) ريال، ومتبلغ (١٥٣,٦٩٣) ريال، لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، على التوالي، ومصاريف



هدايا وإكراميات بمبلغ (٤٨٥,٩٩٥) ريال، ومصاريف إدارية بمبلغ (٢٠٤,٦٧) ريال لعام ٢٠١١م، بالنظر إلى أن تلك المصاريف تشكل مصاريف وجبات غداء عمل وإفطار جماعي للموظفين خلال شهر رمضان، ومصاريف القهوة والشاي المقدمة للموظفين أثناء أداء العمل، بالإضافة إلى الهدايا التشجيعية، وأما التبرعات فهي مدفوعة للمساعدة ولجمعيات وجهات مختلفة، وأنه سبق وأن قدم بياناً تفصيلياً للتبرعات والإكراميات المدفوعة، وبالتالي لا يكون هناك سبب لعدم حسم تلك المصروفات من الوعاء الزكوي في الأعوام محل النزاع.

بند مخصص الزكاة لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، حيث يتمثل استئناف المكلف باعتراضه على إضافة الهيئة مبلغ (١٠١,٥٨٦) ريال، ومبلغ (٣٩,٨٠٤) ريال، كفروقات زكاة لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، مما نشأ عن تعديل الهيئة لصافي الربح الخاضع للزكاة بموجبه، في حين أن المكلف يؤكد أنه تم تقديم القوائم المالية والمصروفات المحملة في مرحلة مناقشة الحسابات لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، والمكتب لم يحمل تلك المبالغ على مصروفات العاملين محل النزاع، وبالتالي في أن صافي الدخل المدرج في الوعاء الزكوي، لا يتضمن مخصص الزكاة، إذ يتم احتساب الزكاة بإضافة صافي الدخل قبل خصم مخصصها، وبالتالي فإن فروقات الزكاة التي استنتجتها الهيئة وعدلت بها صافي الربح، لم يكن مبنياً على حقيقة وواقع ما ظهره حسابات المكتب في ضوء عدم تقديم الهيئة لأي بينة تثبت استبعاد مبالغ تلك المخصصات، على أساس ما تم إيضاحه من مسلك المكتب في التعامل مع تلك المخصصات وشمولها ضمن الوعاء الزكوي، وعلى نحو ما سلكه المكتب في ذلك الشأن للتعامل مع تلك المخصصات.

بند جاري الشركاء المعدل بإيجار الشركاء الخاص المتعلق بالعام ٢٠١١م، حيث يتمثل اعتراض المكلف على تأييد القرار لموقف الهيئة بإضافة رصيد جاري الشركاء عن العام ٢٠١١م، بالرغم من عدم حولان الحول عليهما، وذلك لأن القاعدة في احتساب الزكاة على جاري الشركاء تمثل في إضافة الرصيد الأقل في أول المدة أو آخر المدة إلى وعاء الزكاة، وحيث إن هذه الأرصدة تم قيدها خلال عام ٢٠١١م كما هو واضح في حسابات الشركاء السابق تقديمها للهيئة، فإن ذلك يعني عدم صحة إضافتها للوعاء، لعدم تمام حولان الحول عليهما، وأنه حتى بافتراض ما عدلته الهيئة به رصيد ذلك الحساب فقد جرى استبعاد الرصيد الأقل في أول المدة، وأضافت الرصيد في آخر المدة وهو الأعلى من الرصيد في أول المدة البالغ من خلال حساباتنا مقدار (٩٨٥,٥٨٦) ريال.

كما أضاف المستأنف ضمن طلباته، التأكيد على أن تقوم الدائرة بحث الهيئة على تنفيذ ما أيدته اللجنة الابتدائية مصدرة القرار، بخصوص اعتراض المكلف على اعتماد المبالغ الخاصة بالتأمين الطبي لعائلات الشركاء وعائلات الموظفين، للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، إضافة إلى طلبه من الدائرة بحث الهيئة لتعديل الربط بإضافة رواتب فرع الرياض، وخصمتها من الوعاء على نحو ما جاء في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية.

وحيث تلخصت دفعه واعتراضات المكلف وطلباته بخصوص الاستئناف محل النظر على النحو السابق بيانه، فقد طلبت الدائرة من الهيئة الرد على ما تضمنته لائحة المستأنف من اعتراضات على البنود المثارة من قبله، وبعد فحص الدائرة المذكورة الرد الواردة من الهيئة بتاريخ ١٤٤١/١١/٠١هـ، في موضوع الاستئناف محل النظر والبنود المتعرض عليها ضمن لائحة المستأنف تبين من خلال المذكرة الجوابية أن الهيئة تؤكد على وجاهة نظرها التي قدمتها بخصوص تلك البنود المتعرض عليها أثناء نظر الاعتراض من المكلف أمام اللجنة الابتدائية، وأنها تتمسك بصحمة وسلامة إجراءها بخصوص البنود محل الاستئناف، وأن قرار اللجنة قد جاء متواافقاً مع أحكام النظام، وبالتالي تتمسك الهيئة في ما انتهى إليه ذلك القرار، أخذًا في الاعتبار أن ما أثاره المكلف لم يخرج عما سبق وأن أبداه أمام لجنة الاعتراض الابتدائية، وقد أجابـت الهيئة عنه في حينه، وبالتالي تطلب الهيئة من الدائرة تأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه ورفض استئناف المكلف في شأن البنود المتعرض عليها.

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



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

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بعد أن تقرر أن موضوع الاستئناف قد أصبح جاهزاً للنظر فيه بعد أن قدرت الدائرة أن لائحة الاستئناف والرد علها وما تضمنته الأوراق المرفقة بملف القضية كافية لتكوين قناعتها للبت في موضوع النزاع الخاص بالبنود محل النظر، فقد خلصت الدائرة في شأنها إلى ما يأتي:

١- بند المكافأة السنوية الزائدة عن ٥% من صافي الربح للأعوام من ٢٠١١م، ٢٠١٠م، ٢٠٠٩م، بعد نظر الدائرة في استئناف المكلف بشأنه ورد الهيئة على ما ذكره استناداً إلى اكتفائهما بما كان أثناء جلسة الاستماع والرافعة أمام لجنة الاعتراض، فقد تبين لها أن تلك المكافآت التي يبذلها المكلف للموظفين لديه، والتي تزيد عن المبلغ الذي قبلته الهيئة كحد لاعتباره مصروفًا جائز الجسم لا يمثل في جوهره نزاعاً على المبدأ في اعتباره مصروفًا، وبالتالي لم يكن تبعاً لذلك تصور ذلك النزاع باعتباره أيضاً نزاعاً مستندياً يرتبط بتقديم الوثائق التي تثبت حقيقة المبالغ التي تم صرفها كمكافآت، وحيث إن اعتبار الحد فيها كمصروف قابل الجسم عند احتساب الوعاء الزكوي، ما دام أن الخلاف لم يكن في منازعة على حقيقة ذلك اعتباره مصروفًا جائز الجسم عند احتساب الوعاء الزكوي، ما دام أن الخلاف لم يكن في منازعة على حقيقة ذلك المصروف، على نحو ما سبق بيانه، وبالتالي فإن تجاوز تلك النسبة إلى ما يصل لقريبة (٢٤%) على أساس ما حققه لجنة الابتدائية، لا يعد مرتبًا لعدم استبعاد ذلك المصروف من وعاء الزكاة في حدود تلك النسبة، إذا ما أخذ في الاعتبار طبيعة المكافأة المرتبطة بجهود وعمل الموظف المراجع للحسابات وتدقيقها الذي يتولاه المكتب في نشاطه وأعماله، وعليه خلصت الدائرة في شأن ذلك الاعتراض إلى تقرير قبوله كمصروف جائز الجسم من واقع ما قدمه المكلف في إقراره.

٢- بند فرق تأمينات اجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠٠٩م، بعد نظر الدائرة في استئناف المكلف بشأنه ورد الهيئة على ما ذكره استناداً إلى اكتفائهما بما كان أثناء جلسة الاستماع والرافعة أمام لجنة الاعتراض، فقد تبين لها أن المكلف لا يعترض على جميع ما يشتمله ذلك البند، وإنما كان اعتراضه قائماً على أساس عدم استبعاد مبالغ عقود العمالة المؤقتة التي كانت تحت التجربة، التي لا تشملها مبالغ الاشتراكات المدفوعة للتأمينات الاجتماعية، بالنظر إلى أنهم عمال تحت التجربة، ولم يتبعن للمكتب خلال تلك الفترة صلاحيتهم للعمل والتعاقد معهم إلا بعد إمضاء فترة التجربة، وحيث إن عدم الاشتراك مثل تلك العمالة المؤقتة لدى التأمينات الاجتماعية لا يعد سبباً كافياً في عدم تحقق ذلك المصروف ودفعه من المكتب لتلك العمالة أثناء فترة التجربة، خصوصاً وأن الاشتراك لدى الهيئة يعد قرينة قد يترجع بدليلاً أو شواهد أخرى ما يثبت بها صحة وجود تلك المصروفات باعتبارها أجور عمالة مؤقتة صرفت أثناء فترة التجربة، وحيث قدم المستأنف ما يفيد لدى قناعة الدائرة بتحقق تلك المصروفات وبذله لها، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة اعتبار تلك المصروفات الخاصة بأجور العمالة المؤقتة، مصاريف جائزة الجسم عن الأعوام محل الخلاف.

٣- بند تكاليف بدل إيجارات الشركاء للسكن الخاص والتأمين الطبي، للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠٠٩م، بعد نظر الدائرة في استئناف المكلف بشأنه ورد الهيئة على ما ذكره استناداً إلى اكتفائهما بما كان أثناء جلسة الاستماع والرافعة أمام لجنة الاعتراض، فقد تبين لها أن النزاع الخاص بإيجارات الشركاء في نظر المكلف له بأنها مصروفات متحققة ولازمة لزالت الشركاء لأعمالهم، شأنها شأن أي تكاليف أخرى، وأن الهيئة تعترض على ذلك بالنظر إلى أن القيمة الإيجارية المدفوعة من المكتب هي من قبيل توزيع الربح وليس عبءاً على ربع العام، خصوصاً وأنها مخصصة لسكن بعض الشركاء، وأن قيد المكلف لها بقيمتها الإيجارية واحتسابها على حساب جاري الشركاء المدين لديه، يرتب عدم إضافتها للوعاء الزكوي



فيما يخص الشريك ...، كما أن الهيئة ترى أن هذه العقارات المستأجرة من الشركاء مملوكة لهم، فتكون تلك الصورة محققة لمعاملات غير مستقلة، وتفقر إلى الموضوعية في تحديد الإيجار العادل لها، إضافة إلى أن تلك الإيجارات بتلك الصورة تمثل دخلاً إضافياً للشركاء، يتعين معه الاعتراف به ضمن الإقرار الزكوي الخاص به، ولذلك لا يمكن النظر إليه باعتباره مصروفاً جائز الجسم، وحيث إنه بعد نظر الدائرة محل النزاع بين أطرافه على نحو ما سبق بيانه، وحيث إن الأصل المقرر في مسائل الشركات أن ما تدفعه الشركة للشركاء فيها يعد توزيعاً للربح، وأن ما يمكن حسمه كمصاريف لقاء مدفوعات مقدمة ينحصر في المبالغ التي يقبل في حدودها حسمها كمصاريف عندما تؤدي للشريك الذي يتولى الإدارة، فإن ذلك يعد أجراً مرتبطاً بوصفه مديرًا لا بوصفه شريكاً، إذ يمكن أن يعطى ذلك الأجر لو قامت الشركة بإيكال مهمة إدارتها للغير، أو ما كان من نفقات ومصاريف تدفعها الشركة للشريك مثلاً عند قيامه بتوريد خدمات أو مواد أو تنفيذ أعمال مادية لمصلحة مشروع الشركة، فمثل تلك المصاريف عند دفعها للشريك من أجل قيام الشركة بأعمالها لا تعد توزيعاً للربح، بالنظر إلى أنها دفعت كمصاريف استلزمتها أعمال الشركة لحاجتها في مباشرة نشاطها، وأما ما يخرج عن تلك الصور فلا يمكن النظر إليه إلا باعتباره ربحاً موزعاً للشريك تحت أي تسمية كانت، وحيث إن قيام المكتب (الشركة المهنية) بمنع بدل الإيجار للشريك فيما يتعين معه عدم سلامته احتسابه كمصروف، بل هو ميزة ومنحة أعطيت للشريك إذ إن ذلك البدل للإيجار لا علاقة له بممارسة الشركة لنشاطها (المهني) المتمثل في قيامها بمراجعة وتدقيق القوائم المالية لعملائها، فلا يمكن تبعاً لذلك اعتباره مصروفاً جائز الجسم من الوعاء الزكوي للشركة (مكتب المحاسبة المرخص)، أي أنه لا يشكل مصروفاً لازماً لتحقيق إيرادات الشركة بالنظر لطبيعة العمل المهني الذي يقوم به الشركاء المرخصون بمزاولة ذلك النشاط حيث إن طبيعة عمل الشركة فيما بينهم تقضي قيام كل منهم بمراجعة حسابات وملفات العملاء تمهيداً لإبداء رأي المكتب في تلك القوائم. وعلى ذلك فإنه لما كان الثابت من طبيعة عمل الشركات المهنيين أن ما يجمعهم عند أدائهم للعمل قائماً على أساس ما يبذله الشريك من جهد شخصي وإخراجه بعد ذلك باسم المكتب، وحيث إن المقصود بالمصروف المعتبر لجسمه من الوعاء ارتباطه بالعمل المهني ذاته الذي يقوم عليه نشاط الشركة في ممارسة أعمال المراجعة والتدقيق للقوائم المالية للعملاء، وحيث إن بدل الإيجار المنوح للشركاء لا يمكن اتصافه بذلك الوصف كمصروف جائز الجسم عند منحه للشريك لعدم ارتباطه بتحقيق الإيراد للشركة كما هو الحال مثلاً عند انتقال الشريك لفحص ملفات وحسابات عميل خارج المنطقة التي يوجد فيها مقر الشركة إذ إن مثل تلك المصروفات وما يشابهها هي المرتبطة بتحقيق الإيراد للشركة، وليس بدل الإيجار المنوح للشريك والذي يمثل في حقيقته ميزة معطاة من الشركة للشريك، إضافة إلى أن المبلغ المدفوع على ذلك النحو لا يمكن النظر إليه باعتباره جزءاً من الأجر المعطى للشريك الذي يساهم بأعمال إدارة الشركة وتسيير أمورها في سبيل قيام الشركاء في المكتب بأداء عملهم المرتبط بالمهنة المحاسبية التي يقوم عليها موضوع وجود الشركة بينهم. فأساس صرف ذلك البدل وتوزيعه للشركاء لا يرتبط ب مباشرة الشريك لعمل من أعمال الإدارة للمكتب القائم على ممارسة النشاط المهني لمجموع الشركاء فيه. وحيث إن تلك الأعمال المهنية يتضمنها المكتب مقابل أتعاب من عملائه تكون هي الإيراد الأساسي في نشاط المكتب، وبالتالي تقدر أرباحه منها بعد حسم المصروفات المرتبطة بتحقيق ذلك الإيراد وتوزيع الربح بين الشركاء في المكتب على ما اتفقا بشأنه فيما بينهم، فإن بدل الإيجار المصروف للشركاء لا يمثل مصروفاً لازماً لتحقيق الإيراد للمكتب، وإنما هو منحة وميزة أعطيت للشريك مما يتعين معه اعتبارها توزيعاً للأرباح فلا يصح بذلك استبعادها من الوعاء الزكوي تأسساً على أنها مصروف جائز الجسم على نحو ما سبق بيانه. كما أن ذلك الاستنتاج الذي انتهت إليه الدائرة في التعامل مع بدلات الإيجار المنوحة من الشركة للشركاء، وعدم اعتبارها مصروفاً جائز الجسم لا يشكل عليه القول المبدى من المكلف بوجود فتوى تتضمن أن ما يأخذه الشريك من بدل سكن أو راتب أو بدل مواصلات يتعين حسمه من الوعاء مثله مثل رواتب العمال وما يصرف لهم من بدلات مع مراعاة ما يكون لنظرائهم، ذلك أن المستفاد من مضمون تلك الفتوى أن مماثلة احتساب تلك البدلات كأجور ورواتب من جنس ما يعطى للعاملين والموظفين مرتبط بتحقق بدل العمل لذلك



الشريك لتسهيل عمل الشركة وإدارتها وبالتالي فإن إسقاط مضمون الفتوى على كل مبلغ يعطى للشركاء من الشركة دون أن يرتبط بعمل الشريك في إدارة الشركة واستبعاده عن عمله المهني كشريك سيكون قياساً مع الفارق على ما يعطى للشريك كما لو أنه أجر مماثل لما يحصل عليه الموظفين والعمال في المنشأة إذ إن ما يعطى للشريك مقابل عمله المهني هو ربح بالنظر إلى أنه لا وجود لعلاقة عمل بين الشريك والمكتب. إذ إن مناط استحقاق تلك البدلات والأجور مرتبط أيضاً بوجود علاقة عمل بين عامل ورب عمل، وهي العلاقة التي لا وجود لها بين الشركة والشركاء عند مزاولتهم لأعمالهم المهنية التي يتلقاها تحت مظلة الشركة، مقابل أتعاب عن عملهم المهني ليتم اقتسام نتائجه الربحية فيما بعد بين الشركاء بحسب اتفاقيتهم. ولا ينال في صحة هذا الاستنتاج أيضاً مناقشة اللجنة المصدرة للقرار من سلامة توجيه الهيئة في عدم حسم مبالغ الإيجارات بأنها غير موضوعية في مبالغها أو أنها كانت مدفوعة لأطراف ذوي علاقة، إذ يكفي أنها في حقيقة تكييفها أنها توزيع للربح من الشركة للشركاء على نحو ما سبق تفصيله، وحيث كان من المتقرر في قضاء الاستئناف الأخذ بتأييد القرار في نتائجه مع تعديل أسبابه، وحيث كان المتحصل مما سبق أن الافتداء باعتبار ما تم تقريره من احتساب تلك البدلات كما لو كانت توزيعاً للربح على الشركاء وليس أجرة كرواتب الموظفين العاملين في المكتب لأن الشريك ليس أحياناً في ممارسة عمله المهني في المكتب، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة بالأغلبية اعتبار صحة ما انتهى إليه القرار من عدم اعتبار بدلات الإيجار المنوحة من الشركة للشركاء بمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي للمكلف.

وأما ما يتعلق بالعنصر الآخر المرتبط بالبند المعتبر عليه المتمثل في (مبالغ التأمين الصحي المدفوعة من المكتب للشركاء)، ومطالبة المكلف باحتساب مبالغه المدفوعة كمصاروفات جائزة الجسم من الوعاء الزكوي له. فإنه بعد فحص الدائرة لمضمون اعتراف المستأنف في ذلك الشأن تبين لها أن تلك المصاروفات المقدمة كتأمين صحي من الشركة للشركاء لا يمكن تقرير معالجتها على النحو الذي يطالب به المكلف، بخلاف التأمين الصحي للعاملين والموظفين لديه، حيث لا علاقة بتحقق الإيراد للمكتب بوجود تأمين صحي للشركاء فيه. إذ إن قياس ذلك على ما يبذل للعاملين لديهم لجذبهم للعمل لدى المكتب، مختلف بما يبذل للشركاء من قبل الشركة، فعلاقة الشركة بالشركاء ليست مرتبطة بما يحكم العلاقة العملية بين (الشركة) المكتب وعماله وموظفيه فلا ينزل حكم هذه العلاقة على ما يكون بين الشركاء والمكتب عند ممارستهم لعملهم المهني ... وعليه فلا يكون من الصواب حسم مبالغ التأمين الصحي المؤداة من المكتب للشركاء، باعتبارها بمصروف جائز الجسم، وإنما هو في حقيقته ميزة مدفوعة من الشركة للشركاء فيها يتغير النظر إليها باعتبارها ربحاً موزعاً، فلا تعامل كمصاروف مماثل لما يدفع من تأمين صحي للعمال والموظفين التابعين لرب العمل، لأن الشريك ليس أحياناً في ممارسة عمله المهني في المكتب، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة بالأغلبية اعتبار صحة ما انتهى إليه القرار من عدم اعتبار المبالغ المدفوعة عن التأمين الصحي من الشركة للشركاء بمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي للمكلف.

بند تذاكر ومصاريف سفر وإقامة غير معتمدة للأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١١م، حيث قدم المكلف بياناً تحليلياً بالمستفيدين من تلك التذاكر والمدفوعات المبذولة كمصاريف سفر وإقامة، وحيث كان دفع الهيئة أثناء نظر اللجنة لاعراض المكلف أمامها قائماً على أساس عدم وجود بيانات تفصيلية عن تلك المصارييف، فإن الدائرة قد تبين لها بعد فحص ما تم تقديمها من المكلف أنها قد تضمنت بياناً بالمستفيدين والجهات المدفوعة لها تلك المصارييف، مما يتراجع معه في قناعة الدائرة صحة ومعقولية أسباب وجودها بمصروف يقتضيه نشاط المكتب عند التواصل مع عملائه، والوقوف على سلامة القوائم المالية ومراجعتها لديهم في مقارهم المختلفة في مناطق المملكة، ولا ينال من ذلك اعتراض الهيئة إلى أن من ضمن قائمة المستفيدين أسماء الشركاء أنفسهم، وذلك أن النشاط المهني للشركة قائم على المجهود الذي يبذله الشريك شخصياً لتحقيق أعمال المراجعة والتدقيق لعملاء المكتب، وبالتالي فإن استفاده الشركاء من



مدفوعات ومصاريف تذاكر السفر والإقامة أمر ظاهر يحتمه طبيعة نشاط المكتب، وارتباط ذلك المصروف بتحقيق الإيراد الناشئ من نشاط الشركاء المهني، الأمر الذي يتربّط عليه اعتباره مصروفاً جائز الجسم.

بند مصاريف هدايا وإكراميات وtributes، ومصاريف إدارية، وحيث إنه بعد فحص الدائرة لموضوع استئناف المكلف حول مفردات ذلك البند، وبالنظر إلى ما يتعلق بمصاريف الهدايا والإكراميات والtributes، فإن الدائرة لم تجد فيما قدّم المكلف ما يفيد باعتبار تلك المصاريف مما يجوز حسمه من وعاء الزكاة، وذلك لأن المكلف لم يقدم أي دليل يعتبر لاحتسابها من جنس تلك المصروفات، وإنما اقتصر على تبويه لدّيه لكي يصار إلى حسمها من وعاء الزكوي، وعلىه قررت الدائرة بشأنها عدم قبول دعوى المكلف بخصوص حسمها من وعاء الزكوي، إلا أن الدائرة خلصت بشأنها إلى اعتبارها توزيعاً للربح وماً لدّي المكلف تصرف فيه على نحو ما يدعّيه، وعلىه يكون التعامل مع تلك المصروفات باعتبارها ربحاً موزعاً يخضّع رصيد الأرباح المبقة آخر العام، والذي يمثل بدوره رصيد أول العام للعام الذي يليه لأغراض احتساب الزكاة في كل عام من الأعوام محل الخلاف.

وأما ما يتعلّق بخصوص المصارييف الإدارية، وحيث إن الخلاف بين المكلف والهيئة بشأنها هو خلاف مستندي بالنظر إلى أن اللجنّة أيدت الهيئة في عدم قبول تلك المصارييف بسبب أن المكلف لم يقدم أي مستندات بخصوصها، وحيث طلبت الدائرة من المكلف تزويدها بجدول واضح لتلك المصارييف لكل عام، والمستندات التي تؤيدّها، لكي يمكن التحقق من ارتباط تلك المصارييف بنشاط المكلف، وتاريخ إنفاقها لعرفة تعلّقها بكل عام على حدّه، وحيث كان غاية ما قدمه المكلف بياناً سرد فيه تلك المصارييف وبعضًا من المستندات التي يرى أنها مؤيدة لصحة ادعائه، وحيث لم يتبيّن للدائرة تأكيد اعتبار تلك المصروفات، مما يتحقق فيها وصف المصروفات الجائزة الجسم، خصوصاً وأن منها ما كان مصروفاً موضحاً فيه أنه قد أجري بمعرفة أحد الشركاء، وحيث إن مثل هذا البيان لا يمكن معه الجزم بتحقق اعتباره مصروفاً من الممكن تتبعه والاستيقاظ بارتباطه بنشاط الشركة لعدم أخذها الدورة المعتادة لاعتماده كمصروف بمعرفة الشركة نفسها وليس أحد الشركاء فيها فقط، إلا أن الدائرة خلصت بشأنها إلى اعتبارها توزيعاً للربح وماً لدّي المكلف تصرف فيه على نحو ما يدعّيه، وعلىه يكون التعامل مع تلك المصروفات باعتبارها ربحاً موزعاً يخضّع رصيد الأرباح المبقة آخر العام، والذي يمثل بدوره رصيد أول العام للعام الذي يليه لأغراض احتساب الزكاة في كل عام من الأعوام محل الخلاف.

بند مخصص الزكاة لعامي ٢٠١٠ و ٢٠١١، وحيث كان استئناف المكلف بشأن ذلك البند على نحو ما سبق بيانه ضمن عرض دفوعه على ذلك البند من خلال ما تم الإشارة إلى ملخصه ضمن هذا القرار، وحيث إن الهيئة استنتجت تحويل المكلف للزكاة كمصاريف عن الأعوام محل الخلاف دون أن تقوم بالتحقق من ذلك من واقع القوائم المالية المختلفة التي قدمها المكلف للأعوام محل الاعتراض، فإن مجرد الإشارة إلى الأصل المترّى في أن الزكاة لا تعدّ من المصارييف الجائزة الجسم لا يكفي وحده لنفي ما يدعّيه المكلف من واقع إقراره، وبالتالي فإن الهيئة لم تقدم ما يؤيد استنتاجها في خطأ المستأنف بحسب المُؤدي عن الزكاة كمصروف في الأعوام محل الخلاف، وحيث كان الأمر كما ذكر فيبقى الأصل على ما هو عليه من قبول ما تم تقديمها من المكلف في ذلك الشأن لعدم ثبوت ما ينفي أصله، وعدم كفاية ما تدعّيه الهيئة من استنتاج بشأنه للالعنون ذلك الأصل. وعلىه قررت الدائرة قبول استئناف المكلف بخصوص ذلك البند المعترض عليه، وتقدير عدم تعديل الربح بما رأته الهيئة وتوجه إليه القرار الابتدائي بإعادته إلى وعاء الزكاة.

بند جاري الشركاء المعدل بإيجار الشركاء الخاص المتعلق بالعام ٢٠١١، وحيث كان استئناف المكلف بشأن ذلك البند على نحو ما سبق بيانه ضمن عرض دفوعه على ذلك البند من خلال ما تم الإشارة إلى ملخصه ضمن هذا القرار، وحيث إن القاعدة المطردة عند التعامل في المعالجة الزكوية للحسابات جاري الشركاء، تقوم على إضافة رصيد الحساب في أول أو آخر المدة أيهما أقل إلى وعاء الزكوي، وحيث إن الهيئة لم تضف الرصيد الأقل لذلك الحساب دون أن تبيّن سبباً لعدولها عن ذلك الأصل المستقر عند احتساب وعاء الزكاة بخصوص حساب جاري الشركاء، إضافةً إلى أن ذلك المبلغ الذي تم الربط على أساسه لذلك الحساب لم يتأكد حولان حول عليه، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف



المكلف في شأن ذلك البند، ورفض ما انتهى إليه القرار الابتدائي من نتيجة بخصوصه، وتقرير احتساب رصيده ذلك الحساب الأقل في أول المدة على نحو ما أظهرته القوائم المالية المقدمة من المكلف المتعلقة بذلك الحساب. وأما بخصوص ما تضمنت لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف فيما يتعلق بطلبه التأكيد على الهيئة باحتساب ما انتهى إليه القرار الابتدائي الذي أيد المكلف في بعض البند أو مفرداتها، فإن الدائرة قررت صرف النظر عنه باعتباره ليس محلاً للنزاع، وإنما الشأن فيه ارتباط ذلك الطلب بتنفيذ الهيئة لما تضمنه القرار الابتدائي بخصوصه وهو الأمر الذي يخرج بحالته تلك عن ولاية الدائرة لعدم وجود النزاع فيه على نحو ما سبق بيانه.

## القرار

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

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد القرار رقم (٢٣)، لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.  
ثانياً: وفي الموضوع:

١. قبول استئناف المكلف بخصوص بند المكافأة السنوية الزائد عن ٥% من صافي الربح للأعوام من ٢٠٠٩م، ٢٠١٠م، ٢٠١١م، وتقرير قبوله كمتصروف جائز الجسم من واقع ما قدمه المكلف في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٢. قبول استئناف المكلف بخصوص بند فرق تأمينات اجتماعية ورواتب وسكن الموظفين للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٣. رفض استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند تكاليف بدل إيجارات الشركاء للسكن الخاص والتأمين الطبي، للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٤. قبول استئناف المكلف بخصوص بند تذاكر ومصاريف سفر وإقامة غير معتمدة للأعوام من ٢٠٠٩م، ٢٠١١م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٥. رفض استئناف المكلف بخصوص بند مصاريف هدايا وإكراميات وبرعات ومصاريف إدارية، وتقرير اعتبارها ربحاً موزعاً يخفّض رصيده الأرباح المبقاة آخر العام، والذي يمثل بدوره رصيده أول العام الذي يليه لأغراض احتساب الزكاة في كل عام من الأعوام محل الخلاف، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٦. قبول استئناف المكلف بخصوص بند مخصص الزكاة لعامي ٢٠١٠م و ٢٠٠٩م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
٧. قبول استئناف المكلف بخصوص بند جاري الشركاء المعدل بإيجار الشركاء الخاص المتعلق بالعام ٢٠١١م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٨٧)

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-١٥٣٧-٢٠١٨)

المجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٤

الأصل براءة الذمة وعلى مدعى خلاف ذلك البينة.

### الواقع:

**أولاً: الناحية الشكلية:**

قبول اعتراف المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحيثيات القرار.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

١-١ تأييد اعتراف المكلف على عدم حسم الرواتب والأجور للعامين محل الخلاف؛ وفقاً لحيثيات القرار.

١-٢ رفض اعتراف المكلف على بند المخصصات والاحتياطيات؛ وفقاً لحيثيات القرار.

١-٣ انتهاء الخلاف حول بند ضرائب وغرامات لعام ٢٠١١ م بمموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

١-٤ انتهاء الخلاف حول بند مواد تالفة للعامين محل الخلاف بمموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

١-٥ انتهاء الخلاف حول بند حصة الشركة من خسائر المشروع المشترك غير المسجل للعامين محل الخلاف، بمموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

١-٦ رفض اعتراف المكلف على إضافة الديون المعدومة لعام ٢٠١٠ م؛ وفقاً لحيثيات القرار.

١-٧ انتهاء الخلاف حول بند الخسائر المرحلة المعدل للعامين محل الخلاف، بمموافقة المكلف على وجهة نظر المصلحة خلال جلسة المناقشة.

٢-١ رفض اعتراف المكلف على إضافة رصيد آخر الفترة للحجوزات الدائنة للعامين محل الخلاف؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٢-٢ رفض اعتراف المكلف على إضافة رصيد آخر الفترة للأرصدة الدائنة الأخرى للعامين محل الخلاف؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٢-٣ انتهاء الخلاف بين الطرفين بتقديم المكلف لكشوف إهلاك الأصول؛ وفقاً للتعيم رقم (٣٢٩٩) لعام ١٤٣٤ هـ.

٢-٤ رفض اعتراف المكلف على عدم حسم رصيد الاستثمار المشترك للعامين محل الخلاف؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٢-٥ رفض اعتراف المكلف على عدم حسم إيداعات لدى مصلحة الجمارك؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٢-٦ انتهاء الخلاف بين الطرفين حول مصاريف نقل الحفارات؛ بمموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

٣-١ الضرائب المستقطعة على المبالغ المتعلقة بـ... - الهند لعام ٢٠١٠ م.

أ- مبلغ (١٦٥,٧٥٢) ريال: اعتبار الخلاف بين الطرفين منتهياً؛ وفقاً لحيثيات القرار.

ب- مبلغ (٢٥,٤٦٠) ريال، رفض اعتراف المكلف على هذا المبلغ؛ وفقاً لحيثيات القرار.



- جـ- مبلغ (٦٣,٦٦٢) ريال، تأييد اعتراض المكلف على هذا المبلغ؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- دـ- مبلغ (٤٥,٢٤١) ريال، رفض اعتراض المكلف على هذا المبلغ؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- هـ- مبلغ (٨٧,٤٠٤) ريال، رفض اعتراض المكلف على هذا المبلغ؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٣-٢ انتهاء الخلاف بشأن الاستقطاع الضريبي على المبلغ المحول إلى (...) عام ٢٠١١م، بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.
- ٣-٣ تأييد اعتراض المكلف على الاستقطاع الضريبي على المبلغ المحول إلى (...) عام ٢٠١١م؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٤-٤ رفض اعتراض المكلف على الاستقطاع الضريبي، ونسبة من المبلغ المحول لشركة (...) عام ٢٠١١م؛ وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة .....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق بشأن بند (غرامة السعودية التعاقدية)، فيستأنف المكلف قرار اللجنة الابتدائية المتنبى في قضائه إلى رفض اعتراض المكلف المتمثل في طلبه عدم إضافة المخصصات لصافي الربح، ومنها غرامة السعودية التعاقدية، ويجب المكلف عن رأى اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها -أن المكلف لم يعترض على إجراء الهيئة بشأن معالجة غرامة السعودية، وأن اعتراضه يشير بوضوح إلى طلب الشركة أن تعتمد الهيئة المستخدم من المخصصات الواردة في كشف رقم (٨) من الإقرارات والتي تشمل على تخفيض المخصص بمبلغ (٣٦,٠٣٢,٣٢٠) ريال، مقابل عدم الالتزام بالأنظمة وتم رفضها طبقاً للمادة (٦/١٠) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، كما يفترض المكلف جدلاً بأنه لو وافق على وجهة نظر اللجنة الابتدائية بأن الشركة لم تعترض على بند غرامة السعودية، إلا أن اعتراضها كان في الأساس على عدم أخذ الهيئة بيانات المخصصات كما وردت في كشف رقم (٨) من الإقرارات والذي يشمل بند الاعتراض الأساسي، حيث إن نقطة الخلاف الرئيسية وهي غرامات السعودية نتجت عن إجراء الهيئة تعديلات على كشف (٨) من الإقرارات، وعليه يرى المكلف بأنه قد أشار صراحة في اعتراضه الأساسي إلى عدم موافقته على هذا الإجراء، وهذا يناقض وفق زعمه ما جاء في قرار اللجنة الابتدائية بأنه لم يعترض على غرامات السعودية، ويرى المكلف أنه في حال عدم قبول الاعتراض على بند السعودية، فإنه يطالب بأن يتم اعتماد المخصصات كما جاءت في كشف رقم (٨)، وهذا هو أساس طلبه، وبخصوص حقيقة هذه الغرامة يرى المكلف أن اللجنة الابتدائية قد أيدت قرار الهيئة عندما قامت باستبعاد مبلغ (٣٦,٠٣٢,٣٢٠) ريال، من المستخدم من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لعام ٢٠١٠م بسبب أن هذا المبلغ يمثل غرامة نظامية مقابل عدم الالتزام بالأنظمة طبقاً للمادة (٦/١٠) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، حيث تم فرض الغرامة على الشركة من قبل شركة ..... السعودية، نتيجة عدم التزام الشركة بنسبة السعودية، بينما يرى المكلف أنه وبموجب عقد شركة ..... السعودية، فإن هذه الغرامات تمثل غرامات تعاقدية جائزة الجسم بموجب المادة (٦/١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ويؤكد المكلف أن هذه الغرامة فرضت عليه من قبل شركة ... نتيجة انخفاض نسبة السعودية عن النسبة المنصوص عليها في العقد المبرم معها، وليس نتيجة مخالفة الأنظمة والقوانين. ويختتم المكلف اعتراض على هذا البند بطلبه من الدائرة تعديل قرار اللجنة الابتدائية، وقبول المستخدم من المخصص كما جاء في الكشف رقم (٨) من الإقرار المقدم من قبل المكلف للعام ٢٠١٠م وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (الأصول الثابتة للعامين ٢٠١١م و ٢٠١٠م)، فيؤكد المكلف على أن اللجنة الابتدائية في قرارها - محل الطعن - قد اعتبرت أن الخلاف بين الهيئة والمكلف فيما يخص خصم الأصول الثابتة من وعاء الزكاة للسنوات ٢٠١١م و ٢٠١٠م قد انتهى، بناء على موافقة الهيئة المشروطة على طريقة احتساب الأصول الثابتة المطبقة من قبل المكلف في إقراراته، ويدرك المكلف أنه قد قام بأخذ قيمة صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة كما في القوائم المالية المدققة وتعديلها مع فروقات الاستهلاك المحسوبة في الكشف رقم (٤) من الإقرار المقدم من قبل المكلف، ويؤكد المكلف أنه قام بتزويد الهيئة واللجنة الابتدائية بنسخة من كشوف الاستهلاك للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١١م بناء على طلبهم، ويدعى إرفاقه للمستندات المؤيدة لذلك، ويختتم المكلف استئنافه بتأكيده على حقه في الاعتراض في حال صدور القرار المعدل متضمناً طريقة احتساب الأصول الثابتة بشكل مختلف عما ورد في إقراراته للأعوام محل الخلاف.



وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (ضرائب الاستقطاع لعام ٢٠١١م)، فيعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية من جهة رفض اعترافه على الاستقطاع الضريبي على المبالغ المحولة لشركة (... إيطاليا)، وكذلك من جهة رفض اعترافه فيما يخص المبالغ المدفوعة لشركة (... الهند)، فيما يتعلق بشركة (... إيطاليا) يؤكد المكلف أنه قد قدم المستندات المؤيدة لدعواه خلال جلسة الاستماع، ويطلب إلغاء قرار اللجنة الابتدائية بخصوص ذلك وقبول إجراء المكلف بإخضاع المبالغ المحولة لشركة ... إيطاليا لضريبة الاستقطاع بنسبة (٥٥٪)، ولايتفق مع قرار اللجنة الابتدائية في أن الخلاف بشأن هذه المطالبة مستندية، وفيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة لشركة (... الهند)، فيذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية قد أيدت الهيئة فيما يخص المبالغ المدفوعة لشركة ... الهند، حيث اعتبرت اللجنة الابتدائية أن المبالغ المدفوعة لشركة ... الهند غير مؤيدة مستندية، ويرى المكلف أنه قد قام بارفاق المستندات المؤيدة سابقاً ضمن المهلة المطلوبة خلال جلسة الاستماع لدى اللجنة الابتدائية، ويزعم المكلف ارفاقه للمستندات المؤيدة للمبالغ (٤١،٢٥٠) ريال و (٢٧،٥٥١) ريال و (٤٠،٢٢٩) ريال، والتي رفضتها اللجنة لنقص التعزيز، ويطلب المكلف على إثر ذلك قبول الاستئناف فيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة لشركة ... الهند. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامات التأخير)، فيعترض المكلف على فرض أي غرامات تأخير نتجت بسبب إجراءات الهيئة والمعترض عليها أساساً، ويطلب بإلغاءها مهائياً، بسبب وجود الخلاف الفي الموجب لإلغاء الغرامة.

كما ورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٠/٤/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٥، تضمنت الإجابة عما تضمنته مذكرة المستئناف بخصوص البنود محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها فيما يتعلق ببند (غرامة السعودية التعاقدية)، بأن هذا البند لم يكن محلاً للاعتراض ويعده طلباً جديداً من المدعي، وتطلب رده استناداً إلى نص المادة (١٦٦) من نظام المراهنات الشرعية، كما تحيل إلى ردها المقدم أمام اللجنة الابتدائية، وتمسكت بحثيثيات القرار الابتدائي. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الأصول الثابتة للعامين ٢٠١١م و ٢٠١٠م)، أجبت الهيئة بأنها ستقوم بمعالجة أثر الفروق وفقاً لما ورد في مذكرة الاعتراض وطبقاً للمستندات المقدمة من المدعي، وذلك بتطبيق التعيم رقم (١٤٣٤/١٦/٣٢٩٩) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٦هـ. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (ضرائب الاستقطاع لعام ٢٠١١م)، أجبت الهيئة بأن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره خلال المهلة الممنوحة له من اللجنة الابتدائية، وتؤكد الهيئة على أن الجهة المستفيدة ليس من نشاطها تقديم خطابات الضمان ما يدل على صحة إجراء الهيئة استناداً للفقرة رقم (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تؤكد على أنه يقع على المكلف عبء إثبات ما يدعيه. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامات التأخير)، أجبت الهيئة بأنه قد تم فرض غرامات التأخير على الفروقات الضريبية غير المسدة في الموعด النظامي على ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل تطبيقاً للمادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، وكذلك طبقاً لأحكام المادة (٦٨) فقرة (أ/ب، ه) من اللائحة التنفيذية لذات النظام، وتمسكت الهيئة بصحمة ونظامية إجراءها.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١١/٤/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٦ ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، فجاء جواب المكلف بتاريخ ٢٥/٤/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/١٢/١٠، بارفاق عدد من المستندات متمثلة في خطابات بين المكلف ووزارة العمل تتعلق بنسب السعودية وكذلك عدد من المرفقات المحررة باللغة الإنجليزية.

وفي جلستها المنعقدة في تاريخ ١٣/٧/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٢/٢٥؛ قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني، ولم ترد إضافة لما سبق تقادمه من طرف في الاستئناف.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ٢٤/٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٤/٠٦، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

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

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (غرامة السعودية التعاقدية)، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة مخصص غرامات إلى الوعاء الضريبي، حيث إن هذه الغرامات تمثل غرامات تعاقدية وليس غرامات نظامية بالاستناد على نص المادة رقم (٦/١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. بينما ترى الهيئة أن هذا البند لم يكن محلاً للاعتراض وبعد طلباً جديداً من المكلف. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إنه من المتقرر نظاماً حسم الغرامات المالية المرتبطة على مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، في حال كونها موثقة من الجهة المتعاقد معها، وحيث ثبتت للدائرة من خلال فحص المستندات المقدمة من المكلف، والعقد المبرم مع شركة ... أن الغرامات محل النزاع هي غرامات نتجت عن مخالفة شروط تعاقدية، مما يستتبع معه حسمها من وعاء المكلف، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة من أن هذا البند لم يكن محلاً للاعتراض وبعد طلباً جديداً من المكلف، حيث أوضحت الهيئة في وجهة نظرها المضمنة في القرار الابتدائي سبب عدم قبولها لحسم هذا المبلغ باعتباره غرامة مخالفة للأنظمة، وأن المكلف لم يقدم مستندآ من (...) بشأن هذه الغرامة، مما يثبت معه أن استئناف المكلف كان على ذات البند المختلف عليه، وإن لم يسمى بذلك الأسم في اعترافه الأصلي، حيث إن العبرة بجواهر موضوع الخلاف المتمثل في المبلغ محل الخلاف بين الطرفين، والمرتبط بشكل كلي بغرامات مخالفة شروط السعودية وفقاً للعقد المبرم مع (...)، وعليه تخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (الأصول الثابتة للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١ م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في تأكيد المكلف على أنه قام بتعديل طريقة احتساب الأصول الثابتة وفقاً لما تم الاتفاق عليه بين المكلف والهيئة أمام اللجنة الابتدائية، ويؤكد على حقه في الاعتراض في حال صدر القرار المعدل بشكل مختلف عما تم الاتفاق عليه مع الهيئة، بينما أجابت الهيئة بأنها ستقوم بمعالجة أثر الفروق وفقاً لما ورد في مذكرة الاعتراض، وطبقاً للمستندات المقدمة من المكلف، وحيث وافقت الهيئة أمام اللجنة الابتدائية على طلب المكلف بشرط تقديم كشف الإهلاك للسنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١١ م وتعديل ربوتها بذلك، وحيث أثبتت القرار الابتدائي تقديم المكلف لتلك الكشوف وتزويد الهيئة بنسخة منها، وحيث لم تقدم الهيئة في إجابتها على استئناف المكلف ما يفيد بتضمين الرابط المعدل لاحتساب الأصول الثابتة وفقاً لإقرار المكلف، فإن الدائرة تخلص إلى أحقيبة المكلف في حسم الأصول الثابتة وفقاً لإقراراته تأييداً للقرار اللجنة الابتدائية بخصوص ذلك الشأن.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (ضرائب الاستقطاع لعام ٢٠١١ م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف إخضاع المبالغ المحولة لشركة ... إيطاليا لضريبة الاستقطاع بنسبة (٥٥٪)، وكذلك طلبه قبول المبالغ المدفوعة لشركة ... الهند، بينما ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لدعواه. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن المكلف يدفع بعدم دفع المبالغ محل النزاع للشركة الإيطالية، في حين أن اللجنة الابتدائية طلبت من المكلف تقديم ما يثبت عدم تحويل المبلغ، وحيث إنه من غير المعقول الطلب من المكلف إثبات عدم مباشرته لعملية الدفع مع نفيه لذلك، خاصةً وأن الهيئة لم تقم بتقديم ما يعزز طلبه في ذلك سواءً من القوائم المالية للمكلف أو نتيجة مراجعتها لمستنداته خلال عملية الفحص الميداني، وحيث إن الهيئة على المدعي، وأن الهيئة هي المدعي والحال كما ذكر، كما أن الأصل براءة الذمة وأن شغلها عارض فيقع عباء الإثبات على مدعى خلاف الأصل، مما تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن. وأما ما يخص بند ضرائب الاستقطاع على المبالغ المستحقة لشركة ..... -



الهند، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف أنه قام بسداد ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لشركة .....  
– الهند بنسبة (٥٥٪)، وأنه أرفق المستندات المؤيدة لذلك، بينما قامت اللجنة بتأييد وجهة نظر المستأنف ضده لعدم تقديم الإثباتات المستندية المؤيد لوجهة نظره. وحيث إنه وبعد الاطلاع على المستندات المقدمة من قبل المستأنف، تبين عدم وجود ما يثبت صحة المبالغ المدفوعة لغير المقيم، حيث إن المستند الخاص بالبند محل الخلاف (ملحق ٥) لا يتضمن المبالغ المذكورة في لائحة الاستئناف، كما أن المستندات المقدمة من قبل المكلف أرفقت باللغة الإنجليزية، وحيث إن المادة (الثانية والعشرون) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية نصت على عدم جواز تقديم أي مذكرة أو مستند بغير اللغة العربية ما لم يكن مصحوباً بترجمة معتمدة له من مكتب مرخص، وحيث كان الأمر كما ذكر، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (غرامات التأخير)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير من تاريخ تقديم الإقرار، وإنما من تاريخ صدور القرار النهائي من قبل اللجنة الاستئنافية، بينما ترى الهيئة أن الغرامة تفرض من تاريخ تقديم الإقرار؛ كون ربط الهيئة أصبح نهائياً. وباطلاع الدائرة على القرار الابتدائي، تبين لها أن القرار محل الطعن لم يتناول في حبياته وأسبابه هذا الدفع، كما أن مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف وكذلك مذكوريه الإلحاقيه لم تتضمن الإشارة إلى سبق تقديمها لهذا الدفع للجنة الابتدائية ابتداءً، بالرغم من إمهال الدائرة له مدة كافية لذلك، وحيث نصت المادة (١٨٦) من نظام المرافعات الشرعية على أنه "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها"; الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير صرف النظر عن بحث هذا البند والاعتراض عليه.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (٥) لعام ١٤٣٧ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلف، بشأن بند (غرامة السعودية التعاقدية)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- فيما يخص بند (الأصول الثابتة للعامين ٢٠١١ و ٢٠١٢م) تقرير أحقيه المكلف في حسم الأصول الثابتة وفقاً لإقراراته تنفيذاً لقرار اللجنة الابتدائية، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- بشأن بند (ضرائب الاستقطاع لعام ٢٠١١م):

- قبول استئناف المكلف بشأن إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ... إيطاليا لضريبة الاستقطاع بنسبة (٥٥٪)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.



- رفض استئناف المكلف بشأن إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ..... - الهند، لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- صرف النظر عن استئناف المكلف، بشأن بند (غرامات التأخير)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

القرارات المتشابهة:

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٠-٥٩)



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٨١)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٦٨٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٥

الأصل أن الدليل إذا تخلله احتمال سقط.

### الوقائع:



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

إنه في يوم الثلاثاء ٢٢/٠٩/١٤٤٢ هـ الموافق ٤/٥/٢٠٢١ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٢/٢٣/١٤٣٩ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٣/٠٣/١٤٣٩ هـ من/الم الهيئة العامة للزكاة والدخل، والاستئناف المقدم بتاريخ ٠٣/٠٣/١٤٣٩ هـ، من المكلف/شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٤٩) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٣ هـ على الربط الزكوي للأعوام من ١٤٣٠/٢/١ إلى ١٤٣٧ هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٤٩) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٣ هـ على الربط الزكوي للأعوام من ١٤٣٠/٢/١ إلى ١٤٣٤ هـ، المقام من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتى:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف الوارد إلى المصلحة بالقيد رقم (٤٩) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٣ هـ من الناحية الشكلية، لتقديمه من ذي صفة خلال الأجل المقرر نظاماً، مستوفٍ الشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لنظام جبائية فريضة الزكاة.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن - أول العام أو آخره أهما أقل - إلى الوعاء الزكوي للشركة للفترة المالية من ١٤٣٤/٠١/٢٩ هـ إلى ١٤٣٠/٠٢/٠١ هـ.

٢- تأييد المصلحة في إضافة بند الضيافة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية المنتهية في ١٤٣٢/٠١/٣٠ هـ.

٣- تأييد المصلحة في إضافة الأرباح المبقة - غير المؤيدة بالمستندات - إلى الوعاء الزكوي للمكلف لفترات المالية المنتهية في ١٤٣٢/٠١/٣٠ هـ، ١٤٣٣/٠١/٢٩ هـ، ١٤٣٤/٠١/٣٠ هـ على التوالي.

٤- تأييد المصلحة في إضافة بند التبرعات الشخصية إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام المالي المنتهي في ١٤٣٢/٠١/٣٠ هـ.



٥- تأييد المكلف في عدم إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/٠١/٣٠ ، وتأييد المصلحة في إضافة مبلغ (١٠٠,٠٠٠) ريال، ومبلغ (٢٣,٩٠٢) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعامين الماليين المنتهيين في ١٤٣٢/٠١/٣٠ هـ، ١٤٣٣/٠١/٣٠ هـ على التوالي.

٦- تأييد المصلحة في إضافة إيرادات غير مصح عنها إلى الوعاء الزكوي للمكلف للعام المالي المنتهي في ١٤٣٤/٠١/٢٩ هـ

٧- تأييد المصلحة في إضافة فروق الإيجار بمبلغ (٢٠,٨٣٤) ريالاً إلى الوعاء الزكوي للمكلف للفترة المالية المنتهية في ١٤٣٤/٠١/٢٩ هـ

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منهما إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت اعترافهما على البنود الآتية ملخصة فيما يأتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، فتعترض الهيئة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للمكلف بشأن بند (إضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكوي للشركة)، وتوكد الهيئة على صحة الربط الزكوي الصادر منها بخصوص هذا البند، وترى الهيئة أن اللجنة الابتدائية اعتمدت في قرارها على البند رقم (١٧) من تعليم الهيئة رقم (١٣٢/٣/٢٠١٤) وتاريخ (٢٥/١٢/١٤١٣) هـ، والذي ينص على أنه (تقرر المصلحة إضافة رصيد الحساب الجاري الدائن للمكلف في المؤسسات والشركات أول العام أو آخره أيهما أقل)، ولم يتطرق إلى الحساب الجاري المدين الذي لا يحسم من الوعاء باعتباره ديناً على الشركاء طبقاً لفتوى الشريعة رقم (٢٧٧/٣٠) وتاريخ (٨/١١/١٤٢٦) هـ وكذلك الفتوى الشرعية رقم (٣٤٦/١٩٦٤) وتاريخ (٢٣/٥/١٤١٨) هـ وتعديل الهيئة رقم (٢٣٣٧/٤٣٣٧) وتاريخ (١٦/٥/١٤٠٩) هـ الذي ينص على (أن الحساب الجاري الدائن للشركاء يضاف إلى وعاء الزكاة في كل الحالات أما الحساب الجاري المدين لأحد الشركاء فلا يحسم من وعاء الزكاة إلا في حدود نصيه من الأرباح المدورة إن وجدت)، وتوكد الهيئة على أن المكلف لم يوضح طبيعة هذا الحساب الجاري المدين هل يمثل مسحوبات نقدية أم يمثل مستحقات على الشريك مقابل استخدام فنادق الشركة أم تسويات لإيرادات ومصروفات الشركة، خاصة وأنه تبين من خلال الفحص الميداني أن المكلف يعالج بعض إيرادات المحلات التجارية في حساب جاري الشريك (...), وهو صاحب الحساب الجاري المدين وكذلك تبين من خلال كشوفات جاري الشركاء أنها لكل فندق على حدة وغير مؤرخة وأنها إجمالية وغير مفصلة، وتأسساً على ما تقدم، تؤكد الهيئة على أن قرار اللجنة الابتدائية جانبه الصواب في تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكوي للشركة للفترة المالية من ٢٠١٤٣٠/٢/١ إلى ١٤٣٤/١/٢٩ هـ، وتمسك الهيئة بصحبة إجراءها.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/٠١/٣٠)، فتعترض الهيئة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للمكلف في عدم إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي، وتوكد الهيئة على صحة الربط الصادر منها، لأنه يمثل أتعاب مهنية خاصة بفندق ...، وتبين أن قيمة العقد بمبلغ (٩٠,٠٠٠) ريال ولددة ثلاثة سنوات والمكلف قام بتحميل المبلغ بالكامل على السنة، في حين أن العقد مدته ثلاثة سنوات فكان يجب على المكلف تحويل السنة بما يخصها فقط وعليه تم إضافة الفرق البالغ (٦٠,٠٠٠) ريال للوعاء الزكوي لأنه لا يخص الفترة وتجيب الهيئة عما أوردته اللجنة -مصدرة القرار- في صفحة (١٠) من القرار الفقرة (ج) (أنه برجوع اللجنة إلى الإيضاح رقم (١٧) الخاص بالمصاريف الإدارية من القوائم المالية للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/٠١/٣٠ هـ اتضح أن بند أتعاب مهنية مدرج بمبلغ (٣٠,٠٠٠) ريال، وتوضح الهيئة أن هذا الذي أوردته اللجنة



الابتدائية لا خلاف عليه، ولكن الخلاف والخطأ في أن مبلغ (٦٠٠٠٠) ريال ورد ضمن بند المصارف المستحقة كأتعاب مهنية تخص العام وهي في الحقيقة لا تخص العام ولكنها تخص العامين التاليين لعام ١٤٣٣هـ فلماذا أدرج المبلغ (٦٠٠٠٠) ريال ضمن المصارف المستحقة والمفروض أن يدرج ضمن مصارف مقدمة، كما جاء أيضًا في آخر الفقرة (هـ) من صفحة (١٠) من رأي اللجنة أنها طلبت من ممثل المكلف تقديم بيان تحليلي للمصارف المستحقة وطبيعتها مرفقًا معها صورة من القيود اليومية وصورة من المستندات المؤيدة فوعد بتقاديمها خلال أسبوعين فلم يقدمها حتى تاريخ إصدار هذا القرار.

كما لم يلق هذا القرار قبولاً لدى شركة ...، وتقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت اعترافها على ما جاء في القرار الابتدائي وفق الآتي:

فيما يتعلق ببند (الأرباح المبقاة)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة الأرباح المبقاة- غير المؤيدة بالمستندات- إلى الوعاء الزكيوي للمكلف للفترات المالية المنتهية في ١٤٣٢/٠١/٣٠هـ، و ١٤٣٣/٠١/٣٠هـ، و ١٤٣٤/٠١/٢٩هـ على التوالي، ويؤكد المكلف على أنه لم تظهر القوائم المالية وحسابات الشركة وجود أرباح مبقاة من سنوات سابقة، حيث يتم إغفالها في الحسابات الجارية للشركاء، وعليه تم تجنيب حصة الشركاء في الأرباح السنوية في الحساب الجاري للشريك ويتم السحب منه خلال العامين وتم سحب كل الأرباح الموزعة خلال العام، ولم يتم تحويل أي مبالغ منها للعام التالي، وعليه لا تجب الزكاة عنها، حيث لم يحل عليها الحول.

وفيما يتعلق ببند (إيرادات غير مصح بها)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة إيرادات غير مصح عنها إلى الوعاء الزكيوي وذلك للعام المالي المنتهي في ٠١/٢٩هـ، ويؤكد المكلف على أن الهيئة اعتبرت أن الجانب المدين في البنك إيرادات، وبالتالي نشأ فرق بين المصح به في القوائم المالية والظاهر في الحركة المديننة من كشف البنك، ويطالب المكلف بعدم إضافة إيرادات غير مصح بها؛ كونها ليست إيرادات، وهي متمثلة بالأرصدة افتتاحية، وتغذية رصيد البنك من حسابات الشركاء الخاصة بهم، والتعديلات التي يتم إجرائها بغرض تصحيح القيود، وليس من العدل اعتبار جميع إيداعات البنك إيرادات.

وفيما يتعلق ببند (فرق الإيجار)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في إضافة فروق الإيجار بمبلغ (٤٣٤،٢٠٨،٢٣٤) ريال إلى الوعاء الزكيوي للفترة المالية المنتهية في ١٤٣٤/٠١/٢٩هـ، ويؤكد المكلف على أن الهيئة ردت مبلغ (٢٠٠،٢٢٠،٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكيوي، باعتبار أن الإيجار لفندق... هو مبلغ (١٤،٠٠٠،٠٠٠) ريال وليس (١٦،٠٠٠،٠٠٠) ريال عن السنة الإيجارية الأولى طبق للعقد الموقع مع المالك، ويشير المكلف إلى أن العقد السابق للفندق ينتهي في ١٤٣٢/١٠/١٤هـ بقيمة إيجار سنوية قدرها (٨،٤٠٠،٠٠٠) ريال، ثم تم تجديد العقد للفندق من تاريخ ١٤٣٣/٠١/١٥هـ بمبلغ (٥،٧٠٠،٠٠٠) ريال، كما تم حساب العقد للسنة الأولى (١٦،٢٠٠،٠٠٠) ريال متضمنة قيمة الفترة من ١٤٣٢/١٠/١٥ إلى ١٤٣٢/٠١/١٤هـ، ولم تتم تسوية فرق الإيجار السابق في ميزانية السنة المالية المنتهية في ١٤٣٣/٠١/٣٠هـ، حيث ظهر في الميزانية بالقيمة السابقة للإيجار وهي مبلغ (٨،٤٠٠،٠٠٠) ريال وعليه يؤكد المكلف ضرورة إدراج الفترة السابقة من ضمن إيجار عام ١٤٣٣هـ.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فخُوطبت الهيئة العامة للزكاة والدخل بتاريخ ١٤٤١/١٠/١٢هـ الموافق ٤/٦/٢٠٢٠م، لتقديم إجابتها على الاستئناف المقدم من المكلف، فورد من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ٢٦/٣/١٤٤٢هـ



الموافق ٢٠٢٠/١١/١١، تضمنت الإجابة عما تضمنته مذكرة المكلف بخصوص البنود محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها بتأكيدها على وجهة نظرها الواردة في المذكرات المقدمة أمام اللجنة الابتدائية والحكام المؤيدة لها، وأن ما أثارته المدعية في استئنافها لم يخرج عما سبق أن أبدته أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وبناء عليه تطلب الهيئة التتحقق من صحة استئناف المكلف من الناحية الشكلية، ورفضه من الناحية الموضوعية.

كما قامت الدائرة بمخاطبة المكلف بتاريخ ٢٥/١٢/٢٠٢٠هـ، الموافق ١٤٤٢/١٠/٢٥، للإجابة عن الاستئناف المقدم من الهيئة، ولتقديم ما يود إضافته على الاستئناف المقدم من قبله خلال المهلة الممنوحة له من الدائرة، أو الاكتفاء بما قدم، فورد من المكلف بتاريخ ٦/٢٢/٢٠٢٠هـ الموافق ١٤٤٢/٠٣/٠٦، مستندات تخص الإيرادات الخاصة بالفندق والبنوك وقيود التعديل.

وفي جلستها المنعقدة بتاريخ ١٠/٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢١/٠٣/٢٢، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (الأرباح المبقة)، تبين للدائرة أن مکمن النزاع بين الطرفين يقوم على أساس مطالبة المكلف بعدم احتساب مسحوبات الشركاء من الوعاء الزكي لل愧ف؛ لأنها استغرقت كل الأرباح الموزعة خلال العام، ولم يتم ترحيل أي مبالغ منها للأعوام التالية، وبالتالي لا موجب لاحتساب الزكاة عنها على التفصيل الوارد في لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، في حين ترى الهيئة أنها قامت بإضافة الأرباح المبقة إلى الوعاء الركيوي للأعوام محل الخلاف، لأنه لا يوجد أي مستند على توزيعها وفق الفحص الميداني للأعوام محل الخلاف، وأن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أظهرت أنه يتم إغفال الأرباح في الحساب الجاري للشركاء، ولم يتم إضافتها عند احتساب الحساب الجاري الدائن للشركاء، وأن المكلف لم يقدم أي مستند يفيد السداد، وحيث إنه بعد مراجعة الدائرة للقواعد المالية للمكلف، تبين منها عدم وجود بيان خاص يوضح عن وجود أرباح مبقة مستقلة التبويب، وأن ما كان من معالجة من قبل الشركة المكلفة للأرباح السنوية يكون عبر تحويلها إلى حساب جاري الشركاء، وحيث كان حساب جاري الشركاء من ضمن العناصر التي يتم احتسابها ضمن الجانب الإيجابي للوعاء الركيوي للمكلف؛ فإن الأرباح التي تدعي الهيئة ضرورة إضافتها للوعاء الركيوي للمكلف محتسبة أصلًا ضمن مكونات حساب جاري الشركاء، وعليه فإنه سيترتب على المعالجة التي تطالب الهيئة بها تحقق تزكية الأرباح السنوية متى على نحو ما سبق بيانه، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص الأرباح المبقة، وتقرير عدم احتسابها ضمن الوعاء الركيوي للمكلف للأعوام محل الخلاف.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (إيرادات غير مصرح بها)، تبين للدائرة أن محل الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس مطالبة المكلف بعدم احتساب مبالغ إيرادات غير مصرح بها العام ١٤٣٤هـ، بالنظر إلى معارضته لمسار المكلفة في تصورها أن جميع المبالغ المودعة في البنك لحساب الشركة تمثل إيرادات لها، وأن مثل هذا المسار لا يعتمد عليه لتقدير الإيرادات، خصوصاً وأنه قد توجد إيرادات مقدمة لا تخص العام، وأيضاً مصروفات مدفوعة مقدمة ومصروفات مستحقة، فيكون أساس ربط الهيئة قائماً على الأساس النقدي، في حين أن المكلف يستخدم أساس الاستحقاق، بتسجيل إيراداته طبقاً لمعايير المحاسبة التي توضحها القوائم المالية للمكلف للعام محل الاعتراض، بينما ترى الهيئة أن الفحص الميداني قد أظهر أن إيداع الإيرادات اليومية للفنادق يكون في حسابين بنكيين، ومن خلال مراجعة كشوفات الحساب للعام المالي محل الخلاف، تبين وجود فروق بين إجمالي الإيرادات الخاصة بذلك العام مما هو مدرج في الإقرارات الزكوية المقدم من الشركة، بمبلغ مقداره (٨,٣٣٢,٨٨٥) ريال، ولم يقدم المكلف أي مستند يؤيد وجود ذلك الفرق، وبالتالي لم تقبل الهيئة ما يدعويه المكلف أمامها بأن ذلك الفرق يمثل قيود تعديلات تمت على حساب البنك إجمالياً. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لما كان عليه محل التزاع، وما كانت عليه وجهي نظر المكلف باعتبارها إيرادات تخص النشاط الذي يقوم به المكلف، حيث إنه من المعتاد أن تكون الإيداعات التي تخص القائمين بأنشطة تجارية مرتبطة بأسباب أخرى لا تستلزم بالضرورة أن تصنف باعتبارها إيرادات، كما لو كانت سدادات قروض أو إيداعات من الشركاء لخدمة نشاط الشركة، وحيث لم تقدم الهيئة دليلاً على أن الفرق الذي استنتجته يمثل على وجه اليقين إيراداً حقيقياً لم يصرح المكلف عنه، وإنما هي تأويلات واحتمالات لتفسير ذلك الفرق من جهتها، وحيث كان الأصل أن الدليل إذا تخلله احتمال سقط، فعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي، وتقرير عدم احتساب بند إيرادات غير مصرح بها العام ١٤٣٤هـ.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (فرق الإيجار)، يتبيّن أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة فرق الإيجار إلى الوعاء الزكوي؛ كونه يخص الفترة المالية، وأن الهيئة قد أخطأ في حساب الإيجارات، بينما ترى الهيئة أن الفرق تم تحميلاً بالزيادة على الحسابات بمبلغ (٢٢٠,٠٠٠) ريال وإضافته إلى الوعاء الزكوي باعتبار أن الإيجار لفندق ... هو مبلغ (١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال وليس (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال عن السنة الإيجارية الأولى طبقاً للعقد الموقع مع المالك وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث كان استئناف الشركة المكلفة قائماً على أساس أن اللجنة الابتدائية قد تصورت خطأً أن مقدار مبلغ الإيجار مماثل لبقية الأعوام التي شملها العقد، والتي تبلغ خمس سنوات بمبلغ (١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال عن كل سنة، بينما كانت السنة الأولى مختلفة عن السنوات الأربع الأخرى، باختصاصها إيجار سنوي مجموعه (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لمستندات القضية، تبيّن لها أن عقد الإيجار قد فصل في تحديد قيمة الإيجار للسنة الأولى، حيث جاء مجموعها بمقدار مبلغ (١٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال، وحيث إن فرق الإيجار محل الخلاف قد كان مختصاً بالعام ١٤٣٤هـ، وحيث إن هذا العام يدخل ضمن احتسابه بالقيمة الإيجارية المقدرة بـ (١٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال، لعدم ارتباطه بالسنة الأولى التي اختلفت فيها قيمة مبلغ الإيجار على النحو السابق بيانه، من خلال ما أظهره تفصيل تلك الدفعات الإيجارية بموجب العقد، وعليه فإن حقيقة ما ينزع فيه المكلف يرتبط بالسنة الأولى وليس لطالبته علاقة في السنة محل الخلاف، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب فرق الإيجار لذلك العام ضمن الوعاء الزكوي للمكلف.



وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل على بند (تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكي للشركة للفترة المالية من ٢٠١٤٣٤/١٢٩ هـ إلى ١٤٣٥/٢١)، حيث تستأنف الهيئة على ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند بالتأكيد على عدم سلامته ما خلصت إليه اللجنة في تأييد اعتراض المكلف، إذ المفترض حسب تعليمات الهيئة أن يكون الحساب الجاري للشركاء مضافاً إلى وعاء الزكاة في كل الحالات، أما الحساب الجاري المدين لأحد الشركاء، فلا يحسم من وعاء الزكاة إلا في حدود نصيبه من الأرباح المدورة إن وجدت، الواقع أن الشركة لم توضح طبيعة هذا الحساب الجاري المدين، وما إذا كان يمثل مسحوبات نقدية أو مستحقات على الشريك، مقابل استخدام فنادق الشركة أو تسويات لإيرادات ومصروفات الشركة، خصوصاً أنه إذا ما أخذ في الاعتبار أن الفحص الميداني أظهر أن الشركة تعالج بعض الإيرادات للمحلات التجارية في حساب جاري الشريك (...)، وهو صاحب الحساب الجاري المدين، وكذلك تبين من خلال كشوفات جاري الشركاء، أنها لكل فندق على حده، وجاءت غير مؤرخة، وإنما هي مفصلة. مما يتأكد معه عدم سلامته القرار الابتدائي بتأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أيهما أقل) إلى الوعاء الزكي للشركة للفترة المالية من ٢٠١٤٣٤/١٢٩ هـ. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان عليه سبب استئناف الهيئة على ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص معاملة فرق رصيد حساب جاري الشركاء الدائن، للأعوام من ١٤٣١ حتى ١٤٣٤ هـ، تبين أن المكلف لا يختلف مع الهيئة في مبدأ إضافة رصيد جاري الشركاء الدائن، وإنما جاء الاختلاف في قيمة ما يجب إضافته من هذا الرصيد إلى الوعاء الزكي للمكلف، حيث يؤكّد المكلف على أنه يتبع حسم رصيد جاري الشريك المدين من الرصيد الدائن وإضافة الفرق فقط، وهو مالم توافق الهيئة عليه على نحو ما جاء في استئنافها، وحيث كان الأصل في التعامل مع أرصدة الحساب الجاري الدائن والجاري المدين للشركاء، هو الاعتداد بإجراء المقاصلة بينهما للوصول إلى معرفة المبلغ الذي يتم إضافته إلى الوعاء الزكي للشركة المكلفة التي تستقل في ذمتها المالية عن ذمة الشركاء عند تقديم المتوجب الزكي علماً، وأن ذلك لا يغير في احتسابه اختصاص علاقة بعض الشركاء به دون بعضهم الآخر عند المعالجة الزكوية له، وحيث إن ما قدمته الهيئة للاستئناف على طريقة معالجة ذلك البند غير مؤثرة في النتيجة التي انتهى إليها القرار، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف الهيئة وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي بخصوص البند محل الاستئناف.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل على بند (إضافة مبلغ ٦٠,٠٠٠ ريال إلى الوعاء الزكي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/١٣ هـ، يتبيّن أن محل الاستئناف يكمن في اعتراض الهيئة على ما انتهى إليه قرار اللجنة الابتدائية بخصوص هذا البند، بالنظر إلى أن قيمة الأتعاب المهنية تمثل مبلغ عقد مجموعه ٩٠,٠٠٠ ريال، لمدة ثلاثة سنوات، فيكون نصيب كل سنة (٣٠,٠٠٠) ريال، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي الذي أيد المكلف في عدم إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال للوعاء الزكي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/١٣ هـ، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لما كان عليه استئناف الهيئة، وما كانت عليه وجهة نظر المكلف عند نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، وبالنظر إلى أن مدة العقد التي تدفع الأتعاب المهنية له كانت ثلاثة سنوات، مبلغ مقداره (٩٠,٠٠٠) ريال، فإن المعالجة الصحيحة من قبل الشركة يفترض معها تحمّيل كل سنة بما يخصها، وهو مبلغ (٣٠,٠٠٠) ريال، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن إضافة الفرق البالغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكي للمكلف يكون هو الإجراء الصحيح، لأنّه لا يخص الفترة المرتبطة بالعام محل الخلاف الخاص بهذا البند، وبالتالي خلصت الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة، وتقرير إضافة مبلغ (٦٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكي للمكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

أوًلاً: قبول الاستئنافين المقدمين شكلاً من كل من الهيئة العامة للزكاة والدخل، ومن المكلف/ شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (٣/٨) لعام ١٤٣٧ هـ.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن بند (تأييد المكلف بإضافة رصيد حساب جاري الشركاء الدائن (أول العام أو آخره أهما أقل) إلى الوعاء الركيوي للشركة)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، بشأن بند (إضافة مبلغ (٦٠٠٠٠) ريال إلى الوعاء الركيوي للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٣٣/١٣٠ هـ)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (الأرباح المبقاة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (إيرادات غير مصرح بها)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٥- رفض استئناف المكلف بشأن بند (فرق الإيجار)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٢٥)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٧١٢)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٦

البت في شأن النزاع بين المكلف والهيئة يقتضي الأخذ في الاعتبار اكتمال وترتيب المعالجة الزكوية لها للوصول إلى ما قد يتم احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، وما يمكن أن يكون محسوماً منه.

### الواقع:

إنه في يوم السبت ١٣٤٤/٠٤/٢٨ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٤٢٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٠٤/٥، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٥) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٥٩) والاعتراض رقم (٢٦٦) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتى: أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/شركة ...، على الرابط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠١ م حتى ٢٠٠٨ م.

### ثانياً: وفي الموضوع:

تأيد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بحسب قيمة المكان والمعدات من وعائه الزكوي للأعوام محل الاعتراض، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في عدم قبول رواتب العمال الخاصة بفترة ما قبل بداية النشاط كمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.

على الهيئة إعادة احتساب الاستهلاك للأعوام اللاحقة لأخذ الفرق الخاص بعام ٢٠٠١ م في الحسبان، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في عدم قبول مصروفات السيارات كمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف للأعوام من ٢٠٠١ م إلى ٤ م، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في عدم قبول مصروفات الكمبيوتر كمصروف جائز الجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام ١ م، وفقاً لحيثيات القرار.



نظرًا لقبول الهيئة بوجهة نظر المكلف حول فروق العملة، فإن الخلاف بين الطرفين لم يعد قائماً حول هذا البند.  
نظرًا لقبول الهيئة بوجهة نظر المكلف حول بند مصروفات متنوعة، فإن الخلاف بين الطرفين لم يعد قائماً حول هذا  
البند.

تأييد الهيئة في عدم قبول مرتبات العامل (راتب ...) كمصرف جائز للجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف للأعوام  
من ٢٠٠١ م إلى ٢٠٠٦ م، وفقاً لحيثيات القرار.

تأييد الهيئة في اعتبار فرق الاستيراد استيرادات لم يفصح عنها المكلف في إقراره، ومن ثم محاسبة المكلف تقديرياً على  
هذا الفرق لجميع الأعوام وفقاً لحيثيات القرار.

تأييد الهيئة في إضافة الذمم الدائنة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٨ م، وفقاً لحيثيات القرار.  
تأييد الهيئة في إضافة مخصص الزكاة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام ٢٠٠٢ م، ٢٠٠٦ م، ٢٠٠٧ م، وفقاً لحيثيات  
القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار في بعض بنوده قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه  
الآتي:

(بند فروقات الإهالك البالغة ٢,٧٣٤,٦٥٢ ريال سعودي): أيدت اللجنة في قرارها الهيئة العامة للزكاة والدخل في إضافتها  
لفروقات الإهالك إلى وعاء الزكاة لجميع الأعوام من ٢٠٠١ م إلى ٢٠٠٨ م، حيث بلغ إجمالي تلك الفروقات (٢,٧٣٤,٦٥٢)  
ريال، وتعتبر الشركة على هذا الإجراء، وذلك لأن المصنع قام باحتساب الإهالك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها،  
وأن هذا الإهالك يخص إهالك المكائن التي استبعدتها الهيئة من الأصول الثابتة، علماً بأن هذه الأصول هي المصنع في  
واقع الأمر، وإذا قامت الهيئة باستبعادها فكأنما أصبح المصنع غير موجود تماماً، وتطلب الشركة عدم إضافة هذه  
الفروقات، وبالتالي إلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية وضريبية.

(بند مصروفات سيارات بمبلغ ٢٨,٤٩٧) ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في رفضها لقبول هذا  
البند، بحجة أن أصول الشركة لا توجد بها سيارات، والواقع أنها مصروفات فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية وليس ذات  
طبيعة رأسمالية، إذ إن واقع عمل الشركة هو النشاط الصناعي وطبيعة عمل المصنع تحتم وجود سيارات بطبيعة الحال  
سواء كانت لمناديب المبيعات والتسويق أو للموظفين، وكما أن النظام الضريبي يؤيد حسم هذه المصروفات من وعاء  
الزكاة والضريبة وفقاً لما ورد بالمادتين الثانية عشر والثالثة عشر من النظام والمادة الثالثة عشر من لائحته التنفيذية،  
كون هذه المصارييف مرتبطة بتحقيق الدخل وليست من المصارييف التي لا يجوز حسمها كما ورد بالمداد أعلاه.

(بند مصروفات الكمبيوتر بمبلغ ١,١٧٥ ريال سعودي): أيدت اللجنة الهيئة العامة للزكاة والدخل في عدم قبولها لهذا  
البند، بحجة أن أصول الشركة لا توجد بها أجهزة كمبيوتر وتعتبر الشركة على هذا الإجراء، وذلك لكونها مصروفات  
فعالية متکبدة لازمة للنشاط ومؤيدة بمستندات ثبوتية وليس ذات طبيعة رأسمالية، وكما أن الشركة منذ تأسيسها  
ملتزمة بتقديم القوائم المالية للهيئة، وهي مخرجات من النظام المحاسبي، وكما أن النظام الضريبي يؤيد حسم هذه  
المصروفات من وعاء الزكاة والضريبة وفقاً لما ورد بالمادتين الثانية عشر والثالثة عشر من النظام والمادة الثالثة عشر من  
لائحته التنفيذية، كون هذه المصارييف مرتبطة بتحقيق الدخل وليست من المصارييف التي لا يجوز حسمها كما ورد بالمداد  
أعلاه.

(بند راتب ... (اللقب ...)): قامت اللجنة بتأييد الهيئة في رفضها لقبول رواتب .... إلى وعاء الزكاة والضريبة للأعوام من  
٢٠٠١ م إلى ٢٠٠٦ م باعتبار ذلك الموظف ليس على كفالة الشركة، غير أن الشركة تتمسك بدفعها السابقة، حيث إن  
الموظف المذكور على كفالة الشركة ويعلم لديها، وقد سبق للشركة وأن أرفقت صورة من إقامته الصادرة من جوازات  
جدة بالرقم (...), والذي توضح أن كفيله النظامي (صاحب العمل) هو شركة مصنع .... وبالتالي لا يصح نظاماً إضافة  
راتبه إلى وعاء الزكاة باعتبار ذلك الإجراء والحال ما ذكر إجراء غير نظامي.



(بند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي): أيدت اللجنة مصدرة القرار ما قامت به الهيئة حول هذا البند بحجة أن الشركة سبق وأن صرحت في إقرارها بالمشتريات الداخلية والخارجية وهذا ما أكدته الشركة في مذكوريها السابقة حيث ذكرت الآتي: تم في بعض الأعوام سهواً التصريح عن المشتريات الداخلية وهذا خطأ غير مقصود ويصح، ما دام هنالك ما يثبت ذلك، كما أنه في بعض الأعوام لم يكن التصنيف دقیقاً لبني المشتريات الداخلية والخارجية، حيث حدث تداخل في الأرقام، ولكن في النهاية يظل المبلغ الإجمالي للمشتريات صحيحاً ومطابقاً للدفاتر، ولذلك فإن فروقات المشتريات وأرباح فروقات المشتريات التي أضافتها الهيئة لوعاء الزكاة والضريبة تكون غير صحيحة.

(بند ذمم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في إخضاعها لهذا البند بإضافته لوعاء المكلف، وتنسق الشركة بوجهة نظرها حول هذا البند، وذلك كونه يمثل ذمماً دائنة تجارية متداولة ولم يحل علمها الحول، وبالتالي لا تدخل ضمن وعاء الزكاة، وتطلب الشركة عدم إضافتها لوعاء الزكوي، وإلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية.

(بند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٠٦) ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في إخضاعها للزكاة المستحقة لعام ٢٠٠٢م، وعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، إلى وعاء الزكاة، وتعترض الشركة على هذا الإجراء، حيث إن مال الزكاة لا تجب فيه الزكاة وإن حال عليه الحول، وبالتالي فإن إضافتها لوعاء الزكاة تعتبر مخالفة للشرع. كما أن ربع السنة قد تم إخضاعه للزكاة والضريبة قبل حسمها، وبالتالي فإن إضافتها للزكاة لوعاء مرة ثانية فيها ازدواجية في الزكاة.

(بند الأصول الثابتة بمبلغ إجمالي قدره (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريال): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في عدم حسمها لكامل مبلغ الأصول الثابتة وذلك لاستبعادها للمكائن والمعدات من الأصول الثابتة، بحجة أن الحصة العينية لم تتضمن على تلك الأصول، حيث بلغت قيمة المكائن مبلغ (٤,٠١٠,٠٠٠) ريال، وقد تم استبعادها من وعاء الزكاة، بالإضافة إلى استهلاكتها لجميع الأعوام، مما تتج عنه أثر تراكيبي للأصول المستبعدة قدره (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريال، وتعترض الشركة على هذا الإجراء، حيث إن هذه المكائن هي أصول مملوكة للمصنع تم اقتناوتها خلال العام ٢٠٠١م، وقد سبق أن تم تقديم الفواتير الصادرة من مؤسسة ... لتحويل هذه المكائن إلى الشركة شاملة كافة تفاصيل المكائن، وبالتالي لا يوجد مبرر نظامي لتأييد الهيئة في استبعاد هذه المكائن، خاصة وأنها هي المكائن الوحيدة الموظفة بالإنتاج ولا يمكن أن يكون هناك مصنع من غير مكائن، وكما أن الهيئة قامت بإضافة التمويل المقابل لهذه المكائن المتمثل في حقوق الشركاء إلى وعاء الزكاة؛ الأمر الذي يحتم حسمها من الوعاء حسب النظام المطبق لدى الهيئة، والذي يقضي بحسب أصول القنية من وعاء الزكاة وذلك لكونها لا تخضع للزكاة شرعاً.

(بند مصروفات التأسيس بمبلغ (١,٤٧٣,٦٣٧) ريال): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في عدم اعتمادها لبعض مصروفات التأسيس والمتمثلة في رواتب بعض العاملين في الفترة التي سبقت بداية النشاط، حيث ورد بالربط المفترض عليه أن هذه المصارييف مكررة بالمصاريف العمومية والإدارية، وتعترض الشركة على هذا الإجراء بأن استنتاج الهيئة غير صحيح. كما أن مصارييف التأسيس هي أصول غير ملموسة تحسم من وعاء الزكاة حسب النظام المطبق لدى الهيئة بهذا الخصوص.

وقد جاء جواب الهيئة العامة للزكاة والدخل على اللائحة الاستئنافية المقدمة من المكلف بموجب مذكرة الرد المؤرخة في ٢٠١٤٣٩/٠٨/٢، والتي تضمنت وجہة نظر الهيئة على بنود الاستئناف وفق الآتي:

(بند فروق الإهلاك لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن هذه الفروق ناتجة عن عدم اعتماد المعدات ومصارييف التأسيس، لعدم ثبوت وجود معدات ومكائن أصلاً، وأنه سوف يتم ذكر سبب عدم الاعتماد على هذه الأصول عند تناول البندين الثامن والتاسع من المذكورة المقدمة منها.



(بند مصاريف السيارات للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م): تؤكد الهيئة عدم اعتماد هذا البند لعدم وجود سيارات ضمن أصول الشركة على نحو ما أشير إليه في البند الأول، وما ستأتي الإشارة إليه ضمن هذه المذكرة بخصوص البندين الثامن والتاسع منها.

(بند مصاريف الكمبيوتر لعام ٢٠٠١م): لم تعتمد الهيئة هذا البند لعدم وجود أجهزة كمبيوتر ضمن الأصول الثابتة.  
(بند راتب .....، الملقب ب(...)) للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠١م): تؤكد الهيئة على أن الموظف ليس على كفالة الشركة، والاسم الواضح بكشف المرتبات هو ....، وليس ....، حيث إن ما يتم إدراجه بكشف المرتبات يكون اسم الموظف وليس لقبه، كما أن اسم الموظف الذي أفادت به الشركة غير مدرج في برت الجوازات المرفق في الملف، ولا في الإقامة المقدمة بنسختها رقم (٣) والتي تنتهي في ١٤٣٤/١٢/٣٠هـ، وهذا يعني أن النسخة رقم (١) التي تمثل أول إصدار للإقامة كانت في عام ١٤٣١هـ، الموافق للعام ٢٠١٠م، وليس للموظف علاقة بالشركة خلال السنوات السابقة من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٨م.  
(بند فرق الاستيرادات لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن الإقرارات موضع بها قيمة المشتريات من الداخل وقيمة المشتريات من الخارج، وموقعة من مراقب حسابات الشركة ومصادق عليها منه، مما يعني أنه تم مراجعة هذه الإقرارات وتدقيقها قبل المصادقة، وبالتالي فإن إجراء الهيئة صحيح في محاسبة المكلف عن فروقات الاستيرادات الناتجة عن المراجعة والمقارنة.

(بند الذمم الدائنة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م): تؤكد الهيئة أن هذه المبالغ الخاصة بهذا البند ثابتة ولا يوجد عليها حركة طبقاً للتحليلات المقدمة من الشركة كما هو موضح لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، علماً بأن المبالغ المدرجة بالربط (٩٥٠) ريال، و (٢٥٠) ريال، وليست (٤٨٤) ريال و (٨٣٦) ريال، و (٢٢٠) ريال، كالمدرج في الاعتراض، وقد تم إضافة المبالغ طبقاً لما جاءت به الفتوى الشرعية (٢٢٦٥٦) لعام ١٤٢٤هـ.

(بند مخصص الزكاة للأعوام ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م، ٢٠٠٨م): تؤكد الهيئة أن هذه المبالغ المحتجزة في ذمة الشركة لصالح الهيئة، لم يتم سدادها وحال عليها الحول، فوجب إضافتها للوعاء طبقاً لتعيم الهيئة رقم (٨٨٤٣) لعام ١٣٩٢هـ، على نحو ما جاء في البند الأول فقرة (٤) من ذلك التعيم.

(بند أصول ثابتة لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أنه طبقاً لعقد التأسيس لم تظهر الحصة العينية المقدمة من المؤسسة بأ أنها تتضمن مكائن، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات معدلة.

(بند مصاريف التأسيس لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن عدم اعتماد الرواتب المدرجة ضمن بند مصاريف التأسيس، جاء بالنظر إلى أنه طبقاً للمستندات المقدمة من الشركة يوجد ازدواجية في التحميل، حيث إن هذه الرواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، الذي يوضح وجود هذه الازدواجية، بالإضافة للعمالة التي ليست على كفالة الشركة، وقد قدمت الشركة تحليلين مختلفين لنفس البند.

واختتمت الهيئة مذكرتها مطالبة التمسك بما كان لها من إجراء بخصوص البند المستأنف عليها، وما جاء في ردتهم على لائحة الاستئناف.

وبعد أن قررت الدائرة فتح باب المرافعة، طلبت من الطرفين ما يمكن أن يكون لهم من إضافة حول ما تم تقديمه بخصوص لائحة الاستئناف من المكلف، وما كان من مذكرة الرد المقدمة من الهيئة جواباً على لائحة الاستئناف، وحيث لم تتلق الدائرة أي إضافة من المكلف بعد ثبوت مخاطبته عبر البريد الإلكتروني بتاريخ ١٤٤١/١١/٠٩هـ، وجاءت إجابة الهيئة على الدائرة متضمنةً إرسالها مذكرتها الجوابية على لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف.

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

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث تقرر لدى الدائرة عند بحث موضوع الاستئناف وما اشتمله من بنود، وما كان عليه القرار الابتدائي من ترتيب وتصنيف للبنود المعتبر عليها، خلصت الدائرة إلى أن التسلسل السليم للمعالجة الزكوية المرتبطة ببند الأصول الثابتة ومصاريف التأسيس، وفروقات الإهلاك مرتبطة فيما بينها، وعليه فإن البث في شأن النزاع بين المكلف والهيئة يقتضي الأخذ في الاعتبار اكتمال وترتيب المعالجة الزكوية لها للوصول إلى ما قد يتم احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، وما يمكن أن يكون محسوماً منه.

وحيث إنه فيما يتعلق ببند الأصول الثابتة، تبين أن الاستئناف يكمن بطلب الشركة المستأنفة حسم كامل مبلغ الأصول الثابتة الظاهرة بالقوائم المالية حيث تم اقتناء هذه المكائن عام ٢٠٠١م وبالتالي لا يوجد مبرر نظامي يمنع حسم هذه الأصول، بينما ترى الهيئة أنه طبقاً لعقد التأسيس فإن الحصص العينية المقدمة من المؤسسة لا تتضمن مكائن، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات معدلة. وحيث إن المكلف يطالب بحسم صافي الأصول الثابتة حسب القوائم المالية المقدمة منه، وحيث إن اللجنة مصدرة القرار بنت قضاها بناءً على ما استنتجته من عقد التأسيس والذي بين أن الحصص العينية تبلغ (٨,٢٧٥,٠٠٠) ريال وهذه الحصص مؤلفة من (...) بقيمة (٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومبانٍ بقيمة (٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومواقف وخدمات مبانٍ بقيمة (٢٧٥,٠٠٠) ريال ولم يتضمن عقد التأسيس أصولاً أخرى، وحيث إنه بالنظر إلى أول قوائم مالية مدققة صادرة للشركة المستأنفة عند تأسيسها (عام ٢٠٠١م) وكافة الأعوام اللاحقة محل الخلاف تبين من خلال الإيضاح رقم (١) بأن رأس مال الشركة حُدد بمبلغ (١٣,١٥٠,٠٠٠) ريال مقسم إلى حصص عينية بمبلغ (٨,٢٧٥,٠٠٠) ريال وحصص نقدية بمبلغ (٤,٨٧٥,٠٠٠) ريال، وقد ورد بالإيضاح رقم (٥) "الموجودات الثابتة" وجود معدات للشركة تم إضافتها خلال العام بمبلغ (٤,٧١٦,٠٠٠) ريال وكذلك عدد وأدوات بمبلغ (٥,٢٨٩) ريال وأثاث وديكور بمبلغ (٣,٦٤٤) ريال خلال العام ٢٠٠١م، ويفؤد ذلك ما ورد بقائمة التدفقات النقدية من وجود تدفق نقدى لأنشطة الاستثمارية بمبلغ (١٢,٩٩٩,٩٩٣) ريال شاملةً الحصص العينية والأصول الأخرى، إضافةً إلى أن الموجودات المتداولة للشركة (النقدية، المخزون) تبلغ فقط (٤٢٩,٣٥٧) ريال مما يتأكّد معه صرف الحصص النقدية المقدمة لشراء أصول ثابتة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإنه لا يمكن الركون فقط إلى ما هو مثبت في شأن تقدير الحصص العينية الواردة بعقد التأسيس للتحقق من وجود أصول ثابتة دون النظر لقيمة الحصص النقدية والتي تم شراء الأصول الثابتة محل النزاع بناء على استخدام الشركة لأموالها وإنفاقها لاقتناء تلك الأصول. الأمر الذي يتأكّد معه لدى الدائرة أن يكون الأصل في احتساب الأصول الثابتة على نحو ما جاء به إقرار المستأنف الذي تؤكده القرائن المنوّه عنها في تفاصيل هذا البند، وبالتالي يكون استنتاج الهيئة غير قائم على سند صحيح من الواقع، وعليه انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما جاء به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلق ببند مصاريف التأسيس، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المستأنف اعتماد حسم كافة مصروفات التأسيس من الوعاء الزكوي والمتمثلة في رواتب بعض العاملين في الفترة التي سبقت بداية النشاط، في حين ترى الهيئة أنه طبقاً للمستندات المقدمة من الشركة يوجد ازدواجية في التحميل، حيث إن هذه الرواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، بالإضافة بأن العمالة التي ليست على كفالة الشركة. وحيث يتضح من وقائع القرار محل



الاستئناف ولائحة الاستئناف أن طبيعة الخلاف يكمن في أن المصروفات التي رفضتها الهيئة عبارة عن رواتب عمالة تدعي الشركة المستأنفة بأنها صُرفت في الفترة التي سبقت تأسيس الشركة، وحيث إن الثابت وفقاً لعقد التأسيس يتتأكد معه أن الشركة المستأنفة كانت عبارة عن فرع تابع لمؤسسة ... للزراعة والصناعة وتم تحويلها إلى شركة، وحيث إن مثل ذلك الأمر لا يتطلب وجود نشاط إعدادي يقوم به عدد من الموظفين قبل ممارسة النشاط الفعلي للمنشأة وذلك لأن النشاط قائم ومستمر، وحيث قامت الهيئة بحسب المصروفات الضرورية لتحول المؤسسة إلى شركة مثل رسوم الترخيص ورسوم استخراج عقد التأسيس والسجل التجاري، وحيث لم يقدم المستأنف مستندات تؤيد ما يدفع به من عدم وجود ازدواجية بين مصاريف رواتب العمال المضافة كمصروفات إدارية ورواتب العمال المدرجة كمصرف تأسيس، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به، غير أنه فيما يتعلق بمصاريف الرواتب للعاملين في الشركة والتي تعترض الهيئة على حسمها، استناداً منها إلى أن تلك المصروفات كانت مدرجة ضمن المصاريف الإدارية والمتمثلة في رواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، بالإضافة إلى العمالة التي ليست على كفالة الشركة، وحيث إن الاستناد إلى ما كان عليه حال العمالة من حيث عدم قبول إدراج رواتتها ضمن مصروفات الأعوام محل الخلاف، لم يأخذ في الاعتبار تتبع تلك المصاريف ومدى تتحققها في تلك الأعوام، وحيث إن مجرد الاكتفاء باعتبار أن تلك العمالة ليست على كفالة الشركة، لا ينفي تحقق وجود المصرف بصرف النظر عن وجود المخالفات النظامية من عدمها عند تشغيل عمالة ليست على كفالة الشركة، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى تعديل القرار الابتدائي بتقرير حسم المصروفات المتعلقة برواتب العمالة التي ليست على كفالة الشركة لعام ٢٠٠١م، ورفض استئناف المكلف على بقية المبالغ المدعي بأنها من ضمن مصروفات التأسيس.

وفيما يتعلق ببند فروقات الإهلاك البالغة (٦٥٢,٧٣٤,٢٠٢) ريال، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان عليه استئناف المكلف بخصوص هذا البند ورد الهيئة على استئنافه على نحو ما جاء في لائحة المستأنف، ومذكرة الرد المقدمة من الهيئة، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الشركة المستأنفة عدم إضافة فروقات الاستهلاك لكافة الأعوام محل النزاع حيث إن هذه الإهلاكات تخص الماكين التي استبعدتها الهيئة من الأصول الثابتة كما لو أن المصنع غير موجود، بينما ترى الهيئة أن هذه الفروق ناتجة عن عدم اعتماد المعدات ومصاريف التأسيس حيث لم يثبت وجود معدات ومكائن أصلًا، وذلك لأنه طبقاً للحصة العينية المقدمة من المؤسسة فإنها لا تتضمن مكائن وعدد آلات، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات وتتمسك الهيئة بصحمة إجراءها. وحيث كان قرار هذه الدائرة على نحو ما سبق عرضه قائماً على أساس قبول استئناف المكلف بشأن حسم بند الأصول الثابتة، ورفض استئناف المكلف بشأن مطالبه بحسب مصاريف التأسيس على التفصيل الوارد في مناقشة ذلك البند، وحيث إن النظر في مصير بند فروقات الإهلاك متعلق بقرار الدائرة الصادر بالبندين الآخرين ذكرهما، وحيث خلصت الدائرة إلى ثبيت وجود الأصول لدى الشركة، مما تعين معه إقرار حسم مبالغ الاستهلاكات المتعلقة بها، وذلك دون الاستجابة لطلب المكلف المتعلق بحسب الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس، بناءً على ما قضت به هذه الدائرة في موضوع مصاريف التأسيس على الوجه الذي سبق بيانه، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة خلصت إلى تعديل القرار الابتدائي وذلك بحسب الاستهلاكات المتعلقة ببند الأصول الثابتة ورفض الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس.

فيما يتعلق ببند مصروفات سيارات بمبلغ (٤٩٧,٢٨,٠٠٢) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم المصاريف المرتبطة بهذا البند؛ لأنها مصروفات فعلية لازمة للنشاط ومؤيدة بمستندات ثبوتية، في حين ترى الهيئة عدم حسم تلك المصروفات نظرًا لعدم وجود الأصول في ميزانية الشركة التي يتحقق بها اعتماد تلك المصروفات على النحو الذي يدعوه



المستأنف، وحيث كان الخلاف بين الطرفين قائماً على أساس وجود ما يثبت تحقق تلك المصاروفات لاعتبار حسمها من عدمه، وحيث إن موضوع تلك المصاروفات لا يرتبط بالضرورة بوجود السيارات لدى المكلف، وحيث جرى العرف على أن تقوم المنشآت بصرف بدلات التنقل واستخدام السيارات الخاصة بموظفها في شكل بدلات تعطى لهم أو تحسب لهم ضمن أجورهم، وحيث كان المتحصل من ذلك أن الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس وجود المستندات المؤيدة لتحقق هذا المصاروف، وحيث كانت نتيجة القرار الابتدائي قائمة على تأييد توجه الهيئة في عدم حسم تلك المصاريف لعدم ارتباطها بأصول لدى المكلف فيما ذكره المستأنف من وجود المستندات الفعلية المؤيدة لتحقق ذلك المصاروف دون اعتماد ذلك على وجود السيارات لديه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم قيام قبول الهيئة لذلك المصاروف على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بجسم مصاروفات السيارات على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند مصاروفات الكمبيوتر بمبلغ (١,١٧٥) ريال سعودي، لعام ٢٠٠١م، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم المصاريف المرتبطة بهذا البند؛ لأنها مصاروفات فعلية لا يلزم لقبولها كمصاروف وجود أجهزة للحاسوب الآلي ضمن الأصول الخاصة بالشركة، في حين ترى الهيئة أن أصول الشركة لا توجد بها أجهزة كمبيوتر ضمن الأصول الثابتة، وحيث إن موضوع تلك المصاروفات لا يرتبط بالضوربة بوجود أجهزة الحاسوب الآلي لدى المكلف ومن ثم احتسابها ضمن الأصول الثابتة لديه، وحيث كان المتحصل من ذلك أن الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس وجود المستندات المؤيدة من عدمها للتحقق من وجود هذا المصاروف، وحيث كانت نتيجة القرار الابتدائي قائمة على تأييد توجه الهيئة في عدم حسم تلك المصاريف لعدم ارتباطها بأصول لدى المكلف دون النظر فيما ذكره المستأنف من وجود المستندات الفعلية المؤيدة لتحقق ذلك المصاروف دون اعتماد ذلك على وجود أجهزة الحاسوب الآلي لديه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم اعتماد رفض ذلك المصاروف من قبل الهيئة على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بجسم مصاروفات الكمبيوتر على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند راتب .... (...)، وحيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم رواتب الموظف المذكور في هذا البند من وعاء الزكاة والضريبة للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٦م، وحيث كان عدم قبول حسم تلك الرواتب من قبل الهيئة من خلال ما جاء ضمن ردهم على استئناف المكلف وما كان للهيئة من وجهة نظر بشأنها أيها القرار محل الاستئناف، يقوم على أساس عدم وجود كفالة الشركة لذلك الموظف في الأعوام محل الخلاف، وأنه بذلك لا يكون للموظف علاقه بالشركة خلال تلك السنوات، مما يتربّط عليه عدم قبول حسم رواتبه من الوعاء الزكوي والضريبي للمكلف، وحيث إن عدم وجود كفالة الشركة للعاملين لديها من عدمه واعتبار تحقق المخالفة أو عدم ثبوتها في حق المستأنف، لا ينفي اعتبار الرواتب المؤدلة له مصاروفات جائزة الجسم عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث لم تقدم الهيئة ما ينفي تکبد المكلف لتلك المصاروفات لاكتفاءها بالادعاء بأن العامل المذكور لم يكن على كفالة الشركة المكلفة، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم اعتماد رفض ذلك المصاروف من قبل الهيئة على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بجسم الرواتب على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي، وحيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة



لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم فروق الاستيراد وأرباح فروقات الاستيراد، وحيث إنه لا تثبت على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها متي ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن فيما يتعلق بالبند محل النظر، ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيق مكمن النزاع فيه وانتهت بتصديقه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثابة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجّهته الشركة من أسباب للنعي على القرار بالقول بأن ما يدعى المكلف من أنه قد تم في بعض الأعوام سهوا التصرّح عن المشتريات الداخلية، وأن هذا خطأ غير مقصود ويمكن تصحيحه من دام أن هناك ما يثبت ذلك، وأن التصنيفات في بعض الأعوام لبني المشتريات الداخلية والخارجية قد أحدثت تداخلاً في الأرقام لطابقتها للدفاتر التجارية للمكلف، وذلك لأن مثل هذا الادعاء المرسل لم يناقش ما يمكن أن تتقدّم به الفرينة الأقوى المنطبقة على حال المكلف بعد أن تم المصادقة على أرقام مبالغ تلك الاستيرادات من قبل الشركة، ومن ثم وجود مصادقة المراجع الخارجي للشركة على تلك البيانات بعد تدقيقها، وحيث كان الأمر كما ذكر، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلق ببند دعم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم الدعم الدائنة من الوعاء الزكوي، وحيث إنه لا تثبت على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها متي ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن فيما يتعلق بالبند محل النظر، ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيق مكمن النزاع فيه وانتهت بتصديقه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثابة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما يدعى المكلف من أسباب ودفع ل لتحقيق طلبه بعد إضافة مبالغ ذلك البند من وعائه الزكوي للأعوام المرتبطة بها ذلك البند من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٨ م، بالرغم بأن تلك الدعم الدائنة تشكل ذمماً تجارية لا تدخل ضمن الوعاء الزكوي؛ لأنها متداولة ولم يحل عليها الحول في ضوء تحقق الهيئة من أن تلك المبالغ ثابتة في العامين ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م، وبالتالي فإن وجودها ضمن حسابات المكلف يستلزم إضافتها للوعاء الزكوي باعتبارها ديوناً في ذمة المكلف للغير، وحيث لم يقدم المستأنف ضمن ما ذكره في أسباب استئنافه على هذا القرار ما يؤيد به طلبه في ضوء ما أثبته القرار الابتدائي خلافاً لما يدعى المستأنف في أقواله التي ضمنها لاتهاته الاستئنافية بخصوص هذا البند، فإن ذلك يتقرر معه لدى الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلق ببند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٦) ريال، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم مبلغ الزكاة المستحقة عليه، وعدم إضافتها إلى وعائه الزكوي، بالأدلة أن ذلك المبلغ المستحق كزكاة لا يصح شرعاً إضافته إلى وعائه عن الأعوام ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٧ م، وحيث إن تلك



الأموال وإن كانت متعلقة بذمة المكلف كواجب يتعين إخراجه باعتباره المبلغ المحدد أداؤه عن كل عام في الأعوام محل الخلاف، فإن ذلك لا ينفي أن مبالغ تلك المستحقات الركوية تمثل أموالاً لدى المكلف، وأن تقدير المستحق الواجب دفعه لا يتعارض مع إدخال تلك الأموال جميعها التي تكون لدى المكلف عند تمام الحول عليها، فتأخر المكلف في إخراج مبلغ الزكاة لا ينفي وجود تلك الأموال لديه وتوجب احتسابها ضمن وعائه، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد القرار رقم (٥) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.  
**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. قبول استئناف المكلف بخصوص بند الأصول الثابتة بمبلغ (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريالاً لجميع الأعوام، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، وتقرير احتساب الأصول الثابتة على نحو ما جاء به إقرار المستأنف، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. تعديل القرار الابتدائي بالأغلبية بخصوص بند مصاريف التأسيس بمبلغ (١,٤٧٣,٦٣٧) ريالاً لجميع الأعوام، وذلك بتقرير حسم المصروفات المتعلقة برواتب العمالة التي ليست على كفالة الشركة لعام ٢٠٠١م دون غيرها من المصروفات، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٣. تعديل القرار الابتدائي بخصوص بند فروقات الإهلاك البالغة (٢,٧٢٤,٦٥٢) ريال لجميع الأعوام، وذلك بتقرير حسم الاستهلاكات المتعلقة ببند الأصول الثابتة دون الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٤. قبول استئناف المكلف بخصوص بند مصروفات سيارات بمبلغ (٢٨,٤٩٧) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٤٠٠٤م، وتقرير حسم مصروفات السيارات على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٥. قبول استئناف المكلف بخصوص بند مصروفات الكمبيوتر بمبلغ (١,١٧٥) ريال سعودي، لعام ٢٠٠١م، وتقرير حسم مصروفات الكمبيوتر على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٦. قبول استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند راتب (...)، وتقرير حسم الرواتب عن الأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٦م، على نحو ما جاء في إقرار المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٧. رفض استئناف المكلف بخصوص بند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي، لجميع الأعوام، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٨. رفض استئناف المكلف بخصوص بند ذمم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٨م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٩. رفض استئناف المكلف بخصوص بند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٠٦) ريال سعودي، للأعوام ٢٠٠٢م و ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (٣-٢١٠٢١-٢٠٢١)

الصادر في الاستئناف رقم (١٨-٢٠٢٢-١٧٢٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٧

الأصل في الزكاة قول المكلف مالم يدل الدليل على خلافه.

### الواقع:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعراض المقدم من المكلف /.....، على الرابط الزكي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل عن الأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م من الناحية الشكلية.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. رفض اعراض المكلف بالأغلبية على بند فرض الزكاة على الفترة المالية القصيرة خلال عام ٢٠٠٦م للحيثيات الواردة في القرار.
٢. انهاء الخلاف في بند إضافة جاري وقروض الشركاء لعام ٢٠٠٧م للحيثيات الواردة في القرار.
٣. رفض اعراض المكلف على بند إضافة قروض الشركاء للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م للحيثيات الواردة في القرار.
٤. رفض اعراض المكلف بالأغلبية على بند عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل في الأراضي والمشروعات تحت التطوير لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م للحيثيات الواردة في القرار.
٥. رفض اعراض المكلف على بند عدم حسم الاستثمار في شركة ... لعام ٢٠٠٩م للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولًا لدى المكلف (.....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:  
 أن المكلف يستأنف قرار اللجنة الابتدائية في أربعة بنود، فيما يتعلق ببند (فرض الزكاة على الفترة المالية القصيرة خلال عام ٢٠٠٦م) ويتمسك المكلف بصحمة ما ورد منه أمام اللجنة - مصدرة القرار، ويفؤد على أن الشركة قررت تعديل الفترة المالية الأولى المشار إليها في عقد التأسيس لتكون من ٢٧ يونيو ٢٠٠٦م إلى نهاية العام ٢٠٠٦م، وعليه فلا تجب الزكاة عن هذه الفترة لعدم حولان الحول، ويطلب بناء على ذلك إلغاء الرابط الزكي عن هذه الفترة القصيرة.  
 وفيما يتعلق ببند (إضافة قروض الشركاء للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م)، فيؤكد المكلف على حقه في عدم إضافة هذه القروض للوعاء الزكي، وذلك أن هذه القروض لم يحل علها الحول ولم تستخدم في تمويل أصول ثابتة. وفيما يتعلق ببند (عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل في الأراضي والمشروعات تحت التطوير لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م) فيؤسس المكلف استئنافه بخصوص هذا البند على أنه عند شراء هذه الأرضي كانت نية الشركة هي الاستثمار طويلاً الأجل بهدف تطوير هذه الأرضي وبناء المشاريع الاستثمارية عليها، إلا أنه نظراً لظروف الأزمة المالية، قررت الشركة



عرض بعض هذه الأراضي للبيع في الأعوام اللاحقة للأزمة بسبب الحاجة الماسة للنقد. كما قدم المكلف القوائم المالية والتي ميزت بين الاستثمارات قصيرة الأجل المعدة للبيع وغير المستبعد من الوعاء والاستثمارات طويلة الأجل الغير معدة للبيع بحالتها الراهنة. وفيما يتعلّق ببند عدم حسم الاستثمار في شركة .... لعام ٢٠٠٩م، فيؤسّس المكلف استئنافه بخصوص هذا البند على أن شركة ... العربية هي شركة مساهمة سعودية مغلقة وتقوم بتقديم إقراراتها وسداد الزكاة المستحقة عليها. كما أن الاستثمار في شركة ... تم بتحويل أرض تمثل استثمار عقاري طويل الأجل كحصة عينية في رأس المال شركة ... وتم التصرّح عن الأرباح الناتجة عن ذلك في إقرار الشركة وتم سداد الزكاة المستحقة عنها ضمن المستحق على الشركة بموجب الإقرار. أما ما ذكرت اللجنة أن الاستثمار في شركة ... العربية لم يكن له أساس في الواقع في العام ٢٠٠٩م لأن عقد تأسيس الشركة وسجلها التجاري تم خلال عام ٢٠١٠م، كما تعلمون ان ايداع رأس المال يسبق التوقيع على عقد التأسيس ويشترط حدوثه قبل إصدار وزارة التجارة للسجل التجاري.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراقبة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤١/٠٥/٣٠، الموافق ٢٠٢٠/٠١/٢٦م، تجيب فيها عن استئناف المكلف بخصوص البند محل الاستئناف، بتأكيدتها على وجهة نظرها المقدمة منها أمام اللجنة الابتدائية، كما تؤكد الهيئة على أن استئناف المكلف لم يخرج في مضمونه بما سبق أن أبداه أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وتتمسك الهيئة بصحّة وسلامة إجراءاتها وتطلب رد استئناف المكلف وتأييده القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

وفي يوم الخميس ٢٦/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٨م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، ورد خلالها من المكلف مذكرة إلحاقيه لم تخرج في مضمونها بما سبق تقديمه، ولم يرد من الهيئة إضافة على ما سبق تقديمه.

وبتاريخ ٢٣/٠٦/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٥م، وحيث يدفع المكلف بأن استثماره في رأس المال شركة ... كان عبارة عن حصة عينية تمثل في تحويل استثمار عقاري طويل الأجل لهذه الشركة، طلبت الدائرة من المكلف إثبات ما ادعى به من كون استثماره في شركة .... عبارة عن حصص عينية، خلال المهلة المنوّحة لها من الدائرة. فقد المكلف عقد التأسيس للشركة المستثمر فيها.

وبتاريخ ٢٢/٠٩/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٤م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليه، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فرض الزكاة على الفترة المالية القصيرة خلال عام ٦٠٠٦م) تبيّن أن الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكوي، لعدم حولان الحول. في حين ترى الهيئة بأن عقد تأسيس الشركة المستأنفة نص على أن تكون السنة المالية الأولى طويلة اعتباراً من تاريخ قيدها بالسجل التجاري إلى نهاية العام ٢٠٠٧م، وعليه فإن الربط يكون على سنة طويلة. وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، والقرار



ال الصادر فيه وما بني عليه من أسباب، استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدراً للقرار محل الطعن، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد هذا القرار، ولا ينال من ذلك ما قدمه المكلف من دفع لا أثر لها على نتيجة القرار، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه.

وحيث إنه وبخصوص بند (إضافة قروض الشركاء للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م)، وحيث يكمن محل الاستئناف في طلب المكلف عدم إضافة هذا البند للوعاء الزكوي، وذلك لأن القروض محل التزاع لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل أصول ثابتة، في حين ترى الهيئة بأنها أضافت المبالغ التي حال عليها الحول والمبالغ التي مولت أصولاً ثابتة. وبتأمل الدائرة لجوهر الخلاف المتمثل في ادعاء المكلف بأن القروض محل التزاع لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل أصول ثابتة، وحيث قدم المكلف تحليلاً للجنة الابتدائية بحركة القروض يثبت به عدم حولان الحول على الرصيد محل الخلاف، وحيث قدم ما يثبت إضافة القروض التي مولت أصولاً ثابتة أو استثمارات إلى وعاء الزكاة، وحيث كان قرار اللجنة الابتدائية مبنياً على استنتاج اللجنة بعدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف من غير تبيان للمستندات المطلوبة بخلاف ما قدمه المكلف، وحيث إن الأصل في الزكاة قول المكلف ما لم يدل الدليل على خلافه، وحيث لم تقدم الهيئة بينة يمكن الاستناد إليها في إثبات حولان الحول على المبالغ محل الخلاف أو تمويلها لأصول ثابتة محددة أو استثمارات محددة محسومة من الوعاء، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص بند (عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل في الأراضي والمشروعات تحت التطوير لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠٠٨م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي، حيث إنه عند شراء هذه الأرضي كانت نية الشركة هي الاستثمار طويل الأجل بهدف تطوير هذه الأرضي وبناء المشاريع الاستثمارية عليها، إلا أنه نظراً لظروف الأزمة المالية، قررت الشركة عرض بعض هذه الأرضي للبيع في الأعوام اللاحقة للأزمة بسبب الحاجة الماسة للنقد، في حين ترى الهيئة أن مشاريع هذا البند كانت لغرض البيع والتجارة وليس القنية والدليل هو تحول النية مما يجب إضافة هذا البند لوعاء الزكاة. وحيث تبين من القوائم المالية للمكلف التمييز ما بين الاستثمار قصير الأجل المعد للبيع وغير المستبعد من الوعاء والاستثمارات طويلة الأجل الغير معدة للبيع بحالها الراهنة، وحيث قدم المكلف تحليلاً للأسباب التي أدت إلى بيع المشاريع التي كانت معدة للتطوير، وحيث إن ما قدمه المكلف من قرائن مرجحة لوجهة نظره لم يقابلها ما يمكن الركون إليه للعدول عما أقر به المكلف، وحيث لم يكن للقرار الابتدائي في رفضه لاعتراض المكلف أي مستند سوى قيام المكلف ببيع الاستثمارات في سنة لاحقة، وحيث إن تلك القرينة المستند إليها لا تقوى لإثبات أن نية المكلف عند الاقتناء هو عرض تلك الاستثمارات للبيع بحالتها الراهنة، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند.

وحيث إنه وبخصوص بند (عدم حسم الاستثمار في شركة ... لعام ٢٠٠٩م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في عدم موافقة المكلف على إضافة هذا البند للوعاء الزكوي، حيث إن استثمار المكلف في رأس المال شركة ... كان عبارة عن حصة عينية تمثل في تحويل استثمار عقاري طويل الأجل لهذه الشركة. في حين ترى الهيئة أن الشركة لم تقدم ما يفيد تزكية الاستثمار في ذلك العام؛ لأنها استثمارات تمثل دفعات ما قبل التأسيس حيث إن تأسيس الشركة المستثمر فيها تم بتاريخ لاحق للعام محل الدراسة. وبتأمل الدائرة لموضوع التزاع، وحيث قدم المكلف عقد تأسيس شركة ..... والذي تبين منه أن حصة المكلف في رأس المال تلك الشركة كانت حصة عينية وبينفس المبلغ المستأنف عليه، مما يتقرر معه لدى هذه الدائرة عدم خضوع استثمار المكلف في شركة ..... للزكاة، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه.

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ...، رقم مميز (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام رقم (٣٠) لعام ١٤٣٧ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف بشأن بند (بند فرض الزكاة على الفترة المالية القصيرة خلال عام ٢٠٠٦ م) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (إضافة قروض الشركاء للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١٠ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل في الأراضي والمشروعات تحت التطوير لعامي ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم الاستثمار في شركة .... لعام ٢٠٠٩)، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٩٢)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٨٩٤)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٨

العبارة عند حسم مبالغ المصاريفات من الوعاء الزكوي النظر في طبيعة تلك المبالغ بغض النظر عن مسماها في القوائم المالية.

الوقائع:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد الهيئة بإضافة ما يقابل تمويل المشروعات تحت التنفيذ إلى حساب جاري الشركاء، وإضافته إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠١٢م حتى ٢٠١٤م.

زوال الخلاف بين المكلف والهيئة حول إضافة رصيد التأمين للغير (ضمانت حسن التنفيذ) إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م؛ بموافقة المكلف على وجهة نظر الهيئة حول هذا البند.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ..... ) تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف بتاريخ ١٤٤٠/٢/١٩هـ تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن الشركة المستأنفة تعترض على إضافة ما يقابل المشروعات تحت التنفيذ إلى الحساب الجاري للأعوام من ٢٠١٢م إلى ٢٠١٤م، على سند من القول بأن الهيئة لم تقم بإضافة ما يقابل مشروعات تحت التنفيذ للحساب الجاري للشركاء إلى الوعاء الزكوي للعام ٢٠١١م، ثم قامت بالسنوات التالية من ٢٠١٢م إلى ٢٠١٤م، بإضافتها للحساب الجاري مع عدم حولان الحول، وهي بذلك قد حادت عن الثبات في اتباع ذات الإجراء عن سنوات الربط، لذا تتمسك الشركة بالاعتراض على إضافتها إلى الحساب الجاري باعتبار أنها في حقيقتها تمثل مبالغ تم تمويلها من جاري الشركاء، وأن بند مشروعات مالية تحت التنفيذ الوارد في القوائم المالية والإقرارات الزكوية إنما يتضمن مصاريفات ما قبل التشغيل وهي من المصاريفات الإيرادية المؤجلة ولا تعد من الإنفجارات الرأسمالية تحت التنفيذ "أصول قنية"، وكما أن مصاريفات التأسيس وما قبل التشغيل تعتبر من المصاريفات التي نصت عليها المادة الثالثة - الفقرة ثانياً بند ٧- من لائحة جبائية الزكاة- والتي لا يجوز نظاماً إضافتها إلى الحساب الجاري الدائن للشركاء. وبالتالي لا يجوز إضافتها إلى وعاء الزكاة. وبعد الاطلاع على مذكرة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.



## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه لا تثير على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة علمها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن المنازعة بخصوص البند محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي يُبني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الجنة المصدرة له تحفيص مكمن التزاع فيه وانتهت بصدره إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفع مثارة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجهته الشركة المكلفة من أسباب للنعي على القرار على نحو ما تضمنه استئنافها من أسباب، وذلك لأن إضافة ما يقابل المشروعات تحت التنفيذ إلى الحساب الجاري الدائن لم يتحقق لدى الدائرة في شأنه عدم سلامة إجراء الهيئة عند التعامل معه لمعالجة إدخاله ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، بالنظر إلى أن ما يثيره المكلف من أن حساب المشروعات تحت التنفيذ قد تضمن مصروفات ما قبل التشغيل لا يمكن التسليم به، إذ إن العبرة عند حسم تلك المبالغ من الوعاء الزكوي النظر في طبيعة تلك المبالغ وصحة حسمها أو إضافتها إلى الوعاء الزكوي للمكلفين بغض النظر عن مسماها الذي قد يظهر في القوائم المالية المقدمة من المكلفين للهيئة، وحيث قامت الهيئة بحسم كامل المشروعات تحت التنفيذ المملوكة خلال العام من الحساب الجاري الدائن للشركاء، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة عدم قيام استئناف المكلف على سند صحيح في مطالبه عدم إضافة ما يقابل المشروعات تحت التنفيذ إلى الحساب الجاري للشركاء للأعوام من ٢٠١٢م حتى ٢٠١٤م ضمن وعائه الزكوي. ومن ثم فإن إجراء الهيئة في التعامل مع ذلك البند هو الذي يتفق مع المعالجة الزكوية عندربط على المكلف بخصوص البند محل النظر.

## القرار

وبناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة .....، ضد القرار رقم (.....)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في جدة.  
ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف الشركة المكلفة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١١٧)

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-٢٠١٨-١٨٩٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٢٩

إصدار القرار بدون تمكين المكلف من إبداء دفاعه يتربّع عليه تفوّت حق التقاضي على درجتين.

الوقائع:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من شركة .... على الرابط الزكي وضريبة الاستقطاع لعام ٢٠٠٧ م

ثانياً: الناحية الموضوعية:

رفض اعتراض المكلف وتأييد الهيئة بإضافة مخصص مخزون راكد إلى الأرباح .

رفض اعتراض المكلف وتأييد الهيئة باحتساب ضريبة الاستقطاع على مشتريات برامج الحاسوب الآلي.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة .....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق ببند (المستخدم من المخزون الراكد)، يذكر المكلف بأن اللجنة الابتدائية قد أيدت الهيئة ضمن قرارها بخصوص تعديل أرباح الشركة بإضافة المكون من مخصص مخزون راكد بقيمة (٦٢٠،٥٥٩) ريال سعودي إلى الأرباح، وتود الشركة أن تؤكد بأن هذا المخصص يتم تكوينه تلقائياً من النظام المحاسبي وفقاً لأعمار المخزون، وقد اطلع فريق الفحص الميداني على طريقة احتساب المخصص والقيود المنشئة

وقيود التسوية بناء على تقرير الهيئة، وقد أقرت اللجنة ان الخلاف هو خلاف مستendi حيث لم يحضر من يمثل المكلف للأسباب المذكورة أعلاه، وأن محضر الفحص الميداني يبين أن المكلف لم يقم بتحفيض أرباحه بقيمة مخصص المخزون الراكد، وفيما يتعلق ببند (فرق الاستيرادات المحمولة بالزيادة) يؤكّد المكلف على أن الهيئة لم توضح كيفية احتساب فرق الاستيرادات، ويعرض على نتيجة تعديل الحسابات بفارق الاستيرادات. وفيما يتعلق ببند (مخصص ديون مشكوك بتحصيلها)، فيطلب المكلف عدم إضافة مخصص الدين المشكوك في تحصيلها إلى وعاء الزكاة نظراً لتحديد هذه النسبة من قبل صاحب الصلاحية في الشركة وهي من تقرر اعتبار الدين معدومة من عدمه. وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على مشتريات البرامج المخصصة للبيع)، فيؤكّد المكلف على حقه في عدم فرض ضريبة الاستقطاع على دفعات هذا البند، لأن المبالغ تتعلق بشراء برامج حاسب آلي لإعادة بيعها في السوق المحلي ولا يتوجب عليها ضريبة استقطاع لكونها تتعلق بأعمال تجارية، كما يطلب المكلف إلغاء غرامات التأخير المترتبة عليها.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، مذكرة جوابية بتاريخ ٢١/٣/٢٠٤٢ هـ، الموافق ٢٠٢٠/١١/٦ م، تجيب فيها عن استئناف المكلف بخصوص البند محل الاستئناف، بتأكيدها على وجهة نظرها



المقدمة منها أمام اللجنة الابتدائية، كما تؤكد الهيئة على أن استئناف المكلف لم يخرج في مضمونه عما سبق أن أبداه أمام اللجنة الابتدائية وأجابت عنه الهيئة في حينه، وتمسك الهيئة بصحبة وسلامة إجراءاتها وتطلب عدم رد استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة.

كما قامت الدائرة بمخاطبة المكلف بتاريخ ٢٠٢٠/١١/١٥ الموافق ١٤٤٢/٠٣/٣، لتقديم ما يود إضافته على ما قدمه أو الاكتفاء بما قدمه في استئنافه، فورد من المكلف إجابة بتاريخ ٢٠٢٠/١١/٢٥ الموافق ١٤٤٢/٠٥/١٠، بتأكيده على تمسكه بأسباب استئنافه الواردة في مذكرة الاستئناف، ويبدي استعداده لتزويد الدائرة بأية بيانات أو مستندات إضافية قد تطلبتها الدائرة، كما أكد المكلف على أن سبب عدم حضوره لجلسة الاستماع أمام اللجنة الابتدائية التي انعقدت بتاريخ ١٤٣٩/١١/٤ هو عدم استلامه لخطاب تحديد موعد الجلسة أمام اللجنة، ومن خلال قيامه بالمراجعة والمتابعة لبريد الشركة تبين بأنه قد تم إعادة البريد إلى مصدره.

وفي يوم الخميس ١٩٠٨/٢٠٢١ الموافق ١٤٤٢/٠٤/٠١، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، ورد خلالها من المكلف مذكرة إحاقيه لم تخرج في مضمونها عما سبق تقديمه، ولم يرد من الهيئة إضافة على ما سبق تقديمه. وبتاريخ ١٤٤٢/٠٩/١٤ الموافق ٢٠٢٠/٤/٢٦، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

### الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وبتأمل الدائرة لاستئناف المكلف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وحيث لم يثبت لدى هذه الدائرة تبلغ المكلف بموعد جلسة الاستماع أمام لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض، مما فوت على المكلف فرصة إبداء كافة دفوعه، وهو حق مكفول لكل أطراف الخصومة، ولأن إصدار القرار بدون تمكين المكلف من إبداء كافة دفوعه، والتي قد تكون مؤثرة في نتيجة القرار، يترتب عليه تفويت حق التقاضي على درجتين،

### القرار

الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى إلغاء القرار الابتدائي وإحالته نظر موضوع الاعتراض إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، للنظر فيه في ضوء الاعتراض الأصلي للمكلف وبناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/شركة .....، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (٣٣) لعام ١٤٣٩ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

إلغاء القرار الابتدائي، وإحالته نظر موضوع الاعتراض إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومتنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، للنظر فيه في ضوء الاعتراض الأصلي للمكلف.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٥٢)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠٢٠-١٣٥٧٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٠

رفع الضرر المتمثل في فوات فرصة الطعن على الأحكام والقرارات القضائية بسبب الجوائح العامة يتفق مع ما هو متقرر وأنه لا تكليف بأمر غير مقدر عليه أو يصعب التحقق من القيام به لسبب لا علاقة للمكلف به.

### الوقائع:



**أولاً: الناحية الشكلية:**

- قبول دعوى شركة ... المحدودة، سجل تجاري رقم (...) من الناحية الشكلية.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

١- رفض الاعتراض المتعلق بالقروض طويلة الأجل بقيمة ثمانية وسبعون مليونا ومئة وسبعة وعشرون ألف وسبعمائة وثمانية وثمانون ريالاً سعودياً (٧٨,١٢٧,٧٨٨ ر.س)

٢- رفض الاعتراض المتعلق بالدائنين (مؤسسة ...) بقيمة مليون وثلاثمائة ألف ريال سعودي (١,٣٠٠,٠٠٠ ر.س) وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة .....)، تقدمت إلى الدائرة بإلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق بالاستئناف على بند (إعادة الربط بعد مرور أكثر من خمس سنوات على الإقرار)، يحتفظ المكلف بحقه في التقادم، وذلك لمرور أكثر من خمس سنوات على الربط الزكوي. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (قروض لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة بمبلغ (٧٨,١٢٧,٧٨٨) ريال)، فيعتبر المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه المتعلق بعدم إضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي، ويؤكد المكلف على حقه في عدم إضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي، حيث إن هذه القروض لم تستخدم لتمويل شراء أصول، حيث إن رصيد القروض في بداية الفترة تبلغ (٤١,٨٦٣,٨٨٩) ريال وتم سداد مبلغ (٣٣,٩٣٦,١١١) ريال، وتم خصوص المتبقى منه بمبلغ (٧,٩٢٧,٧٧٨) ريال، والذي كان يتعين على فرع الهيئة حسمه عند رد مبلغ القروض، حيث تم رد كامل مبلغ القروض دون حسمه من الوعاء، كما يوضح المكلف أن إضافات الأصول خلال الفترة بلغت (٤٤,٧٠٠,٠٠٠) ريال وتم تمويلها من خلال ربح العام البالغ (٤,٧٣٥,٥٣٠) ريال وكذلك استهلاك العام البالغ (٢٢,١٠٩,١٩٩) ريال ودائن شراء أصول بمبلغ (١٧,٨٥٥,٢٧١) ريال، كما أن القروض لم يحل عليها الحول وذلك لأن هذه السنة هي السنة الأولى للشركة. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (دائنون مبلغ (١,٣٠٠,٠٠٠) ريال -مؤسسة ...)، فيعتبر المكلف على قرار اللجنة الابتدائية برفض اعتراضه المتعلق ببند الدائنون وعدم إضافته إلى الوعاء الزكوي، حيث يؤكد المكلف على حقه بعدم إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي استناداً إلى اللائحة الجديدة للزكاة والتي تم العمل بها حاليا. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (إضافة مبلغ (٧٠,٦٤٧) ريال بخطاب التعديل والذي تم احتسابه ضمن الإقرار الزكوي المقدم للهيئة)، فيعتبر المكلف على قيام الفرع عند التعديل



إضافة مبلغ (٦٤٧) ريال والذي تم احتسابه ضمن الإقرار الزكوي والذي سبق تقديمها لهيئة الزكاة والدخل، حيث تم تكراره.

وفي جلستها المنعقدة في تاريخ ١٣/٠٧/٢٠٢١ هـ الموافق ٢٥/٠٢/١٤٤٢، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، فورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوايبة بتاريخ ١٩/٠٢/٢٠٢١ هـ، الموافق ١٩/٠٧/١٤٤٢، تضمنت الإجابة عما ورد في مذكرة استئناف المكلف، حيث جاءت إجابتها فيما يتعلق ببند (قروض طويلة الأجل بمبلغ ٧٨٨،١٢٧) ريال، بأن الهيئة قد أصدرت ربطها المعدل بإضافة هذه القروض بناء على أنها مولت أصول ثابتة، تطبيقاً لما ورد في المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لجبيبة الزكاة، وقد اتضح لها أن هذه القروض مولت أصولاً ثابتة وفقاً لتقرير الفحص الميداني الذي أقر فيه المكلف بأن تمويل جزء من الأصول كان من القروض. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (دائنون مبلغ ١٠٣٠،٠٠٠) ريال-مؤسسة...)، أجابت الهيئة بأنها أصدرت ربطها المعدل بخصوص هذا البند بعد الاطلاع على حركة الحساب المقدمة من المكلف للهيئة وفق خطابه المؤرخ في ٨/١١/٢٠١٧، كما أن المكلف لم يقدم أي مستندات تؤيد دعواه، وتطلب الهيئة رفض الاستئناف المقدم من المكلف، كما لم يرد للدائرة من المكلف إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه.

وفي جلستها المنعقدة في تاريخ ٢٥/٠٧/١٤٤٢ هـ الموافق ٠٩/٠٣/٢٠٢١، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة أنه قد تم تقديم طلب الاستئناف بتاريخ ١٢/٠٨/١٤٤١ هـ الموافق ٥/٤/٢٠٢٠، وذلك بعد انقضاء المهلة النظامية المحددة للاستئناف، إلا أنه تبين للدائرة أن رفع الاستئناف كان خلال المدة التي تزامنت معها الظروف الاستثنائية والمتعلقة بجائحة كورونا وما ترتب عليها من تقييد لحركة الأفراد ل مباشرة أنشطتهم على النحو المعتمد، وحيث إن المدد المقررة للطعن والاعتراض على الأحكام القضائية تطبق بحسب تلك المدد إذا كانت الأوضاع معتادة وغير استثنائية، وحيث إن جائحة كورونا تعد من الحوادث الاستثنائية غير المعتادة، كحدث طارئ عام غير متوقع، فرضت احترازات عامة نتج عنها حظر للتجول وتقييد للحركة والتنقل بين المدن والأحياء في بعض المدن، بالإضافة إلى تعليق الحضور لمقرات العمل في الجهات الحكومية؛ مما نتج عنه توقف في عمل كثير من مكاتب المحاسبة والمحاماة المتخصصة في تقديم الطعون على القرارات القضائية المتعلقة بالزكاة والضريبة نيابة عن المكلفين، وحيث إن آثار هذه الجائحة تعد من الأمور العامة الخارجة عن إرادة المستأنف، بحيث لا يمكن توقعها ولا دفعها، ولا يمكن بطبيعة الحال بحث سبب التأخر عن إجراء الاستئناف على أساس ما قد يكون من سبب معزو إلى إهمال المكلف أو تقصيره، وحيث إن رفع الضرر المتمثل في فوات فرصة الطعن على الأحكام والقرارات القضائية بسبب الجوائح العامة يتافق مع ما هو متقرر بأنه لا تكليف بأمر غير مقدور عليه أو يصعب التتحقق من القيام به لسبب لا علاقة للمكلف به خصوصاً وأن المدة التي تلت تقديم المستأنف للائحة بعد فوات المدة النظامية



لإجراء الاستئناف تعد مدة يسيرة يتأكد معها الأخذ بعين الاعتبار بالظرف غير المعتمد على الوجه السابق بيانه، وعليه قررت الدائرة بالإجماع قبول الاستئناف شكلاً.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (إعادة الربط بعد مرور أكثر من خمس سنوات على الإقرار)، فقد تبين أن الاستئناف يمكن في أن المكلف يؤكد على حقه في إلغاء القرار الصادر من الهيئة بالربط، وذلك لمرور أكثر من خمس سنوات على الربط الزكوي محل الاستئناف. وباطلاع الدائرة على القرار-محل الطعن- تبين لها أن هذا البند لم يكن محل اعتراض من المكلف أمام الهيئة في خطابه الموجه إلى مدير عام فرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام بتاريخ ٢٠١٧/٣/٢٧هـ الموافق ١٤٣٨/٦/٢٨م، كما أنه لم يعترض بشأن التقادم أمام الدائرة مصدرة القرار محل الطعن، مما يعد ذلك طلباً جديداً، الأمر الذي يجب صرف النظر عن بحثه باعتباره طلباً جديداً وذلك استناداً إلى ما نصت عليه المادة (السادسة والثمانون بعد المائة) من نظام المرافعات الشرعية والتي تنص على أنه "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعد عدم قبولها"، مما تقرر معه الدائرة بالأغلبية رفض استئناف المكلف، وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة في هذا الشأن.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (قروض لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة بمبلغ ٧٨,١٢٧,٧٨٨ ريال)، فقد تبين أن الاستئناف يمكن في طلب المكلف إلغاء الربط الزكوي بإضافة بند قروض طويلة الأجل بمبلغ (٧٨,١٢٧,٧٨٨) ريال، بسبب أن هذه القروض لم يحل عليها الحول ولم تمول أصولاً ثابتة، بينما ترى الهيئة إضافة القروض محل الاعتراض؛ لأنها مولت أصولاً ثابتة. وبتأمل الدائرة لما سبق، وبالاطلاع على قائمة التدفقات النقدية للعام محل الاعتراض (التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية) يتضح إقرار المكلف بشراء موجودات ثابتة بمبلغ (١٩٨,٤٣٣,٨٤٤) ريال وكذلك ورد في قسم (التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية) حصول الشركة على قروض بمبلغ (٧٨,١٢٧,٧٧٨) ريال، وحيث إن إجمالي حقوق الملكية بالإضافة إلى حساب جاري الشركاء يبلغ (١٠١,٦٠١,٧٢٥) ريال فقط، مما يعد قرينة بأن هذه القروض تم الحصول عليها لتمويل أصول ثابتة، عطفاً على أن الهيئة قامت بحسب صافي الأصول الثابتة من الوعاء بمبلغ (١٧٦,٣٢٤,٦٤٥) ريال وبالتالي فإن ما تم استخدامه من القروض لتمويل أصول ثابتة قد تم حسمه وأما ما استخدم منه في تمويل نشاط الشركة الجاري والذي يعتبر من عروض التجارة فتوجب فيه الزكاة باعتبار ما آلت إليه، ولا ينال من ذلك دفع المكلف بأن ما تم إضافته من الأصول الثابتة خلال العام يبلغ (٤٤,٧٠٠,٠٠٠) ريال وفقاً لما ورد ببيان الموجودات الثابتة المرفق بالقوائم المالية، حيث إن قائمة التدفقات النقدية توضح المبالغ المحصلة والمبالغ المنصرفة خلال العام وفقاً للأساس النقدي، وحيث ذكر فيها بأنه تم شراء أصول ثابتة خلال العام بمبلغ (١٩٨,٤٣٣,٨٤٤) ريال وهو مبلغ يخالف ما جاء به بيان الموجودات الثابتة (إيضاح رقم ٥)، وبالتالي فإن العبرة بما ورد بقائمة التدفقات النقدية وذلك لشمولها كافة التدفقات النقدية المدفوعة والمحصلة خلال العام، وحيث تعد القروض إحدى مكونات الوعاء الزكوي أيًّا كان نوعها أو مصدرها أو مجال استخدامها بشرط حولان الحول على أرصدقها أو استخدامها في تمويل أصول ثابتة، الأمر الذي تقرر معه الدائرة رفض استئناف المكلف، وتعديل القرار الابتدائي ليكون مبلغ القروض المضافة للوعاء (٧٤٧٢٢٩٢٠) ريالاً، وهو مبلغ القروض الذي يمثل الفرق بين مجموع الأصول الثابتة التي حسمتها الهيئة من الوعاء ومجموع حقوق الملكية بما فيها جاري الشركاء، وهو المبلغ الذي يمثل تمويلاً للأصول الثابتة وإن لم يحل عليه الحول.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (دائنين مبلغ ١,٣٠٠,٠٠٠ ريال-مؤسسة...)، فقد تبين أن الاستئناف يمكن في طلب المكلف نقض قرار الهيئة بإضافة رصيد الدائنين بمبلغ (١,٣٠٠,٠٠٠) ريال للوعاء الزكوي، لأن اللائحة الجديدة للزكاة تؤكد على عدم أخذ رصيد الدائنين مالم تكن ممولة لشراء أصول، بينما ترى الهيئة أنه تم إضافة الرصيد الذي حال عليه الحول بعد الاطلاع على حركة حساب الأستاذ الخاص بمؤسسة... وبتأمل الدائرة لما سبق، وبالاطلاع على حركة حساب الأستاذ للدائن/مؤسسة... والذي يعد المرجع الرئيسي للتعرف على رصيد الدين وحركته خلال العام تبين



للدائرة أن رصيد الحساب أول العام يبلغ (٦,٢٠٠,٠٠٠) ريال، وما تم سداده خلال العام يبلغ (٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال، وبلغ رصيد آخر العام والذي حال عليه الحول مبلغ (١,٣٠٠,٠٠٠) ريال، ويعد الإجراء الذي قامت به الهيئة بإضافة هذا الرصيد للوعاء متواافقاً مع الفتوى ذات الصلة، ولا ينال من ذلك ما يدفع به المكلف من أن اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٢١٦) وتاريخ ٧/٤/١٤٤٠هـ أكدت على عدم إضافة الدائنين مالم تكن ممولة لأصول ثابتة، حيث إن تطبيق أحكام اللائحة المذكورة تسري بتاريخ ١٩/١/٢٠١٩م بينما الربط محل النزاع تسري عليه الأحكام والأنظمة المطبقة في تاريخه، فلا تسري أحكامها إلا على ما يقع من تاريخ نفاذها، ولا تتعطف آثارها على ما وقع قبلها إعمالاً لمبدأ عدم رجعية القوانين، وتأسисاً على ما سبق، فإن تصنيف القرض في القوائم المالية كطويل أجل أو قصير أجل ليس له أثر في احتساب الزكاة، فالأصل في خصوصه للزكاة من عدمه هو حولان الحول أو استخدامه في تمويل أصول ثابتة، الأمر الذي تقرر معه الدائنة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة في هذا الشأن. وحيث إنه بخصوص الاستئناف على بند (إضافة مبلغ ٦٤٧٠ ريال بخطاب التعديل والذي تم احتسابه ضمن الإقرار الزكوي المقدم للهيئة)، فقد تبين أن الاستئناف يكمن في أن المكلف يعترض على إضافة مبلغ (٦٤٧٠ ريال). وباطلاع الدائنة على القرار محل الطعن تبين لها أن هذا البند لم يكن محل اعتراض من المكلف أمام الدائنة مصدرة القرار، مما يعد ذلك طلباً جديداً، الأمر الذي يجب صرف النظر عن بحثه باعتباره طلباً جديداً وذلك استناداً إلى ما نصت عليه المادة (السادسة والثمانون بعد المائة) من نظام المرافعات الشرعية والتي تنص على أنه "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعد قبولها"، مما تقرر معه الدائنة صرف النظر عن استئناف المكلف بهذا الخصوص.

## القرار

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائنة ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة .....، سجل تجاري رقم (.....)، ضد قرار الدائنة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام، رقم (ZD-٢٠٢٠-٢٠١٨-Z) الصادر في الدعوى رقم (٣٢-٢٠١٨-Z).

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١. رفض استئناف المكلف **بالأغلبية** بشأن بند (إعادة الربط بعد مرور أكثر من خمس سنوات على الإقرار)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. رفض استئناف المكلف بشأن بند (قروض لم يحل عليها الحول ولم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة بمبلغ ٧٨,١٢٧,٧٨٨ ريال)، وتعديل القرار الابتدائي ليكون مبلغ القروض المضافة للوعاء (٧٤٧٢٢٩٢٠) ريالاً، وهو مبلغ القروض الذي يمثل الفرق بين مجموع الأصول الثابتة التي حسمتها الهيئة من الوعاء ومجموع حقوق الملكية بما فيها جاري الشركاء، وهو المبلغ الذي يمثل تمويلاً للأصول الثابتة وإن لم يحل عليه الحول، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٣. رفض استئناف المكلف بشأن بند (دائنون مبلغ (١,٣٠٠,٠٠٠) ريال-مؤسسة...)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٤. صرف النظر عن استئناف المكلف بشأن بند (إضافة مبلغ ٦٤٧٠ ريال بخطاب التعديل والذي تم احتسابه ضمن الإقرار الزكوي المقدم للهيئة)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



القرارات المتشابهة:

الدائرة الاستئنافية الأولى لخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-٤٠٩)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢١-٤١٢)

رقم قرار الاستئناف: (IR-٢٠٢٢-٢١)



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٣٧)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠٢٠-٢٠٨٤٤-٢٠٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣١

من المستقر قضاءً إهمال الوكيل لتصحيح وكتبه إذا قدم الوكيل وكالة لا تخوله لاتخاذ الإجراء المطلوب.

## الوقائع:

أن المكلف يطلب إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به من رفض الدعوى شكلاً لتقديمها من غير ذي صفة، حيث وقع خطأً في إرفاق الوكالة، وتم تعديلها بعد توضيح الدائرة بحيث اشتملت على حق المرافعة والمدافعة أمام لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

وتمت مخاطبة المستأنف ضده (الهيئه) عن طريق البوابة الإلكترونية الخاصة بالأمانة العامة للجان الضريبية بتاريخ ٢٩/١١/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/٢٠م، لتزويدها بالرد على الاستئناف، ولم يرد منها إجابة خلال المهلة الممنوحة لها.

## الأسباب

حيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة أن قرار دائرة الفصل كان متاحاً للإسلام بتاريخ ١٤٤١/١٠/١٢هـ الموافق ٢٠٢٠/٦/٤، وتقديمه للاستئناف بتاريخ ١٤٤١/١١/٢٥هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/١٥م، مما يتبيّن معه أن بداية المدة النظامية لتقديم الاستئناف في فترة من التجوّل وتعليق الأعمال بسبب جائحة كورونا، وحيث إن جائحة كورونا تعد من الحوادث الاستثنائية غير المعتادة، كحدث طارئ عام غير متوقع، فرضت احترازات عامة نتج عنها حظر للتجوّل وتقييد للحركة والتنقل بين المدن والأحياء في بعض المدن، بالإضافة إلى تعليق الحضور لمقررات العمل في الجهات الحكومية؛ مما نتج عنه توقف في عمل كثير من مكاتب المحاسبة والمحاماة المتخصصة في تقديم الطعون على القرارات القضائية المتصلة بالزكاة والضريبة نيابة عن المكلفين، وحيث إن آثار هذه الجائحة تعد من الأمور العامة الخارجة عن إرادة المستأنف، بحيث لا يمكن توقعها ولا دفعها، ولا يمكن بطبيعة الحال بحث سبب التأخير عن إجراء الاستئناف على أساس ما قد يكون من سبب معزو إلى إهمال المكلف أو تقصيره، وحيث إن رفع الضرر المتمثل في فوات فرصة الطعن على الأحكام والقرارات القضائية بسبب الجواح العامة يتافق مع ما هو متقرر بأنه لا تكليف بأمر غير مقدر عليه أو يصعب التتحقق من القيام به لسبب لا علاقة للمكلف به خصوصاً وأن المدة التي تلت تقديم المستأنف للاحتجة بعد فوات المدة النظامية لإجراء الاستئناف تعد مدة يسيرة يتأكد معها الأخذ بعين الاعتبار بالظرف غير المعتمد على الوجه السابق بيانه، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة بالإجماع قبول الاستئناف شكلاً.



وفي الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، وبعد الاطلاع على قرار لجنة الفصل، تبين ان سبب رفضها للدعوى هو أنها رفعت من غير ذي صفة، لعدم نص الوكالة الشرعية على حق إقامة الدعوى والرافعة عن المدعية، وحيث إنه من المستقر قضاء إمهال الوكيل لتصحيح وكالته في حال إذا قدم الوكيل وكالة لا تخوله اتخاذ الإجراء المطلوب، وحيث لم تمهل دائرة الفصل وكيل المدعية لتصحيح وكالته استناداً إلى الفقرة (٣) من المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية، والتي نصت على أنه "إذا قدم الوكيل وكالة لا تخوله الإجراء المطلوب فإن كان وكيلًا عن المدعي فتفهمه الدائرة بإكمال المطلوب فإن لم يكمل المطلوب في الجلسة التالية فيعامل وفق المادة الخامسة والخمسون من هذا النظام...", الأمر الذي يتقرر معه لدى هذه الدائرة إلغاء قرار دائرة الفصل وتمكين المكلف من تقديم دعواه، وعليه تخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة القضية إلى الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، لنظرها موضوعا.

## القرار

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

- أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/....، ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، (ISZR-٢٠٢٠-٣٤).

- ثانياً: وفي الموضوع:

إلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة القضية إلى الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، لنظرها موضوعاً، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٣٠١)

الصادر في الاستئناف رقم (ZW-٣٢٤٨٤-٢٠٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٢

يجب أن تتضمن أسباب الحكم القضائي الإجابة عن كل طلب أو دفع يدلّ به أمام الدائرة القضائية ويكون الفصل فيه مما يجوز أن يتربّ عليه تغيير وجه الرأي في الخصومة، وإلا كان الحكم مشوّباً بالقصور.

### الوقائع:

عدم قبول الدعوى المقامة من المدعية/ مؤسسة ..... السيارات ذات السجل التجاري رقم (.....) شكلاً. وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلّف (مؤسسة معرض ..... السيارات)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ يعترض المكلّف على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنه يدّعي بأن قرار الدائرة القرار بني على افتراض مخالف للواقع، ومخالف لما هو مثبت بمستندات الدعوى وأوراقها، كما أن الهيئة قد دفعت برفض الدعوى شكلاً على الرغم من تقديم أسباب حالت بينه وبين تقديم الاعتراض في المدة الزمنية حيث لم يكن متواجد في المملكة العربية السعودية خلال تلك الفترة بسبب رحلة علاجية خارج المملكة، كان يتوجّب من الدائرة أخذ هذا العذر بعين الاعتبار حين أصدرت قرارها، وعليه فيطلب نقض قرار دائرة الفصل لما تقدّم من أسباب.

### الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلّف تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وبعد اطلاع الدائرة على ملف الدعوى، وحيث يمكن اعتراض المكلّف في أنه لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال مدة النظمية لأنّه كان خارج المملكة للعلاج ولم تأخذ الدائرة مصدراً للقرار ذلك بالحسبان. وحيث تبيّن من الواقع المثبتة في قرار دائرة الفصل أن الدائرة طلبت من الهيئة تقديم إشعار يفيد بتسلیم المكلّف خطاب الربط في تاريخ محدد، بالإضافة إلى طلّها ما يفيد وسيلة استلام الاعتراض من قبل المكلّف، ولم يتبيّن من القرار مناقشته لتلك الطلبات المحددة وما قدم منها. كما دفع المكلّف بتقديمه اعتراضًا ورقياً على ربط الهيئة لعدم قبول النظام الآلي للهيئة لاعتراضه. وحيث إن الحكم القضائي يرتكز على أركان من أهمها أسبابه متضمناً طلبات الخصوم ودفعهم وفحص أسانيدها



ومناقشتها، للوصول إلى منطوق صحيح وفقاً للمبادئ القضائية المستقرة. وحيث يجب أن تتضمن أسباب الحكم القضائي الإجابة عن كل طلب أو دفع يدلّ به أمام الدائرة القضائية ويكون الفصل فيه مما يجوز أن يترتب عليه تغيير وجه الرأي في الخصومة، وإلا كان الحكم مشوّباً بالقصور، وحيث تبين خلوّ القرار محل الطعن من مناقشة الدفوع التي أثارها المكلّف أمام تلك الدائرة القضائية ولم يتبيّن من أسباب القرار سبب العدول عن مناقشتها أو عدم الأخذ بها. الأمر الذي يتقرّر معه أن القرار معيب بالقصور بما يوجب نقضه، ولتمكين المكلّف من حق التقاضي على درجتين، فتخلص هذه الدائرة إلى إلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وإعادة القضية إليها لنظرها موضوعاً.

## القرار

وبناءً على ما تقدّم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلّف / مؤسسة ..... لبيع وشراء السيارات سجل تجاري (.....)، رقم مميز (.....) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (٢٠٢٠-٢٢٨-٢٠٢٠) الصادر في الدعوى رقم (١٩-٢٠١٩-ZW-٧٨٧٦) المتعلقة بالربط الزكي لالأعوام من ١٤١٨هـ وحتى ١٤٢٦هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلّف، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة، وإعادة القضية إليها لنظرها موضوعاً، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٢-٣٤)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠٢٠-٢٨٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٣

لا يلزم لإثبات الحق للمتقاضي تقديم كافة المستندات أمام جهة الإدارة ابتداءً.

## الوقائع:

الناحية الشكلية: قبول دعوى المدعية/شركة .... سجل تجاري رقم (.....) من الناحية الشكلية.  
الناحية الموضوعية:

١- قبول اعتراف المدعية فيما يتعلق ببند فرق الاستيراد بمبلغ (١,٢٧٧,٧٧٢) ريال، وإلغاء قرار المدعى عليها في شأن هذا البند.

٢- رفض اعتراف المدعية فيما يتعلق ببند الذمم الدائنة بمبلغ (٣,٦٨٣,٥٣٧) ريال.  
وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة .....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:  
إذ يعترض المكلف على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنه يدعي بأنه وفيما يخص بند (الذمم الدائنة) فإنه يطالب بحسم هذا المبلغ من الوعاء الزكوي وعدم احتسابه لعدم حولان الحول على الأرصدة، وذلك مخالف للمادة (٤) البند (٣/٣) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، وعليه فيطالع المكلف بنقض قرار دائرة الفصل محل الطعن لما تقدم من أسباب.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مذكرة جوابية مؤرخة في ٠٥/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/١٨، تجيب فيها عن استئناف المكلف، بأنها تؤكد على وجهة نظرها المقدمة أمام دائرة الفصل، كما أن ما أثاره المكلف لا يخرج عما سبق وأن تقدم به وأجاب عنه الهيئة في حينه، وتطلب الهيئة من الدائرة عدم قبول أي مستندات جديدة لم تقدم خلال مرحلة الفحص والاعتراض، وعليه فتتمسك الهيئة بصحبة إجرائها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل لما تقدم من أسباب.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.



وفي الموضوع، وحيث يكمن استئناف المكلف في اعترافه على بند (الذمم الدائنة) المضمن بالرегистر الزكوي محل الدعوى لعدم حولان الحول عليه، في حين دفعت الهيئة بأنها تطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وبتأملدائرة في موضوع النزاع، وحيث تعد الذمم الدائنة إحدى مكونات الوعاء الزكوي أيًّا كان نوعها أو مصدرها أو مجال استخدامها بشرط حولان الحول عليها، وبعد اطلاع الدائرة على المستندات المقدمة من المكلف والمتمثلة في كشوف تفصيلية للموردين (الأرصدة الدائنة)، يتبيَّن حولان الحول على مبلغ (١٠٢,٤٧٥,٥٢) ريال. ولا ينال من ذلك ما طالبت به الهيئة من رفضِ لأي مستندات لم تقدم أمامها ابتداءً، حيث لا يلزم نظاماً لإثبات الحق للمتقاضي تقديم كافة المستندات أمام جهة الإدارة ابتداءً، وحيث أعطت المادة (٢٣) من قواعد عمل اللجان الضريبية الحق لأطراف القضية في الإثبات أمام الدائرة القضائية بجميع طرق الإثبات في أي مرحلة من مراحل الدعوى، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل بتقرير إضافة ما ثبت حولان الحول عليه والبالغ (١٠٢,٤٧٥,٥٢) ريالاً.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ... سجل تجاري (.....)، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-٢٠٢٠-١٩٩) الصادر بشأن الدعوى رقم (Z-٣٨٦١-٢٠١٩)، المتعلقة بالرегистر الزكوي لعام ٢٠١٨ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلف، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام، بتقرير إضافة ما ثبت حولان الحول عليه إلى الوعاء الزكوي بمبلغ (١٠٢,٤٧٥,٥٢) ريالاً، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (٤٢٤-٢١-٢٠)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠-٣١٣٧٣-٢٠)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٤

التقادم نتيجة مضي المهلة النظامية والمتصل بعدم أحقيّة الهيئة في القيام بالربط أو إعادة الربط هو حق مقرر لمصلحة المكلفين والمخاطبين به، لا لذات الجهة الإدارية.

### الوقائع:

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/شركة ...، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٥)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بخصوص إعادة احتساب الفروقات الزكوية للأعوام ٢٠٠٦م و ٢٠٠٥م، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - قبول استئناف المكلف بعدم إعادة تصحيح الفروقات الزكوية عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٩م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣ - قبول استئناف المكلف بتقرير احتساب مخصص مكافأة ترك الخدمة من واقع ما كانت عليه إقراراته عن الأعوام محل الخلاف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤ - قبول استئناف المكلف بعدم إضافة القروض المضافة للربط الزكوي دون حولان الحول عليها في الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، والأخذ بما جاء في إقرارات المكلف في شأنها عند احتساب الوعاء الزكوي له، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الهيئة تقدّمت بلائحة التماس إعادة نظر تضمنت ما ملخصه الآتي:  
إذ تلتمس الهيئة على قرار الدائرة الاستئنافية محل الطعن، فإنها تدعي بأن منطوق القرار محل الالتماس يناقض بعضه بعضاً حيث توضح الهيئة أن الدائرة لما تطرقت لبند التقادم المقدم من الهيئة والمكلّف، والذي انتهت فيه الدائرة إلى تقرير عدم أحقيّة الهيئة في إجراء الربط وفي المقابل عندما تطرقت لبند مخصص مكافأة نهاية الخدمة فإنها فندت البند موضوعياً دون التطرق للإجراء الذي انتهت فيه بعدم أحقيّة الهيئة في إجراء الربط مما يدل على أن الدائرة لم تسلك منهجاً واحداً في تسبيب القرار وأن الدخول موضوعاً في البند آنف الذكر دليل على تناقض المبدأ الذي استقرت عليه ابتداءً، كما أن الهيئة قدّمت كافة المستندات الثبوتية المؤيدة لما تدعيه وذلك على نقیض ما أقرته الدائرة من عدم



وجود الدليل الكافي، كما أن قرار الدائرة لم يتم بناؤه على مسوغ شرعي أو نظامي واضح بل كان مرسلاً ومجملًا دون التطرق لمواد صريحة ومؤثرة في أسلوبه، كما أن التعليمات الخاصة بجباية الزكاة والتي استند عليها القرار محل الالتماس؛ لا تخرج عما يلي: أ- القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ، وتجيب عن ذلك الهيئة بأن المدد المذكورة فيه متعلقة فقط بإعادة فتح الريوط لا إنشاء الريوط ابتداءً كحالة المكلف محل الدعوى. بـ- القرار الوزاري رقم (٣٩٣) وتاريخ ٦/٠٨/١٣٧٠هـ، وتجيب عن ذلك الهيئة بأنه وبمراجعة جميع مواد القرار يتبيّن خلوه من وجود مواد تحدد مدة إجراء الربط. جـ- القرار الوزاري رقم (٢٠٢٨) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٢٠٢٨هـ، وتجيب عن ذلك الهيئة بأنه وإن ورد تحديد المدة في المادة (٢١) من لائحة جباية الزكاة الصادرة بموجب هذا القرار إلا أن الربط محل الدعوى كان بتاريخ سابق لتاريخ صدورها وقد ورد في القرار ما نصّه "تطبق هذه القواعد والإجراءات على المكلفين الخاضعين لجباية الزكاة اعتباراً من تاريخ صدور القرار الوزاري" وعليه فإن الهيئة تطلب قبول التماسها وإلغاء القرار محل الدعوى.

### الأسباب

وبتأمل الدائرة في التماس الهيئة، وبعد فحص ملف القضية، وبما أن الأصل في الأحكام القضائية إذا أصبحت نهائية عدم جواز إعادة النظر فيها إلا وفق الحالات والضوابط الواردة في المادة (٢٠٠) من نظام المرافعات الشرعية والصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٣٥) وتاريخ ٢٢/١/١٤٣٥هـ، وأن يكون ذلك خلال الفترة النظامية المحددة في المادة (٢٠١) من نظام المرافعات الشرعية وهي (٣٠) يوماً من تاريخ العلم بالمبررات المستند إليها في الالتماس المقدم أمام هذه الدائرة. وحيث لم يستعمل التماس الهيئة على أمر جديد من شأنه أن يغير النتيجة التي انتهى إليها قرار هذه الدائرة، ولا ينال من ذلك ما أشارت إليه الهيئة من وجود تناقض في القرار الملتمس عليه متمثلاً في تقريره عدم أحقيّة الهيئة في إجراء الربط لفوات المدة النظامية وفي الوقت ذاته تضمن القرار قبول استئناف المكلف ونظرت فيه موضوعاً في أحد البنود الأخرى، حيث إن التقادم نتيجة مضي المهلة النظامية والمتعلق بعدم أحقيّة الهيئة في القيام بالربط أو إعادة الربط هو حق مقرر لمصلحة المكلفين والمخاطبين به، لا لذات الجهة الإدارية والتي كفل النظام لها أحقيّة تصحيح ما يرد في إقرارات المكلفين خلال مدة زمنية محددة وبما يكفل استقرار المعاملات للمكلفين، وحيث إن هذا الحق مقرر للمكلفين، فلا يمكن للهيئة الاستناد إليه بما يمنع المكلفين من الاستناد إلى آية دفعه تتعلق بمرور المهلة النظامية، وحيث كان الامر كما ذكر فتنتهي الدائرة إلى عدم وجود تناقض بالقرار الملتمس عليه بحسب ما ورد في التماس الهيئة بما يوجب قبول الطلب، وحيث لم يستند الالتماس إلى أي من الحالات الأخرى المنصوص عليها في جواز إعادة النظر في الأحكام النهائية، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى عدم قبوله.

### القرار

عدم قبول التماس إعادة النظر المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل ذي الرقم (IR-٢٠٢٠-٨٦) الصادر بشأن الدعوى رقم (٢٠١٨-٢٠١٥٣٣)، المتعلقة بالربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٥م وحق ٢٠١٢م. من الناحية الشكلية، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٤٢٦)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠٢٠-٢٢٤٢٤-١٣٤)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٥

الأصل صحة ما احتوته القوائم المالية المدققة مالم يثبت خلاف ما تضمنته تلك القوائم ببينة يمكن الاستناد إليها في ذلك.

## الوقائع:

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... (هوية وطنية رقم...) بصفته وكيلة للمدعى/ شركة ... (سجل تجاري رقم ...) بموجب الوكالة الصادرة من المؤذق ... (ترخيص...) برقم (...). تقدمت باللائحة دعوى تضمنت اعترافها على الوسط الزكوي لعام ٢٠١٢م، الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل والمتمثلة في ثلاثة بنود: بند التقادم: تعترض على أنه لا يحق للمدعي إجراء الربط الزكوي لعام ٢٠١٢م لانتهاء المدة المحددة لها. البند الثاني: الاستثمار في شركات تابعة: تعترض على إجراء المدعي عليها بحسب القروض المساندة والسلف المقدمة إلى الشركات التابعة بنسبة حصة محلية في الشركات التابعة، وطالبت بحسب كامل رصيد القروض والسلف المقدمة للشركات التابعة باعتبارها استثمارها بحسب بالكامل. البند الثالث: الصكوك المضافة إلى الوعاء الزكوي: تعترض على قيام المدعي عليها بإضافة الصكوك إلى الوعاء الزكوي وتديي بأن هذه الصكوك أصدرتها من أجل تمويل التوسعات الرأسمالية في المشاريع الجديدة.

وبعرض للاحة الدعوى على المشي عليها دفعت فيها بعدم قبول الدعوى، وفقاً لأحكام الفقرة (٧٥) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٢هـ وذلك لوجود دعوى سابقة متطرفة لدى الأمانة برقم (...-٢٠٠٠-١٣٤١٩). ومن ثم قدمت مذكرة إلحاقية اجابت بان الإقرارات المقدمة من المدعى تم إعدادها بطريقة غير صحيحة واتضح لها وجود معالجات زكوية بغير صحة وبالتالي تبي انه يحق لها التعديل على إقرار المحمية ليتفق مع الأنظمة واللوائح والتعليمات ذات العلاقة في أي وقت دون تقيد بمدة. واستندت في إجرائها إلى الفقرة (ب) من المادة (٢١) من لائحة جبائية الزكاة. وفيما يتعلق ببند الاستثمار في شركات تابعة: توكل على أن القروض المقدمة لشركات تابعة مسجلة لديها وتطلب معالجة زكوية خاصة تجنبها لثني الزكاة حيث إن جزءاً منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضها لطرف آخر، ومن ثم فإنه يحق للمدعى حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من وعائها الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثمارها في الشركة التابعة التي قدمت القرض لها. وفيما يتعلق ببند إضافة الصكوك للوعاء الزكوي تتمسك بصحة إجراءها. وفي يوم الأربعاء الموافق ١٤/٤/٢٠٢٠م، عقدت الدائرة جلستها عن بعد



لنظر الدعوى، حضرها/ ... (هوية وطنية رقم ...) بصفته وكيلة للمدعيه بموجب الوكالة الصادرة من المؤنق ...، وحضرها/ ... بصفته ممثل للمدعي علىها الهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب تفويض صادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٤٤١ / ١٠ / ١٧ هـ قدم ممثل المدعي علىها مذكرة إلحاقيه، وطلب وكيل المدعيه الإمهال للرد على المذكرة المقدمة من قبل ممثل المدعي علىها، وأجابت الدائرة لطلب وكيل المحمية، على أن يتم تقديم الرد خلال ١٠ أيام من تاريخ الجلسة، وعليه قررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى يوم السبت تاريخ ٢٠٢١ / ٥ / ١٠ م. وفي يوم السبت الموافق ٢٠٢١ / ٥ / ١٠ م، عقدت الدائرة جلسها عن بعد النظر الدعوى حضرها/ ..... بصفته وكيلا للمدعيه، وحضرها/ ..... بصفته ممثل للمدعي علىها، وبسؤال وكيل المدعيه عن دعوى موكلته، أجاب بأنها لا تخضع لها ورد في لائحة الدعوى المرفوعة مسبقاً لدى الأمانة العامة للجان الضريبية. وبمواجهة ممثل المدعي علىها بذلك، أجاب بأنه يتمسك برد المدعي علىها المودع مسبقاً لدى الأمانة العامة للجان الضريبية وعدم قبول أي مستندات جديدة مقدمة، وبسؤال الطرفان عما إذا كان لديهما أقوال أخرى أجاب بالنفي. وبناء عليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة في الدعوى للدراسة والمداوله.

## الأسباب

بعد الاطلاع على نظام الزكاة الصادر بالأمر الملكي رقم (١٧/٢٨/٥٧٧) وتاريخ ١٣٧٦ / ٣ / ١٤٠٣ هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) بتاريخ ١٤٣٨ / ٦ / ٢٠٠٦ هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥٣٥) / ١٤٢٥ / ٦ / ١٥٥ وتاريخ ١٤٢٥ / ٦ / ١٥٥ هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١٢٠ / ٢١٤ م والأنظمة واللوائح ذات العلاقة. من حيث الشكل، لما كانت المدعيه تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل في شأن الربط الزكوي لعام ٢٠١٢ م، وحيث إن هذا النزاع من النزاعات الزكوية فإنه يعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وحيث قدمت الدعوى من ذي صفة، وخلال المدة المقررة نظاماً، مما يتعمّن معه لدى الدائرة قبول الدعوى شكلاً. من حيث الموضوع فإنه بتأمل الحائزة للأوراق والمستندات التي تضمها ملف الدعوى وما ابجاه اطرافها من طلبات ودفع ودفع ودفع تبين للدائرة أن الخلاف يكمن في إصدار المدعي علىها الربط الزكوي لعام ٢٠١٢ م، والمتمثلة في ثلاثة بنود البند الأول: التقادم يمكن اعتراض المدعي على إجراء المدعي علىها الربط الزكوي وتحي عدم أحقيتها في الربط لانتهاء المدة النظامية في حين دفعت عليها أنه يحق لها إجراء الربط بعد ما تبين لها وجود معالجات زكوية بإقرار المحمية غير صحيحة وحيث نصت الفقرة رقم (٨) من المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٠٢) وتاريخ ١٤٣٨ / ٦ / ٢٠٠٢ هـ على أنه: "يحق للهيئة إجراء الربط أو تعديله في أي وقت دون التقيد بمدة في الحالات الآتية: أ- إذا وافق المكلف كتابية على إجراء الربط أو تعديله. ب- إذا لم يقدم المكلف إقراره. ج- إذا تبين أن الإقرار يحتوي على معلومات غير صحيحة"، كما نصت الفقرة (١٠) من ذات المادة على أنه: "١- يجوز للهيئة تصحيح الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الزكوي عن السنة الزكوية بناء على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشاف الخطأ من الهيئة أو من الجهات الرقابية"، وبناء على ما تقدم، وحيث إن ما تدعيه المدعي علىها من حقها في إجراء الربط الزكوي دون التقيد بمدة محددة استناداً إلى أن اللائحة التنفيذية الجباية



الزكاة قد أتاحت لها هذا الإجراء، ولكن ذلك لا يمكن الأخذ به على إطلاقه إذ إن ذلك الحق مقيد بجملة من الشروط والحالات التي يمكن عند تحقّقها إجراء الربط الزكوي دون التقييد بمدة محددة، والتي منها ما ورد في الفقرة (٨/ج) من المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٠/٦/١٤٣٨.

هـ والتي تعطي الحق للمدعي عليها بإجراء الربط الزكوي أو تعديله دون التقييد بمدة محددة في حالة أن الإقرار يحتوي على معلومات غير صحيحة، وليس في حالة أن إقرار المعيبة غير صحيح بسبب خطأ في تطبيق تعليمات الزكاة أو اختلاف في وجهات النظر حول المعالجة الزكوية، ولا ينال من ذلك ما تدعيه المدعي عليها بأن إقرار المدعي يتضمن معالجات زكوية غير صحيحة مما يعطيها الحق بتعديل الإقرار دون التقييد بمدة، إذ إن المدعي عليها لم تقدم أي دليل مادي معتبر على وجود معلومات غير صحيحة في إقرار المدعى عليه يعطيها الحق بإصدار الربط الزكوي دون التقييد بمدة حيث إن التعديلات التي قامت بدراما (...)، اختلاف في وجهات النظر في احتساب الزكاة بين الطرفين وعليه فإن المدعي عليها لها الربط الكمي خلال (٥) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الزكوي استناداً للفقرة رقم (١٠) من المادة (٢١) من لائحة جباية الزكاة، حيث إن الفقرة (٨) من المادة (٢١) من لائحة جباية الزكاة لا تنطبق على حالة الصحبة، وبما أن المدعي عليها لم تشعر المدعى بالربط الزكوي لعام ٢٠١٢م إلا بتاريخ ٩/١٠/٢٠١٩م، أي بعد مضي (٥) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الزكوية ونظراً لعدم تقديم المدعي عليها في بینة معتبرة توجه وجهة نظرها بان إقرارات المحمية تحتوي على معلومات غير صحيحة، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها في شأن هذا البند الثاني: الاستثمار في شركات تابعة: يكمن اعتراض المدعى على إجراء المدعي عليها بحسب القروض المساندة والسلف المقدمة إلى الشركات التابعة بنسبة حصة المدعى في الشركات التابعة، حيث تطالب المدعى بحسب كامل رصيد القروض والسلف المقدمة للشركات التابعة، في حين دفعت المدعي عليها القروض المقدمة لشركات تابعة مسجلة لدى الهيئة تتطلب معالجة زكوية خاصة تجنبها لثني الزكاة حيث إن جزءاً منها (بحسب نسبة الاستثمار) لا يمثل إقراضًا لطرف آخر، ومن ثم فإنه يحق للمدعى حسم جزء من القروض المقدمة لشركات تابعة من عاليها الزكوي بمقدار يساوي نسبة استثمارها في الشركة التابعة التي قدمت القرض لها، وحيث نصت الفتوى الشرعية الصادرة برقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥ على أنه: "تحسب الزكاة في أموال الشركة المساهمة القابضة الأم والشركات التابعة لها كل شركة على حدة لأن لكل شركة شخصية معنوية مستقلة وذمة مالية مستقلة ويراعى عند حساب ذلك حسم استثمارات الشركة الأم في رأس المال للشركات التابعة لها حتى لا يزكي المال الواحد في الدول الواحد مرتين"، وبناء على ما تقدم، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول) إلى عدم أحقيـة المدعي عليها في الربط الزكوي، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها في شأن هذا البند. البند الثالث: إضافة الصكوك للوعاء الزكوي وحيث انتهـت الدائرة في البند الأول) إلى عدم أحقيـة المدعي عليها في إجراء الربط بعد مضي الذي يتعين معه لدى الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها في شأن هذا البند.

## القرار

ولهذه الأسباب وبعد المداولـة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

١. إلغـاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق بـبند المـدة النـظامـية للـربطـ الزـكـويـ لـعـامـ ٢٠١٢ـ مـ.
٢. إلغـاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق بـبـندـ الاـسـتـثـمـارـ فيـ شـرـكـاتـ تـابـعـةـ لـعـامـ ٢٠١٢ـ مـ



٣. إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق بسد إضافة الصكوك الوعاء الروي لعام ٢٠١٢  
قدرت هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثة أيام يوماً موعداً لتسليم نسخة القرار، والأطراف الداعي  
طلب استئنافه حسب النظام خلال (٣٠) ثلاثة أيام من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسليمها بحيث يصبح نهائياً،  
وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة في حال عدم تقديم الاعتراض.

وصل اللهم وسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-٩٨)

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٨-١٦٣٥)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٦

النظر في الدفع والاعتراضات التي يتضمنها اعتراض المكلف من شأنه التأكيد من استيفاء الزكاة المستحقة عن أموال يتعين التتحقق من ملكيته لها وخضوعها للزكاة على الوجه الذي يتفق مع الشريعة والأنظمة الزكوية.

الوقائع:

إنه في يوم السبت ٧/٣/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٤/١٠/٢٠٢٠ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٩ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٥/٤/١٤٣٨ هـ، من /مؤسسة ...، على قرار لجنة الاعتراض الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض، رقم (٥) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في القضية رقم (٩/٣٧) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

تقرر لجنة الاعتراض الضريبية الابتدائية الأولى عدم قبول الاعتراض شكلاً.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (...), تقدمت إلى الدائرة باللائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: يستأنف المكلف على ما كانت عليه نتيجة القرار الابتدائي بتقرير عدم نظر اعتراضه شكلاً، بسبب أن خطاب المؤسسة المؤرخ في ٤/١٠/١٤٣٧ هـ لم يكن مسبباً واعتبر ذلك مخالفًا لنص الفقرة (١٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٣٩٣) وتاريخ ٦/٨/١٤٣٧ هـ و الذي نصه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه يحق له أن يعتراض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب خاص يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعارته بذلك خلال ستين يوماً من تاريخ وصول الإشعار إليه و إلا سقط حقه في الاعتراض و المراجعة). كما يدعي المستأنف أن من الثابت أن المؤسسة قد تقدمت باعتراضها على التكليف الزكوي خلال المدة المحددة نظاماً فإن ذلك يؤكد من وجہة نظره، صحة الاعتراض على التكليف الزكوي من الناحية الشكلية لتقديم الاعتراض خلال المدة المحددة نظاماً. كما يضيف المستأنف أيضاً أن تقديم الاعتراض خلال المدة المحددة يضمن سلامة الإجراء بالنسبة للمكلف من حيث الشكل وأما قبول الاعتراض من الناحية الموضوعية فيستوجب معها القبول بالأسباب الواردة بالاعتراض، وبناء عليه فإن القرار محل الاعتراض قد جانب الصواب في ذلك حيث إن الاعتراض مقدم خلال المهلة النظامية ولم يتم مناقشة أو دراسة الأسباب الموضوعية له.



كما أضاف المستأنف أيضًا بأن المؤسسة لا تملك المبلغ الذي كلفت به حيث إن تكليف المؤسسة بهذا المبلغ الكبير والمبالغ فيه سيؤثر سلبًا على المؤسسة وجميع العاملين فيها وغالبًا سيؤدي إلى إغلاق المؤسسة وتعثرها في سداد التزاماتها تجاه العاملين لديها والمعاملين معها. إلا أن من أهم الأسباب الموضوعية المشكلة لمحل اعتراف المؤسسة على التكليف الزكوي الذي تضمنه ذلك القرار هو رغبة المؤسسة في أن تتم المحاسبة الزكوية وفقًا للحسابات النظامية التي تظهر حقيقة حجم أعمال المؤسسة وتوضح بشكل صحيح قيمة التكليف الزكوي الصحيح بموجب الحسابات النظامية.

وكما أضاف المكلف التأكيد على أنه لما كانت الزكاة المفروضة على المؤسسات بالمملكة مرتبطة بالأموال التي حال عليها الحول وذلك وفقًا لتعاليم ديننا الحنيف، فإن الواقع ما هو عليه حال الأموال التي لدى المؤسسة لم تكن جميعها أموالًا خاصة بها، فكيف تلزم المؤسسة بالزكاة على تلك الأموال بإجمالها دون التأكد من صحة تلك الأموال وما يكتسبها الحقيقي؟ مع ضرورة الأخذ بالاعتبار بوجود خسائر مالية كبيرة منيت بها المؤسسة نتيجة اختلاس وسرقة مبالغ مالية منها إضافة إلى بعض الحوادث.

وبناء عليه يطلب المكلف قبول استئنافه على القرار رقم (٥) لعام ١٤٣٨هـ وقبول إعادة فتح الريط الزكوي للأعوام من ١٤٣٢هـ حتى ١٤٣٥هـ لتقديم القوائم المالية النظامية وفقًا لحسابات دقيقة وصحيحة وذلك للتمكن من الوصول إلى القيمة الحقيقية للزكاة التي يمكن تكليفه بها، والتي تبرأ بها الذمة أمام الله تعالى مع استعداده التام لتقديم أية بيانات مالية ومستندات يطلب منه تقديمها.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٤٤١/٧/٩هـ، عقدت الدائرة جلسة لنظر الاستئناف المقدم، وقامت الدائرة بسؤال وكيل مالك المؤسسة ...، عما إذا كان قد تم دفع المستحق الزكوي المرتبط بالاستئناف المقدم، فأجاب بأنه لا يوجد لديه معلومات عن ذلك، وأنه سيعود لوكاله للاستفهام عنه، وبسؤال الدائرة لممثل الهيئة العامة للزكاة والدخل عما أدلى به وكيل المستأنف بخصوص ما ذكره عن عدم وجود ما يفيد الدائرة به حول دفع المستحق الزكوي من قبل المكلف فأجابوا، أن المادة (٢٢) فقرة (٢) من لائحة جبائية الزكاة أكدت عدم قبول الاستئناف من الناحية الشكلية لعدم السداد، وبعد مراجعة خطاب الاستئناف المقدم من قبله، تبين منه إقراره بعدم السداد. وأن هذا الموقف مماثل للتعامل مع الاستئنافات المقدمة التي هي بمثابة الحالات المعروضة على الدائرة.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المستأنف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقًا للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه، وأما ما أثارته الهيئة من طلب بعدم نظر استئناف المكلف لما تدعيه من عدم تقديمها للضمان البنكي لأجل سماع دعواه المبينة في استئنافه على سند من القول بأن لائحة جبائية الزكاة قد قررت هذا الشرط لقبول الاستئناف، فإن الدائرة قررت الالتفات عن ذلك الطلب، لأن الأمر الملكي الصادر بإقرار قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، الصادر في تاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١هـ، بالرقم (٤٠٢٦)، قد جاء في البند ثالثاً منه أن تتولى دوائر الفصل والاستئناف النظر في الاعتراضات المقدمة من ذوي الشأن ضد القرارات الصادرة من الهيئة العامة للزكاة والدخل في شأن الريوط الزكوية وفقًا لقواعد



عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وحيث لم تتضمن تلك القواعد ما يشير إلى إلزام المكلفين بأداء المبالغ المطلوبين بها عند اعترافهم على دفع تلك المبالغ، بعد أن جاء النظام الضريبي -بعد تعديله في العام ١٤٣٨هـ- على عدم الالتزام بذلك الشرط، وحيث كان الأصل المتقرر براءة الذمة، وحيث كانت الهيئة هي المعتبرة في الأصل على ما قدمه المكلف من إقرار زكوي، وحيث كانت أوجه النزاع بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل غير مشمولة في نطاقها الرمزي لما جاء ضمن أحکام لائحة جباية الزكاة لعام ١٤٣٨هـ، فلا يتقرر الحال ما ذكر الاستجابة لطلب الهيئة في عدم نظر استئناف المكلف على القرار الابتدائي الخاص بالربط الزكوي عليه، على أساس ما تدعيه من وجوب الإعراض عن نظر استئناف المكلف بالزعم بأن عدم أدائه لما تم الربط عليه يرتب عدم نظر استئنافه بموجب ما قررته نصوص لائحة جباية الزكاة.

وحيث إنه بتأمل الدائرة لموضوع الاستئناف المقدم من المكلف، وبعد النظر فيما جاء به القرار الابتدائي في شأنه، تبين لها أنه قد ثبت تقدم المستأنف باعترافه على قرار الربط الجزائري بتاريخ ١٤٣٧/٠٤/١٠٤هـ، أي أنه كان خلال المدة النظامية لتقديم الاعراض، وحيث إن مكمن النزاع بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل، يتمثل في حقيقة الأمر في عدم قناعة المكلف بالربط التقديرى عليه بعد أن تم رفض ما قدمه من إقرار لاحتساب الزكاة عليه من واقع إقراره، وحيث قررت اللجنة الابتدائية عدم نظر الاعراض على أساس أن الاعرض المقدم في ١٤٣٧/٠١/٠٤هـ، لم يكن مسبباً وأن خطاب الاعتراض التالي له المؤرخ في ١٤٣٧/٠٥/١هـ، لم يتم قيده لدى الهيئة إلا بتاريخ ٢٧/٠٢/١٤٣٧هـ، فيكون بذلك قد تجاوز المدة النظامية التي لا يمكن بتجاوزها بحث موضوع اعتراضه، وحيث إنه من المتحصل لدى هذه الدائرة من فهم وقائع القضية أن الاعرض الأول الذي وقع خلال المدة النظامية قد كان كافياً بذاته لبيان سبب الاعراض، بالنظر إلى أن المستأنف يطالب بالأخذ بما جاء عليه إقراره الزكوي وعدم الأخذ بالتقدير الجزائري الذي قامت الهيئة بالربط عليه بموجبه، وأنه قد كان حرياً باللجنة مصدراً للقرار أن تفتح باب النقاش في هذه المسألة لكي تتم مواجهة المكلف أمامها بما تدعيه الهيئة من أسباب أو شواهد تجعلها تعذر عما قدمه المكلف من إقرار زكوي باعتباره الأصل إلى ما قررته بإطراح إقراره والأخذ بتقديرها الجزائري، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن ذلك الاستنتاج لا يؤثر فيه القول بأن خطاب الاعرض الثاني قد قدم بعد فوات المدة النظامية لنظر الاعرض.

وحيث إن النظر في تلك الدفوع والاعتراضات التي تضمنها اعتراض المكلف من شأنه التأكد من استيفاء الزكاة المستحقة من المستأنف عن أموال يتعين التتحقق من ملكيته لها وخصوصيتها للزكاة على الوجه الذي تقتضيه الشريعة الإسلامية والأنظمة الزكوية، مما تخلص معه هذه الدائرة إلى تقرير قبول طلب المستأنف وإلغاء قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض فيما قضى به، وإحاله نظر الاعرض إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض للنظر في موضوعه.

## القرار

وبناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٥) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.  
**ثانياً:** وفي الموضوع:

إلغاء القرار الابتدائي، وإحاله نظر الاعرض إلى الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض للنظر في موضوعه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٢٥)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-٢٠١٢-١٧١٢)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٧

يؤخذ بأقرار المستأنف في احتساب بند الأصول الثابتة إذا تأكد بالقرائن الثبوتية.

### الوقائع:

إنه في يوم السبت ١٣/٤/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٨/١١/٢٠٢٠ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٩ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٢٥/١٥١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥١ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٤/١٥ هـ، من / شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوي الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٥) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٥٩) والاعتراض رقم (٢٦٦) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/شركة ...، على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠١ م حتى ٢٠٠٨ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأيد الهيئة في عدم الاستجابة لمطالبة المكلف بجسم قيمة المكائن والمعدات من وعائه الزكوي للأعوام محل الاعتراض، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في عدم قبول رواتب العمال الخاصة بفترة ما قبل بداية النشاط كمصرف جائز الجسم من الوعاء الزكوي للمكلف، وفقاً لحيثيات القرار.

على الهيئة إعادة احتساب الاستهلاك للأعوام اللاحقة لأخذ الفرق الخاص بعام ٢٠٠١ م في الحساب، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في عدم قبول مصروفات السيارات كمصرف جائز الجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف للأعوام من ١٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٤ م، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في عدم قبول مصروفات الكمبيوتر كمصرف جائز الجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف لعام ١٢٠٠١ م، وفقاً لحيثيات القرار.

نظراً لقبول الهيئة بوجهة نظر المكلف حول فروق العملة، فإن الخلاف بين الطرفين لم يعد قائماً حول هذا البند.



نظرًا لقبول الهيئة بوجهة نظر المكلف حول بند مصروفات متنوعة، فإن الخلاف بين الطرفين لم يعد قائماً حول هذا البند.

تأيد الهيئة في عدم قبول مرتبات العامل (راتب ...) كمصرف جائز للجسم من الوعاء الزكوي الضريبي للمكلف للأعوام من ٢٠٠١ م إلى ٢٠٠٦ م، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في اعتبار فرق الاستيراد استيرادات لم يفصح عنها المكلف في إقراره، ومن ثم محاسبة المكلف تقديرياً على هذا الفرق لجميع الأعوام وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في إضافة الذمم الدائنة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٨ م، وفقاً لحيثيات القرار.

تأيد الهيئة في إضافة مخصص الزكاة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام ٢٠٠٢ م، ٢٠٠٦ م، ٢٠٠٧ م، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار في بعض بنوده قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

(بند فروقات الإهالك البالغة ٦٥٢,٧٣٤ ريال سعودي): أيدت اللجنة في قرارها الهيئة العامة للزكاة والدخل في إضافتها لفروقات الإهالك إلى وعاء الزكاة لجميع الأعوام من ٢٠٠١ م إلى ٢٠٠٨ م، حيث بلغ إجمالي تلك الفروقات (٦٥٢,٧٣٤) ريال، وتعتبر الشركة على هذا الإجراء، وذلك لأن المصنع قام باحتساب الإهالك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن هذا الإهالك يخص إهالك المكائن التي استبعدتها الهيئة من الأصول الثابتة، علمًا بأن هذه الأصول هي المصنع في واقع الأمر، وإذا قامت الهيئة باستبعادها فكأنما أصبح المصنع غير موجود تماماً، وتطلب الشركة عدم إضافة هذه الفروقات، وبالتالي إلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية وضرورية.

(بند مصروفات سيارات بمبلغ ٤٩٧,٢٨ ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأيد الهيئة في رفضها لقبول هذا البند، بحجة أن أصول الشركة لا توجد بها سيارات، والواقع أنها مصروفات فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية وليس ذات طبيعة رأسمالية، إذ إن واقع عمل الشركة هو النشاط الصناعي وطبيعة عمل المصنع تحتم وجود سيارات بطبيعة الحال سواءً كانت لمناديب المبيعات والتسويق أو للموظفين، وكما أن النظام الضريبي يؤيد حسم هذه المصروفات من وعاء الزكاة والضريبة وفقاً لما ورد بالمادتين الثانية عشر والثالثة عشر من النظام والمادة الثالثة عشر من لائحته التنفيذية، كون هذه المصارييف مرتبطة بتحقيق الدخل وليس من المصارييف التي لا يجوز حسمها كما ورد بالمادتين أعلاه.

(بند مصروفات الكمبيوتر بمبلغ ١٧٥,١ ريال سعودي): أيدت اللجنة الهيئة العامة للزكاة والدخل في عدم قبولها لهذا البند، بحجة أن أصول الشركة لا توجد بها أجهزة كمبيوتر وتعتبر الشركة على هذا الإجراء، وذلك لكونها مصروفات فعلية متکبدة لازمة للنشاط ومؤيدة بمستندات ثبوتية وليس ذات طبيعة رأسمالية، وكما أن الشركة منذ تأسيسها ملتزمة بتقديم القوائم المالية للهيئة، وهي مخرجات من النظام المحاسبي، وكما أن النظام الضريبي يؤيد حسم هذه المصروفات من وعاء الزكاة والضريبة وفقاً لما ورد بالمادتين الثانية عشر والثالثة عشر من النظام والمادة الثالثة عشر من لائحته التنفيذية، كون هذه المصارييف مرتبطة بتحقيق الدخل وليس من المصارييف التي لا يجوز حسمها كما ورد بالمادتين أعلاه.

(بند راتب ... (الملقب ...)): قامت اللجنة بتأيد الهيئة في رفضها لقبول رواتب .... إلى وعاء الزكاة والضريبة للأعوام من ٢٠٠١ م إلى ٢٠٠٦ م باعتبار ذلك الموظف ليس على كفالة الشركة، غير أن الشركة تتمسك بدفعها السابقة، حيث إن الموظف المذكور على كفالة الشركة ويعلم لديها، وقد سبق للشركة وأن أرفقت صورة من إقامته الصادرة من جوازات جدة بالرقم (...), والذي توضح أن كفيله النظامي (صاحب العمل) هو شركة مصنع .... وبالتالي لا يصح نظاماً إضافة راتبه إلى وعاء الزكاة باعتبار ذلك الإجراء والحال ما ذكر إجراء غير نظامي.



(بند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي): أيدت اللجنة مصدرة القرار ما قامت به الهيئة حول هذا البند بحجة أن الشركة سبق وأن صرحت في إقرارها بالمشتريات الداخلية والخارجية وهذا ما أكدته الشركة في مذكوريها السابقة حيث ذكرت الآتي: تم في بعض الأعوام سهواً التصريح عن المشتريات الداخلية وهذا خطأ غير مقصود ويصح، ما دام هنالك ما يثبت ذلك، كما أنه في بعض الأعوام لم يكن التصنيف دقیقاً لبني المشتريات الداخلية والخارجية، حيث حدث تداخل في الأرقام، ولكن في النهاية يظل المبلغ الإجمالي للمشتريات صحيحاً ومطابقاً للدفاتر، ولذلك فإن فروقات المشتريات وأرباح فروقات المشتريات التي أضافتها الهيئة لوعاء الزكاة والضريبة تكون غير صحيحة.

(بند ذمم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في إخضاعها لهذا البند بإضافته لوعاء المكلف، وتنسق الشركة بوجهة نظرها حول هذا البند، وذلك كونه يمثل ذمماً دائنة تجارية متداولة ولم يحل علمها الحول، وبالتالي لا تدخل ضمن وعاء الزكاة، وتطلب الشركة عدم إضافتها لوعاء الزكوي، وإلغاء ما ترتب عليها من فروقات زكوية.

(بند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٠٦) ريال سعودي): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في إخضاعها للزكاة المستحقة لعام ٢٠٠٢م، وعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، إلى وعاء الزكاة، وتعترض الشركة على هذا الإجراء، حيث إن مال الزكاة لا تجب فيه الزكاة وإن حال عليه الحول، وبالتالي فإن إضافتها لوعاء الزكاة تعتبر مخالفة للشرع. كما أن ربع السنة قد تم إخضاعه للزكاة والضريبة قبل حسمها، وبالتالي فإن إضافتها للزكاة لوعاء مرة ثانية فيها ازدواجية في الزكاة.

(بند الأصول الثابتة بمبلغ إجمالي قدره (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريال): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في عدم حسمها لكامل مبلغ الأصول الثابتة وذلك لاستبعادها للمكائن والمعدات من الأصول الثابتة، بحجة أن الحصة العينية لم تتضمن على تلك الأصول، حيث بلغت قيمة المكائن مبلغ (٤,٠١٠,٠٠٠) ريال، وقد تم استبعادها من وعاء الزكاة، بالإضافة إلى استهلاكتها لجميع الأعوام، مما تتج عنه أثر تراكيبي للأصول المستبعدة قدره (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريال، وتعترض الشركة على هذا الإجراء، حيث إن هذه المكائن هي أصول مملوكة للمصنع تم اقتناوتها خلال العام ٢٠٠١م، وقد سبق أن تم تقديم الفواتير الصادرة من مؤسسة ... لتحويل هذه المكائن إلى الشركة شاملة كافة تفاصيل المكائن، وبالتالي لا يوجد مبرر نظامي لتأييد الهيئة في استبعاد هذه المكائن، خاصة وأنها هي المكائن الوحيدة الموظفة بالإنتاج ولا يمكن أن يكون هناك مصنع من غير مكائن، وكما أن الهيئة قامت بإضافة التمويل المقابل لهذه المكائن المتمثل في حقوق الشركاء إلى وعاء الزكاة؛ الأمر الذي يحتم حسمها من الوعاء حسب النظام المطبق لدى الهيئة، والذي يقضي بحسب أصول القنية من وعاء الزكاة وذلك لكونها لا تخضع للزكاة شرعاً.

(بند مصروفات التأسيس بمبلغ (١,٤٧٣,٦٣٧) ريال): قامت اللجنة مصدرة القرار بتأييد الهيئة في عدم اعتمادها لبعض مصروفات التأسيس والمتمثلة في رواتب بعض العاملين في الفترة التي سبقت بداية النشاط، حيث ورد بالربط المفترض عليه أن هذه المصارييف مكررة بالمصاريف العمومية والإدارية، وتعترض الشركة على هذا الإجراء بأن استنتاج الهيئة غير صحيح. كما أن مصارييف التأسيس هي أصول غير ملموسة تحسم من وعاء الزكاة حسب النظام المطبق لدى الهيئة بهذا الخصوص.

وقد جاء جواب الهيئة العامة للزكاة والدخل على اللائحة الاستئنافية المقدمة من المكلف بموجب مذكرة الرد المؤرخة في ٢٠١٤٣٩/٠٨/٢، والتي تضمنت وجهة نظر الهيئة على بنود الاستئناف وفق الآتي:

(بند فروق الإهلاك لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن هذه الفروق ناتجة عن عدم اعتماد المعدات ومصارييف التأسيس، لعدم ثبوت وجود معدات ومكائن أصلاً، وأنه سوف يتم ذكر سبب عدم الاعتماد على هذه الأصول عند تناول البندين الثامن والتاسع من المذكورة المقدمة منها.



(بند مصاريف السيارات للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م): تؤكد الهيئة عدم اعتماد هذا البند لعدم وجود سيارات ضمن أصول الشركة على نحو ما أشير إليه في البند الأول، وما ستأتي الإشارة إليه ضمن هذه المذكرة بخصوص البندين الثامن والتاسع منها.

(بند مصاريف الكمبيوتر لعام ٢٠٠١م): لم تعتمد الهيئة هذا البند لعدم وجود أجهزة كمبيوتر ضمن الأصول الثابتة.  
(بند راتب ...، الملقب ب (...)) للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٦م): تؤكد الهيئة على أن الموظف ليس على كفالة الشركة، والاسم الواضح بكشف المرتبات هو ...، وليس ...، حيث إن ما يتم إدراجه بكشف المرتبات يكون اسم الموظف وليس لقبه، كما أن اسم الموظف الذي أفادت به الشركة غير مدرج في برت الجوازات المرفق في الملف، ولا في الإقامة المقدمة بنسختها رقم (٣) والتي تنتهي في ١٤٣٤/١٢/٣٠هـ، وهذا يعني أن النسخة رقم (١) التي تمثل أول إصدار للإقامة كانت في عام ١٤٣١هـ، الموافق لعام ٢٠١٠م، وليس للموظف علاقة بالشركة خلال السنوات السابقة من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٨م.  
(بند فرق الاستيرادات لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن الإقرارات موضع بها قيمة المشتريات من الداخل وقيمة المشتريات من الخارج، وموقعة من مراقب حسابات الشركة ومصادق عليها منه، مما يعني أنه تم مراجعة هذه الإقرارات وتدقيقها قبل المصادقة، وبالتالي فإن إجراء الهيئة صحيح في محاسبة المكلف عن فروقات الاستيرادات الناتجة عن المراجعة والمقارنة.

(بند الذمم الدائنة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م): تؤكد الهيئة أن هذه المبالغ الخاصة بهذا البند ثابتة ولا يوجد عليها حركة طبقاً للتحليلات المقدمة من الشركة كما هو موضح لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، علماً بأن المبالغ المدرجة بالربط (٩٥٠) ريال، و (٢٥٠) ريال، وليست (٤٨٤) ريال و (٨٣٦) ريال، و (٢٢٠) ريال، كالمدرج في الاعتراض، وقد تم إضافة المبالغ طبقاً لما جاءت به الفتوى الشرعية (٢٢٦٥٦) لعام ١٤٢٤هـ.

(بند مخصص الزكاة للأعوام ٢٠٠٦م، ٢٠٠٧م، ٢٠٠٨م): تؤكد الهيئة أن هذه المبالغ المحتجزة في ذمة الشركة لصالح الهيئة، لم يتم سدادها وحال عليها الحول، فوجب إضافتها للوعاء طبقاً لتعيم الهيئة رقم (٨٨٤٣) لعام ١٣٩٢هـ، على نحو ما جاء في البند الأول فقرة (٤) من ذلك التعيم.

(بند أصول ثابتة لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أنه طبقاً لعقد التأسيس لم تظهر الحصة العينية المقدمة من المؤسسة بأ أنها تتضمن مكائن، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات معدلة.

(بند مصاريف التأسيس لجميع الأعوام): تؤكد الهيئة أن عدم اعتماد الرواتب المدرجة ضمن بند مصاريف التأسيس، جاء بالنظر إلى أنه طبقاً للمستندات المقدمة من الشركة يوجد ازدواجية في التحميل، حيث إن هذه الرواتب مدرجة ضمن رواتب المصاريف العمومية لعام ٢٠٠١م، الذي يوضح وجود هذه الازدواجية، بالإضافة للعمالة التي ليست على كفالة الشركة، وقد قدمت الشركة تحليلين مختلفين لنفس البند.

واختتمت الهيئة مذكرتها مطالبة التمسك بما كان لها من إجراء بخصوص البند المستأنف عليها، وما جاء في ردتهم على لائحة الاستئناف.

وبعد أن قررت الدائرة فتح باب المرافعة، طلبت من الطرفين ما يمكن أن يكون لهم من إضافة حول ما تم تقديمها بخصوص لائحة الاستئناف من المكلف، وما كان من مذكرة الرد المقدمة من الهيئة جواباً على لائحة الاستئناف، وحيث لم تتلق الدائرة أي إضافة من المكلف بعد ثبوت مخاطبته عبر البريد الإلكتروني بتاريخ ١٤٤١/١١/٠٩هـ، وجاءت إجابة الهيئة على الدائرة متضمنةً إرسالها مذكرتها الجوابية على لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف.

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

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث تقرر لدى الدائرة عند بحث موضوع الاستئناف وما اشتمله من بنود، وما كان عليه القرار الابتدائي من ترتيب وتصنيف للبنود المعترض عليها، خلصت الدائرة إلى أن التسلسل السليم للمعالجة الزكوية المرتبطة ببند الأصول الثابتة ومصاريف التأسيس، وفروقات الإهلاك مرتبطة فيما بينها، وعليه فإن البث في شأن النزاع بين المكلف والهيئة يقتضي الأخذ في الاعتبار اكتمال وترتيب المعالجة الزكوية لها للوصول إلى ما قد يتم احتسابه ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، وما يمكن أن يكون محسوماً منه.

وحيث إنه فيما يتعلق ببند الأصول الثابتة، تبين أن الاستئناف يكمن بطلب الشركة المستأنفة حسم كامل مبلغ الأصول الثابتة الظاهرة بالقوائم المالية حيث تم اقتناء هذه المکائن عام ٢٠٠١م وبالتالي لا يوجد مبرر نظامي يمنع حسم هذه الأصول، بينما ترى الهيئة أنه طبقاً لعقد التأسيس فإن الحصص العينية المقدمة من المؤسسة لا تتضمن مکائن، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات معدلة. وحيث إن المكلف يطالب بحسم صافي الأصول الثابتة حسب القوائم المالية المقدمة منه، وحيث إن اللجنة مصدرة القرار بنت قضاها بناءً على ما استنتجته من عقد التأسيس والذي بين أن الحصص العينية تبلغ (٨,٢٧٥,٠٠٠) ريال وهذه الحصص مؤلفة من (...) بقيمة (٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومبانٍ بقيمة (٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومواقف وخدمات مبانٍ بقيمة (٢٧٥,٠٠٠) ريال ولم يتضمن عقد التأسيس أصولاً أخرى، وحيث إنه بالنظر إلى أول قوائم مالية مدققة صادرة للشركة المستأنفة عند تأسيسها (عام ٢٠٠١م) وكافة الأعوام اللاحقة محل الخلاف تبين من خلال الإيضاح رقم (١) بأن رأس مال الشركة حُدد بمبلغ (١٣,١٥٠,٠٠٠) ريال مقسم إلى حصص عينية بمبلغ (٨,٢٧٥,٠٠٠) ريال وحصص نقدية بمبلغ (٤,٨٧٥,٠٠٠) ريال، وقد ورد بالإيضاح رقم (٥) "الموجودات الثابتة" وجود معدات للشركة تم إضافتها خلال العام بمبلغ (٤,٧١٦,٠٠٠) ريال وكذلك عدد وأدوات بمبلغ (٥,٢٨٩) ريال وأثاث وديكور بمبلغ (٣,٦٤٤) ريال خلال العام ٢٠٠١م، ويفؤد ذلك ما ورد بقائمة التدفقات النقدية من وجود تدفق نقدى لأنشطة الاستثمارية بمبلغ (١٢,٩٩٩,٩٩٣) ريال شاملةً الحصص العينية والأصول الأخرى، إضافةً إلى أن الموجودات المتداولة للشركة (النقدية، المخزون) تبلغ فقط (٤٢٩,٣٥٧) ريال مما يتأكّد معه صرف الحصص النقدية المقدمة لشراء أصول ثابتة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإنه لا يمكن الركون فقط إلى ما هو مثبت في شأن تقدير الحصص العينية الواردة بعقد التأسيس للتحقق من وجود أصول ثابتة دون النظر لقيمة الحصص النقدية والتي تم شراء الأصول الثابتة محل النزاع بناء على استخدام الشركة لأموالها وإنفاقها لاقتناء تلك الأصول. الأمر الذي يتأكّد معه لدى الدائرة أن يكون الأصل في احتساب الأصول الثابتة على نحو ما جاء به إقرار المستأنف الذي تؤكده القرائن المنوّه عنها في تفاصيل هذا البند، وبالتالي يكون استنتاج الهيئة غير قائم على سند صحيح من الواقع، وعليه انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما جاء به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلق ببند مصاريف التأسيس، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المستأنف اعتماد حسم كافة مصروفات التأسيس من الوعاء الزكوي والمتمثلة في رواتب بعض العاملين في الفترة التي سبقت بداية النشاط، في حين ترى الهيئة أنه طبقاً للمستندات المقدمة من الشركة يوجد ازدواجية في التحميل، حيث إن هذه الرواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، بالإضافة بأن العمالة التي ليست على كفالة الشركة. وحيث يتضح من وقائع القرار محل



الاستئناف ولائحة الاستئناف أن طبيعة الخلاف يكمن في أن المصروفات التي رفضتها الهيئة عبارة عن رواتب عمالة تدعي الشركة المستأنفة بأنها صُرفت في الفترة التي سبقت تأسيس الشركة، وحيث إن الثابت وفقاً لعقد التأسيس يتتأكد معه أن الشركة المستأنفة كانت عبارة عن فرع تابع لمؤسسة ... للزراعة والصناعة وتم تحويلها إلى شركة، وحيث إن مثل ذلك الأمر لا يتطلب وجود نشاط إعدادي يقوم به عدد من الموظفين قبل ممارسة النشاط الفعلي للمنشأة وذلك لأن النشاط قائم ومستمر، وحيث قامت الهيئة بحسب المصروفات الضرورية لتحول المؤسسة إلى شركة مثل رسوم الترخيص ورسوم استخراج عقد التأسيس والسجل التجاري، وحيث لم يقدم المستأنف مستندات تؤيد ما يدفع به من عدم وجود ازدواجية بين مصاريف رواتب العمال المضافة كمصروفات إدارية ورواتب العمال المدرجة كمصرف تأسيس، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به، غير أنه فيما يتعلق بمصاريف الرواتب للعاملين في الشركة والتي تعترض الهيئة على حسمها، استناداً منها إلى أن تلك المصروفات كانت مدرجة ضمن المصاريف الإدارية والمتمثلة في رواتب مدرجة ضمن رواتب المصروفات العمومية لعام ٢٠٠١م، بالإضافة إلى العمالة التي ليست على كفالة الشركة، وحيث إن الاستناد إلى ما كان عليه حال العمالة من حيث عدم قبول إدراج رواتتها ضمن مصروفات الأعوام محل الخلاف، لم يأخذ في الاعتبار تتبع تلك المصاريف ومدى تتحققها في تلك الأعوام، وحيث إن مجرد الاكتفاء باعتبار أن تلك العمالة ليست على كفالة الشركة، لا ينفي تحقق وجود المصرف بصرف النظر عن وجود المخالفات النظامية من عدمها عند تشغيل عمالة ليست على كفالة الشركة، وحيث كان الأمر كما ذكر فقد خلصت الدائرة إلى تعديل القرار الابتدائي بتقرير حسم المصروفات المتعلقة برواتب العمالة التي ليست على كفالة الشركة لعام ٢٠٠١م، ورفض استئناف المكلف على بقية المبالغ المدعي بأنها من ضمن مصروفات التأسيس.

وفيما يتعلق ببند فروقات الإهلاك البالغة (٦٥٢,٧٣٤,٢٠٢) ريال، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة فيما كان عليه استئناف المكلف بخصوص هذا البند ورد الهيئة على استئنافه على نحو ما جاء في لائحة المستأنف، ومذكرة الرد المقدمة من الهيئة، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الشركة المستأنفة عدم إضافة فروقات الاستهلاك لكافة الأعوام محل النزاع حيث إن هذه الإهلاكات تخص الماكين التي استبعدتها الهيئة من الأصول الثابتة كما لو أن المصنع غير موجود، بينما ترى الهيئة أن هذه الفروق ناتجة عن عدم اعتماد المعدات ومصاريف التأسيس حيث لم يثبت وجود معدات ومكائن أصلًا، وذلك لأنه طبقاً للحصة العينية المقدمة من المؤسسة فإنها لا تتضمن مكائن وعدد آلات، بالإضافة إلى أن الفاتورة المقدمة من الشركة لا تتضمن معدات وتتمسك الهيئة بصحمة إجراءها. وحيث كان قرار هذه الدائرة على نحو ما سبق عرضه قائماً على أساس قبول استئناف المكلف بشأن حسم بند الأصول الثابتة، ورفض استئناف المكلف بشأن مطالبه بحسب مصاريف التأسيس على التفصيل الوارد في مناقشة ذلك البند، وحيث إن النظر في مصير بند فروقات الإهلاك متعلق بقرار الدائرة الصادر بالبندين الآخرين ذكرهما، وحيث خلصت الدائرة إلى ثبيت وجود الأصول لدى الشركة، مما تعين معه إقرار حسم مبالغ الاستهلاكات المتعلقة بها، وذلك دون الاستجابة لطلب المكلف المتعلق بحسب الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس، بناءً على ما قضت به هذه الدائرة في موضوع مصاريف التأسيس على الوجه الذي سبق بيانه، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة خلصت إلى تعديل القرار الابتدائي وذلك بحسب الاستهلاكات المتعلقة ببند الأصول الثابتة ورفض الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس.

فيما يتعلق ببند مصروفات سيارات بمبلغ (٢٨,٤٩٧) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم المصاريف المرتبطة بهذا البند؛ لأنها مصروفات فعلية لازمة للنشاط ومؤيدة بمستندات ثبوتية، في حين ترى الهيئة عدم حسم تلك المصروفات نظرًا لعدم وجود الأصول في ميزانية الشركة التي يتحقق بها اعتماد تلك المصروفات على النحو الذي يدعوه



المستأنف، وحيث كان الخلاف بين الطرفين قائماً على أساس وجود ما يثبت تحقق تلك المصاروفات لاعتبار حسمها من عدمه، وحيث إن موضوع تلك المصاروفات لا يرتبط بالضرورة بوجود السيارات لدى المكلف، وحيث جرى العرف على أن تقوم المنشآت بصرف بدلات التنقل واستخدام السيارات الخاصة بموظفها في شكل بدلات تعطى لهم أو تحسب لهم ضمن أجورهم، وحيث كان المتحصل من ذلك أن الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس وجود المستندات المؤيدة لتحقق هذا المصاروف، وحيث كانت نتيجة القرار الابتدائي قائمة على تأييد توجه الهيئة في عدم حسم تلك المصاريف لعدم ارتباطها بأصول لدى المكلف فيما ذكره المستأنف من وجود المستندات الفعلية المؤيدة لتحقق ذلك المصاروف دون اعتماد ذلك على وجود السيارات لديه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم قيام قبول الهيئة لذلك المصاروف على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم مصاروفات السيارات على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند مصاروفات الكمبيوتر بمبلغ (١,١٧٥) ريال سعودي، لعام ٢٠٠١م، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم المصاريف المرتبطة بهذا البند؛ لأنها مصاروفات فعلية لا يلزم لقبولها كمصاروف وجود أجهزة للحاسب الآلي ضمن الأصول الخاصة بالشركة، في حين ترى الهيئة أن أصول الشركة لا توجد بها أجهزة كمبيوتر ضمن الأصول الثابتة، وحيث إن موضوع تلك المصاروفات لا يرتبط بالضوربة بوجود أجهزة الحاسب الآلي لدى المكلف ومن ثم احتسابها ضمن الأصول الثابتة لديه، وحيث كان المتحصل من ذلك أن الخلاف بين الطرفين يقوم على أساس وجود المستندات المؤيدة من عدمها للتحقق من وجود هذا المصاروف، وحيث كانت نتيجة القرار الابتدائي قائمة على تأييد توجه الهيئة في عدم حسم تلك المصاريف لعدم ارتباطها بأصول لدى المكلف دون النظر فيما ذكره المستأنف من وجود المستندات الفعلية المؤيدة لتحقق ذلك المصاروف دون اعتماد ذلك على وجود أجهزة الحاسب الآلي لديه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم اعتماد رفض ذلك المصاروف من قبل الهيئة على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم مصاروفات الكمبيوتر على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند راتب .... (...)، وحيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم رواتب الموظف المذكور في هذا البند من وعاء الزكاة والضريبة للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٦م، وحيث كان عدم قبول حسم تلك الرواتب من قبل الهيئة من خلال ما جاء ضمن ردهم على استئناف المكلف وما كان للهيئة من وجہة نظر بشأنها أيتها القرار محل الاستئناف، يقوم على أساس عدم وجود كفالة الشركة لذلك الموظف في الأعوام محل الخلاف، وأنه بذلك لا يكون للموظف علاقه بالشركة خلال تلك السنوات، مما يتربّط عليه عدم قبول حسم رواتبه من الوعاء الزكوي والضريبي للمكلف، وحيث إن عدم وجود كفالة الشركة للعاملين لديها من عدمه واعتبار تحقق المخالفه أو عدم ثبوتها في حق المستأنف، لا ينفي اعتبار الرواتب المؤدّاه له مصاروفات جائزة الجسم عند احتساب الوعاء الزكوي للمكلف، وحيث لم تقدم الهيئة ما ينفي تکبد المكلف لتلك المصاروفات لاكتفائها بالادعاء بأن العامل المذكور لم يكن على كفالة الشركة المكلفة، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير عدم اعتماد رفض ذلك المصاروف من قبل الهيئة على سبب صحيح من الواقع، وبالتالي انتهت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم الرواتب على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند.

فيما يتعلق ببند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي، وحيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة



لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم فروق الاستيراد وأرباح فروقات الاستيراد، وحيث إنه لا ثريب على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها متي ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن فيما يتعلق بالبند محل النظر، ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيق مكمن التزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدرال أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثابة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجّهته الشركة من أسباب للنعي على القرار بالقول بأن ما يدعى المكلف من أنه قد تم في بعض الأعوام سهوا التصرّح عن المشتريات الداخلية، وأن هذا خطأ غير مقصود ويمكن تصحيحه من دام أن هناك ما يثبت ذلك، وأن التصنيفات في بعض الأعوام لبني المشتريات الداخلية والخارجية قد أحدثت تداخلاً في الأرقام لمطابقتها للدفاتر التجارية للمكلف، وذلك لأن مثل هذا الادعاء المرسل لم يناقش ما يمكن أن تتقدّم به الفرينة الأقوى المنطبقة على حال المكلف بعد أن تم المصادقة على أرقام مبالغ تلك الاستيرادات من قبل الشركة، ومن ثم وجود مصادقة المراجع الخارجي للشركة على تلك البيانات بعد تدقيقها، وحيث كان الأمر كما ذكر، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلق ببند دعم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة بخصوصه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم الدعم الدائنة من الوعاء الزكوي، وحيث إنه لا ثريب على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها متي ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن فيما يتعلق بالبند محل النظر، ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيق مكمن التزاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدرال أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها من دفع مثابة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما يدعى المكلف من أسباب ودفع ل لتحقيق طلبه بعد إضافة مبالغ ذلك البند من وعائه الزكوي للأعوام المرتبطة بها ذلك البند من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٨ م، بالرغم بأن تلك الدعم الدائنة تشكل ذمماً تجارية لا تدخل ضمن الوعاء الزكوي؛ لأنها متداولة ولم يحل عليها الحول في ضوء تحقق الهيئة من أن تلك المبالغ ثابتة في العامين ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م، وبالتالي فإن وجودها ضمن حسابات المكلف يستلزم إضافتها للوعاء الزكوي باعتبارها ديوناً في ذمة المكلف للغير، وحيث لم يقدم المستأنف ضمن ما ذكره في أسباب استئنافه على هذا القرار ما يؤيد به طلبه في ضوء ما أثبته القرار الابتدائي خلافاً لما يدعى المستأنف في أقواله التي ضمنها لاتهاته الاستئنافية بخصوص هذا البند، فإن ذلك يتقرر معه لدى الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

فيما يتعلق ببند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٦) ريال، حيث إنه بعد التأمل في مضمون الاستئناف المقدم من المكلف بخصوص هذا البند وما كان عليه رد الهيئة في شأنه، وحيث إنه بمراجعة الدائرة لما انتهى إليه القرار الابتدائي تبين أن موضوع الخلاف يكمن في طلب المستأنف حسم مبلغ الزكاة المستحقة عليه، وعدم إضافتها إلى وعائه الزكوي، بالأدلة أن ذلك المبلغ المستحق كزكاة لا يصح شرعاً إضافته إلى وعائه عن الأعوام ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٧ م، وحيث إن تلك



الأموال وإن كانت متعلقة بذمة المكلف كواجب يتعين إخراجه باعتباره المبلغ المحدد أداؤه عن كل عام في الأعوام محل الخلاف، فإن ذلك لا ينفي أن مبالغ تلك المستحقات الركوية تمثل أموالاً لدى المكلف، وأن تقدير المستحق الواجب دفعه لا يتعارض مع إدخال تلك الأموال جميعها التي تكون لدى المكلف عند تمام الحول عليها، فتأخر المكلف في إخراج مبلغ الزكاة لا ينفي وجود تلك الأموال لديه وتوجب احتسابها ضمن وعائه، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص البند محل النظر.

## القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (٥) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.  
ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بخصوص بند الأصول الثابتة بمبلغ (٢٤,٣٢٣,٣٧٠) ريالاً لجميع الأعوام، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، وتقرير احتساب الأصول الثابتة على نحو ما جاء به إقرار المستأنف، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- تعديل القرار الابتدائي بالأغلبية بخصوص بند مصاريف التأسيس بمبلغ (١,٤٧٣,٦٣٧) ريالاً لجميع الأعوام، وذلك بتقرير حسم المصروفات المتعلقة برواتب العمالة التي ليست على كفالة الشركة لعام ٢٠٠١م دون غيرها من المصروفات، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- تعديل القرار الابتدائي بخصوص بند فروقات الإهلاك البالغة (٢,٧٣٤,٦٥٢) ريال لجميع الأعوام، وذلك بتقرير حسم الاستهلاكات المتعلقة ببند الأصول الثابتة دون الاستهلاكات المتعلقة ببند مصاريف التأسيس، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف بخصوص بند مصروفات سيارات بمبلغ (٢٨,٤٩٧) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٤٠٠٤م، وتقرير حسم مصروفات السيارات على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- قبول استئناف المكلف بخصوص بند مصروفات الكمبيوتر بمبلغ (١,١٧٥) ريال سعودي، لعام ٢٠٠١م، وتقرير حسم مصروفات الكمبيوتر على نحو ما جاء في إقراره، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٦- قبول استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند راتب ... (...)، وتقرير حسم الرواتب عن الأعوام من ٢٠٠١م حتى ٦٠٠٢م، على نحو ما جاء في إقرار المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٧- رفض استئناف المكلف بخصوص بند فروق استيراد وأرباح فروقات استيراد بمبلغ (٦,٢٢٩,٠٦٣) ريال سعودي، لجميع الأعوام، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٨- رفض استئناف المكلف بخصوص بند ذمم دائنة بمبلغ (٢,٣٧٦) ريال سعودي، للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٨م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٩- رفض استئناف المكلف بخصوص بند زكاة مستحقة بمبلغ (٣٤,٩٠٦) ريال سعودي، للأعوام ٢٠٠٢م و ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

# **المبادئ الضريبية**

# **ضريبة الدخل**



## استئناف

القرار رقم (IZD-٢٠٢١-٢٦٠)

اللجنة الاستئنافية

الصادر في الاستئناف رقم (Z-٢٠١٩-٢٠١٠١)

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الدمام

المبدأ رقم ٢٣٨

تسقط غرامة التأخير بسقوط مبلغ الضريبة الذي كان سبباً في فرضها لارتباطه بها.

## الوقائع:

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن تخلص وقائع هذه الدعوى في أن ... (هوية وطنية رقم ...) بصفته مديرًا للمدعىة ... (سجل تجاري رقم ...) بموجب عقد التأسيس، تضمنت اعترافها على الربط الزكوي لعام ٢٠١٣م، الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل وينحصر اعترافها في البند الآتي: البند الأول: إيرادات غير مصرح عنها بمبلغ (٥,٤٠٥,٢٤٣) ريال: تدعي أنها تمسك حسابات نظامية ويتم إعدادها والإشراف عليها ومراجعتها من قبل محاسب قانوني معتمد وأن جميع المبالغ تم التصريح عنها. البند الثاني: صافي قيمة الأصول الثابتة بمبلغ (٦١٩,٩٧٧٣) ريال: تدعي أنها قدمت خطاب مؤيد بمستندات للمدعي على أنها بذلت جهوداً كبيرة في إثبات الأصول باسمها. البند الثالث: مبالغ لم تحسم من الوعاء الزكوي والخاصة ببند الاستثمارات بمبلغ (٥,٩٥,٢٦٠) ريال: تدعي أن الاستثمار ليس بقصد المراقبة، بل هي استثمارات منخفضة المخاطر ومحفظتها لدى أحد البنوك المحلية كجزء من الضمانات المقدمة للبنك مقابل التسهيلات المصرفية المنوحة للمدعىة ويتم إثبات الأرباح الناتجة عنها في قائمة الدخل إن وجدت. البند الرابع: سدادات لم يتم إثباتها: تدعي أنها قامت بسداد مبلغ (٢٠٠,٠٠٠,٠٠) ريال بتاريخ ١٥/٥/٢٠١٤م إيصال رقم (...).

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليهما؛ أحاجت بأنها ما يتعلق ببند: دائنون حال عليهم الحول: قبلت اعتراف المدعىة. وفيما يتعلق ببند: صافي الأصول الثابتة: لم تقوم بحسب صافي الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي لكونها غير مسجلة باسم المدعى، واستندت في إجرائها إلى البند (ثانيًا) من المادة (٤) من لائحة جبائية الزكاة. وفيما يتعلق ببند: الاستثمارات لعام ٢٠١٣م: ذكرت أنه ورد في الإيضاحات في القوائم المالية أن هذا الاستثمار في محفظة بغرض المراقبة وبالتالي تعد من عروض التجارة التي تضاف إلى الوعاء الزكوي، واستندت في إجرائها إلى البند (ثانيًا) من المادة (٤) من لائحة جبائية الزكاة. وفيما يتعلق ببند: الدفعات المسددة: تمسك بصحة إجرائها. وفيما يتعلق ببند: إيرادات غير مصرح عنها: قامت برفض اعتراف المدعىة لعدم تقديمها المستندات المؤيدة لدعواها، واستندت في إجرائها إلى الفقرة (٣) من لائحة جبائية الزكاة.



وفي يوم الأحد الموافق ١٤٤٢/٤/١٤ هـ، عقدت الدائرة جلستها عن بعد لنظر الدعوى، حضرها/... (هوية وطنية رقم ...)، بصفته ممثل للمدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب تفويض صادر عن وكيل محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل للشؤون القانونية برقم (...). وتاريخ ١٤٤١/١٧/٥ هـ، لم يحضر من يمثل المدعى ولم تبعث بعذر لتخلفها عن الحضور رغم صحة تبلغها بموعود الجلسة من خلال البوابة الإلكترونية للأمانة العامة للجان الضريبية، مما يعتبر معه أنها أهدرت حقها في الحضور والرافعة، وبعد الاطلاع على نص الفقرة (٢) من المادة (٢٠) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية قررت الدائرة بالإجماع شطب الدعوى.

وفي يوم السبت الموافق ١٤٤٢/٨/٢١ هـ، عقدت الدائرة جلستها عن بعد لنظر الدعوى، حضرها/... (هوية وطنية رقم ...)، بصفته مدير الشركة بموجب عقد التأسيس، وحضرها/... (هوية وطنية رقم ...)، بصفته ممثل للمدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبسؤال الوكيل/ المدعي عن دعوى موكله/ دعوه، أجاب بأنها لا تخرج عمما ورد في لائحة الدعوى المودعة مسبقاً لدى الأمانة العامة للجان الضريبية. وبمواجهة ممثل المدعي عليها بذلك، أجاب بأنه يتمسك برد المدعي عليها المودع مسبقاً لدى الأمانة العامة للجان الضريبية وعدم قبول أي مستندات جديدة مقدمة. وبسؤال الطرفان عما إذا كان لديهما أقوال أخرى، أجابا بالنفي. وبناءً عليه، قررت الدائرة قفل باب المراجعة في الدعوى للدراسة والمداولة.

## الأسباب

بعد الاطلاع على نظام الزكاة الصادر بالأمر الملكي رقم (٥٧٧/٢٨/١٧) وتاريخ ١٣٧٦/٠٣/١٤ هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) بتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد وإجراءات عمل لجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١ هـ والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل في شأن الربط الزكوي لعام ٢٠١٣م وحيث إن هذا النزاع من النزاعات الزكوية، فإنه يُعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب الأمر الملكي رقم (٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١ هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض عليه خلال (٦٠) يوماً من تاريخ الإخطار به، استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية لجبيبة الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ التي نصت على أنه: "يحق للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يوماً من تاريخ تسلمه خطاب الربط، ويجب أن يكون اعتراضه بموجب مذكرة مكتوبة ومسبقة يقدمها إلى الجهة التي أبلغته بالربط، وعند انتهاء مدة الاعتراض خلال الإجازة الرسمية يكون الاعتراض مقبولاً إذا سُلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة"، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلغت بقرار الربط في تاريخ ٢٠١٩/٢/١٣م، وتقدمت باعتراضها في تاريخ ٢٠١٩/٤/٠٧م، فإن الدعوى تكون قد استوفت أوضاعها الشكلية، مما يتعمّن معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، فإنه بتأمل الدائرة للأوراق والمستندات التي تضمّنها ملف الدعوى، وما أبداه أطرافها من طلبات ودفاع ودفع، تبين للدائرة أن الخلاف يكمن في إصدار المدعي عليها الربط الزكوي لعام ٢٠١٣م والمتمثل في البنود الآتية:

البند الأول: دائنون حال عليهم الحال:



وحيث نصت المادة (٧٠) من نظام المراقبات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/١٢٢ هـ على أنه: "للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك"، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المراقبات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٩ هـ التي نصت على: "إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه"، وحيث قبلت المدعى علها طلب المدعية كما ورد في المذكرة الجوابية رقم (١) المقدمة من المدعى علها إلى الأمانة العامة للجان الضريبية والمتضمن على أنه: "تم قبول اعتراف المكلف لتقديم كشف تحليلي بالدائنين موضحاً فيه رصيد أول المدة والإضافات والت Siddiqat وبالتالي يكون الرصيد الذي يضاف للوعاء الزكوي الذي حال عليه الحول مبلغ ٢٠١٣ م، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف".

#### البند الثاني: صافي الأصول الثابتة:

يمكن اعتراف المدعية على إجراء المدعى علها المتمثل بجسم قيمة الأرضي من صافي الأصول، في حين دفعت المدعى علها أنه لم يتم حسم صافي الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي بعد استبعاد الأرضي غير المملوكة للمدعية لكونها غير مسجلة باسمها، وحيث نصت الفتوى الشرعية رقم (٢٢٦٤٤) وتاريخ ١٤٢٤/٩/٣ هـ على أنه: "تقوم بعض الشركات بشراء بعض العقارات أو السيارات بغرض استخدامها وليس بغرض الاتجار فيها، وقد لا تتمكن في نهاية السنة المالية لها من نقل ملكية هذه العقارات أو الأصول باسم الشركة رغم أنها تستخدم بأغراض الشركة، هل يتم خصم هذه الأصول من الوعاء الزكوي لهذه الشركة سواء نقلت الملكية باسم الشركة أو لم تنقل؟ علماً بأن واقعة الشراء قد تمت بموجب عقود نظامية وإن الشركة تستخدم هذه الأصول المشتراء. الجواب: ما تشتريه الشركة من العقارات والسيارات وما في حكمها لغرض استخدامها وليس لغرض الاتجار فيه لا تجب فيه الزكاة ويستوي في ذلك، ما نقلت ملكيته وما لم تنقل إذ لا أثر لذلك في ثبوت الملك"، كما نصت الفقرة (٤) من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٠١٤ هـ على أنه: "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: ١- الأصول الثابتة وتشمل ما يأتي: صافي قيمة الأصول الثابتة (أصول القنية) وأي دفعات لشراء أصول ثابتة، وقيمة قطع الغيار غير المعدة للبيع، ويشترط أن تكون هذه الأصول مملوكة للمكلف - مالم يكن هناك مانع يحول دون نقل الملكية - وأن تكون مستخدمة في النشاط"، كما نصت لفقرة (١٨) من التعليم رقم (١/٣٥) وتاريخ ١٤١٣/٣/٢ هـ على أسلوب حسم قيمة الأرضي ضمن الأصول الثابتة من وعاء الزكاة أن: "تقرر المصلحة استمرار العمل بالتعليمات الخاصة بحسب قيمة الأرضي المسجلة باسم الشركاء من وعاء الزكاة باستثناء البنوك التي صدرت لها تعليمات خاصة، مع ملاحظة الحالات التالية: أ- إذا كانت الأرضي المسجلة باسم أحد الشركاء مقدمة منه كحصة عينية ضمن رأس مال الشركة وهذه الأرضي مستغلة في نشاط الشركة وتحسم من الوعاء. ب- إذا كان الحساب الجاري الدائن للشريك صاحب الأرض المسجلة باسمه يغطي كامل قيمتها فتحسم من الوعاء بالكامل أما في حالة عدم التغطية بالكامل فلا يحسم منها إلا في حدود رصي الحساب الجاري الدائن". كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٠١٤ هـ على أنه: "يعقع عباء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديرى وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبناء على ما تقدم، وحيث إن المدعية لم تقدم المستندات التي تثبت على أن الأرض التي تطالب بحسمها مستخدمة في النشاط أو جاري نقل ملكيتها من الشريك المؤسس (المتوفى) أو بعض



الشركاء إلى المدعية، كما أن المدعية لم تذكر الأسباب التي حالت دون نقل الملكية، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعترض المدعية.

#### البند الثالث: الاستثمارات:

يكون اعترض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل بجسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي، في حين دفعت المدعى عليها أنه بعد الرجوع إلى الإيضاحات في القوائم المالية اتضح أنها استثمارات في محفظة بغرض المراقبة وبالتالي تعد من عروض التجارة تضاف إلى الوعاء الزكوي، وحيث نصت الفتوى الشرعية (١٩٣٢) وتاريخ ١٤١٨/٠١/٢٠ هـ على أنه: "أما الأصول فلا تجب فيها الزكاة إذا كانت غير معدة للبيع، أما إذا كانت معدة للبيع فتجب فيها الزكاة عند تمام الحول مع أرباحها كسائر عروض التجارة"، كما نصت الفقرة (٤/ج) من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ على أنه: "في كل الأحوال إذا كانت الاستثمارات - داخلية أو خارجية- في سندات أو صكوك أو عملات أو ودائع أو معاملات آجلة فلا تمحس من الوعاء سواءً كانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجل"، كما نص البند (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٠٤/٢٨ هـ على أنه: "لا يمحس من الوعاء الزكوي للمكلفين أي استثمار - داخلي أو خارجي - في معاملات آجلة أو في صكوك تمثل ديوناً أو في سندات بغض النظر عن المصدر لها، ومهمماً كانت مدة ذلك الاستثمار"، كما نصت الفقرة (١٣٩) من معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية المعتمد من قبل مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بموجب القرار رقم (٥/٢٥) وتاريخ ١٤١٩/٠٩/١١ هـ على أنه: "هناك نوعان أساسيان من الأوراق المالية يتم الاستثمار فيما وهما: أ. الأوراق المالية التي تمثل حقوق ملكية: هي أوراق مالية تمثل الحق في المشاركة في ملكية المنشأة (مثلاً الأسهم العادية أو الممتازة) أو تمثل الحق في الحصول على هذه المشاركة أو التخلص منها بسعر محدد مسبقاً. ب. الأوراق المالية التي تمثل ديوناً على الغير: هي الأدوات المالية التي يتم إصدارها عند عقد القروض بين المقترضين والمقرضين (المستثمرين)، وأهم أشكالها السندات الحكومية، والسنادات التي تصدرها الشركات، وأدوات الدين الأخرى التي ينطبق عليها التعريف السابق للأوراق المالية. ولا يتضمن هذا التعريف المبالغ القابلة للتحصيل، التي لا تصدر عنها أوراق مالية يمكن بيعها للمستثمرين، مثل حسابات المدينيين، وتسهيلات سداد الأقساط والقروض العقارية"، وبناء على ما تقدم، وبالرجوع إلى القوائم المالية للمدعية اتضح أنها استثمارات في أوراق مالية (استثمارات منخفضة المخاطر مقيدة بالتكلفة بغرض المراقبة محتفظ بها لدى أحد البنوك المحلية كجزء من الضمانات المقدمة للبنك مقابل التسهيلات المصرفية) وحيث إن هذه الاستثمارات لدى البنك تمثل ديناً للمدعية على البنك، وهي مملوكة للمدعية ولا تعد من الأموال الخاضعة للزكاة عند محاسبة البنك عن هذه الودائع، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعترض المدعية.

#### البند الرابع: الدفعات المسددة:

يكون اعترض المدعية على إجراء المدعى عليها المتمثل بعدم حسم الدفعات المسددة، في حين دفعت المدعى عليها أن الدفعات المسددة ظهرت في كشف حساب المدعية وأما خوذة بعين الاعتبار عند حساب الزكاة المستحقة، وحيث نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ على أنه: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديرى وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبناء على ما تقدم، وبما أن المدعية لم تقدم ما يثبت أنها لم تستفيد من المبالغ المسددة، وعليه فلا يحق لها حسم المبالغ التي تطالب بها، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة رفض اعترض المدعية.

#### البند الخامس: إيرادات غير مصرح عنها:



يكمِن اعتراض المدعية على إجراء المدعي عليها الممثل بإضافة إيرادات غير مصروف عنها لعام ٢٠١٣م بمبلغ (٥٤٠٥) ريال إلى صافي الربح، في حين دفعت المدعي عليها أنه تم إضافة هذه الإيرادات غير المصروف عنها إلى صافي الربح لعدم تقديم المدعية المستندات المؤيدة لوجهة نظرها، وحيث نصت المادة (٩) من نظام الدفاتر التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦١) وتاريخ ١٤٠٩/١٧هـ على أنه: "على التاجر وورثته الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها في هذا النظام والمراسلات والمستندات المشار إليها في المادة السادسة مدة عشر سنوات على الأقل"، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/١هـ على أنه: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها"، وبناء على ما تقدم، وحيث إن المدعية لم تقدم المستندات التي كان من المفترض أن تحفظ بها بناء على ما ورد في المادة (٩) من نظام الدفاتر التجارية والمحددة بعشر سنوات، الأمر الذي يتعمّن معه لدى الدائرة رفض اعتراض المدعية.

## القرار

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند دائم حالي الغول لعام ٢٠١٣، ورفض ما عدا ذلك من طلبات.
- صدر هذا القرار حضوريًا بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثة أيام يوماً موعداً لتسليم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه حسب النظام خلال (٣٠) ثلاثة أيام من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسليمها، بحيث يصبح نهائياً وواجباً النفاذ بعد انتهاء هذه المدة في حال عدم تقديم الاعتراض.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٧)

ال الصادر في الاستئناف رقم (١٩-٢٠١٨-١٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣٩

المصدر الأصلي والمعتبر للمعلومات التي يجب أن يتضمنها الربط والاعتراض هو الإقرار الضريبي أو القوائم المالية التي حمل عليها المصنوف.

## الوقائع:

إنه في يوم الثلاثاء ٦/٦/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/١٩، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠١/٨هـ، من/فرع بنك ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٣٠) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر في دعوى الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٠م، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول اعتراض المكلف/ فرع بنك ... على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٠م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- انتهاء الخلاف بشأن مصاريف التأمين على موظفي البحرين لعام ٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض اعتراض المكلف بالأغلبية على مصاريف التأمين لعام ٢٠٠٧م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- رفض اعتراض المكلف على ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة إلى بنوك خارجية للحيثيات الواردة في القرار.
- ٥- رفض اعتراض المكلف على غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (فرع بنك ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: أن المكلف يعترض على الهيئة في إصدارها لقرار الربط الضريبي عن الأعوام محل الاعتراض بعد مضي المدة النظامية المقررة في المادة الخامسة والستين من نظام ضريبة الدخل، حيث يفيد أن قرار الربط صدر في ١٤٣٦/٤/١٤ هـ الموافق ٢٠١٥/٢/٣م بعد مرور خمس سنوات على الأجل النظامي لتقديم الإقرار عن عام ٢٠٠٩م، وهو ٢٠١٠/٤/٣٠م الموافق ١٤٣١/٥/١٦هـ وأما بخصوص بند "التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٨م"، فإن اللجنة أيدت الهيئة في إضافة مبلغ (٤٥,٦١١) ريال إلى الوعاء الضريبي لعدم كفاية المستندات بالرغم من توفير كافة المستندات أمام اللجنة سواءً أكانت شهادة التأمينات الاجتماعية أو البيانات المقدمة من فرع البنك، وأضاف بأن إجمالي الأجر والرواتب المحملة على



الحسابات يبلغ (١٧,٣١٢,٠٦) ريال منها أجور خاضعة للتأمينات تبلغ (٨,٩٠٦,٢٣١) ريال، وأن الأجر غير الخاضعة التي تم تقديم شهادة المحاسب القانوني بشأنها تبلغ (٨,٤٠٥,٨٢٩) ريال، وأن هذه الرواتب تشتمل على مبلغ التأمينات الاجتماعية الذي تم قيده كمصرف على حسابات العام والبالغ (٦٢,٠٤٦) ريال، والذي هو دون مبلغ التأمينات الاجتماعية الوارد ضمن مذكرة الهيئة البالغ (٦٣٠,٨٤٤) ريال، والذي يؤكد على عدم تحويل المصاريف بغير ما ورد في شهادة التأمينات الاجتماعية، وأضاف كذلك بأن مبلغ (١٠,٨١,٤٥٥) ريال الوارد في مذكرة الهيئة الناتج عن المقارنة بين المُقدم منه وبين الوارد في شهادة التأمينات الاجتماعية وفقاً للشهادة هو (٦٣٠,٨٤٤) ريال نتج عنه فرق يبلغ (٤٥٠,٦١١) ريال أضافته الهيئة، حيث يفيد بأنه يمثل قسط التأمينات الشهري الذي يقوم الحاسب الآلي باحتسابه طبقاً للرواتب الشهرية الخاضعة لنظام التأمينات، والذي يشمل حصة صاحب العمل وحصة العامل. وأما بخصوص بند "مصاريف التأمين لعام ٢٠٠٧م"، فإن اللجنة أيدت الهيئة في رفض حسم هذه المصاريف لعدم استيفتها للضوابط المنصوص عليها في الفقرة رقم (٨) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأفاد بأن هذه المصاريف تخص التأمينات الاجتماعية البحرينية حتى يتمكن الموظف البحريني المُعار إلى فرع البنك بالملكة العربية السعودية من الاستمرار في المحافظة على وظيفته وراتبه التقاعدي فيما بعد عند عودته إلى البحرين وتقادمه، وأضاف بأنها تُدفع داخل المملكة العربية السعودية في حساب خاص بالبنك ... التجاري حيث يتولى تحويلها إلى تأمينات البحرين وذلك وفقاً للاتفاقية المبرمة بين دول مجلس التعاون الخليجي الخاصة باستيفاء التأمينات من موظفي الدولة الذين يعملون في الدولة الخليجية الأخرى، وأفاد كذلك بإرفاق خطاب صادر عن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية السعودية موجه إلى أحد الشركات السعودية تشير فيه إلى مطالبة تأمينات البحرين بسداد التأمينات الاجتماعية على أحد الموظفين البحرينيين العاملين في السعودية. وأما بخصوص بند "ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة إلى بنوك خارجية"، فإن اللجنة أيدت الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ، وأمست قرارها محل الطعن بناءً على عدم تقديم بيان بهذه العمليات مصادق عليه من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي وفقاً للقرار الوزاري الصادر برقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ، وأفاد بأن هذه المبالغ الواردة في الربط التي فرضت الهيئة عليها ضريبة الاستقطاع لا تمثل عوائد قروض أو عمولات في عبارة عن مصاريف بنكية عادية، وأضاف بأن اللجنة مصدراً القرار لم تتصدى لما ورد في مذكرة الاعتراض الإلحاقي المقدمة أثناء جلسة الاستماع، والتي تضمنت أن اتفاقية منع الإزدواج الضريبي المبرمة بين المملكة العربية السعودية وفرنسا تعفي هذه العمليات من الخضوع للضريبة لأن فرع بنك ... في البحرين يعتبر مقيم لأغراض الضريبة في فرنسا وذلك لكون المركز الرئيسي للبنك في فرنسا، وأفاد بأن الهيئة أكدت في خطابها الموجه إليهم والصادر برقم (...) وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢٩هـ، على أن الدخل الناتج عن الفوائد الذي يحصل عليه فرع البنك (...) في البحرين من مصدر في المملكة العربية السعودية لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية وفقاً لأحكام المادة السابعة من الاتفاقية. وأما بخصوص بند "غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع"، فأسس اعترافه بناءً على أن هذه الغرامات تتعلق بخلاف في حكم صحة فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المصاريف، ويطلب عدم احتساب أي غرامة تأخير إلا من تاريخ صدور قرار نهائي في النزاع محل النظر.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فقد ورد للدائرة مذكرة إلحاقيه من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٤/٢هـ، تضمنت تأكيداً على ما ورد في مذكرته الاستئنافية. كما ورد للدائرة مذكرةً جوابية من الهيئة بتاريخ ١٤٤٢/٥/٢٣هـ للرد على موضوع الاستئناف، حيث أكدت على تمسكها بصحمة وسلامة إجراءاتها في التعامل مع البنود المستأنف عليها، وبالتالي تأييد قرار اللجنة الذي تمسك الهيئة به وبالحيثيات الواردة فيه والمؤيدة لصحمة ما أجرته الهيئة من ربط على المستأنف، وأن ما أثارته الشركة المكلفة لم يخرج عما سبق وقدمنه أمام اللجنة مصدراً القرار، وقد أجبت عنه الهيئة في حينه.



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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (إصدار قرار الربط الضريبي بعد مضي مدة خمس سنوات)، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وبعد الرجوع إلى الفقرة رقم (١) من المادة الخامسة والستين من نظام ضريبة الدخل التي تعطي الهيئة الحق في إجراء أو تعديل الربط الضريبي في أي وقت بعد انتهاء الخمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنوات الضريبي إذا وافق المكلف خطياً على ذلك، وحيث تبين من القرار الابتدائي أن المكلف قد قدم اعتراضه على عدد من البنود المتعلقة بالربط الزكوي على السنوات التي ريطت عليها الهيئة بعد انتهاء الأجل النظامي المسموح لها خلاله بالربط على المكلف، مما تستدل معه الدائرة بالأغلبية على عدم ممارسة المكلف لحقه في الاعتراض على إجراء الربط الضريبي بعد مرور الخمس سنوات الواردة في نظام ضريبة الدخل، وحيث إن هذا الدفع يعد أحد الدفوع الشكلية وغير متعلقة بالنظام العام، مما يستوجب معه دفع المكلف به أمام اللجنة التي نظرت محل النزاع ابتداءً، وحيث إن القرار محل الطعن لم يتناول في حياته وأسبابه هذا الدفع، كما أن مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف وكذلك مذكرته الإلحاقيه لم تتضمن الإشارة إلى سبق تقديمه لهذا الدفع لللجنة الابتدائية ابتداءً، بالرغم من إمهال الدائرة له مدة كافية لذلك، وحيث نصت المادة (١٨٦) من نظام المرافعات الشرعية على أنه: "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها"; وبناء عليه فقد خلصت الدائرة بالأغلبية إلى تقرير صرف النظر عن بحث هذا البند والاعتراض عليه.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٨م)، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، تبين أن المكلف يعتراض على إضافة هذا المتصروف إلى الوعاء الضريبي، بينما ترى الهيئة أنه تم تعديل أرباح عام ٢٠٠٨م بجزء من التأمينات الاجتماعية المحمولة على الحسابات بالزيادة، وقامت الهيئة باحتساب التأمينات الاجتماعية طبقاً للنسب المعتمدة نظاماً، وأضافت المحمول بالإضافة على أرباح العام تطبيقاً لأحكام الفقرة (ج) من البند (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لوجهة نظر الطرفين، والحيثيات التي بنت اللجنة الابتدائية قراراها عليها فقد تبين أن الهيئة اعتمدت في إجرائها على معلومات التحويل البنكي لمؤسسة التأمينات الاجتماعية، ولم يكن مصدر معلوماتها الإقرار الضريبي أو القوائم المالية التي يدفع المكلف بأن المتصروف المحمول على حساباته هو المبلغ الذي توصلت إليه الهيئة من غير زيادة، كما تبين للدائرة أن اللجنة الابتدائية قد بنت قرارها برفض اعتراض المكلف على عدم كفاية المستندات من غير بيان للمستندات التي كان ينبغي للمكلف أن يقدمها للجنة، مما يتقرر في قناعة الدائرة صحة استئناف المكلف فيما يتعلق بسلامة محاسبته عن التأمينات الاجتماعية للعام محل الخلاف إذ لم يتبيّن للدائرة ولم تثبت الهيئة أن المكلف قد حمل المبلغ على قوائمه المالية أو ضمنه في إقراره، ولا ينال من ذلك ما تدفع به الهيئة من اعتمادها على معلومات



التحويل البنكي، والتي تشمل في العادة كل من حصة المكلف وحصة العامل؛ وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بالأغلبية ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (مصاريف التأمين لعام ٢٠٠٧م)، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، تبين أن المكلف يؤكد على أن هذه المصاريف تخص التأمينات الاجتماعية البحرينية حتى يتمكن الموظف البحريني المُعار إلى فرع البنك بالملكة العربية السعودية من الاستمرار في المحافظة على وظيفته وراتبه التقاعدي عند عودته إلى البحرين وتقاعده، وعلى أنها تدفع داخل المملكة العربية السعودية في حساب خاص بالبنك ... يتولى تحويلها إلى تأمينات البحرين وفقاً لاتفاقية المبرمة بين دول مجلس التعاون الخليجي الخاصة باستيفاء التأمينات من موظفي الدولة الذين يعملون في الدولة الخليجية الأخرى، بينما ترى الهيئة أن هذه المصاريف تمثل قيمة ضمان اجتماعي يخص الموظفين البحرينيين الذي يعملون لدى فرع المملكة وهو ليس من المصاريف الواجبة الجسم وفقاً لما نصت عليه الفقرة رقم (٨) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وبرجوع الدائرة إلى النظام الموحد لمد الحماية التأمينية لمواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية العاملين في غير دولهم في أي دولة عضو في المجلس الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦٣/٢٦) بتاريخ ١٤٢٦/١١/٢٦هـ، تبين لها أن المبالغ المدفوعة للتأمينات الاجتماعية الخاصة بالموظفي البحرينيين الذين يعملون في فرع المكلف في المملكة العربية السعودية مصروفاً جائز الجسم بموجب أحكام اللائحة التي استندت عليها الهيئة، وذلك نتيجةً لانطباق الشروط التي قررها النظام الموحد، وبالتالي اتساق النصوص ذات العلاقة الواردة في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مع تلك الواردة في النظام الموحد والساي خلال السنة الضريبية محل الاعتراض، في تقرير جوازيه حسم هذه المبالغ على اعتبارها كمساهمة من صاحب العمل لصالح الموظف، مما تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بالأغلبية وتقرير أحقيته في حسم تلك المصاريف من ريع العام محل الخلاف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة إلى بنوك خارجية)، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، تبين أن المكلف يعتريض بناءً على أن هذه المبالغ لا تمثل عوائد قروض أو عمولات في مصروفات بنكية عادية، وأن اللجنة مصدرة القرار لم تتصدى لما ورد في مذكرة الاعتراض الإلحاقي المقدمة أثناء الجلسة من أن اتفاقية منع الإزدواج الضريبي المبرمة بين المملكة العربية السعودية وفرنسا تعفي هذه العمليات من الخضوع لأن فرع بنك ... في البحرين يعد مقيماً لأغراض الضريبة في فرنسا لكون المركز الرئيسي للبنك في فرنسا، وأن الهيئة أكدت لهم في خطابها الموجه إليهم، وال الصادر برقم (...) وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢٩هـ على أن الدخل الناتج عن الفوائد الذي يحصل عليه فرع البنك (...) في البحرين من مصدر في المملكة العربية السعودية لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية وفقاً لأحكام المادة السابعة من الاتفاقية، بينما تؤكد الهيئة على أن هذه الفوائد مدفوعة إلى بنك ... في البحرين، وليس إلى البنك في فرنسا. ولا تنطبق عليها أحكام اتفاقية منع الإزدواج الضريبي المبرمة مع فرنسا. وحيث تبين للدائرة بعد الرجوع إلى قرار اللجنة الابتدائية في البند محل الاعتراض، أن اللجنة لم تتناول طلب المكلف الأصلي المتعدد بخضوع ما قامت الهيئة باحتسابه لاتفاقية منع الإزدواج الضريبي مع فرنسا، وتجاوزت أسباب القرار ذلك، وتناولت في حيثياته للقرار الوزاري المتعلق بالمدة الزمنية الالزمة لخضاع المبالغ المودعة لضريبة الاستقطاع، وحيث لم يتناول القرار الابتدائي جوهر النزاع المتمثل في مدى انطباق اتفاقية منع الإزدواج الضريبي مع فرنسا على الفوائد المدفوعة إلى البنوك الخارجية، قررت الدائرة إلغاء القرار محل الاستئناف بشأن هذا البند، وإحالته القضية إلى الدائرة الثانية لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في الرياض لنظرها من جديد،



لعدم الفصل في الطلب الأصلي للمكلف ضمن القرار محل الطعن، الأمر الذي يجعل الخلاف غير منتهٍ فيه على نحو ما قضى به منطوق ذلك القرار.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن (غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع)، وحيث ألغت الدائرة القرار المتعلق ببند "ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة إلى البنوك الخارجية"، والذي كان سبباً في تقرير اللجنة الابتدائية فرض الغرامة محل النزاع، مما يستتبع معه إلغاء قرار اللجنة المتعلق بالغرامة وإحالته إلى الدائرة الثانية لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في الرياض للنظر فيه في ضوء ما تخلص إليه بشأن البند المتعلق بمدى انطباق اتفاقية منع الازدواج الضريبي مع فرنسا على الفوائد المدفوعة إلى البنوك الخارجية.

## القرار

وببناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة ما يأتي:

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / فرع بنك ...، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٣٠) لعام ١٤٣٧ هـ.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - صرف النظر عن استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند (إصدار قرار الربط الضريبي بعد مضي مدة خمس سنوات)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - قبول استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند (التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٨ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣ - قبول استئناف المكلف بالأغلبية بخصوص بند (مصالحة التأمين لعام ٢٠٠٧ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤ - إلغاء القرار الابتدائي المتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على الفوائد المدفوعة إلى بنوك خارجية)، وإحالته القضية إلى الدائرة الثانية لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في الرياض لنظرها من جديد، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥ - إلغاء القرار الابتدائي المتعلق ببند (غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع)، وإحالته القضية إلى الدائرة الثانية لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في الرياض لنظرها من جديد في ضوء ما تخلص إليه بشأن البند المتعلق بمدى انطباق اتفاقية منع الازدواج الضريبي مع فرنسا على الفوائد المدفوعة إلى البنوك الخارجية، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-١)

الصادر في الاستئناف رقم (I-٢٠١٨-١٤٨٤)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤٠

لا يمكن مواجهة المكلف بنتيجة الربط التقديرى إذا قدم إقراره على أساس حسابات نظامية من غير اعتراض من جانب الهيئة خلال وقت معقول بعد تقديم تلك الإقرارات، وبناء عليه فإن غرامة التأخير على فروقات الضريبة بموجب الربط التقديرى تكون من تاريخ هذا الربط الذى لم يكن معلوماً لدى المكلف في تاريخ تقديمها لإقراراته، وهذا يتفق مع القواعد الشرعية والنظامية كالقاعدة الشرعية التي ت قضي بأنه "لا يكلف شرعاً إلا بفعل ممكناً، مقدور للمكلف، معلوم له علماً يحمله على امتناعه".

### الوقائع:

إنه في يوم الثلاثاء تاريخ ٢٧/٥/١٤٣٩هـ، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المؤلفة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٢هـ بناء على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٧/٥/١٤٣٩هـ من مؤسسة ... بموجب سجل تجاري رقم (...) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالرياض رقم ٢ وتاريخ ٢/٤/١٤٣٩هـ الصادر في الدعوى رقم (I-٢٠١٨-١٤٨٤) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول اعتراف المكلف /مؤسسة ...، من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- رفض اعتراف المكلف على بند الضريبة التقديرية بنسبة ١٥٪.
- رفض اعتراف المكلف على بند غرامة تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٩.
- رفض اعتراف المكلف على بند غرامة الإخفاء.
- رفض اعتراف المكلف على بند غرامة التأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (مؤسسة ...) والذي نحيل إلى وقائعه منعاً للتكرار، فقد تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

- البند الأول: الضريبة التقديرية بنسبة ١٥٪.



أن المؤسسة كانت تعمل خلال سبع سنوات بأوراق وسجلات ومستندات نظامية وتم إتلافها بعد شطب السجل وانتهاء مدة عقد إيجار المؤسسة وقد تم إغلاق المؤسسة وتفسير العمال وتسلیم العقار لصاحبها. كما أن طلب الهيئة جاء متاخرًا، إذ تمت المطالبة بالأوراق بعد إغلاق المؤسسة بأربعة أشهر وهذا خطأً إدارياً من الهيئة فالمفروض من الهيئة أن تطلب هذه الأشياء بالوقت الذي تم فيه تسليم خطاب الشطب للمؤسسة وإقرار آخر سنة وفي حينها كان بالإمكان الحصول على هذه السجلات والأوراق، كما أن عدم متابعة الهيئة للمؤسسة خلال ٧ سنوات يعتبر أيضًا خطأً إدارياً حيث لم تقم بأي زيارة مفاجئة لها لمتابعة مدى مصداقية العمل فيها فالأوراق كانت موجودة والمحاسب موجود، كما أنه في كل سنة كان لزاماً على الهيئة لكي تقوم باحتساب الوعاء الضريبي بشكل عادل أن تقوم بإجراء فحص ميداني مفاجئ لمتابعة مصداقية العمل ولا يترك الأمر حتى النهاية فكل الأوراق كانت موجودة وبالإمكان متابعتها ومناقشتها مع المحاسب حتى تكون سندًا نظاميًّا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله، وعليه فإن المؤسسة تتمسك بصحة أقوالها وترفض ما تتمسك به الهيئة العامة للزكاة والدخل من ادعاءات.

#### - البند الثاني: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٩ م.

هيئة الزكاة تدعي أن المكلف لم يتقييد بأحكام الفقرات (أ- ب - د - و) للمادة (٦٠) وفرضت غرامة مقدارها ١% من إجمالي الإيرادات وذلك لمخالفة الفقرة (أ) للمادة (٦٠) والتي تنص: (على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة بموجبها إلى الهيئة كما أن الفقرة (ب) تنص أنه يجب تقديم الإقرار خلال ١٢٠ يوم، فالواقع أن المؤسسة قدمت الإقرار في موعده ووفقاً للنموذج المعتمد ولم يوجد عليه ما يستحق الضريبة إذ إن الإقرار المقدم للهيئة لا يوجد به إيرادات (سنة قصيرة) عبارة عن ٣ أشهر من تاريخ ٢٠٠٩/٠٩/٠٧ م حتى ٢٠٠٩/٠٩/٠٧ م وأن يوم ٢٠١٠/١٢/٣١ هو يوم صدور الترخيص ولا توجد إيرادات ولا عمل ولا عمال (مرحلة تأسيس) كما أن الإقرارات لعام ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م هي على نفس النموذج وبنفس الرقم المميز فلماذا تم استلامها ومحاسبتنا عليها وتسلينا شهادات عنها؟ لذا فإنني اعترض على قرار الهيئة وقرار اللجنة الضريبية والمؤسسة تتمسك بوجهة نظرها وترفض وجهة نظر الهيئة في هذا الشأن.

#### - البند الثالث: غرامة الإخفاء.

تري الهيئة العامة للزكاة والدخل أن المؤسسة قدمت حسابات وأن هذه الحسابات لا وجود لها والحقيقة أن جميع الحسابات والإقرارات المقدمة كانت نظامية عن طريق محاسب ومكتب قانوني وتم تسديدها سنويًا دون تأخير وإذا كان هناك شك وعدم مصداقية فيما تم تقديمه لهيئة الزكاة فإنه كان بالإمكان عمل زيارات ميدانية مفاجئة خلال السنوات السبع والاطلاع على كل شيء فالمؤسسة لم تخف أي معلومات ولم تعمل في أي مجال غير مجالها ولم تهرب من دفع الضريبة السنوية وأن المكتب المحاسبي الذي يصدر القوائم المالية يرفض عملها بدون مستندات رسمية يعتمد عليها. وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٠٢٠/٠١/٢٩ الموافق ١٤٤١/٠٦/٠٤ هـ عقدت الدائرة جلسها النظر الاستئناف المقدم، وبالناء على الخصوم حضر: السيد/ ...، هوية مقيم رقم (...), بصفته صاحب المؤسسة، ولم يحضر ممثل الهيئة. وبسؤال المستأنف حول أسباب طعنه على القرار خلافاً لما قدمه من مذكرة بهذا الشأن، فأجاب بأن المذكورة المقدمة تحمل أسباب الطعن على القرار وأؤكد أن معنى استلامي الشهادة بالربط الزكوي عن العام يؤدي إلى انتهاء ماله علاقة بالعام الزكوي محل الربط الذي صدرت عنه الشهادة من قبل الهيئة نفسها وبالتالي لا يوجد سبب صحيح لإعادة فتح الربط وإجراء ذلك تقديرًا جزافيًا وإلزامي بالحفاظ على المستندات التي ثبتت سلامته موقفي طيلة تلك الأعوام السابقة التي صدرت بها الشهادات. وكان الأولى إن كان هناك ملاحظات على تلك الربط أن تُقدم قبل إغلاق المؤسسة كما أن الغرامة المفروضة على عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٩ م تخالف الواقع بالنظر إلى تقديمي الإقرار إلى فرع المصلحة بالرياض. وبسؤال



المستأنف عما يود أن يُضيفه على ما كان من طلبات له، فأجاب بأن طلبه يتمثل في إلغاء الغرامات المرتبطة بإعادة فتح البوتوط التي قضى بها القرار محل الاستئناف.

وأقفل المحضر على ذلك وقررت الدائرة استكمال التداول في القضية والبت فيها بعد النظر والتأمل. وقد قامت الدائرة بالطلب من الهيئة الإجابة عن مذكرة المستأنف بخصوص أسباب اعتراضه على القرار وما أدلى به من أقوال أمامها فوردت إجابتهم بمذكرة مرفوعة للدائرة تضمنت ما ملخصه أن الهيئة ترفض أسباب الاعتراض على الربط الضريبي التقديرى وذلك لأن الهيئة استخدمت حقها الذي كفله لها النظام بإجراء الربط التقديرى عند غياب المعلومات والوثائق والمستندات التي يتتأكد بها صحة إقرار المكلف وهو ما أقدمت عليه الهيئة في تعاملها مع المكلف، خصوصاً بعد ملاحظتها عدم وجود الدفاتر والسجلات المحاسبية للتأكد من إقراراته. وأما بشأن الغرامات الخاصة بـ(الإخفاء والتأخير في تقديم الإقرار عن العام ٢٠٠٩م وغرامة التأخير عن الضريبة المستحقة بعد تقديريها) فإنهما جاءتا متفقان مع صحيح تطبيق النظام في هذه الأحوال. وبخصوص عدم تقديم الإقرار عن العام ٢٠٠٩م فإن المكلف لم يثبت بمستند صحيح تقديمه الإقرار في الموعد المحدد نظاماً مما يدل على تأخره في تقديم الإقرار بالشكل الصحيح. وقد قدمت الهيئة تدعيمًا لوجهة نظرها في الرد على المستأنف قرارات صادرة عن اللجان الاستئنافية وكذلك حكماً صادراً عن ديوان المظالم بخصوص المستأنف تبين معه سلامة موقف الهيئة في تعاملها مع المستأنف.

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

## الأسباب

بناءً على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٢٥/١٥١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ، وبعد الاطلاع على قواعد وإجراءات عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠٤٠/٢١) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، فيكون طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية، بموجب ما قررته أحكام المادة (٦٦) من النظام. ومن حيث الموضوع فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد عليها، وما تم الإدلاء به أمام الدائرة في جلسة الاستماع الخاصة بالقضية فإنه فيما يتعلق بنـ:

(البند الأول): الضريبة التقديرية بنسبة ١٥%: حيث تبين من خلال أسباب الاستئناف وأقوال المستأنف وما كان من رد علمها من قبل الهيئة بخصوص النزاع المرتبط بهذا البند أن محل النزاع يكمن في منازعة المكلف لحق الهيئة في استخدام طريقة الربط التقديرى على نحو ما جاء في استئنافه، وحيث إنه من الثابت أن الهيئة قامت باستخدام حقها الذي كفله لها النظام بإجراء الربط التقديرى عند عدم توثيقها من البيانات والمعلومات المقدمة إليها مع إقرارات المكلف، وحيث إن المكلف قد ذكر أمام الدائرة أنه قام باتفاق مستنداته ودفاتره بعد تركه للنشاط وتوقفه عن مزاولته، وحيث إن مثل هذا الدفع لا يهض لمنع الهيئة في إجراء الربط التقديرى على المكلف وأن المفترط في إتلاف دفاتره التي كان من المتوجب عليه الاحتفاظ بها خصوصاً وأن نظام الدفاتر التجارية الصادر عام ١٤٠٩هـ يلزمه بواجب حفظه لها لمدة عشر سنوات وذلك لكي يمكنه مقاولة ما تدعيه الهيئة أمامه بشأن عدم صحة المعلومات والبيانات الموجودة بها؛ وعليه فإن دفع المستأنف في هذا الشأن لا يقوم على سند صحيح من النظام فيصبح من المتعين رده وتأييد إجراء الهيئة في الجوء إلى طريقة الربط التقديرى على نحو ما تضمنه القرار محل الطعن.



(البند الثاني): غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٩ م: حيث تبين بعد النظر في موضوع النزاع أنه يتعلق بمدى أحقيه الهيئة في فرض الغرامة من عدمه. وبالنظر فيما أدلّ به المستأنف من أقوال وما احتوته مذكّرته في هذا الشأن ورد الهيئة العامة للزكاة والدخل علّها، تبيّن أن مكمّن النزاع يتمثّل في ادعاء المستأنف بتقدّيم إقراره في ذلك العام بالوقت المحدّد نظاماً، في حين تدفع الهيئة العامة للزكاة والدخل بأن المستأنف لم يقدم أي مستند يثبت صحة التقديم في المدة المقررة نظاماً لذلك، وحيث إنّه بعد تأمل الدائرة للنزاع في هذا الشأن قد تقرّر لديها أنه لما كان الأصل أن المكلّف قام بتقدّيم إقراره الضريبي عن ذلك العام فإن الجهة المستلمة له (الهيئة العامة للزكاة والدخل) هي التي يقع على عاتقها إثبات أن ذلك الإقرار قدّم بعد فوات مده، إذ ليس من المقبول أن يُكلّف المستأنف بتقدّيم دليل براءته في حين أن الهيئة العامة للزكاة والدخل هي جهة الادعاء الضريبي فهي التي يقع على كاهلها عبء إثبات تلقّيها إقرار المكلّفين بعد المدة النظامية بالنظر إلى أنها هي الجهة التي يتم أمامها مثل هذا الإجراء. وحيث خلت أوراق القضية مما يؤيد دعواها بأحقيّة فرض غرامة التأخير عن عدم تقديم الإقرار في موعده. وعليه فقد خلصت الدائرة إلى تأييد استئناف المكلّف في هذا الشأن وإلغاء ما جاء في القرار الابتدائي بهذا الشأن.

(البند الثالث): غرامة الإخفاء: حيث إنّه تبيّن للدائرة أن محل النزاع بين المكلّف والهيئة العامة للزكاة والدخل يتمثّل في ادعاء المستأنف عدم قيامه بأي سلوك يرتبط بإخفاء ما توجب عليه من ضريبة أو إخفاء للنشاط. وحيث إن الهيئة تدعى أن إتلاف المكلّف لدفاتره وسجلاته المحاسبية قد ترتب عليه ارتكابه لفعل المخالف في إخفاء حقيقة البيانات والأنشطة التي يترتب عليها الربط الصحيح، الأمر الذي أدى بالهيئة إلى تقرير الربط التقديرى وفرض غرامة الإخفاء تبعاً لذلك. وحيث إنّه بعد نظر الدائرة لأقوال المستأنف وردود الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن ذلك البند المتنازع عليه قد ظهر لها أن إتلاف المكلّف لدفاتره وسجلاته كان بعد ترك المكلّف للنشاط وشطب سجله التجاري مما لا يتحقق معه الجزم بوجود قصد الإخفاء، وحيث لم تكن هناك منازعة في شأن عدم سداد المكلّف لما تم تقديم الإقرار عنه وقت تقديم الإقرارات محل النزاع، وحيث إن مثل هذه القرائن يتقوى بها جانب عدم وجود القصد والنية في وجود فعل الإخفاء المجرم، وحيث جاءت أقوال الادعاء الضريبي عامة في هذا الشأن دون عزو فعل معين واضح في عناصره لكي يمكن مواجهة المكلّف به وتمكينه من الدفاع عنه، فإن ذلك يترتب عليه عدم العدول عن أصل براءة الذمة، حيث إن انشغالها عارض فلا ينتقل إلى التجريم مالم ثبت المخالف في حق المستأنف ببينة لا يتخالها الشك والاحتمال، وعليه فإن الدائرة خلصت في شأن الاعتراض على ذلك البند إلى قبول استئناف المكلّف بشأنه وتقرير إلغاء ما جاء بصدره في القرار محل الطعن.

(البند الرابع): غرامة التأخير: حيث إنّه قد تضمنّت أقوال المستأنف أمام الدائرة اعتراضاً على الغرامات المفروضة عليه في القرار محل الطعن والتي من ضمنها غرامة التأخير الواردة في منطوق القرار التي لا يرى المستأنف أي سبب لإيقاعها عليه بحكم أنه قد قدّم إقراراته وأدى الضريبة المستحقة بموجبهما في وقتها بموجب شهادات صادرة عن الهيئة، في حين أن الهيئة تدفع بأن الربط التقديرى أظهر فرقاً بين الضريبة المسددة بموجب الإقرارات والضريبة المستحقة بحسب الربط التقديرى الذي أجرته الهيئة على المكلّف، وحيث إنّه بعد نظر الدائرة في موقف المستأنف والهيئة من حيث أحقيّة فرض هذه الغرامة من عدمه فقد تقرر لدى الدائرة في شأن ذلك أن فرض الغرامة عن التأخير في سداد فرق الضريبة لا يمكن مؤاخذة المكلّف به إلا بعد علمه بحقيقة الربط التقديرى الذي جاء بعد تقديميه لعدة إقرارات مبنية على حسابات نظامية من غير اعتراض من الهيئة في وقت معقول بعد تقديم تلك الإقرارات. وحيث إن موجب فرض غرامة التأخير هو وجود فرق ضريبي نتج عن الربط التقديرى الذي أجرته الهيئة الذي اختلف عمّا أقرّ بها المكلّف وفقاً لإقراراته التي قدمها على أساس حسابات نظامية ودفع على أساسها الضريبة، وعليه فإن الدائرة انتهت إلى أن تاريخ الاستحقاق لفرق الضريبة الناتج عن الربط التقديرى هو تاريخ ذلك الربط التقديرى، والذي لم يكن معلوماً للمكلّف في تاريخ تقديم



إقراراته نسبة الضريبة أو وعاؤها، تطبيقاً لما جاء في المادة (١٦٨/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي أعطت الهيئة الحق في فرض غرامة على التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة، وهذا المسلك هو ما يتفق مع القواعد الشرعية والنظمية ذات الصلة كالقاعدة الشرعية التي تضيّي بأنه: "لا يكلف شرعاً إلا بفعل ممكّن، مقدور للمكلّف، معلوم له علمًا يحمله على امثاليه". وبناء على ذلك فإن حاصل ما تقدم يتربّ عليه عدم أحقيّة الهيئة في فرض غرامة على عدم سداد فرق الضريبة المستحقة وفقاً للربط الضريبي اعتباراً من تاريخ الوقت النظامي لتقديم الإقرارات في الأعوام محل الخلاف، وإنما يحق لها فرض تلك الغرامة من تاريخ إبلاغ المكلّف بربطها التقديرى. ولا يؤثّر في ذلك ما استدلّت به الهيئة فيما جاء في مذكرة الرد المقدمة منها بالاستناد إلى المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل، حيث إن غاية ما تدلّ عليه المادة في موضوع التزاع هو أن غرامة التأخير تحسب من تاريخ استحقاق الضريبة ولم يرد في تلك المادة المستند إليها أن فرض الغرامة محدد بتاريخ تقديم الإقرار وأنه لا يمكن تحديد ذلك التاريخ بمعزل عن قررتها المادة (١٦٨/ب) من اللائحة التنفيذية على نحو ما سبق بيانه. وحيث إن ما قدمته الهيئة من حكم صادر عن ديوان المظالم لتأييد موقفها في عدم الاستجابة لطلبات المستأنف، لا يؤثّر في النتيجة التي ينتهي إليها منطوق هذا القرار بالنظر إلى أن ما قدمته لم يكن مرتبّاً بالفصل في موضوع الاستئناف وإنما غاية ما هنالك أنه أرجأ النظر في موضوعه باعتبار أن الدعوى كانت مقامة من المدعي ضد القرار الابتدائي قبل أو万ها أمام ديوان المظالم الذي كان وقتها مختصاً بنظر الطعون على القرارات الصادرة عن اللجنة الاستئنافية الضريبية.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من المكلّف /مؤسسة ...، سجل تجاري رقم (...), مالكيها ..., هوية مقيم رقم (...), ... الجنسية.  
**ثانياً:** وفي الموضوع:

- (البند الأول: الضريبة التقديرية بنسبة ١٥%): رفض استئناف المكلّف بشأن الربط التقديرى وتأييد ما قضى به القرار محل الاستئناف بالأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- (البند الثاني: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٩م): قبول استئناف المكلّف ونقض القرار محل الاستئناف فيما يخص هذا البند بإلغاء الغرامة المتعلقة به للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- (البند الثالث: غرامة الإخفاء): قبول استئناف المكلّف ونقض القرار محل الاستئناف فيما يخص هذا البند بإلغاء الغرامة المتعلقة به للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- (البند الرابع: غرامة التأخير): رفض استئناف المكلّف بشأن ما قضى به القرار محل الاستئناف مع تعديل حساب غرامة التأخير بحيث تكون من تاريخ إبلاغ المكلّف بالربط التقديرى إلى تاريخ السداد، وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٢٢)

الصادر في الاستئناف رقم (١٤٨١-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤١

لا يتوجب على المكلف الخاضع لنظام ضريبة الدخل سداد الضريبة التي تستحق عليه بناء على قرار لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية كشرط لقبول استئنافه لذلك القرار

### الوقائع:

**أولاً:** تأييد الهيئة في رفض الاعتراض شكلاً المقدم من المكلف /مؤسسة ... على الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للفترة من ٢٠١٣/١٠/١ م إلى ٢٠١٥/١٠/٤ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنف (مؤسسة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

اعتبرضت المؤسسة المكلفة على الربط الضريبي المقدم من الهيئة على كافة المبالغ الواردة منها وقدرها (١٦٩٢٣٧)، كون الهيئة قامت بالربط تقديرًا دون النظر إلى عقود البيع الموقعة مع المستثمر السعودي والتي بموجها لم يحقق المستثمر الأجنبي أرباح نتيجة ذلك البيع.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٧/١١/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٢/١١ عقدت الدائرة جلسها لنظر الدعوى، وبالنداء على الخصوم حضر: ...، هوية وطنية رقم (...), بصفته ممثلاً عن وكيل المالك للمؤسسة المكلفة، كما حضر ممثلو الهيئة بموجب تفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩ هـ كل من: ...، و....

بسؤال وكيل المستأنف عن سداد الضريبة المستحقة بموجب القرار الابتدائي محل الاستئناف، فأجاب أنه لم يتم السداد بالنظر إلى أن المؤسسة قد تحولت ملكيتها إلى شخص آخر، بعد أن تعرضت المؤسسة لمشاكل مالية لم يستطع معها السداد وبسؤاله عن تاريخ استلام القرار محل الطعن، فأجاب بأنه سيوافي الدائرة بخصوص ما لديه من مستندات مثبتة لتاريخ الاستلام.

وبسؤال ممثلي الهيئة عما إذا كان لديهم ما يفيد بتاريخ استلام القرار محل الطعن من واقع المستندات الموجودة لديهم التي ثبتت استلام المستأنف له، أو عدم استلامه، فأجابا بأنه سوف يرجعون إلى الاتصالات الإدارية ويطلبون تاريخ استلام القرار بتبع ذلك من خلال تواصلهم مع البريد وبيان تاريخ استلام المكلف للقرار إن وجد.



بناءً على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ وتعديلاتها والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، وبعد الاطلاع على قواعد وإجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، فيكون طلب الاستئناف مقبولًا شكلاً لتقديمه مستوفياً شروطه الشكلية المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وحيث لم يثبت لدى الدائرة وجود مستند يتعين معه التثبت من وجود تاريخ محدد لتبلغ المستأنف بالقرار محل الطعن واستلامه له وعليه فإن تاريخ اعتراف المستأنف على القرار محل الطعن هو التاريخ الذي تم به إبلاغ المستأنف واستلامه للقرار وحيث نص الأمر الملكي الصادر في تاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١ بالموافقة على قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بنظر تلك اللجان في شأن الريوط الضريبية التي لم يتم التوصل في شأنها إلى تسوية نهائية مع الهيئة والتي لم يصدر بشأنها أحكام نهائية وحيث لم تعد نصوص نظام ضريبة الدخل ملزمة للمستأنف بأداء مبلغ الضريبة لكي يستوفي شرط النظر في موضوع اعترافه على القرار محل الطعن على نحو ما جاء به تعديل النظام في المادة (٦٦) منه وحيث جاءت قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية خلواً من تقرير وجوب أداء مبلغ الضريبة قبل النظر في موضوع الاستئناف المقدم، الأمر الذي يتقرر معه قبول استئناف المكلف على القرار محل الطعن، وحيث ثبت لدى الدائرة استيفاء الجانب الشكلي المطلوب نظاماً للنظر في الطعن المقدم ضد القرار محل الاستئناف على نحو ما سبق بيانه.

وحيث كان من الثابت أن اعتراف المستأنف قائم على أساس منازعته في مجموع المبالغ المطالبة بأدائه، وحيث كان من الثابت بعد الاطلاع على القرار محل الطعن أنه قد اشتمل على تفاصيل لم ترد مبالغها في الربط الذي جاء مجملًا في تقرير أداء مبلغ مقداره (٧٩٣,٧٦٧) ريال بالإضافة إلى مبلغ غرامة تأخير غير معرفة بتحديد ارتباطها وبيان موضوعها وحيث إن إجمال مبلغ أداء الضريبة من واقع الربط الذي بلغ به المكلف لا يجعله محيطاً بمفردات وعناصر ذلك المبلغ الأمر الذي لا يمكن معه من استخدام حقه في الاعتراض على ما قد يكون لديه من أسباب تحمله على منازعة الهيئة في ربطها أمام اللجنة مصدرة القرار.

وحيث قضت اللجنة برفض نظر اعتراف المكلف من الناحية الشكلية لعدم سداده للبنود غير المعترض عليها فإن قرارها الحال ما ذكر لم يكن محيطاً بوقائع القضية ومغفلًا لجانب الإبهام والاقتضاب الذي اعتبرى قرار الربط والذي جعل المكلف يتوجه بأن المبلغ المستحق مرتبط فقط بمقدار الأرباح الرأسمالية المطالبة بأداء الضريبة عنها.

وحيث إن تصور وجه التزاع وتحديد محل الخلاف بشأنه يقتضي أن يأتي قرار اللجنة محظوظاً بوقائعه لكي تتمكن اللجنة من الفصل فيه وحيث لم يكن قرار اللجنة محل الطعن قائماً على سند من الواقع الذي تبنته به ظروف وحالة قرار الربط والاعتراض عليه من قبل المكلف، فإنه وتأسيساً على ما تقدم قررت الدائرة إلغاء القرار محل الطعن ونظر الاعتراض بعد مواجهة المكلف بتفاصيل مبالغ الضريبة المستحقة عليه وتمكينه من حقه في الاعتراض بشأنها.

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالأغلبية ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه/ مؤسسة .....، سجل تجاري رقم (.....) ضد القرار رقم (٣٢) لعام ١٤٣٨ هـ وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٨هـ الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

إلغاء القرار محل الطعن وإعادة نظر القضية من قبل الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام بعد إبلاغ المستأنف بذلك على الوجه الذي يقتضيه النظام، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٢٢)

الصادر في الاستئناف رقم (١٤٨١-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤٢

يجب أن يكون الربط الصادر من الهيئة على المكلف مشتملاً على التفاصيل التي أدت إلى استحقاق المبلغ الذي يُطالب به المكلف وتحديد مبالغ الضريبة المستحقة بموجبه وتفاصيل ما يلتحقها من غرامات حتى يتمكن المكلف من إبداء ما لديه من اعترافات أو دفع على هذا الربط تمكّن اللجنة المكلفة بنظر الاعراض من إصدار القرار السليم.

### الوقائع:

أولاً: تأيد الهيئة في رفض الاعتراض شكلاً المقدم من المكلف /مؤسسة ... على الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للفترة من ١٠/١٣/٢٠١٣م إلى ١٠/٤/٢٠١٥م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنف (مؤسسة .....)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

اعتبرضت المؤسسة المكلفة على الربط الضريبي المقدم من الهيئة على كافة المبالغ الواردة منها وقدرها (١٦٩٢٣٧)، كون الهيئة قامت بالربط تقديرياً دون النظر إلى عقود البيع الموقعة مع المستثمر السعودي والتي بموجبها لم يحقق المستثمر الأجنبي أرباح نتيجة ذلك البيع.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٧/٦/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٢/١١م عقدت الدائرة جلستها لنظر الدعوى، وبالنداء على الخصوم حضر: ...، هوية وطنية رقم (...), بصفته ممثلاً عن وكيل المالك للمؤسسة المكلفة، كما حضر ممثلو الهيئة بموجب تفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ كل من: ...، ....

بسؤال وكيل المستأنف عن سداد الضريبة المستحقة بموجب القرار الابتدائي محل الاستئناف، فأجاب أنه لم يتم السداد بالنظر إلى أن المؤسسة قد تحولت ملكيتها إلى شخص آخر، بعد أن تعرضت المؤسسة لمشاكل مالية لم يستطع معها السداد وبسؤاله عن تاريخ استلام القرار محل الطعن، فأجاب بأنه سيوافي الدائرة بخصوص ما لديه من مستندات مثبتة لتاريخ الاستلام.

وبسؤال ممثل الهيئة عما إذا كان لديهم ما يفيد بتاريخ استلام القرار محل الطعن من واقع المستندات الموجودة لديهم التي ثبتت استلام المستأنف له، أو عدم استلامه، فأجابا بأنه سوف يرجعون إلى الاتصالات الإدارية ويطلبون تاريخ استلام القرار بتبع ذلك من خلال تواصلهم مع البريد وبيان تاريخ استلام المكلف للقرار إن وجد.



بناءً على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ وتعديلاتها والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، وبعد الاطلاع على قواعد وإجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، فيكون طلب الاستئناف مقبولًا شكلاً لتقديمه مستوفياً شروطه الشكلية المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وحيث لم يثبت لدى الدائرة وجود مستند يتعين معه التثبت من وجود تاريخ محدد لتبلغ المستأنف بالقرار محل الطعن واستلامه له وعليه فإن تاريخ اعتراف المستأنف على القرار محل الطعن هو التاريخ الذي تم به إبلاغ المستأنف واستلامه للقرار وحيث نص الأمر الملكي الصادر في تاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١ بالموافقة على قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بنظر تلك اللجان في شأن الريوط الضريبية التي لم يتم التوصل في شأنها إلى تسوية نهائية مع الهيئة والتي لم يصدر بشأنها أحكام نهائية وحيث لم تعد نصوص نظام ضريبة الدخل ملزمة للمستأنف بأداء مبلغ الضريبة لكي يستوفي شرط النظر في موضوع اعترافه على القرار محل الطعن على نحو ما جاء به تعديل النظام في المادة (٦٦) منه وحيث جاءت قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية خلواً من تقرير وجوب أداء مبلغ الضريبة قبل النظر في موضوع الاستئناف المقدم، الأمر الذي يتقرر معه قبول استئناف المكلف على القرار محل الطعن، وحيث ثبت لدى الدائرة استيفاء الجانب الشكلي المتطلب نظاماً للنظر في الطعن المقدم ضد القرار محل الاستئناف على نحو ما سبق بيانه.

وحيث كان من الثابت أن اعتراف المستأنف قائم على أساس منازعته في مجموع المبالغ المطالبة بأدائه، وحيث كان من الثابت بعد الاطلاع على القرار محل الطعن أنه قد اشتمل على تفاصيل لم ترد مبالغها في الربط الذي جاء مجملًا في تقرير أداء مبلغ مقداره (٧٩٣,٧٦٧) ريال بالإضافة إلى مبلغ غرامة تأخير غير معرفة بتحديد ارتباطها وبيان موضوعها وحيث إن إجمال مبلغ أداء الضريبة من واقع الربط الذي بلغ به المكلف لا يجعله محيطاً بمفردات وعناصر ذلك المبلغ الأمر الذي لا يمكن معه من استخدام حقه في الاعتراض على ما قد يكون لديه من أسباب تحمله على منازعة الهيئة في ربطها أمام اللجنة مصدرة القرار.

وحيث قضت اللجنة برفض نظر اعتراف المكلف من الناحية الشكلية لعدم سداده للبنود غير المعترض عليها فإن قرارها الحال ما ذكر لم يكن محيطاً بوقائع القضية ومغفلًا لجانب الإبهام والاقتضاب الذي اعتبرى قرار الربط والذي جعل المكلف يتوجه بأن المبلغ المستحق مرتبط فقط بمقدار الأرباح الرأسمالية المطالبة بأداء الضريبة عنها.

وحيث إن تصور وجه التزاع وتحديد محل الخلاف بشأنه يقتضي أن يأتي قرار اللجنة محظوظاً بوقائعه لكي تتمكن اللجنة من الفصل فيه وحيث لم يكن قرار اللجنة محل الطعن قائماً على سند من الواقع الذي تبلست به ظروف وحالة قرار الربط والاعتراض عليه من قبل المكلف، فإنه وتأسيساً على ما تقدم قررت الدائرة إلغاء القرار محل الطعن ونظر الاعتراض بعد مواجهة المكلف بتفاصيل مبالغ الضريبة المستحقة عليه وتمكينه من حقه في الاعتراض بشأنها.

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالأغلبية ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / مؤسسة ...، سجل تجاري رقم (...) ضد القرار رقم (٣٢) لعام ١٤٣٨ هـ وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٨ الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

إلغاء القرار محل الطعن وإعادة نظر القضية من قبل الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام بعد إبلاغ المستأنف بذلك على الوجه الذي يقتضيه النظام، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٤٣)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٦٦٨-١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٤٣

فوائد القروض المدفوعة من شركة أجنبية مسجلة بالمملكة لشركات غير مقيدة (شركاء وغيرها بخلاف المركز الرئيسي أو الجهة المالكة للشركة) تعد من المصارييف جائزة الجسم إذا تم إثباتها مستندًا.

### الوقائع:

إنه في يوم الخميس ١٩/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ٤/٠٢/٢٠٢١، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٩هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٨/٠١/١٤٣٩هـ، من/ شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة، رقم (١١/٣٣) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر بشأن الاعتراضين الواردين بالقيد رقم (...) وتاريخ ١٤٣٦هـ، والقيد رقم (...) وتاريخ ١٤٣٦/٣/١٦هـ، على الربط الضريبي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، المقدمة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعترافي المكلف الواردين إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل بالقيد رقم (...) وتاريخ ١٤٣٦/٧/١هـ، وبالقيد رقم (...) وتاريخ ١٤٣٦/٣/١٦هـ، من الناحية الشكلية.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- تأييد الهيئة في تعديل صافي أرباح الشركة (المكلف) بفروقات المشتريات الخارجية لعام ٢٠٠٩م و٢٠١٠م  
 ٢- تأييد الهيئة في تعديل صافي أرباح الشركة (المكلف) ببند المصارييف المالية-غير المعتمدة-لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م  
 ٣- زوال الخلاف بين المكلف والهيئة حول بند فروقات الاستهلاك لعامي ٢٠٠٩م، ٢٠١٠م، بموافقة المكلف على وجهة نظر الهيئة حول هذا البند.

٤- زوال الخلاف بين المكلف والهيئة حول بند خسائر عملات أجنبية غير محققة لعام ٢٠١٠م، بموافقة المكلف على وجهة نظر الهيئة حول هذا البند.

٥- تأييد الهيئة في فرض غرامة تأخير على المكلف لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م وفقاً لما انتهى إليه هذا القرار.  
 وحيث لم يلق هذا القرار قبولًا لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:  
 فيما يتعلق بالاستئناف على البند (احتساب وتعديل صافي أرباح الشركة بفروقات مشتريات خارجية لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م)، فتعتبر الشركة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في تعديل صافي أرباح المكلف ببند المصارييف المالية-غير المعتمدة-لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، ويدرك المكلف في استئنافه أن اللجنة -مصدرة القرار- قد جانبه الصواب في



اعتبار الفسوحات الجمركية هي الأصل في تحديد تكلفة المشتريات الخارجية، واعتبار مستخرج مصلحة الجمارك هو المستند المؤيد لتحديد تكلفة المشتريات الخارجية، دون الالتفات إلى فواتير المشتريات الخارجية المقدمة لمصلحة الجمارك، كما يؤكد المكلف على أن الأصل في المستندات الثبوتية المؤيدة لتكلفة المشتريات الخارجية هو فواتير الموردين وليس الفسوحات الجمركية، كما يؤكد المكلف أن الفسوحات الجمركية المسجلة باسم موزع الشركة (شركة... للتجارة) تخص مشتريات الشركة الخارجية المؤيدة بموجب فواتير الموردين الخارجيين والمقدمة لمصلحة الجمارك آنذاك، فهي صادرة باسم المكلف، ويؤكد أنه قد تم تزويد اللجنة -مصدرة القرار- بكشوف تفصيلية للمشتريات الخارجية المسجلة في حساباتها للعامين المذكورين، وفيما يتعلق باستناد القرار على إجابة شركة (...), عندما نفى قيامه بالاستيراد لصالح المكلف، فيذكر المكلف أن اللجنة استندت على إجابة شركة (...), وهي تعد في خصومة مع المكلف بموجب دعاوى قضائية وهذا مما لا يقبل شرعاً ونظاماً.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (تعديل صافي أرباح الشركة بالمصاريف المالية لعامي ٢٠١٠ و ٢٠١١م)، فتعترض الشركة على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة، في تعديل صافي أرباح الشركة (المكلف) ببند المصاريف المالية-غير المعتمدة-لعامي ٢٠١٠ و ٢٠١١م، ويؤكد المكلف على حقه بحسب تكاليف الفوائد البالغة (٥٠٤,٥٥٥) ريال لعام ٢٠٠٩م، ومبلغ (١٤٠,٤٢٤) ريال لعام ٢٠١٠م، حيث إن فوائد القروض المحملة على حسابات الشركة تمثل فوائد تكبدها الشركة، وهي ليست مدفوعة لشريك بالشركة، نظراً لأن الجهات التي ذكرتها الهيئة هي (شركة ... وشركة ... وشركة ... وشركة ...) ليسوا شركاء بالشركة، وأن نص المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ينطبق فقط على فروع الشركات الأجنبية العاملة في المملكة، ولا ينطبق على حالة الشركة لأن شكلها النظامي أنها شركة ذات مسؤولية محدودة، ولا يغير من ذلك أن جميع الجهات المستفيدة من تلك الفوائد يقول شكلها النظامي إلى مركز رئيسي واحد، فالعبرة في قبول تلك الفوائد أو رفضها لأغراض الضريبة يعتمد على ما إذا كانت تلك الفوائد مرتبطة وضرورية للنشاط من عدمه، كما أن اللجنة أيدت الهيئة بعدم قبول مصاريف فوائد القروض المدفوعة على اعتبار أنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم، وأن الجهات المستفيدة من تلك الفوائد ليست جهات إقراض مثل البنوك، وغير مصح لها بالإقراض.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (فرض غرامات تأخير السداد لعامي ٢٠١٠ و ٢٠١١م)، فيعتبر المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض غرامة تأخير عن العامين محل الخلاف، ويؤكد المكلف على أن أحكام الفقرة رقم (٦٨) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي استندت عليها اللجنة مصدرة القرار، لا تنطبق على حالة المكلف، لكونها تنطبق على حالات الربط التقديري وأن المكلف يحاسب لدى الهيئة بموجب حسابات نظامية مدققة ومعتمدة، وأنه يوجد بين المكلف وبين الهيئة اختلاف في وجهات النظر حيال البنود التي تم فرض غرامة تأخير عليها، ولم تصبح الضريبة نهائياً حتى يتم فرض غرامة تأخير عليها، وذلك استناداً إلى نص الفقرة رقم (٢١/٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأنه يوجد بين المكلف والهيئة نزاع حقيقي ولم يصبح الالتزام نهائياً بعد.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فخوطبت الهيئة بتاريخ ٢٤/٣/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٩م، للإجابة على استئناف المكلف، فورد من الهيئة مذكرة بتاريخ ٨/٧/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٢/١٩م، متضمنة الإجابة على البنود محل الاستئناف، ملخصة فيما يلي:

فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (فرض غرامات خارجية لعامي ٢٠١٠ و ٢٠١١م)، أجابت الهيئة بأنه قد تم تعديل صافي الربح بين فروق الاستيرادات، وذلك بالفرق بين المشتريات الخارجية حسب الإقرار الضريبي المقدم من المكلف وبين الاستيرادات المستخرجة من بيان هيئة الجمارك، وذلك استناداً إلى تعليم المصلحة رقم (٩/٢٠٣٠) وتاريخ



١٤٣٠/٤/١٥، كما أن ما ذكره المكلف في استئنافه من أن الهيئة العامة للجمارك قد أوقفت استيراداته خلال الفترة من شهر ديسمبر ٢٠٠٩ م حتى منتصف شهر فبراير ٢٠١٢ م، وأن الاستيرادات قد تمت عن طريق الموزع (شركة...)، فإن هذا الادعاء غير صحيح، كونه يتعارض مع وجود بيان استيراد الشركة لعام ٢٠١٠ م، وقد قامت الهيئة بمخاطبة الموزع لتوضيح قيمة الاستيرادات، فأفاد بعد صحة مزاعم المكلف، وأنه لم يسبق له الاستيراد عنه، ولذا تتمسك الهيئة بصحة إجراءها بخصوص هذا البند. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (تعديل صافي أرباح الشركة بالمصاريف المالية لعامي ٢٠١٠ و ٢٠٠٩ م)، أجبت الهيئة بأن الجهات التي تم دفع المصاريف المالية لها، -بعض النظر عن كيانها القانوني- والتي حصلت منها المدعية على القرض، ليست من جهات التمويل مثل البنوك وغير مصح لها بممارسة نشاط التمويل أو الإقراض، ليتم دفع فوائد لها، ولكنها فرع رئيس للشركة أو شريك لها، وبالتالي لا تعد هذه المصاريف من المصاريف جائزة الجسم استناداً إلى المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير)، أجبت الهيئة بأنها فرضت غرامة تأخير بواقع (١%) استناداً إلى نص الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل، كما ذكرت الهيئة بأن ما جاء في استئناف المدعية بأن احتساب الغرامة يكون من تاريخ صدور القرار سواء كان ابتدائي أو استئنافي في حال كان الخلاف في فرض الضريبة يتعلق بأمر فني أو اختلاف في وجهات النظر بين طرفى الدعوى، فإن من شأن ذلك حث المكلفين على عدم الالتزام بسداد الضرائب والغرامات في وقتها والاعتراض عليها بدون حاجة حتى يتم تأخيرها لأبعد وقت ممكن، وتؤكد الهيئة بأن موعد بداية احتساب الغرامة يكون من تاريخ استحقاق الضريبة وهو الموعد النظامي لتقديم الإقرار.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ٢٠٢٠/١١/١٥ هـ الموافق ١٤٤٢/٣/٣٠، تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة المنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، فمضطت المدة المحددة دون تقديم إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه.

وفي جلستها المنعقدة في ٠٧/٠٩/١٤٤٢ هـ الموافق ٢١/٠٢/٢١ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف، بشأن بند (احتساب وتعديل صافي أرباح الشركة بفروعات مشتريات خارجية لعامي ٢٠١٠ و ٢٠٠٩ م)، فإنه وبعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف والرد عليها، تبين أن المكلف يعترض في استئنافه على قرار اللجنة المؤيد للهيئة في تعديل صافي الربح للعامين محل الخلاف ببند فروق الاستيراد، ويطالب المكلف بحسب فروق المشتريات الخارجية بناء على الإقرارات المقدمة منه، حيث إن الفسوحات الجمركية الصادرة باسم موزع الشركة (شركة ....) تخص مشتريات المكلف الخارجية والمؤيدة بموجب فواتير الموردين الخارجيين والمقدمة إلى الهيئة العامة للجمارك الصادرة باسم الشركة فيما يتعلق بالمبالغ محل الاعتراض، بينما ترى الهيئة أنه تم التعامل مع هذه الفروق بموجب تعليم الهيئة رقم (٩/٢٠٣٠) وتاريخ ١٤٣٠/٤/١٥، الذي ينص على محاسبة المكلف عن فروق الاستيراد التي تزيد أو تنقص في إقراره عن بيانات



الجمارك. وباطلاع الدائرة على الاتفاقية المبرمة مع شركة ... للتجارة، يتبيّن أن الطرفين اتفقا على تعيين شركة ... وكيلًا حصريًا للمكلف، وهي قرينة يتقوّى بها جانب الاستيراد من قبل شركة ... لعامي الاعتراض ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، ولا يمنع ذلك من استيرادها بذاتها، في ضوء عدم وجود ما ينفي ذلك من قبل الهيئة، ولا ينال من ذلك ما استند إليه القرار الابتدائي في أسبابه من أن الخطاب الموجّه لشركة ... نصّ على أنه لم يسبق لها الاستيراد لصالح المكلف وتخلي مسؤوليتها عن أي التزامات، حيث إن هذا الخطاب يتعارض مع الخطابات الصادرة من شركة ... والموجّهة إلى منافذ الجمارك في المطالبة بفسح الإرساليات التي ترد باسم الشركة المستأنفة واعتماد ذلك لمدة سنتين من تاريخ ١٤٣٠هـ / ٠٦٠٢٠٦هـ وحتى ١٤٣٢هـ / ٠٦٠١هـ، الأمر الذي تقرّر معه الدائرة قبول استئناف المكلف بشأن فروق المشتريات الخارجية، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (تعديل صافي أرباح الشركة بالمصاريف المالية لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م)، تبيّن أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم تكاليف الفوائد محل الخلاف، حيث إن فوائد القروض المحملة على حسابات الشركة تمثل فوائد تكبّدها الشركة، وليس مبالغ مدفوعة لشريك بالشركة، وأن نص المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ينطبق فقط على فروع الشركات الأجنبية العاملة في المملكة، ولا ينطبق على حالة الشركة، لأن شكلها النظمي هو شركة ذات مسؤولية محدودة، بينما ترى الهيئة أن هذه الفوائد - محل الاستئناف - من المصاريف غير الجائزه الجسم استناداً للمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وحيث إن عوائد القروض تعتبر من المصاريف جائزه الجسم إذا تم إثباتها كنفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وبدراسة أوراق القضية وبالرجوع إلى عقد تأسيس المكلف وقوائمه المالية، يتبيّن أن الكيان القانوني للمكلف هو "شركة ذات مسؤولية محدودة" مسجلة في المملكة، كما أن المكلف قام بدفع فوائد القروض لشركاء غير مقيمين وليس للمركز الرئيسي، وكذلك قام بدفع ضريبة الاستقطاع عن تلك الفوائد المدفوعة وفق المستندات الثبوتية المؤيدة لذلك، الأمر الذي يجعل هذه الفوائد جائزه الجسم لثبوتها مستندياً، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (فرض غرامات تأخير السداد لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م)، تبيّن أن محل الاستئناف يكمن في طلبه إلغاء غرامات التأخير المفروضة من اللجنة على فرق الضريبة المستحقة الناشئة عن البنود المعارض عليها، وذلك لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة، وأن المبلغ المختلف بشأنه وقيد الاعتراض لا يستحق تسديده نظاماً حتى انتهاء الاستئناف، وعليه فإنه لا يجوز أن تبدأ فترة غرامة تأخير السداد قبل أن يصبح المبلغ قيد الخلاف مستحضاً من الناحية النظامية باستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف، بينما ترى الهيئة وجوب فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة استناداً إلى نص الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل. وحيث تقرر لدى هذه الدائرة قبول استئناف المكلف بشأن بند تعديل صافي أرباح الشركة بالمصاريف المالية لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، وبند المشتريات الخارجية لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، الأمر الذي يستلزم معه عدم فرض غرامة التأخير عن فروق هذين البندين، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف على بند غرامة التأخير لسقوط أصلها، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه.

## القرار

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



أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ورقم مميز (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (١١/٣٣) لعام ١٤٣٨ هـ

ثانياً: وفي الموضوع:

١. قبول استئناف المكلف، بشأن بند (احتساب وتعديل صافي أرباح الشركة بفروقات مشتريات خارجية لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٢. قبول استئناف المكلف، بشأن بند (تعديل صافي أرباح الشركة بالمصاريف المالية لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
٣. قبول استئناف المكلف، بشأن بند (فرض غرامات تأخير السداد لعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٧٦)

ال الصادر في الاستئناف رقم (IW-٢٠١٨-٢٠٩٦)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤٤

تجب غرامة التأخير عندما يكون الخلاف غير في أو ليس بسبب خلاف في تفسير الأنظمة الضريبية ذات الصلة.

### الوقائع:

إنه في يوم الثلاثاء ٢٢/٠٩/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٠٤، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٦/٦ هـ، من / شركة ... على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٧) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في دعوى الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م، المقامة من المستأذن في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتى:

**أولاً: من الناحية الشكلية:**

قبول اعتراف المكلف/شركة ... على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م، من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

**ثانياً: من الناحية الموضوعية:**

رفض اعتراف المكلف على بند عدم السماح بحسب الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٧ م مقابل الدخل الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.

رفض اعتراف المكلف على بند عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.

رفض اعتراف المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.

رفض اعتراف المكلف على بند غرامات التأخير، للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يعلق بالاستئناف على بند (عدم السماح بخصوص الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م، مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، يعترض المكلف على قرار اللجنة المؤيد للهيئة في معالجتها لهذا البند، ويؤكد المكلف على أن الخسائر الضريبية المرحلة والمتعلقة بالسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م وقيمتها



(٤٦٩،٧٥٩) ريال هي خسائر مؤكدة طبقاً لربط الهيئة لهذه الأعوام، ولا يوافق المكلف على توجه الهيئة واللجنة - مصودرة القرار- باعتبارها ليست خسائر تشغيلية، بل يؤكد اعتبارها خسائر تشغيلية، ودليل ذلك كما يذكر المكلف أن هذه الخسائر متکبدة كتكلفة إدارية تعتبر لازمة لتنفيذ أعمال الشركة وكسب الفرص التجارية، ومثال ذلك (تكاليف الدخول في المناقصات والحصول على العقود)، وهذه المصارييف الإدارية المتکبدة عن السنوات المشار إليها، تعكس المصارييف التشغيلية التي دفعها المكلف لغرض الأعمال، وهي مسموح بها بموجب المادة الثانية عشر من نظام ضريبة الدخل، وكذلك في الفقرة رقم (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لهذا النظام، وهي مصارييف يزعم المكلف بحسب لائحته الاستثنافية أنها مؤيدة بالمستندات المطلوبة، ويجب المكلف عن أسباب اللجنة - مصدرة القرار- في حيثيات قرارها التي أكدت فيه أن الخسائر المتکبدة للسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ ليست خسائر تشغيلية بسبب عدم وجود إيراد لهذه السنوات، ويرى المكلف عدم صحة ذلك، لأن شرط السماح بخصم المصارييف لأغراض الضريبة هو أن تكون هذه الخدمات متکبدة "كلياً" لأغراض الأعمال، وفيما يتعلق بالمصارييف الإدارية يسمح للشركة بخصمها ولا يتشرط أن تتحقق الشركة أي إيرادات خلال السنوات ذات العلاقة ولا يمكن تجاهل المصارييف المعتمدة مجرد عدم تحقيق إيرادات، وطالما كان الأمر كما ذكر باعتبار هذه الخسائر متحققة ومعتبرة في باب الخسائر التشغيلية، فإن المكلف يؤكد في ختام اعترافه بخصوص هذه البند، على وجوب حسم الخسائر المرحلة للسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ م مقابل الأرباح الخاضعة للضريبة المؤكدة عن السنوات اللاحقة، مستنداً في ذلك على نص المادة (٢١/أ) في نظام ضريبة الدخل ونصها "يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسامها سنوياً" ويستند كذلك على نص المادة الحادية عشرة من اللائحة التنفيذية لذات النظام، ونصها "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقييد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسامه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (٢٥٪) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف"، ووجه استناده على ما ذكر هو أن أحكام النظام تتطرق إلى هذا الأمر في حالة الأرباح بموجب الإقرار، إلا أنه يلاحظ بأن النظام لم يورد أي توضيحات عندما تكون هناك خسائر ضريبية طبقاً للإقرار، وبعد إجراء الربط من قبل الهيئة تحول الخسارة الضريبية بموجب الإقرار إلى أرباح خاضعة للضريبة بموجب الربط، ويرى بأن الأنظمة والتشريعات لم تهدف للتمييز بين اثنين من المكلفين فقط بداعي التصريح عن الخسارة في حالة والربح في الحالة الأخرى.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في رفض طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م، ويؤكد المكلف على حقه بحسم ضريبة الاستقطاع وقدرها (٣٢،٤٠٠) ريال، من وعاء ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م، ذلك أن هذه الضريبة قد تم استقطاعها عن مصارييف التأمينات الاجتماعية المسددة بالخارج للمركز الرئيس للشركة، ويستند في ذلك إلى نص الفقرة (ز) من المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل، ووجه استناده إلى هذه المادة، هو أنه طالما اعتبرت الهيئة المبلغ المدفوع للمركز الرئيس إيرادات خاصة بالفرع (المستأنف)، ولم تسمح بخصمها كمصروف، فإنه يجب عليها لزوماً حسم ضريبة الاستقطاع حتى لا يكون هناك ازدواج في فرض الضريبة مرتين على نفس المبلغ.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسى لعام ٢٠٠٩م)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة



للمؤتمر الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م، ويؤكد المكلف على عدم صحة فرض هذه الضريبة، ذلك أن هذه الأرباح قد استخدمت فعلياً لتسوية الخسائر المترافقية للشركة للسنوات السابقة، ولا يجب أن تفسر على أنها تحويلات فعلية للأرباح إلى المركز الرئيسي، ويطلب المكلف على إثر ما ذكر عدم فرض ضريبة الاستقطاع عن هذه الأرباح.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (غرامات التأخير)، يعتري المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بالوقت النظامي على ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل، ويؤكد المكلف على عدم صحة فرض هذه الغرامات، ذلك أن الفروق الضريبية التي فرضت الغرامات عليها لازالت محل خلاف فني بين المكلف والهيئة، وينظر المكلف أنه قد تصرف بحسن نية عند تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد النظمية وقام بسداد الضرائب المستحقة، ولا يجب فرض غرامة تأخير بشأن الالتزام الضريبي المحتبس من قبل الهيئة في ربوتها المعدلة، وذلك بسبب الأخطاء والاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة استناداً على نص الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل، التي تؤكد على أن فرض غرامة التأخير تكون من تاريخ اعتبار الضريبة نهائية، وهذه الفروق الضريبية لم تصبح نهائية بعد، لوجود نزاع جدي بشأنها.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٤/١٠ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٥ م تضمنت الإجابة عمما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها فيما يتعلق ببند "عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية، مقابل السنوات اللاحقة" أجابت الهيئة بأنه بعد الرجوع إلى الربط الضريبي وملف الاعتراض والقواعد المالية اتضح عدم وجود إيرادات للأعوام من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ م كما يتضح أن الخسائر المتکبدة والتي يطالب المكلف بحسماها هي خسائر غير تشغيلية، لذا لم يتم حسمها استناداً إلى المادة (٢١) من النظام الضريبي والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجرائها. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م)، أجابت الهيئة بأنه قد تم فرض ضريبة استقطاع على التأمينات المسددة بالخارج طبقاً لأحكام المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، أما بخصوص طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات المسددة بالخارج توضح الهيئة أن أحكام الفقرة(ز) في المادة (٦٨) من النظام الضريبي الذي استرشد به المكلف لا تنطبق على حالة المكلف كون ضريبة الاستقطاع المدفوعة ليست مستقطعة من المكلف وإنما مستقطعة من الشركات المؤمن لديها بالخارج وان المادة المذكورة تعني حسم ضريبة الاستقطاع التي تم استقطاعها من المكلف على المبالغ التي أدرجت ضمن إيرادات المكلف وخضعت لضريبة الدخل وليس على المصروفات الغير معتمدة. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمؤتمر الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م)، أجابت الهيئة بأنها قامت بإخضاع هذه الأرباح لضريبة الاستقطاع استناداً لأحكام المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، حيث تم فرض ضريبة استقطاع لأنه تبين من القوائم المالية إغفال الأرباح في حساب المركز الرئيسي وذلك بعد بمثابة واقعة دفع مما يستوجب معه فرض ضريبة استقطاع، استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامة التأخير)، أجابت الهيئة بأنه قد تم فرض غرامات تأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بالوقت النظامي على ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل وفقاً للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٣/١٩ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٤ تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة المنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، وقد مضت المدة المحددة دون إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه.



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

## الأسباب

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

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م، مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف حسم الخسائر المرحلة لسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م مقابل الأرباح الخاضعة للضريبة المؤكدة عن السنوات اللاحقة، لأن شرط السماح بحسب المصاريف للأغراض الضريبية هو أن تكون هذه الخدمات متکبدة لأغراض الأعمال، وهي مصاريف تشغيلية تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن الخسائر التي يطالب المكلف بحسبها هي خسائر غير تشغيلية لذا لم يتم حسمها استناداً إلى المادة (٢١) من النظام الضريبي والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وبتأمل الدائرة لما قدمه طرفا الاستئناف، وحيث إن اللجنة الابتدائية أسمت قرارها في عدم اعتبار الخسائر محل النزاع تشغيلية على عدم وجود إيرادات للمكلف، وحيث إن الأصل في التكاليف المرتبطة بنشاط المكلف، والمتكبدة في سبيل تحقيق إيراداته تُعد من الناحية المحاسبية تكاليف تشغيلية بغض النظر عن تحقق الإيراد من عدمه، وحيث لم ينص النظام على تعريف محدد للخسائر التشغيلية، ولم يضع حدًا أدنى لتحقيق الإيرادات لاعتبار ما زاد عنها من مصروفات خسائر تشغيلية؛ مما يستتبع معه أحقيبة المكلف بحسبها مقابل أرباح السنوات اللاحقة، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف حسم مبلغ ضريبة الاستقطاع والبالغ (٣٢,٤٠٠) ريال سعودي -عما تم دفعه إلى المركز الرئيس في الخارج للتأمينات الاجتماعية- من وعاء ضريبة الدخل، لأن عدم حسم المبلغ سالف الذكر يؤدي إلى الإزدواجية في فرض الضرائب على نفس الدخل وذلك وفقاً لما جاء في المادة (٦٨) الفقرة (ز) من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة أنه قد تم فرض ضريبة استقطاع على التأمينات المسددة بالخارج طبقاً لأحكام المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأن أحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي الذي استرشد به المكلف لا تنطبق على حالة المكلف كون ضريبة الاستقطاع المدفوعة ليست مستقطعة من المكلف وإنما مستقطعة من الشركات المؤمن لديها بالخارج. وبتأمل الدائرة لموضوع الاستئناف، وحيث إن التأمينات المسددة لا تمثل دخلاً للمركز الرئيسي وإنما لأطراف مستقلة وهي صناديق التأمينات التي دفعت لها تلك المبالغ محل النزاع، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قُدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدر هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي عام ٢٠٠٩ م وذلك لكون الأرباح استخدمت لتسوية خسائر السنوات السابقة المتراكمة، بينما



ترى الهيئة أن إقفال الأرباح في حساب المركز الرئيسي يعد بمثابة واقعة دفع مما يستوجب فرض ضريبة استقطاع كما تبين أن هذه الأرباح قيدت لحساب المركز الرئيسي وواقعة القيد هي بمثابة الدفع. وبتأمل الدائرة لما قدمه طرفاً الاستئناف، وحيث إن المكلف يقدم إقراراته وفقاً لحسابات نظامية، وحيث لم تثبت الهيئة أن تلك الأرباح قدم تم دفعها للمركز الرئيسي استناداً إلى المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل التي اشترطت حدوث واقعة الدفع لتوجب ضريبة الاستقطاع، ولا ينال من ذلك ما أشار إليه القرار الابتدائي من أن قيد الأرباح في حساب المركز الرئيسي يعد بمثابة دفع لتلك الأرباح، حيث لا يمثل هذا القيد دفعاً للأرباح لا حقيقة ولا حكماً، وإنما هو إجراء محاسبي مماثل لقيد الأرباح السنوية في الأرباح المتبقية ضمن حقوق الملكية، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (غرامة التأخير)، يتبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامات التأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية، ويطلب بأن يتم احتساب غرامات التأخير بعد صدور القرار النهائي، بينما ترى الهيئة صحة قرارها وفقاً لنص المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل. وحيث إن الدائرة قررت قبول استئناف المكلف بشأن بند عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة للسنوات من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م مقابل الدخل الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠٩م، وبند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى سقوط الغرامات المرتبطة بها لسقوط أصلها، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند. وأما بشأن بند عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م الذي خلصت الدائرة فيه إلى رفض استئناف المكلف بشأنه، وحيث إن الخلاف بشأن هذا البند لا يُعد خلافاً فنياً أو في تفسير الأنظمة الضريبية ذات الصلة، وحيث استقرت قناعة الدائرة على فرض غرامة التأخير من تاريخ علم المكلف بحقيقة الضريبة المفروضة عليه أو ما يفترض علمه بها، مما يستتبع معه افتراض علم المكلف بالضريبة الواجبة عليه من تاريخ استحقاق الضريبة نظاماً الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف بشأن غرامة التأخير المرتبطة بهذا البند، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

## القرار

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...) ورقم مميز (...) ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٧) لعام ١٤٣٨هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة للسنوات ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- رفض استئناف المكلف بشأن بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٣- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (رفض اعتراض المكلّف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلّف بشأن (غرامة التأخير)، وذلك في البندود التي تم قبول استئناف المكلّف بشأنها، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنها، وصحة فرض الغرامة في البندود التي لم يتم قبول استئناف المكلّف بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (٢٠٢١-١٠٠) IR-

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠٢٠-٦٦٢٧٨) IW-

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٤٥

حصر الالتزام بسداد ضرائب الأرباح الرأسمالية نتيجة تخارج شريك من الشركة على البائع والمشتري ولا تلزم الشركة بالتضامن بسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية بسبب تخارج الشريك.

## الوقائع:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول دعوى شركة مصنع الشركة ...، سجل تجاري رقم (...)، من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق بـ "المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية"

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، تقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

تؤكد الهيئة على أن الدائرة - مصدرة القرار - لم تتطرق في قرارها إلى حياثيات قبولها للدعوى من الناحية الشكلية، حيث أوضحت الهيئة في مذكرةها للجنة الابتدائية، أنها رفضت اعتراف المكلف من الناحية الشكلية لعدم سداد ضريبة الاستقطاع غير المعترض عليها، استناداً لأحكام الفقرة (ب) من المادة السادسة والستين من نظام ضريبة الدخل، كما تؤكد الهيئة على أنها لم تقبل الاعتراض من الناحية الموضوعية، لأنها قد تم احتساب أساس التكلفة طبقاً لأحكام المادة (٩) من نظام ضريبة الدخل في الفقرة (د) التي نصت على أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه هو المبلغ الذي يسده المكلف عن الأصل أو يتکبده نقداً أو عيناً في عملية الحصول عليه، وعليه فإن أساس التكلفة الذي تم اتخاذها عند تحديد الأرباح الرأسمالية هو حصة الشركاء المتخارجين في رأس المال المدفوع، واستناداً لما تم إيضاحه أعلاه فإنه لا يمكن اعتبار أساس التكلفة هو نفسه حقوق الملكية للشركاء وفقاً لما افترضه المحاسب القانوني للمكلف في اعترافه، لأن حقوق الملكية المشار إليها بقيمة (١١،٩٢٣،٣٣) ريال هي القيمة الدفترية للشركة والتي تعادل بالتبعية صافي أصول الشركة وفي الوقت نفسه تعرف القيمة الدفترية بأنها رأس المال المدفوع عن التأسيس مضافة إليه الاحتياطيات والأرباح غير الموزعة إن وجدت، كما أوضحت الهيئة أن الدائرة - مصدرة القرار - قد جانبت الصواب في



الاستناد على نص المادة التاسعة والثلاثون من نظام ضريبة الدخل، لكونها خاصة بأساس التكفلة في أصول شركة الأشخاص في حين أن الكيان القانوني للمكلف هو شركة ذات مسؤولية محدودة.

كما ورد من المكلف بتاريخ ١٤٤١/١١/٥ الموافق ٢٠٢٠/٦/٢٥، مذكرة يحيب فيها عن استئناف الهيئة، بتأكيده على أن الشركة لم ت تعرض على ربط الهيئة على حساباتها لعام ٢٠١٤م، والذي تضمن فقط مبلغ يخص ضريبة الاستقطاع، أما بخصوص الربط على الأرباح الرأسمالية للشركاء المتخارجين فليست ربطا على حسابات الشركة بل المعنى بها هو الشركاء فقط، كما أن الهيئة رفضت الاعتراض من الناحية الشكلية بحججة وروده من غير ذي صفة، والشركة ليست مسؤولة بالتضامن عن الضرائب المستحقة على الشركاء المتخارجين، كما أجاب المكلف من الناحية الموضوعية، بأن الهيئة لم تلتفت إلى أن عقد بيع الحصص قد نص على "أن الحصص قد بيعت بما لها من حقوق وما عليها من التزامات"، لذا فإن المبلغ الذي تحصل عليه الشركاء المنسحبون، هو مقابل التنازل عن جميع حقوقهم في الشركة، والتي شملتها القيمة البيعية وفقاً لما ورد في القوائم المالية، ويؤكد المكلف على أن ما استندت عليه الهيئة في المادة التاسعة من النظام والسادسة عشرة من اللائحة، يتعلق بإجراءات التخلص من الأصول في حال عدم وجود حسابات نظامية، وهو أمر لا ينطبق على المكلف.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءات.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند "المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية المتوجبة نتيجة تخارج بعض الشركاء من الشركة لعام ٢٠١٤م"، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب الهيئة تأييد معالجتها في طريقة احتساب أساس التكفلة التي يترتب عليها احتساب الضريبة، بينما يرى المكلف عدم صحة معالجة الهيئة ويطلب تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة. وبتأمل الدائرة ملف القضية، وما احتوته لائحة استئناف الهيئة والمذكورة الجوابية للمكلف، وحيث إن المكلف غير ملزم بسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية على تخارج الشركاء، حيث ثبت للدائرة أن إتمام اتفاقية البيع كان بتاريخ ١٤٣٥/١١/١٣هـ، وعليه يثبت عدم التزام المكلف بالسداد استناداً إلى المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي ألزمت الشريك البائع بإشعار الهيئة وسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع وذلك بالتضامن مع المشتري، حيث إن هذا النص قد تم إقراره بموجب القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ، وأن عملية البيع قد تم إبرامها بعد تعديل المادة ذات العلاقة في اللائحة التنفيذية، والتي قررت حصر التزام السداد على البائع والمشتري فقط من غير إلزام الشركة بالتضامن بسداد ضريبة الأرباح، وعليه تخلص الدائرة إلى عدم أحقيّة الهيئة بإلزام المكلف بسداد الضريبة وأن ربط الهيئة على المكلف غير صحيح، وعليه تخلص الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة، وتأييد قرار لجنة الفصل فيما انتهى إليه في منطوقه ولأسباب التي أوردها هذه الدائرة لرفض استئناف الهيئة.



## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام رقم (IWD-٢٠٣٢)

**ثانياً:** وفي الموضوع:

رفض استئناف الهيئة، وتأييد قرار لجنة الفصل فيما انتهى إليه في منطوقه، ولأسباب التي أوردتها هذه الدائرة لرفض استئناف الهيئة.



## استئناف

القرار رقم (١١٣-٢٠٢١)

ال الصادر في الاستئناف رقم (١٧٥٣-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤٦

صادقة المحاسب القانوني للشركة على مصاريف الشركة بما يثبت تكبد الشركة لتلك المصاريف يعد قرينة لقبول تلك المصاريف ضمن المصاريف جائزة الجسم لأغراض الضريبة.

### الواقع:

إنه في يوم الخميس ٢٩/١٠/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٦/١٠، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٨/١٨ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣/١١١) بشأن الربط الزكوي الضريبي للعام ٢٠٠٨ م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحيثيات القرار.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- انتهاء الخلاف حول بند مخصصات المشاريع، بموافقة المكلف على طريقة معالجة المصلحة.

٢- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم تكاليف السفر، وفقاً لحيثيات القرار.

٣- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم رواتب وأجور الموظفين غير المؤيدة مستندياً، وفقاً لحيثيات القرار.

٤- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم مصاريف المشروع، وفقاً لحيثيات القرار.

٥- تأييد اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على الرواتب والأجور المدفوعة للمركز الرئيس، وفقاً لحيثيات القرار.

#### ٦- فيما يتعلق بالغرامات:

أ) رفض اعتراض المكلف على احتساب غرامات التأخير على البندود (٤، ٣، ٢)، وفقاً لحيثيات القرار.

ب) عدم فرض غرامة تأخير على بند المبالغ المحولة للمركز الرئيس، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يستأنف قرار اللجنة الابتدائية في ثلاثة بنود هي بند (استبعاد تكاليف السفر) وبند (استبعاد الرواتب والأجور)

وبند (استبعاد تكلفة المشروع)، والذي أيدت فيها اللجنة الابتدائية إجراء الهيئة بحجة عدم وجود المستندات المؤيدة لهذه

المصاريف، ويؤكد المكلف على حقيقة هذه المصاريف وأنه قد قام بتقديم كافة المستندات المؤيدة لها، كصور الإشعارات

المدينة وكذلك تأكيد مراجعى الحسابات، ويطلب المكلف على إثر ذلك نقض القرار الابتدائي وقبول هذه المصاريف.



وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، وقد تضمن ملف القضية مذكرة جوابية مؤرخة في ٢٥/٧/١٤٣٩هـ، تجيب فيها الهيئة عن استئناف المكلف بشأن البند محل النظر، حيث ذكرت الهيئة أنها طلبت من المكلف تقديم المستندات المؤيدة لهذا البند ولم يقدم المكلف أي مستندات. كما أكدت الهيئة في مذكرة إلحاقه مؤرخة في ١٧/٨/١٤٣٩هـ على أن المكلف لم يقدم جميع المستندات المطلوبة منه، وما قدمه المكلف من هذه المستندات إنما كان بعضها باللغة الإنجليزية بينما اللغة العربية هي المعتمدة طبقاً للنظام الأساسي للحكم، كما تستند في استبعادها لمصاريف المكلف على نص الفقرة (ب/٥٨) من نظام ضريبة الدخل، التي أعطت الحق للهيئة في رفض تحويل أي مصروف إذا عجز المكلف عن إثباته.

وفي يوم الخميس ١٩/٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢١/٠٤/٢٠٢١م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، ورد من المكلف عدداً من المستندات تمثل في مذكرة تفاهم مترجمة، وكذلك شهادة مترجمة ببعض التكاليف، وقد تم ضمها إلى ملف القضية، بينما لم يرد من الهيئة إضافة إلى ما ورد منها سابقاً.

وبتاريخ ٢٤/١٠/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢٠/٥/٠٦م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراجعة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءات.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص بند (استبعاد تكاليف السفر) وبند (استبعاد الرواتب والأجور) وبند (استبعاد تكلفة المشروع)، وبعد تأمل الدائرة لموضوع النزاع وما قدمه المكلف من مستندات، تبين للدائرة أن الخلاف مستندي، حيث قدم المكلف مصادقة صادرة من مكتب (...) محاسبو قانونيون مع ترجمة معتمدة له، ثبتت تكبد المكلف لتلك المصاريف وقيامه بسدادها للمركز الرئيسي مما يتبيّن معه أحقيّة المكلف في حسم بند تكاليف السفر الموضحة في تقرير المحاسب القانوني وبالبالغة (١,٦٣,٦١٢) ريال، وحسم بند تكاليف الرواتب والأجور الموضحة في تقرير المحاسب القانوني وبالبالغة (٩٠,٩١,٨٧٢) ريال، وحسم بند تكاليف المشروع البالغة (٧٥٦,٧٩٠) ريال من الوعاء الضريبي للمكلف.

## القرار

وببناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الركوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٧هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد تكاليف السفر)، بتقرير حسم تكاليف السفر الموضحة في تقرير المحاسب القانوني بقيمة ((١,٦٣,٦١٢)) ريال فقط، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد الرواتب والأجور)، بتقرير حسم تكاليف الرواتب والأجور الموضحة في تقرير المحاسب القانوني بقيمة (٩,٩٠١,٨٧٢) ريال فقط، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد تكلفة المشروع)، بتقرير حسم تكاليف المشروع بقيمة (٧٥٦,٧٩٠) ريال فقط من الوعاء الضريبي، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٣٢)

الصادر في الاستئناف رقم (ZIW-٢٠١٨-١٦٤٦)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤٧

يؤخذ بشهادة التأمينات الاجتماعية كقرينة لإثبات قيمة المبالغ المسددة للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية للأغراض الضريبية.

## الوقائع:

إنه في يوم الثلاثاء ١٩/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/٢٩ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٥/١٢ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (٦) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في القضية رقم (٣٧/٨) بشأن الربط الزكوي الضريبي عن الأعوام من ٢٠١٠ م حتى ٢٠١٢ م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من شركة ... على الربط الزكوي الضريبي عن الأعوام من ٢٠١٠ م حتى ٢٠١٢ م من الناحية الشكلية.

### ثانياً: الناحية الموضوعية:

- ١- رفض اعتراض المكلف فيما يتعلق ببند التأمينات الاجتماعية.
- ٢- رفض اعتراض المكلف فيما يتعلق بطلبه حسم المصارييف المدرسية من الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠١٠ م حتى ٢٠١٢ م.
- ٣- انتهاء الخلاف بين الهيئة والمكلف فيما يتعلق بالمخصصات المضافة للوعاء الزكوي لعام ٢٠١٠ م.
- ٤- تأييد اعتراض المكلف في حسم مبلغ (٨٢,٢٥٢) ريال لعام ٢٠١١ م ومبلغ (٧,٨٣٠) ريال لعام ٢٠١٢ م من رصيد الأرباح المدورة وفقاً لربط الهيئة.
- ٥- حسم صافي قيمة الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي مقابل إضافة كافة مصادر تمويلها.
- ٦- رفض اعتراض المكلف فيما يتعلق باعتراضه على احتساب ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠١٠ م حتى ٢٠١٢ م.
- ٧- قبول اعتراض المكلف في عدم فرض غرامة تأخير فيما أيدته اللجنة فيه ورفض اعتراضه على احتساب غرامات التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة فيها الهيئة.



حيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق ببند (تأمينات اجتماعية)، يؤسس المكلف استئنافه على قيامه بسداد مبلغ التأمينات الاجتماعية بشكل شهري ومنتظم للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية عن الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، وحسب أنظمتها بهذا الخصوص، وبموجب المستندات المؤيدة لذلك، ويؤكد المكلف على أنه لا يوافق على طريقة الهيئة في احتساب فرق التأمينات الاجتماعية. وفيما يتعلق ببند (مصاريف مدرسية)، يؤكّد المكلف على سداده لقيمة المصاريف المدرسية للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م ويطلب حسم هذه المصاريف من وعاءه الزكوي لهذه الأعوام. وفيما يتعلق ببند (حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة)، فيؤسس المكلف استئنافه على أساس أنه قد تم إخضاع حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة بمبالغ مختلفة عن الإقرارات الزكوية لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م، فقد كانت الأرباح المدورة حسب الإقرارات الزكوية لعام ٢٠١١م (٤٥,٦٤١) ريال، بينما كانت الأرباح المدورة حسب الربط (٥١,٩٣٣) ريال، وقد كانت الأرباح المدورة حسب الإقرارات لعام ٢٠١٢م بمبلغ (٧٥,٤٥١) ريال بينما الأرباح المدورة حسب الربط بقيمة (٨٠,٩٣٦) ريال، ويؤكد المكلف على حقه في إضافة الأرباح المتبقاة كما وردت في الإقرارات الزكوية. وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع) فيؤسس المكلف استئنافه على تأكيده بأن الشركة تقوم بسداد ضرائب الاستقطاع بشكل شهري ومنتظم وتقدم الإقرارات الشهرية وكذلك السنوية، وقد قامت الهيئة بمطابقة بعض بنود المصروفات مع شركات غير مقيمة مع نموذج الاستقطاع السنوي لنفس السنة، وكما هو معلوم بأن ضريبة الاستقطاع تحتسب على أساس نقدى والمصروفات المحملة خلال السنة تحتسب على أساس الاستحقاق وقد يكون تم سداد ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ في السنوات اللاحقة عند تحويل المبالغ للشركة، كما أنه خلال السنة نفسها توجد سدادات لضريبة استقطاع عن مبالغ محولة لنفس الشركات ولكن بمبالغ مختلفة، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المبالغ لجهات غير خاضعة لضريبة الاستقطاع وفقاً لنظام ضريبة الدخل، حيث لا تعتبر من الخدمات التي يتوجب سداد ضريبة الاستقطاع عنها. وفيما يتعلق ببند (غرامات التأخير)، يؤكّد المكلف على أن البنود التي ترتبت عليها غرامات التأخير هي بنود اجتهادية من قبل الهيئة وتقبل وجهات النظر، كما أن التأخير في إجراء الربط الزكوي الضريبي من قبل الهيئة لا يتوجب عليه معاقبة المكلف.

وفي يوم الخميس ٢٦/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٨ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، لم يرد من المكلف خلالها إضافة على ما سبق تقديمه، بينما ورد من الهيئة مذكرة تجيز فيها عن استئناف المكلف بخصوص البنود محل الاستئناف، حيث جاءت إجابتها فيما يتعلق ببند (تأمينات اجتماعية)، بتأكيدتها على أنها عدل إقرار المكلف بفروقات مصروفات التأمينات الاجتماعية بين المحمول على الحسابات وبين شهادة التأمينات الاجتماعية، وبناء على ما ورد في محضر الفحص الميداني من توقيع ممثلي المكلف على المحضر، كما أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لهذه الفروقات. وفيما يتعلق ببند (مصاريف مدرسية) أجبت الهيئة على استئناف المكلف بتأكيدتها على أنها قامت برد المصروفات المدرسية للربح لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة للبند والمنصوص عليها في الفقرة (٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق ببند (حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة) أجبت الهيئة بأنها احتسبت حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة لعامي ٢٠١١ و ٢٠١٢ م بالطريقة التي تطبقها الهيئة على جميع المكلفين، حيث إن المستخدم من مخصص الزكاة تم حسمه من رصيد الزكاة أول العام. وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع) أجبت الهيئة بأنها فرضت ضريبة الاستقطاع بناء على المستندات المقدمة من المكلف أثناء الفحص الميداني لحساباته لبني (خدمات فنية ودعائية ومصاريف دعم فني وتشغيلي)، حيث تبين بمراجعة البند أن هناك مبالغ مدفوعة لجهات خارجية مقابل خدمات ولم يتم سداد ضريبة الاستقطاع عنها، بالإضافة إلى أن المكلف لم يقدم



المستندات التي تؤكد رأيه للهيئة. وفيما يتعلّق ببند (غرامة التأخير) أكّدت الهيئة على صحة إجرائها بتطبيقاتها لأحكام المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.

وبتاريخ ٢٠٢١/٦/١٣هـ الموافق ٢٠٢١/١١/٣، وبعد الاطلاع على المذكرة الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنّه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلّف تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (تأمينات اجتماعية)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يكمن في حسم قيمة هذا البند من وعاءه الزكوي، لسداده قيمة هذا البند إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، بموجب المستندات المؤيدة لذلك، بينما ترى الهيئة أنها أضافت الفرق بين المحمّل على حسابات المكلّف وبين شهادة التأمينات الاجتماعية إلى وعاء المكلّف الزكوي، لعدم تقديمها المستندات المؤيدة لهذا الفرق، كما أنه قام بالتوقيع على محضر الفحص الميداني الذي اشتمل على هذه المبالغ. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث كان إجراء الهيئة مستنداً إلى شهادة التأمينات الاجتماعية، ولم يذكر المكلّف أسباباً تبرر اختلاف المبالغ التي أقرّ بها عمّا ورد في شهادة التأمينات الاجتماعية، وحيث لم يتضمن محضر الفحص الميداني أي اعتراض أو تحفظ من المكلّف على ما ورد فيه، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، ولا ينال من ذلك ما قدمه المكلّف من دفع لا أثر له على نتيجة القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلّف، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه بالإضافة إلى أسباب هذا القرار.

وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (مصارف دراسية)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يكمن في طلب المكلّف حسم قيمة هذا البند لقيامه بسداد هذه المصاريف المدرسية للأعوام من ٢٠١٠م حتّى ٢٠١٢م، بينما ترى الهيئة أنّ المكلّف لم يقدم المستندات المؤيدة لذلك. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وما كان عليه موقف اللجنة مصدرة القرار منه، وحيث أوضحت القوائم المالية المراجعة تكيد المكلّف لهذه المتصروفات، وحيث إنّ القوائم المالية المراجعة تعد دليلاً كافياً لاعتبار تلك المتصروفات، ما لم تعارض بيته يمكن الاستناد إليها في العدول عما تضمنته تلك القوائم، وحيث لم يثبت إمام هذه الدائرة خلاف ما أوضحته تلك القوائم، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلّف بخصوص الجانب الزكوي لهذا البند. وأما ما يتعلق بالجانب الضريبي المرتبط بهذا البند، وحيث ألمّ المنظم المكلّف بتقديم مستندات ثبوتية ثبتت تكيد المكلّف للمصاريف المدعي بها، وحيث لم يقدم المكلّف المستندات المؤيدة لدعواه استناداً إلى النظام الضريبي، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلّف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى بخصوص هذا البند.

وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (حصة الشريك السعودي بالأرباح المدورة)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يكمن في طلب المكلّف إضافة الأرباح المبقاة كما وردت في الإقرار الزكوي، وإلغاء إجراء الهيئة بشأن هذا البند، بينما ترى الهيئة بأنّها احتسبت حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م بالطريقة التي تطبّقها الهيئة على جميع المكلفين، حيث إنّ المستخدم من مخصص الزكاة تم حسمه من رصيد الزكاة أول العام. وبتأمل الدائرة لموضوع



النزاع، وحيث لم تقدم الهيئة تفصيلاً يبين كيفية احتسابها لنصيب الشريك، وحيث إن رصيد الأرباح المدورة يتأثر بما يتم عليه من تحويلات، وحيث لم يتبيّن للدائرة سبب قيام الهيئة بربط مخصص الركّاّة (وهو حساب ضمن التزامات الشركة) مع حساب الأرباح الميّقة (وهو حساب ضمن حقوق الملكية)، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى الأخذ بإقرار المكلّف حيث لم يثبت أمامها ما يعارضه، وعليه تقرّر لدى الدائرة قبول استئناف المكلّف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يكمن في طلب المكلّف إلغاء ضريبة الاستقطاع المرتبطة عليه لأنّ المصاريف مستحقة لكنّ واقعة الدفع لم تتمّ، كما أنّ جزءاً من الخدمات المقدمة من جهة غير مقيمة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع، بينما ترى الهيئة أنه وبموجب محضر الفحص الميداني فقد تبيّن أنّ هناك مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة ولم يتم سداد ضريبة الاستقطاع عنها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إنّ الأصل خضوع غير المقيم للضريبة عن أيّ مبلغ يحصل عليه من أيّ مصدر في المملكة، وحيث ثبت لدى الهيئة من خلال البيانات التحليلية المقدمة من المكلّف أثناء الفحص الميداني لحساباته لبندي (خدمات فنية ودعائية ومصاريف دعم فني وتشغيلي) توجّب ضريبة استقطاع عليه لم يثبت دفعه لها، وحيث تضمّن القرار الابتدائي المبالغ ذات العلاقة ولم يقدم المكلّف في استئنافه ما يثبت قيامه بسداد ضريبة الاستقطاع عنها أو تبيّن عدم خضوعها للضريبة، كما لم ينف المكلّف تحقق واقعة دفع تلك المبالغ المستحقة عليها ضريبة الاستقطاع، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة بالأغلبية إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتائج القرار الابتدائي فيما انتهت إليه بصدر هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلّف، وتؤيد ما انتهت إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص بند (غرامة التأخير)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يكمن في طلب المكلّف إلغاء غرامة التأخير لعدم تحقّق موجهاً، لوجود النزاع الجدي بشأن البندود محل الاعتراض، كما أنّ الهيئة تأخرت في إجراء الربط على المكلّف مما ترتب عليه التأخير في حسم قيمة البندود، بينما ترى الهيئة بأنّها قد فرضت الغرامة تطبيقاً لأحكام المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إنّ الغرامة ترتبط وجوباً وعدمّاً بالقبول أو الرفض للبند المتعلق بها، فإنّ الدائرة تقرّر إلغاء فرض الغرامات على البندود التي تم قبول استئناف المكلّف بشأنها، حيث تسقط الغرامة بسقوط أصلها، وصحّة فرض الغرامات على البندود التي لم يقبل استئناف المكلّف بشأنها، وبالتالي فإنّ الغرامة تتوجّب على فروقات هذا البند في حال لم يقم المكلّف بدفعها، وذلك من تاريخ استحقاقها النظامي.

## القرار

وبناءً على ما تقدّم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلّف / ...، رقم مميّز (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكويّة الضريبيّة الابتدائية الأولى باليارض رقم (٦) لعام ١٤٣٨ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلّف بشأن بند (تأمينات اجتماعية)، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف دراسية)، وذلك فيما يتعلق بالجانب الزكوي، ورفض استئنافه في الجانب الضريبي لهذا البند، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- رفض استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (ضريبة الاستقطاع)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- صحة فرض الغرامة على البنود التي لم يقبل استئناف المكلف بشأنها، وذلك من تاريخ الاستحقاق النظامي لها، وإلغاء الغرامة في البنود التي تم قبول استئناف المكلف بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٣٥)

الصادر في الاستئناف رقم (IW-٢٠١٨-١٧٢٩)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤٨

المصاريف المحملة على الوعاء الضريبي للمكلف على شكل خدمات مقدمة من طرف آخر يلزم تقديم المستندات الثبوتية اللازمة المؤيدة لقبول حسمها من الوعاء الضريبي، ولدعم ذلك يتم إثبات أن الشركة المقدمة للخدمات تكون مسجلة لدى الهيئة حيث إنها ستصرح عنها ضمن إقرارها المقدم للهيئة كإيرادات مما يدعم صحة تحميلها لدى المكلف المتلقى للخدمة.

### الواقع:

إنه في يوم الثلاثاء ١٩/١١/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/٢٩، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٠٣/١٩ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم(١) لعام ١٤٣٧هـ، الصادر في القضية رقم (٣٥/٢٥) بشأن الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٩م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي :

أولاً: قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الناحية الموضوعية:

- ١- تأييد وجهة نظر المصلحة في إضافة فرق إيرادات عام ٢٠٠٦م.
- ٢- تأييد وجهة نظر المصلحة بعدم حسم الخسائر المرحلية عن عامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م.
- ٣- تأييد وجهة نظر المكلف في عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لكل من شركة... وشركة... لعام ٢٠٠٥م.
- ٤- تأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد المبالغ المحملة من شركة.
- ٥- تأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد مصاريف الأعباء البنكية لعام ٢٠٠٧م.
- ٦- تأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد فرق الإهلاك للأعوام من ٢٠٠٥م و حتى ٢٠٠٩م.
- ٧- انتهى الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.
- ٨- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حسم الضريبة العامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م.



- ٩- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المحمولة من المركز الرئيسي
- ١٠- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م
- ١١- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم إقرار لعام ٢٠٠٨م
- ١٢- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة تأخير على المكلف فيما يخص البنود التي أيدت فيها اللجنة المصلحة.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...), تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:
- ففيما يتعلق ببند (استبعاد المبالغ المحمولة وتكلفة الخدمات من شركة ...للسنوات من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م)، فيستأنف المكلف قرار اللجنة الابتدائية المنتهي في قضائه إلى تأييد الهيئة في استبعاد المبالغ من ...لعدام تقديم المستندات المؤيدة لها، ويؤكد المكلف على أن شركة... هي جهة مستقلة عن ...، ويتم تسجيل تكلفة الخدمات التي تقدمها شركة... إلى شركة... في دفاتر شركة...، بينما يتم تسجيل نفس تكلفة الخدمات كمصارييف في دفاتر شركة...، ويؤكد المكلف على أنه قد قدم المستندات المؤيدة للتکالیف ومصارييف الخدمات المعاد تحديها من شركة...للسنوات من عام ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م. وفيما يتعلق ببند (استبعاد تكلفة الخدمات الفنية التي تم الحصول عليها من شركة... بقيمة ٧٥٨,٥٧٠ ريال لعام ٢٠٠٧م)، فيؤسس المكلف استئنافه على أن شركة... قدمت خدمات فنية متنوعة إلى المكلف، ويؤكد على أن مصارييف هذه الخدمات واجبة الخصم لأنها تمثل تکالیف تجارية واجبة الخصم ومؤيدة بالمستندات الازمة. وفيما يتعلق ببند (استبعاد فرق الاستهلاك لسنوات من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م)، فيؤكد المكلف على وجود في إضافات الأصول الثابتة للعام ٢٠٠٥م، وقد أثر هذا الخطأ على حساب الاستهلاك للعام ٢٠٠٥م، بالإضافة لسنوات اللاحقة، ويطلب المكلف تصحيح الخطأ المادي طبقاً للحساب الصحيح الصادر وفق القوائم المالية، وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حساب الضريبة لعام ٥٤,٤٨٧,٩٨٤ ريال) ولعام (٢٠٠٦م / ١٠١,٤٢٨ ريال)، فيؤسس المكلف استئنافه على أن الفرع لم يتم تحويل أي أرباح، وانتفاء واقعة الدفع التي تتوجب عليها ضريبة الاستقطاع، ويؤكد المكلف على أن إدراج الأرباح في حساب المركز الرئيسي لا يعني أن الأرباح تمت تسويتها مقابل البنود الأخرى في الحساب. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على الفوائد المحمولة من المركز الرئيسي مقابل المدفوعات إلى ... لسنة ٥٤٥,٥٩٥,٢٥٠)، فيؤسس المكلف استئنافه على عدم صحة فرض ضريبة استقطاع على هذه الفوائد، لأن الأعباء البنكية المتکبدة من قبل الفرع تمثل تکالیف بشأن تمويل الفرع من خلال ائتلاف مكون من عدة بنوك، علماً بأن من هذه البنوك اثنين من البنوك المحلية السعودية وبنك آخر في فنلندا وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع فيما يتعلق بالبالغ التي تخص البنوك السعودية المحلية. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على المصارييف المحمولة في الكشف رقم (٣) من الإقرارات الضريبية لسنوات ٢٠٠٥م و ٢٠٠٧م و ٢٠٠٩م و ٢٠٠٨م) فيؤكد المكلف عدم صحة فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المصارييف، لأنه لا يوجد سداد فعلي وضريبة الاستقطاع إنما تكون عند السداد الفعلي، كما أن هذه المبالغ التي تم التصریح عنها في الكشف رقم (٣) قد تم تسجيлемها مقابل توريد المواد وليس مقابل خدمات، وعليه لا تفرض عليها ضريبة استقطاع. وفيما يتعلق ببند (فرض غرامة تأخير على إقرارات الضريبة المعدلة لسنوات ٢٠٠٥م و ٢٠٠٩م و ٢٠٠٨م) فيؤسس المكلف اعتراضه على أساس أنه قد قدم الإقرار الضريبي للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م في تاريخ ٢٩/٤/٢٠٠٩م، أي خلال ١٢٠ يوماً من نهاية السنة المالية وذلك طبقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق ببند (فرض غرامة تأخير على الالتزام الضريبي الناتج من إجراء المصلحة)، فيؤسس المكلف استئنافه على أساس أن المادة الغرامات المشار إليه في المادة السادسة والسبعين من نظام ضريبة الدخل تتعلق بالتأخير في سداد الضريبة وليس لها علاقة بالربط الضريبي، كما أن الفرق في الضريبة والتي نتج عنه غرامة تأخير، كان بسبب اختلاف وجهات النظر بين المكلف والهيئة، وهذا يمنع من فرض غرامة تأخير وفقاً لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق ببند عدم حسم الخسائر المرحلية لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م وهي على التوالي (١٩٧,٣٩٦,٨٧٠,٨١٤) ريال و (٥٠,٥٩٦,١٩٧) ريال، فيطلب المكلف حسم



الخسائر المرحلية لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٩م من أرباح العام ٢٠٠٩م، وذلك مقارنة مع الأرباح الضريبة المؤكدة من قبل الهيئة وذلك تطبيقاً لنص المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، وقد تضمنت أوراق القضية مذكرة مؤرخة في ١٤٣٩/٨/٨ هـ تحجب فيها الهيئة عن استئناف المكلف في البنود محل الاستئناف، حيث جاءت إجابتها فيما يتعلق ببند المبالغ المحملة من ...) بأن المكلف لم يقدم أثناء الفحص الميداني أي مستندات مؤيدة لجسمها. وفيما يتعلق ببند (الأعباء البنكية بقيمة (٧٥٨,٥٧٠) ريالاً لعام ٢٠٠٧م وضريبيتها (١١٤,١٥٢) ريال، فأجابت الهيئة بأنها قامت باعتماد بند الخدمات البنكية لكل الأعوام المؤيدة بمستندات خارجية باسم الشركة عدا مبلغ (٧٥٨,٥٧٠) ريال لعام ٢٠٠٧م، حيث إنه غير مؤيد بمستندات خارجية كباقي السنوات. وفيما يتعلق ببند (استبعاد فروق الاستهلاك) أجابت الهيئة بأنه خلال الاطلاع ومراجعة الكشف رقم (٤) ضمن مرفقات إقرارات الشركة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م لوحظ وجود خطأ مادي من الشركة في تعبئة حقول الكشف رقم (٤) في كل الأعوام، ولذلك تم إعادة تعبئة كشف رقم (٤) للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م في ضوء ما ورد بالقوائم المالية المدققة من الشركة على الوجه السليم ونتج عن ذلك الفروق المشار إليها والتي تم تعدى الأرباح بها. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على صافي الدخل بعد حسم الضريبة)، فأجابت الهيئة بأنها قامت بإخضاع أرباح العام ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م التي تم إيقافها في حساب المركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع بنسبة (%) طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، بمراعاة أن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصلة والتسوية بين الحسابات والتي تعتبر تاريخ التسوية فيها بمثابة الدفع. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على الفوائد المحملة من المركز الرئيسي) فأجابت الهيئة بأن المبالغ التي تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية هي مبالغ مدفوعة من مقيم إلى جهة غير مقيمة (المركز الرئيسي) مقابل خدمة تحصيل الذمم المدينة البالغ قيمتها (١,٥٧٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال والتي قام المركز الرئيسي بتأديتها عن طريق اتفاقه مع ائتلاف البنوك المشار إليه، وهي المديونية التي آلت في النهاية إلى المركز الرئيسي، وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية) فأجابت الهيئة بأنها فرضت الضريبة بنسبة (%) على قيمة هذه الخدمات تطبيقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، حيث إن المبالغ تم تحميلاها بالحسابات تحت بند خدمات فنية، ولم يتبين لنا تأكيد صحة ما ورد في اعتراض الشركة من أن هذه المبالغ لم يتم دفعها بعد للجهات غير المقيمة وأنها عبارة عن مصاريف مستحقة. وفيما يتعلق ببند (غرامة التأخير على إقرار عام ٢٠٠٨م بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال)، فأجابت الهيئة بأن المكلف قدم تسويات (إقرار معدل) بعد المواعيد النظامية والتي أخذت بها الهيئة عند الربط والتي ألغيت أثر الإقرارات السابقة. وفيما يتعلق ببند (غرامة تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الناتج عن إجراء الهيئة)، فأجابت الهيئة بأنها فرضت الغرامة فيما يخص العامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م بناء على نص المادة (٧) من النظام الضريبي والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية، وأما في العام ٢٠٠٩م فتم فرض غرامة عدم تقديم إقرار طبقاً للمادة (٧٦) من النظام.

وفي يوم الخميس ٢٠١٤٤٢/٨/١٢ الموافق ٢٥/٣/٢١، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، لم يرد خلالها من طرف الاستئناف إضافة إلى ما ورد من طرف الاستئناف.

وبتاريخ ١٤٤٢/٩/١٦ هـ الموافق ٢٠٢١/٤/٢٨، قررت الدائرة مخاطبة المكلف وطلب تقديم محتويات المرفق رقم (٦) و (٨) المشار إليها في لائحة الاستئناف، وحيث إن اعتراض المكلف يتعلق بخطأ مادي باحتساب الإضافات في الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٥م والذي أثر على احتساب الاستهلاك السنويات اللاحقة فطلبت الدائرة من المكلف تقديم المستندات المؤيدة لدعواه، وأسباب حدوث الخطأ وكيفية التوصل إلى المبلغ الصحيح. وحيث أشار المكلف كذلك في استئنافه على بند ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية إلى أن المبلغ يتكون من ثلاثة مكونات أحدها مبلغ مستحق ولم يدفع والآخر مقابل توريد بضائع والثالث مدفوع لجهة مقيمة، وحيث أشار المكلف إلى تفصيل تلك المبالغ في الملحق المرفق في



استئنافه (١٥/٢)، وحيث لم تجد الدائرة هذا المرفق مع لائحة الاستئناف فإنها طلبت من المكلف تزويدها بكافة المستندات المؤيدة لدعواه على التفصيل الذي أورده في استئنافه مع تحديد المبالغ المتعلقة المكونات الثلاثة محل الخلاف. كما قررت الدائرة الطلب من الهيئة بتزويدها للفحص الميداني لكافة سنوات الربط محل الاستئناف. على أن يتم تقديم المستندات المطلوبة خلال شهر من تاريخه، وفي تاريخ ١٤٤٢/٨/٥ الموافق ٢٠٢٠م، ورد للدائرة من الهيئة محضر الفحص الميداني، وقد مضت المدة المحددة دون ورود إجابة من المكلف.

وبتاريخ ١٤٤٢/٦/٥ الموافق ٢٠٢٠م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد علها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراجعة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط انظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولة شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص بند (استبعاد المبالغ المحملة وتكلفة الخدمات من شركة... المحدودة لسنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٩م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم هذه المصاري夫 لوجود المستندات المؤيدة لحسمها، بينما ترى الهيئة عدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف، وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي، فقد اطلعت الدائرة على محضر الفحص الميداني المؤرخ بتاريخ ١٤٣٢/٧/٣هـ، وتبين لها تقديم المكلف للمستندات المؤيدة للمصاري夫 محل الخلاف استناداً إلى ما احتواه المحضر، وتأكيد مطابقتها من قبل ممثل الهيئة، ولم تثبت الهيئة في ردتها على استئناف المكلف خلاف ما أورده المكلف في استئنافه، الأمر فيما قدمه المكلف من إقرارات لتلك الشركة، وحيث لم يثبت للدائرة خلاف ما أكدته المكلف في لائحة استئنافه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (استبعاد تكلفة الخدمات الفنية التي تم الحصول عليها من شركة... بقيمة ٥٧٠،٧٥٨ ريال عام ٢٠٠٧م)، تبين أن الاستئناف يكمن في اعتراف المكلف على إجراء الهيئة باستبعاد هذه المصاري夫 على الرغم من تقديم المستندات المؤيدة لها، بينما ترى الهيئة عدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث تبين للدائرة أن الخلاف مستندي في موضوعه، وحيث إنه بعد اطلاع الدائرة على محضر الفحص الميداني المؤرخ بتاريخ ١٤٣٢/٧/٣هـ، تبين تقديم المكلف للمستندات المؤيدة للمصاري夫 محل الخلاف استناداً إلى ما احتواه المحضر، وتأكيد مطابقتها من قبل ممثل الهيئة، ولم تثبت الهيئة في ردتها على استئناف المكلف خلاف ما أورده المكلف في استئنافه بشأن الفحص الميداني، كما أن شركة... المحدودة شركة مسجلة لدى الهيئة، ومن ثم فإن مصروفات المكلف المحملة من هذه الشركة تمثل إيرادات لها تم التصريح عنها في الإقرارات المقدمة للهيئة، أو أنه تم استبعادها من مصروفاتها، وحيث لم تطعن الهيئة فيما قدمه المكلف من إقرارات لتلك الشركة، وحيث لم يثبت للدائرة خلاف ما أكدته المكلف في لائحة استئنافه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.



وحيث إنه وبخصوص بند (استبعاد فرق الاستهلاك للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في اعتراف المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المنتهي إلى تأييد الهيئة في استبعاد فروق الاستهلاك للأعوام محل الخلاف تطبيقاً لنظام ضريبة الدخل ولاخته التنفيذية، حيث يرى المكلف وجود خطأ في احتساب الهيئة الموجودات الثابتة لسنة ٢٠٠٥ م مما أثر على احتساب الاستهلاك للسنوات السابقة، بينما ترى الهيئة صحة وسلامة إجراءها في هذا البند. وبتأمل الدائرة الموضوع النزاع، وحيث إن الحكم على صحة دعوى المكلف يلزم معه تقديم أدلة مؤيدة لصحة دعواه، وحيث تمت مخاطبة المكلف لإثبات مبلغ الأصول التي يدعى بها خلاف ما أثبتته الهيئة، وحيث لم يرد للدائرة جواب من المكلف يثبت صحة ما ادعاه من وجود خطأ مادي باحتساب إضافات الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٥ م، مما يتعدى معه التحقق من صحة تلك الدعوى، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي في هذا الشأن.

وحيث إنه وبخصوص بند (فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حساب الضريبة)، يكمن محل الاستئناف في اعتراف المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المنتهي إلى تأييد إجراء الهيئة بفرض ضريبة استقطاع بواقع (%) على الأرباح المحولة للمركز الرئيسي طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولاخته وما استقرت عليه إجراءات الهيئة وقرارات اللجان السابقة، سواء كان سداده حقيقة أو حكمية، حيث يرى المكلف أن الفرع لم يحول أي أرباح للمركز الرئيسي وأن المحول عبارة عن مبالغ لشراء آلات ومعدات مع وجود خسائر متراكمة تكبدها الفرع. وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث يتعلق الاستئناف بقيام الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بافتراض أنه يمثل أرباحاً موزعة للمركز الرئيسي. وحيث إنه من المتقرر نظاماً توجب ضريبة الاستقطاع وترتباً على حدوث واقعة الدفع، وحيث إن إجراء الهيئة قائم على افتراض لا يدعمه دليل يعتبر يثبت واقعة الدفع، وحيث إن المكلف يقدم إقراراته وفقاً لحسابات نظامية يمكن من خلالها تتبع عمليات الدفع، وحيث قامت الهيئة بفحص ميداني على المكلف، ولم يثبت لها حدوث واقعة الدفع، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة وأيدتها فيه اللجنة الابتدائية من أن تاريخ القيد أو التسجيل في الدفاتر يعتبر بمثابة الدفع، حيث لا تعضده صريح نصوص النظام، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به.

وحيث إنه وبخصوص بند (فرض ضريبة استقطاع على الفوائد المحمولة من المركز الرئيسي مقابل المدفوعات إلى ائتلاف البنوك السعودية لسنة ٢٠٠٨ م)، يكمن محل الاستئناف في اعتراف المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لتأييدها إجراء الهيئة بفرض ضريبة استقطاع بواقع (%) على الفوائد المحمولة من المركز الرئيسي تطبيقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث يرى المكلف أن المركز الرئيسي لم يحقق أي إيرادات وفقاً للمستندات المرفقة ضمن لائحته، وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث إن جوهر العملية يتمثل في قيام المركز الرئيسي بدفع مبلغ الفوائد بالنيابة عن المكلف، ولم تكن تلك المبالغ مدفوعة للمركز الرئيسي، وحيث أوضح المكلف في استئنافه بأن المبلغ محل الخلاف تم دفعه لبنوك محلية وأجنبية، وأن ما يخص البنوك الأجنبية منه يبلغ (١٤,٩) مليون ريال، وحيث اطلعت الهيئة على استئناف المكلف، ولم تنف ما أوضحته المكلف في استئنافه بخصوص دفعه تلك المبالغ محل النزاع للبنوك المحلية والأجنبية وحيث لم يثبت لدى الدائرة خلاف ما أكدته المكلف، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة تعديل القرار بتقرير إخضاع أعباء التمويل المتعلقة بالمبلغ المدفوع لبنك أجبي وقدره (١٤,٩) مليون لضريبة الاستقطاع.

وحيث إنه وبخصوص بند (فرض ضريبة استقطاع على المصروفات المحمولة في الكشف رقم (٣) من الإقرارات الضريبية للسنوات ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م)، فيكمن الاستئناف في طلب المكلف عدم صحة فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المصروفات، لأنه لا يوجد سداد فعلي وضريبة الاستقطاع إنما تكون عند السداد الفعلي، كما أن هذه



التصريح عنها في الكشف رقم (٣) قد تم تسجيلها مقابل توريد المواد وليس مقابل خدمات، بينما ترى الهيئة أن هذه المبالغ تم تسجيلها تحت بند خدمات فنية مما يتوجب معها فرض ضريبة استقطاع. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن اللجنة الابتدائية بنت قرارها على أن المبلغ الذي أخضعته الهيئة للضريبة لم ينعكس في مبلغ المصارييف المستحقة الظاهرة في القوائم المالية، وحيث لم تجب الهيئة على اعتراض المكلف وفقاً لما تضمنه من تفصيل بشأن مكونات المبلغ محل الخلاف، وحيث إن الهيئة سبق أن فحصت المكلف ميدانياً، ولم تثر الموضوع في حينه، مما يتقوى معه جانب صحة دعوى المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية وحيث لم يثبت لدى الدائرة خلاف ما أكدته المكلف، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

بند (غرامة التأخير على إقرارات الضريبة المعدلة للأعوام ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٩ م)، فيকمن الاستئناف في طلب المكلف إلغاء غرامة التأخير عن العام ٢٠٠٨ م لتقديمه الإقرار خلال الأجل النظامي، بينما ترى الهيئة تأخر المكلف في تقديمها استئناداً على تاريخ تقديم الربط المعدل، وباطلاع الدائرة على ما تضمنه ما قدمه المكلف بتأكيده على حقه في تعديل الإقرار خلال عشر سنوات وفقاً لأحكام المادة رقم (٥٩) من اللائحة التنفيذية من غير فرض غرامة تأخير نتيجة تعديل القرار بعد انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار الأصلي في حين تعتبر الهيئة أن تقديم الإقرار المعدل بعد فوات المدة النظامية المقررة تعد إلغاء للإقرار الأصلي، ويستتبع ذلك، بحسب الهيئة، أن الإقرار المعدل يعد مقدماً بعد انقضاء المدة النظامية مما يستلزم معه فرض غرامة عدم تقديم الإقرار المنصوص عليها نظاماً، وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن مناطق دفع الهيئة هو إيقاع غرامة على المكلف نتيجة قيامه بتعديل إقرار سبق له تقديمها، وحيث إن الغرامات في ضوء الأنظمة تعد من العقوبات، وحيث لا عقوبة إلا بنص شرعى أو نظامي، وحيث لم ينص النظام الضريبي على تلك الغرامة، وحيث خلصت الدائرة بالأغلبية إلى عدم اعتبار التصحيح والتعديل في ضوء نصوص النظام الضريبي إقراراً بديلاً عن الإقرار الأصلي، بل هو بمثابة تصحيح للإقرار الأصلي، ما لم يتضمن تعديلات جوهرية لا يمكن اعتبارها في ضوء طبيعتها أو نطاقها تصحيحاً، فتعد حينها إقراراً جديداً، وهو ما لم يثبت أمام هذه الدائرة ولم تدفع به الهيئة، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة بالأغلبية إلى عدم صحة فرض غرامة تأخير على تعديل الإقرار وذلك لكونه مقدماً ابتداء خلال المدة النظامية، وعليه يتقرر قبول استئناف المكلف بشأن غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٨ م، وصرف النظر عن الأعوام الأخرى لعدم تطرق القرار الابتدائي لها.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير على فروق الضريبة)، فيكمن الاستئناف في طلب المكلف إلغاء غرامة التأخير المرتبطة على فروق الضريبة التي وضعتها الهيئة، لأنها محل خلاف معتبر بين المكلف والهيئة، بينما ترى الهيئة التمسك بصحمة فرض الغرامة تطبيقاً لنظام ضريبة الدخل. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن الغرامة ترتبط وجوده وعدمه بالقبول أو الرفض للبند المتعلق بهاء فإن الدائرة تقرر إلغاء فرض الغرامات على البند الذي تم قبول استئناف المكلف بشأنها، حيث تسقط الغرامة بسقوط أصلها، وفيما يتعلق ببند (استبعاد فروق الاستهلاك للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م) وحيث إن الدائرة قررت رفض استئناف المكلف بشأن هذا البند، فإن الدائرة تقرر تبعاً لذلك رفض استئنافه بشأن غرامة التأخير على هذا البند، وبالتالي فإن الغرامة تتوجب على فروقات هذا البند في حال لم يقم المكلف بدفعها، وذلك من تاريخ استحقاقها النظامي.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف بشأن بند (جسم الخسائر المرحلة لعامي ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م)، فيكمن الاستئناف في طلب المكلف جسم الخسائر المرحلة للأعوام ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م من أرباح العام ٢٠٠٩ م، تطبيقاً لنص المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة أنه لا يوجد أرباح للعام ٢٠٠٩ م طبقاً لإقرار المكلف حتى يمكن جسم هذه الخسائر. وبتأمل الدائرة على ما كان من استئناف للمكلف على هذا البند، وحيث يقوم استئناف المكلف على طلبه جسم الخسائر المرحلة من أرباح عام ٢٠٠٩ وذلك استئناداً إلى أن الربط الضريبي الذي قامت به الهيئة



أظهر تحقيق المكلف لأرباح في عام ٢٠٠٩ م خلافاً لما أظهره إقرار المكلف من وجود خسائر في ذلك العام. وحيث تنص المادة رقم (١١) من اللائحة التنفيذية على أن أحقيبة المكلف في حسم خسائر السنوات السابقة مرتبطة بوجود ربح سنوي طبقاً للإقرار المكلف، وحيث أظهر إقرار المكلف خسائر، فلا يحق له حسم الخسائر السابقة بناء على ما أظهره الربط من وجود أرباح، الأمر الذي يتقرر معه رفض استئنافه وتأييد القرار الابتدائي محمولاً على أسبابه بالإضافة إلى أسباب هذا القرار.

## القرار

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ...، رقم مميز (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (١) لعام ١٤٣٧ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع

١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد المبالغ المحملة وتكلفة الخدمات من شركة ... للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد تكلفة الخدمات الفنية التي تم الحصول عليها من شركة ... بقيمة ٥٧٨,٧٥٨ ريال لعام ٢٠٠٧ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٣- رفض استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد فرق الاستهلاك للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حساب الضريبة) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٥- تعديل القرار الابتدائي بشأن بند (فرض ضريبة استقطاع على الفوائد المحملة من المركز الرئيسي مقابل المدفوعات إلى ائتمان البنوك السعودية لسنة ٢٠٠٨ م)، وذلك بتقرير إخضاع أعباء التمويل المتعلقة بالمبلغ المدفوع لبنك أجنبى وقدره (١٤٩) مليون ريال لضريبة الاستقطاع، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٦- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرض ضريبة استقطاع على المصروف المحملة في الكشف رقم (٣) من الإقرارات الضريبية للسنوات ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٩ م و ٢٠٠٨ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

١- شأن بند (غرامة التأخير على إقرارات الضريبة المعدلة للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م):

أ- قبول استئناف المكلف بالأغلبية بشأن العام ٢٠٠٨ م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار. ب- صرف النظر عن استئناف المكلف بشأن الأعوام الأخرى، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير على فروق الضريبة)، وذلك في البند الذي تم قبول استئناف المكلف بشأنها، وصحة فرض الغرامة من تاريخ استحقاقها النظامي وذلك على فروق الضريبة في بند (استبعاد فروق الاستهلاك)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار و- رفض استئناف المكلف بشأن بند (حسم الخسائر المرحلة لعامي ٧ ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٧٤)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٨٨٦-١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٤٩

يحتسب الربح التقديري على الأعمال المصاحبة لعقود التوريد إذا لم يشار لها في اتفاقيات التوريد (قيمة تلك الخدمات) على أساس تقدير نسبة من قيمة التوريد مقابل كل عملية مصاحبة.

### الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ٢٠٢٠/٠٩/٢٨ الموافق ١٤٤٢/٠١/٢٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٢٥/٠١/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٠/٠٧/٢٢هـ، الموافق ٢٠١٩/٠٣/٢٨م، من/شركة...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٣٢) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الدعوى رقم (٣٩/٣٢) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة...، على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٣م.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند تعديل الهيئة للإقرارات الضريبية لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م بعد مضي خمس سنوات.
- ٢- رفض اعتراض المكلف على بند فرض التزامات ضريبية.
- ٣- رفض اعتراض المكلف على بند فرض غرامة تأخير بواقع ٦% عن كل ثلاثة أيام تأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: بند تعديل الهيئة للإقرارات الضريبية عن عامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، حيث يحتج المكلف على عدم صحة توجيه القرار بتأييد الهيئة بقيامها بتعديل الربط الضريبي عن ذلكما العامين، وذلك بالنظر إلى أن المفترض عدم تعديل تلك الربط بعد انقضاء مدة خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار خلال المدة النظامية له، وحيث جاءت تلك التعديلات بعد فوات تلك المدة فإن من المفترض عدم الأخذ بها وإبقاء الربط الضريبي من واقع ما تم تقديمه من إقرارات، وأن مجرد إشعار الهيئة للمكلف خلال تلك المدة المقررة لإجراء التعديلات على الربط للاستفسار وطلب المعلومات لا يؤثر في عدم احتساب تلك المدة بخمس سنوات من تاريخ تقديم الربط في المدة النظامية وحتى إشعار الهيئة بالربط النهائي، وأن تلك



الطلبات للمعلومات واستمرار الهيئة في مخاطبة المكلف بشأن الريبوط من أجل إصدار الربط النهائي لا يؤثر في اعتبار أن أصل المدة المقررة للهيئة في الأخذ بالريبوط على المكلف من خلال إقراره، أو إجراء التعديلات وإخطاره بالربط النهائي عليه بموجب تلك التعديلات لا يكون سليماً إلا إذا وقع الربط النهائي خلال تلك المدة التي قررها النظام، وبالتالي فإن إشعار الهيئة للمكلف بالربط النهائي عن تلك الأعوام بعد مضي مدة خمس سنوات لا يكون إجراءً صحيحاً يتفق مع ما قرره النظام، كما يطلب المكلف أيضاً عدم اقتصار طلبه بخصوص هذا البند عن العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، على نحو ما جاء في منطوق القرار، لأن الريبوط من عام ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، لم يتم إشعار المكلف بالربط النهائي عليه بعد إجراء التعديلات والاستفسار من المكلف إلا بعد مرور خمس سنوات لكل منها، حيث جاء الربط على العام الأخير منها في يناير ٢٠١٧م، بالرغم من تقديمها في إبريل لعام ٢٠١١م.

بند فرض التزامات ضريبية، حيث يرى المكلف عدم توجب فرض الضريبة عليه عن الأعوام من ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١٣م، وذلك بالنظر إلى أن التسجيل في المملكة للمكتب الفني والعلمي التابع لشركة شركة... في الولايات المتحدة، كان لأجل تقديم المساعدة الفنية والعلمية للعملاء في المملكة العربية السعودية، وموزعي شركة...، وبالتالي فإنه لا يزاول أي نشاط لأجل تحقيق الربح، وأن الشركة قد صرحت فقط عن المصاري夫 المتکبدة لتقديم الخدمات الفنية والعلمية والتي تم تحميلاها على حساب المكتب الرئيس، وأن ما يؤكد ذلك هو وجود الترخيص الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار الذي جاء فيه أن الترخيص للمكتب لا يجعل من الممكن له القيام بتنفيذ أي عقود أو أي نشاط تجاري، وبالتالي فإن فرض الضريبة على العقود المصاحبة لعقود التوريد التي تمت بين المركز الرئيس والوكيل الموزع له في المملكة على نحو ما جاء به القرار الابتدائي، ليس له سند في الواقع وإنما هو نتيجة فهم خاطئ من اللجنة والهيئة لطبيعة نشاط وعمل المكتب الذي يقتصر فقط على تقديم الدعم الفني والعلمي لعملاء وموزعي الشركة في المملكة فيما يتعلق بدفعات الأسعار والبيانات وكتيبات أسعار المنتج والمساعدة في دراسات مسح السوق وخطط ترويج المنتجات، ولذلك لم تصدر عن ... السعودية أي فاتورة خدمات للموزعين بناءً على ذلك، ولم تستلم أي أموال لقاء ذلك الدعم، ولذلك حصل هذا الفهم الخاطئ بتصور تقديم المكتب لنشاط تجاري يحقق إيرادات بينما المفهوم الصحيح لعمل المكتب هو عمل تقني في من أجل مساعدة العملاء ولا يوجد أي مقابل لذلك النشاط لكي يتحقق منه الربح وهذا الأمر قد أكدته أيضاً ما جاء في إيضاحات القوائم المالية المدققة الذي أوردت إيضاحاتها بأن المكلف لا يزاول أي نشاط يتحقق منه الإيراد، وأن الدعم الوحيد المقدم للموزع لمنتجات المركز الرئيس، هو الدعم المقدم من مكتب الدعم الفني والعلمي... السعودية، وبالتالي لا توجد أية أعمال مصاحبة لعقود التوريد يتقرر عليها فرض الضريبة على أساس أنها خدمات فنية قدمت إلى الموزع لارتباطها بعقد التوريد المبرم معه.

بند فرض غرامة التأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير، حيث يعترض المكلف على فرض تلك الغرامة، بالنظر إلى أن أصل وجود الضريبة ليس متحققاً على نحو ما أبداه المكلف في استئنافه على البند الثاني من القرار محل الاستئناف، إضافة إلى أن المكلف قد قام بتقديم إقراراته في مواعيدها، وأنه حتى بافتراض صحة فرض ضريبة الدخل فإن الخلاف بين ... السعودية والهيئة يعد خلافاً حقيقياً بالنظر إلى عدم اتضاح فرض الضريبة على النحو الذي تراه الهيئة، وبالتالي فإنه ينبغي أن تحتسب تلك الغرامات من تاريخ انتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف على الخلاف المتعلق بأصل وجود الضريبة، وأن القرارات الصادرة من اللجنة الاستئنافية الضريبية تؤكّد في كثير من حالات النزاع إلى عدم فرض غرامة التأخير إلا بعد صدور القرار بأحقية الهيئة في تحصيل الضريبة بعد صدور القرار النهائي بشأنها، وأن ما يؤكد ذلك ما قررته المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية بالفقرة (د) من البند (٢) الذي جاء النص بها على أن المستحق الضريبي يصبح متأكداً في صورته النهائية بصدور الحكم القضائي النهائي المثبت لوجود ذلك المستحق، وعلى ذلك فإن من غير الصحيح فرض أي غرامة تأخير من الهيئة بموجب نظام ضريبة الدخل إلا بصدور الحكم النهائي في استحقاق الضريبة، وهو الأمر



الذي لم تقم الهيئة بمراعاته عند إشعار المكلف بالربط النهائي الذي أيدت اللجنة الابتدائية موقف الهيئة بشأنه وما ترتب على ذلك من فرض غرامات التأخير محل الاعتراض.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض خلال (١٠) أيام من تاريخ إرسال ذلك الطلب إلى الهيئة الذي وقع بتاريخ ٢٠٢٠/٣٠/٤، الموافق ١٤٤١/٩/٧هـ، وحيث لم يرد للدائرة جواباً من الهيئة بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البنود التي يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، بعد انتهاء المهلة المنوحة لهم، دون إبداء سبب تأخر إجابتهم، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينقل الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها حين الاستئناف، فإن ذلك يستتبع عند تحديد موقف الهيئة في شأن المستأنف عليها الاعتداد بما جاء من أقوال وردود للهيئة ضمنها القرار الابتدائي بخصوص تلك البنود محل النظر.

وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفع المستأنف اتضح للدائرة ما يأتي:

- ١- فيما يتعلق بالبند الأول المsubmitted عليه (بند تعديل الهيئة للإقرارات الضريبية عن عامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م)، وحيث كان استئناف المكلف على ذلك البند قائماً على نحو ما سبق بيانه في ملخص استئنافه على ذلك البند، وحيث كان الثابت من خلال فحص الدائرة لمجمل أوراق القضية وما تضمنه سرد وقائع القرار الابتدائي عند نظر اللجنة الابتدائية لذلك التزاع بخصوص البند محل النظر أن الهيئة قامت بإجراء الربط النهائي بعد الاستفسار وطلب المعلومات من المكلف بما يتجاوز الخمس سنوات من تاريخ المدة النظامية لتقديم كل إقرار من السنوات ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١٠م، وحيث إن الغاية التي يرمي لها واضع النظام من تحديد المدة التي يمكن للهيئة إجراء الربط النهائي خلالها دون أن تمتد في الزمن إلى أبعد من ذلك الأجل، تتمثل في رغبته في استقرار المراكز المالية والقانونية للمكلفين والهيئة، وحيث يرتبط حق الهيئة في مباشرة ما كفله لها النظام في إجراء الربط النهائي بعد طلب الاستفسارات والمعلومات من المكلف للوصول إلى ذلك الربط في صورته النهائية ضمن الخمس سنوات التي حدد النظام بديها من انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار، وحيث كان المتحصل مما تقدم أن واضع النظام قد أتاح للهيئة فرصة مراجعة الربط والاستفسار من المكلف خلال مدة خمس سنوات محسوبةً من المدة النظامية الواجب على المكلف تقديم الإقرارات الضريبية له عن السنة المالية المشتملة بالربط، وحيث إن ما يحكم اعتبار الإقرارات المقدمة من المكلفين باعتبارها نهائية وواجبة الربط على أساسها اعتبار أن ما قدمه المكلف من إقرار يمثل حقيقة مركزه فيما يتعلق بالتزاماته الضريبية أمام الهيئة، وأن للهيئة الحق في الاستفسار والمراجعة لاعتماد الربط أو تعديله خلال تلك المدة، وبالتالي فإنه لا يصح بموجب أحكام النظام أن تتجاوز الهيئة تلك المدة دون إخطار المكلف بالربط المعدل، لأن القول بغير ذلك سيجعل النص على تحديد المدة بخمس سنوات لقيام الهيئة بالمراجعة والاستفسار خلالها لإجراء الربط النهائي أمراً مفضياً إلى إفراغ النص من مضمونه عند الاحتياج



باستمرار حق الهيئة في إطالة أمد إصدارها للربط النهائي وإلزامها للمكلف به بالاستناد إلى أن أي إجراء تقوم به الهيئة قبل انقضاء تلك السنوات الخمس مؤدياً إلى استمرار حقها في المراجعة والاستفسار إلى حين صدور قرارها بالربط النهائي، إذ إن النظام الضريبي حصر تلك المدة آخذًا في الحساب كفایة الخمس سنوات لكي يتبنّى للهيئة موقفها بقرار الربط أو بإحداث التعديلات وإجراء الربط من قبلها وفق ما تراه دون تجاوز مدة الخمس سنوات المقررة بموجب النظام باحتسابها من التاريخ المقرر لتقديم الإقرارات الضريبية من المكلف، وحيث كان من الثابت أن الهيئة لم تشعر المكلف بالربط النهائي إلا بعد فوات مدة خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار من المكلف من خلال ما تضمنه سرد وقائع القرار، وحيث كان من الثابت أيضًا طلب المكلف شمول اعترافه على قيام الهيئة بتعديل الربوط الضريبي وإشعاره بهيئة تلك الربوط بعد التعديل عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، وحيث اقتصر القرار الابتدائي على التقرير في منطوقه بما يخص العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م فقط، وحيث خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بالأخذ بإقراراته من واقع ما قدمه للهيئة للربط عليه في العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، وعدم إقرار موقف الهيئة بإجراء التعديلات وإصدار الربط النهائي، وحيث كرر المكلف طلبه في استئنافه بشمول اعترافه أيضًا للأعوام المتبقية (٢٠٠٩م و ٢٠١٠م)، وحيث كان الثابت من أقوال المكلف أمام اللجنة الابتدائية أن إشعاره بالربط النهائي عن العام ٢٠١٠م لم يقع إلا في العام ٢٠١٧م، وحيث لم يوجد ما ينفي مثل تلك الإفادة المدلّ بها، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، وتقرير الربط عليه من واقع ما قدمه للهيئة من إقرارات من الأعوام ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١٠م، ونقض ما جاء به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند.

- ٢- بند فرض التزامات ضريبية، لما تمثل استئناف المكلف في شأن هذا البند على النحو الذي سبق بيان ملخصه ضمن هذا القرار، وحيث خلص القرار الابتدائي إلى تتحقق وجود ما يوجب فرض الضريبة على المكلف بعد أن تبين للجنة مصداقة القرار أن المكلف يمثل فرعًا للمركز الرئيس يقدم خدمات فنية وعلمية لوكالء وموزعي منتجات المركز الرئيس، وأن تلك الأعمال ذات الطابع الفني والعلمي تشكل في واقعها أعمالًا مصاحبة لعقود التوريد المبرمة بين الموزع في المملكة والمركز الرئيس، وحيث إن قيمة تلك الأعمال لم تكن محددة بشكل مفصل لتلك العقود فقد خلصت اللجنة مصداقة القرار إلى موافقة الهيئة في فرض الضريبة على تلك العقود المصاحبة لاتفاقيات التوريد على نحو ما جاء به القرار محل الطعن، وحيث إن ما يدفع به المستأنف من وجود فهم خاطئ لحقيقة عمل المكتب الفني وأنه عمل لا يقوم على تحقيق إيرادات، ولا يحقق وبالتالي من نشاطه في المملكة بحًرا وإنما هي أعمال مساعدة للعملاء في المملكة والموزعين فيها، لا ينفي في حقيقة الأمر الأساس الذي بني عليه توجّب الضريبة على المكلف تحمّيلها على العقود التي كانت بين المركز الرئيس والموزع في المملكة والتي قام المكتب بتقديم الدعم الفني لها، كما أن الاستناد لدعم موقف المكلف بعدم توجّب الضريبة بما جاء في الترخيص الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار بأن نشاط المكتب في شركة ... السعودية لا يجوز بناءً عليه القيام بأنشطة تجارية، إذ إن ذلك الترخيص يرتبط في منعه بالقيام بالنشاط التجاري لذلك الفرع المسجل لدى الهيئة عند مباشرته بنفسه لنشاط البيع أو أي نشاط آخر يترتب عليه مخالفة ما كان عليه إذن الترخيص بوجود المكتب في المملكة، وحيث إن مثل ذلك الأمر لا شأن له في انتهاك قواعد النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وحيث كان إلزام المكلف بالضريبة المحكوم المنصّنة للضريبة والتي جاءت بها أحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وبما أن المكتب يندرج تحته التنفيذية مقى ما تحققت الواقع بها عليه بأداء الضريبة قائمًا بالنظر إلى أن المكتب يقوم بتقديم الخدمات العلمية والفنية المتعلقة باتفاقيات التوريد بين الموزع في المملكة والمركز الرئيس، وحيث جاء النطّام وأحكام اللائحة على فرض الضريبة على أساس الربح التقديري عن الأعمال المصاحبة لعقود التوريد والتي لم يتضمنها عقد التوريد بشكل منفصل بتحديد قيمة المستحق بموجب تلك الاتفاقيات المرتبطة بعقود التوريد، فإن مسلك الهيئة في تقدير فرض الضريبة على أساس ما أيدّه القرار الابتدائي يكون هو المسلك الصحيح المتواافق مع التطبيق السليم لواقع النطّام عن تلك الأعمال التي بذلك المكتب لخدمة الموزع والعملاء في المملكة لارتباطها بعقد التوريد المبرم بين الموزع والمركز الرئيس، ولا يؤثر في هذا الاستنتاج ادعاء المكلف بأنه لم يتلق



أي مقابل عن تلك الخدمات المقدمة، وأنها كانت من أجل مساعدة الموزع والعملاء في المملكة، وأنه لا توجد فواتير أو مستندات تثبت تحقق الإيراد عن ذلك النشاط الذي بذله المكتب بالنظر إلى أن أحكام النظام واللائحة التنفيذية قد حسمت ذلك الأمر حيث جاء النص على احتساب الربح التقديرى إذا لم توجد ضمن نصوص اتفاقيات التوريد ما يفرد الأعمال المصاحبة بمبالغ مستقلة واضحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فيكون تقدير تلك الأرباح عن الأعمال المصاحبة متفقاً مع ما قرره النظام، كما أنه من غير المعقول أن تقدم تلك الخدمات للعملاء دون أن تكون محسوبة أصلًا ضمن التكاليف المقدرة في اتفاقية التوريد لأن مثل ذلك الأمر هو الذي يقتضيه شأن المعاملات التجارية التي تكون جميع التكاليف فيها محسوبةً عند إجراء التعاقد، وبالتالي فإنه لا يكون مقبولاً للاحتجاج بعدم فرض الضريبة عن الأعمال المرتبطة بالعقد الرعم بعدم أخذ المقابل عنها على نحو ما يردد المستأنف في أقواله، وتأسيساً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من فرض الضريبة على الأعمال المصاحبة لاتفاقيات التوريد بناء على التفصيل السابق بيانه.

غير أنه لما خلصت هذه الدائرة إلى عدم أحقيـة الهيئة في إجراء الربط النهائي على المكلف عن الأعوام من ٢٠٠٧م و حتى ٢٠١٠م، واعتبار ما جاء في إقرار المكلف هو الأصل في إجراء الربط النهائي عليه لتلك الأعوام، فإن ذلك يستتبع أن يكون فرض الضريبة عن الأعمال المصاحبة مرتبطاً بالأعوام من ٢٠١١م و حتى ٢٠١٣م.

٣- بند فرض غرامة التأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير، وحيث كان استئناف المكلف قائماً على الوجه الذي سبق بيانه عند استعراض ملخص ما جاء في مذكرة الاستئنافية، وحيث كان الخلاف بين الهيئة والمكلف في أداء الضريبة عن الأعمال المصاحبة عن اتفاقيات التوريد وفق التفصيل الذي ورد في البند الثاني من هذا القرار وما جاء به سرد وقائع القرار الابتدائي في ذلك الصدد، وحيث إن جانب حسن النية هو الأصل المنقرر عند الأخذ بأقوال المكلفين بموجب ما تتضمنه إقراراتهم، وحيث إن وجود الترخيص الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار قد يجعل اللبس في تحقق وجوب أداء الضريبة عن الأعمال المصاحبة لاتفاقيات التوريد أمراً متصوراً بالنظر إلى ما تتضمنه ذلك الترخيص من عدم جواز ممارسة المكتب لأى نشاط يستهدف الربح، فإن ذلك الأمر يرتب إمكانية تحقق وجوب الشك لدى المكلف في توجب فرض الضريبة عليه، وحيث إن الشك يفسر لمصلحة المكلف فإن القول يتوجب فرض غرامة التأخير عن أداء الضريبة لا يكون مستقimًا إلا باحتسابها من تاريخ ثبيـت إلزمـ المـكلف بها، فإن ذلك الأمر يترتب عليه احتساب غرامات التأخير عن الضريبة المفروضة على المكلف عن الأعمال المصاحبة لعقد التوريد بموجب ما قضـى به هذا القرار عن الأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م دون غيرها، من تاريخ ثبوـت إشعار المـكلف بـصدورـ هذاـ القرـارـ المنـيـ للـنزـاعـ بـخـصـوـصـ تـوجـبـ الضـريـبةـ وـتـحدـيدـ بدـاـيـةـ سـرـيـانـ غـرـامـةـ التـاخـيرـ عـنـ التـخـلـفـ عـنـ أـدـاءـهاـ،ـ إذـ إنـ ذـلـكـ الـاستـنـتـاجـ هوـ المـتوـافـقـ معـ النـظـرـ السـليمـ إـلـىـ الغـاـيـةـ الـتـيـ اـبـتـغـاـهـاـ وـاضـعـ النـظـامـ مـنـ فـرـضـ غـرـامـاتـ التـاخـيرـ لـحـثـ المـكـلـفـينـ عـلـىـ أـدـاءـ وـاجـهمـ النـظـاميـ بـأـدـاءـ الضـريـبةـ الـمـسـتـحـقـ عـلـىـ هـمـمـ بـمـذـلـةـ لـحـظـةـ عـلـمـ بـوـاجـبـ أـدـاءـ تـلـكـ الضـريـبةـ وـتـحـقـقـ الـيـقـيـنـ لـاحـسـابـ مـبـالـغـهـاـ،ـ دـوـنـ أـنـ يـكـونـ ذـلـكـ مـرـتـبـاـ بـمـاـ تـقـرـرـ الـهـيـةـ فـيـ اـحـسـابـ الـغـرـامـاتـ مـنـ تـارـيخـ تـقـدـيمـ الـإـقـرـاراتـ،ـ بـالـرـغـمـ مـنـ تـأـخـرـهـاـ فـيـ إـخـطـارـ المـكـلـفـينـ بـالـرـيـطـ النـهـائـيـ عـلـمـهـمـ وـمـاـ يـتـضـمـنـهـ ذـلـكـ مـنـ فـرـضـ غـرـامـةـ التـاخـيرـ عـنـ سـدـادـ الضـريـبةـ الـمـسـتـحـقـةـ،ـ خـصـوـصـاـ إـذـ مـاـ كـانـ الـخـلـافـ بـيـنـ الـمـكـلـفـ وـالـهـيـةـ خـلـافـاـ حـقـيقـيـاـ يـتـناـولـ تـوـجـبـ الـغـرـامـةـ فـيـ أـصـلـهـاـ عـلـىـ الـمـكـلـفـ أـوـ عـدـمـ تـوـجـهـاـ مـنـ خـلـالـ الـحـقـائقـ وـالـظـرـوفـ الـتـيـ اـكـتـنـفـتـ الـأـحـوـالـ الـمـرـتـبـةـ لـلـوـاقـعـةـ الـمـنـشـأـةـ لـلـضـريـبةـ،ـ وـحـيـثـ كـانـ النـزـاعـ فـيـ تـوـجـبـ الضـريـبةـ فـيـ أـصـلـهـاـ بـيـنـ الـمـكـلـفـ وـالـهـيـةـ مـنـ جـنـسـ تـلـكـ الـمـنـازـعـاتـ الـتـيـ يـكـونـ الـخـلـافـ فـيـهـاـ حـقـيقـيـاـ عـلـىـ التـفـصـيلـ السـابـقـ بـيـانـهـ فـيـ الـبـنـودـ الـمـعـرـضـ عـلـيـهـ فـيـ هـذـاـ الـقـرـارـ،ـ فـيـنـ الدـائـرـةـ اـنـتـهـتـ إـلـىـ اـقـتـصـارـ فـرـضـ غـرـامـةـ التـاخـيرـ عـنـ الضـريـبةـ الـمـتـوجـبةـ بـاـخـتـصـاصـ ذـلـكـ بـالـأـعـوـامـ مـنـ ٢٠١١ـمـ حـتـىـ ٢٠١٣ـمـ،ـ وـاحـسـابـ فـرـضـ تـلـكـ الـغـرـامـةـ اـبـتـدـاءـ مـنـ إـشـاعـ الـمـكـلـفـ بـالـقـرـارـ الـاسـتـنـافـيـ الـمـنـيـ لـلـخـلـافـ.

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، رقم مميز (...), ضد القرار رقم (٣٢)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بخصوص بند تعديل الهيئة للإقرارات الضريبية عن عامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن، وتقرير الرابط على المكلف من واقع إقراراته المقدمة عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بخصوص بند فرض التزامات ضريبية، وتعديل ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن باختصاص فرض الضريبة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، دون غيرها من الأعوام، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- فيما يتعلق ببند فرض غرامة التأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير:
  - أ- قبول استئناف المكلف بعدم توجب غرامة التأخير في السداد، عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، بسقوط أصلها، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ب- رفض استئناف المكلف بخصوص غرامة التأخير في السداد، عن الأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وتقرير بدء احتسابها من تاريخ إبلاغ المكلف بهذا القرار، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٧٤)

اللجنة الاستئنافية

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٨٨٦-١)

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥٠

حينما يشك المكلف في خصوص أعماله للضريبة فإن ذلك يفسر لصالحه ويتربّ عليه فرض غرامة التأخير المستحقة على الضرائب عن هذه الأعمال من التاريخ النهائي لإقرارها وانتهاء المنازعات حولها مع الهيئة، وهو تاريخ إشعار المكلف بالقرار الاستئنافي النهائي للخلاف.

### الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ١٦/٠٩/١٤٤٢ الموافق ٢٠٢٠/١٢/٢٨، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٠/٠٧/٢٢ هـ، الموافق ٢٨/٠٣/٢٠١٩ م، من/شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٣٢) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الدعوى رقم (٣٩/٣٢) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١٣ م.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند تعديل الهيئة الإقرارات الضريبية لعامي ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م بعد مضي خمس سنوات.
- ٢- رفض اعتراض المكلف على بند فرض التزامات ضريبية.
- ٣- رفض اعتراض المكلف على بند فرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ثلاثة أيام تأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: بند تعديل الهيئة للإقرارات الضريبية عن عامي ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م، حيث يحتاج المكلف على عدم صحة توجيه القرار بتأييد الهيئة بقيامها بتعديل الربط الضريبي عن ذلكما العامين، وذلك بالنظر إلى أن المفترض عدم تعديل تلك الربط بعد انقضاء مدة خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار خلال المدة النظامية له، وحيث جاءت تلك التعديلات بعد فوات تلك المدة فإن من المفترض عدم الأخذ بها وإبقاء الربط الضريبي من واقع ما تم تقديمه من إقرارات، وأن مجرد إشعار الهيئة للمكلف خلال تلك المدة المقررة لإجراء التعديلات على الربط للاستفسار وطلب المعلومات لا يؤثر في عدم



احتساب تلك المدة بخمس سنوات من تاريخ تقديم الربط في المدة النظامية وحتى إشعار الهيئة بالربط النهائي، وأن تلك الطلبات للمعلومات واستمرار الهيئة في مخاطبة المكلف بشأن الربط من أجل إصدار الربط النهائي لا يؤثر في اعتبار أن أصل المدة المقررة للهيئة في الأخذ بالربط على المكلف من خلال إقراره، أو إجراء التعديلات وإخطاره بالربط النهائي عليه بموجب تلك التعديلات لا يكون سليماً إلا إذا وقع الربط النهائي خلال تلك المدة التي قررها النظام، وبالتالي فإن إشعار الهيئة للمكلف بالربط النهائي عن تلك الأعوام بعد مضي مدة خمس سنوات لا يكون إجراءً صحيحاً يتفق مع ما قرره النظام، كما يطلب المكلف أيضاً عدم اقتصار طلبه بخصوص هذا البند عن العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، على نحو ما جاء في منطوق القرار، لأن الربط من عام ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، لم يتم إشعار المكلف بالربط النهائي عليه بعد إجراء التعديلات والاستفسار من المكلف إلا بعد مرور خمس سنوات لكل منها، حيث جاء الربط على العام الأخير منها في يناير ٢٠١٧م، بالرغم من تقديمها في إبريل لعام ٢٠١١م.

بند فرض التزامات ضريبية، حيث يرى المكلف عدم توجب فرض الضريبة عليه عن الأعوام من ٧٠٠٧م وحتى ٢٠١٣م، وذلك بالنظر إلى أن التسجيل في المملكة للمكتب الفني والعلمي التابع لشركة شركة... في الولايات المتحدة، كان لأجل تقديم المساعدة الفنية والعلمية للعملاء في المملكة العربية السعودية، وموزعي شركة... وبالتالي فإنه لا يزاول أي نشاط لأجل تحقيق الربح، وأن الشركة قد صرحت فقط عن المصاري夫 المتکبدة لتقديم الخدمات الفنية والعلمية والتي تم تحصيلها على حساب المكتب الرئيس، وأن ما يؤكد ذلك هو وجود الترخيص الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار الذي جاء فيه أن الترخيص للمكتب لا يجعل من الممكن له القيام بتنفيذ أي عقود أو أي نشاط تجاري، وبالتالي فإن فرض الضريبة على العقود المصاحبة لعقود التوريد التي تمت بين المركز الرئيس والموزع له في المملكة على نحو ما جاء به القرار الابتدائي، ليس له سند في الواقع وإنما هو نتيجة فهم خاطئ من اللجنة والهيئة لطبيعة نشاط وعمل المكتب الذي يقتصر فقط على تقديم الدعم الفني والعلمي لعملاء وموزعي الشركة في المملكة فيما يتعلق بدفعات الأسعار والبيانات وكتيبات أسعار المنتج والمساعدة في دراسات مسح السوق وخطط ترويج المنتجات، ولذلك لم تصدر عن ... السعودية أي فاتورة خدمات للموزعين بناءً على ذلك، ولم تستلم أي أموال لقاء ذلك الدعم، ولذلك حصل هذا الفهم الخاطئ بتصور تقديم المكتب لنشاط تجاري يحقق إيرادات بينما المفهوم الصحيح لعمل المكتب هو عمل تقني في من أجل مساعدة العملاء ولا يوجد أي مقابل لذلك النشاط لكي يتحقق منه الربح وهذا الأمر قد أكدته أيضاً ما جاء في إيضاحات القوائم المالية المدققة الذي أوردت إيضاحاتها بأن المكلف لا يزاول أي نشاط يتحقق منه الإيراد، وأن الدعم الوحيد المقدم للموزع لمنتجات المركز الرئيس، هو الدعم المقدم من مكتب الدعم الفني والعلمي... السعودية، وبالتالي لا توجد أية أعمال مصاحبة لعقود التوريد يتقرر عليها فرض الضريبة على أساس أنها خدمات فنية قدمت إلى الموزع لارتباطها بعقد التوريد المبرم معه.

بند فرض غرامة التأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير، حيث يعترض المكلف على فرض تلك الغرامة، بالنظر إلى أن أصل وجود الضريبة ليس متحققاً على نحو ما أبداه المكلف في استئنافه على البند الثاني من القرار محل الاستئناف، إضافة إلى أن المكلف قد قام بتقديم إقراراته في مواعيدها، وأنه حتى بافتراض صحة فرض ضريبة الدخل فإن الخلاف بين ... السعودية والهيئة يعد خالفاً حقيقياً بالنظر إلى عدم اتضاح فرض الضريبة على النحو الذي تراه الهيئة، وبالتالي فإنه ينبغي أن تتحسب تلك الغرامات من تاريخ انتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف على الخلاف المتعلق بأصل وجود الضريبة، وأن القرارات الصادرة من اللجنة الاستئنافية الضريبية تؤكّد في كثير من حالات النزاع إلى عدم فرض غرامة التأخير إلا بعد صدور القرار بأحقية الهيئة في تحصيل الضريبة بعد صدور القرار النهائي بشأنها، وأن ما يؤكد ذلك ما قررته المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية بالفقرة (د) من البند (٢) الذي جاء النص بها على أن المستحق الضريبي يصبح متأكداً في صورته النهائية بصدور الحكم القضائي النهائي المثبت لوجود ذلك المستحق، وعلى ذلك فإن من غير الصحيح فرض أي غرامة تأخير من الهيئة بموجب نظام ضريبة الدخل إلا بصدور الحكم النهائي في استحقاق الضريبة، وهو الأمر



الذي لم تقم الهيئة بمراعاته عند إشعار المكلف بالربط النهائي الذي أيدت اللجنة الابتدائية موقف الهيئة بشأنه وما ترتب على ذلك من فرض غرامات التأخير محل الاعتراض.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض خلال (١٠) أيام من تاريخ إرسال ذلك الطلب إلى الهيئة الذي وقع بتاريخ ٢٠٢٠/٣٠/٤، الموافق ١٤٤١/٩/٧هـ، وحيث لم يرد للدائرة جواباً من الهيئة بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البنود التي يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، بعد انتهاء المهلة المنوحة لهم، دون إبداء سبب تأخر إجابتهم، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينطوي على الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها حين الاستئناف، فإن ذلك يستتبع عند تحديد موقف الهيئة في شأن المستأنف عليها الاعتداد بما جاء من أقوال وردود للهيئة ضمنها القرار الابتدائي بخصوص تلك البنود محل النظر.

وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجمل دفع المستأنف انتصر للدائرة ما يأتي:

فيما يتعلق بالبند الأول المعterض عليه (بند تعديل الهيئة للإقرارات الضريبية عن عامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٧م)، وحيث كان استئناف المكلف على ذلك البند قائماً على نحو ما سبق بيانه في ملخص استئنافه على ذلك البند، وحيث كان الثابت من خلال فحص الدائرة لمجمل أوراق القضية وما تضمنه سرد وقائع القرار الابتدائي عند نظر اللجنة الابتدائية لذلك النزاع بخصوص البند محل النظر أن الهيئة قامت بإجراء الربط النهائي بعد الاستفسار وطلب المعلومات من المكلف بما يتجاوز الخامس سنوات من تاريخ المدة النظامية لتقديم كل إقرار من السنوات ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١٠م، وحيث إن الغاية التي يرمي لها واضح النظام من تحديد المدة التي يمكن للهيئة إجراء الربط النهائي خلالها دون أن تمتد في الزمن إلى أبعد من ذلك الأجل، تتمثل في رغبته في استقرار المراكز المالية والقانونية للمكلفين والهيئة، وحيث يرتبط حق الهيئة في مباشرة ما كفله لها النظام في إجراء الربط النهائي بعد طلب الاستفسارات والمعلومات من المكلف للوصول إلى ذلك الربط في صورته النهائية ضمن الخامس سنوات التي حدد النظام بدايتها من انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار، وحيث كان المتحصل مما تقدم أن واضح النظام قد أتاح للهيئة فرصة مراجعة الربط والاستفسار من المكلف خلال مدة خمس سنوات محسوبةً من المدة النظامية الواجب على المكلف تقديم الإقرار الضريبي له عن السنة المالية المشمولة بالربط، وحيث إن ما يحكم اعتبار الإقرارات المقدمة من المكلفين باعتبارها نهائية وواجبة الربط على أساسها اعتبار أن ما قدمه المكلف من إقرار يمثل حقيقة مركزه فيما يتعلق بالتزاماته الضريبية أمام الهيئة، وأن للهيئة الحق في الاستفسار والمراجعة لاعتماد الربط أو تعديله خلال تلك المدة، وبالتالي فإنه لا يصح بموجب أحکام النظام أن تتجاوز الهيئة تلك المدة دون إخبار المكلف بالربط المعدل، لأن القول بغير ذلك سيجعل النص على تحديد المدة بخمس سنوات لقيام الهيئة بالمراجعة والاستفسار خلالها لإجراء الربط النهائي أمرًا مفضياً إلى إفراغ النص من مضمونه عند الاحتجاج باستمرار حق الهيئة في إطالة أمد إصدارها للربط النهائي



وإلزامها للمكلف به بالاستناد إلى أن أي إجراء تقوم به الهيئة قبل انقضاء تلك السنوات الخمس مؤدياً إلى استمرار حرقها في المراجعة والاستفسار إلى حين صدور قرارها بالربط النهائي، إذ إن النظام الضريبي حصر تلك المدة آخذًا في الحسبان كفالة الخمس سنوات لكي يتبين للهيئة موقفها بقرار الربط أو بإحداث التعديلات وإجراء الربط من قبلها وفق ما تراه دون تجاوز مدة الخمس سنوات المقررة بموجب النظام باحتسابها من التاريخ المقرر تقديم الإقرارات الضريبية من المكلف، وحيث كان من الثابت أن الهيئة لم تشعر المكلف بالربط النهائي إلا بعد فوات مدة خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار من المكلف من خلال ما تضمنه سرد وقائع القرار، وحيث كان من الثابت أيضاً طلب المكلف شمول اعتراضه على قيام الهيئة بتعديل البوط الضريبي وإشعاره بهنائية تلك البوط بعد التعديل عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، وحيث اقتصر القرار الابتدائي على التقرير في منطوقه بما يخص العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م فقط، وحيث خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بالأخذ بإقراراته من واقع ما قدمه للهيئة للربط عليه في العامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، وعدم إقرار موقف الهيئة بإجراء التعديلات وإصدار الربط النهائي بعد فوات المدة المقررة لها نظاماً بإجراء التعديلات على ربط المكلف لإلزامه بما يصدر من ربط نهائي صادر عنها، وحيث كرر المكلف طلبه في استئنافه بشمول اعتراضه أيضاً للأعوام المتبقية (٢٠٠٩م و ٢٠١٠م)، وحيث كان الثابت من أقوال المكلف أمام اللجنة الابتدائية أن إشعاره بالربط النهائي عن العام ٢٠١٠م لم يقع إلا في العام ٢٠١٧م، وحيث لم يوجد ما ينفي مثل تلك الإفادة المذكورة بها، وعليه خلصت الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، وتقرير الربط عليه من واقع ما قدمه للهيئة من إقرارات من الأعوام ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١٠م، ونقض ما جاء به القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند.

بند فرض التزامات ضريبية، لما تمثل استئناف المكلف في شأن هذا البند على النحو الذي سبق بيان ملخصه ضمن هذا القرار، وحيث خلص القرار الابتدائي إلى تتحقق وجود ما يوجب فرض الضريبة على المكلف بعد أن تبين للجنة مصدرة القرار أن المكلف يمثل فرعاً للمركز الرئيس يقدم خدمات فنية وعلمية لوكالء وموزعي منتجات المركز الرئيس، وأن تلك الأعمال ذات الطابع الفني والعلمي تشكل في واقعها أعمالاً مصاحبة لعقود التوريد المبرمة بين الموزع في المملكة والمركز الرئيس، وحيث إن قيمة تلك الأعمال لم تكن محددة بشكل مفصل لتلك العقود فقد خلصت اللجنة مصدرة القرار إلى موافقة الهيئة في فرض الضريبة على تلك العقود المصاحبة لاتفاقيات التوريد على نحو ما جاء به القرار محل الطعن، وحيث إن ما يدفع به المستأنف من وجود فهم خاطئ لحقيقة عمل المكتب الفني وأنه عمل لا يقوم على تحقيق إيرادات، ولا يتحقق وبالتالي من نشاطه في المملكة بحراً وإنما هي أعمال مساعدة للعملاء في المملكة والموزعين فيها، لا ينفي في حقيقة الأمر الأساس الذي بني عليه توجب الضريبة على المكلف تحملها على العقود التي كانت بين المركز الرئيس والموزع في المملكة والتي قام المكتب بتقديم الدعم الفني لها، كما أن الاستناد لدعم موقف المكلف بعدم توجب الضريبة بما جاء في الترخيص الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار بأن نشاط المكتب في شركة ... السعودية لا يجوز بناءً عليه القيام بأنشطة تجارية، إذ إن ذلك الترخيص يرتبط في منعه بالقيام بالنشاط التجاري لذلك الفرع المسجل لدى الهيئة عند مباشرته بنفسه لنشاط البيع أو أي نشاط آخر يترتب عليه مخالفة ما كان عليه إذن الترخيص بوجود المكتب في المملكة، وحيث إن مثل ذلك الأمر لا شأن له في انتهاق قواعد النظام الضريبي ولأخته التنفيذية، وحيث كان إلزام المكلف بالضريبة المحكوم بها عليه بأداء الضريبة قائماً بالنظر أحكام النظام الضريبي ولأخته التنفيذية، وحيث كان إلزام المكلف بالضريبة المحكم بها عليه بأداء الضريبة قائماً بالنظر إلى أن المكتب يقوم بتقديم الخدمات العلمية والفنية المتعلقة باتفاقيات التوريد بين الموزع في المملكة والمركز الرئيس، وحيث جاء النظام وأحكام اللائحة على فرض الضريبة على أساس الربح التقديري عن الأعمال المصاحبة لعقود التوريد والتي لم يتضمنها عقد التوريد بشكل منفصل بتحديد قيمة المستحق بموجب تلك الاتفاقيات المرتبطة بعقود التوريد، فإن مسلك الهيئة في تقدير فرض الضريبة على أساس ما أيده القرار الابتدائي يكون هو المسلك الصحيح المتواافق مع التطبيق السليم لواقع النظام عن تلك الأعمال التي بذلها المكتب لخدمة الموزع والعملاء في المملكة لارتباطها بعقد التوريد المبرم بين الموزع والمركز الرئيس، ولا يؤثر في هذا الاستنتاج ادعاء المكلف بأنه لم يتلق أي مقابل عن تلك الخدمات المقدمة، وأنها



كانت من أجل مساعدة الموزع والعملاء في المملكة، وأنه لا توجد فواتير أو مستندات تثبت تحقق الإيراد عن ذلك النشاط الذي بذله المكتب بالنظر إلى أن أحكام النظام واللائحة التنفيذية قد حسمت ذلك الأمر حيث جاء النص على احتساب الربح التقديري إذا لم توجد ضمن نصوص اتفاقيات التوريد ما يفرد الأعمال المصاحبة بمبالغ مستقلة واضحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فيكون تقدير تلك الأرباح عن الأعمال المصاحبة متفقاً مع ما قرره النظام، كما أنه من غير المعقول أن تقدم تلك الخدمات للعملاء دون أن تكون محسوبة أصلًا ضمن التكاليف المقدرة في اتفاقية التوريد لأن مثل ذلك الأمر هو الذي يقتضيه شأن المعاملات التجارية التي تكون جميع التكاليف فيها محسوبة عند إجراء التعاقد، وبالتالي فإنه لا يكون مقبولاً للاحتجاج بعدم فرض الضريبة عن الأعمال المرتبطة بالعقد الزعم بعدم أخذ المقابل عنها على نحو ما يردده المستأنف في أقواله، وتأسيساً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من فرض الضريبة على الأعمال المصاحبة لاتفاقيات التوريد بناء على التفصيل السابق بيانه.

غير أنه لما خلصت هذه الدائرة إلى عدم أحقيبة الهيئة في إجراء الرابط النهائي على المكلف عن الأعوام من ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١٠م، واعتبار ما جاء في إقرار المكلف هو الأصل في إجراء الرابط النهائي عليه لتلك الأعوام، فإن ذلك يستتبع أن يكون فرض الضريبة عن الأعمال المصاحبة مرتبطة بالأعوام من ٢٠١١م وحتى ٢٠١٣م.

بند فرض غرامة التأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير، وحيث كان استئناف المكلف قائماً على الوجه الذي سبق بيانه عند استعراض ملخص ما جاء في مذكرته الاستئنافية، وحيث كان الخلاف بين الهيئة والمكلف في أداء الضريبة عن الأعمال المصاحبة عن اتفاقيات التوريد وفق التفصيل الذي ورد في البند الثاني من هذا القرار وما جاء به سرد وقائع القرار الابتدائي في ذلك الصدد، وحيث إن جانب حسن النية هو الأصل المقرر عند الأخذ بأقوال المكلفين بموجب ما تتضمنه إقراراتهم، وحيث إن وجود الترخيص الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار قد يجعل اللبس في تتحقق وجوب أداء الضريبة عن الأعمال المصاحبة لاتفاقيات التوريد أمراً متصوراً بالنظر إلى ما تتضمنه ذلك الترخيص من عدم جواز ممارسة المكتب لأى نشاط يستهدف الربح، فإن ذلك الأمر يرتب إمكانية تتحقق وجوب الشك لدى المكلف في توجب فرض الضريبة عليه، وحيث إن الشك يفسر لصالحة المكلف فإن القول بتوجب فرض غرامة التأخير عن أداء الضريبة لا يكون مستقيماً إلا باحتسابها من تاريخ ثبيت إلزام المكلف بها، فإن ذلك الأمر يترتب عليه احتساب غرامات التأخير عن الضريبة المفروضة على المكلف عن الأعمال المصاحبة لعقد التوريد بموجب ما قضى به هذا القرار عن الأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م دون غيرها، من تاريخ ثبوت إشعار المكلف بصدور هذا القرار المنفي للنزاع بخصوص توجب الضريبة وتحديد بداية سريان غرامة التأخير عند التخلف عن أدائها، إذ إن ذلك الاستنتاج هو المتواافق مع النظر السليم إلى الغاية التي ابتغاها واضح النظام من فرض غرامات التأخير لحث المكلفين على أداء واجبهم النظمي بأداء الضريبة المستحقة عليهم منذ لحظة علمهم بواجب أداء تلك الضريبة وتحقيق اليقين لاحتساب مبالغها، دون أن يكون ذلك مرتبطاً بما تقرره الهيئة في احتساب الغرامات من تاريخ تقديم الإقرارات، بالرغم من تأخرها في إخطار المكلفين بالربط النهائي عليهم وما يتضمنه ذلك من فرض غرامة التأخير عن سداد الضريبة المستحقة، خصوصاً إذا ما كان الخلاف بين المكلف والهيئة خلافاً حقيقياً يتناول توجب الغرامة في أصلها على المكلف أو عدم توجيئها من خلال الحقائق والظروف التي اكتنفت الأحوال المرتبة للواقعة المنشئة للضريبة، وحيث كان النزاع في توجب الضريبة في أصلها بين المكلف والهيئة من جنس تلك المنازعات التي يكون الخلاف فيها حقيقياً على التفصيل السابق بيانه في البند المعتبر عليها في هذا القرار، فإن الدائرة انتهت إلى اقتصار فرض غرامة التأخير عن الضريبة المتوجبة باختصاص ذلك بالأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، واحتساب فرض تلك الغرامة ابتداءً من إشعار المكلف بالقرار المستئنفي المنفي للخلاف.

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، رقم مميز (...)، ضد القرار رقم (٣٢)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بخصوص بند تعديل الهيئة للإقرارات الضريبية عن عامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن، وتقرير الرابط على المكلف من واقع إقراراته المقدمة عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف المكلف بخصوص بند فرض التزامات ضريبية، وتعديل ما قضى به القرار الابتدائي في ذلك الشأن باختصاص فرض الضريبة للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، دون غيرها من الأعوام، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- فيما يتعلق ببند فرض غرامة التأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير:
  - أ- قبول استئناف المكلف بعدم توجب غرامة التأخير في السداد، عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م، بسقوط أصلها، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - ب- رفض استئناف المكلف بخصوص غرامة التأخير في السداد، عن الأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، وتقرير بدء احتسابها من تاريخ إبلاغ المكلف بهذا القرار، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٧٥)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-١٩٠٤-١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥١

القول بأن الاتفاقية التي يتم بناء عليها تحديد مقدار هامش الربح المتحقق بناء على نشاط الفرع في المملكة لا يتحقق فيها استقلالية الفرع لكي يتم الأخذ بما جاءت به، لا ينفي الأصل الظاهر الذي يتقرر بموجبه الأخذ بإقرارات المكلف من واقع ما قدمه من معلومات تضمنها إقراره بالاعتماد على ما جاء في حساباته المراجعة من مكتب محاسبي مرخص.

### الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ٢٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٩/١٦م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٦/٠٩/٢٠١٨م، من /المؤسسة العامة للزكاة والدخل، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض، رقم (٣٥) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٩/٩) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض المقدم من فرع شركة ...، على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م.

ثانياً: وفي الموضوع:

قبول اعتراض المكلف على رفع الهيئة نسبة الربح التقديرى من إجمالي المصروفات من ٦٪ إلى ٢٠٪ للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، طبقاً لحيثيات القرار، وتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بالمكون من مخصص نهاية الخدمة في عام ٢٠١١م، والضريبة المسددة بالغرامات في عام ٢٠١٢م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

يكمن استئناف الهيئة في اعتراضها على نتيجة القرار الابتدائي الذي لم يأخذ بما عمدت إليه الهيئة من تقدير الربح بالربط على المكلف بالطريقة الجزافية بـ ٢٠٪ عوضاً عما كان من ربح مقدر من واقع إقرار المكلف بـ ٧٪ بموجب الاتفاقية بين الفرع والمركز الرئيس لتقدير هامش الربح عن الأعمال التي تكون بين العملاء والمركز الرئيس عن طريق الفرع واحتسابها تلك الأرباح بمثل ذلك المعدل، تأسيساً على احتجاج الهيئة على عدم الاطمئنان للأخذ بذلك التقدير بالنظر



إلى أن الاتفاقية بين الطرفين لا تظهر فيها استقلالية المكلف باعتباره فرعاً للمركز الرئيس الذي يملي إرادته عليه، وبالتالي فإن ما قدمه المكلف في إقراره المتمثل في إضافته نسبة ٧% من إجمالي مصروفاته وتعويضه من المركز الرئيس بموجب تلك الاتفاقية لا يمكن الأخذ به، لأن تلك الاتفاقية لا تعكس -بناءً على ما قرره النظام الضريبي في المادة (٦٣) فقرة (٢١)- الحال الواقعية لنشاط المكلف إذ أعطت تلك المادة الحق للهيئة في إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها وجوبها صورتها الحقيقية، وأن للهيئة كذلك الحق فيربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديرية وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف، إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي أو لم يحتفظ بحسابات دفاتر وسجلات دقيقة أو لم يتقييد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلاته على نحو ما قررته الفقرتين (ب، ج) من المادة المشار إليها.

ولأن نشاط المكلف يتمثل في تقديم خدمات الدعم الفني لمنتجات المركز الرئيس، فإن واضح النظام جعل لذلك النشاط حدأً أدنى للربح التقديرية لا يقل عن ٢٠% طبقاً لما قررته المادة (١٦) من اللائحة في الفقرة الرابعة منها، وما جاء في البند الخامس من الجدول المرتبط بحساب الربح التقديرية لتلك الأنشطة التي يخضع تقدير ربحها بناءً على ما يتتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به بما لا يقل عن المعدلات الواردة في ذلك الجدول المشار إليه. كما أن موضوع الفحص الميداني الذي قامت به الهيئة لم يكن لغرض موضوع نسبة الربح حتى تستند إليه اللجنة مصدرة القرار بتاكيدتها على تأسيس قرارها بوجود الحسابات النظامية للمكلف وإنما كان الغرض من ذلك الفحص الميداني لأجل التحقق من تنفيذ اتفاقية موقعة بين وزارة الدفاع وفرع الشركة. واختتمت الهيئة لائحتها بطلب تأييد وجهة نظرها في البند المستأنف عليه وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به من عدم الأخذ في الربح التقديرية بما قرره في اعتماد نسبة الربح بموجب ما كان من إقرار المكلف.

وحيث طلبت الدائرة من المكلف الإجابة عن ما تضمنته مذكرة استئناف الهيئة بخصوص البند محل الاعتراض، وحيث تضمن الرد ما جاء من أقوال للمكلف أدلى بها أمام اللجنة الابتدائية عند نظر النزاع، وأكده في مذكرة الرد على الاستئناف أن الهيئة لم تقدم أي إثباتات أو معلومات يتضح منها أن فرع الشركة قدم معلومات غير صحيحة، أو أنها لم تقدم إقراراتها في المدة النظامية أو أن موضوع المعاملات بين الفرع والمركز الرئيس مخالف لما تقضي به قواعد النظام الضريبي لكي تعمد الهيئة إلى الربط التقديرية بناءً على ما جاء المادة (٦٣) من النظام الضريبي، خصوصاً وأن الفرع يؤكد على عدم وجود أي إيرادات أخرى للمركز الرئيس وأن مصدر تلك الإيرادات لفرع هو ما كان من عقد موقع بينه وبين المركز الرئيس وأن مجمل النشاط وعملياته مسجل بالحسابات لديه، وأنه لا يوجد ما يثبت القيام بإخفائه أو التهرب منه، وبالتالي فإن فرع الشركة يؤكد أن الإقرارات محل الاعتراض صحيحة عن الأعوام محل الاستئناف وتتوافق مع الحسابات المعتمدة، وبالتالي لا يصح قيام الهيئة بالربط التقديرية ما دام أن فرع الشركة يمسك حسابات رسمية ومعتمدة، ولم تقم الهيئة بفحص تلك الحسابات كما جاء ذلك في مذكرة الاستئناف، وإنما كان الفحص الميداني لأجل غرض آخر فلا يستساغ عدم الأخذ بتلك الحسابات المعتمدة ما دام أن الهيئة لم تقدم أي اعتراض يثبت عدم سلامتها تلك الحسابات. واختتمت مذكرة الرد المقدمة من فرع الشركة، التأكيد على الاعتراض على كافة الفروقات المتولدة عن ربط الهيئة والغرامات التي احتسبتها الهيئة بناءً على ذلك إضافة إلى التأكيد على طلب تصحيح الأخطاء المحاسبية التي وردت ضمن الإشعار بالربط التقديرية لتكون الأخطاء في إثبات تلك الأرقام على نحو ما جاءت به الحسابات المقدمة من الفرع والتي أكد على تصحيحها القرار الابتدائي محل الاستئناف.

وبعد الاطلاع على اللائحة الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.



وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجراءات.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم، والأسباب التي يقوم عليها وما ورد في مذكرة الرد عليه من قبل فرع الشركة، وبعد النظر فيما جاء في سرد وقائع القرار الابتدائي وما انتهى إليه من نتيجة، فقد تبين أن مطالبة الهيئة برفع نسبة الربح التقديرية من إجمالي المصروفات من ٧% إلى ١٤% للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م. تقوم على أساس أن المكلف قدّم إقراره متضمناً أن دخله يتمثل في إضافة نسبة (٦%) على إجمالي مصروفاته في كل عام وتعويضه من المركز الرئيسي، وذلك بموجب أن اتفاقية موقعة مع المركز الرئيسي تحدد هامش الربح لأعمال الفرع التي يجريها عن طريق المركز الرئيسي، إذ ترى الهيئة أن هذه الاتفاقية تفتقر إلى مبدأ الاستقلالية بسبب سيطرة المركز الرئيسي على القرار، مما يسُوغ للهيئة إجراء الربط التقديرية لتحديد الأرباح على الوجه المدعى به من قبلها دون الاعتداد بتلك الاتفاقية وحيث إن ما تدعيه الهيئة من حقها في إجراء الربط التقديرية استناداً إلى ما جاء في استئنافها من أن النظام الضريبي قد أتاح لها مثل ذلك الإجراء لا يمكن الأخذ به على إطلاقه، إذ إن ذلك الحق قيده النظام بجملة من الشروط والأوضاع التي يمكن عند تحقيقها اللجوء إلى ذلك الربط التقديرية، والتي منها ما ذكرته المادة (٦٣) من النظام والمتمثلة في عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده النظامي، أو إذا لم يحتفظ المكلف بحسابات وسجلات دقيقة أو لم يتم التقييد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة لسجلاته، أو عدم تمكّن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار، كما تضمنته الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على قيود مباشرة الهيئة لحقها في إجراء الربط التقديرية بالنص على أن: (يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحذر من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديرية وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

- أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حال تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديرية، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجّب الغرامات التي تستحق عليها نظاماً).
- ب- عدم مسک حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.
- ت- عدم تمكّن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية... إلخ.
- ث- عدم التقييد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.
- ج- مسک الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حال إخبار المكلف كتابياً بترجمتها للغة العربية خلال مهلة تحددها المصلحة وعدم تقييده بذلك).

وحيث جاءت المادة (٦٣) من النظام الضريبي، معنونة في النظام الضريبي بـ "إجراءات مكافحة التجنب الضريبي"، وحيث تضمنت هذه المادة عدداً من الإجراءات التي أسند للمستأنف (الهيئة) القيام بها لغرض تحديد الضريبة، وبالنظر إلى أنه لم يثبت لدى الدائرة من خلال ما قدمته الهيئة وجود دليل مادي معتبر أو قرينة على محاولة المستأنف ضده (المكلف)



تجنب الضريبة أو تقليلها. وحيث كان الثابت وفقاً لوقائع ومستندات الدعوى، قيام المستأنف ضده (المكاف) بتقديم حسابات نظامية معتمدة من مراجع خارجي مرخص له، وحيث إن استناد المستأنف على المادة (٣٤) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (للوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعائمه الضريبي وفقاً لأسس ومعدلات تحددها اللائحة) لا محل لإنزاله على واقع المكاف بالنظر إلى تقديمها لحسابات معتمدة وقيام الهيئة بالفحص الميداني دون إبداء أي ملاحظات على صحة تلك الحسابات، ولا ينال من ذلك الاستئناف ادعاء الهيئة بأن المهمة الخاصة بذلك الفحص لم تكن إلا لأجل التحقق من تطبيق المكاف لاتفاقية تجمعه مع وزارة الدفاع، إذ إن حق الهيئة كان متاحاً لها في إجراء التفتيش على المكاف لإثبات صدق دعواها لتقرير سلامة الأخذ بالربط التقديري للأرباح إذا ثبتت لها عدم مطابقة ما وجدته لدى المكاف من سجلات ومستندات مع ما قدمه من إقرارات، الأمر الذي يتقرر معه عدم سلامة اللجوء إلى التقدير الجزافي بالأخذ بغير ما أظهرته حسابات المكاف لاعتماد الربط الضريبي عليها، خصوصاً وأن الهيئة كذلك لم تسند موقفها بما يتوافق مع نص الفقرة الرابعة من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، التي جعلت إمكانية تحديد صافي الربح التقديري بناءً على ما يظهر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكاف وطبيعته والظروف المحيطة به، وحيث اكتفى الاستئناف في مجمله بسرد النصوص النظامية الموجودة في النظام واللائحة لإثبات سلامة الإجراء بتقدير الربح التقديري فإن ذلك لم يكن محل جدل في أساسه، غير أن ذلك الحق يتوقف على ما أورده واضح النظام من وجوب أن تتحقق في الحالة المراد الربط التقديري عليها القرائن أو الحقائق أو المؤشرات التي يسوغ مع وجودها العدول عما جاء في إقرارات المكاف لأجل استبعادها وتقدير الربح التقديري وإجراء الربط التقديري بناءً عليه، ولا ينال من ذلك القول بأن الاتفاقية التي حدد بموجبها مقدار هامش الربح المتحقق بناءً على نشاط الفرع في المملكة وعلاقته بالمركز الرئيس قد كان بموجب اتفاقية لا يتحقق فيها استقلالية الفرع لكي يتم الأخذ بما جاءت به، إذ إن هذا الأمر وإن كان من حيث المبدأ والواقع صحيحاً في أن الفرع يتبع في سياسة إدارة أعماله للمركز الرئيس، إلا أن ذلك لا ينفي الأصل الظاهر الذي يتقرر بموجبه الأخذ بإقرارات المكاف من واقع ما قدمه من معلومات تضمنها إقراره بالاعتماد على ما جاء في حساباته المراجعة من مكتب محاسبي مرخص، وحيث انتفى في مذكرة الاستئناف ما يقترح في تلك الحسابات ومصادقتها، فإنه لا يمكن التعويل على مجرد القول بأن الفرع غير مستقل استقلالاً حقيقياً لكي يستخرج من ذلك عدم سلامة حساباته المقيدة لعمليات نشاطه، والعدول عنها إلى ما تريده الهيئة من عدم الاعتداد بها وتحديد الربح بطريقة تقديرية بإجراء الربط على المكاف، وتأسيساً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي من نتيجة في إجراء الربط على المكاف من واقع إقراره وعدم الاستجابة لطلب الهيئة بإجراء الربط على المكاف بالطريقة التقديرية لحساب الأرباح عليه بواقع ٢٠٪، والتأكيد كذلك على ما أثبتته القرار الابتدائي من ضرورة تقييد الهيئة بإجراء التعديلات على الأخطاء الحسابية الواردة ضمن ما أشار إليه القرار الابتدائي في وقائعه و نتيجته عند تنفيذ الهيئة لمقتضى ما سيأتي به منطوق هذا القرار.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٣٥)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.



ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بعدم رفع الهيئة نسبة الربح التقديرية من إجمالي المصروفات من ٧% إلى ١٠%، للأعوام من ٢٠١٤م حتى ٢٠١٠م، للأسباب الواردة في هذا القرار، وتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بالمكون من مخصص نهاية الخدمة في عام ٢٠١١م، والضريبة المسددة بالغرامات في عام ٢٠١٢م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٣)

الصادر في الاستئناف رقم (W-١٨٠١٨-٢٠١٧٩٥)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥٢

موعد بدء مدة فرض غرامة التأخير يتحدد بتاريخ علم المكلف بحقيقة المبالغ المستحقة عليه بموجب نظام ضريبة الدخل.

### الواقع:

إنه في يوم الأحد ١٤٤٢/٠٦/١١ هـ الموافق ٢٠٢١/٠١/٢٤، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٧/٠٩ هـ، من /الهيئة العامة للزكاة والدخل، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام رقم (٧) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الدعوى رقم (١٤) لعام ١٤٣٨ هـ المقامة من شركة كاندي للتجارة والصناعة في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأني:

**أولاً:** قبول الاعتراض المقدم من المكلف /شركة ... على ضريبة الاستقطاع الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل من الناحية الشكلية.

**ثانياً:** وفي الناحية الموضوعية:

- ١- إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ... مقابل اتاوة بمبلغ ٦٠,٠٠٠ دولار لضريبة الاستقطاع بسعر ١٥%
- ب- إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ... مقابل خدمات فنية بمبلغ ٢٠,٠٠٠ دولار لضريبة الاستقطاع بسعر ٥%
- ٢- الاكتفاء بما سدده المكلف من غرامات وعدم استحقاق الغرامة على الفروقات الضريبية التي تنتع عن احتساب ضريبة الاستقطاع عن الإتاوة بنسبة ١٥%.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن الهيئة بالإضافة إلى ما سبق تقديمها في حيثيات القرار المستأنف عليه، توضح بأن المكلف لم يحتسب ضريبة الاستقطاع المتوجبة على الاتاوات المدفوعة إلى شركة بيست ويسترن طبقاً لأحكام النظام بنسبة (١٥%) وإنما احتسبها بنسبة (٥%) مخالفًا بذلك أحكام المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية التي جاء فيها أن نسبة ضريبة الاستقطاع المتوجبة على الاتاوات هي (١٥%)، وقد قامت بفرض الغرامة على هذه الفروق تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام، كما أضافت الهيئة بأن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل تعرف



الضريبة غير المسددة على أنها (الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعده النظامي..)، مما يجعل إجراء الهيئة صحيحاً وفق ما أوردته في لائحتها الاستئنافية.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فقد تمت مخاطبة المستأنف ضده عن طريق البريد الإلكتروني بتاريخ ١٤٤١/٠٩/١٤ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٥/٧ م، للإجابة على ما ورد في مذكرة المستأنف، فورد رده بتاريخ ١٤٤١/٠٩/٢١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٥/١٤ م، والمتضمن الإفاده بسداد كافة الغرامات المفروضة على ضريبة الاستقطاع الغير مسددة من تاريخ الاستحقاق حتى السداد، ويطلب تأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه.

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

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجمل دفعات الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المستأنف بفرض غرامات التأخير على فروقات ضريبة الاستقطاع المتوجبة والتي قام المستأنف ضده باحتساب ضريبة بنسبة (٥%) على الإتاوات ولم يحتسبها بنسبة (١٥%)، وتطلب الهيئة فرض غرامات تأخير بالسداد بعد تعديل نسبة الاستقطاع على الإتاوة بنسبة (١٥%) بدلاً من (٥%) بينما يرى المستأنف ضده أنه تم سداد كافة الغرامات المتوجبة على فروق الضريبة غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، حيث لم يتم سداد من ضريبة الاستقطاع المتوجبة إلا مبلغ (١٥,٠٠٠) ريال مع الغرامات المستحقة وبالبالغة (٨,٢٥٠) ريال ليصبح كامل المبلغ المسدد (٢٣,٢٥٠) ريال. وحيث تبين من الواقع المثبتة في القرار الابتدائي محل الاستئناف أن المكلف سدد ضريبة استقطاع بواقع (٦٥%) عن خدمات الإتاوة و (١٥%) عن الخدمات الفنية خطأ، وحيث إن الإجراء الصحيح هو في احتساب نسبة (١٥%) للإتاوات ونسبة (٦٥%) للخدمات الفنية، وحيث تبين خطأ الهيئة في ربطها المتعلق ببند الإتاوات إذ تم الربط على المكلف وفقاً للخطاب رقم (...) وتاريخ ١٤٣٧/٢/٢٧هـ، واحتساب نسبة استقطاع تبلغ (٥%) على كافة المبالغ المدفوعة لغير مقيم وبالبالغة (٨٠,٠٠٠) دولار، وقام المكلف بسدادها مع الغرامات المستحقة عليها، ومن ثم صحت الهيئة ربطها بإخضاع المبالغ المدفوعة لإتاوة بنسبة (١٥%) بدلاً من (٥%)، وحيث إن سداد المكلف لما طالبت به الهيئة يدل على التزامه بسداد الالتزام الضريبي حين علمه به وذلك بسداد ضريبة استقطاع (٥%) على كافة المبالغ المدفوعة بعد مطالبة الهيئة له، وحيث إن الربط المعدل للهيئة أحدث ليساً لدى المكلف وذلك لاختلاف نتيجته عن الربط الأصلي والذي قام المكلف كذلك بسداد ما ورد فيه، وحيث إن المكلف قام بسداد كافة الضرائب المستحقة والغرامات الواردة في الربط الأساسي، وحيث إن الربط المعدل للهيئة شمل تعديلاً على إجراءها، بالإضافة إلى ما قررته اللجنة الابتدائية من أن كامل المبلغ المستحق لم يكن إتاوة، وحيث إنه بعد التأمل في مجموع القواعد المنظمة لفرض الغرامة محل النزاع، تقرر لدى الدائرة أن موعد مدة بدء فرض تلك الغرامة يتحدد بتاريخ علم المكلف بحقيقة المبالغ المستحقة عليه بموجب النظام الضريبي، أو ما يفترض علمه بها، الأمر الذي يتقرر معه عدم سلامه فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، وعليه خلصت الدائرة إلى تقرير رفض استئناف الهيئة، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه.



## القرار

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

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٧)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام.

ثانياً: وفي الموضوع: رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن (غرامة التأخير)، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٢٢٥)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠٢٠-٣٣٦٣٥-١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥٣

إذا استلم المكلف شهادة الهيئة النهائية التي ثبت تقادمه للإقرارات وسداده للضريبة المستحقة، يسقط حق الهيئة في إجراء أو تعديل الربط بفوائد المدة النظامية لأحقية الهيئة في إجراء أو تعديل الربط.

### الواقع:

الحمد لله وحده، والصلوة والسلام على من لا نبي بعده:  
إنه في يوم الثلاثاء ٠٨/٠٩/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٢٠م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٩/٠٣/٢٠٢٠م، من /هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض رقم (IR٢٠١٨-٢٠١٨-١) والذي قضى القرار الابتدائي فيه بما يأتي:

أولاً:

- ١- إلغاء القرار الصادر من المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق بإجراء الربط الضريبي للمدعية/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) للسنوات من ١٤٢٩هـ إلى ١٤٣٢هـ.
- ٢- رفض الاعتراض المقدم من المدعية/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) على إجراء الربط الضريبي من قبل المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، للسنوات من ١٤٣٣هـ إلى ١٤٣٦هـ.

ثانياً:

- ١- إلغاء القرار الصادر من المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق بمحاسبة المدعية/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) تقديرياً وإهدار حساباتها للسنوات من ١٤٢٩هـ إلى ١٤٣٢هـ.
- ٢- رفض الاعتراض المقدم من المدعية/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) المتعلق بإهدار حساباتها ومحاسبتها تقديرياً من قبل المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، للسنوات من ١٤٣٣هـ إلى ١٤٣٦هـ.

ثالثاً:

- ١- إلغاء القرار الصادر من المدعي عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق بفرض غرامة إخفاء على المدعية/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) للسنوات من ١٤٢٩هـ إلى ١٤٣٢هـ.



٢- رفض الاعتراف المقدم من المدعى/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) المتعلق ببند غرامة إخفاء من قبل المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، للسنوات من ١٤٣٣هـ إلى ١٤٣٦هـ، مع تعديل احتساب الغرامة بواقع ٢٥% من فرق الضريبة غير المسددة وليس من مبلغربط المدعى عليها.

٣- إلغاء القرار الصادر من المدعى عليها/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، المتعلق بفرض غرامة عدم تقديم المدعى/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) للسنوات من ١٤٢٩هـ إلى ١٤٣٢هـ.

رابعاً:

- رفض الاعتراف المقدم من المدعى/ مؤسسة ... للمقاولات (سجل تجاري رقم ...) المتعلق بالبالغ التي سددتها سابقاً. وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنف (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

توضح الهيئة أن القرار المستأنف عليه جاء متناقضاً في بعض بنوده حيث انتهت الدائرة في قرارها بشأن الربط الضريبي للأعوام من ١٤٢٩هـ حتى ١٤٣٢هـ بعدم أحقيّة الهيئة في إجراء الربط عن هذه السنوات، بينما اتفقت الدائرة مصدرة القرار مع الهيئة في قرارها في البند رقم (ثنائياً/٢) في محاسبة المؤسسة تقديرياً للأعوام من ١٤٣٣هـ حتى ١٤٣٦هـ بسبب امتناع المكلف عن تقديم المستندات المطلوبة وعدم احتفاظها بالمستندات، وتوضح الهيئة أنه طبقاً لنص الفقرة (ب/٥) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، وما أكدته الدائرة مصدرة القرار في قرارها في البند رقم (ثالثاً/٢) حيث انتهت في هذا البند إلى تأييد الهيئة في فرض غرامة إخفاء من خلال إخفاء المدعى للمستندات الضريبية غير المسدد، وفي ذلك إقرار من الدائرة بأن هناك حالة تهرب ضريبي من ناحية إخفاء المدعى للمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة لجميع الأعوام ومن ثم فإن ما ينطبق على الأعوام من ١٤٢٩هـ حتى ١٤٣٢هـ بشأن المدة النظامية لإجراء الربط الضريبي هو نص الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل. كما أوضحت الهيئة بأنها طلبت من المكلف تزويدها بموازن المراجعة وبعض المستندات التفصيلية المتعلقة بالحسابات المقدمة منه، وأن المكلف في خطابه الوارد برقم (...) وتاريخ ٢٥/١٠/١٤٣٨هـ أفاد بعدم وجود دفاتر محاسبية أو موازن مراجعة، وأن الهيئة لا تقوم بمطالبة المكلف بمستندات إلا إذا كان إقراره قد تطلب هذا الإجراء، وأن المكلف خالف أحكام المادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (أ)، و المادة (الثانية) من نظام الدفاتر التجارية، وأن المكلف لم يحقق الشروط الواجب توفرها نظاماً في الاحتفاظ بdffاته، لذا قامت الهيئة بفتح الربط والربط التقديرية طبقاً للفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والفقرة (٣/ب-ج) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، كما تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستئنافي رقم (١٣٠٩) لعام ١٤٣٤هـ. كما أوضحت الهيئة بأن جميع البنود المستأنف عليه ترتبط بواقعه واحد وهو إثبات أحقيّة الهيئة في إجراء الربط الضريبي للسنوات من ١٤٢٩هـ حتى ١٤٣٢هـ طبقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم يثبت أحقيّة الهيئة في إجراء الربط التقديرية خلال عشر سنوات وفرض غرامات التأخير وغرامة الإخفاء وغرامة عدم تقديم الإقرار للسنوات من ١٤٢٩هـ حتى ١٤٣٢هـ. وبناء على ما سبق تطلب الهيئة إلغاء القرار المستأنف فيما قضى به في البند الآتية:

١- إلغاء القرار الصادر من المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل المتعلق بإجراء الربط الضريبي للمدعى/ مؤسسة ... للسنوات من ١٤٢٩هـ إلى ١٤٣٢هـ.

٢- إلغاء القرار الصادر من المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل المتعلق بمحاسبة المدعى/ مؤسسة ... تقديرياً وإهدار حساباتها للسنوات من ١٤٢٩هـ إلى ١٤٣٢هـ.



٣- إلغاء القرار الصادر من المدعي عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل المتعلق بفرض غرامة إخفاء على المدعيه/مؤسسة ... للسنوات من ١٤٢٩ هـ إلى ١٤٣٢ هـ.

٤- إلغاء القرار الصادر من المدعي عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل المتعلق بفرض غرامة عدم تقديم المدعيه/مؤسسة ... الإقرار للسنوات من ١٤٢٩ هـ إلى ١٤٣٢ هـ

وفي يوم الثلاثاء ١٤٤٢/١١/٢٦ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٧/٦ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدتها (١٠) أيام، فمضت المدة المحددة دون تقديم إضافة من طرف الاستئناف خلال هذه المدة.

وفي يوم الأربعاء: ١٤٤٣/٠١/١١ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٨/٦ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من هيئة الزكاة والضرائب والجمارك تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بند (الربط الضريبي)، وبعد اطلاع الدائرة على ملف القضية، وحيث إن أحقيّة الهيئة في إجراء الربوط الضريبي تنتهي بعد مضي (٥) سنوات ابتداء من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار، وحيث ثبت أن الهيئة قامت بإجراء الربط الضريبي للأعوام محل الخلاف بتاريخ ١٤٣٩/٤/٢٨ هـ في حين أن المدة النظامية تنتهي بتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٨ هـ، الأمر الذي يتبيّن معه أن الهيئة قامت بالربط بعد انتهاء المدة النظامية المحددة، وبالتالي فإن حقها في إجراء الربط الضريبي لتلك الأعوام يسقط استناداً إلى الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل، ولا ينال من ذلك ما تدعيه الهيئة بأحقيتها في إجراء الربط الضريبي خلال (١٠) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي استناداً إلى أن الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل التي أتاحت لها هذا الإجراء، إذ إن ذلك الحق لا يمكن الأخذ به على إطلاقه، حيث إنه مقيد في الحالات التي يثبت فيها أن الإقرار الضريبي المقدم من المكلف غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي، وحيث لم تقدم الهيئة أمام هذه الدائرة أي دليل مادي يمكن الاستناد إليه في كون إقرار المكلف غير صحيح بقصد التهرب الضريبي، وعليه ولعدم تقديم الهيئة ما يثبت أن الإقرارات غير كاملة أو غير صحيحة بقصد التهرب الضريبي، فتخلص الدائرة إلى تقرير عدم أحقيّة الهيئة في إجراء هذه الربوط لمضي المدة المحددة نظاماً بـ(٥) سنوات من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار، وحيث استبيان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصدرة القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بند (إهار الحسابات)، وبعد اطلاع الدائرة على ملف القضية، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول بتقرير فوات المدة النظامية لأحقيّة الهيئة في إجراء أو تعديل الربط عن الأعوام محل الخلاف من ١٤٢٩ حتى ١٤٣٢ هـ، وعليه فإن إقرار المكلف يعد نهائياً مما لا يجوز معه إهار حسابات المكلف لهذه الأعوام، حيث إن عدم مسک الدفاتر يستلزم الربط التقديرى، ولكن لا يحق للهيئة إجراء أو تعديل الربط بعد مضي المدة النظامية المحددة بخمس سنوات إلا باثبات التهرب الضريبي، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار محل الطعن فيما انتهى إليه بتصديق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض الاستئناف، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.



وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بند (غرامة عدم تقديم إقرار وإخفاء)، وبعد اطلاع الدائرة على ملف القضية، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول بتقرير فوات المدة النظامية لحقيقة الهيئة في إجراء أو تعديل الربط عن الأعوام محل الخلاف من ١٤٢٩ هـ حتى ١٤٣٢ هـ، وعليه فإن إقرار المكلف يعد نهائياً، الأمر الذي يترتب عليه سقوط الغرامة عن هذه الأعوام لسقوط أصلها، حيث إن المنظم ربط غرامة الإخفاء بحالات قصد التهرب الضريبي، وحيث لم تقدم الهيئة ما يثبت وقوع التهرب الضريبي. وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصداة القرار محل الطعن، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد هذا القرار، ولا ينال من ذلك ما قدم من دفع لا أثر لها على نتيجة القرار، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تأييد ما انتهى إليه القرار محل الطعن بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بند (المبالغ المسددة)، وبعد اطلاع الدائرة على ملف القضية، وحيث استلم المكلف شهادة الهيئة النهائية التي ثبتت تقديميه للإقرارات وسداده للضريبية المستحقة، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول بتقرير فوات المدة النظامية لحقيقة الهيئة في إجراء أو تعديل الربط عن الأعوام محل الخلاف من ١٤٢٩ هـ حتى ١٤٣٢ هـ، وعليه فإن إقرار المكلف يعد نهائياً، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، والقرار الصادر فيه وما بي عليه من أسباب، استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصداة القرار محل الطعن، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد هذا القرار، ولا ينال من ذلك ما قدم من دفع لا أثر لها على نتيجة القرار، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تأييد ما انتهى إليه القرار محل بخصوص هذا البند.

## القرار

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

**أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض رقم (IR2).**

**ثانياً: وفي الموضوع:**

- ١- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (الربط الضريبي)، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بشأنه وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (إهدار الحسابات)، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بشأنه وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة عدم تقديم إقرار وإخفاء)، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بشأنه وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- رفض استئناف الهيئة بشأن بند (المبالغ المسددة)، وتأييد قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بشأنه وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٣٥)

الصادر في الاستئناف رقم (IW-٢٠١٨-١٧٢٩)

المجلس الاستئنافي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

**المبدأ رقم ٢٥٤**

عدم اعتبار التصحيح والتعديل في ضوء نصوص النظام الضريبي إقراراً بديلاً عن الإقرار الأصلي، بل هو بمثابة تصحيح للإقرار الأصلي. مالم يتضمن تعديلات جوهرية لا يمكن اعتبارها في ضوء طبيعتها أو نطاقها تصحيحاً فتعد حينها إقراراً جديداً وعليه لا تتوجب غرامة التأخير على تعديل الإقرار الضريبي المقدم ابتداءً خلال المدة النظامية.

**المبدأ رقم ٢٥٥**

لا تحسن الخسائر المرحلة للأغراض الضريبية من أرباح العام الضريبي الناتجة من تعديل الهيئة للإقرار المكلف الذي قدمه محققاً في الأصل لخسائر، حيث تنص المادة ١١ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أحقيه المكلف في حسم خسائر السنوات السابقة من الربح السنوي المتحقق طبقاً لإقرار المكلف في السنوات اللاحقة.

**الوقائع:**



إنه في يوم الثلاثاء ١٩/١١/١٤٤٢ الموافق ٢٠٢١/٦/٢٩ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٣/١٩ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (١) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في القضية رقم (٣٥/٢٥) بشأن الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٩ م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتى:

**أولاً: قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.**

**ثانياً: وفي الناحية الموضوعية:**

- ١- تأييد وجهة نظر المصلحة في إضافة فرق إيرادات عام ٢٠٠٦ م.
- ٢- تأييد وجهة نظر المصلحة بعدم حسم الخسائر المرحلة عن عامي ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م.
- ٣- تأييد وجهة نظر المكلف في عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لكل من شركة ... وشركة ... لعام ٢٠٠٥ م.
- ٤- تأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد المبالغ المحملة من شركة.



- ٥- تأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد مصاريف الأعباء البنكية لعام ٢٠٠٧م.
- ٦- تأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد فرق الالهالك للأعوام من ٢٠٠٥م و حتى ٢٠٠٩م.
- ٧- انتى الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.
- ٨- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حسم الضريبة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م.
- ٩- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المحمولة من المركز الرئيسي.
- ١٠- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية للأعوام من ٢٠٠٥م و حتى ٢٠٠٩م.
- ١١- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم إقرار لعام ٢٠٠٨م.
- ١٢- تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة تأخير على المكلف فيما يخص البنود التي أيدت فيها اللجنة المصلحة. وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى المكلف (.....)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق ببند (استبعاد المبالغ المحمولة وتكلفة الخدمات من شركة ...للسنوات من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م)، فيستأنف المكلف قرار اللجنة الابتدائية المنتهي في قضائه إلى تأييد الهيئة في استبعاد المبالغ من ...لعدم تقديم المستندات المؤيدة لها، ويؤكد المكلف على أن شركة ... هي جهة مستقلة عن ...، ويتم تسجيل تكلفة الخدمات التي تقدمها شركة ... إلى شركة ... في دفاتر شركة ...، بينما يتم تسجيل نفس تكلفة الخدمات كمصاريف في دفاتر شركة ...، ويؤكد المكلف على أنه قد قدم المستندات المؤيدة للتکالیف ومصاريف الخدمات المعاد تحديها من شركة ...للسنوات من عام ٢٠٠٩م حتى ٢٠٠٩م. وفيما يتعلق ببند (استبعاد تكلفة الخدمات الفنية التي تم الحصول عليها من شركة ... بقيمة (٧٥٨,٥٧٠) ريال لعام ٢٠٠٧م)، فيؤسس المكلف استئنافه على أن شركة ... قدمت خدمات فنية متنوعة إلى المكلف، ويؤكد على أن مصاريف هذه الخدمات واجبة الخصم لأنها تمثل تكاليف تجارية واجبة الخصم ومؤيدة بالمستندات الالزمه. وفيما يتعلق ببند (استبعاد فرق الاستهلاك لسنوات من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م)، فيؤكد المكلف على وجود في إضافات الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٥م، وقد أثر هذا الخطأ على حساب الاستهلاك لعام ٢٠٠٥م، بالإضافة لسنوات اللاحقة، ويطلب المكلف تصحيح الخطأ المادي طبقاً للاحتساب الصحيح الصادر وفق القوائم المالية، وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حساب الضريبة لعام (٥٤٨٢,٩٨٤) ريال ولعام (٢٠٠٦م ٥٤٥,٥٩٥) ريال)، فيؤسس المكلف استئنافه على أن الفرع لم يقم بتحويل أي أرباح، وانتفاء واقعة الدفع التي تتوجب عليها ضريبة الاستقطاع، ويؤكد المكلف على أن إدراج الأرباح في حساب المركز الرئيسي لا يعني أن الأرباح تمت تسويتها مقابل البنود الأخرى في الحساب. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المحمولة من المركز الرئيسي مقابل المدفوعات إلى ... لسنة ٢٠٠٨م ٥٤٥,٥٩٥ ريال)، فيؤسس المكلف استئنافه على عدم صحة فرض ضريبة استقطاع على هذه الفوائد، لأن الأعباء البنكية المتبددة من قبل الفرع تمثل تكاليف بشأن تمويل الفرع من خلال ائتلاف مكون من عدة بنوك، علما بأن من هذه البنوك اثنين من البنوك المحلية السعودية وبنك آخر في فنلندا وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع فيما يتعلق بالمبالغ التي تخص البنوك السعودية المحلية. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على المصاريف المحمولة في الكشف رقم (٣) من الإقرارات الضريبية لسنوات ٢٠٠٥م و ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م) فيؤكد المكلف عدم صحة فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المصاريف، لأنه لا يوجد سداد فعلي وضريبة الاستقطاع إنما تكون عند السداد الفعلى، كما أن هذه المبالغ التي تم التصرح عنها في الكشف رقم (٣) قد تم تسجيلها مقابل توريد المواد وليس مقابل خدمات، وعليه لا تفرض عليها ضريبة استقطاع. وفيما يتعلق ببند (فرض غرامة تأخير على إقرارات الضريبة المعدلة لسنوات ٢٠٠٥م و ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م) فيؤسس المكلف اعتراضه على أساس أنه قد قدم الإقرار الضريبي لسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م في تاريخ ٢٩/٤/٢٠٠٩م، أي خلال ١٢٠ يوما من نهاية



السنة المالية وذلك طبقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق ببند فرض غرامة تأخير على الالتزام الضريبي الناتج من إجراء المصلحة، فيؤسّس المكلف استئنافه على أساس أن المادة الغرامات المشار إليها في المادة السادسة والسبعين من نظام ضريبة الدخل تتعلق بالتأخير في سداد الضريبة وليس لها علاقة بالربط الضريبي، كما أن الفرق في الضريبة والتي نتج عنه غرامة تأخير، كان بسبب اختلاف وجهات النظر بين المكلف والهيئة، وهذا يمنع من فرض غرامة تأخير وفقاً لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق ببند عدم حسم الخسائر المرحلة لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م وهي على التوالي (٨١٤,٨٧٠، ٥٠) ريال و (١٠٩,٣٩٦، ١٩٧) ريال، فيطلب المكلف حسم الخسائر المرحلة لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م من أرباح العام ٢٠٠٩م، وذلك مقارنة مع الأرباح الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة وذلك تطبيقاً لنص المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، وقد تضمنت أوراق القضية مذكرة مؤرخة في ١٤٣٩/٠٨/٠٨ تجيز فيها الهيئة عن استئناف المكلف في البنود محل الاستئناف، حيث جاءت إجابتها فيما يتعلق ببند المبالغ المحملة من ... بأن المكلف لم يقدم أثناء الفحص الميداني أي مستندات مؤيدة لجسمها. وفيما يتعلق ببند (الأعباء البنكية بقيمة ٧٥٨,٥٧٠) ريالاً لعام ٢٠٠٧م وضريبتها (١١٤,١٥٢) ريالاً، فأجابت الهيئة بأنها قامت باعتماد بند الخدمات البنكية لكل الأعوام المؤيدة بمستندات خارجية باسم الشركة عدا مبلغ (٧٥٨,٥٧٠) ريال لعام ٢٠٠٧م، حيث إنه غير مؤيد بمستندات خارجية كباقي السنوات. وفيما يتعلق ببند (استبعاد فروق الاستهلاك) أجابت الهيئة بأنه خلال الاطلاع ومراجعة الكشف رقم (٤) ضمن مرفقات إقرارات الشركة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م لوحظ وجود خطأ مادي من الشركة في تعبيئة حقول الكشف رقم (٤) في كل الأعوام، ولذلك تم إعادة تعبيئة كشف رقم (٤) للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٩م في ضوء ما ورد بالقواعد المالية المدققة من الشركة على الوجه السليم ونتج عن ذلك الفروق المشار إليها والتي تم تعدى الأرباح بها. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على صافي الدخل بعد حسم الضريبة)، فأجابت الهيئة بأنها قامت بإخضاع أرباح العام ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م التي تم إيقافها في حساب المركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع بنسبة (٥٥%) طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، بمراعاة أن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصلة والتسوية بين الحسابات والتي تعتبر تاريخ التسوية فيها بمثابة الدفع. وفيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على الفوائد المحملة من المركز الرئيسي) فأجابت الهيئة بأن المبالغ التي تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية هي مبالغ مدفوعة من مقيم إلى جهة غير مقيمة (المركز الرئيسي) مقابل خدمة تحصيل الذمم المدينة البالغ قيمتها (١,٥٧٤,٠٠٠,٠٠٠) ريال والتي قام المركز الرئيسي بتأدتها عن طريق اتفاقه مع ائتلاف البنوك المشار إليه، وهي المديونية التي آلت في النهاية إلى المركز الرئيسي، وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية) فأجابت الهيئة بأنها فرضت الضريبة بنسبة (٥%) على قيمة هذه الخدمات تطبيقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، حيث إن المبالغ تم تحميela بالحسابات تحت بند خدمات فنية، ولم يتبيّن لنا تأكيد صحة ما ورد في اعتراض الشركة من أن هذه المبالغ لم يتم دفعها بعد للجهات غير المقيدة وأئمها عبارة عن مصاريف مستحقة. وفيما يتعلق ببند (غرامة التأخير على إقرار عام ٢٠٠٨م بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال)، فأجابت الهيئة بأن المكلف قد تقدّم تسويات (إقرار معدل) بعد المواعيد النظامية والتي أخذت بها الهيئة عند الربط والتي ألغيت أثر الإقرارات السابقة. وفيما يتعلق ببند (غرامة تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الناتج عن إجراء الهيئة)، فأجابت الهيئة بأنها فرضت الغرامة فيما يخص العامين ٢٠٠٦م و ٢٠٠٥م، بناء على نص المادة (٧) من النظام الضريبي، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية، وأما في العام ٢٠٠٩م فتم فرض غرامة عدم تقديم إقرار طبقاً للمادة (٧٦) من النظام.

وفي يوم الخميس ١٤٤٢/٨/١٢ الموافق ٢٥/٣/٢١م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، لم يرد خلالها من طرف الاستئناف إضافة إلى ما ورد من طرف الاستئناف.



وبتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٨ الموافق ٢٠٢١ م، قررت الدائرة مخاطبة المكلف وطلب تقديم محتويات المرفق رقم (٦) و (٨) المشار إليها في لائحة الاستئناف، وحيث إن اعتراض المكلف يتعلق بخطأ مادي باحتساب الإضافات في الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٥ م والذي أثر على احتساب الاستهلاك السنويات اللاحقة فطلبت الدائرة من المكلف تقديم المستندات المؤيدة لدعواه، وأسباب حدوث الخطأ وكيفية التوصل إلى المبلغ الصحيح. وحيث أشار المكلف كذلك في استئنافه على بند ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية إلى أن المبلغ يتكون من ثلاثة مكونات أحدها مبلغ مستحق ولم يدفع والآخر مقابل توريد بضائع والثالث مدفوع لجهة قيمة، وحيث أشار المكلف إلى تفصيل تلك المبالغ في الملحق المرفق في استئنافه (١٥/٢)، وحيث لم تجد الدائرة هذا المرفق مع لائحة الاستئناف فإنهما طلبت من المكلف تزويدها بكافة المستندات المؤيدة لدعواه على التفصيل الذي أورده في استئنافه مع تحديد المبالغ المتعلقة بالمكونات الثلاثة محل الخلاف. كما قررت الدائرة الطلب من الهيئة بتزويدها للفحص الميداني لكافة سنوات الربط محل الاستئناف. على أن يتم تقديم المستندات المطلوبة خلال شهر من تاريخه وفي تاريخ ١٠/٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢٠ م، ورد للدائرة من الهيئة محضر الفحص الميداني، وقد مضت المدة المحددة دون ورود إجابة من المكلف.

وبتاريخ ١٤٤٢/١٠/٥ الموافق ٢٠٢٠ م، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط انظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولة شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه وبخصوص بند (استبعاد المبالغ المحملة وتكلفة الخدمات من شركة... المحدودة لسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم هذه المصروفات لوجود المستندات المؤيدة لجسمها، بينما ترى الهيئة عدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف، وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي، فقد اطلعت الدائرة على محضر الفحص الميداني المؤرخ بتاريخ ١٤٣٢/٧/٣ هـ، وتبين لها تقديم المكلف للمستندات المؤيدة للمصاريف محل الخلاف استناداً إلى ما احتواه المحضر، وتأكد مطابقتها من قبل ممثل الهيئة، ولم تثبت الهيئة في ردتها على استئناف المكلف خلاف ما أورده المكلف في استئنافه بشأن الفحص الميداني، كما أن شركة... المحدودة شركة مسجلة لدى الهيئة، ومن ثم فإن مصروفات المكلف المحملة من هذه الشركة تمثل إيرادات لها تم التصريح عنها في الإقرارات المقدمة للهيئة، أو أنه تم استبعادها من مصروفاتها، وحيث لم تعطن الهيئة فيما قدمه المكلف من إقرارات لتلك الشركة، وحيث لم يثبت للدائرة خلاف ما أكدته المكلف في لائحة استئنافه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (استبعاد تكلفة الخدمات الفنية التي تم الحصول عليها من شركة... بقيمة ٧٥٨,٥٧٠ ريال لعام ٢٠٠٧ م)، تبين أن الاستئناف يكمن في اعتراض المكلف على إجراء الهيئة باستبعاد هذه المصروفات على الرغم من تقديم المستندات المؤيدة لها، بينما ترى الهيئة عدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث تبين للدائرة أن الخلاف مستندي في موضوعه، وحيث إنه بعد اطلاع الدائرة على محضر الفحص الميداني المؤرخ بتاريخ ١٤٣٢/٧/٣ هـ، تبين تقديم المكلف للمستندات المؤيدة للمصاريف محل الخلاف استناداً إلى ما احتواه المحضر، وتأكد مطابقته من قبل ممثل الهيئة، ولم تثبت الهيئة في ردتها على استئناف المكلف خلاف ما أورده المكلف



في استئنافه بشأن الفحص الميداني، كما أن شركة ...المحدودة شركة مسجلة لدى الهيئة، ومن ثم فإن مصروفات المكلف المحملة من هذه الشركة تمثل إيرادات لها تم التتصريح عنها في الإقرارات المقدمة للهيئة، أو أنه تم استبعادها من مصروفاتها، وحيث لم تطعن الهيئة فيما قدمه المكلف من إقرارات لتلك الشركة، وحيث لم يثبت للدائرة خلاف ما أكد المكلف في لائحة استئنافه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به هذا الخصوص.

وحيث إنه وبخصوص بند (استبعاد فرق الاستهلاك للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في اعتراف المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المنتهي إلى تأييد الهيئة في استبعاد فروق الاستهلاك للأعوام محل الخلاف تطبيقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، حيث يرى المكلف وجود خطأ في احتساب الهيئة الموجدات الثابتة لسنة ٢٠٠٥ م مما أثر على احتساب الاستهلاك للسنوات السابقة، بينما ترى الهيئة صحة وسلامة إجراءها في هذا البند. وبتأمل الدائرة الموضوع النزاع، وحيث إن الحكم على صحة دعوى المكلف يلزم معه تقديم أدلة مؤيدة لصحة دعواه، وحيث تمت مخاطبة المكلف لإثبات مبلغ الأصول التي يدعى بها خلاف ما أثبتته الهيئة، وحيث لم يرد للدائرة جواب من المكلف يثبت صحة ما ادعاه من وجود خطأ مادي باحتساب إضافات الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٥ م، مما يتعدى معه التحقق من صحة تلك الدعوى، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي في هذا الشأن.

وحيث إنه وبخصوص بند (فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حساب الضريبة)، يمكن محل الاستئناف في اعتراف المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المنتهي إلى تأييد إجراء الهيئة بفرض ضريبة استقطاع بواقع (٥%) على الأرباح المحولة للمركز الرئيسي طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته وما استقرت عليه إجراءات الهيئة وقرارات اللجان السابقة، سواء كان سداده حقيقة أو حكمية، حيث يرى المكلف أن الفرع لم يحول أي أرباح للمركز الرئيسي وأن المحول عبارة عن مبالغ لشراء آلات ومعدات مع وجود خسائر متراكمه تكبدها الفرع. وبتأمل الدائرة موضوع النزاع، وحيث يتعلق الاستئناف بقيام الهيئة بفرض ضريبة استقطاع على صافي الدخل بافتراض أنه يمثل أرباحاً موزعة للمركز الرئيسي. وحيث إنه من المتقرر نظاماً توجب ضريبة الاستقطاع وترتباً على حدوث واقعة الدفع، وحيث إن إجراء الهيئة قائم على افتراض لا يدعمه دليل معتبر يثبت واقعة الدفع، وحيث إن المكلف يقدم إقراراته وفقاً لحسابات نظامية يمكن من خلالها تتبع عمليات الدفع، وحيث قامت الهيئة بفحص ميداني على المكلف، ولم يثبت لها حدوث واقعة الدفع، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الهيئة وأيدتها فيه اللجنة الابتدائية من أن تاريخ القيد أو التسجيل في الدفاتر يعتبر بمثابة الدفع، حيث لا تعصده صريح نصوص النظام، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به.

وحيث إنه وبخصوص بند (فرض ضريبة استقطاع على الفوائد المحملة من المركز الرئيسي مقابل المدفوعات إلى ائتلاف البنوك السعودية لسنة ٢٠٠٨ م)، يمكن محل الاستئناف في اعتراف المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لتأييدها إجراء الهيئة بفرض ضريبة استقطاع بواقع (٥%) على الفوائد المحملة من المركز الرئيسي تطبيقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، حيث يرى المكلف أن المركز الرئيسي لم يحقق أي إيرادات وفقاً للمستندات المرفقة ضمن لائحته، وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن جوهر العملية يتمثل في قيام المركز الرئيسي بدفع مبلغ الفوائد بالنيابة عن المكلف، ولم تكن تلك المبالغ مدفوعة للمركز الرئيسي، وحيث أوضح المكلف في استئنافه بأن المبلغ محل الخلاف تم دفعه لبنوك محلية وأجنبية، وأن ما يخص البنوك الأجنبية منه يبلغ (١٤,٩) مليون ريال، وحيث اطلعت الهيئة على استئناف المكلف، ولم تنف ما أوضحته المكلف في استئنافه بخصوص دفعه تلك المبالغ محل النزاع للبنوك المحلية والأجنبية وحيث لم يثبت لدى الدائرة خلاف ما أكد



المكلف، الأمر الذي يتقرر معه لحي الدائرة تعديل القرار الابتدائي بتقرير إخضاع أعباء التمويل المتعلقة بالمبلغ المدفوع لبنك أجنبي وقدره (١٤,٩) مليون لضريبة الاستقطاع.

وحيث إنه وبخصوص بند (فرض ضريبة استقطاع على المصاري夫 المحملة في الكشف رقم (٣) من الإقرارات الضريبية للسنوات ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م)، فيكمن الاستئناف في طلب المكلف عدم صحة فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المصاري夫، لأنه لا يوجد سداد فعلي وضريبة الاستقطاع إنما تكون عند السداد الفعلي، كما أن هذه التصريح عنها في الكشف رقم (٣) قد تم تسجيلها مقابل توريد المواد وليس مقابل خدمات، بينما ترى الهيئة أن هذه المبالغ تم تسجيلها تحت بند خدمات فنية مما يتوجب معها فرض ضريبة استقطاع. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن اللجنة الابتدائية بنت قرارها على أن المبلغ الذي أخضعته الهيئة لضريبة لم ينعكس في مبلغ المصاري夫 المستحقة الظاهرة في القوائم المالية، وحيث لم تجب الهيئة على اعتراف المكلف وفقاً لما تضمنه من تفصيل بشأن مكونات المبلغ محل الخلاف، وحيث إن الهيئة سبق أن فحصت المكلف ميدانياً، ولم تثر الموضوع في حينه، مما ينقوى معه جانب صحة دعوى المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع على مبلغ الخدمات الفنية وحيث لم يثبت لدى الدائرة خلاف ما أكدته المكلف، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، وتفضي القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

بند (غرامة التأخير على إقرارات الضريبة المعدلة للأعوام ٢٠٠٥ م إلى ٢٠٠٩ م)، فيكمن الاستئناف في طلب المكلف إلغاء غرامة التأخير عن العام ٢٠٠٨ م لتقديمه الإقرار خلال الأجل النظامي، بينما ترى الهيئة تأخر المكلف في تقديمها استناداً على تاريخ تقديم الربط المعدل، وباطلاع الدائرة على ما تضمنه ما قدمه المكلف بتأكيده على حقه في تعديل الإقرار خلال عشر سنوات وفقاً لأحكام المادة رقم (٥٩) من اللائحة التنفيذية من غير فرض غرامة تأخير نتيجة تعديل القرار بعد انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار الأصلي في حين تعتبر الهيئة أن تقديم الإقرار المعدل بعد فوات المدة النظامية المقررة تعد الغاء للإقرار الأصلي، ويستتبع ذلك، بحسب الهيئة، أن الإقرار المعدل يعد مقدماً بعد انقضاء المدة النظامية مما يستلزم معه فرض غرامة عدم تقديم الإقرار المنصوص عليه نظاماً، وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن مناط دفع الهيئة هو إيقاع غرامة على المكلف نتيجة قيامه بتعديل إقرار سبق له تقديمه، وحيث إن الغرامات في ضوء الأنظمة تعد من العقوبات، وحيث لا عقوبة إلا بنص شرعي أو نظامي، وحيث لم ينص النظام الضريبي على تلك الغرامة، وحيث خلصت الدائرة بالأغلبية إلى عدم اعتبار التصحيح والتعديل في ضوء نصوص النظام الضريبي إقراراً بدليلاً عن الإقرار الأصلي، بل هو بمثابة تصحيح للإقرار الأصلي، ما لم يتضمن تعديلات جوهرية لا يمكن اعتبارها في ضوء طبيعتها أو نطاقها تصحيفاً، فتعد حينها إقراراً جديداً، وهو ما لم يثبت أمام هذه الدائرة ولم تدفع به الهيئة، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة بالأغلبية إلى عدم صحة فرض غرامة تأخير على تعديل الإقرار وذلك لكونه مقدماً ابتداء خلال المدة النظامية، وعليه يتقرر قبول استئناف المكلف بشأن غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٨ م، وصرف النظر عن الأعوام الأخرى لعدم تطرق القرار الابتدائي لها.

وحيث إنه وبخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير على فروق الضريبة)، فيكمن الاستئناف في طلب المكلف إلغاء غرامة التأخير المتربطة على فروق الضريبة التي وضعتها الهيئة، لأنها محل معتبر بين المكلف والهيئة، بينما ترى الهيئة التمسك بصحمة فرض الغرامة تطبيقاً لنظام ضريبة الدخل. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إن الغرامة ترتبط وجوده وعدمه بالقبول أو الرفض للبند المتعلق بهاء فإن الدائرة تقرر إلغاء فرض الغرامات على البند التي تم قبول استئناف المكلف بشأنها، حيث تسقط الغرامة بسقوط أصلها، وفيما يتعلق ببند (استبعاد فروق الاستهلاك للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م) وحيث إن الدائرة قررت رفض استئناف المكلف بشأن هذا البند، فإن الدائرة تقرر تبعاً لذلك رفض استئنافه بشأن غرامة التأخير على هذا البند، وبالتالي فإن الغرامة تتوجب على فروقات هذا البند في حال لم يقم المكلف بدفعها، وذلك من تاريخ استحقاقها النظامي.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (جسم الخسائر المرحلة لعامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ م)، فيكمن الاستئناف في طلب المكلف جسم الخسائر المرحلة للأعوام ٢٠٠٧ و ٢٠٠٩ م من أرباح العام ٢٠٠٩ م، تطبيقاً لنص المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة أنه لا يوجد أرباح للعام ٢٠٠٩ م طبقاً لإقرار المكلف حتى يمكن جسم هذه الخسائر. وبتأمل الدائرة على ما كان من استئناف للمكلف على هذا البند، وحيث يقوم استئناف المكلف على طلبه جسم الخسائر المرحلة من أرباح عام ٢٠٠٩ وذلك استناداً إلى أن الربط الضريبي الذي قامت به الهيئة أظهر تحقيق المكلف لأرباح في عام ٢٠٠٩ م خلافاً لما أظهره إقرار المكلف من وجود خسائر في ذلك العام. وحيث تنص المادة رقم (١١) من اللائحة التنفيذية على أن أحقيه المكلف في جسم خسائر السنوات السابقة مرتبطة بوجود ربح سنوي طبقاً للإقرار المكلف، وحيث أظهر إقرار المكلف خسائر، فلا يحق له جسم الخسائر السابقة بناء على ما أظهره الربط من وجود أرباح، الأمر الذي يتقرر معه رفض استئنافه وتأييد القرار الابتدائي محمولاً على أسبابه بالإضافة إلى أسباب هذا القرار.

## القرار

وببناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ...، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (١) لعام ١٤٣٧ هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع

١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد المبالغ المحملة وتكلفة الخدمات من شركة ... للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد تكلفة الخدمات الفنية التي تم الحصول عليها من شركة ... بقيمة ٥٧٠,٧٥٨ ريال لعام ٢٠٠٧ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٣- رفض استئناف المكلف بشأن بند (استبعاد فرق الاستهلاك للسنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٤- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الدخل بعد حساب الضريبة) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٥- تعديل القرار الابتدائي بشأن بند (فرض ضريبة الاستقطاع على الفوائد المحملة من المركز الرئيسي مقابل المدفوعات إلى ائلاف البنوك السعودية لسنة ٢٠٠٨ م)، وذلك بتقرير إخضاع أعباء التمويل المتعلقة بالمبلغ المدفوع لبنك أجنبى وقدره (١٤٩) مليون ريال لضريبة الاستقطاع، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٦- قبول استئناف المكلف بشأن بند (فرض ضريبة الاستقطاع على المصارييف المحملة في الكشف رقم (٣) من الإقرارات الضريبية للسنوات ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار

٧- بشأن بند (غرامة التأخير على إقرارات الضريبة المعدلة للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م):

أ- قبول استئناف المكلف بالأغلبية بشأن العام ٢٠٠٨ م، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار. ب- صرف النظر عن استئناف المكلف بشأن الأعوام الأخرى، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



٨- قبول استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير على فروق الضريبة)، وذلك في البندود التي تم قبول استئناف المكلف بشأنها، وصحة فرض الغرامة من تاريخ استحقاقها النظامي وذلك على فروق الضريبة في بند (استبعاد فروق الاستهلاك)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار و- رفض استئناف المكلف بشأن بند (جسم الخسائر المرحلية لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٣٤)

الصادر في الاستئناف رقم (١٨٣٢-٢٠١٨-١)

المجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥٦

لم يرتب النظام اللجوء على نحو صريح إلى إهدار حسابات المكلف مجرد عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص الكونسوريتوم على الوجه المطلوب، أو عدم تسجيل الكونسوريتوم.

### الواقع:

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤١/١١/١٠ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠١، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠٣ هـ الموافق ٢٠١٧/٠٣/٠٢ م، من /الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في الدعوى رقم (١٨٣٢-٢٠١٨-١) المقامة من المستأنف في مواجهة فرع شركة ...، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من مقدمه المكلف/فرع شركة ... (...), على الربط الضريبي المعدل للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١٢ م، وربط عام ٢٠١٣ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- تأيد وجهة نظر المكلف في عدم تحديد الربح المتعلق بالكونسوريتوم بشكل تقديري.
- ٢- تأيد وجهة نظر الهيئة في عدم قبول تخفيض الإيرادات بالديون المعدمة.
- ٣- انتهاء الخلاف بموافقة الهيئة على تصحيح الخطأ المادي.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (الهيئة العامة للزكاة والدخل)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أنه كان يجب على طرف عقد الكونسوريتوم أن يمسكا حسابات مستقلة عن حسابات كل طرف، ويتم تقديم إقرار معلومات عن (الكونسوريتوم) وذلك طبقاً للمادة (٣٦) من النظام الضريبي والمادة (١٧) فقرة (٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على: (تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (الكونسوريتوم) شاملاً ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى المصلحة وتقديم إقرار المعلومات وما يترب على عدم التقيد بذلك



من غرامات) وأن تدرج حصة كل طرف من أعضاء الكونسورتيوم من الربح في الإقرار الضريبي الخاص به، لذلك تم استبعاد أثر الكونسورتيوم من الحسابات إيراداً وتكلفهً والربط تقديرًا بنسبة (١٠٪) من إيراداته من الكونسورتيوم بعد استبعاد حصة الشركة من الأرباح الدفترية طبقاً للمادة (٤٣/١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على (يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمطلبات النظامية وللحذر من حالات التهرب الضريبي إجراء بيط تقديرى وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية: أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقواته المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديري يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً. ب- عدم مسک حسابات دفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة و الواقع عمليات المكلف. ج- عدم تمكّن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من تلك اللائحة وكذلك الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية والتي نصت على: ( يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفّر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقه بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف...بند رقم (٨) من الجدول المقاولون في مجال الأعمال الإنسانية بما لا يقل عن نسبة ١٠٪ من الإيرادات)، ولا يغير من هذا ما تدعيه الشركة وقبلت به اللجنة الابتدائية من أن الهدف من النظام قد تحقق بتصریح الشركة عن حصتها بدافاتها وسداد الضريبة عن حصتها من الكونسورتيوم وذلك لأن النظام الضريبي من الأنظمة التي لا يجوز مخالفه إجراءاته حتى ولو تحقق المقصود بطريقة أخرى غير التي رتها النظام وإلا فلماذا رتب النظام عقوبات لمن يخالف الإجراء المنصوص عليه؟ -وتؤكد الهيئة أيضًا على أن إجراءها ينسجم مع النصوص النظامية بشأن معالجة الكونسورتيوم الممثلة في المادة (١٧) فقره (٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المشار إليها انفًا، لذلك تتمسك الهيئة بصحّة إجرائها. -إضافة إلى ذلك فإن هناك تناقضًا في قرار اللجنة، عندما ذكرت في حيئات قرارها صفة (٥،٦) بأن عدم تقديم إقرار المعلومات لا يستوجب احتساب الضريبة بالطريقة التقديرية مع أنها انتهت إلى إلزام المكلف بتقديم الحسابات وإقرار المعلومات الخاص بها العقد مع فرض الغرامات المتعلقة بالتسجيل وغرامات عدم تقديم إقرار المعلومات المقرر نظاماً باعتبار أن ذلك هو ما يتماشى مع النظام الضريبي المطبق بشأن (الكونسورتيوم) وهو مالم تلتزم به الشركة. - واستناداً على المادة (٦٨) فقرة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على (لا يمنع الرابط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفّرت مبررات فرضها) وقد تأيد إجراء الهيئة الذي تطالب به بقرار مماثل في وقائعه لما هو عليه حال هذه القضية، بموجب ما قضى به القرار الاستئنافي رقم (١٣٩٦) لعام ١٤٣٥ هـ).

واختتمت الهيئة لائحة استئنافها بتأكيد طلها بقبول الاستئناف شكلاً، وفي الموضوع إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في البند ثانياً: فقرة (١) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم تحديد الربح المتعلق بالكونسورتيوم بشكل تقديرى.

وبعرض لائحة الاستئناف المقدمة على المستأنف ضده، (فرع شركة ...)، الوارد بتاريخ ١٤٤١/٠٩/١١ هـ، تبيّن أن رد المكلف يقوم على أساس أن المواد النظامية التي ساقتها الهيئة لدعم وجهة نظرها لا تنطبق مع حالة التعامل مع الكونسورتيوم، إذ إنها تتعلق بالمكلف الخاضع للضريبة وهو الشركة، وليس اتحاد الشركات (الكونسورتيوم)، وأن مسلك الشركة المكلفة هو ما قامت به، وهو ما كانت تؤكد عليه الهيئة من وجوب قيام طرف العقد بمسک كل منها حسابات مستقلة عن حسابات الطرف الآخر، وقد التزمت الشركة المكلفة بتقديم حساباتها المستقلة عن حسابات



أطراف الكونسورتيوم وأظهرت فيها إيراداتها والتكاليف التي تكبدها لتنفيذ المشروع بتقديم إقرارها المستقل، وفق ما قررته أحكام النظام ولاتحthe التنفيذية في هذا الشأن، وفي المواعيد النظامية لتسديد الضريبة المستحقة عليها، وقد قام فريق الفحص الميداني المكلف من الهيئة بفحص حسابات الشركة للتأكد من صحتها، وما يرتبط بضربي مستحقة عن تلك الحسابات مما ينافي معه ما طالب الهيئة به من إهدار حسابات الشركة المكلفة. كما أن تقرير اللجنة مصدرة القرار بعد أن قررت تأييد الشركة المكلفة في عدم تحديد الربح المتعلق بالكونسورتيوم بشكل تقديري، قامت بفرض الغرامة المتعلقة بعدم تسجيل الكونسورتيوم لدى الهيئة، وعدم تقديم إقرار المعلومات. وبالتالي فرضت الغرامات المتعلقة بالتسجيل وعدم تقديم الإقرار، على نحو ما سبق بيانه. وعليه فلا يكون هناك تناقضًا بحسب ما ترى الهيئة لكي تسُوَّغ العدول عن حسابات الشركة والقيام بإهدارها. فعدم تقديم إقرار المعلومات المطلوبة عن الكونسورتيوم، وعدم التسجيل في الموعد المحدد، إن وقع خلافًا لما يتطلبه النظام، لا يرتب ولا يبرر القيام بالإجراء الذي تطالب به الهيئة بإهدار الحسابات للشركة المكلفة. وختمت الشركة المكلفة ردها بعدم موافقتها على وجهة نظر الهيئة المتمثلة في تحديد الربح المتعلق بالكونسورتيوم بشكل تقديري، حيث ترى الشركة المكلفة أن ذلك يعد مخالفًا لأحكام النظام الضريبي.

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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر من قبل الدائرة في استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل وذكرة الرد عليها من الشركة المكلفة، على نحو ما سبق بيانه، وبعد الاطلاع على القرار الابتدائي محل الاستئناف، وحيث إن الأصل في التعامل مع الشركاء في الكونسورتيوم يكون على أساس معاملتهم، كما لو كانوا شركاء في شركة أشخاص على نحو ما بينت ذلك نصوص نظام ضريبة الدخل ولاتحthe التنفيذية، وحيث إن تطبيق الالتزامات التي نص عليها النظام الضريبي في حق شركات الأشخاص من القيام بالتسجيل وتقديم الإقرارات للمعلومات، وتقدير ما يترب من ذلك من غرامات لا يعد أمراً متعلقاً بالكونسورتيوم نفسه، إذ إن الضريبة تكون على الأعضاء فيه كلٌ على حده، بحسب ما يكون تصريح كل عضو فيه بما يخصه من الإيرادات والمصروفات في حساباته وإقراراته الضريبية، وبالتالي استحقاق الضريبة المتوجبة بناءً على الإقرار المقدم من كل عضو، وأن على ذلك العضو الاحتفاظ بالوثائق والمستندات المؤيدة للإيرادات والمصروفات المصرح عنها في الإقرار الذي يخصه، وحيث لم يرتب النظام على نحو صريح، اللجوء إلى إهدار حسابات المكلف لمجرد عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بالكونسورتيوم على الوجه المطلوب، أو عدم تسجيل الكونسورتيوم فإن ذلك لا يتيح للهيئة القيام بما تطالب به من إهدار حسابات المكلف والربط عليه تقديريًّا لحساب الضريبة عليه، دون أن يكون في هذا المسلك أي تناقض عند فرض الغرامات حال إخلال المكلف بما أرمته النظم من واجبات تتعلق بتقديم إقرار المعلومات



عن الكونسورتيوم والتسجيل له لدى الهيئة، وعليه فلا تكون تلك المخالفات مع ثبوتها مسوغاً للهيئة لتقدير إهدار حساباته والربط التقديرى عليه، واحتساب الضريبة بناءً على ذلك الربط، وعليه تقرر لدى الدائرة أن اللجنة المصدرة للقرار قد وافقت التطبيق الصحيح للنظام، بشأن موضوع الاستئناف وأنه لا موجب لتعديلها أو إلغائه.

وتأسيساً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وعدم الاستجابة لطلبات بحساب الربط التقديرى لتحديد المستحق الضريبي بناءً على ما تطالب به الهيئة، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائى في ذلك الشأن، إضافة إلى ما قرره من فرض الغرامة المتعلقة بالإخلال بواجب تقديم الإقرار عن الكونسورتيوم والتسجيل له لدى الهيئة.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٨ هـ.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٣٤)

الصادر في الاستئناف رقم (١٨٣٢-٢٠١٨-١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥٧

تفرض الغرامات الالزمة عند إخلال المكلف بما ألزمه النظام على واجبات تتعلق بتقديم إقرار المعلومات عن الكونسورتيوم والتسجيل لدى الهيئة.

### الواقع:

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤١/١١/١٠ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/٠١ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠٣ هـ الموافق ٢٠١٧/٠٣/٠٢ م، من/ الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية في الرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في الدعوى رقم (١٨٣٢-٢٠١٨-١) المقامة من المستأنف في مواجهة فرع شركة ...، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من مقدمه المكلف/فرع شركة ...، علىربط الضريبي المعدل للأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١٢ م، وربط عام ٢٠١٣ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- تأييد وجهة نظر المكلف في عدم تحديد الربح المتعلق بالكونسورتيوم بشكل تقديري.
- ٢- تأييد وجهة نظر الهيئة في عدم قبول تخفيض الإيرادات بالديون المعدمة.
- ٣- انتهاء الخلاف بموافقة الهيئة على تصحيح الخطأ المادي.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (الهيئة العامة للزكاة والدخل)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أنه كان يجب على طرف عقد الكونسورتيوم أن يمسكا حسابات مستقلة عن حسابات كل طرف، ويتم تقديم إقرار معلومات عن (الكونسورتيوم) وذلك طبقاً للمادة (٣٦) من النظام الضريبي والمادة (١٧) فقرة (٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على: (تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (الكونسورتيوم)



شاملاً ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى المصلحة وتقديم إقرار المعلومات وما يتربى على عدم التقييد بذلك من غرامات) وأن تدرج حصة كل طرف من أعضاء الكونسورتيوم من الربح في الإقرار الضريبي الخاص به، لذلك تم استبعاد أثر الكونسورتيوم من الحسابات إيراداً وتكلفةً والربط تقديرياً بنسبة (%) من إيراداته من الكونسورتيوم بعد استبعاد حصة الشركة من الأرباح الدفترية طبقاً للمادة (٤/٣١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحذر من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديرى وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية: أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديرى يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً. ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف. ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من تلك اللائحة وكذلك الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية والتي نصت على: (يتم تحديد صافي الربح التقديرى وفقاً لما يتتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقه بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف....بند رقم (٨) من الجدول المقاولون في مجال الأعمال الإنسانية بما لا يقل عن نسبة ١٠% من الإيرادات)، ولا يغير من هذا ما تدعنه الشركة وقبلت به اللجنة الابتدائية من أن الهدف من النظام قد تحقق بتصريح الشركة عن حصتها بดفاترها وسداد الضريبة عن حصتها من الكونسورتيوم وذلك لأن النظام الضريبي من الأنظمة التي لا يجوز مخالفه إجراءاته حتى ولو تحقق المقصود بطريقة أخرى غير التي رتها النظام وإلا فلماذا رتب النظام عقوبات لمن يخالف الإجراء المنصوص عليه؟ -وتؤكد الهيئة أيضاً على أن إجراءها ينسجم مع النصوص النظامية بشأن معالجة الكونسورتيوم المتمثلة في المادة (١٧) فقره (٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المشار إليها انفأ، لذلك تتمسك الهيئة بصحبة إجراءها. -إضافة إلى ذلك فإن هناك تناقضاً في قرار اللجنة، عندما ذكرت في حيثيات قرارها صفحة (٥,٦) بأن عدم تقديم إقرار المعلومات لا يستوجب احتساب الضريبة بالطريقة التقديرية مع أنها انتهت إلى إلزام المكلف بتقديم الحسابات وإقرار المعلومات الخاص بها العقد مع فرض الغرامات المتعلقة بالتسجيل وغرامات عدم تقديم إقرار المعلومات المقرر نظاماً باعتبار أن ذلك هو ما يتماشى مع النظام الضريبي المطبق بشأن (الكونسورتيوم) وهو مالم تلتزم به الشركة. -واستناداً على المادة (٦٨) فقرة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على (لا يمنع الرابط على المكلف بالأسلوب التقديرى من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير مى توفرت مبررات فرضها) وقد تأيد إجراء الهيئة الذي تطالب به بقرار مماثل في وقائعه لما هو عليه حال هذه القضية، بموجب ما قضى به القرار الاستئنافي رقم (١٣٩٦) لعام ١٤٣٥هـ.

واختتمت الهيئة لائحة استئنافها بتأكيد طلبها بقبول الاستئناف شكلاً، وفي الموضوع إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في البند ثانياً: فقرة (١) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم تحديد الربح المتعلق بالكونسورتيوم بشكل تقديرى.

وبعرض لائحة الاستئناف المقدمة على المستأنف ضده، (فرع شركة...)، الوارد بتاريخ ١٤٤١/٠٩/١١هـ، تبين أن رد المكلف يقوم على أساس أن المواد النظامية التي ساقتها الهيئة لدعم وجهة نظرها لا تتطابق مع حالة التعامل مع الكونسورتيوم، إذ إنها تتعلق بالمكلف الخاضع للضريبة وهو الشركة، وليس اتحاد الشركات (الكونسورتيوم)، وأن مسلك الشركة المكلفة هو ما قامت به، وهو ما كانت تؤكد عليه الهيئة من وجوب قيام طرف العقد بمسك كل منها حسابات مستقلة عن حسابات الطرف الآخر، وقد التزمت الشركة المكلفة بتقديم حساباتها المستقلة عن حسابات أطراف الكونسورتيوم



وأظهرت فيها إيراداتها والتكاليف التي تكبدها لتنفيذ المشروع بتقديم إقرارها المستقل، وفق ما قررته أحكام النظام ولائحته التنفيذية في هذا الشأن، وفي المواجهات النظامية لتسديد الضريبة المستحقة عليها، وقد قام فريق الفحص الميداني المكلف من الهيئة بفحص حسابات الشركة للتأكد من صحتها، وما يرتبط بضربي مستحقة عن تلك الحسابات مما ينتفي معه ما تطالب الهيئة به من إهار حسابات الشركة المكلفة. كما أن تقرير اللجنة مصدرة القرار بعد أن قررت تأييد الشركة المكلفة في عدم تحديد الربح المتعلق بالكونسورتيوم بشكل تقديري، قامت بفرض الغرامات المتعلقة بعدم تسجيل الكونسورتيوم لدى الهيئة، وعدم تقديم إقرار المعلومات. وبالتالي فرضت الغرامات المتعلقة بالتسجيل وعدم تقديم الإقرار، على نحو ما سبق بيانه. عليه فلا يكون هناك تناقضًا بحسب ما ترى الهيئة لكي توسع العدوان عن حسابات الشركة والقيام بإهارها. فعدم تقديم إقرار المعلومات المطلوبة عن الكونسورتيوم، وعدم التسجيل في الموعد المحدد، إن وقع خلافًا لما يتطلبه النظام، لا يرب ولا يبر القيام بالإجراء الذي تطالب به الهيئة بإهار الحسابات للشركة المكلفة. وختمت الشركة المكلفة ردها بعدم موافقتها على وجهة نظر الهيئة المتمثلة في تحديد الربح المتعلق بالكونسورتيوم بشكل تقديري، حيث ترى الشركة المكلفة أن ذلك يعد مخالفًا لأحكام النظام الضريبي.

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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر من قبل الدائرة في استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل ومذكرة الرد عليها من الشركة المكلفة، على نحو ما سبق بيانه، وبعد الاطلاع على القرار الابتدائي محل الاستئناف، وحيث إن الأصل في التعامل مع الشركاء في الكونسورتيوم يكون على أساس معاملتهم، كما لو كانوا شركاء في شركة أشخاص على نحو ما بينت ذلك نصوص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن تطبيق الالتزامات التي نص عليها النظام الضريبي في حق شركات الأشخاص من القيام بالتسجيل وتقديم الإقرارات للمعلومات، وتقدير ما يترب من ذلك من غرامات لا يعد أمراً متعلقًا بالكونسورتيوم نفسه، إذ إن الضريبة تكون على الأعضاء فيه كلٌ على حده، بحسب ما يكون تصريح كل عضو فيه بما يخصه من الإيرادات والمصروفات في حساباته وإقراراته الضريبية، وبالتالي استحقاق الضريبة المتوجبة بناءً على الإقرار المقدم من كل عضو، وأن على ذلك العضو الاحتفاظ بالوثائق والمستندات المؤيدة للإيرادات والمصروفات المصح بها في الإقرار الذي يخصه، وحيث لم يرتب النظام على نحو صريح، اللجوء إلى إهار حسابات المكلف لمجرد عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بالكونسورتيوم على الوجه المطلوب، أو عدم تسجيل الكونسورتيوم فإن ذلك لا يتيح للهيئة القيام بما تطالب به من إهار حسابات المكلف والربط عليه تقديريًا لحساب الضريبة عليه، دون أن يكون في هذا المسلك أي تناقض عند فرض الغرامات حال إخلال المكلف بما ألزمته النظام من واجبات تتعلق بتقديم إقرار المعلومات عن الكونسورتيوم والتسجيل له لدى الهيئة، عليه فلا تكون تلك المخالفات مع ثبوتها مسوغًا للهيئة لتقرير إهار حساباته والربط التقديري عليه،



واحتساب الضريبة بناءً على ذلك الربط، وعليه تقرر لدى الدائرة أن اللجنة المصدرة للقرار قد وافقت التطبيق الصحيح للنظام، بشأن موضوع الاستئناف وأنه لا موجب لتعديلها أو إلغائه.

وتأسيساً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وعدم الاستجابة لطلها بحسب الربط التقديري لتحديد المستحق الضريبي بناءً على ما تطالب به الهيئة، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي في ذلك الشأن، إضافة إلى ما قرره من فرض الغرامة المتعلقة بالإخلال بواجب تقديم الإقرار عن الكونسورتيوم والتسجيل له لدى الهيئة.

## القرار

وبناءً على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٨ هـ.  
**ثانياً:** وفي الموضوع:

رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة في شأنه؛ للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IAR-٢٠٢٠-١٣٤)

الصادر في الاستئناف رقم (ZI-٢٠١٨-١٧٠٣)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥٨

النظام الضريبي يتيح للهيئة إجراءها في إعادة فتح الربط وإهدار الحسابات، إذا ما تبين لها ظهور معلومات لم تكن متاحة لها بتاريخ الربط، ومن شأنها التأثير على نتيجته.

### الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤٢/٥/١٦ الموافق ٢٠٢٠/١٢/١٦، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٢٥/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٦/٦/١٤٣٧ هـ، من/شركة... والاستئناف المقدم بتاريخ ٦/١١/١٤٣٧ هـ الهيئة العامة للزكاة والدخل، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة، رقم (٧) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض المقام من المكلف على القرار محل النظر، والذي قضى بما يأتى:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من المكلف/شركة...، على إعادة فتح الربط للفترة من ٢٠٠٤/٦/٣١ م حتى ٢٠٠٤/١٢/٣١ م بما يخص الضريبة المعفاة، وكذلك إعادة فتح الربط الزكوي الضريبي عن السنوات من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٧ م، بسبب إهدار الدفاتر، والربط التقديري عن السنوات ٢٠٠٨ م، ٢٠١٠ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- تأييد المكلف في عدم فتح الربط للفترة من ٢٠٠٤/٦/٧ م إلى ٢٠٠٠/٦/٣١ م، وفقاً لحيثيات القرار.
- تأييد الهيئة في إلغاء الإعفاء الضريبي للفترة من ٢٠٠٤/٦/٧ م إلى ٢٠٠٠/٦/٣١ م، ومحاسبة المكلف ضريبياً، وفقاً لحيثيات القرار.

**ثالثاً:** تأييد المكلف في مطالبه بعدم إهدار الحسابات للأعوام من ٢٠١٠ م إلى ٢٠٠٠ م وفقاً لحيثيات القرار.

**رابعاً:** تأييد الهيئة في فرض غرامة التأخير للفترة من ٢٠١٠/١٢/٣١ م إلى ٢٠٠٠/٦/٧ م وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، شركة...، والهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدم كل منهما إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت كل منهما على البنود الآتية وفق الآتي:

يستأنف المكلف على ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص تأييد الهيئة في إلغاء الإعفاء الضريبي للفترة من ٢٠٠٠/٦/٧ م حتى ٢٠١٠/١٢/٣١ م، ومحاسبة المكلف ضريبياً على نحو ما جاء في حي ثيات القرار محل الاستئناف،



وكذلك استئنافها على البند الرابع القاضي بتأييد الهيئة في فرض غرامة التأخير للفترة من ٢٠٠٠/٦/٧ م حتى ٢٠١٢/٣١ م.

في حين جاء استئناف الهيئة على ما قضى به القرار الابتدائي في عدم تأييده للهيئة في بند عدم فتح الربط للفترة من ٢٠٠٠/٦/٧ م حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١ م، وكذلك استئناف الهيئة على ما قضى به القرار الابتدائي بتأييد المكلف بمطالبه عدم إهار الحسابات للأعوام من ٢٠٠٠ م حتى ٢٠١٠ م

وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الشركة المستأنفة والاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئنافين شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه الاستئنافان مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجراءاتهما.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، وحيث إنه فيما يتعلق باستئناف الشركة المكلفة، فقد تبين من خلال مستندات القضية تقديم الشركة المكلفة خطاباً موجهاً للأمانة العامة للجان الضريبية الوارد بتاريخ ١٤٤٢/٤/١٥ هـ، ضمنه إقراره عن طريق الوكيل ...، بالتنازل عن الاعتراض عن الدعوى المرفوعة لدى اللجان الضريبية على أساس موافقته على المبادرة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٦٢٢) بتاريخ ١٤٤٢/٠٩ هـ، بإعفائه من الغرامات المفروضة بموجب القرار الابتدائي وذلك بشرط سداد أصل الضريبة المستحقة، أو تقديم طلب تقسيطها، وبالبالغة (٣,٧٨٢,٤٧٧) ريال، وأنه في حال ثبت للهيئة عدم التزامه بالسداد في الموعد المحدد، أو عدم التزامه بخطبة التقسيط، فإن للهيئة الحق بتطبيق جميع إجراءات التحصيل الإلزامي دون اللجوء إلى أي جهة قضائية، وأن تنازله ينفي موقفه مع الهيئة عن الفترة محل الخلاف.

وحيث إنه بعد تداول الدائرة في شأن الاستئناف المقدم من المكلف وما كان عليه تنازله الصريح عنه على نحو ما جاء تعهده بأداء الضريبة المستحقة عليه، فقد خلصت الدائرة إلى تقرير انتهاء الخلاف بين الشركة المكلفة والهيئة بخصوص البنود المستأنف عليها من قبل الشركة المكلفة.

وأما ما يتعلق باستئناف الهيئة على القرار الابتدائي المرتبط باستئنافها على ما انتهى إليه ذلك القرار من نتيجة بخصوص عدم تأييده للهيئة لإعادة فتح الربط عن الفترة محل الخلاف، وكذلك عدم تأييده للهيئة بإهار حسابات المكلف للفترة من عام ٢٠٠٠ م حتى ٢٠١٠ م، وحيث جاء استئناف الهيئة قائماً على ما تدعيه من أن حسابات المكلف لم تكن مظيرة لواقع أعماله، وأن الفحص الميداني قد أظهر ذلك، وبالنظر إلى أن النظام الضريبي يتيح للهيئة إجراءها في إعادة فتح الربط وإهار الحسابات، إذا ما تبين لها ظهور معلومات لم تكن متاحة لها بتاريخ الربط، ومن شأنها التأثير على نتيجته، فإن الهيئة قد قامت بالإجراء الصحيح، سواء ما تعلق بإعادة فتح الربط أو في إهار الحسابات عن الفترات محل الخلاف في الحالتين المسؤولتين بالاستئناف على القرار من قبلها. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة في الأخذ بأسباب القرار محل الاستئناف دون إضافة عليها، متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغنى عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، لما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن المنازعية بخصوص البندين محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائفة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت اللجنة



المصدرة له تمحيص مكمن الزعاع فيه وانتهت بتصديه إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار، ولا ينال من ذلك ما وجّهته الهيئة من أسباب للنعي على القرار بالقول بأن الهيئة استندت في إجراءها بإعادة فتح الربط وإهار الحسابات والربط التقديري على المكلف، بالنظر إلى عدم صحة الحسابات التي قدمها المكلف، والتي جاءت على خلاف ما أثبتته الفحص الميداني عليه حيث لم يظهر للدائرة ما يستوجب إعادة فتح الربط وكذلك إجراء الهيئة بإهار حسابات المكلف، حيث تولت اللجنة مصدرة القرار الرجوع إلى محاضر الفحص الميداني ولم يتبيّن لها وجود تلك المخالفات التي تدعى الهيئة بوجودها كأساس لما قامت به من إجراء، وعليه خلصت الدائرة إلى عدم قيام استئناف الهيئة على أساس من الواقع؛ مما يتقرر معه لدى هذه الدائرة رفض استئناف الهيئة بخصوص البنددين المستأنف عليهما، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في شأنهما.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، واستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٧)، لعام ١٤٣٧هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في جدة.  
**ثانياً:** وفي الموضوع:

أ- فيما يتعلق باستئناف الشركة المكلفة:

انهاء الخلاف في موضوع استئناف المكلف بتنازله عن استئنافه، لإقراره بأداء الضريبة المستحقة والاستفادة من الإعفاء من الغرامات المرتبطة على عدم أداء الضريبة والتأخر في أدائها، بموجب المبادرة الوزارية الصادرة بالقرار رقم (٦٢٢) بتاريخ ٢٠٢٠/٩/٦هـ.

ب- فيما يتعلق باستئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل:

- ١- رفض استئناف الهيئة بخصوص بند إعادة فتح الربط للفترة من ٢٠٠٠/٦/٣١م حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١م، وتآييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- رفض استئناف الهيئة بخصوص بند إهار الحسابات للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠٠٠م، وتآييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في شأنه، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٤٦)

الصادر في الاستئناف رقم (W-I-١٨-٢٠١٤٨٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٥٩

فرع الشركة غير المقيمة بالملكة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام ومن ضمنها ضريبة الاستقطاع.

### الوقائع:

إنه في يوم الأحد ٢٨/١١/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/١٩ مـ، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) و تاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٢٥/١٥) و تاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) و تاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٨/١٠ هـ، الموافق ٢٠١٨/٠٤/٢٦ مـ، من /شركة ... - فرع السعودية، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٧) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٨/٣٠) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتـي:

**أولاً: قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة ... - فرع السعودية، شكلاً.**

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من على المركز الرئيس.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على أرباح فروقات العملات غير المحققة.
- ٣- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على ضرائب الاستقطاع المستردـة.
- ٤- رفض اعتراض المكلف على بند فرق التأمينات الاجتماعية.
- ٥- رفض اعتراض المكلف على بند غرامة التأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ... - فرع السعودية)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



يعتبر المستأنف على فرض ضريبة الاستقطاع عن العامين ٢٠١٤م، و ٢٠١٥م، استناداً إلى ما يراه في عدم أحقيته المطالبة بفرض ضريبة الاستقطاع المطالب بتوريد مبالغها على نحو ما جاء في القرار محل الطعن، بالنظر إلى أن الهيئة اعتمدت في مطالبتها له لتلك المبالغ المدفوعة على أساس أنها قد بذلت لجهات مرتبطة غير مقيمة، مقابل خدمات فنية واستشارية، حيث يرى المستأنف بشأنها عدم جواز إخضاع تلك المبالغ الممثلة للخدمات التي قدّمت لفرع من المركز الرئيس، لأنه يرى أن المنشأة الدائمة هي المركز الرئيس نفسه الذي يخضع لضريبة الدخل وليس الفرع، حيث يرى أن الفرع ليس إلا ممثلاً وامتداداً لتلك المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم.

كما أن التكاليف المتکبدة قيد الاعتراض تمثل في رواتب وأجور للموظفين الذين يعملون في المركز الرئيس، وليس الهدف منها تقديم خدمات إلى المركز المسجل في المملكة لكي تخضع لضريبة الاستقطاع، فتلك الأعمال المنجزة للعملاء في المملكة تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة، فتلك التكاليف يجب أن تعامل معاملة تكاليف أي جهة مقيمة من حيث عدم خضوعها لضريبة الاستقطاع لعدم دفعها لجهة غير مقيمة، وعلى فرض وجود ضريبة استقطاع على المبالغ محل الخلاف؛ فإن نسبة الاستقطاع عن المبلغ ستكون بواقع ٥٪ وليست ١٥٪، لأن القرار الوزاري قد عدل تلك النسبة في عام ١٤٣٥هـ، وجعل المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس من الفرع خاضعة لضريبة الاستقطاع بتلك النسبة، مما يجعل ذلك القرار مستحدثاً لضرائب جديدة، على غير ما جاء به النظام، كما أن اتفاقية الإزدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا، تبيّن عدم خضوع تكاليف المركز الرئيس المعلقة بإيراداتاته والمصرح عنها في إقرار الفرع المسجل في المملكة لضريبة الاستقطاع، على أساس ما هو مفهوم من المادة (٩) من الاتفاقية، مما يؤكد أن المركز الرئيس والفرع لأغراض تلك الاتفاقية يعتبران كياناً واحداً، وعليه فلا توجد ضريبة استقطاع متوجبة على التعاملات التي تتم بينهما. كما أن الهيئة أخضعت الربح لضريبة الدخل، وأخضعت الربح كذلك لضريبة الاستقطاع، وأنه لو تم التسلیم جدلاً بأحقية الهيئة في قيام الفرع بتوريد المبالغ المدفوعة كتكاليف للمركز الرئيس بحسبها خاضعة لضريبة الاستقطاع، فإن ذلك لا ينسجم مع ما قرره النظام باعتبار أن ضريبة الاستقطاع يتم توريدها عند الدفع، وليس بمجرد قيدها كمصروف مستحق. كما تضمن استئناف فرع الشركة المكلفة بالإضافة إلى ما سبق اعتراض الفرع على إجراء الهيئة بعدم قبول حسم فرق التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠١٤م، و ٢٠١٥م، بالنظر إلى أن الهيئة لم تأخذ في الحسبان الزيادة بنسبة الاستقطاع عن المشتركين السعوديين، التي أصبحت بمقدار ١٢٪ بدلاً من ١١٪، اعتباراً من ١ سبتمبر ٢٠١٤م، كما يعترض الفرع كذلك على بند غرامات التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة، وذلك لأن الهيئة لم تحسب فروق ضريبة الاستقطاع الواردة في بنود الاعتراض إلا بعد مرور سنوات عديدة، وأن الفرع كان بإمكانه تجنب غرامات التأخير لو تم إخطاره بالربط بعد انتهاء السنة المالية مباشرة، وأن منشأ غرامات التأخير كان بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والفرع لعدم وضوح الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع، إضافةً إلى أنه هناك قرارات صادرة عن اللجنة الاستئنافية وأحكام من ديوان المظالم قضت باحتساب غرامة تأخير السداد من تاريخ صدور القرار النهائي، وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وبعد اطلاع الهيئة على لائحة الاستئناف المقدمة وطلب الدائرة من الهيئة الرد عليها، وردت إجابتهم بأنهم يتمسكون بما كان من نتيجة لقرار الابتدائي، وما قضى به في حق المكلف (فرع الشركة المستأنفة).

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

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجمل دفوع المستأنف خلصت الدائرة إلى ما يأتي:

- فيما يخص اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤م، وحيث كان مرتكز استئناف المكلف قائماً على سند من القول يتمثل في عدم توجب ضريبة الاستقطاع أصلًا عن المبالغ المدفوعة، باعتبار أن فرع الشركة في المملكة والمركز الرئيس هما كيان واحد وليس كيانين اثنين، وبالتالي لم يكن هناك أداء لأموال للشركة المكلفة من وجهة نظره من طرف آخر، خصوصاً وأن تلك المبالغ كانت نظير رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس وليس في خدمات يقدمها المركز الرئيس إلى فرعه في المملكة، ومن ثم لا تعتبر إيرادات للمركز الرئيس حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وحيث إن مثل هذا الادعاء لا يتوافق مع حقيقة ما قرره النظام الضريبي في اعتباره أن فرع الشركة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم بموجب ما قررته المادة الخامسة من النظام التي قضت بشكل صريح باعتبار الدخل متتحققًا من مصدر في المملكة، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع التي ينابع فيها المكلف، حيث ورد في الفقرة (ج) من المادة آنفة الذكر أن يعد الدخل متتحققًا من مصدر في المملكة (...المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركةً مقيمة)، كما نصت المادة الرابعة من النظام على أن من ضمن الأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة المنشأة الدائمة التي تأخذ شكل فرع لشركة غير مقيمة مصحح له بمزالة الأعمال في المملكة، وعليه فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة التوريد من قبل المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة، ولا ينال من ذلك ادعاء المستأنف في أن تلك المبالغ عن الخدمات كانت أجور ورواتب لموظفين وعمال لدى المركز الرئيس، ما دام أن الفرع قد طلب أداء أعمال يستفيد منها وقيدت لديه كمبالغ مستحقة للمركز الرئيس. وأما ما أثاره المستأنف بأن القرار لم يناقش توجب هذه الضريبة بالنظر إلى ما تتضمنه اتفاقية منع الإذدواج الضريبي بين المملكة وإيطاليا، فإن الدائرة لم تجد فيما ذكره المستأنف في هذا الصدد أي سندٍ صريح في تلك الاتفاقية يمنع وجود وتوجب ضريبة الاستقطاع، وأن ما تناوله تلك الاتفاقية فيما أثاره المستأنف مرتبط بالضرائب الخاصة بالأرباح ومعالجة عدم الإذدواج في جبائيتها بين البلدين، وكيفية التعامل مع المصارييف التي تحملها وتكتبد بها المنشأة عند تحديد مقدارها، والحاصل أنه لما كانت ضريبة الاستقطاع غير مرتبطة بتحقق الأرباح وإنما يكون موجب أدائها تحقق واقعة الدفع للمبالغ من جهة مقيمة إلى جهة أخرى غير مقيمة لأجل أعمال تنفذ في المملكة يتربّع عليها تتحقق مصدرية الدخل على النحو السابق بيانه دونما اشتراط لوجود الموظفين أو العمال من الجهة غير المقيدة داخل المملكة لتنفيذ تلك الأعمال، أي دون اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة على نحو ما قررت ذلك المادة الخامسة من اللائحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن دفع المستأنف على الصورة التي ذكرها لا يقوم على سندٍ من النظام، وأما ما ذكره المستأنف من أن ضريبة الاستقطاع على النحو التي تطالب بها الهيئة والتي قضى بها القرار الابتدائي هي في واقعها ضريبة غير نظامية، لكونها تستند على قرار وزاري استحدث ضرائب لم ينص عليها النظام في توصيفه لها، ولا في النسب المقررة عنها، وحيث إن مثل هذا الدفع لا يقوم على سبب صحيح يسنده بالنظر إلى أن النظام أعطى للائحة تحديد أي دفعات أخرى تتوجب عليها ضريبة الاستقطاع بشرط عدم تجاوز سعر الضريبة مقدار ١٥٪، وحيث إن تلك اللائحة



- وتعدياتها قد جرت على وفق ما قرره النظام كأداة لتعديلها بموجب ما قررته أحكام المادة (٧٩) من النظام الضريبي، وعليه فإن دفع المستأنف في هذا الشأن يكون حريًا بالالتفات عنه. غير أنه بعد النظر فيما تضمنه النظام الضريبي من شروط وأوضاع واضحة لتحديد توجب قيام من يتبعن عليه توريد مبلغ ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة للمكلف خارج المملكة، يتبين أن واجب أداء ذلك المبلغ وتوريده إلى الهيئة لا يكون إلا بتحقق الدفع الفعلي أو ما يقوم مقامه كالتسوية في الحسابات بين المركز الرئيس والفرع، أو المقاصة أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة عنها إلى الجهة غير المقيمة المؤدية للخدمة له، وحيث كان الثابت من القرار محل النزاع الركون إلى مجرد استحقاق ذلك المبلغ في ذمة فرع الشركة غير المقيمة إلى المركز الرئيس للشركة غير المقيمة لمجرد قيده كمبلغ مستحق دون ثبوت ما يتحقق به الدفع لمبلغ الخدمات المقدمة أو ما يقوم مقام عملية الدفع، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأنف لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة عن الأعوام محل الخلاف ما دام أن واقعة الدفع لها لم تتحقق على النحو السابق بيانه، مما يترتب عليه تأييد وجهة نظر المستأنف في عدم أحقيته الهيئة في توريده مبالغ تلك الخدمات المقيدة لديه كاستحقاق عليه واجب التوريدي في الأعوام محل الخلاف.
- ٢- فيما يخص استئناف المكلف عن فروقات التأمينات الاجتماعية، وحيث تبين بعد اطلاع الدائرة على ملف القضية وما احتواه استئناف المكلف ورد الهيئة عليه أن محل الاستئناف يمكن في طلب المستأنف قبول حسم فروق التأمينات الاجتماعية، كون هذا الفرق نتيجة لزيادة النسبة تطبيقاً لنظام ساند لدى التأمينات الاجتماعية، في حين ترى الهيئة من خلال ما أبدته لتأييد وجهة نظرها أن القرار قد وافق الصواب لأنها اعتمدت على شهادة التأمينات الاجتماعية، خلافاً لما يدعى به المكلف بوجود فروقات مسددة منه للتأمينات الاجتماعية، وحيث إنه وفقاً للوقائع الواردة في القرار محل الاستئناف، يتضح أن الهيئة قامت باحتساب غير مكتمل للنسبة المقررة المسئولة للعامين محل الخلاف، إذ تم الاعتماد على النسب القديمة التي كان معمولاً بها قبل تطبيق نظام ساند. وحيث نصت المادة (السابعة) من نظام ساند الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٨) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٢ هـ على: "تحدد الاشتراكات في هذا النظام بنسبة (٦٢٪) من الأجر الخاضع للاشتراكات، على النحو الآتي: ١- يدفع صاحب العمل (١١٪) واحد في المائة شهرياً. ٢- يدفع المشترك (١٪) واحد في المائة شهرياً". كما نصت المادة (التاسعة والعشرون) من نظام ساند على: "يعمل بهذا النظام ابتداءً من أول الشهر التالي لانقضاء مائة وثمانين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية". وحيث كان الثابت أن نظام ساند قد طبق اعتباراً من تاريخ ١٤٣٥/١١/٠١ هـ، للمنشآت التي تتبع التقويم الهجري، ومن ٢٠١٤/٠٩/٠١ م للمنشآت التي تتبع التقويم الميلادي. وعليه فإن النسبة المستقطبة من الاشتراكات لحساب ساند قد تغيرت ابتداءً من تاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م، ليصبح مصروف التأمينات الاجتماعية الذي تتحمله المنشأة عن المشتركين (١٢٪) عوضاً عن (١١٪) بمقدار زيادة (١٪) عن النسبة قبل سريان تطبيق النظام بتاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م. وبناءً على ما سبق فإن المبالغ المحمولة بزيادة ناتجة عن التغير في النسب وبذلك تكون من المصارييف النظامية الجائزة الجسم.
- ٣- فيما يخص بند (غرامة التأخير) حيث يستأنف المكلف على رفض القرار الابتدائي لاعتراضه على بند غرامة التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة في فرض تلك الغرامة، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم توجب توريد المستأنف لمبلغ ضريبة الاستقطاع عن العامين محل الخلاف ٢٠١٤ م، على نحو ما جاء تفصيله في البند الأول من هذا القرار، وحيث أيدت الدائرة وجهة نظر المكلف في عدم وجود فروقات في مبلغ التأمينات الاجتماعية، فإن أي غرامات فرضتها الهيئة لتأخر المكلف في سداد ما كان مفروضاً عليه أداوه بموجب بربط الهيئة تسقط بسقوط أصلها، وعليه فلا يكون هناك موجب لإيقاعها والحال ما ذكر. مما تنتهي معه الدائرة إلى نقض القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند، وتأييد وجهة نظر المكلف بشأنه.

## القرار

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

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمة المكلف/ شركة ...- فرع السعودية، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد القرار رقم (١٧)، لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف فيما يخص فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، التي لم يتم دفعها حتى تاريخ الربط، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف فيما يخص فروقات التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- عدم توجب غرامة التأخير المحكوم بها في القرار الابتدائي، لسقوط أصلها بقبول الدائرة لاستئناف المكلف عن البنود المحسوب على أساسها مقدار تلك الغرامة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

**ضريبة الاستقطاع**



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٤٦)

الصادر في الاستئناف رقم (W-١٨-١٤٨٧-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٠

تكون ضريبة الاستقطاع واجبة التوريد من قبل المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيسي مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله بالمملكة.

### الوقائع:

إنه في يوم الأحد ٢٨/١١/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/١٩، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٨/١١هـ، الموافق ٢٠١٨/٠٤/٢٦م، من/شركة ... - فرع السعودية، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٧) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٠/٣٨) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض المقدم من المكلف/شركة ... - فرع السعودية، شكلاً.

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من على المركز الرئيس.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على أرباح فروقات العملات غير المحققة.
- ٣- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على ضرائب الاستقطاع المسترددة.
- ٤- رفض اعتراض المكلف على بند فرق التأمينات الاجتماعية.
- ٥- رفض اعتراض المكلف على بند غرامة التأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ... - فرع السعودية)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

يعترض المستأنف على فرض ضريبة الاستقطاع عن العامين ٢٠١٤م، و ٢٠١٥م، استناداً إلى ما يراه في عدم أحقيته المطالبة بفرض ضريبة الاستقطاع المطالب بتوريد مبالغها على نحو ما جاء في القرار محل الطعن، بالنظر إلى أن الهيئة



اعتمدت في مطالبها له لتلك المبالغ المدفوعة على أساس أنها قد بذلت لجهات مرتبطة غير مقيدة، مقابل خدمات فنية واستشارية، وحيث يرى المستأنف بشأنها عدم جواز إخضاع تلك المبالغ المماثلة للخدمات التي قدّمت للفرع من المركز الرئيس، لأنّه يرى أنّ المنشأة الدائمة هي المركز الرئيس نفسه الذي يخضع لضريبة الدخل وليس الفرع، حيث يرى أن الفرع ليس إلا ممثلاً وامتداداً لتلك المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم.

كما أن التكاليف المتکبدة قيد الاعتراض تمثل في رواتب وأجور للموظفين الذين يعملون في المركز الرئيس، وليس الهدف منها تقديم خدمات إلى المركز المسجل في المملكة لكي تخضع لضريبة الاستقطاع، فتلك الأعمال المنجزة للعملاء في المملكة تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة، فتلك التكاليف يجب أن تعامل معاملة تكاليف أي جهة مقيدة من حيث عدم خصوّعها لضريبة الاستقطاع لعدم دفعها لجهة غير مقيدة. وعلى فرض وجود ضريبة استقطاع على المبالغ محل الخلاف؛ فإن نسبة الاستقطاع عن المبلغ ستكون بواقع ٥٪ وليس ١٥٪، لأن القرار الوزاري قد عدل تلك النسبة في عام ١٤٣٥هـ، وجعل المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس من الفرع خاضعة لضريبة الاستقطاع بتلك النسبة، مما يجعل ذلك القرار مستحدثاً لضرائب جديدة، على غير ما جاء به النظام، كما أن اتفاقية الإزدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا، تبيّن عدم خصوّع تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداتاته والمصّر عنها في إقرار الفرع المسجل في المملكة لضريبة الاستقطاع، على أساس ما هو مفهوم من المادة (٩) من الاتفاقية، مما يؤكّد أن المركز الرئيس والفرع لأغراض تلك الاتفاقية يعتبران كياناً واحداً، وعليه فلا توجد ضريبة استقطاع متوجبة على التعاملات التي تتم بينهما. كما أن الهيئة أخضعت الربح لضريبة الدخل، وأخضعت الربح كذلك لضريبة الاستقطاع، وأنه لو تم التسلیم جدلاً بأحقية الهيئة في قيام الفرع بتوريد المبالغ المدفوعة كتكاليف للمركز الرئيس بحسبانها خاضعة لضريبة الاستقطاع، فإن ذلك لا ينسجم مع ما قرره النظام باعتبار أن ضريبة الاستقطاع يتم توريدتها عند الدفع، وليس بمجرد قيدها كمصاروف مستحق. كما تضمن استئناف فرع الشركة المكلفة بالإضافة إلى ما سبق اعتراض الفرع على إجراء الهيئة بعدم قبول حسم فرق التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، بالنظر إلى أن الهيئة لم تأخذ في الحسبان الزيادة بنسبة الاستقطاع عن المشتركيين السعوديين، التي أصبحت بمقدار ١٢٪، بدلاً من ١١٪، اعتباراً من ١ سبتمبر ٢٠١٤م، كما يعترض الفرع كذلك على بند غرامات التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة، وذلك لأن الهيئة لم تحتسب فروق ضريبة الاستقطاع الواردة في بنود الاعتراض إلا بعد مرور سنوات عديدة، وأن الفرع كان بإمكانه تجنب غرامة التأخير لو تم إخطاره بالربط بعد انتهاء السنة المالية مباشرة، وأن منشأ غرامة التأخير كان بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والفرع لعدم وضوح الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع، إضافياً إلى أنه هناك قرارات صادرة عن اللجنة الاستئنافية وأحكام من ديوان المظالم قضت باحتساب غرامة تأخير السداد من تاريخ صدور القرار النهائي، وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وبعد اطلاع الهيئة على لائحة الاستئناف المقدمة وطلب الدائرة من الهيئة الرد عليها، وردت إجابتهم بأنهم يتمسكون بما كان من نتيجة للقرار الابتدائي، وما قضى به في حق المكلف (فرع الشركة المستأنفة).

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

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفوع المستأنف خلصت الدائرة إلى ما يأتي:

فيما يخص اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤، ٢٠١٥، وحيث كان مرتكز استئناف المكلف قائماً على سند من القول يتمثل في عدم توجب ضريبة الاستقطاع أصلًا عن المبالغ المدفوعة، باعتبار أن فرع الشركة في المملكة والمركز الرئيس هما كيان واحد وليس كيانين اثنين، وبالتالي لم يكن هناك أداء لأموال للشركة المكلفة من وجهة نظره من طرف آخر، خصوصاً وأن تلك المبالغ كانت نظير رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس وليس في خدمات يقدمها المركز الرئيس إلى فرعه في المملكة، ومن ثم لا تعتبر إيرادات للمركز الرئيس حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وحيث إن مثل هذا الادعاء لا يتوافق مع حقيقة ما قرره النظام الضريبي في اعتباره أن فرع الشركة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم بموجب ما قررته المادة الخامسة من النظام التي قضت بشكل صريح باعتبار الدخل متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع التي ينبع فيها المكلف، حيث ورد في الفقرة (ج) من المادة آنفة الذكر أن يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة (...المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركةً مقيمة)، كما نصت المادة الرابعة من النظام على أن من ضمن الأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة المنشأة الدائمة التي تأخذ شكل فرع لشركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة، وعليه فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة التوريد من قبل المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة، ولا ينال من ذلك ادعاء المستأنف في أن تلك المبالغ عن الخدمات كانت أجور ورواتب لموظفي وعمال لدى المركز الرئيس، ما دام أن الفرع قد طلب أداء أعمال يستفيد منها وقيمتها لديه كمبالغ مستحقة للمركز الرئيس. وأما ما أثاره المستأنف بأن القرار لم يناقش توجب هذه الضريبة بالنظر إلى ما تتضمنه اتفاقية منع الإزدواج الضريبي بين المملكة وإيطاليا، فإن الدائرة لم تجد فيما ذكره المستأنف في هذا الصدد أي سببٍ صريح في تلك الاتفاقية يمنع وجود وتوجب ضريبة الاستقطاع، وأن ما تتناوله تلك الاتفاقية فيما أثاره المستأنف مرتبطٌ بالضرائب الخاصة بالأرباح ومعالجة عدم الإزدواج في جيابتها بين البلدين، وكيفية التعامل مع المصاريق التي تتحملها وتكتبد بها المنشأة عند تحديد مقدارها، والحاصل أنه لما كانت ضريبة الاستقطاع غير مرتبطة بتحقق الأرباح وإنما يكون موجب أدائها تحقق واقعة الدفع للمبالغ من جهة مقيمها إلى جهة أخرى غير مقيمه لأجل أعمال تنفذ في المملكة يتربّع عليها تحقق مصدرية الدخل على النحو السابق بيانه دونما اشتراط لوجود الموظفين أو العمال من الجهة غير المقىمة داخل المملكة لتنفيذ تلك الأعمال، أي دون اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة على نحو ما قررت ذلك المادة الخامسة من اللائحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن دفع المستأنف على الصورة التي ذكرها لا يقوم على سنّ من النظام، وأما ما ذكره المستأنف من أن ضريبة الاستقطاع على النحو التي تطالب بها الهيئة والتي قضى بها القرار الابتدائي هي في واقعها ضريبة غير نظامية، لكونها تستند على قرار وزاري استحدث ضرائب لم ينص عليها النظام في توصيفه لها، ولا في النسب المقررة عنها، وحيث إن مثل هذا الدفع لا يقوم على سبب صحيح يسنته بالنظر إلى أن النظام أعطى لائحة تحديد أي دفعات أخرى تتوجب عليها ضريبة الاستقطاع بشرط عدم تجاوز سعر الضريبة مقدار ١٥ %، وحيث إن تلك اللائحة وتعديلاتها قد جرت على وفق ما قرره



النظام كأدلة لتعديلها بموجب ما قررته أحكام المادة (٧٩) من النظام الضريبي، وعليه فإن دفع المستأنف في هذا الشأن يكون حريًا بالالتفات عنه. غير أنه بعد النظر فيما تضمنه النظام الضريبي من شروط وأوضاع واضحة لتحديد وجوب قيام من يتعين عليه توريد مبلغ ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة للمكلف خارج المملكة، يتبين أن واجب أداء ذلك المبلغ وتوريده إلى الهيئة لا يكون إلا بتحقق الدفع الفعلى أو ما يقوم مقامه كالتسويات في الحسابات بين المركز الرئيس والفرع، أو المقاصة أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة عنها إلى الجهة غير المقيمة المؤدية للخدمة له، وحيث كان الثابت من القرار محل النزاع الركون إلى مجرد استحقاق ذلك المبلغ في ذمة فرع الشركة غير المقيمة إلى المركز الرئيس للشركة غير المقيمة لمجرد قيده كمبلغ مستحق دون ثبوت ما يتحقق به الدفع لمبلغ الخدمات المقدمة أو ما يقوم مقام عملية الدفع، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأنف لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة عن الأعوام محل الخلاف ما دام أن واقعة الدفع لها لم تتحقق على النحو السابق بيانه، مما يتربّ عليه تأييد وجهة نظر المستأنف في عدم أحقيّة الهيئة في توريده لمبالغ تلك الخدمات المقيدة لديه كاستحقاق عليه واجب التوريدي في الأعوام محل الخلاف.

فيما يخص استئناف المكلف عن فروقات التأمينات الاجتماعية، وحيث تبين بعد اطلاع الدائرة على ملف القضية وما احتواه استئناف المكلف ورد الهيئة عليه أن محل الاستئناف يمكن في طلب المستأنف قبول حسم فروق التأمينات الاجتماعية، كون هذا الفرق نتيجة لزيادة النسبة تطبيقاً لنظام ساند لدى التأمينات الاجتماعية، في حين ترى الهيئة من خلال ما أبدته لتأييد وجهة نظرها أن القرار قد وافق الصواب لأنّه اعتمد على شهادة التأمينات الاجتماعية، خلافاً لما يدعيه المكلف بوجود فروقات مسددة منه للتأمينات الاجتماعية، وحيث إنه وفقاً للواقع الوارد في القرار محل الاستئناف، يتضح أن الهيئة قامت باحتساب غير مكتمل للنسب المقررة المشمولة للعامين محل الخلاف، إذ تم الاعتماد على النسب القديمة التي كان معمولاً بها قبل تطبيق نظام ساند. وحيث نصت المادة (السابعة) من نظام ساند الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٨) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٢ هـ على: "تحدد الاشتراكات في هذا النظام بنسبة (٢٠%) من الأجر الخاضع للاشتراكات، على النحو الآتي: ١- يدفع صاحب العمل (١٠%) واحد في المائة شهرياً. ٢- يدفع المشترك (١٠%) واحد في المائة شهرياً". كما نصت المادة (الحادية عشرة والعشرون) من نظام ساند على: "يعمل بهذا النظام ابتداءً من أول الشهر التالي لانقضاء مائة وثمانين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية". وحيث كان الثابت أن نظام ساند قد طبق اعتباراً من تاريخ ١٤٣٥/١١ هـ، للمنشآت التي تتبع التقويم الهجري، ومن ٢٠١٤/٠٩/٠١ م للمنشآت التي تتبع التقويم الميلادي. وعليه فإن النسب المستقطبة من الاشتراكات لحساب ساند قد تغيرت ابتداءً من تاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م، ليصبح مصروف التأمينات الاجتماعية الذي تتحمله المنشأة عن المشتركين (١٠%) عوضاً عن (١١%) بمقدار زيادة (١%) عن النسبة قبل سريان تطبيق النظام بتاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م. وبناءً على ما سبق فإن المبالغ المحملة بالزيادة ناتجة عن التغيير في النسب وبذلك تكون من المصارييف النظامية الجائزة الجسم.

فيما يخص بند (غرامة التأخير) حيث يستأنف المكلف على رفض القرار الابتدائي لاعتراضه على بند غرامة التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة في فرض تلك الغرامة، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم وجوب توريد المستأنف لمبلغ ضريبة الاستقطاع عن العامين محل الخلاف ٢٠١٤ م، على نحو ما جاء تفصيله في البند الأول من هذا القرار، وحيث أيدت الدائرة وجهة نظر المكلف في عدم وجود فروقات في مبلغ التأمينات الاجتماعية، فإن أي غرامات فرضتها الهيئة لتأخر المكلف في سداد ما كان مفروضاً عليه أداوه بموجب ربط الهيئة ستسقط بسقوط أصلها، وعليه فلا يكون هناك موجب لإيقاعها والحال ما ذكر. مما تنتهي معه الدائرة إلى نقض القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند، وتأييد وجهة نظر المكلف بشأنه.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمة المكلف/شركة ... -فرع السعودية، سجل تجاري رقم (...), ضد القرار رقم (١٧)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف فيما يخص فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، التي لم يتم دفعها حتى تاريخ الربط، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف فيما يخص فروقات التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- عدم توجب غرامة التأخير المحكوم بها في القرار الابتدائي، لسقوط أصلها بقبول الدائرة لاستئناف المكلف عن البنود المحسوب على أساسها مقدار تلك الغرامة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٤٦)

الصادر في الاستئناف رقم (W-١٨-٢٠١٨-٢٠٨٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦١

ضريبة الاستقطاع غير مرتبطة بتحقق الأرباح وإنما يكون أدائها تحقق واقعة الدفع للمبالغ من جهة مقدمة إلى جهة غير مقدمة لأجل تنفيذ أعمال في المملكة يترتب عليها تحقق مصدرية الدخل.

الوقائع:

إنه في يوم الأحد ٢٨/١١/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/١٩، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٨/١٠هـ، الموافق ٢٠١٨/٠٤/٢٦م، من/شركة ... - فرع السعودية، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٧) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٠/٣٨) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض المقدم من المكلف/شركة ... فرع السعودية، شكلاً.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من على المركز الرئيس.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على أرباح فروقات العملات غير المحققة.
- ٣- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على ضرائب الاستقطاع المسترددة.
- ٤- رفض اعتراض المكلف على بند فرق التأمينات الاجتماعية.
- ٥- رفض اعتراض المكلف على بند غرامة التأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ... - فرع السعودية)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



يعتبر المستأنف على فرض ضريبة الاستقطاع عن العامين ٢٠١٤م، و ٢٠١٥م، استناداً إلى ما يراه في عدم أحقيـة المطالبة بفرض ضريبة الاستقطاع المطالب بتوريد مبالغها على نحو ما جاء في القرار محل الطعن، بالنظر إلى أن الهيئة اعتمـدت في مطالبتـها له لتلك المبالغ المدفوعـة على أساس أنها قد بذلت لجهـات مرتبطـة غير مقيـمة، مقابل خدمات فـنية واستشارـية، وحيث يرى المستـأنـف بشـأنـها عدم جواز إخـضـاع تلك المبالغ المـثلـة للخدمـات التي قدـمتـ لـلـفرـعـ منـ المـركـزـ الرـئـيـسـ، لأنـهـ يـرـىـ أنـ المـنشـأـةـ الدـائـمـةـ هيـ المـركـزـ الرـئـيـسـ نـفـسـهـ الذـيـ يـخـضـعـ لـضـريـبـةـ الدـخـلـ وـلـيـسـ الفـرعـ، حيثـ يـرـىـ أنـ الفـرعـ لـيـسـ إـلاـ مـمـثـلاـ وـامـتدـادـاـ لـتـلـكـ المـنشـأـةـ الدـائـمـةـ الـتـيـ تـمـارـسـ النـشـاطـ فـيـ الـمـملـكـةـ مـنـ خـالـلـ مـكـانـ دـائـمـ.

كـماـ أـنـ التـكـالـيفـ المـتـكـبـدةـ قـيـدـ الـاعـتـراـضـ تـمـثـلـ فـيـ روـاـبـ وـأـجـورـ لـلـمـوـظـفـينـ الـذـيـنـ يـعـمـلـونـ فـيـ المـركـزـ الرـئـيـسـ، وـلـيـسـ الـهـدـفـ مـنـهـ تـقـدـيمـ خـدـمـاتـ إـلـىـ المـركـزـ المـسـجـلـ فـيـ الـمـملـكـةـ لـكيـ تـخـضـعـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، فـتـلـكـ الـأـعـمـالـ المـنـجـزـةـ لـلـعـمـلـاءـ فـيـ الـمـملـكـةـ تـمـ تـنـفـيـذـهـاـ بـالـكـامـلـ خـارـجـ الـمـلـكـةـ، فـتـلـكـ التـكـالـيفـ يـجـبـ أـنـ تـعـاـمـلـ مـعـاـمـلـةـ تـكـالـيفـ أيـ جـهـةـ مـقـيـمةـ مـنـ حـيـثـ عـدـمـ خـصـوـعـهـاـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ لـعـدـمـ دـفـعـهـاـ لـجـهـةـ غـيرـ مـقـيـمةـ. وـعـلـىـ فـرـعـ وـجـودـ ضـريـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ عـلـىـ المـبـالـغـ مـحـلـ الـخـلـافـ؛ فـإـنـ نـسـيـةـ الـاسـتـقـطـاعـ عـنـ الـمـبـالـغـ سـتـكـونـ بـوـاقـعـ ٥ـ٥ـ%ـ وـلـيـسـ ١ـ٥ـ%ـ، لأنـ الـقـرـارـ الـوـزـارـيـ قدـ عـدـلـ تـلـكـ النـسـبةـ فـيـ عـامـ ١٤٣٥ـهـ، وـجـعـلـ المـبـالـغـ المـدـفـوـعـةـ لـلـمـركـزـ الرـئـيـسـ مـنـ الـفـرعـ خـاصـعـةـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ بـتـلـكـ النـسـبةـ، مـمـاـ يـجـعـلـ ذـلـكـ الـقـرـارـ مـسـتـحـدـاـ لـضـرـائـبـ جـديـدـةـ، عـلـىـ غـيرـ مـاـ جـاءـ بـهـ النـظـامـ، كـمـاـ أـنـ اـتـفـاقـيـةـ الـإـرـدـوـاجـ الـضـريـبـيـ الـمـبـرـمـةـ بـيـنـ الـمـملـكـةـ وـجـمـهـورـيـةـ إـيطـالـيـاـ، تـبـيـنـ عـدـمـ خـصـوـعـهـاـ لـضـريـبـةـ الـمـركـزـ الرـئـيـسـ الـمـعـلـقـةـ بـإـيـرـادـاتـهـ وـالمـصـرـحـ عـنـهـاـ فـيـ إـقـرـارـ الـفـرعـ الـمـسـجـلـ فـيـ الـمـملـكـةـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، عـلـىـ أـسـاسـ مـاـ هـوـ مـفـهـومـ مـنـ الـمـادـةـ (٩ـ)ـ مـاـ يـؤـكـدـ أـنـ الـمـركـزـ الرـئـيـسـ وـالـفـرعـ لـأـغـرـاضـ تـلـكـ الـاـتـفـاقـيـةـ يـعـتـرـفـ كـيـاـنـاـ وـاحـدـاـ، وـعـلـيـهـ فـلـاـ تـوـجـدـ ضـريـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ مـتـوـجـبـةـ عـلـىـ الـتـعـاـمـلـاتـ الـتـيـ تـمـ بـيـنـهـماـ. كـمـاـ أـنـ الـهـيـةـ أـخـضـعـتـ الـرـيـحـ لـضـريـبـةـ الـدـخـلـ، وـأـخـضـعـتـ الـرـيـحـ كـذـلـكـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، وـأـنـهـ لـوـ تـمـ التـسـلـيمـ جـدـاـ بـأـحـقـيـةـ الـهـيـةـ فـيـ قـيـامـ الـفـرعـ بـتـورـيدـ الـمـبـالـغـ المـدـفـوـعـةـ كـتـكـالـيفـ لـلـمـركـزـ الرـئـيـسـ بـحـسـبـاـنـهـاـ خـاصـعـةـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، فـإـنـ ذـلـكـ لـاـ يـنـسـجـمـ مـعـ مـاـ قـرـرـهـ النـظـامـ باـعـتـبارـ أـنـ ضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ يـتـمـ تـوـرـيـدـهـاـ عـنـ الدـفـعـ، وـلـيـسـ بـمـجـرـدـ قـيـدـهـاـ كـمـصـرـوفـ مـسـتـحـقـ. كـمـاـ تـضـمـنـ اـسـتـئـنـافـ فـرعـ الـشـرـكـةـ الـمـكـلـفـةـ بـالـإـضـافـةـ إـلـىـ مـاـ سـبـقـ اـعـتـراـضـ الـفـرعـ عـلـىـ إـجـراءـ الـهـيـةـ بـعـدـ قـبـولـ حـسـمـ فـرقـ الـتـأـمـيـنـاتـ الـاجـتـمـاعـيـةـ لـعـامـ ٢٠١٤ـمـ، وـ٢٠١٥ـمـ، بـالـنـظـرـ إـلـىـ أـنـ الـهـيـةـ لـمـ تـأـخـذـ فـيـ الـحـسـبـانـ الـزيـادـةـ بـنـسـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ عـنـ الـمـشـرـكـيـنـ السـعـودـيـنـ، الـتـيـ أـصـبـحـتـ بـمـقـدـارـ ١٢ـ%ـ، بـدـلـاـ مـنـ ١١ـ%ـ، اـعـتـباـرـاـ مـنـ ١ـ سـبـتمـبرـ ٢٠١٤ـمـ، كـمـاـ يـعـتـرـضـ الـفـرعـ كـذـلـكـ عـلـىـ بـنـدـ غـرـامـاتـ التـأـخـيرـ عـنـ الـبـنـودـ الـتـيـ أـيـدـتـ الـلـجـنـةـ الـابـدـائـيـةـ بـهـاـ الـهـيـةـ، وـذـلـكـ لـأـنـ الـهـيـةـ لـمـ تـحـسـبـ فـرـوـقـ ضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ الـوـارـدـةـ فـيـ بـنـوـدـ الـاعـتـراـضـ إـلـاـ بـعـدـ مـرـورـ سـنـوـاتـ عـدـيـدةـ، وـأـنـ الـفـرعـ كـانـ بـإـمـكـانـهـ تـجـنـبـ غـرـامـةـ التـأـخـيرـ لـوـ تـمـ إـخـطـارـهـ بـالـرـيـطـ بـعـدـ اـنـتـهـاءـ السـنـةـ الـمـالـيـةـ مـباـشـرـةـ، وـأـنـ مـنـشـأـ غـرـامـةـ التـأـخـيرـ كـانـ بـسـبـبـ وـجـودـ اـخـتـلـافـ حـقـيقـيـ وـاضـعـ فـيـ وـجـهـاتـ النـظـرـ بـيـنـ الـهـيـةـ وـالـفـرعـ لـعـدـمـ وـضـوحـ الـأـنـظـمـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، إـضـافـةـ إـلـىـ أـنـهـ هـنـاكـ قـرـاراتـ صـادـرـةـ عـنـ الـلـجـنـةـ الـاستـئـنـافـيـةـ وـأـحـكـامـ مـنـ دـيـوـانـ الـمـظـالـمـ قـضـتـ بـاحـتـسـابـ غـرـامـةـ تـأـخـيرـ السـدـادـ مـنـ تـارـيخـ صـدـورـ الـقـرـارـ الـهـنـائيـ، وـلـيـسـ مـنـ تـارـيخـ تـقـدـيمـ الإـقـرارـ.

وبـعـدـ اـطـلـاعـ الـهـيـةـ عـلـىـ لـائـحةـ الـاسـتـئـنـافـ الـمـقـدـمـةـ وـطـلـبـ الـدـائـرـةـ مـنـ الـهـيـةـ الرـدـ عـلـيـهـاـ، وـرـدـتـ إـجـابـتـهـمـ بـأـنـهـمـ يـتـمـسـكـونـ بـمـاـ كـانـ مـنـ نـتـيـجـةـ لـلـقـرـارـ الـابـدـائـيـ، وـمـاـ قـضـىـ بـهـ فـيـ حـقـ الـمـكـلـفـ (فـرعـ الـشـرـكـةـ الـمـسـتـأـنـفـةـ).

وبـعـدـ اـطـلـاعـ عـلـىـ الـمـذـكـراتـ الـخـاصـةـ بـالـاسـتـئـنـافـ وـالـرـدـ عـلـيـهـاـ، وـبـعـدـ فـحـصـ مـاـ اـحـتـواـهـ مـلـفـ الـقـضـيـةـ مـنـ أـورـاقـ وـمـسـنـدـاتـ، تـقرـرـ لـدـىـ الـدـائـرـةـ أـنـ الـقـضـيـةـ قـدـ أـصـبـحـتـ جـاهـزةـ لـلـفـصـلـ وـإـصـدارـ الـقـرـارـ فـيـ مـوـضـعـهـاـ.



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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفوع المستأنف خلصت الدائرة إلى ما يأتي:

فيما يخص اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤م، وحيث كان مرتكز استئناف المكلف قائماً على سند من القول يتمثل في عدم توجب ضريبة الاستقطاع أصلًا عن المبالغ المدفوعة، باعتبار أن فرع الشركة في المملكة والمركز الرئيس هما كيان واحد وليس كيانين اثنين، وبالتالي لم يكن هناك أداء لأموال للشركة المكلفة من وجهة نظره من طرف آخر، خصوصاً وأن تلك المبالغ كانت نظير رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس وليس في خدمات يقدمها المركز الرئيس إلى فرعه في المملكة، ومن ثم لا تعتبر إيرادات المركز الرئيس حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وحيث إن مثل هذا الادعاء لا يتوافق مع حقيقة ما قرره النظام الضريبي في اعتباره أن فرع الشركة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم بموجب ما قررته المادة الخامسة من النظام التي قضت بشكل صريح باعتبار الدخل متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع التي ينبع فيها المكلف، حيث ورد في الفقرة (ج) من المادة آنفة الذكر أن يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة (...المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركةً مقيمة)، كما نصت المادة الرابعة من النظام على أن من ضمن الأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة المنشأة الدائمة التي تأخذ شكل فرع لشركة غير مقيمة مصح له بمتناولة الأعمال في المملكة، وعليه فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة التوريد من قبل المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة، ولا ينال من ذلك ادعاء المستأنف في أن تلك المبالغ عن الخدمات كانت أجور ورواتب لموظفيه وعمال لدى المركز الرئيس، ما دام أن الفرع قد طلب أداء أعمال يستفيد منها وقيدت لديه كمبالغ مستحقة للمركز الرئيس. وأما ما أثاره المستأنف بأن القرار لم يناقش توجب هذه الضريبة بالنظر إلى ما تتضمنه اتفاقية منع الإزدواج الضريبي بين المملكة وإيطاليا، فإن الدائرة لم تجد فيما ذكره المستأنف في هذا الصدد أي سندٍ صريح في تلك الاتفاقية يمنع وجود وتوجب ضريبة الاستقطاع، وأن ما تتناوله تلك الاتفاقية فيما أثاره المستأنف مرتبط بالضرائب الخاصة بالأرباح ومعالجة عدم الإزدواج في جبايتها بين البلدين، وكيفية التعامل مع المصروفات التي تتحملها وتتکبدتها المنشأة عند تحديد مقدارها، والحاصل أنه لما كانت ضريبة الاستقطاع غير مرتبطة بتحقق الأرباح وإنما يكون موجب أدائها تحقق واقعة الدفع للمبالغ من جهة مقدمة إلى جهة أخرى غير مقدمة لأجل أعمال تنفذ في المملكة يتطلب علها تتحقق مصدرية الدخل على النحو السابق بيانه دونما اشتراط لوجود الموظفين أو العمال من الجهة غير المقدمة داخل المملكة لتنفيذ تلك الأعمال، أي دون اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة على نحو ما قررت ذلك المادة الخامسة من اللائحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن دفع المستأنف على الصورة التي ذكرها لا يقوم على سندٍ من النظام، وأما ما ذكره المستأنف من أن ضريبة الاستقطاع على النحو التي تطالب بها الهيئة والتي قضى بها القرار الابتدائي هي في واقعها ضريبة غير نظامية، لكونها تستند على قرار وزاري استحدث ضرائب لم ينص عليها النظام في توصيفه لها، ولا في النسب المقررة عنها، وحيث إن مثل هذا الدفع لا يقوم على سبب صحيح يسنته بالنظر إلى أن النظام أعطى للائحة تحديد أي دفعات أخرى تتوجب عليها ضريبة



الاستقطاع بشرط عدم تجاوز سعر الضريبة مقدار ١٥%， وحيث إن تلك اللائحة وتعديلاتها قد جرت على وفق ما قرره النظام كأداة لتعديلها بموجب ما قررته أحكام المادة (٧٩) من النظام الضريبي، وعليه فإن دفع المستأنف في هذا الشأن يكون حريًا بالالتفات عنده. غير أنه بعد النظر فيما تضمنه النظام الضريبي من شروط وأوضاع واضحة لتحديد توجب قيام من يتعين عليه توريد مبلغ ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة للمكلفين خارج المملكة، يتبين أن واجب أداء ذلك المبلغ وتوريده إلى الهيئة لا يكون إلا بتحقق الدفع الفعلي أو ما يقوم مقامه كالتسوية في الحسابات بين المركز الرئيس والفرع، أو المقاصة أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة عنها إلى الجهة غير المقيمة المؤدية للخدمة له، وحيث كان الثابت من القرار محل النزاع الركون إلى مجرد استحقاق ذلك المبلغ في ذمة فرع الشركة غير المقيمة إلى المركز الرئيس للشركة غير المقيمة لمجرد قيده كمبلغ مستحق دون ثبوت ما يتحقق به الدفع لمبلغ الخدمات المقدمة أو ما يقوم مقام عملية الدفع، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأنف لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة عن الأعوام محل الخلاف ما دام أن واقعة الدفع لها لم تتحقق على النحو السابق بيانه، مما يتربّ عليه تأييد وجهة نظر المستأنف في عدم أحقيّة الهيئة في توريده مبالغ تلك الخدمات المقيدة لديه كاستحقاق عليه واجب التوريدي في الأعوام محل الخلاف.

فيما يخص استئناف المكلف عن فروقات التأمينات الاجتماعية، وحيث تبين بعد اطلاع الدائرة على ملف القضية وما احتواه استئناف المكلف ورد الهيئة عليه أن محل الاستئناف يمكن في طلب المستأنف قبول حسم فروقات التأمينات الاجتماعية، كون هذا الفرق نتيجة لزيادة النسبة تطبيقاً لنظام ساند لدى التأمينات الاجتماعية، في حين ترى الهيئة من خلال ما أبدته لتأييد وجهة نظرها أن القرار قد وافق الصواب لأنّه اعتمد على شهادة التأمينات الاجتماعية، خلافاً لما يدعيه المكلف بوجود فروقات مسددة منه للتأمينات الاجتماعية، وحيث إنه وفقاً للوقائع الواردة في القرار محل الاستئناف، يتضح أن الهيئة قامت باحتساب غير مكتمل للنسبة المقررة المشحولة للعامين محل الخلاف، إذ تم الاعتماد على النسبة القديمة التي كان معمولاً بها قبل تطبيق نظام ساند. وحيث نصت المادة (السابعة) من نظام ساند الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٨) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٢ هـ على: "تحدد الاشتراكات في هذا النظام بنسبة (٢%) من الأجر الخاضع للاشتراكات، على النحو الآتي: ١- يدفع صاحب العمل (١%) واحد في المائة شهرياً. ٢- يدفع المشترك (١%) واحد في المائة شهرياً". كما نصت المادة (النinth عشرة والعشرون) من نظام ساند على: "يعمل بهذا النظام ابتداءً من أول الشهر التالي لانقضاء مائة وثمانين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية". وحيث كان الثابت أن نظام ساند قد طبق اعتباراً من تاريخ ١٤٣٥/١١/٠١ هـ، للمنشآت التي تتبع التقويم الهجري، ومن ٢٠١٤/٠٩/٠١ م للمنشآت التي تتبع التقويم الميلادي. وعليه فإن النسبة المستقطبة من الاشتراكات لحساب ساند قد تغيرت ابتداءً من تاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م، ليصبح مصروف التأمينات الاجتماعية الذي تتحمله المنشأة عن المشتركين (١٢%) عوضاً عن (١١%) بمقدار زيادة (١%) عن النسبة قبل سريان تطبيق النظام بتاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م. وبناءً على ما سبق فإن المبالغ المحملة بالزيادة ناتجة عن التغيير في النسبة وبذلك تكون من المصروفات النظامية الجائزة الحسم.

فيما يخص بند (غرامة التأخير) حيث يستأنف المكلف على رفض القرار الابتدائي لاعتراضه على بند غرامة التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة في فرض تلك الغرامة، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم توجيه توقيف المستأنف لمبلغ ضريبة الاستقطاع عن العامين محل الخلاف ٢٠١٤، ٢٠١٥ م، على نحو ما جاء تفصيله في البند الأول من هذا القرار، وحيث أيدت الدائرة وجهة نظر المكلف في عدم وجود فروقات في مبلغ التأمينات الاجتماعية، فإن أي غرامات فرضتها الهيئة لتأخر المكلف في سداد ما كان مفروضاً عليه أداءه بموجب ربط الهيئة ستسقط بسقوط أصلها، وعليه فلا يكون هناك موجب لإيقاعها والحال ما ذكر. مما تنتهي معه الدائرة إلى نقض القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند، وتأييد وجهة نظر المكلف بشأنه.

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمة المكلف / شركة ... - فرع السعودية، سجل تجاري رقم (...), ضد القرار رقم (١٧)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف فيما يخص فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، التي لم يتم دفعها حتى تاريخ الربط، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذاخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف فيما يخص فروقات التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذاخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- عدم توجب غرامة التأخير المحكوم بها في القرار الابتدائي، لسقوط أصلها بقبول الدائرة لاستئناف المكلف عن البنود المحسوب على أساسها مقدار تلك الغرامة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٤٦)

الصادر في الاستئناف رقم (W-١٨-٢٠١٤٨٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٢

يجب دفع ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لجهات خارج المملكة إذا تم الدفع الفعلي لها أو ما يقوم مقامه كالتسويات في الحسابات بين المركز الرئيسي والفرع، أو المقاصة أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة إلى الجهة غير المقيمة المؤدية للخدمة.

### الوقائع:

إنه في يوم الأحد ٢٨/١١/١٤٤١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٧/١٩، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١٤٣٨/١١ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٠٨/٢٦، الموافق ٢٠١٨/٠٤/٢٦، من/شركة ... - فرع السعودية، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (١٧) لعام ١٤٣٩ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٣٨/٣٠) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة ... - فرع السعودية، شكلاً.**

### ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض اعتراف المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من على المركز الرئيسي.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على أرباح فروقات العملات غير المحققة.
- ٣- انتهاء الخلاف في بند ضريبة الدخل على ضرائب الاستقطاع المسترددة.
- ٤- رفض اعتراف المكلف على بند فرق التأمينات الاجتماعية.
- ٥- رفض اعتراف المكلف على بند غرامة التأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ... - فرع السعودية)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



يعتبر المستأنف على فرض ضريبة الاستقطاع عن العامين ٢٠١٤م، و ٢٠١٥م، استناداً إلى ما يراه في عدم أحقيـة المطالبة بفرض ضريبة الاستقطاع المطالب بتوريد مبالغها على نحو ما جاء في القرار محل الطعن، بالنظر إلى أن الهيئة اعتمـدت في مطالبتـها له لتلك المبالغ المدفوعـة على أساس أنها قد بذلت لجهـات مرتبطـة غير مقيـمة، مقابل خدمات فـنية واستشارـية، وحيث يرى المستـأنـف بشـأنـها عدم جواز إخـضـاع تلك المبالغ المـثلـة للخدمـات التي قدـمتـ لـلـفرـعـ منـ المـركـزـ الرـئـيـسـ، لأنـهـ يـرـىـ أنـ المـنشـأـةـ الدـائـمـةـ هيـ المـركـزـ الرـئـيـسـ نـفـسـهـ الذـيـ يـخـضـعـ لـضـريـبـةـ الدـخـلـ وـلـيـسـ الفـرعـ، حيثـ يـرـىـ أنـ الفـرعـ لـيـسـ إـلاـ مـمـثـلاـ وـامـتدـادـاـ لـتـلـكـ المـنشـأـةـ الدـائـمـةـ الـتـيـ تـمـارـسـ النـشـاطـ فـيـ الـمـملـكـةـ مـنـ خـالـلـ مـكـانـ دـائـمـ.

كـماـ أـنـ التـكـالـيفـ المـتـكـبـدةـ قـيـدـ الـاعـتـراـضـ تـمـثـلـ فـيـ روـاـبـ وـأـجـورـ لـلـمـوـظـفـينـ الـذـيـنـ يـعـمـلـونـ فـيـ المـركـزـ الرـئـيـسـ، وـلـيـسـ الـهـدـفـ مـنـهـ تـقـدـيمـ خـدـمـاتـ إـلـىـ المـركـزـ المـسـجـلـ فـيـ الـمـملـكـةـ لـكيـ تـخـضـعـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، فـتـلـكـ الـأـعـمـالـ المـنـجـزـةـ لـلـعـمـلـاءـ فـيـ الـمـملـكـةـ تـمـ تـنـفـيـذـهـاـ بـالـكـامـلـ خـارـجـ الـمـلـكـةـ، فـتـلـكـ التـكـالـيفـ يـجـبـ أـنـ تـعـاـمـلـ مـعـاـمـلـةـ تـكـالـيفـ أيـ جـهـةـ مـقـيـمةـ مـنـ حـيـثـ عـدـمـ خـصـوـعـهـاـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ لـعـدـمـ دـفـعـهـاـ لـجـهـةـ غـيرـ مـقـيـمةـ. وـعـلـىـ فـرـعـ وـجـودـ ضـريـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ عـلـىـ المـبـالـغـ مـحـلـ الـخـلـافـ؛ فـإـنـ نـسـيـةـ الـاسـتـقـطـاعـ عـنـ الـمـبـالـغـ سـتـكـونـ بـوـاقـعـ ٥٥ـ%ـ وـلـيـسـ ١٥ـ%ـ، لأنـ الـقـرـارـ الـوـزـارـيـ قدـ عـدـلـ تـلـكـ النـسـبةـ فـيـ عـامـ ١٤٣٥ـهـ، وـجـعـلـ المـبـالـغـ المـدـفـوـعـةـ لـلـمـركـزـ الرـئـيـسـ مـنـ الـفـرعـ خـاصـعـةـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ بـتـلـكـ النـسـبةـ، مـمـاـ يـجـعـلـ ذـلـكـ الـقـرـارـ مـسـتـحـدـثـاـ لـضـرـائـبـ جـديـدـةـ، عـلـىـ غـيرـ مـاـ جـاءـ بـهـ النـظـامـ، كـمـاـ أـنـ اـتـفـاقـيـةـ الـإـرـدـوـاجـ الـضـريـبـيـ الـمـبـرـمـةـ بـيـنـ الـمـملـكـةـ وـجـمـهـورـيـةـ إـيطـالـيـاـ، تـبـيـنـ عـدـمـ خـصـوـعـهـاـ لـضـريـبـةـ الـمـركـزـ الرـئـيـسـ الـمـعـلـقـةـ بـإـيـرـادـاتـهـ وـالمـصـرـحـ عـنـهـاـ فـيـ إـقـرـارـ الـفـرعـ الـمـسـجـلـ فـيـ الـمـملـكـةـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، عـلـىـ أـسـاسـ مـاـ هـوـ مـفـهـومـ مـنـ الـمـادـةـ (٩)ـ مـاـ يـؤـكـدـ أـنـ الـمـركـزـ الرـئـيـسـ وـالـفـرعـ لـأـغـرـاضـ تـلـكـ الـاـتـفـاقـيـةـ يـعـتـرـفـ كـيـاـنـاـ وـاحـدـاـ، وـعـلـيـهـ فـلـاـ تـوـجـدـ ضـريـبـةـ اـسـتـقـطـاعـ مـتـوـجـبـةـ عـلـىـ الـتـعـاـمـلـاتـ الـتـيـ تـمـ بـيـنـهـماـ. كـمـاـ أـنـ الـهـيـةـ أـخـضـعـتـ الـرـيـحـ لـضـريـبـةـ الـدـخـلـ، وـأـخـضـعـتـ الـرـيـحـ كـذـلـكـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، وـأـنـهـ لـوـ تـمـ التـسـلـيمـ جـدـاـ بـأـحـقـيـةـ الـهـيـةـ فـيـ قـيـامـ الـفـرعـ بـتـورـيدـ الـمـبـالـغـ المـدـفـوـعـةـ كـتـكـالـيفـ لـلـمـركـزـ الرـئـيـسـ بـحـسـبـهـاـ خـاصـعـةـ لـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، فـإـنـ ذـلـكـ لـاـ يـنـسـجـمـ مـعـ مـاـ قـرـرـهـ النـظـامـ باـعـتـبارـ أـنـ ضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ يـتـمـ تـوـرـيـدـهـاـ عـنـ الدـفـعـ، وـلـيـسـ بـمـجـرـدـ قـيـدـهـاـ كـمـصـرـوفـ مـسـتـحـقـ. كـمـاـ تـضـمـنـ اـسـتـئـنـافـ فـرعـ الـشـرـكـةـ الـمـكـلـفـةـ بـالـإـضـافـةـ إـلـىـ مـاـ سـبـقـ اـعـتـراـضـ الـفـرعـ عـلـىـ إـجـراءـ الـهـيـةـ بـعـدـ قـبـولـ حـسـمـ فـرقـ الـتـأـمـيـنـاتـ الـاجـتـمـاعـيـةـ لـعـامـ ٢٠١٤ـمـ، وـ٢٠١٥ـمـ، بـالـنـظـرـ إـلـىـ أـنـ الـهـيـةـ لـمـ تـأـخـذـ فـيـ الـحـسـبـانـ الـزيـادـةـ بـنـسـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ عـنـ الـمـشـرـكـيـنـ السـعـودـيـنـ، الـتـيـ أـصـبـحـتـ بـمـقـدـارـ ١٢ـ%ـ، بـدـلـاـ مـنـ ١١ـ%ـ، اـعـتـباـرـاـ مـنـ ١ـ سـبـتمـبرـ ٢٠١٤ـمـ، كـمـاـ يـعـتـرـضـ الـفـرعـ كـذـلـكـ عـلـىـ بـنـدـ غـرـامـاتـ التـأـخـيرـ عـنـ الـبـنـودـ الـتـيـ أـيـدـتـ الـلـجـنـةـ الـابـدـائـيـةـ بـهـاـ الـهـيـةـ، وـذـلـكـ لـأـنـ الـهـيـةـ لـمـ تـحـسـبـ فـرـوـقـ ضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ الـوـارـدـةـ فـيـ بـنـوـدـ الـاعـتـراـضـ إـلـاـ بـعـدـ مـرـورـ سـنـوـاتـ عـدـيـدةـ، وـأـنـ الـفـرعـ كـانـ بـإـمـكـانـهـ تـجـنبـ غـرـامـةـ التـأـخـيرـ لـوـ تـمـ إـخـطـارـهـ بـالـرـيـطـ بـعـدـ اـنـتـهـاءـ السـنـةـ الـمـالـيـةـ مـباـشـرـةـ، وـأـنـ مـنـشـأـ غـرـامـةـ التـأـخـيرـ كـانـ بـسـبـبـ وـجـودـ اـخـتـلـافـ حـقـيـقـيـ وـاضـعـ فـيـ وـجـهـاتـ النـظـرـ بـيـنـ الـهـيـةـ وـالـفـرعـ لـعـدـمـ وـضـوحـ الـأـنـظـمـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـضـريـبـةـ الـاسـتـقـطـاعـ، إـضـافـةـ إـلـىـ أـنـهـ هـنـاكـ قـرـاراتـ صـادـرـةـ عـنـ الـلـجـنـةـ الـاسـتـئـنـافـيـةـ وـأـحـكـامـ مـنـ دـيـوـانـ الـمـظـالـمـ قـضـتـ بـاحـتـسـابـ غـرـامـةـ تـأـخـيرـ السـدـادـ مـنـ تـارـيخـ صـدـورـ الـقـرـارـ الـهـنـائيـ، وـلـيـسـ مـنـ تـارـيخـ تـقـدـيمـ الإـقـرارـ.

وبـعـدـ اـطـلـاعـ الـهـيـةـ عـلـىـ لـائـحةـ الـاسـتـئـنـافـ الـمـقـدـمـةـ وـطـلـبـ الـدـائـرـةـ مـنـ الـهـيـةـ الرـدـ عـلـيـهـاـ، وـرـدـتـ إـجـابـتـهـمـ بـأـنـهـمـ يـتـمـسـكـونـ بـمـاـ كـانـ مـنـ نـتـيـجـةـ لـلـقـرـارـ الـابـدـائـيـ، وـمـاـ قـضـىـ بـهـ فـيـ حـقـ الـمـكـلـفـ (فـرعـ الـشـرـكـةـ الـمـسـتـأـنـفـةـ).

وبـعـدـ اـطـلـاعـ عـلـىـ الـمـذـكـراتـ الـخـاصـةـ بـالـاسـتـئـنـافـ وـالـرـدـ عـلـيـهـاـ، وـبـعـدـ فـحـصـ مـاـ اـحـتـواـهـ مـلـفـ الـقـضـيـةـ مـنـ أـورـاقـ وـمـسـنـدـاتـ، تـقرـرـ لـدـىـ الـدـائـرـةـ أـنـ الـقـضـيـةـ قـدـ أـصـبـحـتـ جـاهـزةـ لـلـفـصـلـ وـإـصـدارـ الـقـرـارـ فـيـ مـوـضـعـهـاـ.

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفوع المستأنف خلصت الدائرة إلى ما يأتي:

فيما يخص اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤، ٢٠١٥، وحيث كان مرتكز استئناف المكلف قائماً على سند من القول يتمثل في عدم توجب ضريبة الاستقطاع أصلًا عن المبالغ المدفوعة، باعتبار أن فرع الشركة في المملكة والمركز الرئيس هما كيان واحد وليس كيانين اثنين، وبالتالي لم يكن هناك أداء لأموال للشركة المكلفة من وجهة نظره من طرف آخر، خصوصاً وأن تلك المبالغ كانت نظير رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس وليس في خدمات يقدمها المركز الرئيس إلى فرعه في المملكة، ومن ثم لا تعتبر إيرادات للمركز الرئيس حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وحيث إن مثل هذا الادعاء لا يتوافق مع حقيقة ما قرره النظام الضريبي في اعتباره أن فرع الشركة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم بموجب ما قررته المادة الخامسة من النظام التي قضت بشكل صريح باعتبار الدخل متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع التي ينبع فيها المكلف، حيث ورد في الفقرة (ج) من المادة آنفة الذكر أن يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة (...المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركةً مقيمة)، كما نصت المادة الرابعة من النظام على أن من ضمن الأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة المنشأة الدائمة التي تأخذ شكل فرع لشركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة، وعليه فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة التوريد من قبل المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة، ولا ينال من ذلك ادعاء المستأنف في أن تلك المبالغ عن الخدمات كانت أجور ورواتب لموظفي وعمال لدى المركز الرئيس، ما دام أن الفرع قد طلب أداء أعمال يستفيد منها وقيمتها لديه كمبالغ مستحقة للمركز الرئيس. وأما ما أثاره المستأنف بأن القرار لم يناقش توجب هذه الضريبة بالنظر إلى ما تتضمنه اتفاقية منع الإزدواج الضريبي بين المملكة وإيطاليا، فإن الدائرة لم تجد فيما ذكره المستأنف في هذا الصدد أي سببٍ صريح في تلك الاتفاقية يمنع وجود وتوجب ضريبة الاستقطاع، وأن ما تتناوله تلك الاتفاقية فيما أثاره المستأنف مرتبطٌ بالضرائب الخاصة بالأرباح ومعالجة عدم الإزدواج في جيابتها بين البلدين، وكيفية التعامل مع المصاريق التي تتحملها وتكتبد بها المنشأة عند تحديد مقدارها، والحاصل أنه لما كانت ضريبة الاستقطاع غير مرتبطة بتحقق الأرباح وإنما يكون موجب أدائها تحقق واقعة الدفع للمبالغ من جهة مقيمها إلى جهة أخرى غير مقيمه لأجل أعمال تنفذ في المملكة يتربّع عليها تحقق مصدرية الدخل على النحو السابق بيانه دونما اشتراط لوجود الموظفين أو العمال من الجهة غير المقىمة داخل المملكة لتنفيذ تلك الأعمال، أي دون اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة على نحو ما قررت ذلك المادة الخامسة من اللائحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن دفع المستأنف على الصورة التي ذكرها لا يقوم على سنّ من النظام، وأما ما ذكره المستأنف من أن ضريبة الاستقطاع على النحو التي تطالب بها الهيئة والتي قضى بها القرار الابتدائي هي في واقعها ضريبة غير نظامية، لكونها تستند على قرار وزاري استحدث ضرائب لم ينص عليها النظام في توصيفه لها، ولا في النسب المقررة عنها، وحيث إن مثل هذا الدفع لا يقوم على سبب صحيح يسنته بالنظر إلى أن النظام أعطى لائحة تحديد أي دفعات أخرى تتوجب عليها ضريبة الاستقطاع بشرط عدم تجاوز سعر الضريبة مقدار ١٥ %، وحيث إن تلك اللائحة وتعديلاتها قد جرت على وفق ما قرره



النظام كأدلة لتعديلها بموجب ما قررته أحكام المادة (٧٩) من النظام الضريبي، وعليه فإن دفع المستأنف في هذا الشأن يكون حريًا بالالتفات عنه. غير أنه بعد النظر فيما تضمنه النظام الضريبي من شروط وأوضاع واضحة لتحديد وجوب قيام من يتعين عليه توريد مبلغ ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة للمكلف خارج المملكة، يتبين أن واجب أداء ذلك المبلغ وتوريده إلى الهيئة لا يكون إلا بتحقق الدفع الفعلى أو ما يقوم مقامه كالتسوية في الحسابات بين المركز الرئيس والفرع، أو المقاصة أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة عنها إلى الجهة غير المقيمة المؤدية للخدمة له، وحيث كان الثابت من القرار محل النزاع الركون إلى مجرد استحقاق ذلك المبلغ في ذمة فرع الشركة غير المقيمة إلى المركز الرئيس للشركة غير المقيمة لمجرد قيده كمبلغ مستحق دون ثبوت ما يتحقق به الدفع لمبلغ الخدمات المقدمة أو ما يقوم مقام عملية الدفع، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأنف لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة عن الأعوام محل الخلاف ما دام أن واقعة الدفع لها لم تتحقق على النحو السابق بيانه، مما يتربّ عليه تأييد وجهة نظر المستأنف في عدم أحقيّة الهيئة في توريده لمبالغ تلك الخدمات المقيدة لديه كاستحقاق عليه واجب التوريدي في الأعوام محل الخلاف.

فيما يخص استئناف المكلف عن فروقات التأمينات الاجتماعية، وحيث تبين بعد اطلاع الدائرة على ملف القضية وما احتواه استئناف المكلف ورد الهيئة عليه أن محل الاستئناف يمكن في طلب المستأنف قبول حسم فروق التأمينات الاجتماعية، كون هذا الفرق نتيجة لزيادة النسبة تطبيقاً لنظام ساند لدى التأمينات الاجتماعية، في حين ترى الهيئة من خلال ما أبدته لتأييد وجهة نظرها أن القرار قد وافق الصواب لأنّه اعتمد على شهادة التأمينات الاجتماعية، خلافاً لما يدعيه المكلف بوجود فروقات مسددة منه للتأمينات الاجتماعية، وحيث إنه وفقاً للواقع الوارد في القرار محل الاستئناف، يتضح أن الهيئة قامت باحتساب غير مكتمل للنسب المقررة المشمولة للعامين محل الخلاف، إذ تم الاعتماد على النسب القديمة التي كان معمولاً بها قبل تطبيق نظام ساند. وحيث نصت المادة (السابعة) من نظام ساند الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٨) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٢ هـ على: "تحدد الاشتراكات في هذا النظام بنسبة (%) من الأجر الخاضع للاشتراكات، على النحو الآتي: ١- يدفع صاحب العمل (%) واحد في المائة شهرياً. ٢- يدفع المشترك (%) واحد في المائة شهرياً". كما نصت المادة (الحادية عشرة والعشرون) من نظام ساند على: "يعمل بهذا النظام ابتداءً من أول الشهر التالي لانقضاء مائة وثمانين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية". وحيث كان الثابت أن نظام ساند قد طبق اعتباراً من تاريخ ١٤٣٥/١١ هـ، للمنشآت التي تتبع التقويم الهجري، ومن ٢٠١٤/٠٩/٠١ م للمنشآت التي تتبع التقويم الميلادي. وعليه فإن النسب المستقطبة من الاشتراكات لحساب ساند قد تغيرت ابتداءً من تاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م، ليصبح مصروف التأمينات الاجتماعية الذي تتحمله المنشأة عن المشتركين (%) عوضاً عن (%) ١١ (١١%) بمقدار زيادة (%) عن النسبة قبل سريان تطبيق النظام بتاريخ ٢٠١٤/٠٩/٠١ م. وبناءً على ما سبق فإن المبالغ المحملة بالزيادة ناتجة عن التغيير في النسب وبذلك تكون من المصارييف النظامية الجائزة الجسم.

فيما يخص بند (غرامة التأخير) حيث يستأنف المكلف على رفض القرار الابتدائي لاعتراضه على بند غرامة التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة في فرض تلك الغرامة، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم وجوب توريدي المستأنف لمبلغ ضريبة الاستقطاع عن العامين محل الخلاف ٢٠١٤ م، على نحو ما جاء تفصيله في البند الأول من هذا القرار، وحيث أيدت الدائرة وجهة نظر المكلف في عدم وجود فروقات في مبلغ التأمينات الاجتماعية، فإن أي غرامات فرضتها الهيئة لتأخر المكلف في سداد ما كان مفروضاً عليه أداوه بموجب ربط الهيئة ستسقط بسقوط أصلها، وعليه فلا يكون هناك موجب لإيقاعها والحال ما ذكر. مما تنتهي معه الدائرة إلى نقض القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند، وتأييد وجهة نظر المكلف بشأنه.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمة المكلف/شركة ...- فرع السعودية، سجل تجاري رقم (...), ضد القرار رقم (١٧)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف فيما يخص فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، التي لم يتم دفعها حتى تاريخ الربط، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢- قبول استئناف المكلف فيما يخص فروقات التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- عدم توجب غرامة التأخير المحكوم بها في القرار الابتدائي، لسقوط أصلها بقبول الدائرة لاستئناف المكلف عن البنود المحسوب على أساسها مقدار تلك الغرامة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٦٤)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٨-W-١٦٧٢-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٣

الأصل المقرر في مسائل الضريبة ارتباطها بقاعدة اليقين التي تعني وضوح وعاء الضريبة ونسبة استقطاعها باعتبار تلك القاعدة من الأصول التي يقوم عليها أي تشريع ضريبي.

### الواقع:

إنه في يوم السبت ١٢/٠٩/٢٠٢٠هـ الموافق ١٤٤٢/٠١/٢٤، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢١٤٣٨/١١هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٣/٢٨هـ، الموافق ٢٠١٧/٠١/٢٦، من/ الشركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة في الرياض، رقم (٤) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٤/٣) المقامة من المستأذن في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول اعتراض المكلف شكلاً، وفقاً لحيثيات القرار.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

أ- رفض اعتراض المكلف على استقطاع ضريبة على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لعام ٢٠٠٩م، وفقاً لحيثيات القرار.

ب- رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على المبالغ المحولة بنسبة (١٥%)، وفقاً لحيثيات القرار.

ج- رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير من تاريخ تقديم الإقرار، وفقاً لحيثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (الشركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بإلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: يعرض المستأذن على فرض ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة من فرع الشركة في المملكة إلى المركز الرئيس، وكذلك عدم توجب فرض غرامة التأخير عليه على أساس عدم وجود نص صريح بأن تكون المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية والاستشارية خاضعة بنسبة استقطاع (١٥%) وليس (٥%).



وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عن ما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنددين محل الاعتراض خلال (١٠.) أيام من تاريخ إرسال ذلك الطلب إلى الهيئة الذي وقع بتاريخ ٢٠٢٠/٣٠/٧هـ، الموافق ١٤٤١/٠٩هـ، وحيث لم يرد للدائرة جواباً من الهيئة بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البنددين اللذين يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنهما، بعد انتهاء المهلة المنوحة لهم، ودون إبداء سبب تأخر إجابتهم، وبالنظر إلى أن الاستئناف ينقل الدعوى إلى الحالة التي كانت عليها عند نظرها حين الاستئناف، فإن ذلك يستتبع الاعتداد بما جاء من أقوال وردود للهيئة تضمنها القرار الابتدائي في شأن البندود محل النظر.

وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفع المستأنف خلصت الدائرة إلى البت في البندود المتعلقة بها على النحو الآتي:

١- فيما يخص اعتراض المكلف على استقطاع ضريبة على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لعام ٢٠٠٩م، فإنه بعد النظر فيما تضمنه استئناف المكلف تبين للدائرة أنه يتمثل في نفيه لما ورد ضمن قرار اللجنة الابتدائية من جهة تأكيد المستأنف بأن ممثله أثناء جلسة الاستماع والمناقشة لدى اللجنة مصدرة القرار لم يذكر أن رواتب موظفي المركز الرئيس يتم قيدها في دفاتر المنشأة بموجب إشعارات مدينة يتم تسويتها مع حساب المركز الرئيس بشكل ربع سنوي، إضافة إلى نفيه أن يكون ممثل المكلف لم يعترض على وجود واقعة التحويل من الفرع للمركز الرئيس للمدفوعات التي يؤدها العملاء في المملكة إلى الشركة، لأن الواقع هو أن تلك التكلفة تمثل في أجور ورواتب موظفي المركز الرئيس وليس خدمات مقدمة للمنشأة الدائمة في المملكة، بالنظر إلى أنها تمثل في حقيقتها تكلفة موظفي المركز الرئيس اللذين ينفذون الأعمال للعملاء في المملكة بناء على العقود الموقعة مع المركز الرئيس، وأن المنشأة الدائمة للمركز الرئيس في المملكة لا تتحمل رواتب أولئك الموظفين الفنيين، وأن الفرع تم تسجيله من أجل تقديم الإقرارات عن ضريبة الدخل. فالخدمات المقدمة للمنشأة الدائمة إنما هي تكلفة موظفي المركز الرئيس الذي لا يمكن النظر إلى فرعه في المملكة بوجود مستقل عن ذلك المركز، إذ إن المركز الرئيس هو نفسه المنشأة الدائمة في المملكة، وبالتالي لا تتوجب ضريبة الاستقطاع على جهة مقيمة تقوم بتأديتها عن نفسها، فيما أن يخضع النشاط لضريبة الدخل، وإنما أن يخضع لضريبة الاستقطاع على نحو ما جاء في مذكرة الاستئناف المرفوعة من المكلف التي أضافت أيضاً ادعاء المكلف بأن العوض مقدم من العملاء وليس من المنشأة الدائمة وبالتالي فإنه يخضع لضريبة الدخل، إذ إن كلفة الخدمات التي ساهمت في تحقيق العوض لا يجب إخضاعها لضريبة الاستقطاع.



وحيث إنه بعد تأمل الدائرة لما ذكره المستأنف من أسباب للطعن على القرار في أحقيته الهيئة في تحصيلها مبلغ ضريبة الاستقطاع المتناء عليها تبين لها أن جميع تلك الأسباب قد تولى القرار الابتدائي مناقشتها وانتهى إلى ما قضى به في شأن توجب ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة من الفرع (المكلف) إلى المركز الرئيس، وحيث لم تلحظ الدائرة أي استدراك أو تعقيب على النتيجة التي خلص إليها ذلك القرار في ضوء ما قدمه المستأنف من أسباب للطعن على القرار فيما يخص هذا البند الم تعرض عليه، الأمر الذي يتقرر معه رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بخصوص ذلك البند، ولا ينال من ذلك الدفع بأن ممثل المكلف لم يقر بوجود واقع تحويل الفرع للأموال إلى المركز الرئيس للجهة المقدمة، بالنظر إلى أن ما تضمنته مذكرة الاستئناف المقدمة قد جاء فيها ما يفيد بأن المبالغ المدفوعة يقابلها تحويل المبالغ ضمن حسابات المنشأة الدائمة باعتبار أنها مصاريف تخص تكلفة موظفي المركز الرئيس للأعمال المتعلقة عن المشاريع في المملكة، إضافة إلى ما أشارت إليه المذكورة في الفقرة (د) من الصفحة الثانية من القول بأن الأموال المحولة إلى المركز الرئيس لا تخضع لضريبة الاستقطاع، إذ إن مثل تلك الأقوال المبداة ضمن مذكرة الاستئناف تثبت ما ينفيه المستأنف من إنكار بعدم صدور ما يفيد منه بوجود واقعة تحويل الأموال من الفرع إلى المركز الرئيس، ولا يضرير في هذا الاستنتاج دفع المكلف بأن تلك المبالغ تمثل بالنسبة إليه رواتب الموظفين الفنيين لأداء الأعمال عن المركز الرئيس في المملكة، وذلك لأن مثل تلك الأموال لا يخرج تكبيفها بموجب النظام الضريبي من اعتبارها أموالاً تم دفعها وتحويلها من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس لقاء خدمات لتنفيذ أعمال خاصة بالعملاء داخل المملكة، وأن الفرع باعتباره منشأة دائمة في المملكة سيقدم إقراراته الضريبية لاحتساب ضريبة الدخل عليه، وبالتالي لا وجہ لصحة القول بأن تلك المبالغ إما أن تخضع لاحتسابها ضمن ضريبة الدخل وإنما أن تخضع إلى ضريبة الاستقطاع باعتبار أن ضريبة الاستقطاع لها وعاؤها الخاص بها المتمثل في مبالغ مدفوعة من منشأة دائمة إلى جهة غير مقدمة بموجب تعريف النظام الضريبي للمنشأة الدائمة للجهة المقدمة أو غير المقدمة، وذلك دون الأخذ في الاعتبار للتکاليف التي ترتبط بأداء تلك المبالغ المدفوعة عند احتساب ضريبة الاستقطاع خلافاً لما هو الحال عند احتساب وعاء ضريبة الدخل الذي يأخذ في حسابه مقدار المصاروفات التي يتکبدها المكلف في سبيل تحقيق الدخل لاحتساب الأرباح المحققة التي تستقطع منها الضريبة، وعليه فإن الدائرة خلصت إلى تقرير تأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي محمولاً على أسبابه في توجب ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة من الفرع إلى المركز الرئيس، ورفض استئناف المكلف بشأن ذلك البند الم تعرض عليه.

٢- أما فيما يتعلق باستئناف المكلف بخصوص ما قضى به القرار الابتدائي من توجب أداء ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة بنسبة (١٥%) واحتساب غرامات التأخير عن المبالغ غير المسددة من بقية مبلغ ضريبة الاستقطاع التي لم يقم المكلف بسداد سوى ما كان مقدراً بنسبة (٥%) باعتبار أنها الضريبة المتوجبة عن المبالغ التي تم توريدتها للهيئة والتي كان المكلف ينزع في أصل توجيهها، فإن الدائرة بعد التأمل في موضوع استئناف المكلف وما كان عليه الحال بشأن فرض غرامات التأخير على نحو ما قرره النظام الضريبي، وحيث خلصت الدائرة إلى توجب مبلغ ضريبة الاستقطاع بتوريد المكلف له على نحو ما جاء في تفصيل البند الأول المعرض عليه، وحيث كان الثابت توريد المكلف مبلغ (٥%) من المبالغ المدفوعة عن ضريبة الاستقطاع عن الخدمات الفنية المؤداة من المركز الرئيس، وغرامات التأخير عن توريد ذلك المبلغ، وحيث إن الربط الضريبي على المكلف قد كان خاصاً بعاصي ضريبي قبل صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ، الذي تضمن تعديل وتصنيف المبالغ المدفوعة من الفرع للمركز الرئيس عندما تتوجب ضريبة الاستقطاع عليها باعتبارها منذ ذلك التاريخ محسوبةً بنسبة (١٥%) عوضاً عن (٥%) بموجب ما هو مقرر ضمن ذلك التعديل الصادر بالقرار الوزاري المنوه عنه فإن ذلك يعني أن المبالغ المؤداة عن الخدمات الفنية أو الاستشارية بخضوعها



لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥٪) لم تكن هي القاعدة المطبقة وقت توجب ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ التي يتحقق إخضاعها بنسبة (٥٪) لعدم إعمال النص المعدل لنسبة ضريبة الاستقطاع بأثر رجعي على المكلف، وحيث إن الأصل المقرر في مسائل الضريبة ارتباطها بقاعدة اليقين التي تعني وضوح وجاهة الضريبة ونسبة استقطاعها باعتبار تلك القاعدة من الأصول التي يقوم عليها أي تشريع ضريبي، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن الدائرة خلصت إلى تقرير قبول استئناف المكلف في احتساب ضريبة الاستقطاع عليه عن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس بنسبة (٥٪) وعدم مطالبته بما يتجاوز تلك النسبة وغرامات التأخير المرتبطة بالمبالغ التي لم يتم توريدها كضريبة استقطاع زائدة عن النسبة المتوجبة في حقه والبالغة (٥٪) عن المبالغ المدفوعة.

## القرار

وبناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / الشركة .....، ضد القرار رقم (٤)، لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة في الرياض.  
ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من توجب ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة من الفرع إلى المركز الرئيس وعدم أحقيته في استرداد المبالغ المسددة منه عن الضريبة المستحقة وغرامات التأخير المرتبطة بها، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٢ - قبول استئناف المكلف في عدم توجب فرض ضريبة الاستقطاع بما يزيد عن (٥٪) عن المبالغ المدفوعة من الفرع للمركز الرئيس، وعدم توجب غرامات التأخير المرتبطة بالمبالغ الزائدة عن تلك النسبة، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-٧٦)

الصادر في الاستئناف رقم (W-٢٠١٨-١٦٩٦)

المجلس الاستئنافي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٤

التأمينات المسددة بالخارج عن طريق المركز الرئيسي للشركة وكذلك أي مصاريف استشارات فنية أو إدارية مدفوعة عن طريقه وتستقطع عنها الضريبة لا تمثل دخلاً للمركز الرئيسي وإنما لأطراف مستقلة وهي صناديق التأمينات والشركات التي أدت تلك الخدمات والاستشارات.

### الوقائع:

إنه في يوم الثلاثاء ٢٢/٠٥/٢٠٢١ هـ الموافق ١٤٤٢/٠٩/٢٢، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٦/٦ هـ، من /شركة .....، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٧) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في دعوى الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيما يأتى:

**أولاً: من الناحية الشكلية:**

قبول اعتراف المكلف/شركة ... على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م، من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

**ثانياً: من الناحية الموضوعية:**

- ١- رفض اعتراف المكلف على بند عدم السماح بجسم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٧ م مقابل الدخل الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.
  - ٢- رفض اعتراف المكلف على بند عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.
  - ٣- رفض اعتراف المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.
  - ٤- رفض اعتراف المكلف على بند غرامات التأخير، للحيثيات الواردة في القرار.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:



وفيما يعلق بالاستئناف على بند (عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة للسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧م، مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، يعترض المكلف على قرار اللجنة المؤيد للهيئة في معالجتها لهذا البند، ويؤكد المكلف على أن الخسائر الضريبية المرحلة والمتعلقة بالسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧م وقيمتها (٤٦٩,٥٩٠) ريال هي خسائر مؤكدة طبقاً لربط الهيئة لهذا الأعوام، ولا يوافق المكلف على توجيه الهيئة واللجنة - مصودرة القرار- باعتبارها ليست خسائر تشغيلية، بل يؤكد اعتبارها خسائر تشغيلية، ودليل ذلك كما يذكر المكلف أن هذه الخسائر متکبدة كتكلفة إدارية تعتبر لازمة لتنفيذ أعمال الشركة وكسب الفرص التجارية، ومثال ذلك (تكاليف الدخول في المناقصات والحصول على العقود)، وهذه المصروفات الإدارية المتکبدة عن السنوات المشار إليها، تعكس المصروفات التشغيلية التي دفعها المكلف لغرض الأعمال، وهي مسموح بها بموجب المادة الثانية عشر من نظام ضريبة الدخل، وكذلك في الفقرة رقم (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لهذا النظام، وهي مصروفات يزعم المكلف بحسب لائحته الاستئنافية أنها مؤيدة بالمستندات المطلوبة، ويجب المكلف عن أسباب اللجنة - مصدرة القرار- حيثيات قرارها التي أكدت فيه أن الخسائر المتکبدة للسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ ليست خسائر تشغيلية بسبب عدم وجود إيراد لهذه السنوات، ويرى المكلف عدم صحة ذلك، لأن شرط السماح بخصم المصروفات لأغراض الضريبة هو أن تكون هذه الخدمات متکبدة "كلياً" لأغراض الأعمال، وفيما يتعلق بالمصروفات الإدارية يسمح للشركة بخصمها ولا يتشرط أن تتحقق الشركة أي إيرادات خلال السنوات ذات العلاقة ولا يمكن تجاهل المصروفات المعتمدة لمجرد عدم تحقيق إيرادات، وطالما كان الأمر كما ذكر باعتبار هذه الخسائر متحققة ومعتبرة في باب الخسائر التشغيلية، فإن المكلف يؤكد في ختام اعتراضه بخصوص هذا البند، على وجوب حسم الخسائر المرحلة للسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧م مقابل الأرباح الخاضعة للضريبة المؤكدة عن السنوات اللاحقة، مستندًا في ذلك على نص المادة (٢١/أ) في نظام ضريبة الدخل ونصها "يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمنها سنويًا" ويستند كذلك على نص المادة الحادية عشرة من اللائحة التنفيذية لذات النظام، ونصها "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيف أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسنه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (٢٥٪) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف"، ووجه استناده على ما ذكر هو أن أحكام النظام تتطرق إلى هذا الأمر في حالة الأرباح بموجب الإقرار، إلا أنه يلاحظ بأن النظام لم يورد أي توضيحات عندما تكون هناك خسائر ضريبية طبقاً للإقرار، وبعد إجراءربط من قبل الهيئة تحول الخسارة الضريبية بموجب الإقرار إلى أرباح خاضعة للضريبة بموجب الربط، ويرى بأن الأنظمة والتشريعات لم تهدف للتمييز بين اثنين من المكلفين فقط بداعي التصریح عن الخسارة في حالة والربح في الحالة الأخرى.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في رفض طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م، ويؤكد المكلف على حقه بحسب ضريبة الاستقطاع وقدرها (٣٢,٤٠٠) ريال، من وعاء ضريبة الدخل للعام ٢٠٠٩م، ذلك أن هذه الضريبة قد تم استقطاعها عن مصاريف التأمينات الاجتماعية المسددة بالخارج للمركز الرئيس للشركة، ويستند في ذلك إلى نص الفقرة (ز) من المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل، ووجه استناده إلى هذه المادة، هو أنه طالما اعتبرت الهيئة المبلغ



المدفوع للمركز الرئيسي إيرادات خاصة بالفرع (المستألف)، ولم تسمح بخصمها كمصروف، فإنه يجب عليها لزوما حسم ضريبة الاستقطاع حتى لا يكون هناك ازدواج في فرض الضريبة مرتين على نفس المبلغ.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م، ويؤكد المكلف على عدم صحة فرض هذه الضريبة، ذلك أن هذه الأرباح قد استخدمت فعلياً لتسوية الخسائر المتراكمة للشركة للسنوات السابقة، ولا يجب أن تفسر على أنها تحويلات فعلية للأرباح إلى المركز الرئيسي، ويطلب المكلف على إثر ما ذكر عدم فرض ضريبة الاستقطاع عن هذه الأرباح.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (غرامات التأخير)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بالوقت النظامي على ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل، ويؤكد المكلف على عدم صحة فرض هذه الغرامات، ذلك أن الفروق الضريبية التي فرض الغرامة عليها لا زالت محل خلاف فني بين المكلف والهيئة، وينظر المكلف أنه قد تصرف بحسن نية عند تقديم الإقرار الضريبي خلال المعايير النظامية وقام بسداد الضرائب المستحقة، ولا يجب فرض غرامة تأخير بشأن الالتزام الضريبي المحتبس من قبل الهيئة في ربوتها المعدلة، وذلك بسبب الأخطاء والاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة استناداً على نص الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل، التي تؤكد على أن فرض غرامة التأخير تكون من تاريخ اعتبار الضريبة نهائية، وهذه الفروق الضريبية لم تصبح نهائية بعد، لوجود نزاع جدي بشأنها.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٤/١٠ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٥ م تضمنت الإجابة عما تضمنته مذكرة المستألف بخصوص البندود محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها فيما يتعلق ببند "عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية، مقابل السنوات اللاحقة" أجبت الهيئة بأنه بعد الرجوع إلىربط الضريبي وملف الاعتراض والقواعد المالية اتضح عدم وجود إيرادات للأعوام من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧م كما يتضح أن الخسائر المتکبدة والتي يطالب المكلف بحسماها هي خسائر غير تشغيلية، لذا لم يتم حسمها استناداً إلى المادة (٢١) من النظام الضريبي والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، لذا تتمسك الهيئة بصحبة وسلامة إجراءها.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م)، أجبت الهيئة بأنه قد تم فرض ضريبة استقطاع على التأمينات المسددة بالخارج طبقاً لأحكام المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، أما بخصوص طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات المسددة بالخارج توضح الهيئة أن أحكام الفقرة(ز) في المادة (٦٨) من النظام الضريبي الذي استرشد به المكلف لا تنطبق على حالة المكلف كون ضريبة الاستقطاع المدفوعة ليست مستقطعة من المكلف وإنما مستقطعة من الشركات المؤمن لديها بالخارج وأن المادة المذكورة تعني حسم ضريبة الاستقطاع التي تم استقطاعها من المكلف على المبالغ التي أدرجت ضمن إيرادات المكلف وخضعت لضريبة الدخل وليس على المتصروفات الغير معتمدة. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م)، أجبت الهيئة بأنها قامت بإخضاع هذه الأرباح لضريبة الاستقطاع استناداً لأحكام المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، حيث تم فرض ضريبة استقطاع لأنه تبين من القوائم المالية إقفال الأرباح في حساب المركز الرئيسي وذلك يعد بمثابة واقعة دفع مما يستوجب فرض ضريبة استقطاع، استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامة التأخير)، أجبت الهيئة بأنه قد تم فرض غرامات تأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بالوقت النظامي على ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل وفقاً للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.



كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٩/٤/٢٠٢٠ هـ الموافق ١٤٤٢/٣/١٩، تقديم ما يود إضافته على ما قدمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدمه في مذكرة الاستئناف، وقد مضت المدة المحددة دون إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه.

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

## الأسباب

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

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م، مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف حسم الخسائر المرحلية للسنوات من ٤ م ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م مقابل الأرباح الخاضعة للضريبة المؤكدة عن السنوات اللاحقة، لأن شرط السماح بحسم المصروفات لأغراض الضريبة هو أن تكون هذه الخدمات متکبدة لأغراض الأعمال، وهي مصاريف تشغيلية تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن الخسائر التي يطالب المكلف بحسمها هي خسائر غير تشغيلية لذا لم يتم حسمها استناداً إلى المادة (٢١) من النظام الضريبي والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وبتأمل الدائرة لما قدمه طرفاً الاستئناف، وحيث إن اللجنة الابتدائية أستقرارها في عدم اعتبار الخسائر محل النزاع تشغيلية على عدم وجود إيرادات للمكلف، وحيث إن الأصل في التكاليف المرتبطة بنشاط المكلف، والمتكبدة في سبيل تحقيق إيراداته تُعد من الناحية المحاسبية تكاليف تشغيلية بغض النظر عن تحقق الإيراد من عدمه، وحيث لم ينص النظام على تعريف محدد للخسائر التشغيلية، ولم يضع حدًا أدنى لتحقيق الإيرادات لاعتبار ما زاد عنها من مصروفات خسائر تشغيلية؛ مما يستتبع معه أحقيبة المكلف بحسمها مقابل أرباح السنوات اللاحقة، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف حسم مبلغ ضريبة الاستقطاع والبالغ (٣٢,٤٠٠) ريال سعودي -عما تم دفعه إلى المركز الرئيس في الخارج للتأمينات الاجتماعية- من وعاء ضريبة الدخل، لأن عدم حسم المبلغ سالف الذكر يؤدي إلى الإزدواجية في فرض الضرائب على نفس الدخل وذلك وفقاً لما جاء في المادة (٦٨) الفقرة (ز) من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة أنه قد تم فرض ضريبة استقطاع على التأمينات المسددة بالخارج طبقاً لأحكام المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأن أحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي الذي استرشد به المكلف لا تطبق على حالة المكلف كون ضريبة الاستقطاع المدفوعة ليست مستقطعة من المكلف وإنما مستقطعة من الشركات المؤمن لديها بالخارج. وبتأمل الدائرة موضوع الاستئناف، وحيث إن التأمينات المسددة لا تمثل دخلاً للمركز الرئيسي وإنما لأطراف مستقلة وهي صناديق التأمينات التي دفعت لها تلك المبالغ محل النزاع، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قُدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدق هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأيد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.



وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م)، تبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي عام ٢٠٠٩م وذلك لكون الأرباح استخدمت لتسوية خسائر السنوات السابقة المتراكمة، بينما ترى الهيئة أن إغفال الأرباح في حساب المركز الرئيسي يعد بمثابة واقعة دفع مما يستوجب فرض ضريبة استقطاع كما تبين أن هذه الأرباح قيدت لحساب المركز الرئيسي وواقعة القيد هي بمثابة الدفع. وبتأمل الدائرة لما قدمه طرفا الاستئناف، وحيث إن المكلف يقدم إقراراته وفقاً لحسابات نظامية، وحيث لم تثبت الهيئة أن تلك الأرباح قدم تم دفعها للمركز الرئيسي استناداً إلى المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل التي اشترطت حدوث واقعة الدفع لتوجب ضريبة الاستقطاع، ولا ينال من ذلك ما أشار إليه القرار الابتدائي من أن قيد الأرباح في حساب المركز الرئيسي يعد بمثابة دفع لتلك الأرباح، حيث لا يمثل هذا القيد دفعاً للأرباح لا حقيقة ولا حكماً، وإنما هو إجراء محاسبي مماثل لقيد الأرباح السنوية في الأرباح المبقة ضمن حقوق الملكية، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (غرامة التأخير)، يتبين أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامات التأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية، ويطلب بأن يتم احتساب غرامات التأخير بعد صدور القرار النهائي، بينما ترى الهيئة صحة قرارها وفقاً لنص المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل. وحيث إن الدائرة قررت قبول استئناف المكلف بشأن بند عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة للسنوات من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م مقابل الدخل الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠٩م، وبند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى سقوط الغرامات المرتبطة بها لسقوط أصلها، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند. وأما بشأن بند عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م الذي خلصت الدائرة فيه إلى رفض استئناف المكلف بشأنه، وحيث إن الخلاف بشأن هذا البند لا يُعد خلافاً فنياً أو في تفسير الأنظمة الضريبية ذات الصلة، وحيث استقرت قناعة الدائرة على فرض غرامة التأخير من تاريخ علم المكلف بحقيقة الضريبة المفروضة عليه أو ما يفترض علمه بها، مما يستتبع معه افتراض علم المكلف بالضريبة الواجبة عليه من تاريخ استحقاق الضريبة نظاماً الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلف بشأن غرامة التأخير المرتبطة بهذا البند، وتأييد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /.....، سجل تجاري رقم (...), ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٧) لعام ١٤٣٨هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف المكلف بشأن بند (عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة للسنوات ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٢- رفض استئناف المكلّف بشأن بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (رفض اعتراض المكلّف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلّف بشأن (غرامة التأخير)، وذلك في البندود التي تم قبول استئناف المكلّف بشأنها، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنها، وصحة فرض الغرامة في البندود التي لم يتم قبول استئناف المكلّف بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢١-٧٦) ٢٠٢١-

الصادر في الاستئناف رقم (IW-١٦٩٦-٢٠١٨)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٥

قيد الأرباح في حساب المركز الرئيسي لا يعد بمثابة دفع لتلك الأرباح لا حقيقة ولا حكمًا وإنما هو إجراء محاسبي مماثل لقيد الأرباح السنوية في الأرباح المبقة ضمن حقوق الملكية.

### الواقع:

إنه في يوم الثلاثاء ٢٢/٠٩/١٤٤٢ هـ الموافق ٤/٠٥/٢٠٢١، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٦/٦ هـ، من /شركة .....، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (٧) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في دعوى الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م، المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: من الناحية الشكلية:**

قبول اعتراف المكلف/شركة ... على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ م حتى ٢٠٠٩ م، من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

**ثانياً: من الناحية الموضوعية:**

١- رفض اعتراف المكلف على بند عدم السماح بجسم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م إلى ٢٠٠٧ م مقابل الدخل الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض اعتراف المكلف على بند عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراف المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م للحيثيات الواردة في القرار.

٤- رفض اعتراف المكلف على بند غرامات التأخير، للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...)، تقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يعلق بالاستئناف على بند (عدم السماح بجسم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م، مقابل الدخل الخاضع لسنوات اللاحقة)، يعترض المكلف على قرار اللجنة المؤيد للهيئة في معالجتها لهذا البند، ويؤكد المكلف على أن الخسائر الضريبية المرحله والمتعلقة بالسنوات من ٤ م حتى ٧ م وقيمها



(٤٦٩، ٥٩٠) ريال هي خسائر مؤكدة طبقاً لربط الهيئة لهذه الأعوام، ولا يوافق المكلف على توجيه الهيئة واللجنة - مصودرة القرار- باعتبارها ليست خسائر تشغيلية، بل يؤكد اعتبارها خسائر تشغيلية، ودليل ذلك كما يذكر المكلف أن هذه الخسائر متکبدة كتكلفة إدارية تعتبر لازمة لتنفيذ أعمال الشركة وكسب الفرص التجارية، ومثال ذلك (تكاليف الدخول في المناقصات والحصول على العقود)، وهذه المصروفات الإدارية المتکبدة عن السنوات المشار إليها، تعكس المصروفات التشغيلية التي دفعها المكلف لغرض الأعمال، وهي مسموح بها بموجب المادة الثانية عشر من نظام ضريبة الدخل، وكذلك في الفقرة رقم (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لهذا النظام، وهي مصروفات يزعم المكلف بحسب لائحته الاستثنافية أنها مؤيدة بالمستندات المطلوبة، ويجب المكلف عن أسباب اللجنة - مصودرة القرار- في حيثيات قرارها التي أكدت فيه أن الخسائر المتکبدة للسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ ليست خسائر تشغيلية بسبب عدم وجود إيراد لهذه السنوات، ويرى المكلف عدم صحة ذلك، لأن شرط السماح بخصم المصروفات لأغراض الضريبة هو أن تكون هذه الخدمات متکبدة "كلياً" لأغراض الأعمال، وفيما يتعلق بالمصروفات الإدارية يسمح للشركة بخصمها ولا يتشرط أن تتحقق الشركة أي إيرادات خلال السنوات ذات العلاقة ولا يمكن تجاهل المصروفات المعتمدة مجرد عدم تحقيق إيرادات، وطالما كان الأمر كما ذكر باعتبار هذه الخسائر متحققة ومعتبرة في باب الخسائر التشغيلية، فإن المكلف يؤكد في ختام اعترافه بخصوص هذه البند، على وجوب حسم الخسائر المرحلة للسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ م مقابل الأرباح الخاضعة للضريبة المؤكدة عن السنوات اللاحقة، مستنداً في ذلك على نص المادة (٢١/أ) في نظام ضريبة الدخل ونصها "يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسامها سنوياً" ويستند كذلك على نص المادة الحادية عشرة من اللائحة التنفيذية لذات النظام، ونصها "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقييد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسامه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (٢٥٪) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف"، ووجه استناده على ما ذكر هو أن أحكام النظام تتطرق إلى هذا الأمر في حالة الأرباح بموجب الإقرار، إلا أنه يلاحظ بأن النظام لم يورد أي توضيحات عندما تكون هناك خسائر ضريبية طبقاً للإقرار، وبعد إجراء الربط من قبل الهيئة تحول الخسارة الضريبية بموجب الإقرار إلى أرباح خاضعة للضريبة بموجب الربط، ويرى بأن الأنظمة والتشريعات لم تهدف للتمييز بين اثنين من المكلفين فقط بداعي التصريح عن الخسارة في حالة والربح في الحالة الأخرى.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في رفض طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م، ويؤكد المكلف على حقه بحسم ضريبة الاستقطاع وقدره (٣٢,٤٠٠) ريال، من وعاء ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م، ذلك أن هذه الضريبة قد تم استقطاعها عن مصاريف التأمينات الاجتماعية المسددة بالخارج للمركز الرئيس للشركة، ويستند في ذلك إلى نص الفقرة (ز) من المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل، ووجه استناده إلى هذه المادة، هو أنه طالما اعتبرت الهيئة المبلغ المدفوع للمركز الرئيس إيرادات خاصة بالفرع (المستأنف)، ولم تسمح بخصمها كمصروف، فإنه يجب عليها لزوماً حسم ضريبة الاستقطاع حتى لا يكون هناك ازدواج في فرض الضريبة مرتين على نفس المبلغ.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسى لعام ٢٠٠٩م)، يعرض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة



للمؤتمر الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م، ويؤكد المكلف على عدم صحة فرض هذه الضريبة، ذلك أن هذه الأرباح قد استخدمت فعلياً لتسوية الخسائر المترافقية للشركة للسنوات السابقة، ولا يجب أن تفسر على أنها تحويلات فعلية للأرباح إلى المركز الرئيسي، ويطلب المكلف على إثر ما ذكر عدم فرض ضريبة الاستقطاع عن هذه الأرباح.

وفيما يعلق بالاستئناف على بند (غرامات التأخير)، يعتري المكلف على قرار اللجنة الابتدائية المؤيد للهيئة في فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بالوقت النظامي على ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل، ويؤكد المكلف على عدم صحة فرض هذه الغرامات، ذلك أن الفروقات الضريبية التي فرضت الغرامات عليها لا زالت محل خلاف فني بين المكلف والهيئة، وينظر المكلف أنه قد تصرف بحسن نية عند تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد النظامية وقام بسداد الضرائب المستحقة، ولا يجب فرض غرامة تأخير بشأن الالتزام الضريبي المحتجب من قبل الهيئة في ربوتها المعدلة، وذلك بسبب الأخطاء والاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة استناداً على نص الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل، التي تؤكد على أن فرض غرامة التأخير تكون من تاريخ اعتبار الضريبة نهائية، وهذه الفروقات الضريبية لم تصبح نهائية بعد، لوجود نزاع جدي بشأنها.

وحيث قررت الدائرة فتح باب المراجعة، فورد للدائرة من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤٢/٤/١٠ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٥ م تضمنت الإجابة عمما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاستئناف، حيث وردت إجابتها فيما يتعلق ببند "عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية، مقابل السنوات اللاحقة" أجابت الهيئة بأنه بعد الرجوع إلى الربط الضريبي وملف الاعتراض والقواعد المالية اتضح عدم وجود إيرادات للأعوام من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ م كما يتضح أن الخسائر المتکبدة والتي يطالب المكلف بحسماها هي خسائر غير تشغيلية، لذا لم يتم حسمها استناداً إلى المادة (٢١) من النظام الضريبي والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، لذا تتمسك الهيئة بصحّة وسلامة إجرائها. وفيما يتعلّق بالاستئناف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م)، أجابت الهيئة بأنه قد تم فرض ضريبة استقطاع على التأمينات المسددة بالخارج طبقاً لأحكام المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، أما بخصوص طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع المسددة عن التأمينات المسددة بالخارج توضح الهيئة أن أحكام الفقرة(ز) في المادة (٦٨) من النظام الضريبي الذي استرشد به المكلف لا تنطبق على حالة المكلف كون ضريبة الاستقطاع المدفوعة ليست مستقطعة من المكلف وإنما مستقطعة من الشركات المؤمن لديها بالخارج وان المادة المذكورة تعني حسم ضريبة الاستقطاع التي تم استقطاعها من المكلف على المبالغ التي أدرجت ضمن إيرادات المكلف ومحضعت لضريبة الدخل وليس على المصروفات الغير معتمدة. وفيما يتعلّق بالاستئناف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمؤتمر الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م)، أجابت الهيئة بأنها قامت بإخضاع هذه الأرباح لضريبة الاستقطاع استناداً لأحكام المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، حيث تم فرض ضريبة استقطاع لأنّه تبين من القوائم المالية إغفال الأرباح في حساب المركز الرئيسي وذلك بعد بمثابة واقعة دفع مما يستوجب معه فرض ضريبة استقطاع، استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلّق بالاستئناف على بند (غرامة التأخير)، أجابت الهيئة بأنه قد تم فرض غرامات تأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة بالوقت النظامي على ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل وفقاً للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٣/١٩ هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٤ تقديم ما يود إضافته على ما قدّمه من استئناف على القرار محل النظر، خلال المهلة المنوّحة له من قبل الدائرة أو الاكتفاء بما قدّمه في مذكرة الاستئناف، وقد مضت المدة المحددة دون إضافة على ما ورد في مذكرة استئنافه.



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

## الأسباب

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

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (عدم السماح بخصم الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة لسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م، مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف حسم الخسائر المرحلة لسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٧ م مقابل الأرباح الخاضعة للضريبة المؤكدة عن السنوات اللاحقة، لأن شرط السماح بحسب المصاريف للأغراض الضريبية هو أن تكون هذه الخدمات متکبدة لأغراض الأعمال، وهي مصاريف تشغيلية تم دفعها، بينما ترى الهيئة بأن الخسائر التي يطالب المكلف بحسبها هي خسائر غير تشغيلية لذا لم يتم حسمها استناداً إلى المادة (٢١) من النظام الضريبي والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وبتأمل الدائرة لما قدمه طرفا الاستئناف، وحيث إن اللجنة الابتدائية أسمت قرارها في عدم اعتبار الخسائر محل النزاع تشغيلية على عدم وجود إيرادات للمكلف، وحيث إن الأصل في التكاليف المرتبطة بنشاط المكلف، والمتكبدة في سبيل تحقيق إيراداته تُعد من الناحية المحاسبية تكاليف تشغيلية بغض النظر عن تحقق الإيراد من عدمه، وحيث لم ينص النظام على تعريف محدد للخسائر التشغيلية، ولم يضع حدًا أدنى لتحقيق الإيرادات لاعتبار ما زاد عنها من مصروفات خسائر تشغيلية؛ مما يستتبع معه أحقيبة المكلف بحسبها مقابل أرباح السنوات اللاحقة، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلف، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف حسم مبلغ ضريبة الاستقطاع والبالغ (٣٢,٤٠٠) ريال سعودي -عما تم دفعه إلى المركز الرئيس في الخارج للتأمينات الاجتماعية- من وعاء ضريبة الدخل، لأن عدم حسم المبلغ سالف الذكر يؤدي إلى الإزدواجية في فرض الضرائب على نفس الدخل وذلك وفقاً لما جاء في المادة (٦٨) الفقرة (ت) من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة أنه قد تم فرض ضريبة الاستقطاع على التأمينات المسددة بالخارج طبقاً لأحكام المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأن أحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي الذي استرشد به المكلف لا تنطبق على حالة المكلف كون ضريبة الاستقطاع المدفوعة ليست مستقطعة من المكلف وإنما مستقطعة من الشركات المؤمن لديها بالخارج. وبتأمل الدائرة لموضوع الاستئناف، وحيث إن التأمينات المسددة لا تمثل دخلاً للمركز الرئيسي وإنما لأطراف مستقلة وهي صناديق التأمينات التي دفعت لها تلك المبالغ محل النزاع، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثير ما قُدم على نتيجة القرار الابتدائي فيما انتهى إليه بصدر هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأيد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف على بند (رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩ م)، تبين أن محل الاستئناف يمكن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي عام ٢٠٠٩ م وذلك لكون الأرباح استخدمت لتسوية خسائر السنوات السابقة المتراكمة، بينما



ترى الهيئة أن اقفال الأرباح في حساب المركز الرئيسي يعد بمثابة واقعة دفع مما يستوجب فرض ضريبة استقطاع كما تبين أن هذه الأرباح قيدت لحساب المركز الرئيسي وواعدة القيد هي بمثابة الدفع. وبتأمل الدائرة لما قدّمه طرفاً الاستئناف، وحيث إن المكلّف يقدم إقراراته وفقاً لحسابات نظامية، وحيث لم تثبت الهيئة أن تلك الأرباح قدّم تم دفعها للمركز الرئيسي استناداً إلى المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل التي اشترطت حدوث واقعة الدفع لتوجّب ضريبة الاستقطاع، ولا ينال من ذلك ما أشار إليه القرار الابتدائي من أن قيد الأرباح في حساب المركز الرئيسي يعد بمثابة دفع لتلك الأرباح، حيث لا يمثل هذا القيد دفعاً للأرباح لا حقيقة ولا حكماً، وإنما هو إجراء محاسبي مماثل لقيد الأرباح السنوية في الأرباح المتبقاة ضمن حقوق الملكية، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المكلّف، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلّف على بند (غرامة التأخير)، يتبيّن أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلّف عدم فرض غرامات التأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية، ويطلب بأن يتم احتساب غرامات التأخير بعد صدور القرار النهائي، بينما ترى الهيئة صحة قرارها وفقاً لنص المادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل. وحيث إن الدائرة قررت قبول استئناف المكلّف بشأن بند عدم السماح بحسب الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة للسنوات من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م مقابل الدخل الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠٩م، وبيند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى سقوط الغرامات المرتبطة بها لسقوط أصلها، ونقض ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند. وأما بشأن بند عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م الذي خلصت الدائرة فيه إلى رفض استئناف المكلّف بشأنه، وحيث إن الخلاف بشأن هذا البند لا يُعد خلاًفًا فنيًّا أو في تفسير الأنظمة الضريبية ذات الصلة، وحيث استقرت قناعة الدائرة على فرض غرامة التأخير من تاريخ علم المكلّف بحقيقة الضريبة المفروضة عليه أو ما يفترض علمه بها، مما يستتبع معه افتراض علم المكلّف بالضريبة الواجبة عليه من تاريخ استحقاق الضريبة نظاماً الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تقرير رفض استئناف المكلّف بشأن غرامة التأخير المرتبطة بهذا البند، وتؤيد ما انتهى إليه القرار بخصوص هذا البند.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلّف/.....، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٧) لعام ١٤٣٨هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (عدم السماح بحسب الخسائر الضريبية المؤكدة من قبل الهيئة للسنوات ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م مقابل الدخل الخاضع للسنوات اللاحقة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- رفض استئناف المكلّف بشأن بند (عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٩م)، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٣- قبول استئناف المكلّف بشأن بند (رفض اعتراض المكلّف على بند ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة للمركز الرئيسي لعام ٢٠٠٩م)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلّف بشأن (غرامة التأخير)، وذلك في البندود التي تم قبول استئناف المكلّف بشأنها، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنها، وصحة فرض الغرامة في البندود التي لم يتم قبول استئناف المكلّف بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢١-١٣٢)

الصادر في الاستئناف رقم (ZIW-٢٠١٨-١٦٤٦)

المجلس الاستئنافي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٦

الأصل هو خضوع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر بالمملكة وتوجب ضريبة الاستقطاع ما لم يثبت المكلف عدم خضوعها للضريبة أو أنه سبق سداد الضرائب عنها.

### الواقع:

إنه في يوم الثلاثاء ١٩/١١/١٤٤٢ الموافق ٢٩/٠٦/٢٠٢١، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٥/١٢ هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (٦) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في القضية رقم (٣٧/٨) بشأن الرابط الزكوي الضريبي عن الأعوام من ٢٠١٢م حتى ٢٠١٠م، المقدمة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من شركة ... على الرابط الزكوي الضريبي عن الأعوام من ٢٠١٢م حتى ٢٠١٠م من الناحية الشكلية.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

- ١- رفض اعتراض المكلف فيما يتعلق ببند التأمينات الاجتماعية.
- ٢- رفض اعتراض المكلف فيما يتعلق بطلبه حسم المصروفات المدرسية من الوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م.
- ٣- انتهاء الخلاف بين الهيئة والمكلف فيما يتعلق بالمحصصات المضافة للوعاء الزكوي لعام ٢٠١٠م.
- ٤- تأييد اعتراض المكلف في حسم مبلغ (٧,٨٣٠) ريال لعام ٢٠١١م و مبلغ (٨٧,٢٥٢) ريال لعام ٢٠١٢م من رصيد الأرباح المدورة وفقاً للربط الهيئة.
- ٥- حسم صافي قيمة الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي مقابل إضافة كافة مصادر تمويلها.
- ٦- رفض اعتراض المكلف فيما يتعلق باعتراضه على احتساب ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م.
- ٧- قبول اعتراض المكلف في عدم فرض غرامة تأخير فيما أيدته اللجنة فيه ورفض اعتراضه على احتساب غرامات التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة فيها الهيئة.



حيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: فيما يتعلق ببند (تأمينات اجتماعية)، يؤسس المكلف استئنافه على قيامه بسداد مبلغ التأمينات الاجتماعية بشكل شهري ومنتظم للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية عن الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، وحسب أنظمتها بهذا الخصوص، وبموجب المستندات المؤيدة لذلك، ويؤكد المكلف على أنه لا يوافق على طريقة الهيئة في احتساب فرق التأمينات الاجتماعية. وفيما يتعلق ببند (مصاريف مدرسية)، يؤكّد المكلف على سداده لقيمة المصاريف المدرسية للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م ويطلب حسم هذه المصاريف من وعاءه الزكوي لهذه الأعوام. وفيما يتعلق ببند (حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة)، فيؤسس المكلف استئنافه على أساس أنه قد تم إخضاع حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة بمبالغ مختلفة عن الإقرارات الزكوية لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م، فقد كانت الأرباح المدورة حسب الإقرارات الزكوية لعام ٢٠١١م (٤٥,٦٤١) ريال، بينما كانت الأرباح المدورة حسب الربط (٥١,٩٣٣) ريال، وقد كانت الأرباح المدورة حسب الإقرارات لعام ٢٠١٢م بمبلغ (٧٥,٤٥١) ريال بينما الأرباح المدورة حسب الربط بقيمة (٨٠,٩٣٦) ريال، ويؤكد المكلف على حقه في إضافة الأرباح المتبقاة كما وردت في الإقرارات الزكوية. وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع) فيؤسس المكلف استئنافه على تأكيده بأن الشركة تقوم بسداد ضرائب الاستقطاع بشكل شهري ومنتظم وتقدم الإقرارات الشهرية وكذلك السنوية، وقد قامت الهيئة بمطابقة بعض بنود المصروفات مع شركات غير مقيمة مع نموذج الاستقطاع السنوي لنفس السنة، وكما هو معلوم بأن ضريبة الاستقطاع تحتسب على أساس نقدى والمصروفات المحملة خلال السنة تحتسب على أساس الاستحقاق وقد يكون تم سداد ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ في السنوات اللاحقة عند تحويل المبالغ للشركة، كما أنه خلال السنة نفسها توجد سدادات لضريبة استقطاع عن مبالغ محولة لنفس تلك الشركات ولكن بمبالغ مختلفة، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المبالغ لجهات غير خاضعة لضريبة الاستقطاع وفقاً لنظام ضريبة الدخل، حيث لا تعتبر من الخدمات التي يتوجب سداد ضريبة الاستقطاع عنها. وفيما يتعلق ببند (غرامات التأخير)، يؤكّد المكلف على أن البنود التي ترتبت عليها غرامات التأخير هي بنود اجتهادية من قبل الهيئة وتقبل وجهات النظر، كما أن التأخير في إجراء الربط الزكوي الضريبي من قبل الهيئة لا يتوجب عليه معاقبة المكلف.

وفي يوم الخميس ٢٦/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٨ م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، لم يرد من المكلف خلالها إضافة على ما سبق تقديمه، بينما ورد من الهيئة مذكرة تجيز فيها عن استئناف المكلف بخصوص البنود محل الاستئناف، حيث جاءت إجابتها فيما يتعلق ببند (تأمينات اجتماعية)، بتأكيدتها على أنها عدل إقرار المكلف بفروقات مصروفات التأمينات الاجتماعية بين المحمول على الحسابات وبين شهادة التأمينات الاجتماعية، وبناء على ما ورد في محضر الفحص الميداني من توقيع ممثلي المكلف على المحضر، كما أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لهذه الفروقات. وفيما يتعلق ببند (مصاريف مدرسية) أجبت الهيئة على استئناف المكلف بتأكيدتها على أنها قامت برد المصروفات المدرسية للربح لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة للبند والمنصوص عليها في الفقرة (٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يتعلق ببند (حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة) أجبت الهيئة بأنها احتسبت حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة لعامي ٢٠١١ و ٢٠١٢ م بالطريقة التي تطبقها الهيئة على جميع المكلفين، حيث إن المستخدم من مخصص الزكاة تم حسمه من رصيد الزكاة أول العام. وفيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع) أجبت الهيئة بأنها فرضت ضريبة الاستقطاع بناء على المستندات المقدمة من المكلف أثناء الفحص الميداني لحساباته لبني (خدمات فنية ودعائية ومصاريف دعم فني وتشغيلي)، حيث تبين بمراجعة البند أن هناك مبالغ مدفوعة لجهات خارجية مقابل خدمات ولم يتم سداد ضريبة الاستقطاع عنها، بالإضافة إلى أن المكلف لم يقدم



المستندات التي تؤكد رأيه للهيئة. وفيما يتعلّق ببند (غرامة التأخير) أكّدت الهيئة على صحة إجرائها بتطبيقاتها لأحكام المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.

وبتاريخ ٣١/١١/٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٦/٦م، وبعد الاطلاع على المذكّرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرّر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.

## الأسباب

وحيث إنّه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلّف تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقرّرة لإجراءات.

وفي الموضوع، وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (تأمينات اجتماعية)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يمكن في حسم قيمة هذا البند من وعاءه الزكوي، لسداده قيمة هذا البند إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، بموجب المستندات المؤيدة لذلك، بينما ترى الهيئة أنها أضافت الفرق بين المحمّل على حسابات المكلّف وبين شهادة التأمينات الاجتماعية إلى وعاء المكلّف الزكوي، لعدم تقديمها المستندات المؤيدة لهذا الفرق، كما أنه قام بالتوقّع على محضر الفحص الميداني الذي اشتمل على هذه المبالغ. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث كان إجراء الهيئة مستنداً إلى شهادة التأمينات الاجتماعية، ولم يذكر المكلّف أسباباً تبرّر اختلاف المبالغ التي أقرّ بها عما ورد في شهادة التأمينات الاجتماعية، وحيث لم يتضمّن محضر الفحص الميداني أي اعتراض أو تحفظ من المكلّف على ما ورد فيه، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها اللجنة مصدرة القرار محل الطعن، ولا ينال من ذلك ما قدمه المكلّف من دفع لا أثر له على نتائج القرار محل الطعن، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلّف، وتؤيد ما انتهى إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه بالإضافة إلى أسباب هذا القرار.

وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (مصارف دراسية)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يمكن في طلب المكلّف حسم قيمة هذا البند لقيامه بسداد هذه المصاريف المدرسية للأعوام من ٢٠١٠م حتّى ٢٠١٢م، بينما ترى الهيئة أنّ المكلّف لم يقدم المستندات المؤيدة لذلك. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وما كان عليه موقف اللجنة مصدرة القرار منه، وحيث أوضحت القوائم المالية المراجعة تکبد المكلّف لهذه المصروفات، وحيث إنّ القوائم المالية المراجعة تعد دليلاً كافياً لاعتبار تلك المصروفات، ما لم تعارض ببينة يمكن الاستناد إليها في العدول عما تضمنته تلك القوائم، وحيث لم يثبت إمام هذه الدائرة خلاف ما أوضحته تلك القوائم، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلّف بخصوص الجانب الزكوي لهذا البند. وأما ما يتعلّق بالجانب الضريبي المرتبط بهذا البند، وحيث ألزم المنظم المكلّف بتقدیم مستندات ثبوتية ثبتت تکبد المكلّف للمصاريف المدعي بها، وحيث لم يقدم المكلّف المستندات المؤيدة لدعوه استناداً إلى النظام الضريبي، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلّف، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى بخصوص هذا البند.

وحيث إنّه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (حصة الشريك السعودي بالأرباح المدورة)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يمكن في طلب المكلّف إضافة الأرباح المتبقّة كما وردت في الإقرار الزكوي، وإلغاء إجراء الهيئة بشأن هذا البند، بينما ترى الهيئة بأنّها احتسبت حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة لعامي ٢٠١٢م و ٢٠١١م بالطريقة التي تطبقها الهيئة على جميع المكلفين، حيث إنّ المستخدم من مخصص الزكاة تمّ حسمه من رصيد الزكاة أول العام. وبتأمل الدائرة لموضوع



النزاع، وحيث لم تقدم الهيئة تفصيلاً يبين كيفية احتسابها لنصيب الشريك، وحيث إن رصيد الأرباح المدورة يتأثر بما يتم عليه من تحويلات، وحيث لم يتبيّن للدائرة سبب قيام الهيئة بربط مخصص الركّاوة (وهو حساب ضمن التزامات الشركة) مع حساب الأرباح المقاة (وهو حساب ضمن حقوق الملكية)، الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى الأخذ بإقرار المكلّف حيث لم يثبت أمامها ما يعارضه، وعليه تقرّر لدى الدائرة قبول استئناف المكلّف، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به بهذا الخصوص.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلّف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يكمن في طلب المكلّف إلغاء ضريبة الاستقطاع المرتبطة عليه لأنّ المصاريف مستحقة لكنّ واقعة الدفع لم تتم، كما أنّ جزءاً من الخدمات المقدمة من جهة غير مقيمة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع، بينما ترى الهيئة أنه وبموجب محضر الفحص الميداني فقد تبيّن أنّ هناك مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة ولم يتم سداد ضريبة الاستقطاع عنها. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إنّ الأصل خضوع غير المقيم للضريبة عن أيّ مبلغ يحصل عليه من أيّ مصدر في المملكة، وحيث ثبت لدى الهيئة من خلال البيانات التحليلية المقدمة من المكلّف أثناء الفحص الميداني لحساباته لبندي (خدمات فنية ودعائية ومصاريف دعم فني وتشغيلها) توجّب ضريبة استقطاع عليه لم يثبت دفعه لها، وحيث تضمّن القرار الابتدائي المبالغ ذات العلاقة ولم يقدم المكلّف في استئنافه ما يثبت قيامه بسداد ضريبة الاستقطاع عنها أو تبيّن عدم خضوعها للضريبة، كما لم ينف المكلّف تحقق واقعة دفع تلك المبالغ المستحقة عليها ضريبة الاستقطاع، وحيث لم تلحظ الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمها أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة بالأغلبية إلى تقرير عدم تأثير ما قدّم على نتائج القرار الابتدائي فيما انتهت إليه بصدر هذا البند، وعليه قررت الدائرة رفض استئناف المكلّف، وتؤيد ما انتهت إليه القرار الابتدائي بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص بند (غرامة التأخير)، تبيّن أنّ محل الاستئناف يكمن في طلب المكلّف إلغاء غرامة التأخير لعدم تحقّق موجهاً، لوجود النزاع الجدي بشأن البندود محل الاعتراض، كما أنّ الهيئة تأخرت في اجراء الربط على المكلّف مما ترتب عليه التأخير في حسم قيمة البندود، بينما ترى الهيئة بأنّها قد فرضت الغرامة تطبيقاً لأحكام المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل. وبتأمل الدائرة لموضوع النزاع، وحيث إنّ الغرامة ترتبط وجوباً وعدمّاً بالقبول أو الرفض للبند المتعلق بها، فإنّ الدائرة تقرّر إلغاء فرض الغرامات على البندود التي تم قبول استئناف المكلّف بشأنها، حيث تسقط الغرامة بسقوط أصلها، وصحّة فرض الغرامات على البندود التي لم يقبل استئناف المكلّف بشأنها، وبالتالي فإنّ الغرامة تتوجّب على فروقات هذا البند في حال لم يقم المكلّف بدفعها، وذلك من تاريخ استحقاقها النظامي.

## القرار

وبناءً على ما تقدّم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة ما يأتي:

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلّف/...، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (٦) لعام ١٤٣٨ هـ

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلّف بشأن بند (تأمينات اجتماعية)، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٢- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف دراسية)، وذلك فيما يتعلق بالجانب الزكوي، ورفض استئنافه في الجانب الضريبي لهذا البند، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- قبول استئناف المكلف بشأن بند (حصة الشريك السعودي في الأرباح المدورة)، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- رفض استئناف المكلف بالأغلبية، بشأن بند (ضريبة الاستقطاع)، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- صحة فرض الغرامة على البنود التي لم يقبل استئناف المكلف بشأنها، وذلك من تاريخ الاستحقاق النظامي لها، وإلغاء الغرامة في البنود التي تم قبول استئناف المكلف بشأنها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٧٢)

ال الصادر في الاستئناف رقم (I٨-٢٠١٨-١٧٧٦)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٧

فرع الشركة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع، عند دفعه مبالغ لمركز الرئيسي مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله بالمملكة.

### الوقائع:

إنه في يوم الأربعاء ١٤٣٧/١٠/٢٠٢٠ الموافق ١٤٤٢/١/١٤، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٧/٤/٢٣ هـ، الموافق ٢٠١٦/٠٢/٥، من /شركة ...- فرع السعودية، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٥) لعام ١٤٣٧ هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٢٦/٣٢) المقامة من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً: قبول اعتراض المكلف/ شركة ...- فرع السعودية، شكلاً.**

**ثانياً: وفي الموضوع:**

- ١- رفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المقيدة لحساب شركة ... (المركز الرئيسي) للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند فرض ضريبة استقطاع بنسبة ٥٪ على شركة ... للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- انتهاء الخلاف في بند عدم حسم رصيد ضريبة الدخل الدائم المسدد بالإضافة لصالح الشركة بناء على الإقرار الضريبي المعدل لعام ٢٠١٢ م، من مستحقات الدخل لعام ٢٠١٣ م. للحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير السداد للحيثيات الواردة في القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة ...- فرع السعودية)، بخصوص البنود المعترض عليها، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

أن المكلف يعتراض على فرض ضريبة الاستقطاع عن العامين ٢٠١٢ م، و ٢٠١٣ م، المقدرة بحسب ما ذكره المستأنف في لائحته بمبلغ (٦,١٨٢,٧٦٧,١٣) ريال، شاملة ضريبة الاستقطاع قيد الاستئناف وغرامات التأخير ذات العلاقة التي يعترض عليها أيضاً، وذلك استناداً إلى ما يراه في عدم أحقيبة المطالبة بفرض ضريبة الاستقطاع المطالب بتوريد مبالغها على نحو ما جاء في القرار محل الطعن، بالنظر إلى أن الهيئة اعتمدت في مطالبتها له بتلك المبالغ باعتبارها مدفوعة من



جهة مقيمة إلى جهة غير مقيمة، مقابل خدمات فنية واستشارية، وحيث يرى المستألف بشأنها عدم جواز إخضاع تلك المبالغ الممثلة للخدمات التي قدمت للفرع من المركز الرئيس، لأنه يرى أن المنشأة الدائمة هي المركز الرئيس نفسه الذي يخضع لضريبة الدخل وليس الفرع، بالنظر إلى أن الفرع ليس إلا ممثلاً وامتداداً لتلك المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم، كما أن التكاليف المتکبدة قيد الاعتراض تمثل في رواتب وأجور للموظفين الذين يعملون في المركز الرئيس، وليس الهدف منها تقديم خدمات إلى المركز المسجل في المملكة لكي تخضع لضريبة الاستقطاع، فتلك الأعمال المنجزة للعملاء في المملكة تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة، وعليه فتلك التكاليف يجب أن تعامل معاملة ضرائب أي جهة مقيمة من حيث عدم خضوعها لضريبة الاستقطاع لعدم دفعها لجهة غير مقيمة. وعلى فرض وجود ضريبة استقطاع على المبالغ محل الخلاف؛ فإن نسبة الاستقطاع عن المبلغ ستكون بواقع ٥٪ وليس ١٥٪، لأن القرار الوزاري قد عدل تلك النسبة في عام ١٤٣٥هـ، وجعل المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس من الفرع خاضعة لضريبة الاستقطاع بتلك النسبة، مما يجعل ذلك القرار مستحدثاً لضرائب جديدة، على غير ما جاء به النظام، كما أن اتفاقية الإزدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا، تبين عدم خضوع تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته والمصرح عنها في إقرار الفرع المسجل في المملكة لضريبة الاستقطاع، على أساس ما هو مفهوم من المادة (٩) من الاتفاقية، مما يؤكد أن المركز الرئيس والفرع لأغراض تلك الاتفاقية يعتبران كياناً واحداً، وعليه فلا توجد ضريبة استقطاع متوجبة على التعاملات التي تتم بينهما، وأن الشركة كذلك قد خضعت لما يتحقق به الإزدواج الضريبي، حيث إن الهيئة أخذت على الريح لضريبة الدخل، وأخذت الريح لضريبة الاستقطاع. وأنه لو تم التسليم جدلاً بأحقية الهيئة في قيام الفرع بتوريد المبالغ المدفوعة كتكاليف للمركز الرئيس خاضعة لضريبة الاستقطاع، فإن ذلك لا ينسجم مع ما قرره النظام باعتبار أن ضريبة الاستقطاع يتم توريدها عند الدفع، وليس بمجرد قيدها كمصرف مستحق، كما يعرض الفرع كذلك على بند غرامات التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة، وذلك لأن الهيئة لم تحسب فروق ضريبة الاستقطاع الواردة في بنود الاعتراض إلا بعد مرور سنوات عديدة، وأن الفرع كان بإمكانه تجنب غرامة التأخير لو تم إخطاره بالربط بعد انتهاء السنة المالية مباشرة، وأن منشأ غرامة التأخير كان بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة والفرع لعدم وضوح الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع، إضافةً إلى أنه هناك قرارات صادرة عن اللجنة الاستئنافية قضت باحتساب غرامة تأخير السداد من تاريخ صدور القرار النهائي، وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وحيث اطلعت الدائرة على رد الهيئة على استئناف المكلف من خلال ما احتواه ملف القضية، وقد تبين من ذلك الرد طلب الهيئة تأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي من نتيجة، وتمسكتها بما أبدته من أقوال وأراء عند نظر النزاع، وأنها ترى عدم سلامة احتجاج المكلف بالاستناد إلى اتفاقية منع الإزدواج الضريبي الموقعة بين المملكة العربية السعودية وجمهورية إيطاليا، بالنظر إلى أن ما تشمله تلك الاتفاقية يتعلق بضرائب الدخل طبقاً لأحكام المادة (٢) والمادة (٧) من الاتفاقية، في حين أن ضريبة الاستقطاع التي تفرض على غير المقيم ترتبط بالدخل المحقق من مصدر في المملكة وتستقطع من إجمالي المبلغ المقطوع بالنسبة المقررة.

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

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد النظر في مجلد دفع المستأنف وتأمل الدائرة لها بخصوص البنود المتعرض لها فقد خلصت الدائرة بشأنها إلى الآتي:

١- فيما يخص اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٣م، وحيث كان مرتكز استئناف المكلف قائماً على أساس رؤيته في عدم توجب ضريبة الاستقطاع أصلأً عن المبالغ المدفوعة، باعتبار أن فرع الشركة في المملكة والمركز الرئيس هما كيان واحد وليس كيانين اثنين، وبالتالي لم يكن هناك أداء لأموال للشركة المكلفة من وجهة نظره من طرف آخر، خصوصاً وأن تلك المبالغ كانت نظير رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس وليس في خدمات يقدمها المركز الرئيس إلى فرعه في المملكة، ومن ثم لا تعتبر إيرادات للمركز الرئيس حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وحيث إن مثل هذا الادعاء لا يتوافق مع حقيقة ما قرره النظام الضريبي في اعتباره أن فرع الشركة يعد في نظر النظام منشأة دائمة لغير مقيم بموجب ما قررته المادة الخامسة من النظام التي قضت بشكل صريح باعتبار الدخل متتحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع التي ينزع فيها المكلف، حيث ورد في الفقرة (ج) من المادة آنفة الذكر أن يعد الدخل متتحققاً من مصدر في المملكة (...المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركةً مقيمة)، كما نصت المادة الرابعة من النظام على أن من ضمن الأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة المنشأة الدائمة التي تأخذ شكل فرع لشركة غير مقيمة مصح له بمزاولة الأعمال في المملكة، وعليه فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة التوريد من قبل المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة، ولا ينال من ذلك ادعاء المستأنف في أن تلك المبالغ عن الخدمات كانت أجور ورواتب لموظفيه وعمال لدى المركز الرئيس، ما دام أن الفرع قد طلب أداء أعمال يستفيد منها وقيمتها لديه كمبالغ مستحقة للمركز الرئيس. وأما ما أثاره المستأنف بأن القرار لم يناقش توجب هذه الضريبة بالنظر إلى ما تتضمنه اتفاقية من الإزدواج الضريبي بين المملكة وإيطاليا، فإن الدائرة لم تجد فيما ذكره المستأنف في هذا الصدد أي سندٍ صريح في تلك الاتفاقية يمنع وجود وتوسيع ضريبة الاستقطاع، وأن ما تتناوله تلك الاتفاقية فيما أثاره المستأنف مرتبطٌ بالضرائب الخاصة بالأرباح ومعالجة عدم الإزدواج في جيابها بين البلدين، وكيفية التعامل مع المصاريف التي تتحملها وتكتبد بها المنشأة عند تحديد مقدار تلك الأرباح، والحاصل أنه لما كانت ضريبة الاستقطاع غير مرتبطة بتحقق الأرباح وإنما يكون موجب أدائها تتحقق واقعة الدفع للمبالغ من جهة مقيمة إلى جهة أخرى غير مقيمة لأجل أعمال تنفذ في المملكة يتطلب عليها تتحقق مصدرية الدخل على النحو السابق بيانه دونما اشتراط لوجود الموظفين أو العمال من الجهة غير المقيمة داخل المملكة لتنفيذ تلك الأعمال، أي دون اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة على نحو ما قررت ذلك المادة الخامسة من اللائحة، وحيث كان الأمر كما ذكر فإن دفع المستأنف على الصورة التي ذكرها لا يقوم على سندٍ من النظام.

وأما ما ذكره المستأنف من أن ضريبة الاستقطاع على النحو التي تطالب بها الهيئة والتي قضى بها القرار الابتدائي هي في واقعها ضريبة غير نظامية، لكونها تستند على قرار وزاري استحدث ضرائب لم ينص عليها النظام في توصيفه لها، ولا في النسب المقررة عنها، وحيث إن مثل هذا الدفع لا يقوم على سبب صحيح يسنته بالنظر إلى أن النظام أعطى للائحة تحديد أي دفعات أخرى تتوجب عليها ضريبة الاستقطاع بشرط عدم تجاوز سعر الضريبة مقدار ١٥%， وحيث إن تلك



اللائحة وتعديلاتها قد جرت على وفق ما قرره النظام كأداة لتعديلها بموجب ما قررته أحكام المادة (٧٩) من النظام الضريبي، وعلىه فإن دفع المستأنف في هذا الشأن يكون حرّاً بالالتفات عنه.

غير أنه بعد النظر في ما تضمنه النظام الضريبي من شروط وأوضاع واضحة لتحديد توجب قيام من يتبعه توريد مبلغ ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة للمكلف خارج المملكة، يتبيّن أن واجب أداء ذلك المبلغ وتوريده إلى الهيئة لا يكون إلا بتحقق الدفع الفعلي أو ما يقوم مقامه كالتسوية في الحسابات بين المركز الرئيس والفرع، أو المقاصة أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة عنها إلى الجهة غير المقيمة المؤدية للخدمة له، وحيث كان الثابت من القرار محل النزاع الركون إلى اعتبار استحقاق ذلك المبلغ من فرع الشركة غير المقيمة إلى المركز الرئيس للشركة غير المقيمة بمجرد قيده كمبلغ مستحق دون ثبوت ما يتحقق به الدفع بالمبلغ أو ما يقوم مقام عملية الدفع، وعليه فإن مبالغ ضريبة الاستقطاع المطلوب توريدها من المستأنف لم يتحقق موجب أدائها منه للهيئة عن الأعوام محل الخلاف ما دام أن واقعة الدفع لها لم تتحقق على النحو السابق بيانه، مما يترتب عليه تأييد وجهة نظر المستأنف في عدم أحقيّة الهيئة في توريد مبالغ تلك الخدمات المقيدة لديه كاستحقاق واجب التوريدي في الأعوام محل الخلاف.

٢- فيما يخص بند (غرامة التأخير) وحيث يستأنف المكلف بشأنها طالباً رفض القرار الابتدائي لاعتراضه على إلزامه بدفع غرامة التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة في فرض تلك الغرامة، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم توجب توريد المستأنف مبلغ ضريبة الاستقطاع عن العامين محل الخلاف ٢٠١٢م، ٢٠١٣م، على نحو ما جاء تفصيله في البند الأول من هذا القرار، مما تنتهي معه الدائرة إلى نقض القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند، وتأييد وجهة نظر المكلف بشأنه، وعدم توجب غرامة التأخير تبعاً لذلك.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...- فرع السعودية، سجل تجاري رقم (...), ضد القرار رقم (٥)، لعام ١٤٣٧هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

- قبول استئناف المكلف فيما يخص فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس للأعوام ٢٠١٢م، ٢٠١٣م، وتقرير عدم توجب توريد المكلف لضريبة الاستقطاع المطالب بأدائها عن المبالغ محل الخلاف لعامي ٢٠١٢م، ٢٠١٣م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



## استئناف

القرار رقم (٢٩٤-٢١-٢٠٢١)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٥٢٧-٢٠٢١-٥١٥٢٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٨

المبالغ المؤداة عن الخدمات الفنية أو الاستشارية بخضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥٪) لم تكن هي القاعدة المطبقة وقت توجب ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ التي يتحقق إخضاعها بنسبة (٥٪) لعدم إعمال النص المعدل لنسبة ضريبة الاستقطاع بأثر رجعي على المكلف.

### الوقائع:

إنه في يوم الأحد ٤/٣/١٤٤٣ هـ الموافق ١٠/١٠/٢٠٢١، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٢/١٠/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٣/٥/٢٠٢١ م، من /هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذو الرقم (ITR-٢٠٢١)، الصادر بشأن الدعوى رقم (١٨-٢٠٢٠-IW) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٢ م حتى ٢٠٠٩ م، المقامة من المكلف في مواجهة الهيئة، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المدعية/ فرع شركة ... سجل تجاري (...), شكلاً.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق برفض طلب المدعية استرداد ضريبة الاستقطاع المسددة بالإضافة للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١٢ م.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنف (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، تقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعرض الهيئة على قرار الدائرة محل الطعن، فإنها تؤكد بأن احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة (١٥٪) بناءً على نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وأما بخصوص بدء سريان القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ على الواقعه أو الربط، فتوضح الهيئة أن هذا القرار لم ينشئ واقعة جديدة أو حتى تعديل جديد في الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بل أن القرار جاء لإعادة صياغتها فقط حيث إن بعض مواد اللائحة كانت تحتاج إلى توضيح المقصود منها أو إزالة أي لبس في مفهومها ومضمونها الوارد باللائحة، حيث ورد نصاً بالقرار الوزاري أن بعض مواد اللائحة تحتاج إلى تعديل إما لتوضيح المقصود منها أو لإزالة اللبس عنها، كما أن ما ورد بالقرار الوزاري بخصوص هذه المادة هو الذي كانت



تقوم الهيئة بتطبيقه قبل صدور القرار، كما أن طلب الاسترداد قدم من المكلف بالاستقطاع وليس من المكلف بالضريبة (الشخص المستفيد، الجهة غير المقيمة)، ولم يقدم طالب الاسترداد وكالة رسمية من المستفيد وفقاً للفقرة (١) من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لذا فإن الدعوى مقامة من غير ذي صفة، وعليه فإن الهيئة تطلب من الدائرة الموقرة نقض قرار دائرة الفصل وتأييد إجراءها لما تقدم من أسباب.

كما ورد من المكلف مذكرة جوابية مؤرخة في ١٤٤٢/١١/١٤، الموافق ٢٠٢٠/٦/٢٣، تضمنت الإجابة عما ورد في مذكرة الهيئة بخصوص البند محل الاستئناف، بأن الضرائب مدفوعة قبل صدور القرار الوزاري الذي تضمن تعديلات في نسب الاستقطاع، وبذلك ليس من العدل تطبيقه بأثر رجعي، وأما ما يتعلّق بصفة طالب الاسترداد فقد تم بحسب الإجراءات المعمول بها وقت تقديمها، إضافة إلى أن الهيئة طوال فترة الاعتراض لم تتطرق إلى الصفة، وعليه فيطلب المكلف من الدائرة الموقرة الحكم برفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء ١٤٤٣/١٠/١٦ الموافق ٢٠٢١/٠٨/٢٤، وبعد اطلاع الدائرة على لائحة الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية؛ قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة (١٠) أيام، فورد من المكلف مجموعة من المستندات لا تخرج في مضمونها عما سبق وأن تقدم به.

وفي يوم الإثنين ١٤٤٣/٠٢/٢٠ الموافق ٢٠٢١/٠٩/٢٧، وبعد الاطلاع على المذكرات الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها وعليه قررت قفل باب المراقبة وحجز القضية للفصل فيها.

## الأسباب

وحيث إنه وبمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، خلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد الاطلاع على ملف القضية، وحيث يمكن اعتراض الهيئة في أنها قامت باحتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) بناءً على نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، كما أن طلب استرداد الضريبة تم من غير ذي صفة، وعليه فتطلب الهيئة نقض قرار دائرة الفصل، في حين يدفع المكلف بأنه دفع الضرائب قبل صدور القرار الوزاري المتضمن تعديلات بنسب الاستقطاع وفيما يخصّ صفة مقدم طلب الاسترداد فقد طلب استرداد الضريبة وفقاً للمعمول به في حينه ولم تبدي الهيئة أي تحفظ أو دفع حيال ذلك بجميع مراحل الدعوى، ويطلب ردّ استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل. وحيث تبيّن أن الرابط الضريبي على المكلف كان خاصاً بعام ضريبي قبل صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) تاريخ ١٤٣٥/٥/١٨، والذي تضمن تعديل وتصنيف المبالغ المدفوعة من الفرع للمركز الرئيس عندما تتوجب ضريبة الاستقطاع عليها واعتبارها منذ ذلك التاريخ محسوبةً بنسبة (١٥%) عوضاً عن (٥%) بموجب ما هو مقرر ضمن ذلك التعديل الصادر بهذا القرار الوزاري، مما يتبيّن معه أن المبالغ المؤداة عن الخدمات الفنية أو الاستشارية بخضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) لم تكن هي القاعدة المطبقة وقت توجّب ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ التي يتحقق إخضاعها بنسبة (٥%) لعدم إعمال النص المعدل لنسبة ضريبة الاستقطاع بأثر رجعي على المكلف، ولا ينال من ذلك ما تدفع به الهيئة من وجود استثناءات بوجود نص في القرار الإداري يفيد سريانه بأثر رجعي، حيث لم ينص القرار الإداري على ما أشارت إليه الهيئة، كما أن الأصل المقرر في مسائل الضريبة ارتباطها بقاعدة اليقين التي تعني وضوح وعاء الضريبي ونسبة استقطاعها باعتبار أن هذه القاعدة من



الأصول التي يقوم عليها النظام الضريبي، وعليه تخلص هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه من نتيجة.

## القرار

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

**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه/ هيئة الركاة والضريبة والجمارك ضد الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذو الرقم (١٤٧-٢٠٢١)، الصادر بشأن الدعوى رقم (١٨-٢٠١٠-W).

المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٩م وحتى ٢٠١٢م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

رفض استئناف الهيئة، وتأييد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

# **المحاسبة التقديرية**



## استئناف

القرار رقم (IR-٢٠٢٠-٤٧)

الصادر في الاستئناف رقم (W-١٨٢٠-٢٠١٤٢)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

الدخل في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٦٩

يحدد الربح التقديري للأعمال المصاحبة للعقد الخاضع للضريبة بواقع ١٥٪ من تلك الأعمال.

## الوقائع

إنه في يوم الأحد ١٤٤١/١٢/٢٦ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٨/١٦ م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ بناءً على الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥ هـ والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٨/٠٧/١١ هـ، الموافق ٢٠١٧/٠٤/٠٨ م، من شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض رقم (١٠) لعام ١٤٣٨ هـ، الصادر في القضية رقم (٣٧/١٣) المقامة من المستأذن في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

**أولاً:** قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الضريبي التقديري للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١٤ م.

**ثانياً:** وفي الموضوع:

١- تأييد وجهة نظر الهيئة في الربط التقديري.

٢- تأييد وجهة نظر الهيئة فيما يتعلق بغرامة التأخير، وعدم تأييدها في فرض غرامة إخفاء.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المدعيه (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بالائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: أن الشركة المكلفة تعترض على الربط التقديري للأعوام من ٢٠٠٩ م حتى ٢٠١٤ م، حيث يفيد فرع الشركة بأن عقد المشروع الأول المبرم بين الشركة الأم في بريطانيا وأمن المنشآت بمبلغ وقدره (٩٧,٨١٩,٠٠٠) ريال، والذي قام بتنفيذ أعمال الصيانة للضمان المصنعي مؤسسة سعودية داخل المملكة، وباعتبار أن الفرع لم يكن مؤسساً وقت إبرام العقد، إذ إن تاريخ تأسيس الفرع ١٤٣٢/٠١/٢٣ هـ الموافق ٢٠١٠/١٢/٢٩ م، ولذلك لم يتم الإفصاح عن إبراد العقد، حيث تم الانتهاء من توريد كامل بنود العقد قبل تأسيس الفرع، ولأن الشركة لم تكن على علم بالقوانين الضريبية في المملكة، لذا طالب الشركة المستأنفة بتخفيض نسبة الربح المقدر بـ(٢٥٪) لقيمة الربح الضريبي المقدر عن الأعمال المصاحبة، استناداً إلى ما جاء في المادة (٣٤) من نص على أن تكون نسبة (١٥٪) من مبلغ عقد المشروع كحد أقصى لقيمة الربح الضريبي.



وأما بشأن عقد المشروع الثاني المبرم بين الفرع وقوات الطوارئ الخاصة بمبلغ وقدره (٥٤,٣٣٣,٨٠٠) ريال، والمشروع الثالث المبرم بين الفرع وأمن المنشآت بمبلغ وقدره (٩٩,٩٣٥,٠٠٠) ريال، فلم يتم الإفصاح عنهم ضمن سنوات الاعتراض باعتبار أن إثبات الإيراد يكون عند الحصول على الاعتماد، وليس من تاريخ التوريد، ولا يتم إثبات الإيراد بنسبة الإنجاز حسب اعتبار الهيئة، كون التوريد النهائي للبضاعة تم في سنوات لاحقة لسنوات الاعتراض، وعليه تم التتصريح عن إيراد المشروع الثاني في عام ٢٠١٥م، وعن المشروع الثالث في عام ٢٠١٦م، لذا يطالب الفرع باعتماد ما تم التتصريح عنه بشأن المشروعين ضمن إقرارات عام ٢٠١٥م - ٢٠١٦م، وأن ما تطالب الهيئة به المكلف على أساس معاملة تلك العقود واحتساب الضريبة عليها على أساس نسبة الإنجاز لا يتفق مع حقيقة تلك العقود التي تطبق على مشروعات المقاولات والتصنيف وليس العقود المرتبطة بالنشاط التجاري القائم على تسليم مواد جاهزة الصنع للطرف الآخر، فالعقود محل الإشكال قائمة على أساس توريد بضائع للعميل (سيارات مجهزة بأجهزة كمبيوتر وحواسات)، بعد أن تقوم الشركة الموردة لها بإضافة تلك التجهيزات للسيارات التي لا تقوم هي أصلاً بتصنيعها، وبالتالي فإن إثبات إيراد الشركة يخضع لما يماثل توريد أي بضاعة جاهزة، فيتم إثباته وفقاً للمعايير المنطبقية في السعودية، وهو ما راعتته الشركة المكلفة في إقراراتها الضريبية بخصوص تلك العقود في الأعوام ٢٠١٥م، ٢٠١٦م، كما أن احتساب الهيئة للضريبة على إيرادات العقود اللازمة لإيصال البضاعة المرتبطة بتلك العقود، لا يجعل المكلف ملزماً به، بالنظر إلى أن تلك العقود (الصيانة والتدريب)، كانت مبرمة مع شركات سعودية داخل البلاد.

وحيث طلت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البند محل الاعتراض، وحيث ورد رد الهيئة بتاريخ ٢١/٠٧/٢٠٢٠م، متضمناً الاكتفاء بتأكيد الهيئة في ردتها على وجهة نظرها المقدمة أمام لجنة الاعتراض، عند نظر اعتراض الشركة المكلفة أمامها، وأنها تطلب تأييد القرار محل الاستئناف المؤكدة لصحة وسلامة إجراء الهيئة، بالنظر إلى أن ما أثاره المكلف لم يخرج عما سبق أن أبداه أثناء نظر اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية وقد أجبت عنه الهيئة في حينه.

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

## الأسباب

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

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد فحص الدائرة لموضع الاستئناف المقدم من الشركة المكلفة ضد القرار الابتدائي الذي تضمن كذلك وجهة نظر الهيئة بخصوص اعتراض المكلف على احتساب الضريبة عليه للأعوام محل الخلاف، وحيث تبين للدائرة أن مكمّن النزاع بين المكلف والهيئة يتمثل فيما يخص المشروع الأول الذي تم الربط التقديري عليه من قبل الهيئة، في أن المكلف يطلب تخفيض الربح المحاسب لأغراض الضريبة من (٢٥%) إلى (١٥%) على الأعمال المصاحبة. لأن المادة (٣٤) من النظام حددت تلك النسبة بذلك المعدل كحد أقصى. وحيث إنه برجوع الدائرة إلى تلك المادة من النظام تبين لها أنها تحيل إلى



المادة (١٦) من اللائحة في تحديد الضريبة التقديرية للوصول إلى الربح التقديري لاحتساب الضريبة على المكلف، وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة سرداً لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلف بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعینها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبطة بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (١٥٪)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسبة ربح مماثلة لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير مستندةً إلى نصوصٍ صريحة لفرض تلك النسبة كربح على إيرادات الأعمال المصاحبة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة وبعد النظر في موضوع تلك العقود لم تجد سندًا يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (٢٥٪)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة له، وعليه خلصت الدائرة إلى تأييد وجهة نظر المكلف في احتساب الضريبة بتقدير الأرباح عن الأعمال المصاحبة في ذلك البند على أساس (١٥٪)، وأن تلك النسبة كأساس لتحديد صافي الربح عن الأعمال المصاحبة هي التي يتعين الأخذ بها لاحتساب الضريبة استناداً إلى التطبيق المباشر لما جاء في المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي)، أخذًا في الاعتبار أن تلك الأعمال المصاحبة من جنس الأنشطة الأخرى التي تفرض عليها نسبة ربح تبلغ (١٥٪)، مما يتربّ عليه تقرير رفض ما جاء في القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

أما فيما يخص الربط التقديري المعرض عليه من المكلف المتعلق بالمشروع الثاني والثالث، فإن المكلف يطلب أن يتم التعامل مع العقد على أنه توريد بضائع، وليس مشروعًا يتم إنشاؤه على مراحل على حد الوصف المعطى لمضمون العقد من قبل المكلف، إذ إن تلك العقود لا علاقة لها بمفهوم احتساب الضريبة على أساس نسبة الإنجاز كما تعتقد الهيئة، حيث يتمثل العقد في تسليم البضاعة (السيارات المجهزة) للجهة الطالبة لها، وحيث إنه بعد النظر من الدائرة لسبب استئناف المكلف فيما يخص المشروعين الثاني والثالث، لم يتبيّن لها سبب تكييف الهيئة لهذين العقددين على أنهما مشروعان ينفذان على مراحل يتطلّب تصوّرهما بذلك الشأن إلزام المكلف بتقديم إقراراته الضريبية على أساس نسبة الإنجاز دون الاعتداد بالطبيعة التجارية لهما والتي لا يصدق عليها احتساب الضريبة عليهم بما يوجب المعيار الذي أجرته الهيئة على حالهما، وحيث كان الأمر كما ذكر وفي ضوء عدم تقديم أي إجابة معتبرة من الهيئة مستندة إلى أدلة وقرائن تحملها على أن تخضع مضمون العقد لاحتسابه ضريبيًا كما لو كان متعلّقاً بمشروع ينفذ على مراحل، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة الأخذ بظاهر طبيعة العقد، وتتأييد موقف الشركة في تحديد طبيعة ذلكما العقددين، بالنظر إلى أنهما من عقود التوريد لبضائع وليس لمشاريع يتم إنجازها على فترة من الزمن. وحيث تبيّن للدائرة أن المكلف قد أفصح عن عقوده في السنوات التي تحقق فيها الإيراد من هذه العقود وفقاً لمعايير المحاسبة، وقدم إقراراته وفقاً لحسابات نظامية، فإنه لا يوجد مبرر للربط عليه جزافياً على النحو الذي فرضته الهيئة على المكلف عند تعاملها مع تلك العقود في تقييم الضريبة المقدرة عليها.

وأما ما يتعلق بأعمال الصيانة والتدريب المصاحبة لهذين العقددين، والتي يرى المكلف أن نسبة الربح لا تتجاوز (١٥٪) من قيمة هذه الأعمال، بدلاً من النسبة التي فرضتها الهيئة وبالبالغة (٢٥٪)، استناداً إلى ما قرره النظام الضريبي في المادة (٣٤) منه، وحيث إنه برجوع الدائرة إلى تلك المادة من النظام تبيّن لها أنها تحيل إلى المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، في تحديد الضريبة التقديرية للوصول إلى الربح التقديري لاحتساب الضريبة على المكلف، وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة سرداً لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلفين بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعینها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبطة بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (١٥٪)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على



وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسب ربح متساوية لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير، في ضوء ما تظهره طبيعة وموضوع تلك العقود، فإن الدائرة لم تجد سندًا يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (٢٥٪)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة لها، وعليه خلصت الدائرة إلى تأييد وجهة نظر المكلف في احتساب الضريبة بتقدير الأرباح عن الأعمال المصاحبة في ذلك البند على أساس (١٥٪)، ورفض ما جاء في القرار الابتدائي في ذلك الشأن.

وأما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع بأرباح العقود الثلاثة محل النزاع بمقدار (٤٠٥) ريال، وحيث تبين للدائرة بعد فحص القرار الابتدائي والاعتراض بشأنه أنه لم يتضمن بحث هذا الاعتراض، وحيث لم يتضمن استئناف المكلف ما يفيد باعتراضه على عدم بحث موضوع ذلك الاعتراض أثناء نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية، الأمر الذي يتقرر معه لدى الدائرة اعتبار منازعة المكلف لمبلغ ضريبة الاستقطاع، طلباً جديداً يترتب عليه صرف النظر عن بحث موضوعه.

وفيما يتعلق باعتراض المكلف على ما جاء في القرار الابتدائي من فرض غرامات التأخير عن مبلغ الضريبة غير المسددة، وحيث جاء احتجاج المكلف بشأن عدم توجيهها عليه فيما يدعوه بعدم تحقق أصل المخالففة في جانبه، وحيث إن الدائرة بعد تأملها في استئناف المكلف بخصوص غرامة التأخير المفروضة عليه بموجب القرار محل الاستئناف، قد خلصت الدائرة في شأن تقدير الضريبة على المكلف على نحو ما جاءت به إقراراته فيما يخص العقددين الثاني والثالث على نحو ما سبق بيانه، فإن ذلك يتعين معه عدم توجيه فرض غرامة التأخير في حقه بسقوط أصلها، وأما ما يخص غرامة التأخير المتعلقة بمبلغ الضريبة عن العقد الأول، فإنه بالنظر إلى أن مرتكز استئناف المكلف كان قائماً لأجل توسيع موقفه في تأخره عن دفع الضريبة لجهله بوجوب أداء الضريبة عن أرباح ذلك العقد، لوجود اتفاقية منع الإزدواج الضريبي التي كان المكلف يظن استفادته منها، وحيث إن مثل ذلك العذر لا يكفي لتقرير إعفاء المكلف من أداء الضريبة في وقتها، إذ المتقرر أنه لا يعتد بالجهل بأحكام النظام للإعفاء من واجب الامتثال لأحكامه، وعليه خلصت الدائرة إلى تأييد فرض غرامة التأخير على المكلف بخصوص الضريبة المتعلقة أداؤها بالعقد الأول فقط، واحتساب بداية تأخير المكلف عن أدائه اعتباراً من بداية اليوم التالي لنهاية المدة النظامية لتقديم المكلف لإقراره الضريبي عن العام المتحقق فيه الإيراد للعقد الأول محل النزاع.

## القرار

وبناء على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:  
**أولاً:** قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف /شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد القرار رقم (١٠)، لعام ١٤٣٨هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.  
**ثانياً:** وفي الموضوع:

- ١- تقدير نسبة الربح عن الأعمال المصاحبة عن كل عقد من العقود الثلاثة بنسبة (١٥٪)، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.



- ٢- قبول استئناف المكلف في طلبه إلغاء الضريبة التقديرية على العقددين الثاني والثالث، ومحاسبته وفقاً لإقراراته، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق بغرامة التأخير عن الضريبة غير المسددة عن العقد الأول، والأعمال المصاحبة له والمقدر بـ(١٥٪)، واحتسابها من بداية تأخر المكلف عن أدائها اعتباراً من بداية اليوم التالي ل نهاية المدة النظامية لتقديم المكلف لإقراره الضريبي عن العام المتحقق فيه الإيراد للعقد الأول محل النزاع، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٤- قبول استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير عن الضريبة غير المسددة عن العقددين الثاني والثالث؛ لسقوط أصلها، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ٥- صرف النظر عن استئناف المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

# **القيمة المضافة والسلع الانتقائية**



## استئناف

القرار رقم (٣٢٥-٢٠٢٠)

الصادر في الاستئناف رقم (١٩٠-٢٠١٩)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الدمام

المبدأ رقم ٢٧٠

إذا لم تدع المدعي عليها (الم الهيئة) وقوع تأخير في توريد الضريبة او توقف توريد ما ينفي وقوع الضرر كما لم يوجد ادعاء المدعي (المعترض) بوجود العائق ومحاولاته لتلافيها انكاراً من المدعي عليها فإن للدائرة الغاء قرار العقوبة محل الدعوى الصادرة بحقه واعتبارها كأن لم تكن إذا لم تجد امامها ما يكفي من أدلة تستوجب معاقبة المدعي.

### الوقائع:

في يوم الأحد (٢٠/١٠/١٤٤٢ هـ) الموافق (٢٧/٠٩/٢٠٢٠ م) اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٠) بتاريخ ١٤٢٥ هـ وتعديلاته، والمشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) بتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (١٩٠-٢٠١٩) بتاريخ ٠٠/٢٠١٩ م

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... أصالة عن نفسه بموجب هوية وطنية رقم (...) تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على غرامة التأخير بالتسجيل بمبلغ (١٠,٠٠٠) ريال لأغراض ضريبة القيمة المضافة ويطلب إلغاء الغرامة لعدم تجاوزه الحد الإلزامي للتسجيل في ضريبة القيمة المضافة.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها أجاب "أولاً: الدفع الموضوعي: ١-الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات العكس. ٢- نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون على أن "يكون حد التسجيل الإلزامي ٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي". كما نصت الفقرة (٩) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه يعفى من التسجيل الإلزامي أي شخص تزيد قيمة توريداته السنوية عن حد التسجيل الإلزامي دون أن تزيد عن مبلغ مليون ريال وذلك قبل الأول من شهر يناير ٢٠١٩. ومع ذلك، يجب أن يقدم طلب التسجيل في أو قبل موعد أقصاه ٢٠١٨-١٢-٢٠ م، وبالنظر في بيانات المدعي لدى الهيئة يتضح أن أول طلب تسجيل في ضريبة القيمة المضافة تقدم به المدعي كان بتاريخ ٢٠١٩/٠٩/١٠ م، كما أنه ذكر عند التسجيل بتجاوز إيراداته السابقة واللاحقة حد التسجيل الإلزامي مما يتطلب عليه ضرورة تسجيله قبل تاريخ ٢٠١٨/١٢/٢٠ م. ٣- وبناءً على ما تقدم تم فرض غرامة التأخير في التسجيل وذلك استناداً للمادة (٤١) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي



نصت على أنه "يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدة المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها (١٠٠,٠٠٠) عشرة آلاف ريال". ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٧/١٤٤٢هـ انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المأئي عن بعد وحيث رغب الطرفان نظر الدعوى، وذلك بمشاركة ...، هوية وطنية رقم (...). بصفته وكيل عن المدعي بموجب وكالة رقم (...). ومشاركة مثل المدعي عليها ... هوية وطنية رقم (...). وبسؤال طرف الدعوى عما إذا كان لديهما ما يودان تقديمها خلاف ما سبق وأن تقدما به من خلال صحفة الدعوى وما لحقها من ردود أجاب المدعي بالنفي. وبعرض ذلك على ممثل المدعي عليها تمسك بسابق طلباتهم ودفاعهم. وبناء عليه قررت الدائرة تكليف الهيئة بالإجابة على التالي: ١- تحديد آخر إقرار ضريبي قدم من المالك السابق للنشاط السيدة خلود الشهري. ٢- هل قبلت الهيئة بتاريخ ٩/١٢/٢٠١٩م إلغاء التسجيل لمالك النشاط السابقة وفقاً لنسخة البريد الإلكتروني الصادر من الهيئة بتاريخ ١٠/١٢/٢٠١٩م. ٣- الرد على ما تقدم به المدعي من قيامه بإجراء محاولات لإلغاء التسجيل السابق وإضافة تسجيل المالك الجديد في ضريبة القيمة المضافة وأنه تعذر ذلك لتصدور رفض من موقع الهيئة العامة للزكاة. وقد استعد ممثل الهيئة بتزويد الدائرة بالمطلوب خلال ثلاثة أيام عمل وقد طلب تزويده فقط بالرقم المميز لمالك المطعم السابقة وتم تزويده به من وكيل المدعي في هذه الجلسة برقم (...). بناء عليه تم تأجيل نظر الدعوى إلى يوم الأحد الموافق ٢٧/٩/٢٠٢٠م.

وحيث قدمت المدعي عليها مذكرة جاء فيها أن آخر إقرار لمالك السابق مقدم في الربع الثاني من عام ٢٠٢٠م وفيما يخص إلغاء تسجيل مؤسسة مطعم ... تم في تاريخ ٩/٠٩/٢٠١٩م.

وفي يوم الأحد بتاريخ ٢٧/٩/٢٠٢٠م انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المأئي عن بعد وحيث رغب الطرفان نظر الدعوى، وحيث حضر السابق حضورهما وبسؤال طرف الدعوى عما إذا كان لديهما ما يودان تقديمها خلاف ما سبق وأن تقدما به من خلال صحفة الدعوى وما لحقها من ردود أجابا بالنفي. وبناء عليه خلت الدائرة للمداوله وإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠٦٢٦) وتاريخ ١٤٤١/٦/١١هـ. وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل:

لما كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن فرض غرامة التأخير بالتسجيل بمبلغ (١٠,٠٠٠) ريال وذلك استناداً على نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروعًا بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخبار به وحيث إن الثابت أن المدعي قدم اعتراضه خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مما تكون معه الدعوى مستوفية أوضاعها الشكلية الأمر الذي يتطلب قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع:



حيث تمسك المدعي بأنه بادر بالتسجيل حال شطب تسجيل المؤسسة السابقة وحيث ثبت من رد المدعي عليها أن الشطب تم في ٢٠١٩/٩/٩ م في حين أن التسجيل تم في ٢٠١٩/٩/١٠ م أي أنه بادر للتسجيل حال زوال المانع مباشرة وحيث لم تدع المدعي علمها وقوع تأخير في توريد الضريبة أو توقيف توريد ما ينفي وقوع الضرر وحيث لم يجد ادعاء المدعي بوجود العائق ومحاولاته لتلافيها إنكاراً من المدعي عليها فإن الدائرة لم تجد أمامها ما يكفي من أدلة تستوجب معاقبة المدعي مما يوجب إلغاء قرار العقوبة محل الدعوى الصادرة بحقه واعتبارها كأن لم تكن

## القرار

وبناء على ما تقدم وعملاً بأحكام الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية قررت الدائرة بعد المداولة بالإجماع:

قبول دعوى المدعي ...هوية وطنية رقم (...) وإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل محل الدعوى.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين ويعتبر القرار نهائياً واجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة الثانية والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية وحددت الدائرة (يوم الأحد ١٤٤٢/٠٣/٠١ هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/١٨) موعداً للتسليم نسخة القرار.



## استئناف

القرار رقم (VD-٢٠٢٠-٣٥٣)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٩-٢٠٥٨٣-٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الدمام

المبدأ رقم ٢٧١

المطالبة بإلغاء الغرامة للجهل بالنظام لا يعد مبرراً نظرياً لإعفائه من تلك الغرامة.

### الوقائع:

في يوم الثلاثاء (١٢/٢/٢٠٢٠ هـ) الموافق (٢٠٢٠/٩/٢٩) اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٦) بتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥هـ وتعديلاته، والمُشكّلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) بتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠١٩-٢٠٥٨٣-٧) بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٩م

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ...، أصلالة عن نفسه بموجب هوية وطنية رقم (...). تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على غرامة التأخير في التسجيل، بمبلغ وقدره (١٠,٠٠٠,٠٠) ريال، لأغراض ضريبة القيمة المضافة، حيث جاء فيها: "أمل منكم الإعفاء من الغرامة المفروضة، حيث إني فرد وليس لدى سجلات تجارية فقط بدأت ببناء وحدات سكنية وببعها، وكانت أجهل إجراءات وقوانين ضريبة القيمة المضافة، ولكن بعد الحصول على المعلومات وقراءة بعض الإرشادات الصادرة من الهيئة بادرت بالتسجيل مباشرة، وتم رفع كل الإقرارات المستحقة وسداد كل الفواتير، وملتزم حتى تاريخه بمواعيد الإقرارات المستحقة، وأطلب منكم إلغاء الغرامة المفروضة علي".

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها أجبت على النحو الآتي: "أولاً: الدفع الموضوعية: ١- الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات العكس. ٢- نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون على أن "يكون حد التسجيل الإلزامي ٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي". كما نصت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة "على كل شخص مقيم بالمملكة وغير مسجل لدى الهيئة، أن يقوم في نهاية كل شهر بحساب قيمة توريداته خلال الاثني عشر شهراً السابقة وفقاً للمطالبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وفي حال تجاوزت هذه القيمة حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال ثالثين (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة الثامنة من هذه اللائحة". وبالاطلاع على بيانات المدعي لدى الهيئة يتضح بأن طلب التسجيل في ضريبة القيمة المضافة الذي تقدم به المدعي كان بتاريخ ١٨/٩/٢٠١٩م. ٣- المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة منحت الهيئة حق الحصول على أي معلومات بشكل



مباشر ومستمر لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث، وبالرجوع لبيانات وزارة العدل تبين بأن المدعي قام بتوريدات تتجاوز قيمتها حد التسجيل الإلزامي بتاريخ ٢٤/٧/٢٠١٩ م ولم يقم بالتسجيل خلال المدة المحددة. ٤- بناءً على ما تقدم تم فرض غرامة التأخير في التسجيل وذلك استناداً للمادة (٤١) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه "يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدة المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها (١٠,٠٠٠) عشرة آلاف ريال". وبناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى".

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٢/٢/١٤٤٢هـ، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد وحيث حضرت المدعي علماً ولم يحضر المدعي رغم تبلغه بموعده هذه الجلسة وطريقة انعقادها ولم يرد منه أي عذر مانع من حضورها، ومشاركة مثل المدعي عليها ... هوية وطنية رقم (...) وبمواجهته بذلك طلب السير بالدعوى وإصدار القرار، وبناء عليه خلت الدائرة القاعدة للمداوله وإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م) ١١٣/١١/٢٠١٤هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم رقم (٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٦/٢٦٠٤٠هـ وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل:

لما كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن فرض غرامة التأخير في التسجيل، وذلك استناداً على نظام ضريبة القيمة المضافة ولاتهته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م) ١١٣/١١/٢٠١٤هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروعًا بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخطار به وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بالقرار في تاريخ ١٢/١٠/٢٠١٩م وقدم اعتراضه بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٩م مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفية أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع:

فإنّه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة بأن المدعي علمها أصدرت قرارها بفرض غرامة التأخير في التسجيل استناداً لما نصت عليه المادة (٤١) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدة المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها (١٠,٠٠٠) عشرة آلاف ريال". وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام، يشمل العقار ما يلي: أ. أي مساحة أرض محددة يمكن أن ينشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية. ب. أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض. ج. أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو الحقت بشكل دائم بمبني أو هيكل إنساني أو عمل هنديسي". كما نصت الفقرة (٧) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "يعد الشخص الذي يقوم أو ينوي القيام بتوريد عقاري، أنه يقوم بنشاط اقتصادي لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة، فيما عدا الحالات التي كان يستخدم أو ينوي أن يستخدم فيها العقار قبل التوريد العقاري كسكن دائم لذلك الشخص أو لعضو من عائلته ذي صلة وثيقة به وفقاً لما ورد كتعريف



للحصلة في الفقرة الثانية من المادة السابعة والثلاثين من هذه اللائحة." وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "على كل شخص مقيم بالمملكة وغير مسجل لدى الهيئة، أن يقوم في نهاية كل شهر بحساب قيمة توريداته خلال الاثني عشر شهراً السابقة وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وفي حال تجاوزت هذه القيمة حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل خلال ثلاثة (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة الثامنة من هذه اللائحة". كما نصت الفقرة (١) من المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "على كل شخص مقيم بالمملكة وغير مسجل لدى الهيئة، أن يقوم في نهاية كل شهر بحساب قيمة توريداته خلال الاثني عشر شهراً السابقة وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وفي حال تجاوزت هذه القيمة حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل خلال ثلاثة (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة الثامنة من هذه اللائحة". كما نصت الفقرة (١) من المادة (٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل تبعاً لأنشطته الاقتصادية التي يمارسها في المملكة، وذلك بما يتوافق مع الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية".

وتأسيساً على ما سبق، وبناء على ما قُدِّم، وحيث إن مطالبة المدعي بإلغاء الغرامة لجهله بالنظام لا يعد مبرراً نظرياً لإنفائه من غرامة التأخير في التسجيل؛ حيث إن أحكام مواد الاتفاقية والنظام واللائحة قد أوضحت المفهوم الضريبي للنشاط الاقتصادي وأوجه ممارساته وحد التسجيل الإلزامي والاختياري والمعنيين بهما دون التباس، وحيث بلغ حد التسجيل الإلزامي منذ تاريخ ٢٤/٠٧/٢٠١٩م، واستناداً إلى الفقرة ٢ من المادة ٥٦ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة فإنه كان يستلزم التقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل خلال ثلاثة (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفق الفقرة (١) من المادة (٣) من اللائحة ولم يلتزم المدعي بذلك، وتقدم بالتسجيل في ١٨/٠٩/٢٠١٩م، مما يتعين معه صحة إجراء المدعي عليها في الغرامة المفروضة.

## القرار

وبناء على ما تقدم وعملاً بأحكام الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية قررت الدائرة بعد المداولة بالإجماع:

رد الدعوى المقامة من ...، هوية وطنية رقم (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل.

صدر هذا القرار حضورياً بحق المدعي عليها وبمثابة الحضور بحق المدعي، ويعتبر القرار نهائياً واجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة الثانية والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.



## استئناف

القرار رقم (VSR-٢٠٢١-١٥٨)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٩-١٥٨٠-٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٧٢

المطلب النظامي من وجود مرحلة الفحص والمراجعة بهدف إلى حمل المدعى علهم على التأني ودراسة قرارها قبل الإقدام علهم للتأكد من ملاءمتها ومشروعيتها وذلك حماية للأفراد لتوفير الضمانات لهم في مواجهة المدعى علهم كجهة إدارية ذات امتيازات.

### الواقع:

في يوم الخميس بتاريخ ١٩/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/١، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١١٥ هـ وتعديلاته والمشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٢١٨) بتاريخ ٢٢/٣/١٤٤٢ هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠١٩-١٥٨٠-٧) بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٩ م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... ( سعودي الجنسية ) هوية وطنية رقم (... )، وبصفتها مالكة مؤسسة مدارس ... بموجب السجل التجاري رقم (... )، تقدمت بلائحة دعوى، تضمنت اعترافها على التقييم النهائي وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير بالسداد للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث من عام ٢٠١٨ م.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى علهم أجابت على النحو الآتي: "أولاً: الناحية الشكلية: تم إصدار قرار الهيئة بتاريخ ٢٥/٠٩/٢٠١٩ م، وتاريخ التصعيد لدى الأمانة العامة بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٩ م، ثانياً: الناحية الموضوعية: فيما يتعلق بإعادة تقييم إقرار الربيع الأول لعام ٢٠١٩ م، عملاً بمبدأ الالتزام الطوعي، تمنع الهيئة الحرية للمكلف في تقديم الإقرارات الخاصة به دون أدنى تدخل منها، شريطة أن يقوم المكلف بتقديم المستندات الداعمة للإقرارات المقدمة، وحيث قام المكلف بتقديم إقرار الربيع الثالث من العام ٢٠١٨ م في تاريخ ٢٣/١٠/٢٠١٨ م وعملاً بنص الفقرة (٢) من المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على "يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أيّة معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث."، تبين للهيئة وفقاً لبيانات زودها بها البنك المركزي وجود مبيعات لم يقر عنها المكلف في الإقرار وعليه تم طلب معلومات إضافية لاستيضاح ماهية هذه المبيعات الغير مقر بها وذلك في تاريخ ٤/٠٨/٢٠١٩ م ولم يستجب المكلف للإشعارات الصادرة، وتكرر تذكيره بالوسائل المعدّة لذلك ولم يثبت تعاونه، وعليه وعملاً بنص



الفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على "١- للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه."، والمادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي تنص على "١- للهيئة إصدار تقييماً لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره...٣- مع مراعاة ما ورد في الفقرة الرابعة من هذه المادة، يجب على الهيئة ألا تصدر أو تعديل تقييماً فيما يتعلق بأي فترة ضريبية بعد انقضاء خمس (٥) سنوات من انتهاء السنة التقويمية ذات الصلة بالفترة الضريبية". قامت الهيئة بإعادة التقييم في تاريخ ٢٠١٩/٠٩/٢٥ م وتضمين المبيعات الغير مقرها في الإقرار واحتساب الضريبة الناتجة، ولما تقدم تطلب الهيئة الحكم برفض الدعوى، وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار: تم فرض الغرامة بعد أن تبين للهيئة عدم صحته وفقاً لإشعار التقييم النهائي وذلك استناداً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على أنه "يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خطأً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمها، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونفع عن ذلك خطأً في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٥٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة"، وفيما يتعلق بغرامة التأخير في السداد: بعد مراجعة إقرار المكلف عن الفترة محل الاعتراض تبين للهيئة عدم صحته، وهذا ما استوجب معه تعديل الإقرار وإصدار إشعار التقييم النهائي، مما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في الميعاد النظامي. وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة تأخير في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض كما تم توضيحه آنفًا وذلك وفقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه "يعاقب كل من لم يسدض الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة"، ثالثاً: الطلبات: الحكم برفض الدعوى وتأييد إجراء الهيئة بحقها في تقديم المزيد من الردود والإيضاحات."

وفي يوم الخميس بتاريخ وفي يوم الخميس ٢٧/٠٧/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/١١ م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١ هـ؛ في تمام الساعة ٣:٠٠ م، وبالنادلة على أطراف الدعوى حضر/...، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيل للمدعية بموجب وكالة رقم (...), ... ذو هوية وطنية رقم (...) ( سعودي الجنسية) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩ هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وفي هذه الجلسة سألت الدائرة وكيل المدعية عن الدعوى أجاب: وفقاً لما جاء في لائحة دعواه ويتمسّك بما ورد فيها، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب: وفقاً لما جاء في المذكرة الجوابية رقم ١ ويتمسّك برد الدعوى، وعليه طلبت الدائرة من وكيل المدعية تقديم مذكرة رد مع إرفاق الفواتير التي تمثل المبالغ المغفاة من الضريبة وإرفاقها في نظام الأمانة العامة لجان الضريبية في موعد أقصاه ٢٠٢١/٠٣/٢١ م، وعليه قررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى يوم الخميس الموافق ٢٠٢١/٠٤/١.

وفي يوم الخميس ١٩/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠١ م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١ هـ؛ في تمام الساعة ١:٠٠ م، وبالنادلة على أطراف الدعوى حضر وكيل المدعى/...، السابق حضوره وتعريفه، وحضر/... ذو هوية وطنية



رقم (...) بصفته ممثل للمدعي علماً "للبيئة العامة للزكاة والدخل" بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ٤/٠٦/١٤٤٢هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وفي هذه الجلسة قدم وكيل المدعية مذكرة مرفقاً بها الفواتير التي تمثل المبالغ المغفاة من الضريبة، وبعرض عينه من الفواتير على ممثل المدعي عليها أجاب بأنه تلك الفواتير لا تتضمن رقم السجل المدني للمستفيدين من الخدمة والتي يثبت معها صفتهم كمواطنين سعوديين، وبعرض ذلك على وكيل المدعية أجاب بأن الفواتير لا تتضمن في العادة السجل المدني للمستفيدين وانه يمكن أن يزود الدائرة بما يثبت تعلق الفواتير بطلاب يحملون الجنسية السعودية، وقد وجهت الدائرة سؤالاً ممثل المدعي عليها عن السند النظامي الذي يلزم المكلف المقدم للخدمات التعليمية الأهلية المغفاة بتضمين الفاتورة للرقم السجل المدني فأجاب بأن اللائحة لا تتضمن بهذا الإلزام ولكن وجود رقم الهوية والوطنية في الفاتورة ضروري لتحقق من تعلق تلك الفواتير بالمواطنين، كما سألت الدائرة ممثل المدعي عليها عما إذا كانت طلبت من المكلفة تزويدها بما يثبت انتماء الطلاب للجنسية السعودية أثناء الفحص فقد طلب مهلة لذلك، وحيث ترى الدائرة عدم وجاهة طلب الإمهال، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهيداً لإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ وتعديلاتها، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/١١هـ، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كان المدعي يهدف من دعوه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقىيم النهائي وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير بالسداد للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث من عام ٢٠١٨م، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا التزاع يعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروعًا بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخطار به وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بالقرار في تاريخ ٢٠١٩/٩/٢٥م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٠١٩/١٥/١٠م، مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتبع معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، وفيما يتعلق بمطالبة المدعية بإلغاء إجراء المدعي عليها في التقىيم النهائي والغرامات للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث من عام ٢٠١٨م، وباطلاع الدائرة على القرار الصادر من المدعي عليها بإلزام المدعية بدفع ضريبة القيمة المضافة الخاصة بالخدمات التعليمية الأهلية وما ترتب عليها من غرامات مستندة في ذلك على ما وردتها من بيانات من البنك المركزي السعودي، وحيث إن المدعية تعترض على هذا القرار مستندة في ذلك إلى أن تلك المبيعات - والتي أخصصتها المدعي عليها للضريبة - تتعلق بخدمات التعليم الأهلي المقدمة للمواطنين والمغفاة من الضريبة، وحيث إن المدعية بموجب سجلها التجاري مدرسة أهلية تمارس تقديم الخدمات التعليمية بموجب ترخيص صادر من وزارة



التعليم، وبعد الاطلاع على البند (سابعا) من الأمر الملكي رقم (أ/٨٦/١٨) وتاريخ (١٤٣٩ / ٤ / ٠٤) والذي نص على: "ستتحمل الدولة ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين المستفيدين من الخدمات الصحية الخاصة، والتعليم الأهلي الخاص"، ويفحص الدائرة للفواتير المقدمة من وكيل المدعية، ثبت لها عدم صحة إجراء المدعى عليها من كونها لم تبذل الجهد اللازم في التتحقق من جنسيات الطلاب المسجلين في مدارس المدعية، ولا يخل ذلك فيما ذكره ممثل المدعى عليها في أنها قامت بمراسلة المدعية بشأن طلب معلومات حيث لم تقدم ما يثبت ذلك كتابة أو مراجعة، حيث إن المتطلب النظامي من وجود مرحلة الفحص والمراجعة يهدف إلى حمل المدعى عليها على التأني ودراسة قراراتها قبل الإقدام عليها للتأكد من ملائمتها ومشروعيتها وذلك حماية للأفراد بتوفير الضمانات لهم في مواجهة المدعى عليها كجهة إدارية ذات امتيازات، كما أن دفع ممثل المدعى عليها من أن الفواتير الصادرة من المدعى عليها لا تتضمن السجل المدني لكل طالب لا يُعد دفعاً منتجًا في الدعوى أي أن بإمكان المدعى عليها أثناء الفحص التتحقق من كون الطالب حاملي الجنسية السعودية من عدمها، وهذا يتواافق مع مقتضى الأمر الملكي رقم (أ/٨٦/١٤٣٩/٠٤)، الذي لم يلزم فيه المكلفين الذين تم إعفاؤهم من دفع الضريبة من كتابة السجل المدني للمواطنين في الفواتير الضريبية، وإنما يقتصر الأمر على وجوب التأكيد من ذلك، وهو التزام يقع على عاتق المدعى عليها بأن تطلب من المكلفين تزويدها أثناء الفحص ببيان شامل لأرقام الهويات الوطنية للمواطنين الدارسين لديهم قبل اتخاذ قرارها، وهو مالم تثبته المدعى عليها في الدعوى الماثلة، مما ترى الدائرة معه إلغاء قرار المدعى عليها المتظلم منه.

## القرار

وبناءً على ما سبق قررت الدائرة بعد المداولة بالإجماع:  
**أولاً: قبول الدعوى شكلاً.**

**ثانياً: قبول اعراض المدعية ... هوية وطنية رقم (...), بصفتها مالكة مدارس ... سجل تجاري رقم (...), وإلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل.**

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثة أيام يوماً موعداً لتسليم نسخة القرار، وللدائرة أن تمدد موعد التسلیم لثلاثين يوماً أخرى حسبما تراه، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال ثلاثة أيام يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسليمها، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.



## استئناف

القرار رقم (VD-٢٠٢٠-٩٢)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٩-٧) (١٠٦٦٤-٢٠١٩-٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الدمام

المبدأ رقم ٢٧٣

ينطبق نظام ضريبة القيمة المضافة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على حد سواء بكونهم أشخاص خاضعين في حال كان هناك نشاط اقتصادي بقصد تحقيق الدخل.

### الواقع:

في يوم الأحد ٤/٠٦/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠١/١٧م اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٥) بتاريخ ١٤٢٥ هـ وتعديلاته، والمشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) بتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠١٩-٧) (١٠٦٦٤-٢٠١٩-٧) بتاريخ ١٦/١٠/٢٠١٩م

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... اصالة عن نفسه بموجب هوية وطنية رقم (...) تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على غرامة التأخير بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (١٠٠٠٠) ريال ذكر فيها "طلب التكرم بالنظر في إلغاء الغرامة عن التأخير في التسجيل لضريبة القيمة المضافة حيث لم يكن لدينا أي علم بوجوب تسجيل الأفراد في الضريبة ولم نخطر بذلك عند اتمام معاملة البيع حيث لم نخطر من البنك عن طريق المشتري ولا من المحكمة عند افراج العقار للمشتري ولم نخطر من الهيئة العامة للزكاة والدخل بضرورة تسجيل الافراد الذين ليس لديهم سجل تجاري او نشاط تجاري، ونطلب إلغاء الغرامة".

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها أجاب "أولاً: الدفوع الموضوعية: الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك؛ أن يقدم ما يثبت دعواه. حيث نصت الفقرة (٢) من المادة (٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون على أن "يكون حد التسجيل الإلزامي ٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي". كما نصت الفقرة (٩) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه يعفى من التسجيل الإلزامي أي شخص تزيد قيمة توريداته السنوية عن حد التسجيل الإلزامي دون أن تزيد عن مبلغ مليون ريال وذلك قبل الأول من شهر يناير ٢٠١٩. ومع ذلك، يجب أن يقدم طلب التسجيل في أو قبل موعد أقصاه ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨. وبالاطلاع على بيانات المدعي لدى الهيئة يتضح بأن طلب التسجيل في ضريبة القيمة المضافة الذي تقدم به المدعي كان بتاريخ ٣/٩/٢٠١٩م (أي بعد الميعاد النظري المشار له أعلاه)، ونفيت اللجنة الموقرة بأن المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة منحت الهيئة حق الحصول على أي معلومات بشكل مباشر ومستمر لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ



بها لدى طرف ثالث، وبالرجوع لبيانات المدعي لدى وزارة العدل تبين بأن قيام المدعي بتوريدات تتجاوز قيمتها حد التسجيل الإلزامي. وبناءً على ما تقدم تم فرض غرامة التأخير في التسجيل وذلك استناداً للمادة (٤١) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه "يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدة المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها عشرون ألف ريال". ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى. وقدم المدعي مذكرة جوابية ردًا على المدعي عليها ذكر فيها أنه ليس لديه مؤسسة أو شركة ولم يكن لديه معلومات كافية بالأنظمة واللائحة. وتم الاتصال على الرقم الموحد للهيئة ولم يتلقى إجابة بوجوب التسجيل للأفراد بالنظام أثناء إتمام العملية كما أنه لم يخطر من قبل البنك بضرورة إحضار شهادة التسجيل في ضريبة القيمة المضافة كما هو معمول به الآن. بالإضافة إلى أن المحكمة لم تبلغه بذلك عند الإفراج. حيث علم بضرورة التسجيل في نظام الضريبة لاحقاً وذلك عندما طلب البنك (جهة الاقراض للمشتري) ضرورة احضار شهادة التسجيل في النظام وبالتالي قام بالتسجيل للحصول على رقم ضريبي تفاجأ بفرض غرامة التأخير في التسجيل، بالإضافة إلى غرامة التأخير في تقديم الاقرار وغرامة التأخير في السداد تجاوز مجموعها (٤٧٢٦٩) ريال.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٤٤١/٠٩/١٠ انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد وحيث حضرت المدعي عليها ولم يحضر المدعي رغم تبلغه بموعده هذه الجلسة وطريقة انعقادها ولم يرد منه أي عذر مانع من حضورها، ومشاركة مثل المدعي عليها ...، وبمواجهته بذلك طلب السير بالدعوى وإصدار القرار. وبعد اطلاع الدائرة على أقوال الطرفين وما قدم من مستندات وحيث إن القضية مهيأة للفصل فيها وبعد إنتهاء مشاركة الحاضر لغرض المداولة وعملاً بأحكام النظام ولائحته التنفيذية وقواعد عمل لجان الضريبة قررت الدائرة إخلاء القاعة للمداولة وإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م ١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/١١ هـ وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل:

لما كان المدعي تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن فرض غرامة التأخير في التسجيل وذلك استناداً على نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من التزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م ١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروعًا بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخطار به وحيث إن الثابت أن المدعي تبلغ بالقرار في تاريخ ٢٠١٩/٠٩/١٧ م وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٦ م مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفية أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع:

نص تعريف الشخص من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: "أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة"، نصت المادة (٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة، يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاط اقتصادي مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض



ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "على كل شخص مقيم بالمملكة وغير مسجل لدى الهيئة، أن يقوم في نهاية كل شهر بحساب قيمة توريداته خلال الاثني عشر شهراً السابقة وفقاً للمطالبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وفي حال تجاوزت هذه القيمة حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال ثلاثة (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة الثامنة من هذه اللائحة" ونصت الفقرة (٧) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على "يعد الشخص الذي يقوم أو ينوي القيام بتوريد عقاري، أنه يقوم بنشاط اقتصادي لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة، فيما عدا الحالات التي كان يستخدم أو ينوي أن يستخدم فيها العقار قبل التوريد العقاري كسكن دائم لذلك الشخص أو لعضو من عائلته ذي صلة وثيقة به وفقاً لما ورد كتعريف للصلة في الفقرة الثانية من المادة السابعة والثلاثين من هذه اللائحة" كما نصت الفقرة (١) من المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام، يشمل العقار ما يلي: أ. أي مساحة أرض محددة يمكن أن ينشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية. ب. أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض ج. أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو الحق تبشكل دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندي" حيث نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٦) للائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث" ونصت الفقرة (٩) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة: "فيما لا يتعارض مع أي حكم آخر وارد في النظام وهذه اللائحة، يعفى من الالتزام بالتسجيل في المملكة أي شخص تزيد قيمة توريداته السنوية عن حد التسجيل الإلزامي دون أن تزيد عن مبلغ مليون (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال وذلك قبل الأول من شهر يناير لعام ٢٠١٩. ومع ذلك، يجب أن يقدم طلب التسجيل في أو قبل موعد أقصاه ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨. لا تؤثر هذه الفقرة على إمكانية أي شخص بالتسجيل بشكل اختياري" ونصت المادة (٤١) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدة المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها عشرة آلاف ريال" وبعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفع؛ يتضح من أن مطالبة المدعي بإلغاء الغرامة الناتجة عن تأخره في التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة بحجة جهله بضرورة تسجيل الأفراد لا يلغى مخالفته لأحكام النظام. حيث إن نظام ضريبة القيمة المضافة ينطبق على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على حد سواء بكونهم أشخاص خاضعين في حال كان هناك نشاط اقتصادي بقصد تحقيق الدخل طبقاً للمادة (٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة. بالإضافة إلى أنه لم يقدم البينة على حجم توريداته لتبين عدم استحقاق فرض غرامة التأخر في التسجيل وفقاً للفقرة (١) من المادة (٣) ووفق الفقرة (٩) من المادة (٧٩) للائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وحيث ثبت من إشعار صدور فاتورة عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨ استحقاق ضريبة قدرها (٥٣,٢٤,١٣٣) ريال أي عن حجم توريدات بمبلغ (١,٦٤,٨٢٦,٦) ريال بما يستدل به على صحة بلوغ المدعي حد التسجيل الإلزامي وصحة ما استدل به المدعي عليها من معلومات من وزارة العدل بما كان يستلزم معه التسجيل في حينها وفق المواد النظامية ذات الصلة وحيث ثبت أن المدعي قد تقدم بطلب التسجيل في ٢٠١٩/٠٩/٣م وفقاً لإشعار الغرامة المرفق وعليه نرى صحة فرض الغرامة استناداً على المادة (٤١) من نظام ضريبة القيمة المضافة حيث إن المدعي لم يتقدم بالتسجيل في المدة المحددة نظاماً وفقاً لمواد الاتفاقية والنظام واللائحة المشار لها أعلاه.

رد الدعوى المقامة من ...هوية وطنية رقم (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يخص غرامة التأخير بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

صدر هذا القرار حضورياً بحق المدعي عليها وبمثابة الحضوري بحق المدعي ويعتبر القرار نهائياً واجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة الثانية والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وحددت الدائرة (يوم الأربعاء ١٤٤١/١٠/٢٠٢٠ م) موعداً للتسليم نسخة القرار.



## استئناف

القرار رقم (VSR-٢٠٢١-١٦٠)

الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٩-٢٠٥٨٢-٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٧٤

عملاً بمبدأ الالتزام الطوعي - تمنع الهيئة الحرية للمكلف في تقديم الإقرارات الخاصة به دون أدنى تدخل منها، شريطة أن يقوم المكلف بتقديم المستندات الداعمة للإقرارات المقدمة.

### الوقائع:

في يوم الخميس بتاريخ ١٩/٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/١، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (١) ١٤٢٥/١٥١ هـ وتعديلاته والمشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٢١٨) بتاريخ ٢٧/٣/١٤٤٢ هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠١٩-٢٠٥٨٢-٧) بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٩ م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... ( سعودي الجنسية ) هوية وطنية رقم (...), بصفتها مالكه مؤسسة ... بموجب السجل التجاري رقم (...), تقدمت بلائحة دعوى، تضمنت اعترافها على التقييم النهائي وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير بالسداد للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٩ م.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها أجبت على النحو الآتي: "أولاً: الناحية الشكلية: تم اصدار قرار الهيئة بتاريخ ٢٥/٩/٢٠١٩ م، وتاريخ التصعيد لدى الأمانة العامة بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٩ م، ثانياً: الناحية الموضوعية: فيما يتعلق بإعادة تقييم إقرار الربع الأول لعام ٢٠١٩ م، عملاً بمبدأ الالتزام الطوعي، تمنع الهيئة الحرية للمكلف في تقديم الإقرارات الخاصة به دون أدنى تدخل منها، شريطة أن يقوم المكلف بتقديم المستندات الداعمة للإقرارات المقدمة، وحيث قام المكلف بتقديم إقرار الربع الأول من العام ٢٠١٩ في تاريخ ١٦/٤/٢٠١٩ م، وعملاً بنص الفقرة (٢) من المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على "يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أيّة معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث."، تبين للهيئة وفقاً لبيانات زودها بها البنك المركزي وجود مبيعات لم يقر عنها المكلف في الإقرار وعليه تم طلب معلومات إضافية لاستيضاح ماهية هذه المبيعات الغير مقر بها وذلك في تاريخ ٤/٨/٢٠١٩ م، ولم يستجب المكلف للإشعارات الصادرة، وتكرر تذكيره بالوسائل المعدة لذلك ولم يثبت تعاونه، وعليه وعملاً بنص الفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على "١- للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة



بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه، والمادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي تنص على "١- للهيئة إصدار تقييماً للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره."، قامت الهيئة بإعادة التقييم في تاريخ ٢٥/٩/٢٠١٩، وتضمين المبيعات الغير مقر بها في الإقرار واحتساب الضريبة الناتجة، ولما تقدم تطلب الهيئة الحكم برفض الدعوى، وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار: تم فرض الغرامة بعد أن تبين للهيئة عدم صحته وفقاً لإشعار التقييم النهائي وذلك استناداً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على أنه "يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٥٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحاسبة والمستحقة"، وفيما يتعلق بغرامة التأخير في السداد: بعد مراجعة إقرار المكلف عن الفترة محل الاعتراض تبين للهيئة عدم صحته، وهذا ما استوجب معه تعديل الإقرار وإصدار إشعار التقييم النهائي، مما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسد في الميعاد النظامي. وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة تأخير في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض كما تم توضيحه آنفاً وذلك وفقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه "يعاقب كل من لم يسد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسد عنه الضريبة". ثالثاً: الطلبات: الحكم برفض الدعوى وتأييد إجراء الهيئة محل الدعوى، كما تحفظ الهيئة بحقها في تقديم المزيد من الردود والإيضاحات."

وفي يوم الخميس بتاريخ ٢٧/٠٧/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/١١ م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١ هـ؛ في تمام الساعة ٣:٠٠ م، وبالناداة على أطراف الدعوى حضر/...، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيل للمدعية بموجب وكالة رقم (...), ... ذو هوية وطنية رقم (...) ( سعودي الجنسية ) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩ هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وفي هذه الجلسة سالت الدائرة وكيل المدعية عن الدعوى أجاب: وفقاً لما جاء في لائحة دعوه ويتمسّك بما ورد فيها، ويسؤّل ممثل المدعى علّها عن رده أجاب: وفقاً لما جاء في المذكرة الجوابية رقم (١) ويتمسّك برد الدعوى، وعليه طلبت الدائرة من وكيل المدعية تقديم مذكرة رد مع إرفاق الفواتير التي تمثل المبالغ المغفاة من الضريبة وإرفاقها في نظام الأمانة العامة للجان الضريبية في موعد أقصاه ٢١/٠٣/٢٠٢١ م، وعليه قررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى يوم الخميس الموافق ٠١/٠٤/٢٠٢١ م.

وفي يوم الخميس ١٩/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠١ م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١ هـ؛ في تمام الساعة ١:٠٠ م، وبالناداة على أطراف الدعوى حضر وكيل المدعي/...، السابق حضوره وتعريفه، وحضر/... ذو هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثل للمدعى علّها "الهيئة العامة للزكاة والدخل" بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ٤/٠٦/١٤٤٢ هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وفي هذه الجلسة قدم وكيل المدعية مذكرة مرفقاً بها الفواتير التي تمثل المبالغ المغفاة من الضريبة، وبعرض عينه من الفواتير على ممثل المدعى علّها أجاب بأنه تلك الفواتير لا تتضمن رقم السجل المدني للمستفيدين من الخدمة والتي يثبت معها صفتهم كمواطنين سعوديين، وبعرض ذلك على وكيل المدعية



أجاب بأن الفواتير لا تتضمن في العادة السجل المدني للمستفيدين وأنه يمكن أن يزود الدائرة بما يثبت تعلق الفواتير بطلاب يحملون الجنسية السعودية، وقد وجّهت الدائرة سؤالاً ممثلاً للمدعى عليها عن السندين الذي يلزم المكلف المقدم للخدمات التعليمية الأهلية المعرفة بتضمين الفاتورة للرقم السجل المدني فأجاب بأن اللائحة لا تتضمن بهذا الإلزام ولكن وجود رقم الهوية والوطنية في الفاتورة ضروري لتحقق من تعلق تلك الفواتير بمواطني، كما سألت الدائرة ممثلاً للمدعى عليها عما إذا كانت طلبت من المكلفة تزويدتها بما يثبت انتفاء الطلاب للجنسية السعودية أثناء الفحص فقد طلب مهلة لذلك، وحيث ترى الدائرة عدم وجاهة طلب الإمهال، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهدًا لإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٠٤٠) وتاريخ ١٤٢٥/١٥/١٥ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ وتعديلاتها، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٦/١١، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقىيم النهائي وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير بالسداد للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٩م، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطًا بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخطار به وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعى تبلغ بالقرار في تاريخ ٢٠١٩/٩/٢٥م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٠١٩/١٥/١٠م، مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتبع معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، وفيما يتعلق بمطالبة المدعية بإلغاء إجراء المدعى عليها في التقىيم النهائي والغرامات للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٩م، وباطلاع الدائرة على القرار الصادر من المدعى عليها بإلزام المدعية بدفع ضريبة القيمة المضافة الخاصة بالخدمات التعليمية الأهلية وما ترتب عليها من غرامات مستندة في ذلك على ما وردتها من بيانات من البنك المركزي السعودي، وحيث إن المدعية تعترض على هذا القرار مستندة في ذلك إلى أن تلك المبيعات - والتي أخصّتها المدعى عليها للضريبة - تتعلق بخدمات التعليم الأهلي المقدمة للمواطنين والمعرفة من الضريبة، وحيث إن المدعية بموجب سجلها التجاري مدرسة أهلية تمارس تقديم الخدمات التعليمية بموجب ترخيص صادر من وزارة التعليم، وبعد الاطلاع على البند (سابعاً) من الأمر الملكي رقم (أ/٨٦) وتاريخ (٤/١٨/١٤٣٩هـ)، والذي نص على: "ستتحمل الدولة ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين المستفيدين من الخدمات الصحية الخاصة، والتعليم الأهلي الخاص"، وبتفحص الدائرة للفواتير المقدمة من وكيل المدعية، ثبت لها عدم صحة إجراء المدعى عليها من كونها لم تبذل الجهد اللازم في التحقق من جنسيات الطلاب المسجلين في مدارس المدعية، ولا يخل ذلك فيما ذكره ممثلاً للمدعى



عليها في أنها قامت بمراسلة المدعية بشأن طلب معلومات حيث لم تقدم ما يثبت ذلك كتابة أو مرافعة، حيث إن المتطلب النظامي من وجود مرحلة الفحص والمراجعة يهدف إلى حمل المدعى عليها على التأني ودراسة قراراتها قبل الإقدام عليها للتأكد من ملائتها ومشروعيتها وذلك حماية للأفراد بتوفير الضمانات لهم في مواجهة المدعى عليها كجهة إدارية ذات امتيازات، كما أن دفع ممثل المدعى عليها من أن الفواتير الصادرة من المدعى عليها لا تتضمن السجل المدني لكل طالب لا يعد دفعاً منتجًا في الدعوى أي أن بإمكان المدعى عليها أثناء الفحص التتحقق من كون الطالب حاملي الجنسية السعودية من عدمها، وهذا يتوافق مع مقتضى الأمر الملكي رقم (٨٦/أ) وتاريخ (١٤٣٩ / ٤ / ١٨) الذي لم يلزم فيه المكلفين الذين تم إعفائهم من دفع الضريبة من كتابة السجل المدني للمواطنين في الفواتير الضريبية، وإنما يقتصر الأمر على وجوب التأكيد من ذلك، وهو التزام يقع على عاتق المدعى عليها بأن تطلب من المكلفين تزويدها أثناء الفحص ببيان شامل لأرقام الهويات الوطنية للمواطنين الدارسين لديهم قبل اتخاذ قرارها، وهو مالم تثبته المدعى عليها في الدعوى الماثلة، مما ترى الدائرة معه إلغاء قرار المدعى عليها المنظيم منه.

## القرار

وبناءً على ما سبق قررت الدائرة بعد المداولة بالإجماع:  
**أولاً: قبول الدعوى شكلاً.**

ثانياً: قبول اعتراض المدعية ... هوية وطنية رقم (...), بصفتها مالكة مدارس ... سجل تجاري رقم (...), وإلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثة أيام يوماً موعداً لتسليم نسخة القرار، وللدائرة أن تمدد موعد التسلیم لثلاثة أيام أخرى حسبما تراه، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال ثلاثة أيام يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسليمها، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.



## استئناف

القرار رقم (VSR-٢٠٢٠-٧)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٩-٥٥٤-٢٠١٥٥٤)

المجلس الاستئنافي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٧٥

لا يمكن الحكم بسواء نية المكلف لأنه فقط أورد السعر في الفاتورة الضريبية شاملًا الضريبة دون تفصيل.

## الوقائع:

في يوم الخميس ١٤٤٢/٠٤/١١ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٦م، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنسابة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ وتعديلاته والمُشكّلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٢١٨) بتاريخ ١٤٤٢/٣/٢٧هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، حيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠١٩-٥٥٤-٢٠١٩) بتاريخ ١٤٠١٠/١٤م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... ( سعودي الجنسية ) هوية وطنية رقم (... ) وبصفته وكيلًا عن المدعي بموجب وكالة رقم (... )، تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعترافه على فرض غرامة مخالفة أحكام النظام أو اللائحة، بمبلغ وقدره (١٠,٠٠٠) ريال، لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ويطلب إلغاء الغرامة المفروضة.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي علمها أجابت على التحويل الآتي: "أولاً: الدفع الموضوعي: ١- الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعى خلاف ذلك إثبات العكس. ٢- قامت الهيئة ب مباشرة بلاغ ورد إليها وذلك لعدم تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وعند زيارة مقر المدعي وفحص الفاتورة الصادرة من قبله (مرفق) فقد اتضح بأن المدعي قام بتحصيل الضريبة من المستهلك النهائي بنسبة أقل من النسبة التي نصت عليها الفقرة (١/٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي، والتي نصت على أنه " تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها ٥٪ من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية" ، كما نصت المادة الثانية من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه " تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة".

٣- عدم الالتزام بالنصوص النظامية يُعد مخالفة يعاقب عليها النظام وفقاً لما ورد في المادة الخامسة والأربعين من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي تنص على أنه "يعاقب بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) خمسين ألف ريال كل من:



خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة". وبناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى".

وفي يوم الخميس ١٤٤٢/٤/١١ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٦، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٦٠٤) وتاريخ: ١٤٤١/٤/٢١، في تمام الساعة ١٠:٠٠ مسأة للنظر في الدعوى المرفوعة من المدعي ... ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر ... ( سعودي الجنسية ) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن المدعي بموجب وكالة رقم (...), وحضر ... ( سعودي الجنسية ) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٥/١٩ هـ الصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال وكيل المدعي عن دعواه أجاب وفقاً لما جاء في اللائحة المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية والتمسك بما ورد فيها وأضاف أن ما حصل ليس مقصوداً إطلاقاً ولم يكن تهرب أو محاولة تهرب، وقد أظهر المدعي ما يثبت توريه مبلغ الضريبة بنسبة ٥% المقررة نظاماً على الفاتورتين محل الدعوى، وبسؤال ممثل المدعي علماً عن رده أجاب بالتمسك بما جاء في مذكرة الرد وأضاف عدم التزام المدعي بالنظام الضريبي والاتفاقية الموحدة ومخالفة أحكام النظام، وبسؤال طرف الدعوى عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما تم تقديمها سابقاً، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهداً لإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ وتعديلاتها، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٦/١١ هـ، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن غرامة مخالفة أحكام النظام أو اللائحة وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطاً بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإخطار به وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بالقرار في تاريخ ٢٠١٩/٩/١٧ م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٤ م، مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة أن غرامة مخالفة أحكام النظام أو اللائحة بمبلغ وقدره (١٠,٠٠٠) ريال، قد صدرت في حق المدعي نتيجةً لإصداره فاتورة ضريبية غير موضح فيها مبلغ الضريبة لكل قطعة غيار بشكل منفصل حيث يتم إدراج قيمة السلعة شاملًا قيمة الضريبة بالنسبة الأساسية ٥% كما في محضر الضبط الميداني المرفق والفواتير محل الضبط رقم (...) و



(...) والتي لم ينكرها المدعي أيضًا في ردّه، وإنما أشار لخطأ العامل في ذلك موضحًا بأن الضريبة تُحسب وtorد للهيئة بطريقة صحيحة بحسب السجلات والنظام، وحيث تبيّن من خلال مقارنة الفواتير المرفقة من قبل المدعي عليها محل الضبط رقم (...) و (...) بتاريخ ٢٠١٨/١١/١١م، مع نفس الفواتير التي تم إصدارها من النظام والمرفقة من قبل المدعي لفرع (ورشة الدمام \*٤ الدفع الرباعي) فهناك تطابق في المبالغ لكلا الفاتورتين ويتبين احتسابها عبر النظام بالشكل المطلوب ويفيد ذلك بيان الفاتورتين الواردة في ملف (الإكسيل) الخاص بمبيعات الورشة لشهر نوفمبر من عام ٢٠١٨م، كما أن الفاتورة رقم (...) محل الضبط موضح فيها الضريبة الخاصة بخدمة الصيانة بالشكل الصحيح فخدمة الصيانة بذاتها تبلغ (٢٥٠) ريال، وضريبتها (١٢,٥٠) ريال بينما في نفس الفاتورة باقي السلع تم كتابة السعر شاملًا الضريبة دون تفصيل، وبالتالي وبعد الرجوع لأساس فرض الغرامات من قبل الهيئة والمتمثل في احتساب الضريبة بنسبة أقل من ٥% نجد عدم صحته لأن الضريبة محسوبة بالنسبة الأساسية ٥% ولكن بشكل صحيح فقط لقيمة لخدمة الصيانة عليه، وحيث إن الضريبة تُحسب بشكل صحيح في سجلات ونظام المدعي وtorد للهيئة بشكل كامل وإنما الخطأ في عدم تفصيلها في الفواتير الصادرة للعملاء والذي تمت معالجته حيث اتضحت حسن نية المدعي كونه قد ورد في محضر الضبط الميداني أن هناك تجاوب وتم تسجيل مبلغ الضريبة بدقة، وحيث نصت المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة"، مما ترى معه الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها بشأن الغرامات المفروضة، وبناءً على ما تقدم وعملاً بأحكام الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## القرار

**أولاً: قبول الدعوى شكلاً.**

**ثانياً:** قبول اعتراف المدعي موضوعاً، وإلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق بمخالفة أحكام النظام بمبلغ وقدره (١٠,٠٠٠) ريال.

صدر هذا القرار حضوريًا بحق الطرفين، ويعتبر نهائياً واجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة الثانية والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.



## استئناف

القرار رقم (VTR-٢٠٢١-٢٧)

ال الصادر في الاستئناف رقم (٢٠١٩-٦١٩-١٠٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٧٦

لا بد من توفر شروط ومتطلبات المستند الضريبي الذي يمكن الاعتماد عليه لإجراء الخصم الضريبي، وفقاً لأحكام الاتفاقية الموحدة واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

### الوقائع:

في يوم الأحد ٤/٦/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/١٧/٢٠٢١م اجتمعت الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١) بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وتعديلاته، والمُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٢١٨) بتاريخ ٢٧/٣/١٤٤٢هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠١٩-٦١٩-١٠٧) بتاريخ ١٥/١٠/٢٠١٩م

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن المدعى ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفتها مالكة لمحطة ... للوقود، بموجب سجل تجاري رقم (...)، تقدمت بلائحة دعوى تضمنت اعترافها التقييم النهائي للفترة الضريبية عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وذلك على بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وعلى فرض غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخير في السداد لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل، دفعت بالآتي: "أولاً: الدفع موضوعية: (أ) بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: قدم المدعى إقراره عن الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الرابع لعام ٢٠١٨م، حيث أدرج في بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية مبلغ وقدره (٦٦٥٠٠) ريال، وبإعادة تقييم الفترة الضريبية من قبل الهيئة، تم إخضاع إيرادات لم يفصح عنها بمبلغ وقدره (٦٥٣٦,٦٥) ريال، بناءً على نقاط بيع المدعى الواردة إلى الهيئة من مؤسسة النقد العربي السعودي، حيث بلغ إجمالي قيمة المبلغ بعد تعديل الهيئة (٦٥٣٦,٦٥) ريال و ذلك استناداً على المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على انه "دون الإخلال بالمادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة...." (ب) بند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: وفيما يتعلق بما يطالب به المدعى بزيادة مبلغ المشتريات، نفيدكم بأن الهيئة لم تقم بتعديل بند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، حيث قامت باعتماد مبلغ المشتريات الذي أقر عنه



المدعي، واستناداً على المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة فإنه يحق للمدعي خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبة لاحقة للفترة التي تشمل تاريخ التوريد في أي فترة تقع بعد الخامس سنوات تقويمية. وبناءً على ما تقدم، تم فرض غرامة الخطا في تقديم الإقرار وذلك استناداً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه: "يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خطأً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمها، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقبل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٥٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة". (ج) ما يخص غرامة التأخير في السداد: بعد مراجعة إقرار المدعي عن الرابع الرابع لعام ٢٠١٨م تبين للهيئة عدم صحته، وهذا ما استوجب معه تعديل إقرار المدعي الضريبي كما ذكر سالفاً، وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في الميعاد النظامي، وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة تأخير في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض كما تم توضيحه آنفًا وذلك وفقاً لأحكام المادة الثالثة والأربعون من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: "يعاقب كل من لم يسدض الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحدها اللائحة بغرامة تعادل (٥٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسد عنه الضريبة". وبناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى". انتهى ردها.

وفي يوم الأحد بتاريخ ٤/٠٦/١٤٤٢هـ، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند (الثاني) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠/٢٦٠٤) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١هـ؛ وبالناء على أطراف الدعوى، تبين عدم حضور المدعية أو من يمثلها، وحضر ...، هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٩/٥/١٤٤١هـ الصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال ممثل المدعى علّمها عن رده، أجاب بالتمسك بما جاء في مذكرة الرد، وطلب رفض الدعوى، وبناءً عليه خلت الدائرة القاعدة للمداوله وإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي المصادقة بالمرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ ٣٠/٥/١٤٣٨هـ، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ وتعديلاته، واستناداً على اللائحة التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام الصادر بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠/٢٦٠٤) وتاريخ ١١/٦/١٤٤١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، نظرت الدائرة في الدعوى:

من حيث الشكل، ولما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار المدعي عليها بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية عن الرابع الرابع لعام ٢٠١٨م، وعلى فرض غرامة التأخير في السداد وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات



والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) و تاريخ ٢٠١١/٢/١٤٣٨هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطًا بالاعتراض عليه خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ العلم به، وحيث إن الثابت من مستندات الداعوى أن المدعى تبلغت بإشعار إلغاء طلب المراجعة بتاريخ ٢٠١٩/١٥/٢٠م وقدمت اعتراضها بتاريخ ٢٠١٩/١٠/٢٠م مما تكون معه الداعوى قدّمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفية أوضاعها الشكلية مما يتبعه قبول الداعوى شكلاً. من حيث الموضوع، فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الداعوى وإجابة طرفها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة بأن المدعى عليهما أصدرت قرارها بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، استناداً لما نصّت عليه المادة (الثانية) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "فرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة".، وحيث نصت المادة (الرابعة عشرة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "دون الإخلال بالمادة الأولى من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة، أو على تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة".، كما نصت الفقرة (الثانية) من المادة (الثانية والأربعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبية لاحقة للفترة التي تشمل تاريخ التوريد، وذلك شريطة أن يكون له الحق في إجراء الخصم وفقاً للأحكام الأخرى الواردة بهذه اللائحة. ولا يجوز خصم ضريبة المدخلات في أي فترة تقع بعد خمس سنوات من السنة التقويمية التي وقع فيها التوريد"، وحيث يتضح اعتراض المدعى على قيام المدعى عليهما بإضافة مبيعات نقاط بيع لم تصرح عنها المدعى بفترات الربع الرابع لعام ٢٠١٨م عن مبلغ (٦٥,٨٣٦,٦٥) ريال، مما أسفر عن استحقاق ضريبة قدرها (٣١,٢٩١,٨٣) ريال عن الربع الرابع، وكان ذلك نتيجة مراجعة بيانات المدعى لدى مؤسسة النقد السعودي لتصبح المبيعات الخاضعة للضريبة (٦٥,٢٩٢,٣٣٦,٦٥) ريال، بدلاً من (٦٦٦,٥٠٠) ريال، وطالب المدعى بالأخذ في الاعتبار بالمشتريات التي لم تقر عنها بالإقرار الضريبي، وقدّمت في سبيل ذلك مستندات قبض صادرة من محطة (...) للمحروقات عن شراء وقود، وبالاطلاع على دفع المدعى يتبيّن أنها لم تعترض على التعديل من قبل المدعى عليهما بالنسبة للمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية، بما يستدل على صحة ما قامت به من تعديل بالنسبة للمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية، أما بالنسبة للمشتريات المقدمة من المدعى والتي تطالب بإضافتها للمشتريات ومن ثم خصمها ضريبة فتبيّن أنها عبارة عن سندات قبض ولا يتتوفر فيها شروط ومتطلبات المستند الضريبي التي يمكن الاعتماد عليه لإجراء الخصم الضريبي وفق أحكام مواد الاتفاقية واللائحة المتعلقة بالخصم الضريبي، وحيث إن المنظم قد كفل للمدعى حق الخصم لما لم يتم خصمها من مشتريات بالإقرارات اللاحقة وفق الفقرة (الثانية) من المادة (الثانية والأربعون) من اللائحة التنفيذية وفق ما هو موضح، مما ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليهما، بتعديل المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية.

وفيما يتعلق بالبند الثاني، بند غرامة الخطأ في الإقرار، عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، فقد نصت الفقرة (الأولى) من المادة (الثانية والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبة خطأ، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديميه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٥٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحاسبة والمستحقة".، حيث يتضح أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن تعديل المدعى عليهما لبياناته للفترة الضريبية المتعلقة بفترة الربع الرابع لعام ٢٠١٨؛ وحيث إن البند الأول قد أفضى إلى تأييد المدعى عليهما بإجراءها كون أن التعديل نتج من أن الإقرار تم احتساب الضريبة المستحقة عليه بضريبة أقل من المستحق نظاماً، ووفقاً لما تم بيانه، وبما أن



غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، كما أن المدعية لم تقدم أي مستندات أو أدلة لمشتريات ثبت صحتها لتأخذ في الاعتبار عند احتساب الغرامة المتعلقة بالخطأ في الإقرار، لتبيّن عدم صحة احتساب الغرامة من قبل المدعى عليها وعليه ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها في الغرامة المفروضة طبقاً لأحكام الفقرة (الأولى) من المادة (الثانية والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة.

وفيما يتعلق بفرض غرامة التأخير في السداد، فقد نصت الفقرة (الأولى) من المادة (السابعة والعشرون) من نظام ضريبة القيمة المضافة والمتعلقة بسداد الضريبة على: "تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة"، وحيث نصت الفقرة (الأولى) من المادة (النinth عشرة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والمتعلقة بسداد الضريبة على: "يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية".، كما نصت المادة (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (5%) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة".، وحيث إن غرامة التأخير في السداد ناتجة عن عدم سداد الفروقات الضريبية بحسب التقييم التي كان يستوجب سدادها وفق الفقرة (الأولى) من المادة (النinth عشرة والخمسون) من اللائحة التنفيذية، وطبقاً لأحكام المادة (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة، فإن الدائرة ترى صحة إجراء المدعى عليها في الغرامة المفروضة.

## القرار

وبناءً على ما تقدّم، وبعد المداولات، قررت الدائرة بالإجماع:

- رفض دعوى المدعية/... هوية وطنية رقم (...), بصفتها مالكة محطة ... للوقود، بموجب سجل تجاري رقم (...).
- صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين وفقاً لأحكام المادة (السادسة والخمسون) من نظام المرافعات الشرعية، ولأطراف الدعوى حق استئنافه وفقاً للنظام خلال ثلاثة أيام من اليوم التالي لتاريخ تسلمه، وفي حال عدم الاعتراض خلالها فيصبح القرار نهائياً وواجباً النفاذ.



## استئناف

القرار رقم (VR-٢٠٢٠-٤١٢)

الصادر في الاستئناف رقم (١٠٤٩٤-٢٠١٩-٧)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٧٧

يجب أن تكون الشهادة الخطية التي تقدم من العميل للمورد متضمنة إمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد.

### الوقائع:

في يوم الأربعاء بتاريخ (١٨/٣/١٤٤٢هـ) الموافق (٢٠٢٠/١١/٤م)، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وتعديلاته، والمُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم ٦٥٤٧٤ وتاريخ ٦٥٤٧٤ وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من ...، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبإيعادها لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم الدعوى (١٠٤٩٤-٢٠١٩-٧) وتاريخ ١٠/١٢/٢٠١٩م، استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن المدعي ...، هوية وطنية رقم (...) مالك مؤسسة ... للمقاولات سجل التجاري رقم (...) تقدم بلائحة دعوى تضمنت اعترافه على قرار المدعي عليها بإعادة تقييم إقراراه للربع الرابع من عام ٢٠١٨م وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه بمبلغ وقدره (١٥,٥٥٥,٦٤) ريال، ويطلب فيها إلغاء هذا القرار.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها أجاب بذكره رد جاء فيها "١- مارست الهيئة صلاحيتها بإعادة تقييم الربع الرابع من عام ٢٠١٨م، بناءً على الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها: "للهيئة إصدار تقييماً للالتزامات الشخصية للضريبي بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره"، ونتج عن ذلك إضافة مبلغ (٣٨٣٥٣١,١٣) ريال إلى بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لكون أن المدعي قام بالإقرار عن ذلك المبلغ في بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة صفر بالمائة دون وجود مستند نظامي، حيث تبين بعد دراسة الشهادة الخطية التي قدمها المدعي، عدم استيفاءها للشروط الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، ٢- نصت الفقرة (ج) من المادة سالفة الذكر على: "أن يقدم العميل شهادة خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد" وبالاطلاع على الشهادة الخطية المقدمة من المدعي، يتضح أشارتها على أنه يمكن للمورد (المدعي) خصم قيمة الضريبة المضافة، غير أنه كان يجب أن تكون الشهادة الخطية الصادرة من العميل للمورد تشير على إمكانية العميل خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد، فضلاً عن ذلك قامت الهيئة بتاريخ ٢٩/٠٩/٢٠١٩م بطلب من المدعي تقديم



شهادة خطية بإمكانية العميل خصم ضريبة المدخلات، إلا أنه قام بتقديم شهادة خطية غير مستوفية للاشتراطات النظامية، وبالتالي قامت الهيئة برفض اعتراضه لعدم استيفاء الشروط النظامية للشهادة الخطية الواردة في الفقرة الثالثة من المادة التاسعة والسبعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة،<sup>٣</sup> وما يخص الشهادة الخطية التي أرفقها المدعي في ملف الدعوى، فيتضح بأنها أشارت على أنه يحق للعميل خصم قيمة الضريبة المضافة بنسبة (%) ولم تشير على أنه بإمكان العميل خصم كامل ضريبة المدخلات عن الأعمال محل التوريد، وعليه فإن الشهادة الخطية لم تستوفي الفقرة (ج) من المادة (٧٩/٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الحكم برد الدعوى".

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٠٢٠/١١/٤م، عقدت الدائرة جلستها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بعد)، للنظر في الدعوى المفوعة من ...، هوية وطنية رقم (...), مالك مؤسسة ... للمقاولات، سجل تجاري رقم (...), ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر المدعي شخصياً، وحضر ...، هوية وطنية رقم (...), ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (١٤٤١/١٧٩١٠٠٢)، وبعد التثبت من صحة حضور أطراف الدعوى بعرض بطاقة الهوية الوطنية لكل منهما عبر نافذة مكربة والتحقق من صفة كل منهما قررت الدائرة السير في نظر الدعوى، وطلب المدعي إلغاء قرار الهيئة بإعادة تقييم إقراره الضريبي للربع الرابع من عام ٢٠١٨م، وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه بمبلغ وقدره (١٥,٥٥٥,٦٤) ريال وفق التفصيل الوارد في لائحة الدعوى، وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه بما جاء في لائحة الدعوى؟ أجاب بأنه يتمسك بصحة قرار الهيئة وفقاً للأسباب الواردة تفصيلاً في مذكرة الرد الجوابية، وبسؤال طرف الدعوى فيما إذا كان لديهما ما يودان إضافته؟ فررا الإكتفاء بما سبق تقديمه، وبعد المناقشة قررت الدائرة قفل باب المرافعة ورفع الجلسة للمداولة وإصدار القرار.

## الأسباب

بعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٥) بتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد إجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كان المدعي يهدف من دعوه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بإعادة تقييم إقراره الضريبي للربع الرابع من ٢٠١٨م وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه بمبلغ وقدره (١٥,٥٥٥,٦٤) ريال استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من التزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروعأً بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إخباره بقرار المدعي عليها طبقاً للمادة التاسعة والأربعين من النظام، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى، أن المدعي تبلغ بالقرار محل الاعتراض بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٢م وتقدم بالاعتراض عليه بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٢م، ف تكون هذه الدعوى مستوفية لأوضاعها الشكلية ويتعين معه قبولها شكلاً.

ومن حيث الموضوع، فإنه بتأمل الدائرة لأوراق الدعوى وإجابة طرفيها، ثبت للدائرة بأن المدعي عليها أصدرت قرارها بإعادة تقييم الإقرار الضريبي للمدعي للربع الرابع من عام ٢٠١٨م وفرضت عليه ضريبة قيمة مضافة بمبلغ وقدره (١٥,٥٥٥,٦٤) ريال ويطلب المدعي الأخذ بالشهادة الخطية المقدمة من قبله عن المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة



بنسبة الصفر، ولما كانت الفقرة (١) من المادة (السادسة والعشرين) من نظام ضريبة القيمة المضافة تنص على: "للبيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه (أي من مقدم الإقرار)" والفقرة (١) من المادة (الرابعة والستين) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام تنص على: "للبيئة إصدار تقييماً للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره"، وكان قرار المدعى عليها محل الاعتراض في حقيقته ممارس لها الاختصاص بإعادة تقييم الإقرار الضريبي للمدعي للفترة الضريبية الرابع الربع لعام ٢٠١٨م؛ فإن الدائرة تخلص إلى عدم اشتغال هذا القرار على أي من عيوب القرار الإداري التي تقتضي إلغاؤه، وأما الشهادة الخطية المقدمة من المدعي والمؤرخة بتاريخ ٤٠٢٠١٤٤١هـ، تبين للدائرة أن الشهادة لم تنص على أحقيبة لخصم لكامل ضريبة المدخلات وأنها نصت على الخصم بنسبة الصفر ولم تشير إلى الأعمال المتعلق بها التوريد لاستكمال مكونات الشهادة وفق الشروط المنصوص عليها مما ترى معه الدائرة عدم انطباق شروط الشهادة الخطية الواردة في الفقرة (٣/ج) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، فضلاً عن أن العقد يبدأ تنفيذه وفقاً لتاريخ استلام الموقع بتاريخ ٢٢١٥/١٠٤٢٠١٤٣٧هـ الموافق ٢٠١٥/١٢٢م وفترة التنفيذ (١٨) شهر وتاريخ نهاية العقد وفقاً للشهادة الخطية المقدمة من العميل (وزارة المياه والبيئة والزراعة) بتاريخ ٦/١٦٢٠١٧م وتم تمديده العقد بعد ذلك لفترة أخرى ووفقاً لنص الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة أن العقد يعامل بنسبة الصفر حتى انقضائه في ٦/١٦٢٠١٧م وبالتالي فترة التمديد من المفترض أن تخضع للمراجعة والتحديث في ظل الأنظمة السارية والتي منها نظام ضريبة القيمة المضافة والتي كان من المعلوم في ذلك التاريخ تطبيق الضريبة بدءاً من ١٠١/٢٠١٨م بما يعني بخضوع أعمال العقد المنفذة من ١٠١/٢٠١٨م، وبناءً عليه ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

## القرار

ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظاماً، قررت الدائرة بالإجماع:

**أولاً: قبول الدعوى من الناحية الشكلية.**

ثانياً: وفي الموضوع: رفض دعوى المدعي ...مالك مؤسسة ... للمقاولات، سجل تجاري رقم (...), بإلغاء قرار الهيئة بشأن إعادة التقييم وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٦٤,٥٥٥,١٥) ريال، عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م.

ثالثاً: صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين وحددت الدائرة يوم الأحد الموافق ٢٢/١١/٢٠٢٠م موعداً لتسليم نسخة القرار، ويعتبر هذا القرار نهائياً وواجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.



## استئناف

القرار رقم (VA-٢٠٢١-٤٤٨)

الصادر في الدعوى رقم (٧-٥١٠٥٨-٢٠٢١)

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٧٨

يجب التقيد بالتعليمات النظامية المتعلقة بالشكل والمكونات المحددة للفواتير النظامية لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

### الوقائع:

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار، وحيث قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأْتي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

- قبول دعوى المدعية شكلاً.

أولاً: من الناحية الموضوعية:

- رفض دعوى المدعية ... هوية وطنية رقم (...) مالكة مؤسسة ... سجل تجاري رقم (...) بإلغاء قرار الهيئة بشأن إعادة تقييم الربع الثاني لعام ٢٠٢٠م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٧٤,٤٩٦,٧٤) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (....) ريال، وغرامة التأخير في السداد بمبلغ (... ) ريال.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بالائحة استئناف تضمنت اعترافها على قرار اللجنة في رفض اعترافه على قرار المستأنف ضدها فيما يخص إشعار التقييم النهائي لفترة الربع الثاني من عام ٢٠٢٠م، حيث تعرّض المستأنفة على إخضاع المستأنف ضدها لمبيعات لا تتعلق بالفترة الضريبية محل الاعتراف كما أنها تعرّض على بند المشتريات وذلك لكونها سبق وأن قدمت للمستأنف ضدها المستندات الثبوتية المتعلقة بالمشتريات بالإضافة إلى تقديمها للدائرة صورة ثبتت إرسالها للمستندات عبر البريد، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار اللجنة.

وبعرض لائحة المستأنفة على المستأنف ضدها أجابـت بالآتي: "١- بأن ما قدمته المدعية من فواتير نجد أنها لم تقدم الفواتير النظامية لتلك المشتريات وإنما تم تقديم ورقة ملف إكسيل كبيان وهو مستند غير منتج في الدعوى كون الملف معد يدوياً من قبل المستأنفة ولا يمكن بأي حال اعتباره دليلاً على تلك المشتريات، ٢- فيما يتعلق ببند المبيعات فإن الهيئة قامت بإخضاع مبالغ لضريبة القيمة المضافة لم تفصح عنها المستأنفة في بند المبيعات".

وفي يوم الثلاثاء ١٣/١٠/٢٠٢١ الموافق ١٤٤٣/٠٣، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلستها لنظر الاستئناف المقدم عبر الاتصال المرئي، بناء على الفقرة (٢) من المادة



(الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، التي تنص على أنه: "يجوز انعقاد جلسات الدائرة بواسطة الوسائل التقنية الحديثة التي توفرها الأمانة العامة"، وجرى الاطلاع على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض محل الاستئناف، كما تم استعراض ملف الدعوى وكافة المذكرات والمستندات المرفقة. وبعد المداولة، واطلاع الدائرة على ما قدمه الطرفان من دفاع ومستندات، وعملاً بأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولاحته التنفيذية، وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، أقفل المحضر على ذلك وقررت الدائرة استكمال دراسة الدعوى والبت فيها بعد النظر والتأمل.

### الأسباب

بناءً على نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٢٥/١٥) وتاريخ (١٤٣٨/١١/٢)، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٤١/٢١) وتاريخ (٤٠.٤.٢٦) هـ، وبعد الاطلاع على قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠.٤.٢٦) هـ

وحيث إن الاستئناف قدم من ذي صفة وخلال المدة النظامية المحددة واستوفى متطلباته النظامية بموجب ما نصت عليه الفقرة (٢) من المادة (الأربعين) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، مما يتبع معه قبوله شكلاً.

ومن حيث الموضوع، فإنه باطلاع الدائرة الاستئنافية على أوراق الدعوى وفحص ما احتوته من وثائق ومستندات، وبعد الاطلاع على ما قدمه الطرفان من مذكرات وردود، تبين لها أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برفض الدعوى المقامة من المدعية/ طرفة بنت منصور القحطاني ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وحيث إن المستأنفة تعترض على رفض اعترافها فيما يخص نتيجة التقييم الهيائي عن فترة الربع الثاني من عام ٢٠٢٠ م، ولما كان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن النزاع محل النظر جاء متفقاً مع أحكام النظام ومع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمله، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيق مکمن النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفع مثاره أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي فيه هذه الدائرة إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار. وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير رفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

### القرار

أولاً: قبول الاستئناف من / ... هوية وطنية رقم (... ) مالكة مؤسسة ... سجل تجاري رقم (... ) من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

ثانياً: رفض استئناف / ... هوية وطنية رقم (... ) مالكة مؤسسة ... سجل تجاري رقم (... ) وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-٢٠٢١-١٤٠).

وصلى الله وسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.



بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ