

## (القرار رقم ١٣٨٤ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

### في الاستئناف رقم (١٢٨٣/ز) لعام ١٤٣٢هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٥/٢٣هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢٠) لعام ١٤٣٢هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ) (المكلف) لعام ٢٠٠٣ م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٣/١٣هـ كل من : .....و.....و.....، كما مثل المكلف .....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي :

#### الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (٢٠) لعام ١٤٣٢هـ بموجب الخطاب رقم (٣/١٥٢) وتاريخ ١٤٣٢/٩/١٧هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٨٧) وتاريخ ١٤٣٢/١١/١٣هـ، كما قدمت مستندًا يفيد باستلامها القرار الابتدائي بتاريخ ١٤٣٢/١٠/١٦هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

#### الناحية الموضوعية :

##### بند الاستثمارات .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المكلف في عدم إخضاع الاستثمارات محل الخلاف للزكاة وفقاً لحثيات القرار . استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية اعتبرت أن الخلاف بين الطرفين خلاف محاسبي، ومع ذلك لم توضح اللجنة الحثيات التي أوصلتها لصحة مطالبة المكلف من الناحية المحاسبية، كما أن اللجنة لم تورد الدفوع والإثباتات التي قدمها ممثلي المصلحة والتي تشكك في صحة القيود المحاسبية للبند محل الخلاف والتي سوف يتم إيضاحها كما يلي :

١- ادعى المكلف في اعتراضه أن القيود المحاسبية كانت على النحو التالي :

من د / استثمار في (٣) شركات .

٧١,٢٠٠,٤٠٧

إلى د / مشاريع تحت التنفيذ .

٧١,٢٠٠,٤٠٧

وعليه يطالب إما قبول حسم الاستثمارات أو رد المبلغ إلى أصله فيتم إلغاء القيود وبالتالي حسم المشاريع تحت التنفيذ، ومطالبه المكلف سليمة من الناحية النظرية وهو ما انسأقت وراءه اللجنة الابتدائية في قرارها، ولكن القوائم المالية المقدمة سواء للمكلف أو للشركات المستثمر فيها لا تثبت صحة هذه القيود .

٢- ادعى المكلف في اعتراضه أنه خلال عام ٢٠٠٢م تم إدراج مبلغ (٣٧,١٢٨,٢٣٢) ريال في دفاتره تحت حساب مشروعات تحت التنفيذ وتم إقفاله في حساب استثمارات في شركة (ب) بالقيد التالي :

٣٧,١٢٨,٢٣٢ من د / استثمار في شركة (ب)

٣٧,١٢٨,٢٣٢ إلى د / مشروعات تحت التنفيذ

وحيث إن شركة (ب) لم تؤسس إلا في ١٤/١٠/٢٠٠٣م أي بعد ما يزيد عن (١٠) أشهر من إقفال حسابات عام ٢٠٠٢م، فكيف يتم القيد على كيان لم يولد بعد، كما أن المبلغ كبير ويمثل أكثر من نصف المبلغ المختلف عليه ، ولأن حفظ الحقوق والالتزامات يتطلب توثيق دقيق لما للمكلف من حقوق و ما عليه من التزامات فإنه من غير المتصور إطلاقاً صحة هذا الإدعاء وبالتالي عدم صحة القيد، خاصة وأن هذا القيد لم يرد له أثر في القوائم المالية للشركة المستثمر فيها (شركة ب) للعام المالي المنتهي في ٣١/١٢/٢٠٠٣م، وقد تجاهلت اللجنة الابتدائية هذا الدفع فلم توردته في وجهة نظر المصلحة ولم تناقشه في قرارها .

٣- أن القوائم المالية للشركات المستثمر فيها لعام ٢٠٠٣م لا تعكس تلك القيود، وتتناقض مع ادعاء المكلف بأنها استثمارات في رؤوس أموال تلك الشركات، حيث إن القوائم المالية للشركات المستثمر فيها تظهر أن حصة المكلف في رؤوس أموال تلك الشركات بنهاية عام ٢٠٠٣م كانت على النحو التالي :

اسم الشركة	رأس المال	نسبة المشاركة	حصة الشركة
شركة (ب)	٥٠٠,٠٠٠	٦٠%	٣٠٠,٠٠٠ ريال
شركة (ج)	٥٠٠,٠٠٠	٦٠%	٣٠٠,٠٠٠ ريال
شركة (د)	٥٠٠,٠٠٠	٦٠%	٣٠٠,٠٠٠ ريال
المجموع			٩٠٠,٠٠٠ ريال

والفرق بين مبلغ (٧١,٢٠٠,٤٠٧) ريال الذي ادعى المكلف أنه استثمار في رؤوس أموال تلك الشركات وبين مبلغ (٩٠٠,٠٠٠) ريال المدرج في القوائم المالية لتلك الشركات يبلغ (٧٠,٣٠٠,٤٠٧) ريال فما هو مصير هذا المبلغ ؟ ولماذا لم يتم قيده في حسابات الشركات المستثمر فيها في عام ٢٠٠٣م ؟ وإن ادعى المكلف قيده فما طرفي القيد ؟ ولكن حسبما تظهر القوائم المالية للشركات المستثمر فيها فإنه لم يتم قيده، وبذلك فإن المكلف يطالب بحسم استثمار لم يتم بعد في الشركات المستثمر فيها، حيث إن الأثر الزكوي لهذه الحالة المطالبة بالحسم بدون إضافة لذات المبالغ لوعاء زكاة الشركات المستثمر فيها ، أما ادعاء المكلف أنه تم إثبات الاستثمار في دفاتره على أساس أن الإجراءات النظامية انتهت في عام ٢٠٠٣م وأن إجراءات زيادة رأس المال أعقبتها مباشرة ولكنها تأخرت بسبب تعديل عقد التأسيس لدى الجهات النظامية، فهذا ادعاء باطل لأن القيود المحاسبية التي من المفترض عملها لو صح هذا الإدعاء فإنها تنعكس في الشركات المستثمر فيها لأن الحدث المالي القائم على مستند تتأثر به جميع أطرافه، وهذا من الثابت بدلالة قطعية في القوائم المالية المدققة لتلك الشركات أنه لم يتم في العام محل الاستئناف ، ومن جانب آخر يخالف المنطق من

ناحية حفظ الحقوق والالتزامات , وتبعًا لما ورد في الفقرة السابقة فإن المكلف يدعي أن طرفي القيد من د/الاستثمار إلى د/مشروعات تحت التنفيذ بمبلغ (٧١,٢٠٠,٤٠٧) ريال تمت في عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م, وبالرجوع إلى القوائم المالية للأعوام ٢٠٠١م و٢٠٠٢م و٢٠٠٣م تبين أن رصيد مشروعات تحت التنفيذ لا يغطي هذا المبلغ, أي أن رصيد طرف القيد لا يغطي مبلغ تلك القيود مما يدل على عدم صحتها, وإن قيل إن أرصدة مشروعات تحت التنفيذ الافتتاحية والختامية لا تعبر عن قيمة مشروعات تحت التنفيذ وأن حركتها هي التي توضح ذلك - كما ذكر ممثل المكلف في جلسة المناقشة أمام اللجنة الابتدائية - فيرد على ذلك أن تلك المشروعات تحتاج إلى تمويل يقابلها, وبالرجوع إلى قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية نجد أنه لا يوجد مصادر أموال تغطي قيمة تلك المشروعات, مما يدل على أن هناك خلل واضح في صحة ادعاء المكلف من الناحية المحاسبية لم تتطرق له اللجنة الابتدائية بالمناقشة على الرغم من تقديم تلك الإيضاحات لها وهي جوهرية في الخلاف المحاسبي الذي اعتمدته اللجنة في قرارها, بناء على ما تقدم تطلب المصلحة عدم حسم استثمارات المكلف البالغة (٧٠,٣٠٠,٤٠٧) ريال .

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن تفاصيل استثماراته البالغة (٧١,٢٠٠,٤٠٧) ريال على النحو التالي :

١- تبلغ حصة الشركة في رأس مال شركة (ب) مبلغ (٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال , وهي عبارة عن مشروعات تحت التنفيذ تمت على مراحل وتم تحويلها لاحقًا إلى استثمارات , وقد تم تأسيس الشركة بالفعل بتاريخ ٢٠٠٢/٢/٢م كما يظهر ذلك من مقدمة عقد التأسيس , وتم إثبات الاستثمار في دفاتر الشركة على أساس أن الإجراءات النظامية لتأسيس الشركة المستثمر فيها سوف تنتهي في عام ٢٠٠٣م وأن إجراءات زيادة رأس المال تعقبها مباشرة , ولكنها تأخرت بسبب تأخر تعديل عقد التأسيس لدى الجهات النظامية لاستكمال أوراق ووكالات الشركاء وتغيير باقي الشركاء لعدم موافقة وزارة التجارة على دخول شركاء جدد عن طريق قيام الشركة المستثمر فيها بالإعلان عن قبول مساهمين في مشروع..... وتحديد أرباح متوقعة سلفًا, وقد رفضت وزارة التجارة هذا الإجراء مما تسبب في تأخر تعديل عقد التأسيس إلى عام ٢٠٠٤م , وقد تم زيادة رأس مال الشركة المستثمر فيها خلال عام ٢٠٠٤م نظرًا لتأخر الإجراءات النظامية في إثبات قرار الشركاء بزيادة رأس المال لدى كاتب العدل إلى تاريخ ٢٠٠٤/٩/٢١م, وتمثل الزيادة في رأس مال شركة .....حصة عينية كما هو ثابت في ملحق تعديل عقد تأسيسها , وهي عبارة عن إنشاء وتجهيز مدينة .....التي تمارس شركة (ب) نشاطها من خلالها , وقد أنشئت مدينة ..... خلال عامي ٢٠٠٢م و٢٠٠٣م من التمويل المالي الذي حصلت عليه من شركة (ك) سواء تمويل ذاتي من الشركاء أو قروض من البنوك , ولا يوجد هذا التمويل في صورة نقدية في نهاية العام المالي ٢٠٠٣م حتى يتم خضوعه للزكاة , وفيما يلي تفاصيل المنصرف على إنشاء وتجهيز مدينة ..... بدفاتر الشركة حتى ٢٠٠٣/١٢/٣١م بمبلغ (٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال :

ريال	بيان
٣٧,١٢٨,٢٣٢	المنصرف على مشروع ..... خلال عام ٢٠٠٢م
١٢,٥٧١,٧٦٨	المنصرف على مشروع ..... خلال عام ٢٠٠٣م
٤٩,٧٠٠,٠٠٠	إجمالي نصيب شركة.....(أ).....في زيادة رأسمال شركة (ب)
٣٠٠,٠٠٠	حصة شركة (أ) في رأس مال شركة (ب) قبل التعديل
٥٠,٠٠٠,٠٠٠	إجمالي الاستثمار في رأس مال شركة (ب)

وقد أدرج مبلغ (٣٧,١٢٨,٢٣٢) ريالٍ خلال ٢٠٠٢م بدفاتر شركة (أ) في حساب مشروعات تحت التنفيذ وتم إقفاله في حساب استثمارات في شركة (ب) بالقيد التالي :

٣٧,١٢٨,٢٣٢ من د/استثمار في شركة (ب)

٣٧,١٢٨,٢٣٢ إلى د/مشروعات تحت التنفيذ

أما باقي المنصرف على مشروع ..... خلال عام ٢٠٠٣م والبالغ (١٢,٥٧١,٧٦٨) ريالٍ فقد قام الشريك الرئيس بالشركة/..... بسداده من حسابه الشخصي وتم تعليته على الحساب الجاري للشركاء بالقيد التالي :

١٢,٥٧١,٧٦٨,١ من د/استثمار في شركة (ب)

١٢,٥٧١,١٧٦ إلى د/جاري الشريك .....

إن عدم الاعتراف بمبلغ الاستثمار يستلزم رد المبلغ إلى أصله فيتم إلغاء القيود في عامي ٢٠٠٢م و ٢٠٠٣م، وبذلك يكون رصيد الاستثمارات في ٢٠٠٣/١٢/٣١م مبلغ (٢١,٢٠٠,٤٠٧) ريالٍ بعد إلغاء مبلغ (٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال من بند الاستثمارات، ويكون رصيد بند مشروعات تحت التنفيذ (٣٧,١٢٨,٢٣٢) ريالٍ ، وبند مشروعات تحت التنفيذ من البنود التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي .

٢- تبلغ حصة الشركة في رأس مال شركة (د) مبلغ (٣٠٠,٠٠٠) ريال حتى نهاية عام ٢٠٠٣م كما تثبته القوائم المالية للشركة المستثمر فيها، كما تثبت القوائم المالية لشركة (د) أن حساب جاري الشركاء في ٢٠٠٣/١٢/٣١م يتضمن رصيد دائن لشركة (أ) بمبلغ (١١,٧٠٠,٠٠٠) ريال وقد ذكر بالقوائم المالية لشركة (د) أيضًا أن الحسابات الجارية للشركاء تمثل حصة مساهمتهم في الممتلكات الاستثمارية المقدمة لبناء المركز التجاري الذي تمارس شركة (د) نشاطها من خلالها، فبذلك تكون المبالغ المستحقة للشركاء ليس لها تاريخ محدد للسداد أي أنها بمثابة استثمار إضافي من الشركاء في شركة (د) .

وفيما يلي تفاصيل المنصرف على الاستثمار في شركة (د) بدفاتر الشركة حتى ٢٠٠٣/١٢/٣١م بمبلغ (١٢,٤٥٣,١٠٠) ريال :

ريال	بيان
٣٠٠,٠٠٠	حصة شركة (أ) في رأس مال شركة (د)
١٢,١٥٣,١٠٠	المنصرف على مشروع ..... خلال عام ٢٠٠٣م
١٢,٤٥٣,١٠٠	إجمالي الاستثمار في رأس مال شركة (د)

وتم إثبات الاستثمارات في شركة (د) بالقيد التالي :

١٢,١٥٣,١٠٠ من د/استثمار في شركة (د)

١٢,١٥٣,١٠٠ إلى د/مشروعات تحت التنفيذ

إن عدم الاعتراف بمبلغ الاستثمار يستلزم رد المبلغ إلى أصله فيتم إلغاء القيد وتعليه المبلغ على بند مشروعات تحت التنفيذ، وبند مشروعات تحت التنفيذ من البنود التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي .

٣- تبلغ حصة شركة (ك) في رأس مال شركة (ج) مبلغ (٣٠٠,٠٠٠) ريال حتى نهاية عام ٢٠٠٣م كما تثبته القوائم المالية المستثمر فيها، كما تثبت القوائم المالية لشركة (ج) أن حساب جاري الشركاء في ٢٠٠٣/١٢/٣١م والبالغ (١٦,٩٩٤,٦٠٤) ريال يتضمن رصيد دائن لشركة (أ) بمبلغ (٨,٤٤٧,٣٠٢) ريال وأن هذا المبلغ والمبالغ الأخرى المقدمة من الشركاء تمثل حصة

مساهمة الشركاء في إنشاء مركز ..... الذي تمارس شركة (ج) نشاطها من خلالها والمقام على أرض مستأجرة من بلدية تبوك

وفيما يلي تفاصيل المنصرف على الاستثمار في شركة (ج) بدفاتر الشركة حتى ٢٠٠٣/١٢/٣١ بمبلغ (٨,٧٤٧,٣٠٢) ريال :

ريال	بيان
٣٠٠,٠٠٠	حصة شركة (أ) في رأس مال شركة (ج)
٨,٤٤٧,٣٠٢	المنصرف على مشروع ..... خلال عام ٢٠٠٣م
٨,٧٤٧,٣٠٢	إجمالي الاستثمار في رأس مال شركة (ج)

وتم إثبات الاستثمارات في شركة (ج) بالقيد التالي :

٨,٤٤٧,٣٠٢ من د/ استثمار في شركة (د)

٨,٤٤٧,٣٠٢ إلى د/ مشروعات تحت التنفيذ

إن عدم الاعتراف بمبلغ الاستثمار يستلزم رد المبلغ إلى أصله فيتم إلغاء القيد وتعليق المبلغ على بند مشروعات تحت التنفيذ، وبند مشروعات تحت التنفيذ من البنود التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي، كما أن بندي رأس المال وجاري الشركاء يدخلان ضمن الوعاء الزكوي للشركة المستثمر فيها . بناء على ما تقدم يرى المكلف حسم بند الاستثمارات من وعائه الزكوي .

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم حسم بند الاستثمارات البالغ (٧١,٢٠٠,٤٠٧) ريال من الوعاء الزكوي للمكلف ، في حين يرى المكلف حسم بند الاستثمارات من وعائه الزكوي ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية للمكلف والقوائم المالية للشركات المستثمر فيها وعقود تأسيس الشركات المستثمر فيها تبين من الإيضاح رقم (٤) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للمكلف أن استثمارات المكلف في نهاية العام تتمثل في شركة (ب) بمبلغ (٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال وشركة (د) بمبلغ (١٢,٤٥٣,١٠٥) ريال وشركة (ج) بمبلغ (٨,٧٤٧,٣٠٢) ريال ، وتبين من صورة ملحق عقد التأسيس لشركة (ج) المؤرخ في ٢٠٠٤/٤/١٠م أنه تم زيادة رأس مال الشركة من (٥٠٠,٠٠٠) ريال إلى (١٢٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال ، وأن الزيادة في رأسمال الشركة ومقدارها (١٢٤,٥٠٠,٠٠٠) ريال عبارة عن حصص عينية ، كما تبين من القوائم المالية لشركة (د) أن بند الممتلكات الاستثمارية ظهر في قائمة المركز المالي في ٢٠٠٣/١٢/٣١م بمبلغ (٢٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال ، كما تبين من القوائم المالية لشركة (د) أن بند مشروعات تحت التنفيذ ظهر في قائمة المركز المالي بمبلغ (١٧,٤٩٤,٦٠٤) ريال ، وباطلاع اللجنة على عينه من كشف حساب هذا البند طبقاً لسجلات المكلف تبين أنه يمثل مبالغ منصرفه على مشاريع تحت التنفيذ مثل مباني وإنشاءات والاعاب و أثاث ومفروشات ... الخ .

وحيث إن الحدث المالي وقياسه في السجلات المحاسبية يعتمد بالدرجة الأولى على جوهر العملية وليس على شكلها ، وحيث إن هذا البند عبارة عن مبالغ منصرفه على مشاريع تحت التنفيذ تم تحويله إلى استثمارات في وقت لاحق ، لذا فإن اللجنة ترى أنه في كلا الحالتين سواء تم تصنيفه كمشاريع تحت التنفيذ أو كاستثمارات فإنه يعد من العناصر القابلة للحسم من الوعاء الزكوي

للمكلف لكون التصنيف الأول بمثابة أصول ثابتة والثاني يمثل استثمارات للقنية, وبالتالي رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم بند الاستثمارات البالغ (٧١,٢٠٠,٤٠٧) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

#### **القرار :**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (٢٠) لعام ١٤٣٢هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : وفي الموضوع :

رفض استئناف المصلحة في طلبها عدم حسم بند الاستثمارات البالغ (٧١,٢٠٠,٤٠٧) ريالٍ من الوعاء الزكوي للمكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ثالثاً : يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية .

وبالله التوفيق,,,