

(قرار رقم ٢٩ لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)،

برقم ١٤٣٧/٢٢/١٩١٩ وتاريخ ١٤٣٧/٦/٢٧هـ

على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م.

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على رسول الله، وبعد:-

إنه في يوم الثلاثاء الموافق ١٧/١٠/١٤٣٨هـ، اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة، وذلك بمقرها بفرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بجدة، والمشكلة من كل من:-

الدكتور / رئيسًا
الدكتور / عضوًا ونائبًا للرئيس
الدكتور / عضوًا
الأستاذ / عضوًا
الأستاذ / عضوًا
الأستاذ / سكرتيرًا

وذلك للنظر في اعتراض المكلف / شركة (أ)، رقم مميز (.....) على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م، اختصاص فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بجدة)، وقد تناولت اللجنة الاعتراض بالبحث والمناقشة في ضوء مذكرة الاعتراض المقدمة من الهيئة، وبالاطلاع على ملف القضية ومحضر جلسة المناقشة المنعقدة في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٦/٢١هـ، بحضور ممثلي الهيئة/.....، و.....، و.....، بموجب خطاب الهيئة رقم ١٤٣٨/١٦/١٦٧٩٠، وتاريخ ١٤٣٨/٦/٣هـ، وبحضور ممثل المكلف /.....، سعودي الجنسية بطاقة الهوية الوطنية رقم (.....).

وفيما يلي وجهتا نظر الطرفين ورأي اللجنة حولهما:

أولاً: الناحية الشكلية:-

الربط: صادر برقم (١٤٣٦/٢٢/٣٥٧٢) وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢٧هـ.

الاعتراض: وارد برقم (١٤٣٧/٢٢/١٩١٩) وتاريخ ١٤٣٧/٦/٢٧هـ.

الاعتراض مقبول من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المحددة نظامًا.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:-

١- الرواتب والأجور للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م.

وجهة نظر مقدم الاعتراض

فيما يتعلق برفض اعتراضنا حول بند الرواتب للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٤م، نود أن نؤكد اعتراضنا على ذلك للآتي:

- تمت عملية استئجار العمالة بموجب عقود نظامية موقعة بين الشركة والمؤسسة.
- تم إرفاق جميع المستندات المؤيدة لذلك.

وجهة نظر الهيئة

تم رفض الاعتراض على بند الرواتب والأجور للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٤م، حيث تبين أن العمالة ليست خاصة بالشركة (شركة (أ)) محل الاعتراض، وهي مستأجرة من إحدى مؤسسات المجموعة، كما أن نشاط المؤسسة المؤجرة للعمالة هو لغرض التجارة وتعود ملكيتها أيضًا للشركاء أنفسهم مما يؤكد على أن المستندات المقدمة من عقود من الشركة والمؤسسة المؤجرة هي مستندات صورية لتضخيم التكاليف.

في جلسة الاستماع والمناقشة

قام ممثل المكلف بعرض إيضاحي حول طبيعة نشاط الشركة وكيفية انتقالها وتحويلها من مؤسسة إلى شركة، وقد علق ممثلو الهيئة بأنه لا بد من تقديم مستندات منها؛ الاتفاقيات ومسيرات الرواتب وصور الإقامات وسجل المنشأة المؤجرة التي من نشاطها نشاط تأجير العمالة، وقد علق ممثل المكلف بأنه قد سبق تقديم المسيرات والعقود المبرمة مع الجهات المؤجرة للعمالة؛ وفيما يتعلق بالتعديل عن عام ٢٠٠٩م فقد علق ممثلو الهيئة بأنه ناتج عن إعادة الربط، وأن التعديل تم بعد تخفيض الرواتب الإجمالية المسجلة في شهادة التأمينات لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م، وقد قبل ممثل المكلف بالتعديل لعام ٢٠٠٩م.

رأي اللجنة

بدراسة وجهتي نظر الطرفين وما قدماه من دفوع ومستندات، تبين أن المكلف يعترض على عدم قبول الهيئة لبند الرواتب والأجور للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م كمصاريف جائزة الحسم من وعائه الزكوي؛ وذلك لأن العمالة المصروف لها الرواتب لا تتبع المكلف، وإنما تم استئجارها من المؤسسة التي يملكها الشريك الرئيس في الشركة (المكلف)، وأن كل المستندات التي قدمها المكلف لتلك المصاريف هي مستندات صورية لتضخيم التكلفة ولا يمكن القبول بها.

وللتحقق من صحة البند طلبت اللجنة من المكلف تقديم المستندات المتعلقة به، وقد قدمها المكلف إلى اللجنة، وقامت بدراستها وتوصلت إلى ما يلي:

• عام ٢٠٠٩م: حيث إن المكلف قد وافق في جلسة الاستماع والمناقشة على تعديل الهيئة لهذا البند، فإن الخلاف بينهما يعتبر منتهيًا لهذا العام.

• الأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م قدم المكلف صورة الاتفاقية المبرمة مع مؤسسة (ب) لصاحبها..... (الشريك الرئيس في الشركة (المكلف))، ومضمونها أن توفر المؤسسة عمالة مؤقتة للشركة (المكلف)، ومدة الاتفاقية عام كامل تبدأ في ٢٠١٠/١/١م قابلة للتجديد، كما قدم بيانًا تفصيليًا بالرواتب والأجور لتلك العمالة، وكشف حساب جاري المؤسسة في الشركة يُظهر حركة استحقاق الشركة بجملة تلك الرواتب والأجور وصرفها، مع صور الشيكات ومستندات القيد لكل شهر للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م.

وقد اقتنعت اللجنة بتلك المستندات فيما عدا المبالغ الخاصة بعمالة لم يقدم المكلف مستنداتها النظامية، وتبلغ: (٤٢١,٢٠٠) ريال في العام ٢٠١٠م، و(٤٢١,٢٠٠) ريال في العام ٢٠١١م، و(٣٤٠,٢٠٠) ريال في العام ٢٠١٢م؛ وبالتالي ترى اللجنة قبول الرواتب والأجور كمصاريف جائزة الحسم في حدود المبالغ التالية:

عام ٢٠١٠م: (١,٦٣٥,٠٢٣) ريالاً - (٤٢١,٢٠٠) ريال = ١,٢١٣,٨٢٣ ريالاً.

عام ٢٠١١م: (١,٥٢٩,٥٨٩) ريالاً - (٤٢١,٢٠٠) ريال = ١,١٠٨,٣٨٩ ريالاً.

عام ٢٠١٠م: (١,٥٩٨,٨٢٦) ريالاً - (٣٤٠,٢٠٠) ريال = ١,٢٥٨,٦٢٦ ريالاً.

• عام ٢٠١٣م: تبين للجنة أن ربط الهيئة لهذا العام لم يشتمل على تعديل لصافي الربح بهذا البند، وعليه ترى أنه لا يوجد خلاف بين الطرفين حول هذا البند.

• عام ٢٠١٤م: قامت الهيئة بتعديل صافي الربح بمبلغ (١٧,١٠٨,٤٥٩) ريالاً؛ لعدم قناعتها بصحة هذا المصروف، وبالرجوع إلى إفادة المكلف في خطابه المؤرخ في ٢٠١٦/١/١٨م، تبين أنه يدعي أن ما قيمته (١٧,١٤٦,٤٧٩) ريالاً من إجمالي الرواتب والأجور تمثل خصومات تُمنح للمندوبين تم تصنيفها بالخطأ ضمن الرواتب والأجور، وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات التي تثبت صحة ادعائه فإن اللجنة لا يمكنها قبول ادعائه، وترى عدم اعتبار هذا البند مصروفًا جائز الحسم من الوعاء الزكوي للمكلف.

٢-دائنو شراء أصول ثابتة لعام ٢٠١٣م.

وجهة نظر مقدم الاعتراض

فيما يتعلق برفض اعتراضنا حول بند دائني شراء أصول ثابتة للعام ٢٠١٣م نود أن نؤكد اعتراضنا على ذلك للآتي:

- تم تقديم كافة المستندات المؤيدة (تقييم الأصل - الاتفاقية - القيود المحاسبية الخاصة بالتسوية).
- لا توجد ذمة دائنة (مورد أصل ثابت في نهاية السنة).

وجهة نظر الهيئة

تم رفض الاعتراض على بند دائني شراء أصول ثابتة لعام ٢٠١٣م وذلك لعدم قيام المكلف بتقديم مستندات مؤيدة كافية للتسوية التي تمت على الأصل (تسويةوتقييمها)، وكل ما تم إرفاقه من قبل المكلف هو مستند قيد تسوية حساب فقط وسند قيد يومية شراء، ولا توجد مستندات تؤيد شراء أو اقتناء وملكيةللشركة أو مستندات السداد والدفع.

في جلسة الاستماع والمناقشة

ذكر ممثل المكلف بأن هذا البند يتمثل فيمستعملة مملوكة ل.....، وتم تمليكها لمناديب (لمندوبي) المبيعات ضمن برنامج تحفيزي قامت به الشركة، وتم ذلك بإقفال الذمم المدينة في حساب الأصول الثابتة -.....، وقد علق ممثلو الهيئة بأن مبلغ (١٦,٤٦٣,٥٠٠) ريال ك.....، تم سداد مبلغ نقدي منه، ومبلغ آخر تم إقفال حساب الذمم المدينة به بمبلغ (١٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وتُظهر القيود أن حساب المحول والمستفيد هو لمصلحة شركة (أ) (المكلف).

رأي اللجنة

قامت الهيئة بإضافة دائني شراء أصول ثابتة (.....) إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣م بمبلغ (١٦,٤٦٣,٥٠٠) ريال، مقابل حسم نفس الرصيد من الوعاء الزكوي للمكلف، وبعد الاطلاع على المستندات والقيود المحاسبية المقدمة من الطرفين اتضح للجنة أن حساب الذمم الدائنة لمؤسسة (ب) (حساب/.....) هو حساب وسيط، ليس له رصيد في تاريخ الإقفال؛ حيث تم

فتحه وإقفاله في ٢٠١٣/١٠/٦م لإثبات قيمةمؤسسة (ب) بمبلغ (١٦,٤٦٣,٥٠٠) ريال، وعليه فإن اللجنة لا تؤيد إجراء الهيئة بإضافة هذا البند للوعاء الزكوي للمكلف، فهو حساب وهمي لا يمثل عملية مالية حقيقية.

كما أنه بدراسة اللجنة لاتفاقية شراءمؤسسة (ب) والقيود المحاسبية والكشوفات والمستندات المقدمة من الطرفين اتضح ما يلي:

١- بلغ الرصيد الافتتاحي للذمم المدينة لمؤسسة (ب) (حساب/.....) من واقع كشف حساب المؤسسة (صفرًا)، وفي ٢٠١٣/١٠/١م تم تسجيل قيد مدين برقم (٦٧٠ -) لفتح الرصيد بمبلغ (١٠,١٧٢,١٨٧) ريالًا، وهذا يعني عدم وجود رصيد افتتاحي للمؤسسة.

٢- تم في ٢٠١٣/١٠/٦م تسجيل قيد دائن برقم (٦٤٣ -) بمبلغ (١٦,٤٦٣,٥٠٠) ريال، وعليه أصبح رصيد المؤسسة دائنًا بمبلغ (٦,٢٩١,٣١٣) ريالًا.

٣- تم في ٢٠١٣/١٠/٩م تسجيل قيد مدين برقم (٦٧١ -) بمبلغ (٤,٢٠٠,٠٠٠) ريال نظير حوالة بنكية واردة من مؤسسة (ب)، وفي ٢٠١٣/١٠/٢٠م تم تسجيل قيد مدين آخر برقم (٦٧٢ -) بمبلغ (٢,١٠٠,٠٠٠) ريال نظير حوالة بنكية واردة من المؤسسة.

٤- بالاطلاع على الحوالات البنكية ظهر أن العميل (المحول) والمستفيد هو شركة (أ)، وهذا يعني أن المكلف قام بتحويل تلك المبالغ لنفسه من حسابه لدى بنك (د) إلى حسابه لدى بنك (ج).

وتأسيسًا على ما تقدم لم تقتنع اللجنة بصحة اتفاقية شراء ال..... بمبلغ (١٦,٤٦٣,٥٠٠) ريال، ولا بصحة ملكية المؤسسة لها، ولا بصحة نقل ملكيتها للشركة فضلًا عن عدم تقديم المكلف لمستندات الملكية ونقل الملكية، كما لم يظهر للجنة البند المحاسبي الواجب إضافته للوعاء الزكوي مقابل رسم تلك الأصول؛ نظرًا لإقفال الحساب الوسيط كما سبق إيضاحه أعلاه، والذي سبق وأن رفضت اللجنة إضافته للوعاء الزكوي للمكلف، ولارتباط الرسم بمصدر التمويل، عليه ترى اللجنة عدم رسم رصيد ال.....المضافة خلال العام ٢٠١٣م من الوعاء الزكوي للمكلف.

٣- الخسائر المرحلة المعدلة في عام ٢٠١٤م.

وجهة نظر مقدم الاعتراض الاعتراض

فيما يتعلق برفض اعتراضنا حول بند الخسائر المرحلة المعدلة للعام ٢٠١٤م بحدود قيمة الأرض نود أن نعترض على ذلك للآتي:

- تم الإيضاح أن رصيد المساهم الشريك الدائن والذي نشأ عند شراء الأصل تم تسويته لاحقًا بموجب قرار جمعية المساهمين القاضي بتغطية الخسائر المتراكمة.
- نرى قبول قيمة الأرض أو إرجاع ما يقابلها من الخسائر المتراكمة التي تمت تسويتها في حساب جاري الشريك المساهم.

وجهة نظر الهيئة

تم رفض الاعتراض فيما يتعلق ببند الخسائر المرحلة المعدلة لعام ٢٠١٤م بحدود قيمة الأرض بسبب رجوع ملكيتها لأحد الشركاء وليس للشركة، ولا يوجد حساب جاري للشريك يقابل قيمة تلك الأراضي التي أفاد المكلف أنه تمت تسويتها في حساب جاري الشريك المساهم.

في جلسة الاستماع والمناقشة

أفاد ممثل المكلف بأن الأرض البالغة (٣٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، قيدت مقابل جاري دائن للشريك، وتم إقفال الخسائر المتراكمة فيه، وأنه إذا لم يتم حسم الأراضي فيجب حسم الخسائر، وقد علق ممثلو الهيئة بأنه من شروط حسم الأصول الثابتة الملكية والاستغلال في نشاط الشركة وهذا غير محقق.

رأي اللجنة

يُطالب المكلف إما بقبول قيمة الأراضي المملوكة باسم الشريك بقيمة (٣٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال ضمن الأصول الثابتة، أو حسم ما يقابلها من الخسائر المرحلة المعدلة من الوعاء الزكوي؛ أي بقيمة (٣٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، ولدراسة هذا الطلب قامت اللجنة بالرجوع إلى المستندات والقيود المحاسبية المقدمة من الطرفين لحسابي الخسائر المرحلة والأصول الثابتة، واتضح لها ما يلي:

١- طبقاً للربط الزكوي لعام ٢٠١٣م بلغت الخسائر المرحلة المعدلة (٤٢,٦٩٠,٩٦٠) ريالاً، وقد قضت اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة في المادة الرابعة: أولاً فقرة: ١٢ أنه يجب حولان الحول على مساهمة الشركاء في تغطية الخسائر، وطبقاً لقرار الشركاء المؤرخ في ٢٠١٤/٢/٣م والقيود المحاسبية رقم (٨٢٥-٠) وتاريخ ٢٠١٤/٢/٤م، فإن التغطية لم يحل عليها الحول.

٢- طبقاً لصكوك الأراضي المقدمة من المكلف فإن الأراضي مسجلة باسم الشريك/.....، ومضافة خلال العام، ولم يتضح للجنة ما إذا كانت تلك الأراضي مستغلة في نشاط الشركة أم لا.

٣- وفقاً للقيود المحاسبية رقم (٨٢٤-٠) في ٢٠١٤/٣/٥م قام المكلف بإثبات قيمة الأراضي في مقابل تعليية حساب جاري الشريك/..... بمبلغ (٣٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وعليه كانت نشأة الحساب الجاري للشريك خلال عام ٢٠١٤م، وبالتالي لم يحل عليه الحول.

٤- بالاطلاع على القوائم المالية المدققة لعام ٢٠١٣م تحقق للجنة عدم وجود حسابات جارية دائنة للشركاء، وعليه فالحسابات الجارية للشركاء لم يحل عليها الحول في عام ٢٠١٤م.

٥- قام المكلف بإقفال الخسائر المتراكمة في حساب جاري الشريك ليصبح الرصيد صفرًا في نهاية عام ٢٠١٤م، وهذا يعني أن نشأته كانت لإقفال الخسائر فيه.

وتأسيساً على ما تقدم ترى اللجنة أنه لقبول حسم قيمة الأراضي المضافة خلال العام يجب إضافة مصدر تمويلها، وحيث إن الهيئة لم تقم بإضافة مصدر التمويل فإن عدم حسمها لما يقابلها من الأراضي المضافة متوافق مع النظام والتعليمات فضلاً عن كون تلك الأراضي غير مسجلة باسم الشركة ولم يثبت أنها مستغلة في نشاطها.

كما ترى اللجنة أنه لاعتتماد الشركاء للخسائر لا بد من حولان الحول عليها، وحيث إن التغطية تمت في ٢٠١٤/٢/٤م، فإنه لم يحل عليها الحول، وعليه ينبغي حسم الخسائر المرحلة المعدلة من قبل الهيئة وفقاً لربوطها بعد تعديلها بالمخصصات، وحيث إن مطالبة المكلف اقتصر على حسم ما يقابل قيمة الأراضي من الوعاء الزكوي بمبلغ (٣٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال؛ فإن اللجنة تؤيد المكلف في حسم الخسائر المدورة من وعائه الزكوي في حدود ما يُطالب به.

٤- بند ودائع استثمارية طويلة الأجل بقيمة (١٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال لعام ٢٠١٤م.

وجهة نظر مقدم الاعتراض

فيما يتعلق برفض اعتراضنا حول بند الوديعة الاستثمارية نعترض على ذلك للآتي:

- طبيعة الوديعة الاستثمارية بموجب عقد اتفاق لمدة سنتين مما يصنفها ضمن بند الاستثمارات طويلة الأجل.
- أن الوديعة الاستثمارية لا تندرج ضمن تصنيف الأوراق المالية المتاحة للبيع أو الإتجار.

وجهة نظر الهيئة

قدم ممثلو الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة إلحاقية جاء فيها ما يلي:

لا يتم حسم الودائع الاستثمارية وفقاً لما نصت عليه المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للمرسوم الملكي رقم (م/٤٠) وتاريخ ١٤٠٥/٧/٢ هـ في البند ثانياً رقم (٤) بالفقرة (ج)، حيث إنها تمثل ودائع بنكية مدرجة تحت بند نقد في الصندوق ولدى البنوك، وتم إظهارها تحت مسمى استثمارات في ودائع لأجل ضمن إيضاح رقم (١٥) بالقوائم المالية لعام ٢٠١٤م.

جلسة الاستماع والمناقشة

لم تتضمن المذكرة المقدمة من الهيئة بند ودائع استثمارية طويلة الأجل، وقد قدم ممثلو الهيئة وجهة نظر الهيئة حول هذا البند في مذكرة إلحاقية قدمت في الجلسة، وقد طلب ممثل المكلف مهلة للرد على هذا البند حيث لم تتضمن مذكرته المقدمة للجنة في الجلسة الرد عليه، وقد طلبت اللجنة بعض المستندات من ممثل المكلف وهي اتفاقية الوديعة الاستثمارية وإيضاح طبيعتها وأسباب تصنيفها ضمن بند النقد ولدى البنوك.

رأي اللجنة

بعد الاطلاع على الاتفاقية المبرمة بخصوص الوديعة البنكية المبرمة مع البنك (س)، وبعد الاطلاع على القوائم المالية المدققة لعام ٢٠١٤م، اتضح للجنة أنها عبارة عن وديعة بنكية مصنفة تحت الموجودات المتداولة ضمن بند نقد في الصندوق لدى البنوك بمبلغ (١٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وطبقاً للمادة الرابعة: ثانياً فقرة: ٤/ج من لائحة جباية الزكاة، فإن الاستثمار في الودائع البنكية لا يحسم من الوعاء الزكوي للمكلف؛ سواء أكان قصيراً أم طويل الأجل كونه عرضاً من عروض التجارة تجب فيه الزكاة وليس من قبيل عروض الغنية؛ وعليه فإن اللجنة تؤيد الهيئة في عدم حسمها لرصيد الوديعة البنكية من الوعاء الزكوي للمكلف.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على الربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م من الناحية الشكلية وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- انتهاء الخلاف بين الطرفين لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٣م حول بند الرواتب والأجور، وتأييد المكلف في اعتبار بند الرواتب والأجور مصاريف جائزة الحسم من الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م وفق احتساب اللجنة الوارد بالقرار، وعدم تأييد المكلف في عام ٢٠١٤م، وفقاً لحثيات القرار.

٢- عدم تأييد الهيئة في إضافة دائني شراء أصول ثابتة (.....) إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠١٣م، وعدم قبول حسم رصيد ال..... المضافة خلال ذات العام من الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحثيات القرار.

٣- تأييد المكلف في حسم الخسائر المرحلة المعدلة في حدود ما يطالب به لعام ٢٠١٤م، وفقاً لحثيات القرار.

٤- تأييد الهيئة في عدم حسم الودائع الاستثمارية طويلة الأجل لعام ٢٠١٤م من الوعاء الزكوي للمكلف وفقاً لحثيات القرار.

ثالثاً: بناءً على ما تقضي به المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٧ وتاريخ

١٤٢٥/١/١٥ هـ، والمادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٦/١ هـ، "من أحقية كل من الهيئة والمكلف استئناف القرار الابتدائي وذلك بتقديم الاستئناف مسبقاً إلى اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية

خلال ستين يومًا من تاريخ استلام القرار، على أن يقوم المكلف قبل استئنافه بسداد الزكاة أو الضريبة المستحقة عليه، أو تقديم ضمان بنكي بمبلغ الزكاة أو الضريبة طبقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية؛ لذا فإنه يحق لكلا الطرفين استئناف هذا القرار خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه، وذلك بتقديم الاستئناف مباشرة من قبل المكلف أو من يمثله إلى اللجنة الاستئنافية بالرياض.

والله الموفق، وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.