زكاة/ضريبة الدخل

القرار رقم (IR-2021-60) |

الصادر في الدعوى رقم (ZI-1488-2018) |

لجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض

المفاتيح:

قيمة فروق الاستهلاك - اعتماد حسم مصروف - تأمينات عدم اعتماد حسم مصروفات الاجتماعية - حسم الوديعة النظامية- سجل تجاري.

الملخص:

مطالبة المستأنِفة بإلغاء قرار الدائرة الابتدائية بشأن الربط الزكوي الضريبي المقامة من الشركة المستأنِفه في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل المطعون عليه، استنادًا إلى قبول اعتراض المكلف/شركة ..... والمجموعة ... والبنك ... للتأمين التعاوني من الناحية الشكلية وفي الموضوع رفض اعتراض المكلف على بند فرق استهلاك المضاف للربح المعدل. ورفض اعتراض المكلف عل بند مصروف التأمين على الحياة ورفض اعتراض المكلف على بند تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة ورفض اعتراض المكلف على بند مصروفات الطرح الاولي من الربح المعدل ورفض اعتراض المكلف على بند الوديعة النظامية واتهاء الخلاف في بند الاستثمار في شركة ...- أجابت الهيئة بخصوص الاستئناف بشأن بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل)، ترى الهيئة أنه قد تم احتساب الاستهلاك لكامل الفترة من ٢٠١٣/٠٨/٢٩م حتى ٢٠١٤/١٢/٣٠م وعدم صحة ما أثاره المكلف، وقد استندت الهيئة في تعديلها إلى قيام المكلف بإضافة قيم المجموعة الثالثة في صف المجموعة الثانية وكذلك الحال بالنسبة للمجموعة الخامسة. وبخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل)، ترى الهيئة أن مصروفات التأمين على الحياة لا تعد من المصاريف الضرورية واللازمة لتحقيق الدخل، مما يستلزم معه عدم حسمها من الوعاء. وبخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائدة من الربح المعدل)، ترى الهيئة عدم حسم المصروف الزائد من مصروف التأمينات الاجتماعية على الموظفين، لعدم التطابق بين المبالغ الواردة في شهادات التأمينات وبين المحمل على الحسابات الواجب إجراؤها بحسب تعاميم الهيئة في هذا الشأن. بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولي من الربح المعدل)، ترى الهيئة عدم حسم هذا المصروف، لأنه لم يتم تحميله على الربح الدفتري للعام محل الخلاف، ولم يرد ضمن قائمة الدخل للمكلف. بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم الوديعة

النظامية من الوعاء الزكوي)، ترى الهيئة أن الوديعة النظامية مال مرهون تجب فيه الزكاة الشرعية- ثبت للدائرة الاستئنافية بخصوص الاستئناف بشأن بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل)، اطلع المكلف على القرار الابتدائي، ولم يطعن بطريقة احتساب الإهلاك 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. وبخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل)، وحيث إن تحديد المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة -فيما لم ينص على عدم حسمه أو بتحديد ضوابط خاصة به-يتطلب النظر في العرف الجاري في اعتبار تلك المصاريف مرتبطة بتحقيق الدخل من عدمه، وحيث جرى العرف على تنافس الشركات في تقديم مزايا التأمين بأنواعه، وتكبد هذا النوع من المصاريف لاستقطاب الكفاءات البشرية سعيًا لزيادة إيراداتها، فتخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف واعتبارها من المصاريف الجائزة الحسم من الوعاء الضريبي. وبخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائدة من الربح المعدل)، تبين أن الهيئة توصلت إلى تعديلها بمقارنة المبالغ الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية، وبين المحمل 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 وفقا 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 بينة على خلافه. بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولي من الربح المعدل)، وحيث تمثل هذه التكاليف نقصاً في حقوق الملكية حسبما أكدته قائمة التغيرات في حقوق المساهمين فإن هذا العنصر السالب يجب طرحه للوصول إلى صافي الوعاء الزكوي، مثله مثل بقية العناصر السالبة في الوعاء. بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي)، وحيث جاء القرار الابتدائي في نتيجته على أساس أن لائحة جباية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨هـ، قد أقرّت عدم استبعاد تلك الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي للمكلفين، وحيث كان النزاع مرتبطًا بأعوام جاء النزاع بشأن الربط عليها قبل نفاذ أحكام تلك اللائحة؛ فإن إعمال أحكام تلك اللائحة لا يستقيم في مثل هذه الحالة محل النظر؛ لصدورها بعد الأعوام المرتبط بها محل النزاع- مؤدى ذلك: ورفض استئناف المكلّف بشأن بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة استئناف المكلّف، بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة و قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (التأمينات عدم اعتماد حسم مصروفات الاجتماعية الزائدة من الربح المعدل) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولي من الربح المعدل) و رفض استئناف

المكلف بشأن طلبه حسم مصروفات الطرح الأولى من الوعاء الضريبي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة قبول استئناف المكلف بشأن حسم مصروفات الطرح الأولي من الوعاء الزكوي، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (عدم اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

المستند:

- المادة (١٤) نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٢) وتاريخ ٢/٦/١٤٢٤هـ.

- المادة (١٢) و(١٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/١) وتاريخ: ١٤٢٥/١/١٥هـ.

- المادة (٩/١، ٤)، و(١٨)، و(٥٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم: (١٥٣٥) وتاريخ: ١٤٢٥/٠٦/١١هـ.

- المادة (٥) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري (٢٠٨٢) وتاريخ: ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ.

- الفتوى الشرعية رقم (١٢٧٥٦).

الوقائع:

الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله، وآله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:

إنه في يوم الأحد ١٤٤٢/٠٩/٠٦هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/١٨م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، وذلك بمقرهافي مدينة الرياض، بحضور كلٍّ من:

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٣٩/٦/٢هـ، من/ شركة ... والمجموعة ... والبنك ... للتأمين التعاوني، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض، رقم (١١) لعام ١٤٣٩هـ،الصادر بشأن الاعتراض رقم (٣٨/٣٢) على الربط الزكوي الضريبي لعام ٢٠١٤م، المقامة من المستأنِف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيها بما يأتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف/شركة ... والمجموعة ... والبنك ... للتأمين التعاوني من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- رفض اعتراض المكلف على بند فرق استهلاك المضاف للربح المعدل.
- رفض اعتراض المكلف عل بند مصروف التأمين على الحياة.
- رفض اعتراض المكلف على بند تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة.
- رفض اعتراض المكلف على بند مصروفات الطرح الاولي من الربح المعدل.
- رفض اعتراض المكلف على بند الوديعة النظامية.
- انتهاء الخلاف في بند الاستثمار في شركة ...

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المدعية (شركة .... والمجموعة ... والبنك ... للتأمين التعاوني)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق بالاستئناف على بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعتراضه على هذا البند، ويذكر المكلف أن فروق استهلاك الأصول الثابتة المضافة للربح المعدل حسب قرار الربط بلغت (٣،٧١٣،٩٣٤) ريال، في حين أنها بلغت وفقا 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 وفقا للإقرار المقدم بقيمة (١،٧٤٤،١٢٢) ريال محسوبا بواقع سنة وأربع شهور (سنة طويلة)، ويعترض المكلف على هذا التعديل الذي أجرته الهيئة لمخالفته أحكام المادة (١٧) من النظام الضريبي والفقرتين (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 وفقا 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 الاهلاك 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، ويختم المكلف اعتراضه بطلبه اعتماد فروق الاستهلاك كما جاءت بالإقرار والتعديل وفقا لذلك.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعتراضه على هذا البند، ويؤكد المكلف على حقه في حسم مصروف التأمين على الحياة التي لم يعتمد حسمه بقيمة (٣٢،٨٦٧) ريال، ويرى المكلف أن هذه المصاريف تمثل أقساط تأمين على حياة موظفي الشركة عن العام ٢٠١٤م، وذلك وفقا للائحة الداخلية للشركة والمعتمدة من هيئة الرقابة على التأمين، وتنطبق عليها شروط

حسم المصاريف 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 المصاريف الشروط الشرعية التي توجب حسمها من الربح المعدل لأغراض الزكاة، كونها تخص نشاط الشركة ومسددة عن العام محل الاعتراض ولا تتضمن مصروفات غير جائزة الحسم 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 اعتراضه على هذا البند، ويؤكد المكلف على حقه في حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائدة بقيمة (٥٦،٠٠٩) ريال، ذلك أن هذه المصاريف تمثل حصة المكلف من أقساط التأمين الاجتماعي على رواتب موظفيه عن العام ٢٠١٤م، وهي تعد فروق تم احتسابها بمعرفة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية كفروق تسوية تمت المطالبة بها وقام المكلف بسدادها، ويزعم قيامه بإرفاق مستندات السداد وإرفاق شهادة التأمينات التي تثبت ذلك، وعليه يرى المكلف وجوب حسم هذه المصاريف لأنه تنطبق عليها شروط حسم المصاريف 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 المصاريف الشروط الشرعية التي توجب حسمها من الربح المعدل لأغراض الزكاة، كونها تخص نشاط الشركة ومسددة عن العام محل الاعتراض ولا تتضمن مصروفات غير جائزة الحسم من الناحية الشرعية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولي من الربح المعدل)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعتراضه 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 وفقا 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 المصاريف الشروط الشرعية التي توجب حسمها من الربح المعدل لأغراض الزكاة، كونها تخص نشاط الشركة ومسددة عن العام محل الاعتراض ولا تتضمن مصروفات غير جائزة الحسم من الناحية الشرعية.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (عدم اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي)، يعترض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية الصادر برفض اعتراضه 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 (٤٨,٠٢٪) 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 مملوكا للمكلف ملكية تامة تعطيه حق التصرف والحيازة والانتفاع بالمال 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، ويختم المكلف اعتراضه على أنه من جهة احتساب الوعاء الزكوي، فإن الوديعة النظامية أموال نقدية اقتطعت جبرا من رأس المال ولا يستفاد منها بأي وسيلة ولا ينتفع بعائدها أبدا، وبذلك هي أوجب في الحسم من الوعاء الزكوي من الأصول الثابتة.

كما طلبت الدائرة من الهيئة العامة للزكاة والدخل بتاريخ ١٤٤١/١١/٢٣هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/١٣م، تقديم جوابها على استئناف المكلف والمقدم على القرار محل النظر، خلال المهلة الممنوحة لها من الدائرة، فورد من الهيئة مذكرة جوابية بتاريخ ١٤٤١/١١/٢٨هـ الموافق ٢٠٢٠/٧/١٨م، 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 التحقق من صحة استئناف المكلف من الناحية الشكلية، ورفضه من الناحية الموضوعية.

كما طلبت الدائرة من المكلف بتاريخ ١٤٤٢/٣/١٩هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٤م، 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 ١٤٤٢/٤/٢هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/١٧م، عددًا من المستندات أرفقت بملف القضية.

وفي جلستها المنعقدة في يوم الخميس ١٤٤٢/٠٧/١٣هـ الموافق ٢٠٢١/٠٢/٢٥م، قررت الدائرة عقد جلسة ترافع إلكتروني مدة عشرة أيام، ولم يرد للدائرة إضافةً لما سبق تقديمه من طرفي الاستئناف.

وفي جلستها المنعقدة في تاريخ ١٤٤٢/٠٨/٠٥هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/١٨م، 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.

ومن حيث الموضوع، وحيث إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل)، تبين للدائرة أن الاستئناف يكمن 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 شهراً) (سنه مالية طويلة). بينما ترى الهيئة أنه قد تم احتساب الاستهلاك لكامل الفترة من ٢٠١٣/٠٨/٢٩م حتى ٢٠١٤/١٢/٣٠م وعدم صحة ما أثاره المكلف، وقد نتجت الفروقات لوجود خطأ ارتكبه المكلف في إعداده للكشف رقم (٤) و (١/٤) بوضعه قيمة عناصر المجموعة الثالثة في صف المجموعة الثانية كما قام باحتساب إهلاكها بقيمة أقل وكذلك الحال للمجموعة الخامسة. وبرجوع الدائرة للقوائم المالية المدققة والمعتمدة من المحاسب القانوني، اتضح أنها تبدأ من الفترة ٢٩ أغسطس ٢٠١٣م إلى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤م 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 اطلع المكلف على القرار الابتدائي، ولم يطعن بطريقة احتساب الإهلاك 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 بصدد 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 ٢٠١٤م، باعتباره مصروفاً جائز الحسم وفقا للمادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة أن مصروفات التأمين على الحياة لا

تعد من المصاريف الضرورية واللازمة لتحقيق الدخل، مما يستلزم معه عدم حسمها من الوعاء. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إنه من المتقرر نظامًا جواز حسم جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة شريطة كونها مؤيدة بمستندات ثبوتية وأن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وحيث إن تحديد المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة -فيما لم ينص على عدم حسمه أو بتحديد ضوابط خاصة به-يتطلب النظر في العرف الجاري في اعتبار تلك المصاريف مرتبطة بتحقيق الدخل من عدمه، وحيث جرى العرف على تنافس الشركات في تقديم مزايا التأمين بأنواعه، وتكبد هذا النوع من المصاريف لاستقطاب الكفاءات البشرية سعيًا لزيادة إيراداتها، فتخلص الدائرة إلى قبول استئناف المكلف واعتبارها من المصاريف الجائزة الحسم من الوعاء الضريبي. وأما بخصوص الجانب الزكوي المتعلق بهذا البند، وحيث ثبت 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 جباية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨هـ، 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 إعمالًا لمبدأ عدم رجعية القوانين، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة تقرر قبول استئناف المكلف في اعتبار مصروف التأمين على الحياة مصروفاً جائز الحسم للأعوام محل الخلاف، ونقض القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة بشأنه.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية الزائدة 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 الحسم وفقا 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 المحمل 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 المحمل 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 وفقا 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 بينة على خلافه، مما يتقرر معه لدى الدائرة قبول

استئنافه.

وحيث إنه بخصوص الاستئناف بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولي من الربح المعدل)، تبين للدائرة أن الاستئناف يكمن في طلب (المكلف) حسم مصروفات الطرح الأولى ذلك أنها تمثل مصروفات تكبدها المكلف لطرح الأسهم المكتتب فيها، باعتبارها مصروفاً جائز الحسم وفقا للمادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل، بينما ترى الهيئة عدم حسم هذا المصروف، لأنه لم يتم تحميله 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 الأولي 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 نقصاً في حقوق الملكية حسبما أكدته قائمة التغيرات في حقوق المساهمين فإن هذا العنصر السالب يجب طرحه للوصول إلى صافي الوعاء الزكوي، مثله مثل بقية العناصر السالبة في الوعاء، مما يتقرر معه لدى هذه الدائرة أحقية 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 يكمن 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 جباية الزكاة الصادرة عام ١٤٣٨هـ، قد أقرّت عدم استبعاد تلك الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي للمكلفين، وحيث كان النزاع مرتبطًا بأعوام جاء النزاع بشأن الربط عليها قبل نفاذ أحكام تلك اللائحة؛ فإن إعمال أحكام تلك اللائحة لا يستقيم في مثل هذه الحالة محل النظر؛ لصدورها بعد الأعوام المرتبط 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 بمقابل حقوق العملاء، وهي كذلك تعد التزامًا إجباريًا 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 محتجزًا بأمر تلك الجهة، باعتبار أن ذلك الأمر من لوازم وضرورات إصدار الترخيص بمباشرة النشاط، وحيث جاءت الأحكام

التنظيمية الخاصة بتنظيم نشاط التأمين التعاوني على أن النسبة المقررة لاحتجاز 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 يتعين معه النظر إلى عدم توجب إضافة مبلغ الوديعة النظامية إلى الوعاء الزكوي للمكلف، ولا ينال من هذا الاستنتاج ما تدعيه الهيئة من أنه يتعين 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 مرهوناً على نحو ما تذكره الهيئة في جوابها 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.

القرار:

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة ... والمجموعة ... والبنك ... للتأمين التعاوني، سجل تجاري رقم (...)، ورقم (...)، ضد قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (١١) لعام ١٤٣٩هـ.

ثانياً: وفي الموضوع:

- رفض استئناف المكلّف، بشأن بند (قيمة فروق الاستهلاك المضافة للربح المعدل) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروف التأمين على الحياة من الربح المعدل) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (التأمينات عدم اعتماد حسم مصروفات الاجتماعية الزائدة من الربح المعدل) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- بشأن بند (عدم اعتماد حسم مصروفات الطرح الأولي من الربح المعدل):

٥ رفض استئناف المكلف بشأن طلبه حسم مصروفات الطرح الأولى من الوعاء الضريبي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

o قبول استئناف المكلف بشأن حسم مصروفات الطرح الأولي من الوعاء الزكوي، ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

- قبول استئناف المكلّف، بشأن بند (عدم اعتماد حسم الوديعة النظامية من الوعاء الزكوي) ونقض القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بشأنه، وفقا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

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