

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136765

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-136765-2022)

في الدعوى المقامة

من/المكلف  
سجل تجاري (...), رقم مميز (...)  
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك  
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:  
المستأنف  
المستأنف ضده  
إنه في يوم الخميس بتاريخ 2023/09/07م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍّ من:

الدكتور / ...  
الدكتور / ...  
الأستاذ / ...  
رئيساً  
عضوًا  
عضوًا  
وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: 2022/07/20م، من / شركة ...، سجل تجاري (...). على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-1266) الصادر في الدعوى رقم (Z-33007-2020) المتعلقة بالربط الزكوي لعامي 2007م، 2008م، في الدعوى المقامة من المستأنفة في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

"أولاً: رفض اعتراض المدعية على بند تكاليف تطوير مشاريع مؤجلة.

ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند فرق الاستثمارات.

ثالثاً: رفض اعتراض المدعية على بند مرابحات مالية محلية.

رابعاً: رفض اعتراض المدعية على بند خسارة بيع استثمارات في أراضٍ وعقارات.

خامساً: رفض اعتراض المدعية على بند مصاريف إدارية، وتسويات سنوات سابقة، ومصاريف متنوعة، ومصاريف أخرى متنوعة، ومصاريف حفلات، ومصاريف بمعرفة الإدارة.

سادساً: رفض اعتراض المدعية على بند مصاريف إيجارات لعام 2008م.

سابعاً: رفض اعتراض المدعية على بند جاري الشركاء.

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، فيما يتعلق بالبند الأول (تكاليف تطوير مشاريع مؤجلة)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في عدم حسم تكاليف تطوير مشاريع مؤجلة من الوعاء الزكوي لعامي 2007م / 2008م. وأفادت المستأنف ضدها بأنها لم تعتمد حسم تكاليف المشروع أعلاه تمثل استثمار في شركة تطوير وسط المدينة المحدودة وبالرجوع إلى ملف الشركة المستثمر فيها يتبين أنها لم تقدم الاقرارات والقوائم المالية عن الفترة المالية لعامي 2007م و2008م وبالتالي لم تخضع للزكاة وعليه فلا تحسم من الوعاء الزكوي للمكلف، وأفاد المستأنف بأن البند محل الخلاف قد تم إثباته مستندياً بالقوائم المالية المدققة الصادرة من مكتب مراجعة حسابات معتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وبالتالي فإن التشكيك فيها بدون أدلة مستندية يؤدي إلى زعزعة الثقة في مهنة مراجعي الحسابات، كما أن استشهاد الدائرة مصدرة القرار بالقاعدة الفقهية "البينة على من ادعى" كدليل لرفض اعتراض الشركة هو في واقع الأمر استشهاد في صالح الشركة، حيث إن المدعي الحقيقي ليس الشركة وإنما الهيئة هي من ادعت على الشركة وذلك بإصدارها الربط الزكوي، المصاريف المتعلقة بتكاليف تطوير مشاريع مؤجلة هي مصاريف فعلية تكبدتها الشركة حيث يتم تحميلها على تكلفة النشاط لمقابلة الإيراد المتحقق منها. مرفق كشف تحليلي يوضح تلك التكاليف بموجب خطاب المحاسب القانوني مرفق (8).

فيما يتعلق بالبند الثاني (فرق الاستثمارات لعامي 2007م و2008م)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في خصم رصيد الاستثمارات في حدود رصيد حساب جاري الشريك، وأفاد أنّ هذه الاستثمارات تمثل استثمارات طويلة الاجل احتفظت بها الشركة لعدة سنوات وبالتالي فهي من عروض القنية. وحيث اتضح أن المستأنف ضدها دفعت بأن المستأنف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره حول الأسباب التي تحول دون نقل ملكية الاستثمارات لتكون باسمها.

فيما يتعلق بالبند الثالث (مرابحات مالية محلية لعام 2017م)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في إضافة مرابحات مالية لوعاء الزكاة بمبلغ 27,589,780 ريال، ويشير المكلف أنه تم استخدام المرابحات المالية لتمويل رأس المال العامل وليس لتمويل أصول طويلة الأجل خصمت من الوعاء الزكوي. وحيث اتضح أن المستأنف ضدها (الهيئة) تفيد بأنها أضافت الحساب أعلاه نظرا لكونه مول أصل محسوم ولم

يثبت المكلف عكس ذلك، وانتهى قرار الفصل بتأييد إجراء الهيئة إلا أن الهيئة لم تقدم ردها على الناحية الموضوعية فيما يتعلق بالبند محل الخلاف ولم توضح أسباب قيامها بإدراج رصيد المرائبات في الوعاء وفق ما جاء في قرار الفصل.

فيما يتعلق بالبند الرابع (خسارة بيع استثمارات في أراض وعقارات لعام 2007م)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في عدم حسم خسارة بيع استثمارات في أراض وعقارات من صافي الربح المعدل لعام 2007م بمبلغ 900,000 ريال، ويشير المكلف إلى أنها خسارة حقيقية تم تكبدها، ويفيد بأن المصاريف المذكورة أعلاه تمثل مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة الزكاة وأنها مؤيدة بمستندات ثبوتية وقرائن وبالتالي تعد من المصاريف الجائر حسمها لتحديد الدخل الخاضع للزكاة في حين دفعت الهيئة بأن نشاط الشركة يتمثل في شراء الأراضي والمباني بقصد تعميمها وتطويرها واستثمارها بالبيع والإيجار لصالح الشركة.

فيما يتعلق بالبند الخامس (مصاريف إدارية، وتسويات سنوات سابقة، ومصاريف متنوعة، ومصاريف أخرى متنوعة، ومصاريف حفلات، ومصاريف بمعرفة الإدارة)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في عدم حسم المصاريف أعلاه من صافي الربح المعدل، أن المصاريف محل الخلاف ساهمت بشكل رئيسي بتحقيق الإيرادات وبالتالي في حال الإصرار على عدم خصم هذه المصاريف فإنه لابد بالمقابل من استبعاد الإيرادات المتعلقة بها تحقيقاً للعدالة الزكوية، وأفادت المستأنف ضدها بأن المكلف يطالب باعتماد حسم المصاريف دون أن يدعم وجهة نظره بالمستندات الثبوتية.

فيما يتعلق بالبند: السادس (مصاريف إيجارات لعام 2008م)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في عدم حسم مصاريف الإيجارات بمبلغ 969,018 ريال لعام 2008م من صافي الربح المعدل، أن المصاريف محل الخلاف ساهمت بشكل رئيسي بتحقيق الإيرادات وبالتالي في حال الإصرار على عدم خصم هذه المصاريف فإنه لابد بالمقابل من استبعاد الإيرادات المتعلقة بها تحقيقاً للعدالة الزكوية، وأفادت المستأنف ضدها بأن المكلف يطالب باعتماد حسم المصاريف دون أن يدعم وجهة نظره بالمستندات الثبوتية.

فيما يتعلق بالبند السابع (جاري الشركاء عام 2007م)، يعترض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في إضافة رصيد جاري الشركاء آخر المدة البالغ 24,364,701 ريال للوعاء الزكوي لعام 2007م. وحيث اتضح أن المستأنف ضدها تفيد بأنه تم معالجة البند بإضافة رصيد أول / آخر العام أيهما أقل وانتهى قرار الفصل بتأييد إجراء الهيئة حيث إن المكلف لم يقدم الحركة التفصيلية للحساب والتي توضح بأن رصيد أول المدة قد تم سداده خلال العام واكتفت بتقديم عدة مستندات متعلقة بقيود يومية ولم تقدم ما يثبت عدم حوالان الحول على المبالغ محل الخلاف، في حين يستأنف المكلف قرار الفصل ويفيد بأن ادعاء الدائرة بعدم تقديم الشركة بالحركة التفصيلية لحساب جاري الشركاء غير صحيح، حيث تم تقديم الحركة ضمن مذكرة

اعتراض الشركة على ربط الهيئة (مرفق 24) وأن الحركة قد تم استخراجها ضمن قائمة التدفقات النقدية المرفقة بالقوائم المالية المدققة للشركة (مرفق 25)، علماً بأن حركة حساب جاري الشركاء كما يلي: رصيد بداية المدة (242,673,248)، إضافات خلال العام (26,691,453)، يخصم: استبعاد استثمارات عقارية محولة لحساب جاري الشريك (245,000,000)، رصيد نهاية المدة (24,364,701) ، وعليه فإن المكلف يطالب بنقض قرار دائرة الفصل محل الطعن لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الخميس بتاريخ 2023/09/07م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية الدخل جلساتها بدخول أعضائها المدونة أسمائهم في المدخر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم: (2) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (26040) وتاريخ: 04/ 21 1441هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

#### أسباب القرار

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، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (تكاليف تطوير مشاريع مؤجلة) وحيث يكمن اعتراض المكلف في عدم حسم تكاليف تطوير المشاريع المؤجلة من الوعاء الزكوي. وبناءً على ما تقدّم، وحيث إن نشاط الشركة يتمثل في مقاولات المباني العامة والمباني السكنية والتجارية والمنشآت الصحية والتعليمية و الترفيهية ومقاولات أعمال الترميم والهدم ومباني المطارات وصيانتها، ونظراً لأن المشاريع يتطلب إكمالها عدد من السنوات؛ فإنه يتم تبويب المصاريف بتحميلها على تكلفة المشروع كأعمال رأسمالية تحت التنفيذ، وهذا ما تقتضيه الأصول المحاسبية، فجميع المصاريف حقيقية وفعالية ولا يجوز إهدارها وعدم قبولها دون مبرر لرفضها، خصوصاً أن تعليمات الهيئة تقضي بحسم تكاليف الأعمال الرأسمالية وما يتعلق بها من الوعاء الزكوي، كما أن حسابات الشركة يتم مراجعتها من محاسبين قانونيين مرخصين، وتم التأكد من قبلهم للمعالجة المحاسبية لتلك المصاريف، ولو كان الأمر غير ذلك لتم الإشارة إليه في تقاريرهم، كما أن هذه المصاريف لا بد من استفادة المكلف منها حيث إنها لم تحمل على قائمة الدخل. وقد أرفق المكلف القوائم المالية المدققة والتي تثبت فيها تكاليف التطوير، علماً بأن معايير المحاسبة المتعارف عليها (معياري الأصول الثابتة)، ينص على رسملة أية مصروفات على الأصل حتى يصبح

جاهزاً للاستخدام، وأن مشاريع التطوير لا زكاة عليها حيث تم شراؤها لأغراض التطوير والحصول على عائد، فهي من الاستثمارات طويلة الأجل، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وفيما يخص بند (فرق الاستثمارات لعامي 2007م و2008م) وحيث يكمن اعتراض المكلف في خصم رصيد الاستثمارات في حدود رصيد حساب جاري الشريك. واستناداً على الفقرة رقم (1) من البند (ثانياً) من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ التي نصت على أنه "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 1- 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." واستناداً على الفقرة رقم (1) من البند (ثانياً) من المادة الرابعة ذات اللائحة والتي نصت على أنه "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 2- إنشاءات المكلف الرأسمالية تحت التنفيذ والتي يتم إنشائها بهدف استخدامها في النشاط وليس لغرض بيعها." وبناءً على ما تقدّم، يتبين جواز حسم الأصول باسم الشركاء من الوعاء الزكوي بشرط أن تكون تلك الأصول مستخدمة في النشاط مع تقديم إثباتات للمبررات الحائلة دون نقل الملكية للشركة، وحيث إن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتواه من مستندات، يتبين أن المكلف قد أرفق قرارات مجلس الإدارة والتي تفيد بتصنيف الاستثمارات العقارية إلى طويلة الأجل لتحقيق عوائد وليس لأجل بيعها والاستفادة منها بالإضافة إلى نصها على أن إيرادات الاستثمارات تعود للشركة وقد تم الإشارة إلى العقارات بحد ذاتها التي تم تحويلها للشركة واعتماد إنفاذ كافة الإجراءات اللازمة داخلياً لإنهاء عملية التحويل ونقل ملكية الأصول والإيرادات التابعة. وأرفق المكلف ما يثبت أن تلك العقارات مستخدمة في النشاط، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وفيما يخص بند (مربحات مالية محلية لعام 2017م) وحيث يكمن اعتراض المكلف في إضافة المربحات المالية لوعاء الزكاة بمبلغ (27,589,780) ريال. وحيث نصت الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ 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" وبناءً على ما تقدّم، وحيث أضافت الهيئة بند المربحات المالية إلى الوعاء الزكوي باعتبار أنها مؤلت أصل محسوم دون تقديمها ما يثبت صحة ادعائها ولم ترد بمذكرة على استئناف المكلف المقدم،

وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى والمتمثلة في القوائم المالية للشركة للعام محل الخلاف وبالرجوع إلى قائمة التدفقات النقدية تبين أن صافي تدفق النقد من الأنشطة التشغيلية يفوق صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية، والذي يتضح من خلالها أن حساب مرابحات مالية لم يثبت أنه يستخدم في تمويل الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي، وحيث أن الهيئة لم تقدم ما يثبت صحة إجرائها بأن المبالغ التي أضافتها قد استخدمت في تمويل الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وفيما يخص بند (خسارة بيع استثمارات في أراض وعقارات لعام 2007م) وحيث يكمن اعتراض المكلف في عدم حسم خسارة بيع استثمارات في أراض وعقارات من صافي الربح المعدل لعام 2007م بمبلغ (900,000) ريال. واستناداً على الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ التي نصت على: "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." وبناءً على ما تقدم، وحيث يكمن الخلاف في إضافة الهيئة لخسارة بيع الاستثمارات في أراض وعقارات من صافي الربح المعدل وحيث إن الهيئة تفيد في مذكرة ردها أمام دائرة الفصل بأن خسائر البيع مرتبطة باستثمارات ليست لغرض القنية وإنما لغرض البيع، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وفيما يخص بند (جاري الشركاء عام 2007م) وحيث يكمن اعتراض المكلف في إضافة رصيد جاري الشركاء آخر المدة البالغ (24,364,701) ريال للوعاء الزكوي لعام 2007م. إذ تم تقديم الحركة ضمن مذكرة اعتراض الشركة على ربط الهيئة. وبناءً على ما تقدم، وحيث إن حساب جاري الشريك أحد مكونات الوعاء الزكوي ويضاف للوعاء الزكوي حال حوّلان الحول عليه أو حال كان مصدره حقوق الملكية أو استخدم في تمويل الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي، وحيث إن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف قدم الحركة التفصيلية لحساب جاري الشريك وبمقارنة رصيد آخر العام للحساب من الحركة التفصيلية تبين أنها غير مطابقة، وبالرجوع للقوائم المالية المدققة للمكلف للعام محل الخلاف تبين صحة الحركة المقدمة في لائحة استئناف المكلف والتي توضح بأن رصيد أول المدة تم سداؤه خلال العام ولا يوجد رصيد حال عليه الحول، ولم تقدم الهيئة ما يثبت عدم حوّلان الحول على المبالغ التي أضافتها لوعاء الزكاة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بقيّة البنود محلّ الدعوى، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ الطعن دون إضافةٍ عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجّه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمّن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقيّة البنود محلّ الدعوى محمولاً على أسبابه.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

#### منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...). ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-1266) الصادر في الدعوى رقم (Z-33007-2020) المتعلقة بالربط الزكوي لعامي 2007م، 2008م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تكاليف تطوير مشاريع مؤجلة).
- 2- قبول استئناف المكلف شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرق الاستثمارات لعامي 2007م و2008م).
- 3- قبول استئناف المكلف شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مرابحات مالية محلية لعام 2017م).
- 4- قبول استئناف المكلف شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (خسارة بيع استثمارات في أراض وعقارات لعام 2007م).
- 5- رفض استئناف المكلف شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف إدارية، وتسويات سنوات سابقة، ومصاريف متنوعة، ومصاريف أخرى متنوعة، ومصاريف حفلات، ومصاريف بمعرفة الإدارة).

6- قبول استئناف المكلف شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (جاري الشركاء عام 2007م).

ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

