الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-134479

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-134479-2021)

في الدعوى المقامة

من/المكلف — **المستأنف/ المستأنف ضده**
سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك — **المستأنف/المستأنف ضده**
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الثلاثاء 2023/02/14م، 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/... — **رئيساً**

الدكتور/... — **عضواً**

الأستاذ/... — **عضواً**

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: 2021/06/27، من/ شركة...، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)، والاستئناف المقدم بتاريخ 2022/07/06م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-1150) الصادر في الدعوى رقم (Z-51317-2021) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2018م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: إلغاء قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبية والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة... (رقم مميز...) المتعلق ببند القروض لعام 2018م محل الدعوى.

ثانياً: إلغاء قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبية والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة... (رقم مميز...) المتعلق ببند استثمار ممتلكات لعام 2018م محل الدعوى.

ثالثاً: تعديل إجراء المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة... (رقم مميز...) المتعلق ببند الدفعات المقدمة من العملاء لعام 2018م محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

رابعاً: تعديل إجراء المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة... (رقم مميز...) المتعلق ببند ذمم دائنة تجارية لعام 2018م محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

خامساً: تعديل إجراء المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ شركة... (رقم مميز...) المتعلق ببند التزامات أخرى للأعوام لعام 2018م محل الدعوى، وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

سادساً: رفض ما عدا ذلك من اعتراضات للمدعية/ شركة... (رقم مميز...) على قرارات المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، متعلقة بالربط الزكوي لعام 2018م محل الدعوى.

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

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخصّ بند (الخسائر المتراكمة لعام 2018م) فيدعي المكلف أن هذا الفرق في الخسائر المتراكمة نتيجة التحول إلى المعايير الدولية في سنة 2017 وهذا موضح بالقوائم المالية - إيضاح رقم (4) -، وأن الخسائر نتيجة التحول إلى المعايير الدولية كانت بمبلغ (148.520.000 ريال سعودي)، وهذا المبلغ لم تقم الهيئة بخصمه من وعاء الزكاة. وأن التعديلات انحصرت في إظهار الذمم المدينة بالقيمة الحالية وتخفيض قيمة الاستثمارات وكذلك تعديل على مخصص مكافأة نهاية الخدمة، وأن الحسابات التي تم تعديلها وقد تم إضافتها أو خصمها من الوعاء الزكوي من الطبيعي أن يتم أخذ التعديلات المتعلق بها بعين الاعتبار. كما استندت الهيئة في رفضها لهذا البند هو أن الخسائر المرحلة التي تحسم من وعاء الزكاة هي الخسائر المرحلة والمعدلة طبقاً لربوطات الهيئة ، ويتفق المكلف مع الهيئة بخصوص المادة الخاصة بحسم الخسائر ، ولكنه يطالب بخصم هذه الخسائر بسبب أنها عدلت حسابات أخرى أثرت على وعاء الزكاة، وفيما يخصّ بند (احتياطي تحويل عملة لعام 2018م) فيدّعي المكلف أن احتياطي تحويل العملة هو رصيد لمقابلة التغير بقيمة الاستثمارات الخارجية بالعملة الأجنبية، أي أنها جزء من الاستثمارات الخارجية، وبالاطلاع على القوائم المالية لسنة 2018م (قائمة التغيرات في حقوق الملكية) يظهر أن تلك الاحتياطيات تظهر كرصيد مدين وليس رصيد دائن على عكس طبيعة الاحتياطيات، وهذا يعني أنه تم تخفيض الاستثمارات بهذا المبلغ نتيجة انخفاض الاستثمارات بالعملات الأجنبية، وعليه فإن الاستثمارات ظهرت بعد خصم هذا الاحتياطي، وعليه يتوجب أن يتم خصم احتياطي تحويل عملة من وعاء الزكاة للاستثمارات الخارجية التي تم التزكية عنها. حيث يتضمن هذا المبلغ مبلغ (23.188.000 ريال سعودي) مخصص ترجمة عملات خاص بالاستثمار في شركة... وقد تم التزكية عن هذا الاستثمار، وقد قامت الهيئة بخصمه بسنة 2015م، وفيما يخصّ بند (تسويات على المخصصات عام 2018م) فيدّعي المكلف أن الهيئة قامت بإضافة مبلغ (69.162.370 ريال سعودي) لتسويات في حساب المخصصات إلى صافي ربح السنة المعدل. يمثل هذا المبلغ تعديل نتيجة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالي رقم (9) وتم قيد هذا المبلغ على حساب الأرباح المبقاة حسب ما تظهره قائمة التغيرات في حقوق الملكية، واستندت الهيئة أن هذه الحركات تأثر بها مصاريف وليس الأرباح المبقاة وهذا ليس صحيح حيث أن الحساب الذي تأثر هو حساب الأرباح المبقاة وليس المصاريف حسب ما تظهره قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وفيما يخصّ بند (ذمم مدينة طويلة الأجل لعام 2018م) فيدّعي المكلف أنه لم تقم الهيئة بخصم رصيد الذمم المدينة طويلة الأجل بمبلغ (663.381.000 ريال سعودي) من الوعاء الزكوي وحسب ما تظهره القوائم المالية. بلغت الذمم المدينة التي تتجاوز أعمارها (365) يوم مبلغ (187.148.000 ريال سعودي)، بلغت الذمم المدينة طويلة الأجل مبلغ (476.233.000 ريال سعودي)، وهذه الذمم متوقع تحصيلها خلال الفترة اللاحقة، حيث أن جميع أرصدة الذمم تحت التحصيل القضائي بسبب طول عملية التحصيل، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

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

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما يخصّ (القروض لعام 2018م) فتوضّح الهيئة أنه بالاطلاع على المستندات المقدمة للدائرة وتتبع حركة القروض تبين أن القروض في طبيعتها قروض متجددة ومستمرة "دوارة"، حيث تكون تلك القروض لها رصيد أول المدة ويتم الحصول على قرض آخر جديد خلال العام لسداد القرض القائم من أول المدة في نفس تاريخ السداد أو مقارب من تاريخ السداد مما يتأكد معه أن هذا القرض من حيث الجوهر يعد قرضاً طويل الأجل وحال عليه الحول، وفيما يخصّ بند (ذمم دائنة تجارية لعام 2018م) فتوضّح الهيئة أنها قامت بإضافة الذمم الدائنة بما حال عليه الحول وليس برصيد أول أو آخر المدة أيهما أقل، كما توضح الهيئة أنه تم احتساب حولان الحول في ظل الحركة التفصيلية المقدمة من المكلف لكل ذمة على حده، وأن ما تم إضافته للوعاء الزكوي هو رصيد أول المدة بعد حسم الحركة المدينة والتي تمثل المسدد خلال العام، ليكون بذلك مرتكز الدائرة في حيثيات قرارها مخالف للواقع الصحيح التي بنت عليه الهيئة إجرائها. كما أفادت الهيئة بأنه بالاطلاع على الحركة المقدمة للدائرة تبين أنها تختلف عمّا تم تقديمه للهيئة خلال مرحلتي الفحص والاعتراض، وبالرغم من مطابقة الأرصدة الإجمالية لبعضها البعض إلا أن الاختلافات تتمثل في أرصدة بعض الموردين والحركة التي تمت عليها، وفيما يخصّ بند (التزامات أخرى لعام 2018م) فتوضح الهيئة أنها قامت بإضافة جميع بنود الالتزامات الأخرى بما حال عليه الحول وليس برصيد أول أو آخر المدة أيهما أقل، واحتساب حولان الحول في ظل الحركة التفصيلية المقدمة من المكلف لكل ذمة على حده، وأن ما تم إضافته للوعاء الزكوي هو رصيد أول المدة بعد حسم الحركة المدينة والتي تمثل المسدد خلال العام. كما صدر قرار الدائرة محل الاستئناف بتعديل إجراء الهيئة وإضافة المبالغ التي حال عليها الحول وفق الحركة المقدمة من المكلف، وبالاطلاع على الكشوفات المقدمة توضح الهيئة بأن ما تم تقديمه من كشوفات مطابق لما تم تقديمه سابقاً لدى الهيئة، وأن ما حال عليه الحول مطابق للمبالغ التي قامت الهيئة بإضافتها في قرارها محل الاستئناف، وعليه يُعد ذلك القرار متوافق مع إجراء الهيئة، ولم يتضح للهيئة الأسباب التي أخذت بها دائرة الفصل لتعديل قرار الهيئة، وعليه فإن الهيئة تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء 2023/02/14م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا 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 1441/04/21هـ؛ وبعد الاطلاع على الاستئناف المقدم من طرفي الدعوى، وبعد فحص ما احتواه ملف الدعوى، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف 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 طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (تسويات على المخصصات لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في أن الهيئة قامت بإضافة مبلغ (69.162.370) لتسويات في حساب المخصصات إلى صافي ربح السنة المعدل، وأن هذا المبلغ يمثل تعديل نتيجة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالي رقم (9) وتم قيد هذا المبلغ على حساب الأرباح المبقاة حسب ما تظهره قائمة التغيرات في حقوق الملكية. وحيث نصّت الفقرة (9) من البند (أولاً) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 9- المخصصات أول العام (باستثناء المخصصات المشكوك في تحصيلها للبنوك) بعد حسم المستخدم منها خلال العام." وفقاً لما سبق، يتبين أن الخلاف يكمن في اعتراض المكلف على إضافة التسويات على المخصصات إلى صافي الربح المعدل لعام 2018م، وبالاطلاع على قائمة التغيرات في حقوق الملكية لعام 2018م (مرفق رقم 3) تبيّن وجود بند "تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9" بمبلغ (64.4) مليون ريال أدى إلى زيادة رصيد الخسائر المتراكمة في بداية العام 2018م، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف بأن البند محل الخلاف لا يمثل مصاريف محملة على قائمة الدخل، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (القروض لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أن القروض في طبيعتها قروض متجددة ومستمرة "دوارة"، حيث تكون تلك القروض لها رصيد أول المدة ويتم الحصول على قرض آخر جديد خلال العام لسداد القرض القائم من أول المدة في نفس تاريخ السداد أو مقارب من تاريخ السداد مما يتأكد معه أن هذا القرض من حيث الجوهر يعد قرضاً طويل الأجل وحال عليه الحول. وحيث نصّت الفقرة (أولاً/5) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 5- القروض الحكومية والتجارية وما في حكمها من مصادر التمويل الأخرى مثل الدائنون، أوراق الدفع، حساب الدفع على المكشوف التي في ذمة المكلف وفقاً للآتي: أ- ما بقي منها نقداً وحال عليها الحول. ب- ما استخدم منها لتمويل ما يعد للقنية. ج- ما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول." وحيث إن المعالجة الزكوية للقروض هي إضافة ما حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي أو ما موّل أصولاً محسومة من الوعاء، وحيث أن الخلاف ينحصر في اعتبار القروض قصيرة الأجل المتجددة بمثابة القروض طويلة الأجل، وبعد الاطلاع على حركة القروض المرفقة تبين أنها قروض متجددة ومستمرة حيث يتم الحصول على القرض من البنك وبعد مضي فترة قصيرة يتم سداد هذا القرض وبتاريخ مقارب للتاريخ الذي يتم فيه السداد يتم الحصول على قرض بنفس القيمة، مما يتقرر معه أحقيّة الهيئة في إضافة تلك القروض لوعاء الزكاة للأعوام محل الخلاف، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (التزامات أخرى لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أنها قامت بإضافة جميع بنود الالتزامات الأخرى بما حال عليه الحول وليس برصيد أول أو آخر المدة أيهما أقل. وحيث نصّت الفقرة (أولاً/5) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ على أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 5- القروض الحكومية والتجارية وما في حكمها من مصادر التمويل الأخرى مثل الدائنون، أوراق الدفع، حساب الدفع على المكشوف التي في ذمة المكلف وفقاً للآتي: أ- ما بقي منها نقداً وحال عليها الحول. ب- ما استخدم منها لتمويل ما يعد للقنية. ج- ما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول." بناء على ما سبق، فإنه بعد الاطلاع على حركة الحساب المقدمة من المكلف ومطابقة المبالغ التي حال عليها الحول طبقاً للحركة بالمبالغ المضافة للوعاء في الربط الزكوي تبين أنها مطابقة، مما يتبين معه صحة إجراء الهيئة، وعليه تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف لعام 2018م ونقض قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة 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 مكمن النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف واستئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقيّة البنود محلّ الدعوى محمولًا على أسبابه.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف/ شركة...، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-1150) الصادر في الدعوى رقم (Z-51317-2021) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- **قبول استئناف المكلف بشأن بند (تسويات على المخصصات لعام 2018م) ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**
2- **قبول استئناف الهيئة بشأن بند (القروض لعام 2018م) ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**
3- **قبول استئناف الهيئة بشأن بند (التزامات أخرى لعام 2018م) ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**
4- **رفض استئناف المكلف والهيئة بشأن بقيّة البنود محلّ الدعوى، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**

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

عضو	**عضو**
الأستاذ/...	**الدكتور/...**

رئيس الدائرة

الدكتور/...