الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-135934

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-135934-2022)

في الدعوى المقامة

من/المكلف **المستأنف/ المستأنف ضده**

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك **المستأنف/المستأنف ضده**

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الاثنين 2023/08/14م، 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 2022/07/01م، من / شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2022-601) الصادر في الدعوى رقم (Z-51443-2021) المتعلّقة بالربط الزكوي 2018م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى المقامة من المدعية/ شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

(1) فيما يتعلق ببند "صافي الربح المعدل":

(أ) رفض الدعوى في بند "المخصصات".

(ب) اثبات انتهاء الخلاف في بند "أرباح شركات مستثمر فيها".

(2) إلغاء إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند "المخصصات المرحلة"، وفقاً لما ورد في الأسباب.

(3) إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند "القروض".

(4) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "أرصدة دائنة أخرى – ذات علاقة والدائنوان التجاريون".

(5) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "دفعات مقدمة على حساب عقود المقاولات".

(6) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "دفعات مقدمة على حساب العقود – طويلة الأجل غير متداولة".

(7) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "محتجزات دائنة".

(8) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "أرصدة دائنة أخرى".

(9) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "دفعات مقدمة".

(10) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "دائنون متنوعون".

(11) رفض الدعوى فيما يتعلق ببند "استثمارات عقارية".

(12) إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند "مخزون قطع الغيار" بمبلغ (16,891,698) ريال، وإلغاء إجراء المدعى عليها في بند "مخزون قطع الغيار" بمبلغ (32,216,073) ريال، وفقاً لما ورد في الأسباب.

(13) إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند "مشاريع تحت التنفيذ".

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 (أرصدة دائنة أخرى – ذات علاقة والدائنون التجاريون لعام 2018م) فيدعي المكلف بأن البند محل النزاع لم يحل عليه الحول لكونه من الأرصدة الخاصة بشركات تابعة يمتلك فيها ما نسبته (60%)، كما يدعي قيامه بسداد تلك المديونية وقيامه بسداد قيمة مصروفات بالنيابة، وقيامه بأعمال لصالح موردي الأرصدة، ويضيف أنه اتفق مع أصحاب الذمم الدائنة على أن يقوم بعمل مقاصة بين الاصدة المحاسبية الدائنة و المدينة ولكنها لم تحدث إلا في السنة التالية. وفيما يخصّ بند (دفعات مقدمة على حساب عقود المقاولات لعام 2018م) فيدعي المكلف بأن دائرة الفصل رفضت الدعوى لعدم وجود كشوف من النظام، فقام بإرفاق كشوف حساب من النظام تؤيد وجهة نظره، كما أورد جدول الدفعات المقدمة الدائنة والايرادات غير مفوترة المدينة والفرق الحاصل بينهم، كما أرفق كشوف من نظام شركة الأومير حساب من نظام تحالف الاومير وتيرنا، كما أرفق ميزانية معتمدة لتحالف مشروع تنفيذ الأعمال المدينة و أعمال الخطوط الحديدية لمشروع سكة حديد الشمال- الجنوب من مدينة الجبيل الصناعية إلى مدينة الدمام لعام 2018م، موضحًا بها قامة المركز المالي والايرادات الغير مفوترة بقيمة يبلغ قدرها (189,768,624) ريال، كما يذكر أن جميع الدفعات المقدمة مصدر لها شهادة مهندس أدرجت بالإيرادات الغير مفوترة دون أن يخصم منها قيمة الدفعات المقدمة، وفيما يخصّ بند (محتجزات دائنة لعام 2018م) فيدعي المكلف بأن البند محتجزات دائنة أمانة للغير طرف الشركة، وأنها ليست التزام على الشركة لكونها معلقة على شرط حسن ضمان الأعمال، ولا تعتبر التزام إلا إذا كانت مستحقة السداد ولم تقم الشركة بسدادها لمستحقيها، كما يدعي أن المحتجزات الدائنة لا يجب معاملتها مثل حقوق الملكية، لعدم جواز التصرف بها بأي حال من الأحوال ترد إلى ذويها عند الانتهاء من الغرض، 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 (مخصصات مرحلة لعام 2018م) فتوضّح الهيئة أنها قامت بإضافة مبلغ وقدرة (41,905,033) ريال، رصيد مخصص للزكاة حال عليه الحول، وأرفقت حركة المخصصات، وتجيب على جاء في تسبيب دائرة الفصل بأن المال من قبيل المال المحبوس الذي لا تستطيع الشركة استخدامه، بأن القرار لم يوضح المبالغ بشكل تفصيلي، وهل المبالغ مغطاة من قبل العميل أم البنك، وتوضح أن خطابات الضمان ليست أموال محبوسة بكامل قيمتها ولكنها محبوسة بقية الغطاء المقدم، وبالتالي فلا يوجد علاقة سببيه بين مخصص الزكاة المكون بالدفاتر وخطاب الضمان بسبب خلاف بشأن ربط زكوي، وعليه فإن الهيئة تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الاثنين 2023/08/14م، 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 الهيئة بشأن بند (مخصصات مرحلة لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ تدعي بأن قرار الدائرة مبهم و لم يوضح المبالغ بشكل تفصيلي، و هل المبالغ مغطاة من قبل العميل أم البنك، وحيث تنص الفقرة (9) من البند (أولاً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ التي نصت على: "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".

وحيث ينحصر استئناف الهيئة في أضافت مبلغ وقدرة (41.905.033) ريال رصيد مخصص الزكاة لحولان الحول عليه لعام 2018م، وحيث إن المعالجة الزكوية للمخصصات يتم بإضافة رصيد أول المدة بعد حسم ما استخدم منها، و هو ما قامت به الهيئة ابتداءً، وفيما يتعلق بما ذكره المكلف وأيدته دائرة الفصل بأنه خطاب ضمان ومال محبوس لا يستطيع استخدامه وقبلت به، فيتبين أن الهيئة ربطت على مخصص الزكاة وقامت بإضافته بناءً على حركة المخصصات، و لم تشير إلى وجود خطاب الضمان في حركة المخصصات، و لا يوجد علاقة سببية بين مخصص الزكاة و خطاب الضمان المقدم للهيئة، كما أن خطاب الضمان هو إجراء بتعهد بدفع مبلغ يصدر من البنك بناءً على رغبة العميل تجاه جهة مستفيدة و لا وجود للمبلغ في ذمة المستأنف ضده و لم يكن من الالتزامات تجاه للبنك، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (أرصدة دائنة أخرى – ذات علاقة والدائنون التجاريون لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي المكلف عدم حولان الحول على البند لكونها أرصدة خاصة بشركات تابعة تملك فيها نسبة (60%)، وقيامه بسداد تلك المديونية، وسداد قيمة المصروفات بالنيابة، وقيامه بأعمال لصالح موردي الأرصدة، كما يدعي أنه قام بالاتفاق مع أصحاب الذمم الدائنة للقيام بمقاصة بين الأرصدة المحاسبية والدائنة والمدينة، إلا أنها لم تتم إلا في السنة التالية، وحيث تنص الفقرة رقم (2) من البند (أولاً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ على أن: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضع للزكاة ومنها: 2- الحساب الجاري الدائن للمالك أو الشريك أول العام أو آخره أيهما أقل، وكذا الزيادة في الحساب الجاري إذا كان مصدرها حقوق الملكية، أو كانت تمويلاً لأصل من أصول القنية". كما تنص الفقرة (3) من المادة (العشرين) منها التي تنص 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 وفقًا لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها". وتنص الفقرة رقم (أ) من البند (ثانياً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ على: " مع مراعاة ما يلي: (أ) في حالة تضمين إقرار المكلف حساب جاري دائن و آخر مدين يؤخذ الفرق بينهما، وإذا ظهر حساب جاري دائن لأحد الشركاء و حساب جاري مدين لشريك آخر فلا يتم عمل تسوية بينهما، ويضاف الجاري الدائن للشريك أو مالك المؤسسة الفردية في نهاية الحول إلى الوعاء الزكوي.".

وحيث تعدّ الذمم الدائنة أحد مكونات الوعاء الزكوي بشرط حولان الحول عليها أو استخدامها في تمويل الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي، وحيث أن المستأنف يطالب بحسم الأرصدة المدينة من الأرصدة الدائنة لشركة الصحراء التابعة بنسبة (60%) لشركة الأومير للتجارة و كذلك الأرصدة الدائنة و المدينة

لأخر متنوعة، و بالاطلاع على المستندات المرفقة يتبين أن المستأنف قدم مستخرج من النظام المحاسبي للحركة المدينة و الدائنة لشركة الصحراء التابعة بنسبة (60%) لشركة الأومير للتجارة و الذي يظهر أن رصيد الذمم الدائنة بمبلغ إجماليه (12.511.183) وإجمالي الذمم المدينة بمبلغ وقدرة (10.646.751) ريال، و أن ما حال عليه الحول (دائن) بعد إجراء المقاصة بين الرصيد الدائن و المدين بمبلغ وقدرة (1.864.432) ريال، ما ترى معه الدائرة تعديل إجراء الهيئة، وفيما يتعلق بشأن مبلغ أرصدة أخرى متنوعة دائنة فيضاف بالكامل كما أضافته الهيئة لعدم تقديم الحركة التفصيلية لها، الأمر الذي يتقرر معه تعديل قرار دائرة الفصل بتقرير أحقية المكلف في مقاصة لشركة الصحراء رصيد الذمم الدائنة بمبلغ إجماليه (12.511.183) وإجمالي الذمم المدينة بمبلغ وقدرة (10.646.751) ريال بإجمالي مبلغ وقدرة (1.864.432) ريال، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند، و رفض استئنافه في أرصدة أخرى متنوعة دائنة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (دفعات مقدمة على حساب عقود المقاولات لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدّعي بأن قرار دائرة الفصل كان مبنيًا على عدم وجود كشوف من النظام، وحيث تنص الفقرة رقم (4) من البند (أولاً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ على أن: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 4- الإيرادات المقدمة التي حال عليها الحول." - . مع مراعاة ما يلي: (أ) في حالة تضمين إقرار المكلف حساب جاري دائن و آخر مدين يؤخذ الفرق بينهما، وإذا ظهر حساب جاري دائن لأحد الشركاء و حساب جاري مدين لشريك آخر فلا يتم عمل تسوية بينهما، ويضاف الجاري الدائن للشريك أو مالك المؤسسة الفردية في نهاية الحول إلى الوعاء الزكوي.".

وحيث ينحصر الخلاف في مطالبة المستأنف بالأخذ بالمقاصة بين الدفعات المقدمة الدائنة و الإيرادات غير المفوترة المدينة، في حين أن الهيئة أخذت بمبدأ حولان الحول على الدفعات المقدمة دون النظر إلى الإيرادات غير المفوترة، وأن المعالجة الزكوي تقتضي بالأخذ بالمقاصة لذات العميل بين الأرصدة الدائنة و المدينة، وبالاطلاع على المستندات المرفقة يتضح أن المستأنف أورد جدول لدفعات المقدمة الدائنة و الإيرادات غير مفوترة المدينة و الفرق بينهم و أرفق مستند كشف الحساب التفصيلي لبعض حركة الدفعات المقدمة الدائنة المستلمة من المشاريع و الإيرادات غير مفوترة المدينة لذات المشاريع، عليه وبعد عمل المقاصة بالنسبة للمشاريع الدفعات المقدمة المدينة و الإيرادات غير المفوترة الدائنة و التأكد من صحة المبالغ الموجودة بجدول الاستئناف يتضح أن ما حال عليه الحول هو بمبلغ وقدرة (75.757.053،51) ريال، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة على 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 الأسـباب 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 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 مميز (...)، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2022-601) الصادر في الدعوى رقم (Z-51443-2021) المتعلّقة بالربط الزكوي 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مخصصات مرحلة لعام 2018م). وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

2- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (أرصدة دائنة أخرى – ذات علاقة والدائنون التجاريون لعام 2018م). وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

3- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (دفعات مقدمة على حساب عقود المقاولات لعام 2018م). وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

4- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (محتجزات دائنة لعام 2018م)، 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/ ...