الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-240291

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-240291-2024)

في الدعوى المقامة

من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك **المستأنفة**

ضد/ المكلف **المستأنف ضده**

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الخميس 2024/02/20م، 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**

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/08/04م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2024-230006) الصادر في الدعوى رقم (Z-230006-2023) المتعلّقة بالربط الزكوي لعام 2019م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولًا: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المدعي/ ... (السجل التجاري رقم ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

1- تعديل إجراء المدعى عليها بشان المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات كتعديل على صافي دخل العام والجزء المحسوم من الوعاء لعام 2019م.

2-أ- رفض اعتراض المدعية بشان الديون وما في حكمها - أطراف ذات علاقة (خارجي) بقيمة (3.987.047) ريال لعام 2019م

ب- تعديل إجراء المدعى عليها بشأن أطراف ذات علاقة (داخلي) بحيث يتم إضافة البند بالنسبة والتناسب وبما لا يتجاوز اجمالي الحســميات من الوعاء الزكوي وفقاً لأحكام الفقرة (3) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محلّ الطعن، فإنها تدّعي بأنه وفيما يخصّ بند (المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات كتعديل على صافي دخل العام والجزء المحسوم من الوعاء لعام 2019م) فتوضّح الهيئة أنها قامت بحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي برصيد آخر المدة بدون التعديل على أرباح العام كالآتي: شركة ... (بحسب قوائم المكلف) = 3,446,463 ريال. شركة ... (بحسب قوائم المكلف) = 6,591,121 ريال. شركة ... (بحسب قوائم الشركة المستثمر فيها) = 7,438,789 ريال. شركة ... (بحسب قوائم الشركة المستثمر فيها) = 33,308,446 ريال. استثمارات بصندوق ... = 226,729,499 ريال. الاستثمار في أسهم ... = 638,709 ريال. إجمالي ما تم حسمه من الوعاء الزكوي = 278,153,027 ريال، وذكرت أن دائرة الفصل قامت بتعديل إجراء الهيئة بالالتزام بإتباع طريقة محددة لتحديد رصيد الاستثمار نهاية المدة (الرصيد الظاهر في قوائم المكلف بدون الرجوع إلى قوائم الشركات المستثمر فيها)، في حين ترى الهيئة أن المكلف يتبع طريقة حقوق الملكية في الإفصاح عن استثماراته في الشركات التابعة و الزميلة، لأن قيمة الاستثمار في دفاتر المكلف تزيد بحصته من نتائج الشركات المستثمر فيها و تقل بتوزيعات الأرباح، مما يؤدي إلى تطابق رصيد الاستثمارات في دفاتره مع حصته من حقوق الملكية في قوائم الشركات المستثمر فيها, عليه قامت الهيئة عند الربط بالتحقق من رصيد الاستثمارات في دفاتر المكلف وذلك بمقارنتها مع حصته من حقوق الملكية في قوائم الشركات المستثمر فيها وأتضح لها وجود فروقات غير مبررة كالتالي: شركة ... (100%) = الفرق الغير مبرر 258,068 ريال. شركة ... (42.025%) = الفرق الغير مبرر 2,897,344 ريال. شركة ... (1%) = الفرق الغير مبرر 1000 ريال. وقامت الهيئة باعتماد حسم الاستثمارات بالقيمة الظاهرة في دفاتر الشركات المستثمر فيها لكونها القيمة الأدق محاسبياً، وذكرت أن المكلف لم يقدم المبررات التي تؤيد سبب الفروقات بين القيم الظاهرة في قوائمه وقوائم الشركات المستثمر فيها, وتفيد الهيئة أنه من خلال القوائم المالية للشركات المستثمر فيها اتضح لها الآتي: شركة ...: بأن المكلف لم يقدم أي توضيح أو مستندات داعمة للاختلاف بين القيمة الظاهرة في قوائمه وقوائم الشركة المستثمر فيها، وأنه بالاطلاع على القوائم المالية للشركة المستثمر فيها، اتضح لها وجود مطلوب من أطراف ذات علاقة (المكلف) بقيمة (24) مليون، مصنفة ضمن الالتزامات، وتؤكد الهيئة على صحة إجرائها وحسم الاستثمار بحصة المكلف من حقوق الملكية وفق القيمة الظاهرة في قوائم الشركة المستثمر فيها استناداً إلى المادة (5) الفقرة رقم (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-240291

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-240291-2024)

الوزاري رقم 2216 وتاريخ 07 رجب 1440هـ. وفيما يتعلق بشركة ... : فلم يقدم المكلف أسباب الفروقات بين القيمة الظاهرة في قوائمه المالية والقوائم المالية للشركة المستثمر فيها، ولم يتبين أسباب الفروقات، عليه تؤكد الهيئة على صحة إجرائها وذلك بحسم الاستثمار بحصة المكلف من حقوق الملكية وفق القيمة الظاهرة في قوائم الشركة المستثمر فيها وذلك استناداً على المادة (18) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري رقم 2216 وتاريخ 07 رجب 1440هـ. وفيما يتعلق بشركة ...: فأتضح لها أن المكلف تنازل عن حصته حسب عقد التأسيس المعدل المرفق والمصادق عليه بتاريخ 27 محرم 1441هـ الموافق 26 سبتمبر 2019م, عليه تتمسك الهيئة بصحة إجرائها في عدم اعتماد حسم الاستثمار بقيمة 1،000 ريال لعدم ملكية المكلف للاستثمار، استناداً على المادة (5) الفقرة رقم (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري رقم 2216 وتاريخ 07 رجب 1440هـ. وفيما يخصّ تعديل حصة المكلف من نتائج الشركات المستثمر فيها في الربح المعدل: فتوضح الهيئة أنها تقبل طلب المكلف وذلك بتعديل حصته من نتائج الشركات المستثمر فيها من أرباح العام، وحسم الاستثمارات برصيد آخر المدة المعتمد في الربط بعد تعديلها بنتائج الشركات المستثمر فيها، وذكرت أنه سيتم حسم رصيد الاستثمارات مع مراعاة التعديل على أرباح وخسائر الشركات المستثمر بها ضمن الأرباح المعدلة. وفيما يخصّ بند (المعالجة الزكوية لبند الديون أطراف ذات علاقة وقروض من الشركاء , ب- أطراف ذات علاقة داخلي بمبلغ 242,200,100 ريال) فتوضح الهيئة بأن دائرة الفصل قامت بتعديل إجراء الهيئة لأن البند قد تم تصنيفه ضمن الالتزامات غير المتداولة في القوائم المالية، وتفيد أنها تقبل طلب المكلف بإضافة المطلوب لأطراف ذات علاقة إلى الوعاء الزكوي ضمن الديون وما في حكمها في حدود المحسوم, وأنه فيما يتعلق باعتراض المكلف على المبالغ المضافة الوعاء الزكوي ويطالب بإضافة رصيد أول المدة محسوماً منه المسدد ومضافاً إليه الإضافات خلال العام وذلك بتنسيبها بعدد الأيام بقيمة 212,343,623 ريال، فتوضح الهيئة بأن ذلك هو إجرائها إلا أن الاختلاف بين احتساب المكلف يكمن في أن المكلف أضاف توزيعات الأرباح المحولة من الأرباح المبقاة بتاريخ التحويل بينما هي قامت بإضافته بتاريخ بداية المدة، لأنها محولة من أرباح مرحلة من السنوات السابقة، بالإضافة إلى وجود بعض الأخطاء في احتساب المكلف مثل خطأ في تاريخ الإضافة، وقامت الهيئة بإرفاق صور من احتساب المكلف لإثبات الأخطاء، وذكرت أنها تستأنف على البند جزئياً وترى إضافة البند في حدود المحسوم. وعليه فإن الهيئة تطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الخميس 2024/02/20م، عقدت الدائرة الا ستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (1) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم:(25711) وتاريخ: 1445/04/08هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف الدعوى من أوراق ومستندات،

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2025-240291

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-240291-2024)

وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصـــل فيها بحالتها الراهنة، قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة، تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولًا شكلاً، لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات كتعديل على صافي دخل العام والجزء المحسوم من الوعاء لعام 2019م): وحيث تنص الفقرة (4) من المادة من (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2216) بتاريخ 1440/07/07هـ أنه: "الاستثمارات في منشأة داخل المملكة لغير المتاجرة، إذا كانت تلك المنشأة مسجلة لدى الهيئة، وتخضع لجباية الزكاة بموجب اللائحة. ولا تُعد الأصول المؤجرة تمويليًّا في الدفاتر التجارية للمؤجر استثماراً يحسم من وعاء الزكاة مهما كان تبويبها في القوائم المالية، وكذلك لا تُعد القروض المدينة أو التمويل المساند أو الإضافي وما في حكمها الممنوحة للمنشأة المستثمر فيها استثماراً يحسم من وعاء الزكاة." كما تنص المادة (18) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2216) وتاريخ 1440/07/07هـ أنه: "مع عدم الإخلال بأحكام المادة (العاشرة) من اللائحة، على كل مكلف الاحتفاظ - داخل المملكة وباللغة العربية- بالدفاتر التجارية الضرورية لتحديد وعاء الزكاة بشكل دقيق، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تؤيدها، ويقع عبء إثبات صحة ما ورد في الإقرار من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، جاز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يُثبت المكلف صحته أو القيام بربط تقديري وفقاًلوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها" وبتأمل الدائرة لملف الدعوى، يتضح أن الخلاف بين أطراف الدعوى يكمن في حسم الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية، حيث يكمن إجراء الهيئة بحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي برصيد آخر المدة بدون التعديل على أرباح العام، في حين يُطالب المكلف بحسم الاستثمارات وذلك باحتساب رصيد اخر المدة بناءً على قوائمه المالية، وليس قوائم الشركات المستثمر فيها، وبالرجوع لملف الدعوى، يتبين أن الخلاف يكمن في الاستثمارات التالية: 1- شركة ...: يتضح أن الهيئة قامت بحسم مبلغ (7,438,789) حسب قوائم الشركة المُستثمر فيها، في حين يُطالب المكلف بحسم (7,696,857) ريال حسب قوائمه المالية. 2-شركة ...: يتضح أن الهيئة قامت بحسم (33,308,446) ريال حسب قوائم الشركة المُستثمر فيها في حين يُطالب المكلف بحسم (36,205,790) ريال حسب قوائمه المالية. 3- شركة ...: يتضح أن الهيئة لم تقبل حسم هذا

الاستثمار لأن الشركة تنازلت عن حصتها حسب عقد التأسيس المرفق في حين يُطالب المكلف بحسم ما قيمته (1000) ريال حسب قوائمه المالية. وبالاطلاع على وقائع الدعوى، يتبين أن إجراء الهيئة صحيح، إذ أنه فيما يخصّ شركتي الاستثمارات الغذائية والأغذية المبتكرة يتضح أن المكلف لم يقدم أسباب الفروقات بين قوائمه المالية وقوائم الشركات المُستثمر فيها، بالإضافة إلى أن الهيئة أرفقت عقد التأسيس المعدل والمصادق عليه بتاريخ 26 سبتمبر 2019م، والذي يتبين من خلاله أن المكلف تنازل عن حصته في شركة ... بقيمة إجمالية قدرها (1000) ريال، الأمر الذي يؤكد عدم ملكية المكلف لهذا الاستثمار, ولما أن المكلف يتبع طريقة حقوق الملكية في الإفصاح عن استثماراته في الشركات التابعة والزميلة الأمر الذي يتوجب معه أن قيمة الاستثمار في دفاتر المكلف تزيد بحصته من نتائج الشركات المستثمر فيها وتقل بتوزيعات الأرباح مما يؤدي إلى تطابق رصيد الاستثمارات في دفاتر المكلف مع حصته من حقوق ملكية الشركات المُستثمر فيها, مما يتبين معه صحة إجراء الهيئة لأن أرصدة الاستثمارات محل الخلاف في القوائم المالية للمكلف لم تكن مُطابقة لحصة المكلف من حقوق ملكية الشركات المُستثمر فيها؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما بشأن المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات (الجزء المحسوم من الوعاء) وذلك بحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي بإجمالي (254,718,424) ريال. وفيما يخصّ تعديل حصة المكلف من نتائج الشركات المُستثمر فيها في الربح المعدل، يتضح بأن الهيئة قبلت طلب المكلف وذلك بتعديل حصته من نتائج الشركات المستثمر فيها من أرباح العام بإجمالي (23,434,603) ريال وهو ذات المبلغ الذي يُطالب المكلف بحسمه من صافي دخل العام وفقًا لمذكرته الجوابية للرد على استئناف الهيئة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى إثبات انتهاء الخلاف بشأن المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات كـ(تعديل على صافي دخل العام) بإجمالي (23,434,603) ريال.

وفيما يتعلق ببند (المعالجة الزكوية لبند الديون أطراف ذات علاقة وقروض من الشركاء , (ب- أطراف ذات علاقة داخلي بمبلغ 242,200,100 ريال): وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2216) وتاريخ 1440/07/07هـ، على: "يتكون وعاء الزكاة للمكلف الذي يمسك الدفاتر التجارية من جميع أمواله الخاضعة لجباية الزكاة، ومنها الآتي: 1-رأس المال، وكذا الزيادة فيه إذا كان مصدر الزيادة أحد عناصر حقوق الملكية أو كانت تمويلاً لأي من البنود المحسومة من وعاء الزكاة". كما نصت الفقرة (3) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2216) وتاريخ 1440/07/07هـ، على: "يتكون وعاء الزكاة للمكلف الذي يمسك الدفاتر التجارية من جميع أمواله الخاضعة لجباية الزكاة، ومنها الآتي: 3- الديون المستحقة على المكلف المصنفة طويلة الأجل وما في حكمها من مكونات الوعاء الأخرى، مثل: التمويل الحكومي، والتمويل التجاري، والدائنين، وأوراق الدفع، وحساب السحب على المكشوف، وقروض الملاك أو الشركاء (بما في ذلك الحسابات الجارية لهم)، على أن يُراعى الآتي: أ- إذا كانت الديون التي على المكلف أو مصادر التمويل الأخرى مدتها

ثلاثمئة وأربعة وخمسون (354) يومًا أو أكثر متداخلة خلال العام الزكوي والعام التالي له، فتضاف إلى وعاء الزكاة بما يخص كل عام بنسبة عدد أيام كل عام زكوي. ب- لا ينقطع العام الزكوي للديون بتجديدها أو بإعادة جدولتها مع الدائن نفسه، أو بإحلال هذه الديون بديون أو مصادر تمويل أخرى تقوم بتمويل ما كانت تموله هذه الديون. ج- ألا يتجاوز ما يضاف مما ذكر في هذه الفقرة مجموع ما يحسم من الوعاء وفقاً للمادة (الخامسة) من اللائحة".

وبتأمل الدائرة لملف الدعوى، ولما أنه يتضح بأن الخلاف يكمن في احتساب المكلف والهيئة للمبالغ المضافة للوعاء الزكوي، حيثُ يُطالب المكلف بإضافة رصيد أول المدة محسومًا منه المُسدد ومُضافًا إليه الإضافات خلال العام، وذلك بتنسيبها بعدد الأيام بقيمة (212,343,623) ريال، حيثُ أضاف المكلف توزيعات الأرباح المحولة من الأرباح المبقاة بتاريخ التحويل، في حين قامت الهيئة بإضافتها بتاريخ أول المدة، حيثُ أنها محولة من أرباح مرحلة من السنوات السابقة, وبالاطلاع على وقائع الدعوى، تبين للدائرة صحة احتساب الهيئة لأن الأرباح المحولة من الأرباح المبقاة وتُمثّل تحويلًا داخليًا من أحد عناصر حقوق الملكية، كما يتبين صحة احتساب الهيئة بإضافة هذه التحويلات بتاريخ بداية المدة، بالإضافة إلى أن الهيئة أرفقت طيّ لائحة استئنافها ما يُثبت وجود بعض الأخطاء في احتساب المكلف، الأمر الذي تنتهي إليه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل، وذلك بإضافة البند بالنسبة والتناسب برصيد بداية المدة لتوزيعات الأرباح المحولة من الأرباح المبقاة وبما لا يتجاوز اجمالي الحسميات من الوعاء الزكوي وفقاً لأحكام لفقرة (3) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2024-230006) الصادر في الدعوى رقم (Z-230006-2023) المتعلّقة بالربط الزكوي لعام 2019م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات كتعديل على صافي دخل العام والجزء المحسوم من الوعاء لعام 2019م):

أ/ قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات (الجزء المحسوم من الوعاء) وذلك بحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي بإجمالي (254,718,424) ريال).

ب/إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بـ(المعالجة الزكوية لبند الاستثمارات كـ (تعديل على صافي دخل العام) بإجمالي (23,434,603) ريال).

2- قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (المعالجة الزكوية لبند الديون أطراف ذات علاقة وقروض من الشركاء , (ب- أطراف ذات علاقة داخلي بمبلغ 242,200,100 ريال)).

عضو **عضو**

الأستاذ/... **الدكتور/ ...**

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.