الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IA-2025-30

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-241633-2024)

في الدعوى المقامة

من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك — المستأنفة

ضد/ المكلف — المستأنف ضده

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الثلاثاء 2025/04/22م، 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 2024/09/04م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-234398) الصادر في الدعوى رقم (Z-234398-2024) المتعلّقة بالربط الزكوي لعام 2020م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

1- **إلغاء قرار المدعى عليها المتعلق ببند تأمين نقدي عن خطاب ضمان مقدم لوزارة العمل والتنمية الاجتماعية.**

2- **رفض اعتراض المدعية المتعلق ببند حسم تأشيرات المستخدمة (الجزء المتداول).**

3- **فيما يتعلق ببند حسم مصاريف استقدام مدفوعة مقدماً:**

أ- **إلغاء قرار المدعى عليها المتعلق بحسم الجزء غير المتداول من مصاريف الاستقدام.**

ب- **رفض اعتراض المدعية المتعلق بحسم الجزء المتداول من المصاريف.**

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 بشأن بند (تأمين نقدي عن خطاب ضمان مقدّم لوزارة العمل والتنمية الاجتماعية)، قامت الهيئة عند الربط برفض حسم تأمين نقدي عن خطاب ضمان بقيمة 10 مليون ريال مقدم لوزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية، وذلك كونه غير جائز الحسم كما لم يرد نص نظامي يجيز حسم البند، وتفيد الهيئة أنه من خلال الاطلاع ودراسة المستندات المقدمة من المكلف اتضح بأن البند يتعلق بترخيص الشركة الصادر من وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية، كما اتضح من خلال مراجعة قواعد ممارسة نشاط الاستقدام وتقديم الخدمات العمالية والمتفرعة من نظام العمل ولائحته التنفيذية بأن من شروط الحصول على ترخيص ممارسة النشاط تقديم ضمان بنكي للوزارة يسترد عند تصفية الشركة، ويتضح أن هذا المبلغ محتجز باختيار المكلف كونه اختار العمل في هذا المجال وقبل جميع شروطه وأن هذا الخطاب من متطلبات العمل وهي مملوكة له ملكية تامة وله الحق في استردادها وقتما يشاء عند اتخاذ قرار بتصفية النشاط، حيث إن حكمة المشرع في إلزام شركات الموارد البشرية بتقديم خطاب ضمان هي من قبيل ضمان حقوق العملاء لدى الشركة ونتيجة لذلك فهي من قبيل المال المرهون الذي لا يمنع الزكاة لأن الرهن لا ينتقل به المال، وملكيته تامة لصاحبه ويجب تزكيته. وأما ما أشار إليه المكلف فيما يتعلق بأن البند ينطبق عليه مفهوم الوديعة النظامية تجيب الهيئة أنه بالرجوع إلى اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة في عام 1440هـ، فإنه لم يرد نص نظامي صريح يسمح بحسم خطابات الضمان وإنما خصت أنشطة التأمين وإعادة التأمين في حسم الودائع النظامية المتعلقة بها، نتيجة لما ذكر أعلاه وفي ظل أحكام اللائحة الزكوية الموضحة أعلاه تم رفض اعتراض المكلف. وأما فيما جاء بحيثيات الدائرة فتُجيب الهيئة بأنها غير صحيحة ومخالفة للمقتضى وذلك ببند الضمان النقدي أو الوديعة النظامية، ووفقاً للسنوات المالية التي تنطبق عليها لائحتي الزكاة 1438هـ و1440هـ ولتحقيق العدالة بين جميع المكلفين، فإن بند الضمان النقدي لا يحسم من الوعاء الزكوي حيث لم تنص اللائحة على جواز حسمه من ضمن البنود جائزة الحسم، بل نصت الفقرة (ب) من (ثانياً) من المادة (الثالثة) من لائحة 1438هـ على عدم جواز حسم الودائع النظامية"، وبناءً على ما سبق ذكره يعد قرار الدائرة في هذه الدعوى محل الاستئناف غير صحيح نظاماً وحرياً بالإلغاء قضاءً دون أدنى شك. فيما يخص بند (حسم الجزء غير المتداول من مصاريف الاستقدام)، تفيد الهيئة بأنها قامت باستبعاد رصيد آخر المدة من بند مصاريف استقدام مدفوعة مقدمًا من الوعاء الزكوي كون البند غير جائز الحسم، حتى وأن كانت متعلقة بأكثر من سنة مالية ولا يعتبر ذلك سبب في قبول الحسم، ومن خلال الاطلاع على اعتراض المكلف والذي يتمثل في مطالبته في حسم رصيد آخر المدة لمصاريف استقدام مدفوعة مقدمًا باعتبارها مصاريف رأسمالية، تفيد الهيئة أنه من خلال حركة الحساب تبين انه يتم إطفاء رصيد أول المدة بشكل كبير خلال العام وأن الرصيد الذي يظهر في نهاية العام هو ما تم تكوينه خلال العام، مما يتضح معه أن البند محل الخلاف من

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IA-2025-30

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-241633-2024)

حيث الجوهر يمثل ذمماً مدينة ولا يمثل موجودات طويلة الأجل ولا تأخذ حكم التكاليف الرأسمالية الجائز الحسم من الوعاء الزكوي, وبالتالي يعد من قبيل المصاريف المدفوعة مقدمًا وحيث إن المعالجة المحاسبية لها وفقًا لأساس الاستحقاق وأساس المضاهاة تتطلب الاعتراف بالمصاريف التي يتم دفعها مقدمًا ولم يتحقق الإيراد منها فعلاً كبند من بنود الأصول ومن ثم يتم إطفاؤها دوريًا وتحميل الدخل بمصروف الإطفاء الذي يخصه وعند تحقق الإيراد منه، لذا تم أخذ هذا المصروف في الاعتبار عند احتساب الوعاء الزكوي لكون صافي الدخل أحد مكونات الوعاء الزكوي، وبالتالي لا يجوز حسم كامل رصيد المصاريف المقدمة بالكامل من الوعاء الزكوي, علاوةً على ما سبق اتضح للهيئة من خلال الرجوع إلى إقرارات المكلف للأعوام محل الاعتراض تبين بأنه لم يقم بحسم إجمالي قيمة البند بشقيه المتداول والغير متداول في الأعوام 2019م و2020م وقام بحسمها فقط في عام 2021م، نتيجة لما ذكر أعلاه تم رفض اعتراض المكلف. أما فيما جاء بحيثيات الدائرة فتُجيب الهيئة بأنها غير صحيحة ومخالفة للمقتضى النظامي حيث تبين أن ما يطالب به المكلف بحسمه هو مصاريف مقدمة وحيث إن المعالجة المحاسبية وفقًا لأساس الاستحقاق وأساس المضاهاة تتطلب الاعتراف بالمصاريف التي يتم دفعها مقدما ولم يتحقق الايراد منها كبند من بنود الأصول ومن ثم يتم إطفاؤها دورياً وتحميل الدخل بمصروف الإطفاء الذي يخص العام، وهذا يعني أنه تم أخذ هذا المصروف في الاعتبار عند احتساب الوعاء الزكوي لكون صافي الدخل أحد مكونات الوعاء الزكوي، لذلك لا يجوز حسم كامل رصيد المصاريف المقدمة بالكامل من الوعاء الزكوي، وإنما يحسم المصروف المتحقق دورياً، كما أن الدفعات المقدمة جائزة الحسم من الوعاء الزكوي هي الدفعات مقابل شراء أصول وليست المصاريف التشغيلية المدفوعة مقدماً وذلك وفق المادة (4/ثانيًا) الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/01هـ.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ 2025/04/22م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة 09:00ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، 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؛ وبالنداء على الخصوم، حضرت ممثلة المستأنفة / ... (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ 19/03/1445هـ. وحضر/ ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنف ضدها بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ 1446/10/19هـ، وترخيص المحاماة رقم (...). وبسؤال وكيل المستأنف ضدها عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة المستأنفة أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IA-2025-30

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-241633-2024)

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، وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (تأمين نقدي عن خطاب ضمان مقدّم لوزارة العمل والتنمية الاجتماعية لعام 2020م)، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد اطلاع الدائرة على استئناف الهيئة، وحيث إنه للدائرة الأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة 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 محل 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 استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها دائرة الفصل في قرارها، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد ذلك القرار، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، مما تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تأمين نقدي عن خطاب ضمان مقدّم لوزارة العمل والتنمية الاجتماعية لعام 2020م) محمولًا على أسبابه.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (حسم الجزء غير المتداول من مصاريف الاستقدام لعام 2020م)، حيث تفيد الهيئة بأنها قامت باستبعاد رصيد آخر المدة من بند مصاريف استقدام مدفوعة مقدمًا من الوعاء الزكوي كون البند غير جائز الحسم، حتى وأن كانت متعلقة بأكثر من سنة مالية ولا يعتبر ذلك سبب في قبول الحسم. واستنادًا إلى الفقرة (6) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار معالي وزير المالية رقم (2216) وتاريخ 1440/07/07هـ، والتي نصت على أن: "صافي مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل وما في حكمها من المصاريف الرأسمالية". وبناءً على ما تقدم، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومستندات، تبين لها من خلال حركة الحساب أن رصيد أول المدة يتم إطفاؤه وأن الرصيد الذي يظهر في نهاية العام مما تم تكوينه خلال العام، وعليه لا يكون البند من مصاريف التأسيس الجائزة الحسم، حيث إنها تعد تكاليف مدفوعة مقدمًا وأن المعالجة المحاسبية وفقا لأساس الاستحقاق وأساس المضاهاة تتطلب الاعتراف بالمصاريف التي يتم دفعها مقدماً ولم يتحقق الإيراد منها كبند من بنود الأصول ومن ثم يتم إطفاؤها دورياً وتحميل الدخل بمصروف الإطفاء الذي يخص العام، وهذا يعني أنه تم أخذ هذا المصروف في الاعتبار عند احتساب

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IA-2025-30

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-241633-2024)

الوعاء الزكوي لكون صافي الدخل أحد مكونات الوعاء الزكوي، لذلك لا يجوز حسم كامل رصيد التكاليف المقدمة بالكامل من الوعاء الزكوي، وإنما يحسم المصروف المتحقق دورياً والمتضمن في قائمة الدخل، كما أن البند لا يُعد من العناصر أو البنود التي تحسم من الوعاء ولم يرد بند ضمن الحسميات بهذا المسمى أو بنفس الطبيعة، كما أن المكلف لم يقدّم ما يثبت أحقيته بموجب النظام فيما يطالب به بخصوص هذا البند، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (حسم الجزء غير المتداول من مصاريف الاستقدام لعام 2020م).

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، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-234398) الصادر في الدعوى رقم (Z-234398-2024) المتعلّقة بالربط الزكوي لعام 2020م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تأمين نقدي عن خطاب ضمان مقدّم لوزارة العمل والتنمية الاجتماعية لعام 2020م).

2- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (حسم الجزء غير المتداول من مصاريف الاستقدام لعام 2020م).

عضو **عضو**

الأستاذ/... **الدكتور/ ...**

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.