

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2022-2266

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-82685-2021)

في الدعوى المقامة

المستأنف

من/ المكلف

سجل تجاري (...), رقم مميز (...)

المستأنف ضده

ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الثلاثاء 2022/12/20م، 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:

رئيسًا

الأستاذ/ ...

عضوًا

الدكتور/ ...

عضوًا

الدكتور/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: 2021/11/17م، من/ شركة ...، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2021-996) الصادر في الدعوى رقم (Z-15750-2020) المتعلقة بالربوط الزكوية للأعوام من 2015م إلى 2018م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بإضافة التوزيعات عن عام 2015م.
- 2- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بفروق رواتب غير معتمدة للأعوام من 2015م حتى 2018م.
- 3- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بمخصص تذاكر للأعوام من 2015م حتى 2018م.
- 4- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بالغرامات.
- 5- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بحصة الشركة من أرباح شركات لعام 2018م.
- 6 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بمخصص هبوط قيمة أصول (استثمارات عقارية) لعام 2018م.
- 7- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بمخصص الأطراف ذات العلاقة.
- 8 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بمخصص ديون عن عامي 2017م و2018م.
- 9- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بمخصص حكم عن عام 2016م.
- 10- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بمخصص الزكاة لعامي عامي 2015م و2016م.

- 11- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بالاحتياطي النظامي.
- 12 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بإضافة رأسمال عن عام 2015م.
- 13- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بإضافة مخصص تذاكر عن عامي 2016م و2018م.
- 14 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بمخصص دعاوى عن عامي 2016م و2017م.
- 15 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بأرصدة دائنة عن الأعوام من 2016م وحتى 2018م.
- 16 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بعدم حسم كامل الأصول الثابتة عن عام 2015م.
- 17 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بالخسائر المرحلة عن الأعوام من 2016م وحتى 2018م.
- 18- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بعدم حسم كامل الاستثمارات عن الأعوام من 2015م وحتى 2018م.

- 19 - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بإخضاع استشارات للاستقطاع عن عام 2018م.
- 20- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بغرامة التأخير.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...), تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:  
إذ يعترض المكلف على قرار لجنة الاعتراض محل الطعن، فإنه يدّعي بأنه وفيما يخص بند (الاستثمارات عن الأعوام 2015م الى 2018م) حيث ذكر المكلف مؤكداً بأن تلك الاستثمارات تمثل استثمارات عقارية في أراضي لغرض إقامة مشاريع عليها حيث قامت الشركة بعمل اتفاقية مع شركة ... في شراء أراضي بمبلغ 50,000,000 ريال وتم تسجيل تلك الاستثمارات في القوائم المالية المدققة للشركة في عام 2015م ولم يتم التصرف بها حتى الان، حيث يوجد إيقاف من الدولة على بعض تلك الصكوك، وإن القيمة الإسمية لتلك الاستثمارات العقارية في 31 ديسمبر 2018 هي 45,142,627 ريال وأن الغرض من تلك الاستثمارات هو الاحتفاظ بها وتطويرها بغرض تحقيق عائد استثمار، وفيما يخص بند (الخسائر المتراكمة عن الأعوام من 2016م الى 2018م) فذكر المكلف بأنه يطالب بتزويد الشركة بالأساس الذي احتسبت بموجبه تلك الخسائر، كما أن المكلف يعتقد بان الخسائر المدورة التي يجب خصمها من وعاء الزكاة هي الخسائر المدورة بموجب البيانات الحسابية وليس بموجب الربط النهائي استناداً الى ان الخسائر الظاهرة في البيانات الحسابية المدققة في بداية كل عام ماهي الا عبارة عن نقص حقيقي في ممتلكات الشركة لذا ينبغي، عند احتساب الزكاة ان يتم تخفيض بها كاملة غير منقوصة لأنها عبارة عن أموال لم يعد المكلف يمتلكها، وفيما يخص بند (فرق الرواتب للأعوام من 2015م حتى 2018م) فذكر المكلف بأنه يود يوضح بأن شهادة التأمينات تؤكد فقط الاجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية، بناء عليه فان المستند المهم المؤيد للرواتب وكافي لإثبات صحتها هو شهادة المحاسب القانوني والذي يوضح الاجور الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات، كما أن الفرق بين الرواتب المحملة على الحسابات وبين الرواتب المصرح عنها للتأمينات يعود الى حقيقة أن الشركة سددت البدلات والمزايا الاخرى الممنوحة للعاملين والتي لا تخضع للتأمينات الاجتماعية، كما أضافت الشركة عن طريق الخطأ بند بدلات حضور مجلس الادارة مع الرواتب بالإقرار عن العام 2015 م، وحيث ان بدلات مجلس الادارة يعتبر مصروف مقبول من الناحية الزكوية،

وعليه يأمل المكلف بقبول وجهة نظره بعدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2015-2018م والغاء الفروقات الزكوية المترتبة على هذا البند، وفيما يخص بند (مخصص التذاكر للأعوام من 2015م حتى 2018م) فذكر المكلف بأنه يطالب بان تقوم بانتظام باحتساب إجازات الموظفين وتذاكر سفرهم التي يستحقونها وفقاً لعقود عملهم، وعليه فإن اللجنة تدرك ان المطلوبات المحتسبة فيما يتعلق براتب الاجازة وتذاكر السفر تختلف في طبيعتها عن المخصص العام، فضلاً عن انه لم يتم قيدها في دفاتر الحسابات لفترة أطول من 12 شهراً، إضافة الى ما ورد فإن هذه المبالغ تمثل قيمة التذاكر السنوية للموظفين المنصوص عليها وفقاً لعقود العمل، وهي حسب المستندات والتي سبق تقديمها للهيئة تمثل مصروفاً فعلياً وبالتالي لا تدخل في طبيعة المخصصات المجنبية والتي تظل معلقة على شرط تمتع الموظف بإجازته السنوية أي انها تعتبر مصروفاً فعلياً عند تجنيبها وإنفاقها الفعلي، وفيما يخص بند (الغرامات للأعوام من 2015م حتى 2018م) فذكر المكلف بأنه قامت الهيئة رفض الغرامات المدفوعة لهيئة السوق المالية والمخالفات الاخرى بالرغم من انها تمثل نفقة ضرورية ولازمة للنشاط وذلك لتحقيق اعلى أرباح او المحافظة على نفس المستوى او حتى للاستمرارية والتواجد بالسوق، أي لابد من دفع هذه المبالغ ربحت أو لم تربح الشركة، ومن ثم المكلف يرى انطباق شروط قبول المصاريف على الغرامات ويؤكد على أن النفقة تستمد مشروعيتها من المستندات التي تؤيدها، وفيما يخص بند (مخصص هبوط قيمة أصول ( استثمارات عقارية) لعام 2018م) فذكر المكلف بأنه يؤكد أن هذه الخسائر ناتجة عن الهبوط في القيم السوقية للاستثمار في أراضي محافظة المملكة وليست مخصصات وإنما خسائر فعلية ناتجة عن انخفاض دائم في قيمة الاستثمارات مما يترتب عليه انخفاض في حقوق الملكية وبالتالي انخفاض قيمة الاستثمار في أراضي المحافظة، وفيما يخص بند (مخصص أطراف ذات علاقة 2018م : مخصص الديون عن عامي 2017 و 2018 م , ومخصص دعاوى عن عام 2016م) فذكر المكلف مؤكداً أن الانظمة الزكوية في المملكة تنص على وجوب خصم كافة المصاريف العادية المتكبدة خلال العام واللازمة لتحديد الارباح الخاضعة للزكاة، وتعتبر المصروفات خلال السنة مصاريف جائزة الحسم في تلك السنة، كما ان الهيئة درجت على اعتماد خصم المستخدم من المخصصات في سنة استخدام المخصص وقد قامت الشركة بناء على قرارات مجلس الادارة بشطب الديون المذكورة أعلاه من السجلات خلال السنوات محل الاستئناف، وتود الشركة التأكيد انه في حالة تحصيل أي من هذه الديون المشطوبة سيتم ادراجها كإيرادات للشركة في سنة التحصيل وستخضع للزكاة الشرعية، وفيما يخص بند (مخصص الزكاة لعامي 2015 م و 2016م) فذكر المكلف بأن يود ان يشير الى أن المكون من مخصص الزكاة لا يعد من التكاليف واجبة الحسم من الوعاء الزكوي، إضافة الى جواز حسم المستخدم منه باعتباره من المصروفات جائزة الحسم وبالتالي فإن الربح الزكوي وهو احد مكونات الوعاء الزكوي لا يتم تحميله بالمخصص وبالتالي فقد لا يتم إخضاع المخصص للزكاة ضمن الربح الزكوي وأن إعادة إخضاع المدور منه ضمن الوعاء الزكوي هو ثني يترتب عليه اخضاع المخصص مرتين للزكاة، وفيما يخص بند (الاحتياطي النظامي) فذكر المكلف بأن الهيئة اخضعت رصيد الاحتياطي بالرغم انه لم يتم استخدامه لتمويل الاصول

الثابتة، وكذلك لان هذه المبالغ لم يكمل اثني عشر شهراً ولم يتم استخدامه لتمويل الأصول طويلة الأجل، وبناء على ما تقدم فإن ما يضاف الى الوعاء هو الرصيد الافتتاحي التي تم استلامها خلال السنة وتم بواسطته تمويل شراء أصول ثابتة وليس الرصيد الختامي، وعليه يطلب عدم إضافة المبلغ الى الوعاء، وفيما يخص بند (إضافة رأس المال عن عام 2015م) فذكر المكلف موضحاً بأن الهيئة أخطأت في استنادها الى المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة حيث ان الزيادة المذكورة في رأس المال عبارة عن زيادة مقترحة كما ظاهرة بالقوائم المالية اما الزيادة الفعلية قد تمت بالعام 2015، أما بخصوص مصدر الزيادة فان الزيادة التي تمت على رأس المال كان مصدرها حقوق الملكية وبالأخص الارباح المرحلة مما نتج عنه خسائر تم تحجيلها لسنوات تلي العام 2015 ولو أن الهيئة كانت منصفة في احتسابها لحسبت كامل مبلغ الخسائر المرحلة، حيث أن الشركة بإقرارها عن العام لم تحسم من الخسائر المرحلة بالكامل الا ما تم تحجيله من سنوات سابقة، وعليه يطلب عدم إضافة رأس المال الاضافي الى الوعاء الزكوي وحسم كامل مبلغ الخسائر المرحلة، وفيما يخص بند (أرصدة دائنة عن الأعوام من 2016 حتى 2018م) فذكر المكلف بأن أن القروض وفي ضوء كل ما صدر من قرارات وادكام من ديوان المظالم تؤكد على عدم تزكية المال الواحد في الحول مرتين، وبعد الاطلاع على المستندات وبفحص الذمم الدائنة اتضح ان معظم الذمم الدائنة لم يحل عليها الحول حيث ان رصيد اول المدة قد تم سداده من خلال الحركة المدينة والدائنة وما رصيد اخر المدة الا ديون نشأت خلال العام، وفيما يخص بند (حسم كامل الأصول الثابتة عن عام 2015م) فذكر المكلف مشيراً أن الشركة قامت بحساب طريقة المجموعات لغرض احتساب الوعاء الزكوي كما في الجدول رقم (4) ووفقاً لنظام الاستهلاك من المادة (17) وأظهر بمبلغ (13,084,929) ريال للأصول الثابتة في الاقرار الزكوي، إلا أن الهيئة عدلت مبلغ الاصول الى (3,892,179) ريال حسب القوائم المالية، مؤكداً الشركة اضافت فروق استهلاك على اقرارها ، كما ان التعاميم قبل اصدار اللائحة الزكوية أجازت خصم رصيد كشف 4 او صافي الاصول بالميزانية حسب اختيار الشركة و الاستمرار في ذلك.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ 2022/12/20م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية الدخل، 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: 1441/04/21هـ؛ وبعد الاطلاع على الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وبعد المداولة نظاماً، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الاستئناف، قررت الدائرة 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 (الاستثمارات عن الأعوام 2015م الى 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في عدم السماح بحسم الاستثمارات من الوعاء الزكوي للأعوام من 2015-2018م حيث أن تلك الاستثمارات تمثل استثمارات عقارية في أراضي لغرض إقامة مشاريع عليها، 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 على: " يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 2- إنشاءات المكلف الرأسمالية تحت التنفيذ والتي يتم إنشائها بهدف استخدامها في النشاط وليس لغرض بيعها" وبناءً على ما تقدم، يتضح أن أصل الخلاف مستندي لعدم تقديم المستندات المؤيدة لاستثمارات، وبالاطلاع على ملف الدعوى وما احتوى عليه من مستندات ووقائع، يتضح أن الاستثمارات تتمثل باستثمارات عقارية ليست باسم الشركة المستأنفة، وحيث أن جواز حسم الأصول باسم الشركاء من الوعاء الزكوي بشرط أن تكون تلك الأصول مستخدمة في النشاط مع تقديم ما يثبت المبررات التي تحول دون نقل الملكية للشركة، أن المكلف أرفق المستندات التي تؤيد وجهة نظره حول الأسباب التي تحول دون نقل ملكية العقارات لتكون باسم الشركة وطبيعة هذه الاستثمارات من خلال خطاب تأكيد أرصدة الاستثمارات العقارية مملوكة بصورة مشتركة بين... (الشركة المستأنفة) وشركة...، وقدم كافة الصكوك العقارية بالإضافة إلى أن القوائم المالية المدققة ووفقاً للإيضاحات المتممة نصت على أن الاستثمارات مملوكة بصورة مشتركة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في حسم الاستثمارات العقارية طويلة الأجل والغاء قرار لجنة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الخسائر المتراكمة عن الأعوام من 2016م الى 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في عدم السماح بحسم الخسائر المرحلة من الوعاء الزكوي حيث ذكر المكلف بأن الخسائر المدورة التي يجب خصمها من وعاء الزكاة هي الخسائر المدورة بموجب البيانات الحسابية وليس بموجب الربط النهائي. واستناداً على البند (ثانياً/9) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/06/1هـ أنه: "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 9- صافي الخسارة المرحلة المعدلة طبقاً لربوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها"، واستناداً إلى المادة (السادسة والثمانون بعد المائة) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1435/1/22هـ والتي نصت على: "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها." وبناءً على ما تقدم، وفيما يتعلق عام 2015م: وبالرجوع إلى ملف الدعوى وما احتوى عليه من مستندات يتضح أن

المكلف لم يعترض على البند محل الخلاف لعام 2015، ولكن لم تكن دفعه على ذات العام كما في القرار الابتدائي، وقدم اعتراضه عليه مباشرة أمام اللجنة الاستئنافية وهي مختصة في نظر الاستئناف على قرارات اللجان الابتدائية فقط وليس على ربوط الهيئة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى صرف النظر عن العام 2015م.

وفيما يتعلق بالأعوام من 2016-2018م، ولما كانت الخسائر المرحلة من العناصر التي يجوز حسمها من الوعاء الزكوي هي الخسائر المعدلة طبقاً للربوط الصادرة من الهيئة بعد إضافة المخصصات إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها وذلك منعاً للازدواج الزكوي، وعليه فإن المعتبر في الخسائر المرحلة لأغراض الزكاة هو ما تم تعديله وفق ما يتطلبه النظام الزكوي وليس الخسائر المرحلة المدرجة في القوائم المالية، وبالرجوع للربط الصادر من الهيئة يتضح أنها قامت بحسم الخسائر المرحلة المعدلة وفقاً لربط الهيئة وذلك بعد تعديلها بالمخصصات التي تم ردها في سنة تكوينها، ولما دفع المستأنف بأن الخسائر المتراكمة حسب إقرار الشركة لعام 2015م، بالمبلغ 7,759,438 ريال أدرج بالخطأ في إقرارها الزكوي بدلاً من خصم رصيد بداية المدة لرصيد الخسائر المتراكمة حسب القوائم المالية وحيث أن تصحيح الأخطاء هو من واجب المكلف وليس الهيئة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى صحة قرار لجنة الفصل ورفض استئناف المكلف في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فرق الرواتب للأعوام من 2015م حتى 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في إضافة مصروف رواتب الى صافي الربح وعليه يطالب بعدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من 2015-2018م والغاء الفروقات الزكوية المترتبة على هذا البند. واستناداً على الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ التي تنص على: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة. ب- أن تكون مرتبطة بالنشاط ولا تتعلق بمصاريف شخصية أو بأنشطة أخرى. ج- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية، وفي حالة إدراج مصروف ذو طبيعة رأسمالية ضمن المصروفات تعدل به نتيجة النشاط ويضم موجودات الثابتة ويستهلك وفقاً للنسب النظامية" بناء على ما تقدم، يتضح أن جوهر الخلاف هو مستندي، وبالاطلاع على ملف الدعوى والمستندات المرفقة يتضح تقديم المستأنف شهادة من المحاسب القانوني موضح فيها قيمة الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية والبدلات ومزايا الموظفين الأخرى غير خاضعة للتأمينات وحيث أن المكلف أرفق المستندات المؤيدة لوجهة نظرها بشأن أسباب تلك الفروقات، وأنها تمثل مصاريف فعلية مرتبطة بالنشاط، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى إلغاء قرار لجنة الفصل وقبول استئناف المكلف في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مخصص التذاكر للأعوام من 2015م حتى 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في إضافة مخصص تذاكر الى صافي الربح؛ إذ يدعي بأن هذه المبالغ تمثل

قيمة التذاكر السنوية للموظفين المنصوص عليها وفقاً لعقود العمل وتعتبر من المصاريف الفعلية. واستناداً على الفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ أنه: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة. ب- أن تكون مرتبطة بالنشاط ولا تتعلق بمصاريف شخصية أو بأنشطة أخرى. ج- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية، وفي حالة إدراج مصروف ذو طبيعة رأسمالية ضمن المصروفات تعدل به نتيجة النشاط ويضم للموجودات الثابتة ويستهلك وفقاً للنسب النظامي" وبناءً على ما تقدم، وحيث أن الخلاف يكمن في معالجة الهيئة لمصروف تذاكر السفر المستحقة باعتباره مخصص غير جازر الحسم، وبالاطلاع المستندات المرفقة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف أرفق الحركة لحساب تذاكر السفر المستحقة والمستندات المؤيدة لوجهة نظرها، وعليه يتضح أن بند تذاكر السفر المستحقة يُعد من المصروفات جائزة الحسم من صافي الربح باعتباره من المصروفات العادية والضرورية المرتبطة بالنشاط ولا يمثل مخصصات، واستناداً على قرار اللجنة الاستئنافية أعلاه والمستندات المرفقة في ملف الدعوى، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف في بند حسم مصروف تذاكر السفر.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الغرامات للأعوام من 2015م حتى 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في إضافة الغرامات إلى صافي الربح للأعوام من 2015م - 2018م وذكر المكلف أن الهيئة رفضت الغرامات المدفوعة لهيئة السوق المالية والمخالفات الأخرى بالرغم من أنها تمثل نفقة ضرورية ولازمة للنشاط وذلك لتحقيق أعلى أرباح أو المحافظة على نفس المستوى أو حتى للاستمرارية والتواجد بالسوق. واستناداً على الفقرة رقم (1) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ والمتعلقة بالمصاريف التي يجوز حسمها على أن: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة. ب- أن تكون مرتبطة بالنشاط ولا تتعلق بمصاريف شخصية أو بأنشطة أخرى. ج- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية، وفي حالة إدراج مصروف ذو طبيعة رأسمالية ضمن المصروفات تعدل به نتيجة النشاط ويضم موجودات الثابتة ويستهلك وفقاً للنسب النظامية" وحيث نصت الفقرة رقم (2) من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ والمتعلقة بالمصاريف التي لا يجوز حسمها على أن: "المصاريف التي لا يتمكن المكلف من إثبات صرفها بموجب مستندات مؤيدة أو قرائن إثبات أخرى" وبناءً على ما تقدم، إن المصاريف تعتبر جائزة الحسم إذا تم إثبات أنها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وحيث أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف مستندي، وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى يتبين أن المكلف قدم المستندات المؤيدة للغرامات ويتضح أنها غرامات تخص النشاط وغرامات تأخير سداد

لضريبة الاستقطاع، الأمر الذي يتقرر معه حسم فقط ما يخص مخالفات النشاط البالغة 13,900.00 لعام 2017م و 1,766,358.19 لعام 2016م و 50,000.00 لعام 2015م و 68,000.00 لعام 2017م حيث انها تتمثل بغرامات صادرة من هيئة سوق المال وغرامات أخرى تخص المنشأة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى صحة تعديل قرار لجنة الفصل وقبول استئناف المكلف جزئياً.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مخصص هبوط قيمة أصول (استثمارات عقارية) لعام 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في إضافة مخصص هبوط قيمة أصول (استثمارات عقارية) لعام 2018 الى صافي الربح، ذكر المكلف مؤكداً أن هذه الخسائر ناتجة عن الهبوط في القيم السوقية للاستثمار في أراضي محافظة المملكة وليست مخصصات وإنما خسائر فعلية ناتجة عن انخفاض دائم في قيمة الاستثمارات مما يترتب عليه انخفاض في حقوق الملكية وبالتالي انخفاض قيمة الاستثمار في أراضي المحافظة. بناء على ما تقدم، وحيث ان الخلاف هو خلاف مستندي حول المستندات المؤيدة بان تلك الخسائر عبارة عن خسارة ناتجة عن اعادة تقييم استثمارات عقارية، وبالاطلاع على ملف الدعوى وما احتوى من مستندات تبين إرفاق القوائم المالية لعام 2018م والتحقق من إفصاح المراجع بوجود خسائر ناتجة عن تقييم تلك الاصول كما أرفق المستأنف تقرير تقييم مصدق من عضو الهيئة السعودية للمقيمين المعتمدين، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف بحسم خسائر تقييم أصول عقارية باعتبارها خسائر فعلية تكبدتها الشركة، والغاء قرار لجنة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (إضافة رأس المال عن عام 2015م) وحيث يكمن استئناف المكلف في إضافة رأس المال الى الوعاء الزكوي ودفع بأن الهيئة اخطأت في استنادها الى المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة حيث ان الزيادة المذكورة في رأس المال عبارة عن زيادة مقترحة كما ظاهرة بالقوائم المالية اما الزيادة الفعلية قد تمت بالعام 2015م. واستنادا على البند (أولاً/1) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية لزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/1هـ أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: 1- رأس المال الذي حال عليه الحول، وكذا الزيادة فيه وإن لم يحل عليها الحول إذا كان مصدر هذه الزيادة أحد عناصر حقوق الملكية أو كانت تمويلاً لأصل من أصول القنية المخصصة من وعاء الزكاة." بناء على ما تقدم، يتضح من خلال النصوص النظامية أعلاه أن الزيادة على رأس المال تضاف لوعاء الزكاة عند حولان الحول عليها أو في حال كان مصدرها من بنود حقوق الملكية أو استخدمت في تمويل أحد الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي، وبالاطلاع على المستندات المرفقة ومن خلال القوائم المالية المدققة (إيضاح 15)، تبين أن مبلغ رأس المال الإضافي بلغ (59,515,630) ريال ، يتضمن مبلغ (25) مليون ريال تم زيادته من الأرباح المبقة ، ومبلغ (7,7) مليون ريال تم سداه نقداً من المساهمين خلال عام 2014م، بالتالي فإن ما حال عليه الحول يبلغ (32,7) مليون ريال، ولا ينال ذلك ما دفع به المكلف من حسم كامل الخسائر المرحلة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف جزئياً وتعديل قرار لجنة الفصل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (أرصدة دائنة عن الأعوام من 2016 حتى 2018م) وحيث يكمن استئناف المكلف في إضافة الأرصدة الدائنة الى الوعاء الزكوي ودفع المكلف بأن القروض وفي ضوء كل ما صدر من قرارات واحكام من ديوان المظالم تؤكد على عدم تزكية المال الواحد في الحول مرتين. واستناداً على الفقرة رقم (5) من البند (أولاً) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ 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 للفقيرة. ج- ما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول." واستناداً على نص الفقرة (3) من المادة (20) منها التي نصت على ما يلي: "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." وبناء على ما تقدم، ولكون المستأنف قدّم للدائرة كشف بصيغة (إكسل) لا يمكن الاعتداد به كدليل معتبر في الدعوى لكونه دليل معد من قبل المستأنف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (حسم كامل الأصول الثابتة عن عام 2015م) وحيث يكمن استئناف المكلف في عدم السماح بحسم كامل الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي لعام 2015م، حيث دفع المكلف بأنه قام بحساب طريقة المجموعات لغرض احتساب الوعاء الزكوي ووفقاً لنظام الاستهلاك. واستناداً على الفقرة رقم (2) من تعميم هيئة الزكاة و الدخل رقم (9/1724) وتاريخ 1427/03/24هـ، والذي نص على أن: "ولكون التطبيق الذي تسير عليه المصلحة عند احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في حسم صافي القيمة الكلية للموجودات الثابتة من الوعاء للوصول إلى قيمة الزكاة المستحقة على المكلف بما يتوافق مع الأحكام الشرعية، لذلك يتم تحديد صافي القيمة الدفترية للموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي على النحو الآتي: (باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة طبقاً لما يتم تحديده بموجب الفقرات من أ-هـ من المادة السابعة عشر من النظام الضريبي، يضاف إليها نسبة ال 50% المؤجلة من قيمة الأصول المضافة خلال العام، مطروحاً منها نسبة ال 50% المؤجلة من التعويضات عن الأصول المستبعدة خلال العام). واستناداً على الفقرة رقم (2) من المادة (7) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادر بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ والتي نصت على أن: " يتم استهلاك الأصول الثابتة وفقاً لطريقة القسط الثابت وتكون نسبة استهلاكها على النحو الآتي:.. " وبناءً على ما تقدم، يتبين أن التعميم المشار إليه أعلاه قد ألزم مكلفي الزكاة بالتقيد بتطبيق طريقة الاستهلاك الواردة في المادة (17) من النظام الضريبي، ويتم احتساب الأصول الثابتة وفقاً لما نص عليه تعميم الهيئة رقم (9/1724) المشار إليه أعلاه، وبالرجوع لإقرار المكلف يتضح أنها طبقت طريقة الاستهلاك الواردة بالمادة (17) من

النظام الضريبي واحتسبت الأصول الثابتة المحسومة من الوعاء طبقاً للتعاميم المشار إليها أعلاه، وبما أن الهيئة استندت إلى الفقرة رقم (2) من المادة (7) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ الموافق 2017/02/28م، وحيث أن لائحة جباية الزكاة قد صدرت بعد تقديم إقرارات المكلف محل الخلاف، واستناداً على مبدأ عدم رجعية القوانين فإن الأنظمة واللوائح لا تطبق بأثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى عدم صحة إجراء الهيئة في إلزام المكلف بحسم الأصول الثابتة طبقاً للقوائم المالية تعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند. وحيث إنه بخصوص بقية 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 مكنم النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلاحظ 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 بقية 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 / ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...). ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2021-996) الصادر في الدعوى رقم (Z-15750-2020) المتعلقة بالربوط الزكوية للأعوام من 2015م إلى 2018م. ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- صرف النظر عن استئناف المكلف بشأن بند (الخسائر المتراكمة لعام 2015م) وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 2- قبول استئناف المكلف بشأن بند (الاستثمارات عن الأعوام 2015 م إلى 2018م) ونقض قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 3- قبول استئناف المكلف بشأن (بند فرق الرواتب للأعوام من 2015م إلى 2018م) ونقض قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 4- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مخصص التذاكر للأعوام من 2015م إلى 2018م) ونقض قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

- 5- تعديل قرار دائرة الفصل بشأن بند (الغرامات للأعوام من 2015م إلى 2018م) وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - 6- قبول استئناف المكلف بشأن بند (مخصص هبوط قيمة أصول ( استثمارات عقارية) لعام 2018م) وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - 7- تعديل قرار دائرة الفصل بشأن بند (إضافة رأس المال عن عام 2015م)، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - 8- تعديل قرار دائرة الفصل بشأن بند (حسم كامل الأصول الثابتة عن عام 2015م) وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
  - 9- استئناف المكلف بشأن بقية البنود محلّ الدعوى، وتأييد قرار دائرة الفصل، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

