

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-144303

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-144303-2022)

في الدعوى المقامة

المستأنف / المستأنف ضده

من/المكلف

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

المستأنف/المستأنف ضده

ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء 2023/10/18م، 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:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2022/09/15م، من / ... وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-1206-2022) الصادر في الدعوى رقم (Z-75268-2021) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2017م، 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 ... سجل تجاري (...) ضد المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تعديل إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند الاستثمارات المحسومة في شركة ... بحسم الاستثمار بمبلغ قدره (299,587,883.00) ريال.

2- إلغاء إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند الاستثمارات المحسومة في شركة ...

3- رفض الدعوى فيما يتعلق بالمتبقي من البنود.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت اطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (الاستثمارات في شركة...)، يكمن الخلاف في اعتراض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في أنها لم تأخذ بالاعتبار مبلغ الشهرة ضمن التكلفة الاجمالية للاستثمار في شركة بي ار سي، في حين تستأنف الهيئة قرار الفصل وتفيد بأن الدائرة قامت بحسم الحصة في الاستثمارات وذلك وفقاً للقوائم المالية للشركة المستثمر فيها، أن المكلف

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-144303

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-144303-2022)

يطالب بحسم قيمة الاستثمار بأعلى من قيمته الدفترية حيث تبين أن الشركة تمتلك حصة بمقدار 40% حيث ان القيمة العادلة وفقا للإيضاح رقم 22 في الشركة المستثمر فيها (إيضاح القيمة العادلة) حسب النص التالي: (هي القيمة الني بموجبها تبادل اصل او سداد التزام ما بين اطراف راغبة في ذلك وتتم بنفس شروط التعامل التجاري العادي، وحيث يتم إعداد القوائم المالية المرفقة للشركة على أساس طريقة التكلفة التاريخية، تعتقد الإدارة أن القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المالية لا تختلف كثيرا عن قيمتها الدفترية). وتفيد الهيئة بأنها قامت بحسم الاستثمارات بمبلغ 162,230,068 ريال من الوعاء الزكوي لعام 2017م وفق نسب التملك في الشركات المستثمر فيها، ولما كان جوهر الاعتراض الرئيسي هو حسم قيمة الشهرة الخاصة بالاستثمار في شركة... لعام 2017م والمتمثلة في الفرق بين الحصة في صافي الأصول والمبلغ المدفوع للشراء حسب الوارد بالقوائم المالية، لذلك يلزم على المكلف لكي يحسم قيمة الشهرة ان تكون مشتراه استنادا للفقرة 3 من البند ثانيا للمادة 4 من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، وحيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لدفع قيمة شراء الاستثمار (متضمنا الشهرة) حتى الان للتأكد من شراء الشهرة المطالب بحسمها. في حين يستأنف المكلف قرار الفصل ويغيد بأن اللجنة قبلت بحسم الرصيد الافتتاحي للاستثمار كما في 1 يناير 2017م بإجمالي وقدره 321,687,179 ريال ناقصا المبلغ الغير محدد البالغ 2,099,296 ريال مما أدى إلى حسم صافي للاستثمار البالغ 299,587,883 ريال، وحيث إنه يسمح بحسم الاستثمارات المحلية بغض النظر عما إذا كانت قد تم ترحيلها من السنوات السابقة أو تم شراؤها خلال العام الحالي. وبالتالي فان الهدف من لائحة الزكاة هو إخضاع صافي قيمة الشركة والسماح بحسم الأموال التي لم يتم استخدامها في الأعمال التجارية.

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (الاستثمارات في شركة...)، يكمن الخلاف في اعتراض المكلف على إجراء الهيئة والمتمثل في أنها لم تأخذ في عين الاعتبار في تقييمها تكلفة استثمار الشركات المستثمر فيها، في حين تستأنف الهيئة قرار الفصل وتفيد بأنها قامت بعدم حسم الاستثمار في مصنع... بمبلغ 2.500.000 ريال سجل تجاري ... وذلك وفقاً للقوائم المالية للشركات المستثمر بها بموجب المادة الرابعة "ثانياً" فقرة رقم (4 / أ) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، حيث كان المصنع عبارة عن فرع لشركة... ولكن في 2017/12/31م تحول إلى شركة ذات مسؤولية محدودة وتغير الاسم إلى شركة...، والدائرة استندت في اصدار قرارها على أن شركة... كانت مسجلة لدى الهيئة باسم مصنع... وهو فرع تابع لشركة... المحدودة (رقم مميز...) وبالرجوع للقوائم المالية لشركة... المحدودة. يتضح أن مصنع... سجل تجاري ... كان عبارة عن فرع لشركة... ولكن في 2017/12/31م تحول إلى شركة ذات مسؤولية محدودة وتغير الاسم على إثرها إلى شركة... ولكن لا يعرف ملاكها، كما أنها غير مملوكة لشركة... للمقاولات، كما

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-144303

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-144303-2022)

تبين أن هذا السجل التجاري رقم (...) والذي اعتمدت عليه الدائرة في قرارها صادر بتاريخ 13 جماد الثاني عام 1439 هـ الموافق 2018/3/1 م. وبالتالي فأن ما ادعى به المكلف بأن شركة ... تم سداد الزكاة عنها ضمن إقرار شركة ... المحدودة عام 2017 م غير صحيح تماماً لأنها لم تشملها القوائم المالية حسبما هو موضح في الإيضاح. وحيث لم يقدم المكلف ما يثبت تزكيته لشركة ... عن عام 2017 م ضمن إقرار شركة ... المحدودة، أو ما يفيد زكاتها بشكل مستقل أو بيان ملاكها، لذا فإن استثمار (شركة ... بنسبة 75%) لم يتم تزكيته عن عام 2017 م لذلك لم يتم حسمه من وعاء الشركة، وذلك استناداً للفقرة (4) من البند ثانياً للمادة (4) من اللائحة التنفيذية المنظمة لجباية الزكاة، وعلى ما سبق تؤكد الهيئة صحة إجراءاتها، أما فيما جاء بحديثات الدائرة فهو غير صحيح ومخالف للمقتضى النظامي. كما توضح الهيئة أنه تم معالجة الاستثمارات المحلية وفقاً لطريقة حقوق الملكية في حدود حصته في الاستثمار وفقاً للقوائم المالية للشركات المستثمر بها، وعدم اعتماد حسم الاستثمار في شركة ... لكونه تم تسجيلها عام 2018 م.

وفي يوم الأربعاء 2023/10/18 م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور كامل أعضائها 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 1441/04/21 هـ، 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، تبين 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 الطرفين بشأن بند (الاستثمارات في شركة ...) واستناداً على الفقرة (106) من معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة الملكية الصادر من لجنة معايير المحاسبة في عام 1423 هـ الموافق 2002 م على " يتم قياس الاستثمار وإثباته عند اقتنائه بالتكلفة، وتشمل التكلفة سعر الشراء مضافاً إليه جميع ما أنفقته المنشأة لغرض اقتناء الاستثمار"، كما نصت الفقرة (10) -طريقة حقوق الملكية- معيار المحاسبة الدولي 28 على " بموجب طريقة حقوق الملكية، عند الإثبات الأولي،

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-144303

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-144303-2022)

يُثبت الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بالتكلفة، وتتم زيادة أو تخفيض المبلغ الدفترى لإثبات نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ، ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ضمن الربح أو الخسارة للمنشأة المستثمرة. وتخفض توزيعات الأرباح المُستلمة من المنشأة المستثمر فيها المبلغ الدفترى للاستثمار. وقد تكون التعديلات على المبلغ الدفترى ضرورية - أيضا - للتغيرات في الحصة التناسبية للمنشأة المستثمرة في المنشأة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات في الدخل الآخر الشامل للمنشأة المستثمر فيها. وتتضمن مثل هذه التغيرات تلك الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، وعن فروق ترجمة أسعار صرف العملات الأجنبية. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من هذه التغيرات ضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة"، واستناداً إلى المادة (4) البند (ثانياً) الفقرة (4/أ) من لائحة جباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ والتي نصت على أن: "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 4- (أ): الاستثمارات في منشآت داخل المملكة - مشاركة مع آخرين - إذا كانت تلك الاستثمارات تخضع لجباية الزكاة بموجب هذه اللائحة، فإن كان الاستثمار في تلك المنشآت لا يخضع للجباية فلا يحسم من الوعاء"، واستناداً على نص الفقرة (3) من المادة (20) منها التي نصت على الآتي: "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"، كما نصت الفقرة (10) -طريقة حقوق الملكية- معيار المحاسبة الدولي 28 على "بموجب طريقة حقوق الملكية، عند الإثبات الأولي، يُثبت الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بالتكلفة، وتتم زيادة أو تخفيض المبلغ الدفترى لإثبات نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ، ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها ضمن الربح أو الخسارة للمنشأة المستثمرة. وتخفض توزيعات الأرباح المُستلمة من المنشأة المستثمر فيها المبلغ الدفترى للاستثمار. وقد تكون التعديلات على المبلغ الدفترى ضرورية - أيضا - للتغيرات في الحصة التناسبية للمنشأة المستثمرة في المنشأة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات في الدخل الآخر الشامل للمنشأة المستثمر فيها. وتتضمن مثل هذه التغيرات تلك الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات، وعن فروق ترجمة أسعار صرف العملات الأجنبية. ويُثبت نصيب المنشأة المستثمرة من هذه التغيرات ضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة."

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-144303

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-144303-2022)

بناءً على ما سبق، وحيث أنه بعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات يتبين أن الخلاف بين أطراف الدعوى ينحصر حول تعديل الهيئة لقيمة الاستثمار، عن طريق الأخذ بإجمالي حقوق المساهمين في الشركات المستثمر فيها وضربها في نسبة الملكية، وتخفيضها بحصته من الربح، بينما ترى الشركة أن الهيئة لم تعتمد في تقييمها التكلفة الفعلية للاستثمار وهي القيمة الدفترية للشركة المستثمر فيها + الشهرة، وبالاطلاع على المستندات المرفقة والمتمثلة في تقرير التقييم من قبل مقيم سعودي مرخص "... ترخيص رقم (37-12161) في المرفق رقم (3) يتبين من تقرير المقيم في ملخص التقييم، أن قيمة حصص رأس المال تقدر بقيمة 925,689,000، أي أن القيمة العادلة للاستثمار تبلغ $925,689,000 \times 40\% = 370,275,600$ ريال، كما أنه وبالاطلاع على المعالجة المحاسبية لتسجيل الاستثمار في المرفق رقم (12) يتبين لنا تسجيل الاستثمار في حساب الشركاء بالقيد الآتي:

326,666,667 من ح/ الاستثمار في ...

163,333,333.50 إلى ح/ الشريك (...)

163,333,333.50 ح/ الشريك (..)

وعليه، يتبين من قيد تسجيل الاستثمار أن مصدر تمويل الاستثمار هو قرض من الشركاء وهو أحد مكونات الوعاء الموجبة وبالتالي يخضع للزكاة، وبما أن مصدر التمويل خضع للزكاة بكامل القيمة فإنه وبغض النظر عن قبول الهيئة للمستندات المقدمة من المكلف التي تثبت تكلفة الاستثمار الفعلية فكان يجب عليها التأكد من خضوع مصدر التمويل، وبالاطلاع على الإقرار الزكوي لعام 2017م يتبين خضوع قروض الشركاء للزكاة، وبناءً على ما تم توضيحه أعلاه يتقرر لدى الدائرة تعديل إجراء المدعى عليها بحسم الاستثمار في شركة بي آر سي كما في القوائم المالية بعد تخفيضها بحصة الشركة في ربح شركة بي آر سي كالتالي:

الاستثمار في شركة...: 352,361,585

(-) الحصة في ربح شركة... (16,478,406)

الاستثمار الذي يحسم: 335,883,179 ريال.

وحيث أن الهيئة تدفع بأن حسم قيمة الشهرة الخاصة بالاستثمار في شركة... لعام 2017م والمتمثلة في الفرق بين الحصة في صافي الأصول والمبلغ المدفوع للشراء حسب الوارد بالقوائم المالية يلزم أن تكون قيمة الشهرة مشتراه وأن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لدفع قيمة شراء الاستثمار (متضمنا الشهرة) للتأكد من شراء الشهرة المطالب بحسمها. ولكن بالرجوع إلى قرار الفصل يتضح أن لم يعتمد على قيمة الشهرة وإنما كانت الفكرة أن مصدر تمويل الاستثمار هو قرض من الشركاء وهو أحد مكونات الوعاء الموجبة وبالتالي يخضع للزكاة، الأمر الذي يتعين معه رفض استئناف الهيئة وتعديل قرار الفصل.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-144303

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-144303-2022)

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بند (الاستثمارات في شركة ...)، وحيث أنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل 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 وجه 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 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 الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في البند محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً المقدم من / ... وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-1206-2022) الصادر في الدعوى رقم (Z-75268-2021) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2017م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (الاستثمارات في شركة...).
 - 2- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الاستثمارات في شركة...).
- ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-144303

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-144303-2022)

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.