الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-171593

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-171593-2023)

في الدعوى المقامة

من/ المكلف **المستأنف/ المستأنف ضده**

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

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء 2024/05/22م، 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**

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2023/01/26م، من/ شركة ... المحدودة وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2022-2528) الصادر في الدعوى رقم (Z-80854-2021) المتعلّقة بالربط الزكوي لعام 2016م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

1. تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند الاستثمارات لعام 2016م.

2. إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند مستحق من أطراف ذات علاقة لعام 2016م.

3. إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند استثمارات في شركات أجنبية لعام 2016م.

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 (الاستثمارات في شركات محلية لعام 2016م)، حيث أن المستأنف (المكلف) يطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس بأن الهيئة تجاهلت التكلفة التاريخية للاستثمارات مما نتج عنها الفروق أعلاه والتي أغلبها يتمثل في مبالغ مدفوعة من قبل الشركة للحصول على استثمارات تزيد عن القيمة الدفترية للاستثمارات عند الاستحواذ لتضمنها قيمة الشيرة، وبالتالي فإن قيمة الاستثمار المسجلة في الدفاتر أعلى من المبالغ المصرح عنها كحقوق ملكية في القوائم المالية للشركة المستثمر فيها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا المعتمدة في المملكة العربية السعودية. أن الشركة قامت بشراء الاستثمارات المذكورة أعلاه

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-171593

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-171593-2023)

بالقيمة السوقية العادلة والتي هي أعلى من التكلفة الفعلية للحصة المشتراة. وفقا لذلك، أفصحت الشركة عن هذه القيمة الإضافية للشهرة كجزء من قيمة الاستثمار الواردة في القوائم المالية المدققة. كما ستلاحظ اللجنة أن المادة الخامسة فقرة 3 من لائحة الزكاة الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم: 2216 تنص بوضوح على أن الأصول غير الملموسة المكتسبة عن طريق الشراء مثل الشهرة قابلة للحسم من وعاء الزكاة أثناء احتساب الوعاء الزكوي. أن معالجة الهيئة أعلاه يتمثل في رفض المطالبة بحسم الشهرة من وعاء الزكاة دون تقديم أي أساس أو تفسير لهذه المعالجة. كما أسندت الهيئة هذه المعاملة الى الفقرة الرابعة من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة. وفي هذا الشأن، تود الشركة أن توضح بأن المادة المشار اليها من قبل الهيئة تنص على جواز حسم الاستثمار وليس نسبة التملك في الاستثمار. ستلاحظ اللجنة الموقرة أن قرار لجنة الفصل في تأييد معالجة الهيئة يعد عدم اعتراف بالقوائم المالية المدققة وتجاهل القيمة المثبتة في القوائم المالية المدققة والمعتمدة من محاسب قانوني مرخص له بمزاولة مهنية المحاسبة والمراجعة وفقا للأنظمة العاملة في المملكة العربية السعودية، ناهيك عن أن فكرة الاعتماد في تحديد قيمة الاستثمار على ضرب نسبة الملكية في حق ملكية الشركة المستثمر فيها لا يستقيم في أغلب الأمور في تحقيق القيمة الحقيقية للاستثمار وهو ما يؤكد بطلان قرار لجنة الفصل في تأييد معالجة الهيئة. كما تود الشركة لفت انتباه اللجنة الموقرة إلى حقيقة أنه تم استثمار الاستثمارات المذكورة أعلاه من حقوق الملكية وبتمويل من الشركاء وكانت نية الإدارة الاحتفاظ بهذه الاستثمارات على أساس طويل الاجل وليس لأغراض المتاجرة. أي أن الأموال قد خرجت من ملكية الشركة حين مولت الاستثمارات المذكورة، مما ينافي أهم شروط خضوع الأموال للزكاة وهو ملكية المال.

في حين ورد في لائحة استئناف المستأنف ضدها (الهيئة) أنها لا تتفق مع ما انتهي اليه قرار الدائرة محل حيث إنها قامت باحتساب هذا البند بناءً على نسبة الاستحواذ في حقوق الملكية للشركات التابعة من واقع القوائم المالية لكل شركة، ماعدا شركة ... المحدودة (...) حيث تم الأخذ بما هو مصرح به بالإقرار والمطابق للقوائم المالية؛ نظرا لاختلاف نهاية السنة المالية للشركة المستثمر فيها. وعليه وبالاطلاع على المستندات المقدمة من المدعي، يظهر صحة إجراء الهيئة في رفض اعتراض المدعي استنادًا على المادة الرابعة/ثانيا – الفقرة (ب/ج) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، وحيث انتهى قرار الفصل إلى قبول إجراء الهيئة وذلك لعدم تقديم الأسباب التي تحول دون تطبيق طريقة حقوق الملكية رغم امتلاكه نسبة تفوق عن (20%).

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-171593

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-171593-2023)

كما لم يلقى القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت با ستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما يخصّ بند (حسم الاستثمار المتعلق بالشركة ... لامتلاك المكلف نسبة أقل من 20% لعام 2016م)، والبند (مستحق من أطراف ذات علاقة لعام 2016م)، حيث أن المستأنفة (الهيئة) تطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن الهيئة قامت باستبعاد هذه المبالغ لكون شركة ... العقارية (غير الشريك) لم تنطبق عليها شرط قبولها وفق القرارات الاستئنافية ومن ضمنها القرار رقم 1965 الصادر في العام 1439هـ الذي ينص "بقبول حسم القرض المقدم للشركة التابعة من وعائه الزكوي بما يعادل نسبة ملكيته في تلك الشركة تجنبًا للثني في الزكاة لنفس المال"، وهذا مالا ينطبق على المدعي من خلال حالة الفحص، وعند دراسة الاعتراض والمستندات المقدمة من المدعي، يظهر صحة إجراء الهيئة في رفض اعتراض المدعي وذلك استنادًا على المادة الرابعة في الفقرة (5) من أحكام اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة، في حين ورد في رد المستأنف ضده (المكلف) أن لا توافق الشركة على استئناف الهيئة ضد قرار لجنة الفصل في السماح بالمطالبة بالمستحق من أطراف ذات علاقة من وعاء الزكاة تود شركة توجيه أن تلفت نظر اللجنة الموقرة إلى أنه تم منح القرض أعلاه للطرف ذي العلاقة أي شركة ... والمسجل لدى الهيئة الرقم المميز...) بالإضافة إلى ذلك، أضافت شركة ... القرض الذي تم الحصول عليه إلى وعائها الزكوي وسددت الزكاة عليه مرفق لكم في الملحق 6 نسخة من الإقرار الزكوي لشركة... . وأيضا أشارت الهيئة في وجهات نظرها إلى أن قامت باستبعاد حسم القرض المقدم إلى شركة ... لأن ليس لها أي حصص في شركة...وفي هذا الشأن، تود الشركة إفادة اللجنة الموقرة إن شركة ...مملوكة بنسبة 99% لشركة ... القابضة و1% لشركة ... التجارية كما هو مبين في إيضاح رقم 1 من القوائم المالية المدققة لشركة ...المرفقة في الملحق 7. والبند (الاستثمارات في شركات خارج المملكة).

وفي يوم الأربعاء 2024/05/22م، 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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-171593

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-171593-2023)

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 المكلف بشأن بند (الاستثمارات في شركات محلية لعام 2017م) ففيما يتعلق بشركة ... المسجلة بالرقم المميز (...)، واستنادًا على الفقرة (4/أ) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ على: "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 الفقرة رقم (3) من المادة (20) منها التي نصت على: "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". بناءً على ما سبق، وبالاطلاع على المستندات المرفقة في ملف الدعوى تبين أن الهيئة قبلت بحسم 34,222,679 ريال من الوعاء الزكوي وذلك وفقاً لحصة الشركة المكلفة في حقوق الملكية من واقع القوائم المالية للشركة المستثمر فيها في حين يطالب المكلف بحسم الاستثمار وفقاً لقوائمه المالية بمبلغ 91,776,627 ريال وذلك بسبب أن الاختلاف يتمثل بالشهرة، وعليه وبعد الاطلاع على المستندات المرفقة تحديداً المرفق (App 7 - Donia - Supporting Documents 2016_Optimized) تبين تكبد تكاليف للاستحواذ على الاستثمار بقيمة 80,090,116 ريال وكما قام المكلف بتقديم الاثباتات المستندية لذلك والمتمثلة في اتفاقية شراء الحصة و إثبات الدفع لسعر الشراء و كما قدم الإثبات المستندي الخاص بالتكاليف المتعلقة بالأتعاب المهنية، وبالاطلاع على القوائم المالية الخاصة بشركة ... وتحديدا إيضاح رقم (1) تبين أن صافي الأصول لشركة ... وقت تاريخ الاستحواذ (19 يناير 2015) يبلغ 59,800,000 ريال وأن حصة المكلف منه ما قيمته 23,920,000 ريال وعلى ذلك ثبت أن المكلف دفع

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-171593

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-171593-2023)

قيمة للاستثمار أكبر من صافي أصول شركة ... مما ينتج عن ذلك شهرة يتم تحميلها على رصيد الاستثمار، 56,170,116 ريال ، أما فيما يتعلق بالفرق المتبقي من مبلغ الخلاف يتبين أنه يتمثل بتوزيعات أرباح للشركة المكلفة بمبلغ 1,383,831 ريال حيث وبالرجوع الى المستندات المرفقة والمتمثلة بالقوائم المالية للشركة المستثمر فيها لعام 2016م تبين من خلال قائمة التدفقات النقدية بأنها قامت بتوزيع أرباح خلال العام حيث إن المعالجة الزكوية السلمية لتلك التوزيعات هو إثبات تزكيتها لدى الشركة المستثمر فيها وذلك لقبول عدم تخفيضها للاستثمار المحسوم من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة حيث إن الحال ليس كما ذكر حيث لم يتبين أن المكلف قام بتقديم ما يفيد بالتزكية عن تلك التوزيعات لدى الشركة المستثمر فيها مما يتقرر معه عدم قبول إضافتها للاستثمار المحسوم من الوعاء الزكوي، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل وذلك بحسم كامل قيمة الاستثمار وفقاً لقوائمه المالية فيما عدا توزيعات الأرباح كما ذكر سالفًا.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على البند (مستحق من أطراف ذات علاقة لعام 2016م)، واستناداً على الفقرة (الخامسة) من للمادة (الرابعة) البند (ثانيا) من اللائحة التنفيذية للزكاة للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02هـ الصادرة بتاريخ 1438/06/01هـ "يحسم من الوعاء الزكوي الحساب الجاري المدين للمالك او الشريك الخاضع للزكاة بما لا يتجاوز نصيبهما في الارباح المدورة"، واستناداً على الفقرة (ثانياً/أ) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/06/1هـ أنه: "أ- في حالة تضمين إقرار المكلف حساب جاري دائن واخر مدين يؤخذ الفرق بينهما، واذا ظهر حساب جاري دائن لاحد الشركاء وحساب جاري مدين لشريك اخر فلا يتم عمل تسوية بينهما،،،".

وحيث إن الخلاف حول هذا البند يتمثل بحسم المستحق من أطراف ذات علاقة، حيث تستأنف الهيئة قرار الفصل وتطالب بعدم حسم المستحق لأطراف ذات علاقة وذلك بسبب أن المستحق من أطراف ذات علاقة هو لأطراف ليس له حصص ملكية في الشركة المكلفة، في حين يدفع المكلف بأن الطرف ذو علاقة مملوك بنسبة 99% لشركة ... القابضة و1% لشركة ... التجارية حيث إن الشركتين سالفة الذكر تعتبر مالكة للشركة المكلفة.

بناءً على سبق، وحيث إن المعالجة السليمة لحسم الأطراف ذات علاقة هي أن تكون علاقة الشركات علاقة مباشرة ففي حين ما إذا كانت العلاقة غير مباشرة فإن ذلك يعتبر من قبيل التعاملات التجارية مع أطراف أخرى (طرف ثالث) والتي يتوجب عدم حسمها من الوعاء ازكوي حيث وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين أن العلاقة التي تربط المكلف مع شركة ... علاقة غير مباشرة حيث إن شركة ... مملوكة لشركة ...

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-171593

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-171593-2023)

وشركة ...التجارية وكما أن شركة ...و شركة ...التجارية يملكان أيضا الشركة المكلفة بالتالي لا ينال من ذلك حسم أطراف ذات علاقة، وفيما دفع به المكلف بأنه تم التزكية عن تلك الأرصدة لدى شركة... علية نؤكد أنه وفقا لما جاء في القرار الاستئنافي أعلاه والذي جاء بمضمونة أن الزكاة تكون على الدائن والمدين دون أن يكون هنالك ثني حيث إن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مستحق من أطراف ذات علاقة لعام 2016م). وبخصوص استئناف المكلف على بقية الشركات (شركة ...- شركة ...المحدودة) في البند (الاستثمارات في شركات محلية لعام 2016م) واستئناف الهيئة على البند (حسم الاستثمار المتعلق بالشركة... بالتكلفة لامتلاك المكلف نسبة اقل من 20% لعام 2016م)، والبند (الاستثمارات في شركات خارج المملكة)، 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 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 ورفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة محمولاً 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 ...المحدودة سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2022-2528) الصادر في الدعوى رقم (Z-80854-2021) المتعلّقة بالربط الزكوي لعام 2016م.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-171593

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-171593-2023)

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (حسم الاستثمار المتعلق بالشركة... لامتلاك المكلف نسبة اقل من 20% لعام 2016م).

2- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مستحق من أطراف ذات علاقة لعام 2016م).

3- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الاستثمارات في شركات خارج المملكة).

4- فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (الاستثمارات في شركات محلية لعام 2016م):

أ- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (شركة...).

ب- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (شركة...).

ج- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (شركة ... المحدودة).

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/ ...