(القرار رقم ١٣٠٩ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١٢٢٥/ض) لعام ١٤٣٢هـ

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/١١/٣هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٣) لعام ١٤٣٢هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على مصنع (أ) (المكلف) للعام ٢٠٠٧م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٦/١١هـ كل من:.....، ولم يحضر المكلف أو من يمثله ولم يقدم اعتذارًا عن عدم الحضور أو طلبًا بالتأجيل.

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة, ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٣) لعام ١٤٣٢هـ بموجب الخطاب رقم (٢/١٨) وتاريخ ١٤٣٢/٢/٢٨هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٩٤٥) وتاريخ ١٤٣٢/٤/٣هـ , وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند غرامة الإخفاء:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بقبول اعتراض المصنع على غرامة الإخفاء للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار الابتدائي النص على أنه (برجوع اللجنة لمحضر الفحص الميداني تبين أن المصنع لم يقدم في الأصل دفاتر أو سجلات حتى يحكم عليها بأنها غير حقيقية ولا تعكس الوضع الصحيح, مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المصنع على هذا البند).

وتفيد المصلحة أنه تم فرض غرامة الإخفاء على الضرائب المستحقة التي تم احتسابها بموجب الربط الضريبي لعام ٢٠٠٧م وذلك استنادًا إلى أن الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمصلحة لا تستند إلى دفاتر أو سجلات أو حتى مستندات وذلك بالمخالفة للمادة (٥٨) فقرة (أ) من نظام ضريبية الدخل , حيث يوضح محضر أعمال الفحص الميداني عدم إمساك المكلف لدفاتر أو سجلات توضح ما جاء في القوائم المالية والحسابات من معلومات والتي شهد عليها المحاسب القانوني , كما أن المكلف خالف شروط وضوابط المادة (٥٦) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية، وخالف المادة (١٦) فقرة (٣/ب) من اللائحة التنفيذية التي نصت على أنه (يحق للمصلحة من أجل الزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة واقع عمليات المكلف.

ونظرًا لمخالفة المكلف مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المشار إليها أنفًا قامت المصلحة بفرض غرامة إخفاء على المكلف تطبيقًا للمادة (٧٧/ب-٢) من النظام الضريبي التي نصت على (علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة وعلى الأخص في الحالات الآتية:

تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمنه معلومات تخالف ما تظهره دفاتر وسجلاته.

وبرجوع اللجنة إلى وجهة نظر المكلف المبينة في القرار الابتدائي تبين أنها تنص على: يعترض المصنع على إجراء المصلحة في احتساب الضريبة ويفيد بأنه تم تزويد المصلحة بجميع العقود والفواتير المدفوعة للجهات المستفيدة كما أنه من خلال الفحص الميداني الذي قام به موظفو المصلحة قام باطلاعهم على كافة المستندات والبرنامج المحاسبي كما أنه تم تسجيل جميع البيانات على البرنامج المحاسبي وتم بناء على ذلك إلغاء الدفاتر والاعتماد على البرنامج الحاسوبي بشكل كلي، وفي المذكرة الإلحاقية رقم (.....) وتاريخ ١٤٣٢/١/٢٦هـ المقدمة أثناء جلسة المناقشة أوضح مالك المصنع بأنه يؤكد على أنه خلال العام المالي ٢٠٠٧م لم يقم بالتسجيل الفعلي نظرًا لعدم التوفيق بمحاسب يقوم بالتسجيل وقد استشار محاسبًا قانونيا فأكد وأصر على ضرورة التسجيل لكافة البيانات إما في دفاتر يدوية أو في برنامج محاسبي على الكمبيوتر وقد بدأ المصنع بالفعل بالتسجيل المحاسبي على برنامج محاسبي على الكمبيوتر إبتداءً من النصف الثاني من شهر يناير ٢٠٠٨م وتم العمل على البرنامج لحسابات عام ٢٠٠٧م وحول إفادة المصلحة بأن مصروفات العمليات البالغة (١,٢٩٩,٨٥١) ريال والمصروفات العمومية والإدارية بمبلغ (٣١١,٧٩٢) ريال يوجد لها فواتير ولا يوجد مستندات صرف لها فقد ورد في المذكرة الإلحاقية أن السبب في ذلك يعود إلى أن صاحب المصنع هو من يقوم بالصرف مباشرة على كافة المشروعات ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

من حـ/مصروفات العمليات

من حـ/مصروفات عمومية وإدارية

إلى حـ/جاري صاحب المؤسسة

أي أنه يتم توسيط حساب جاري المالك عن حساب البنك أو الصندوق في حالات الصرف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها فرض غرامة الإخفاء بواقع ٢٥% من الضريبة المستحقة بموجب ربط عام ٢٠٠٧م وذلك تطبيقًا للمادة (٧٧/ب/٢) من نظام ضريبة الدخل، في حين يطالب المكلف بعدم فرض غرامة الإخفاء للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظره كما هي موضحة في القرار الابتدائي.

وبعد الدارسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن المادة (٦٠) من النظام نصت على:

أ ـ يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة.

ب ـ يجب تقديم الإقرار خلال (مئة وعشرين) يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

ج ـ على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

١) شركة أموال مقيمة، ٢) غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة،٣) شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط.

د ـ.....

هـ ـ يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزالة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار.

كما نصت المادة (٥٨) من النظام على (أ ـ على المكلف باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة أن يمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضريبية باللغة العربية للتحديد الدقيق للضريبية الواجبة عليه ونصت المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على (أ ـ يجب على كل مكلف باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة وكذلك المستثنين في المادة (١٦) من هذه اللائحة الاحتفاظ بالدفاتر التجارية وهي على الأقل: دفتر اليومية العامة، دفتر الأستاذ العام، دفتر الجرد، إضافة إلى السجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق وتكون هذه الدفاتر والسجلات ممسوكة داخل المملكة باللغة العربية، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تفسرها...الخ، ونصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري...الخ، ونصت الفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة أنه يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال خصوصًا ما يلي: أ ـ أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها، ب ـ أن الإقرار أعد وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل.

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء , كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري , وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى احتساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أومن خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة وهذا ما قامت به المصلحة وأيدته اللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف وقبله المكلف.

كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساسًا لاحتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث أن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقًا, كما أن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية , كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس , ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي , وهذه

الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا كما يقضي به نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ

وباطلاع اللجنة على محضر أعمال الفحص الميداني الموقع من ممثلي المكلف وممثل المصلحة تبين وكما هو مثبت في ذلك المحضر عدم وجود دفاتر وسجلات محاسبية وعدم وجود مستندات مما يعني عدم وجود الأساس المحاسبي الذي يتطلبه أعداد القوائم المالية وهذا يعني أن المكلف يهدف من خلال عدم تقديمه لفريق الفحص الميداني دفاتره وسجلاته المحاسبية والمستندات التي تثبت الأحداث المالية إخفاء المعلومات التي بناء عليها تم أعداد تلك القوائم، أو أن القوائم المقدمة للمصلحة تم إعدادها دون أن يكون لها أساس مستندي أو دفاتر محاسبية وهذا يعني أن الإقرار الضريبي المقدم والذي شهد المحاسب القانوني بصحته لا يُظهر الحقيقة وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه في احتساب الوعاء الضريبي واللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف كانت محقة عندما أيدت المصلحة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري إلا أن مبررها لعدم فرض غرامة الإخفاء على المكلف لم يكن متوافقًا مع النصوص النظامية، وحيث أن غرامة الإخفاء التي احتسبتها المصلحة على فروقات الضريبة ناتجة عن إعطاء معلومات غير دقيقة وغير موثقة لا يمكن الركون إليها فإن اللجنة ترى تأييد احتساب غرامة الإخفاء على فروقات الضريبة وذلك تطبيقا للمادة (٧٧/ب-٢) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (علاوة على الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة تُفرض على المكلف غرامة مالية قدرها (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبة القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة الإخفاء وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٣) لعام ١٤٣٢هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

- تأييد استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة الإخفاء على الضريبة المستحقة على المكلف بموجب ربط عام ٢٠٠٧م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،