

(القرار رقم ١٤٨٤ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

في الاستئناف رقم (١٣٥٦/ض) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/٣/٢١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (١٩) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/١١/٧هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف كل من:و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٩) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣٣/١/٥١) وتاريخ ١٤٣٣/٦/٢٢هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (١٧١) وتاريخ ١٤٣٣/٧/٢٣هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من (ب) برقم وتاريخ ١٤٣٣/٧/٢١هـ بمبلغ (٣,٧٩٨,٩٧٦) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد وجهة نظر المصلحة في الربط على أساس ربح تقديري واحتساب ربح تقديري على فرق المشتريات من الخارج.

استأنف المكلف الشق الأول من هذا البند من القرار (الربط على أساس ربح تقديري) فذكر أن الشركة تزاوّل عملها في معدات الفصل الحراري وتقديم مساندة فنية وتسويقية للشركات المنتسبة وشركات أخرى، وقد تم إعداد القوائم المالية للأعوام محل الاستئناف من واقع الدفاتر المحاسبية المسوكة في المملكة وتم مراجعتها من محاسب قانوني مرخص له وفقاً للنظام، وقد أصدر مراجعو الحسابات رأيهم المطلق دون تحفظ بشأن القوائم المالية وفقاً للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتؤكد تقارير المراجعة الصادرة من مراجعي الحسابات أن القوائم المالية ككل تظهر من جميع النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وقد قدمت الشركة إقراراتها الضريبية لأعوام الاستئناف ضمن المهلة النظامية على أساس القوائم المالية المراجعة، كما تم وفقاً لنظام ضريبة الدخل المصادقة على الإقرارات الضريبية من قبل محاسب قانوني مرخص له.

وقد قامت المصلحة بإجراء فحص ميداني لدفاتر الشركة ، وتم تزويد فريق الفحص الميداني بجميع البيانات التي تم طلبها بما فيها المشتريات الخارجية مما يثبت صحة البيانات المقدمة في الإقرارات الضريبية ، وقد ورد في تقرير الفحص الميداني ما نصه (... قدم الحاضرون كشوفات تحليلية بتفاصيل المشتريات الخارجية والمستندات المؤيدة لها وتم مراجعتها بنسبة ١٠٠% واتضح أنها مطابقة لما هو مسجل بالدفاتر، إلا أنه نظرًا لوجود بيانات واردة من مصلحة الجمارك توضح استيرادات الشركة... فقد قام الفريق بمقارنة بيانات الاستيرادات التي قدمتها الشركة مع بيان الجمارك... وتبين أنه يوجد بيانات جمركية وردت بخطاب مصلحة الجمارك لم تصرح عنها الشركة) ، وقامت الشركة بعد انتهاء الفحص الميداني بإعداد مطابقة بين تفاصيل المشتريات من الخارج طبقًا لسجلات الشركة وتفصيلها حسب بيانات مصلحة الجمارك مع المستندات المؤيدة وتقديمها للمصلحة ، إلا أنها تجاهلت ذلك وقامت بإهدار الحسابات وإجراء ربط على أساس ربح تقديري بواقع ١٥% من الإيرادات التي صرحت عنها الشركة في إقراراتها ، وذلك بالمخالفة للفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية.

وتنص الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل على أن " للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي ، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة ، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلاته " ، كما تنص الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية 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 وفقًا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

وأضاف المكلف أن الفرق بين المشتريات من الخارج المصرح عنها في الإقرارات وبين المواد الموردة حسب بيانات مصلحة الجمارك ناتج عن عدة أسباب منها استيرادات مؤقتة، واستيراد مستهلكات، واستيرادات أخرى متنوعة، وفرق أجور الشحن والتأمين، وفرق أسعار صرف العملة.

وفي الحالات المشابهة لا تقوم المصلحة عادة بإهدار الحسابات، وإنما تقوم بتعديل نتيجة الحسابات في حال أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات أعلى من المشتريات المصرح بها طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك، أو تحتسب ربحًا على الفرق في حالة أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات أقل من المشتريات المصرح عنها طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة، كما يطلب عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري.

كما استأنف المكلف الشق الثاني من هذا البند من القرار (احتساب ربح تقديري على فرق المشتريات من الخارج) فذكر أنه قدم في محاضر الفحص الميداني تحليلًا يبين الفرق بين المشتريات حسب سجلات مصلحة الجمارك والمشتريات حسب سجلات الشركة للأعوام محل الاستئناف ، وبعد الفحص الميداني قدمت الشركة صورًا من البيانات الجمركية وأوضحت بأكبر قدر ممكن أسباب الفروقات ، وعلاوة على ذلك قدمت الشركة مطابقة للفرق بين المشتريات من الخارج حسب بيانات مصلحة الجمارك والمشتريات من الخارج حسب سجلات الشركة ، ولكن المصلحة لم تلتفت إلى مطابقة المشتريات الخارجية بين بيانات مصلحة الجمارك والمبالغ التي صرحت عنها الشركة ، كما أن فرق المشتريات الخارجية الوارد في ربط المصلحة يختلف عن البيانات الجمركية التي طلبت المصلحة مستنداتها ، كما أن المشتريات الخارجية حسب ربط المصلحة أكبر بكثير من المواد الموردة طبقًا لسجلات الشركة وكذلك طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك وذلك على النحو التالي:

العام	المشتريات الخارجية حسب سجلات الشركة	المشتريات الخارجية حسب بيانات مصلحة الجمارك	المشتريات الخارجية حسب ربط المصلحة
٢٠٠٥م	٢,٤٧٥,٦٥٣	١٣,١٤٧,٦٠٥	٢٣,٨٦١,٧٦٠
٢٠٠٦م	٣,٨٩٨,٨٤٠	٧,١٠٥,١٧٩	٢٠,٦٠٤,٣٣٢
٢٠٠٧م	٥,٢٢٥,٩٦١	٣,٠٦٤,٩٠١	٥,٩٤٨,٥٧٣

وعليه فإن فرق المشتريات من الخارج حسب بيانات مصلحة الجمارك أقل من الفرق حسب ربط المصلحة على النحو التالي:

العام	فرق المشتريات الخارجية حسب بيانات مصلحة الجمارك	فرق المشتريات الخارجية حسب الربط
٢٠٠٥م	١٠,٦٧١,٩٥٢	٢١,٣٦٨,١٠٧
٢٠٠٦م	٣,٢٠٦,٣٣٩	١٦,٧٠٥,٤٩٢
٢٠٠٧م	-٢,١٦١,٠٦٠	٧٢٢,٦١٢

ويرجع سبب الفرق بين بيانات مصلحة الجمارك والمشتريات الخارجية المسجلة في دفاتر وسجلات الشركة إلى ما يلي:

أ- الاستيرادات على أساس مؤقت:

يقوم بعض العملاء بإرسال معداتهم إلى الشركة لأغراض الصيانة، ويتم استيراد هذه المعدات على أساس مؤقت ومن ثم تتم إعادتها إلى العملاء، ولا تسجل الشركة المعدات المستوردة على أساس مؤقت كمشتريات من الخارج في دفاتها نظراً لأن هذه المعدات ليست مشتريات للبيع بل هي معدات يتم استلامها لتقوم الشركة بإجراء المزيد من الصيانة لها، ويتم تحميل التكاليف المتعلقة بصيانة هذه المعدات وكذلك الرسوم الجمركية المدفوعة على حساب أعمال تحت التنفيذ.

ب- استيراد مواد استهلاكية:

اشترت الشركة خلال الأعوام محل الاستئناف مواد استهلاكية مثل الغراء ولفات الورق... الخ اللازمة لبعض العقود وسجلتها في دفاتها كمواد استهلاكية بدلاً من مشتريات.

ج- فرق صرف العملة:

تقوم الشركة بترجمة المشتريات الخارجية بالأسعار السائدة في حين أن المصلحة تتبع أسعاراً مختلفة لتسجيل تحويل العملة الأجنبية.

د- استيرادات أخرى متنوعة:

تتضمن بيانات الجمارك بعض الاستيرادات على حساب شراء موجودات ثابتة وكتيبات لأغراض التسويق، وكذلك في إحدى الحالات استيراد أمتعة شخصية نتيجة لنقل موظف من دبي إلى المملكة.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم احتساب ربح تقديري بواقع ١٥% على فرق المشتريات من الخارج.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإصدار حسابات المكلف لوجود اختلاف بين بيانات الجمارك وبين المشتريات الخارجية المصرح عنها في الإقرارات , وعدم تأكيد وتحقيق الخلاف مستندياً, حيث أجرت المصلحة فحصاً ميدانياً لحسابات المكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م لوجود ملاحظات فيما يختص بالمشتريات الخارجية لتلك الأعوام , حيث إن المكلف قد صرح في إقراراته الضريبية عن مبالغ لهذه المشتريات , بينما مبالغ المشتريات التي وردت في خطابات مصلحة الجمارك " رقم (٥١/٣٦٧٢٦) وتاريخ ١٦/٨/١٤٢٨ هـ , ورقم (٥١/٤٦٨٤٤) وتاريخ ٥/٨/١٤٢٩ هـ , ورقم (٥١/٧٤١٢٣) وتاريخ ١٠/٩/١٤٣٠ هـ" تختلف عما صرح به المكلف في إقراراته , حيث توضح تلك الخطابات أن توريدات المكلف أكبر مما أقر به في إقراراته , ويوضح الجدول التالي المقارنة بين ما صرح عنه المكلف وبين ما هو موضح بخطابات مصلحة الجمارك:

العام	الوارد في الإقرارات	تصريح الجمارك	الفرق	ملاحظات
٢٠٠٥م	٢,٤٧٥,٦٥٣	١٣,١٤٧,٦٠٥	١٠,٦٧١,٩٥٢	الجمارك اكبر
٢٠٠٦م	٣,٨٩٨,٨٤٠	٢٠,٢٥٢,٧٨٤	١٦,٣٥٣,٩٤٤	الجمارك اكبر
٢٠٠٧م	٥,٢٢٥,٩٦١	٣,٠٦٤,٩٠١	-٢,١٦١,٠٦٠	الشركة اكبر

وعند إجراء الفحص الميداني قامت المصلحة باتباع الأسلوب الذي ترى أنه يضمن التحقق مما إذا كانت المكلف قد صرح عن ما ورد بخطابات الجمارك في نفس العام أو في عام آخر حيث كان أسلوب المقارنة وفقاً للمنهجية التالية:

- مقارنة بيانات العام نفسه المقدمة من المكلف مع البيان المقدم من الجمارك.

- مقارنة شاملة حيث تم مقارنة إجمالي البيانات المقدمة من المكلف مع البيانات المقدمة من الجمارك لكافة الأعوام, وكانت المطابقة تعتمد على رقم البيان والمبلغ والتاريخ.

واتضح للمصلحة أن المكلف لم يصرح عن كامل المشتريات الخارجية التي وردت بخطابات مصلحة الجمارك المذكورة أعلاه , ثم منحت المصلحة المكلف مهلة لتقديم المبررات وكذلك الفسوحات الجمركية, وقد قدم المكلف جزء من الفسوحات الجمركية , بينما الجزء الآخر الذي لم يقدم فسوحاته الجمركية لعام ٢٠٠٥م على سبيل المثال كالتالي:

رقم البيان	تاريخه	القيمة	الرسوم المستحقة
٥٦٨٦	١٣/٨/١٤٢٦ هـ	١,١٦٩,٢٨١	٥٨,٤٦٤
٧٤٥٠	٥/١١/١٤٢٦ هـ	١,١٦٩,٢٨١	٥٨,٤٦٤
٥٨٥٤٤	٢٣/٤/١٤٢٦ هـ	٩٩٨	٥٠
١٦٠٤٣	١٣/١/١٤٢٦ هـ	٨٧٧,٧٣٠	٤٣,٨٨٧
١٦٠٤٣	١٣/١/١٤٢٦ هـ	٨٧٧,٧٣٠	٤٣,٨٨٧

٤٣,٨٨٧	٨٧٧,٧٣٠	١٤٢٦/١/١٣ هـ	١٦٠٤٣
٤٤,٠٨٣	٨٨١,٦٣٩	١٤٢٦/٣/٤ هـ	٣٢٤٥٩
٤٤,٠٨٢	٨٨١,٦٣٩	١٤٢٦/٣/٤ هـ	٣٢٤٥٩
٤٤,١٩٧	٨٨٣,٩٤٨	١٤٢٦/٤/٧ هـ	٤٣٦٣٩
٤٤,١٩٧	٨٨٣,٩٤٨	١٤٢٦/٤/٢٢ هـ	٤٨٧٤٨
٦٣١	١٢,٦١٢	١٤٢٥/١١/٢٠ هـ	٤٩١
١٤٧	٢,٩٣٣	١٤٢٦/٩/٦ هـ	٨٦٥٦٠
٤٢٥,٩٧٦	٨,٥١٧,١٦٠	-	الإجمالي

وحيث توجد مشتريات من الخارج لم يثبتها المكلف في دفاتره المحاسبية , بل قدم جزء من الفسوحات الجمركية تلك المشتريات بعد انتهاء المهلة التي منحتها المصلحة له والتي استغرقت ما يقارب أكثر من سنة , وكلا الجزئين الذي قدم عنه المكلف فسوحات جمركية أو الذي لم يقدم عنه فسوحات جمركية لم يثبتا في الدفاتر المحاسبية ولم يصرح عنهما المكلف في إقراراته , وهو الأمر الذي يستفاد منه أن الدفاتر المحاسبية لا تعكس كافة العمليات التجارية للمكلف , وهذا يتعارض مع مضمون المادة الأولى من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والذي يشير إلى أن الدفاتر التجارية يجب أن تسجل بها جميع المعاملات التجارية , وكذلك مضمون المادة الثامنة من النظام والتي تؤكد على أن الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط , وكذلك الفقرة (أ) من المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية التي نصت على ضرورة تقييد المكلفين بالشروط والضوابط الواردة في نظام الدفاتر التجارية, وتأسيساً على ذلك فإن الدخل الذي عكسته الدفاتر المحاسبية للمكلف لا يمثل الدخل الحقيقي , مما رأته معه المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري عن إيراداته التي تضمنتها دفاتره المحاسبية مضافاً إليها فروقات الواردات التي تضمنتها خطابات مصلحة الجمارك.

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 المكلف إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري , كما يطلب المكلف عدم احتساب ربح تقديري بواقع ١٥% على فرق المشتريات من الخارج , في حين ترى المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري بواقع ١٥% من إيراداته التي تضمنتها دفاتره المحاسبية مضافاً إليها فروقات الواردات التي تضمنتها خطابات مصلحة الجمارك , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين, الأول منهما يتعلق بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري, والثاني يتعلق باحتساب المصلحة أرباحاً تقديرية بواقع ١٥% على فرق المشتريات الخارجية باعتبارها إيرادات لم يصرح عنها المكلف.

وبالنسبة للشق الأول فإنه باطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل تنص على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، كما تبين أن الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي....

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

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة التي تنص 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 لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة.

د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية".

كما تبين أن الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروفات الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة).

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربط المقدمة منه، ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك القرارات 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 أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن 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 لاحقاً، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفتريية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندياً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التبعية) 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 محلياً.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية ومحاضر الفحص الميداني اتضح للجنة أنه توجد أحداث مالية ذات أهمية نسبية تتمثل في مشتريات من الخارج , تؤثر بشكل مباشر على إيرادات المكلف , لم يثبتها في دفاتره المحاسبية , مما يعني عدم اكتمال الدورة المستندية التي تؤيد قياس الأحداث المالية المتعلقة بهذا البند , وبالتالي وصلت معه اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية والمحاسبية للتسجيل في الدفاتر التي تتطلبها معايير المحاسبة السعودية ونظام ضريبة الدخل.

وبناءً عليه، وبما أن أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المشار إليها بعاليه تعطي المصلحة في حال عدم إثبات المكلف صحة ما ورد في إقراره، الحق في عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظرها، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يتعلق بالشق الثاني من هذا البند وهو احتساب أرباح تقديرية بواقع ١٥% على فرق المشتريات الخارجية، فإنه بعد اطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م والبيان المقدم من المكلف بالمشتريات الخارجية المحملة على أعوام الاستئناف، اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقاً لبيانات المكلف والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المشتريات الخارجية بموجب الإقرارات	الواردات بموجب بيانات مصلحة الجمارك	الفرق
٢٠٠٥م	٢,٤٧٥,٦٥٣	١٣,١٤٧,٦٠٥	١٠,٦٧١,٩٥٢
٢٠٠٦م	٣,٨٩٨,٨٤٠	٧,١٠٥,١٧٩	٣,٢٠٦,٣٣٩
٢٠٠٧م	٥,٢٢٥,٩٦١	٣,٠٦٤,٩٠١	-٢,١٦١,٠٦٠

وباطلاع اللجنة على الربط الضريبي الصادر من المصلحة بموجب خطابها رقم (١٢/٣٠٤٤) وتاريخ ١٤٣١/٦/١هـ تبين وجود خطأ مادي يتمثل في أخذ المصلحة مبلغ الإجمالي العام - الذي يخص أكثر من سنة - الوارد في بيان مصلحة الجمارك بدلا من أخذ إجمالي السنة الوارد في نفس البيان - يخص سنة واحدة - وهو الذي ينبغي مقارنته بما صرح به المكلف في إقراراته من مشتريات خارجية.

وفيما يتعلق بفرق الاستيراد لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م , وحيث إن إيرادات المكلف طبقا لبيان متابعة العقود تتمثل في بيع موانع التسرب وصيانتها , وحيث تبين من واقع البيانات المقدمة من طرف ثالث مزايد وهو مصلحة الجمارك أن المشتريات الخارجية وفقاً لإقرارات المكلف أقل من الواردات وفقاً لبيانات الجمارك , وهذا يعني عدم تسجيل المكلف كامل ما استورده من خارج المملكة , وبالتالي لم يفصح في قوائمه المالية عن أحداث مالية ذات أهمية نسبية تؤثر بشكل مباشر على إيراداته , مما يعد مخالفة لإحدى قواعد وأسس المحاسبة المالية والتي تقضي بأنه يجب أن يتم قياس جميع الأحداث المالية للوحدة المحاسبية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، لذا ترى اللجنة تأييد المصلحة في احتساب أرباح تقديرية بواقع ١٥% على فرق المشتريات الخارجية البالغ (١٠,٦٧١,٩٥٢) ريال والبالغ (٣,٢٠٦,٣٣٩) ريال لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على التوالي , وإضافتها إلى أرباح المكلف لهذين العامين , على

اعتبر

أن هذا الفرق عبارة عن إيرادات لم يصرح عنها المكلف , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يخص فرق الاستيراد لعام ٢٠٠٧م، وحيث إن قيمة المشتريات الخارجية طبقاً لما صرح به المكلف في قوائمه المالية تزيد عن وارداته طبقاً للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك بمبلغ (٢,١٦١,٠٦٠) ريال، لذا فإن اللجنة ترى تخفيض إيرادات المكلف بهذا الفرق على اعتبار أنها إيرادات مصرح عنها بالزيادة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة تأخير بنسبة ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير على فرق ضريبة الدخل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد للبنود التي أبدت فيها اللجنة للمصلحة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (٧٦ و٧٧) , كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاث مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (٦٧ و٦٨ و٦٩) , وتعالج المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن المهلة النظامية، في حين تعالج المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية الغرامة المستحقة الدفع عن تأخير سداد الضريبة المستحقة، وتعالج المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية غرامة التهرب من الضريبة، لذا فإن الغرامات المنصوص عليها في هذه المواد تنطبق على حالات مختلفة تمام الاختلاف لا علاقة لها بهذا الاستئناف.

وأضاف المكلف أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية تتضمنان فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضرورة الاستقطاع والدفعات المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، كما ذكرت الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للنظام الحالات التي تعد فيها المستحقات نهائية وهي:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجربة المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من اللجان الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

حيث لم تقصد المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل معاقبة المكلف نتيجة التأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف، وقد صدرت عدة قرارات من اللجنة الاستئنافية والتي قضت بأن غرامة التأخير يجب أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار، ومنها القرار رقم (١٣٥٥) لعام ١٤٣٥هـ.

بناءً عليه يطلب المكلف أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير على فرق الضريبة من تاريخ تقديم الإقرار استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.

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 المكلف أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير بواقع ١% على فرق الضريبة من تاريخ تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية تحكمهما نصوص نظامية واضحة تمت الإشارة إليها في البند (أولاً) من هذا القرار، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (١٩) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ربح تقديري بواقع ١٥% على فرق المشتريات من الخارج، على أن يكون الفرق الذي ينبغي إضافة ربحه التقديري إلى ربح عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م هو مبلغ (١٠,٦٧١,٩٥٢) ريال ومبلغ (٣,٢٠٦,٣٣٩) ريال على التوالي وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- تخفيض إيرادات المكلف لعام ٢٠٠٧م بفرق المشتريات من الخارج المصرح عنها بالزيادة البالغة (٢,١٦١,٠٦٠) ريال وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،