## القرار رقم ١٥٧٨ الصادر في العام ١٤٣٧هـ

## في الاستئناف رقم (j/١٥١٣) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٧/١١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة، وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مؤسسة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٣٢) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٥/١هـ كل من: ... و ... و...، كما مثل المكلف.....

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 الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٣٢) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٩٨) وتاريخ ١٤٣٤/٩/١٣هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (٢٣٨) وتاريخ ١٤٣٤/١٠/١٨هـ، كما قدم نسخة من الشيك رقم .....وتاريخ ١٤٣١/١١/٢٩هـ المسحوب على البنك ب بسداد بمبلغ (١,٠٠٣,٨٣٨) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي , وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفةٍ خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

**الناحية الموضوعية:**

**البند الأول: فروق الاستيرادات الخارجية.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) برفض اعتراض المؤسسة على بند فروق استيرادات خارجية مع أحقيتها بحسم ما لم يحسم كمشتريات محليه للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن ما توصلت إليه لجنة الاعتراض الابتدائية في منطوق قرارها محل قبول واعتراض بنفس الوقت حيث أكدت اللجنة أحقية المؤسسة بإدراج المبالغ المعترض عليها كمشتريات محليه، وكان الأحرى بها أن تُضمن منطوق قرارها المصروفات البالغة (٧٤٦،٣١٢) ريالًا و(٤٥،٣٧٢،٨٨٨) ريالًا ضمن المشتريات المحلية لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ على التوالي، وإن عدم تضمين ذلك والنص عليه في منطوق القرار والاكتفاء بالإشارة إليه في الحيثيات بما نصه (إن للمؤسسة

الحق في حسم ما لم يحسم منها كمشتريات محلية) محل نظر ، حيث إن المصلحة قامت بقيد المصرفات المطالب بها أرباحًا وإضافتها إلى الوعاء الزكوي مع إقرار المؤسسة بوجود أرباح على التفصيل الواضح بالقرار حسب المشاريع الحكومية المشار إليها لأن العبرة بالمواد المشتراة سواء كانت محلية أو خارجية وهي تشكل جزء من المصروفات بشكل عام وهي مثبتة بمستندات رسمية صادرة من الجهات ذات العلاقة فالقوائم المالية مرتبطة ارتباطًا مباشرًا بمشاريع منفذة فعليًا، وبعقود مع جهات حكومية محددة وبمواد معينة ـ أنابيب وعدادات وصمامات ـ وقدم المكلف بيانًا تفصيليًا (كالذي قُدم للجنة الابتدائية مسبقًا) يوضح الإيراد وتفصيله بالمواد والمستندات المؤيدة لذلك من جداول الكميات والمستخلصات الابتدائية والختامية وهي توضح بشكل دقيق مبلغ كل مستخلص والعمل المنفذ في هذا المستخلص والمواد المستخدمة لكل مشروع على حدا ومن خلالها يتضح أن إسقاط هذين المبلغين من الوعاء الزكوي أمر مرفوض لتعارضه مع أبسط قواعد العدالة التي تتفق مع جميع الأصول الشرعية والأنظمة المرعية كونهما من المصروفات حيث إنه لا يعقل مطلقا تنفيذ مشاريع حكومية قيمتها ( ١١٤،٢٩٤،٦٧٥) ريال بإجمالي مصاريف قدرها (٢٠،٠٦٢،٧٥٠) ريال بما فيها المصاريف المباشرة للمشاريع والأجور والمصاريف الإدارية الأخرى وأقساط إهلاك المعدات والأصول الثابتة، وذكر المكلف أنه التبس عليه الأمر أثناء الرد على استفسارات المصلحة وذكر أن جميع الإقرارات الزكوية التي قدمت للمصلحة كانت نتيجتها واحدة من حيث إجمالي الإيرادات وإجمالي المصروفات وصافي الأرباح المحققة وأن المشكلة الوحيدة هي في تحليل قيمة المشتريات وفصل ما هو مستورد من الخارج عما هو مشترى من الداخل ويرجع ذلك للأسباب التالية:

أولًا: تم العمل بالنموذج الموحد للإقرار الزكوي ومرفقاته اعتبارًا من عام ١٤٣٠هـ ولم تكن لدى المؤسسة فكرة عن مضمون عناصره وما تشتمل عليه من بيانات لأنها تختلف عن عناصر النظام المحاسبي بالمؤسسة الذي تم تأسيسه منذ نشأة المؤسسة لبيان تكلفة كل مشروع على حدا وبيان إيراداته ومصروفاته للاسترشاد بها في المشاريع اللاحقة.

ثانيًا: أن المصلحة لم توضح في أي من استفساراتها بشكل مباشر أو غير مباشر أو حتى شفاهة من خلال الموظفين الذين يتم مراجعتهم أن هناك فروق استيرادية حسب ما ورد لهم من مصلحة الجمارك التي لا علم للمؤسسة أصلا بالبيانات التي يتم تزويد المصلحة بها.

وذكر المكلف أيضًا أنه قدم كشوفًا تفصيلية بالمصروفات المباشرة المختلف عليها الخاصة بالمشاريع التي تم تنفيذها ـ من مواسير وصمامات وعدادات ـ تشتمل على بيان للصنف واسم الشركة الموردة للمؤسسة والقيمة الإجمالية والسداد بأرقام الشيكات الصادرة والبنك المسحوب عليه , وأن جميع مستندات هذه المصروفات ـ أصولا موجودة ـ والمؤسسة مستعدة لتقديمها للجنة عند الطلب حيث سبق وأن تم تقديمها للجنة الابتدائية بأرقام القيود المحاسبية ومرفقاتها وتواريخها، وقدم المكلف بعد جلسة الاستماع والمناقشة بناءً على طلب اللجنة ملفين يحتويان على المستندات التي يرى بأنها تؤيد وجهة نظره، وانتهى إلى المطالبة بتصحيح منطوق قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض بقبول إدراج مبلغ (٧٤٦،٣١٢) ريالًا ومبلغ (٤٥،٣٧٢،٨٨٨) ريالًا ضمن المصروفات لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ على التوالي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف اكتفى ممثلوها بوجهة نظرهم الموضحة في القرار الابتدائي وقدموا نسخة من القوائم المالية والإقرارات ومرفقاتها والربوط.

وقد تم الرجوع إلى وجهة نظر المصلحة الموضحة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على:"أن المصلحة عند فحص حسابات وإقرارات المؤسسة تبين لها وجود فروقات في المشتريات الخارجية كما في الجدول الآتي:

| العام | المشتريات الخارجية حسب الإقرار | الاستيرادات حسب بيان الجمارك | الفرق |
|---|---|---|---|
| ١٤٢٩هـ | ٢٨,٦٥٦,٧٠٢ | ٢٧,٩١٠,٣٩٠ | ٧٤٦,٢١٣ |
| ١٤٣٠هـ | ٤٦,٦٨٠,٠٩٤ | ١,٣٠٧,٢٠٦ | ٤٥,٣٧٢,٨٨٨ |

وعليه قامت المصلحة بالاستفسار من المؤسسة عن أسباب تلك الفروقات عملًا بتعميم المصلحة رقم (٩/٢٠٣٠) وتاريخ ١٤٣٠/٤/١٥هـ، وقد ردت المؤسسة على استفسار المصلحة بثلاث خطابات في كل منها إفادة وسبب مختلف كالتالي:

١- الخطاب الأول برقم (٤٣١/٥٥٣) وتاريخ ١٤٣١/١١/١٨هـ ذكر فيه المكلف أن ذلك وقع نتيجة خطأ منه في تعبئة الإقرارات وقام بإرفاق إقرارات معدلة.

٢- الخطاب الثاني برقم (٤٨٨) وتاريخ ١٤٣٣/٧/٢٣هـ (خطاب الاعتراض) وذكر فيه المكلف أن البند الثاني عبارة عن استيراد مواسير وملحقاتها وصمامات وملحقاتها من الصين بموجب اعتمادات مستندية.

٣- الخطاب الثالث برقم (٤٣٣/٤٦٠) وتاريخ ١٤٣٣/٧/٢٦هـ ذكر فيه المكلف أنه في تقديره لإجمالي تكلفة المواد المشتراه من الخارج أنها مجموعة قيمة المصروفات الخاصة بتأمين المواد الأساسية التي لا يتم إنتاجها في المملكة وتكون مستوردة من الخارج سواءً كانت مباشرة عن طريق المؤسسة بموجب اعتمادات مستندية لصالح الشركات الأجنبية المصدرة أو بموجب اعتمادات مستنديه للشركات الوطنية التي عادة ما تستورد كميات كبيرة لحسابها وتقوم المؤسسة بالشراء منها بموجب تسهيلات في الشراء لقاء تقديم اعتمادات مستندية لصالحها، وتوضح المصلحة أن المكلف ذكر في هذا الخطاب أن الاستيراد تم لحساب الشركات الوطنية وعليه فلا يجب أن تظهر هذه الاستيرادات في بيانات الاستيرادات الخاصة بالمكلف التي تم إعدادها بمعرفة مصلحة الجمارك وأنها يجب أن تظهر في بيانات استيرادات هذه الشركات الوطنية، أما كونها ظهرت في بيانات المكلف فهذا معناه أن المكلف قام بالاستيراد باسمه ولحسابه، ولذلك قامت المصلحة برفض الاعتراض نظرًا لتعدد الإفادات وعدم تقديم أي مستندات تدعم واحدة منها حتى بعد إشعاره برفض الاعتراض حيث اكتفى بقوله أنه قدم حسابات معتمدة من المحاسب القانوني.

وأفادت المصلحة في مذكرتها الإلحاقية رقم ( ٤/١٩٢٢) وتاريخ ١٤٣٤/٨/١هـ المقدمة للجنة الابتدائية بالآتي:

- أن المصلحة لديها إقرارات زكوية واضحة وصريحة و المكلف قام بتعبئة هذا الإقرار فقط والمصادقة عليه بختم المؤسسة ولا يوجد بالإقرار أو بخطابات المصلحة ألفاظ غير واضحة أو غير صريحة فمثلًا ما تم طلبه من المكلف المشتريات الداخلية والخارجية وهذه ألفاظ واضحة يفهمها عامة الناس.

- أن المواد المصنعة بالخارج لصالح الشركة والبالغ قيمتها (٧٤٦,٢١٣) ريال لعام ١٤٢٩هـ هي مصنعة لصالح الشركة حسب إفادته وتعامل معاملة المشتريات الخارجية حيث إن المتفق الذي تم الاتفاق معه المورد جهة خارجية وتم دفع المبلغ لجهة خارجية وبذلك تعامل هذه المواد معاملة المشتريات من الخارج.

- إن المصلحة لم تعتبر مبلغ (٩٤,٢٣١,٩٢٤) ريال صافي ربح بل أخذت المصلحة صافي الربح بموجب الإقرار الزكوي المقدم من المكلف وبموجبه تم الاعتراف بصافي الربح البالغ (٤٨,٨٥٩,٠٣٦) ريال ومما يدل على ذلك الربط الزكوي الذي تم إرفاقه.

- استخدمت المصلحة جميع السبل القانونية في طلب المكلف توضيح المشتريات الخارجية وتقديم المستندات المؤيدة لها وإبداء الرأي حول أسباب الاختلاف بين المقدم بالإقرار والبيان الجمركي ولكن المكلف لم يتجاوب مع المصلحة مما اضطرت المصلحة وحسب المتبع مع كل مكلف أخذ الفرق بين ما صرح به المكلف في إقراره وبين البيان الجمركي، مع العلم بأن المصلحة خاطبت المكلف عدة مرات بالخطابات التالية: (الخطاب رقم ٤٣١/٥٥٣ وتاريخ ١٤٣١/١١/١٨هـ، والخطاب رقم (٤٨٨) وتاريخ ١٤٣٣/٧/٢٣هـ، والخطاب رقم ٤٩٨ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٢٦هـ).

وقول المكلف أن المصلحة اعتبرت أن إجمالي المصروفات لعام ١٤٣٠هـ بلغ (٢٠,٠٦٢,٧٥٠) ريال مما نتج عنه المشتريات الخارجية البالغة (٤٥,٣٧٢,٨٨٨) ريال، أن المصلحة تأخذ صافي الربح بموجب الحسابات المقدمة من المكلف والمعترف به في إقراره الزكوي المقدم كذلك، والمبلغ (٤٥,٣٧٢,٨٨٨) ريال هو عبارة عن الفرق بين ما صرح به المكلف في إقراره الزكوي وبين البيان الجمركي الصادر من الجمارك وليس للمصروفات هنا علاقة.

أما بالنسبة للمستندات المقدمة من المكلف وهي عبارة عن دوسيهين لكل عام دوسية كاملة فقد تم الاطلاع عليها ومراجعتها ووجدنا أن جميع هذه المستندات مشتريات داخلية والموردون داخليون ويثبت ذلك الفواتير للموردين الموضح على الفاتورة عنوان المورد بالمملكة بالرياض تحديدًا، وهي عبارة عن قيود يومية لهذه الطلبيات وبعض الشيكات الصادرة لصالح المورد الداخلي، وجميع مستندات المشتريات الخارجية لم يقدمها المكلف فكيف تعترف المصلحة بالمشتريات الخارجية والمكلف لم يقدم ما يثبت ذلك".

**رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول فروق الاستيرادات الخارجية بمبلغ (٧٤٦،٣١٢) ريالًا ومبلغ (٤٥،٣٧٢،٨٨٨) ريالًا ضمن المصروفات جائزة الحسم لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ على التوالي، في حين تتمسك المصلحة برفض هذه المصاريف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظره.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية وعلى الإقرارات الزكوية وعلى الربوط لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ تبين أن تكلفة المواد المشتراه من الخارج (الاستيرادات الخارجية) المدرجة ضمن المصروفات ظهرت بمبلغ (٢٨,٦٥٦,٧٠٢) ريال وبمبلغ (٤٦,٦٨٠,٠٩٤) ريال لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ على التوالي، وقد قبلت منها المصلحة كمصروفات جائزة الحسم مبلغ (٢٧,٩١٠,٣٩٠) ريال لعام ١٤٢٩هـ ومبلغ (١,٣٠٧,٢٠٦) ريال لعام ١٤٣٠هـ، ورفضت حسم مبلغ (٧٤٦,٣١٢) ريال ومبلغ (٤٥,٣٧٢,٨٨٨) ريال لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ على التوالي لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لها، كما تبين أن المصلحة قبلت حسم مشتريات من الداخل بمبلغ (٥,٣٥٦,٧٢٤) ريال لعام ١٤٢٩هـ ومبلغ (١٠,٦٣٩,٧٣٦) ريال لعام ١٤٣٠هـ، وحيث إن البند محل الاستئناف وهو المشتريات الخارجية ظاهر في الإقرارات الزكوية وفي القوائم المالية للمكلف ضمن المصروفات بمسمى مشتريات خارجية، وبما أن المصلحة اعتمدت حسم المشتريات الخارجية المؤيدة بمستندات (بيانات جمركية) وبما أن المكلف لم يقدم البيانات الجمركية المؤيدة لهذا الفرق مع منحه الفرصة الكافية لتقديم ذلك , فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول حسم فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (٧٤٦,٣١٢) ريال ومبلغ (٤٥,٣٧٢,٨٨٨) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ على التوالي.

**القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مؤسسة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٣٢) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول حسم فرق المشتريات الخارجية بمبلغ (٧٤٦،٣١٢) ريالًا ومبلغ (٤٥،٣٧٢،٨٨٨) ريالًا ضمن المصروفات جائزة الحسم لعامي ١٤٢٩هـ و١٤٣٠هـ على التوالي.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،