

(القرار رقم ١٦٨٧ الصادر في العام ١٤٣٨ هـ)

في الاستئناف رقم (١٦٥٢/ز) لعام ١٤٣٥ هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٥/٩ هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩ هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١ هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والهيئة العامة للزكاة والدخل 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 ١٣٧٠/١/٢١ هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (٧/٢٧) لعام ١٤٣٥ هـ الصادر بشأن اعتراض مؤسسة (أ) (المكلف) على الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة للأعوام من ١٤٢٤ هـ حتى ١٤٢٧ هـ.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٣/٢٢ هـ كل من: ... و... و... ولم يحضر المكلف أو من يمثله الجلسة بالرغم من تبيغته بالموعد المحدد لها، ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذر عن عدم الحضور. وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من الهيئة، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (٧/٢٧) لعام ١٤٣٥ هـ بموجب الخطاب رقم (١٥٢/ص/ج/١) وتاريخ ١٤٣٥/٧/٢٢ هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٥٠٢) وتاريخ ١٤٣٥/٨/٢٢ هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند: الربط التقديري.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بمحاسبه المكلف تقديرياً وفقاً لمبلغ رأس المال والمبيعات الواردة بحساباته للأعوام من ١٤٢٤ هـ حتى ١٤٢٧ هـ.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت الآتي:

١- قامت الهيئة بحاسبة المكلف طبقاً للمعلومات والبيانات الواردة بموازن المراجعة المقدمة بعد أن تبين لها أن موازين المراجعة المقدمة للأعوام من ١٤٢٤ هـ حتى ١٤٢٧ هـ تختلف أرقام بنودها عن الأرقام الواردة بالميزانيات بشكل كبير، وأن الموازين على مطبوعات المؤسسة، ومرفقة مع خطابها وموقعة بنفس توقيع مديرها العام وهو نفس التوقيع المقدم للهيئة.

٢- بناءً على ما ظهر من اختلاف في الموازين المقدمة مع الحسابات قامت الهيئة بإجراء الفحص الميداني وذلك للاطلاع على حسابات وسجلات المؤسسة وأخذ المعلومات والبيانات حول ذلك للاختلاف، فأظهرت نتيجة الفحص الميداني أن الحسابات المقدمة لا تستند إلى نظام محاسبي يركن إليه، وإنما تسجل طبقاً لنظام برنامج (الإكسل)، وأن قيود اليومية لا تسجل يوميًا أو أسبوعيًا بل يتم تسجيل قيد واحد فقط كل شهر بشكل إجمالي، ولا يوجد مستخرجات للعملاء والموردين، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على أرقام الميزانيات المقدمة، ولذلك لم تعتمد الهيئة عليها في الربط، فتم الربط اعتمادًا على البيانات المالية الواردة في الموازين المقدمة من المكلف والتي عدتها الهيئة تمثل واقع حال الدفاتر والسجلات قبل إعداد الميزانيات والقوائم المالية التي تبين أنها لا تمثل واقع الحال.

٣- أنه ورد في البند (د) من ثالثًا تحت (رأي اللجنة) في الصفحة (٤) من القرار أن البيانات التي تم طلبها من المكلف ممثلة في (بيان العمالة وحسابات تحليلية للموردين والعملاء والمشتريات والمبيعات والجمارك) لم يقدمها المكلف حتى تاريخ صدور القرار، واللجنة طلبتها كونها تعطي صورة واضحة للنشاط، ومن ذلك يتضح أن هناك معلومات وبيانات لا يرغب المكلف أن يكشفها ويوضحها عن نشاطه، وفي ضوء ذلك فإن إجراء الهيئة يعد صحيحًا بحاسبة المكلف طبقاً لموازن المراجعة التي تبين أنها مختلفة عن الميزانيات والتي تعد من وجهة نظر الهيئة معبرة عن واقع الحال.

وفيما يخص وجهة نظر المكلف فإنه نظرًا لعدم حضوره أو من يمثله جلسة الاستماع والمناقشة تم الرجوع إلى وجهة نظره المذكورة في القرار الابتدائي وتبين أنها تنص على "أفاد المكلف بأن موازين المراجعة التي وردت للمصلحة خاطئة، ولا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك لوجود خطأ مطبعي، وأن المصلحة عندما طلبت موافاتها بموازن المراجعة، لم يكن لدى المؤسسة في حينه محاسب داخلي، وقد تم التعاقد مع محاسب خارجي للقيام بتلك المهمة، وأثناء تأدية المحاسب للمهمة نشب خلاف بين المؤسسة والمحاسب وقد أضر ذلك في قلبه وتلاعب في موازين المراجعة، ولم يتم اكتشاف التلاعب لعدم إلمام صاحب المؤسسة وموظفيها بالأمر المحاسبية، علمًا بأنه تم تقديم حسابات نظامية عن تلك الأعوام".

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة الربط اعتمادًا على البيانات المالية الظاهرة في موازين المراجعة المقدمة من المكلف، في حين يتمسك المكلف كما هو ظاهر في مذكرة اعتراضه المقدمة للهيئة بالربط بموجب القوائم المالية المدققة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء، كما أنه يجوز للهيئة 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 الهيئة، 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 الهيئة 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 أساسًا 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 لاحقًا ، بالإضافة إلى أن المراجعة لا يمكن أن تتم دون توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس ، ومن حيث المنطق فإن ما تقتضي به إجراءات المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي ، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية مطلقًا.

ومما سبق يتبين أن الهيئة قامت بزيارات ميدانية لمقر المؤسسة وإجراء الفحص لحسابات المؤسسة للأعوام من ١٤٢٤هـ حتى ١٤٢٧هـ بحضور ممثل المكلف المفوض من صاحب المؤسسة وتبين لها كما هو مذكور في محاضر الفحص الميداني المكتوبة خلال الزيارات الميدانية المتعددة التي تمت خلال عام ١٤٣١هـ، وتقرير الفحص الميداني المعد من قبل فريق الفحص والموقع بتاريخ ١٤٣١/٩/٧هـ، أن الحسابات (القوائم المالية) المقدمة لا تستند إلى نظام محاسبي يركن إليه، حيث يتم التسجيل على برنامج (الإكسل)، وأن قيود اليومية لا تسجل يوميًا أو أسبوعيًا بل يتم تسجيل قيد واحد فقط كل شهر بشكل إجمالي، ولا يوجد مستخرجات للعملاء والموردين ، وأن موازين المراجعة المقدمة للأعوام من ١٤٢٤هـ حتى ١٤٢٧هـ تختلف أرقام بنودها عن الأرقام الواردة بالميزانيات بشكل كبير، وأن الموازين على مطبوعات المؤسسة، وموقعة بنفس توقيع مديرها العام وهو نفس التوقيع المقدم للهيئة ، الأمر الذي رأته معه الهيئة أنه لا يمكن الاعتماد على أرقام الميزانيات المقدمة، ولذلك لم تعتمد عليها في الربط ، وإنما قامت بالربط اعتمادًا على البيانات المالية الواردة في موازين المراجعة المقدمة كونها تمثل واقع حال الدفاتر والسجلات قبل إعداد القوائم المالية.

وباطلاع اللجنة على البيانات والإيضاحات والمستندات المقدمة من الطرفين بما في ذلك الإقرارات الزكوية والقوائم المالية للأعوام من ١٤٢٤هـ إلى ١٤٢٧هـ ومحاضر أعمال الفحص الميداني الموقعة خلال عام ١٤٣١هـ من فريق الفحص المكلف من الهيئة ومن ممثل المؤسسة المفوض من صاحب المؤسسة، وكذلك الاطلاع على تقرير الفحص الموقع بتاريخ ١٤٣١/٩/٧هـ، تبين أن المكلف قدم للهيئة إقراراته الزكوية وقوائمه المالية المدققة للأعوام المذكورة أعلاه، كما تبين أن الهيئة مارست حقها النظامي في الفحص المكتبي والميداني للتأكد من سلامة وعدالة القوائم المالية، حيث قام فريق الفحص الميداني المكلف من قبل الهيئة بالاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية التي قدمها المكلف وعدها أساسًا في عملية الفحص، كما قام بالاطلاع على المستندات المؤيدة للبنود التي تم مراجعتها، وتبين له أن الأحداث المالية والعمليات المحاسبية تسجل عن طريق الحاسب الآلي (برنامج اكسل) وأنه يتم عمل قيد واحد كل شهر شامل المبيعات والموردين والمصروفات والمشتريات بشكل تجميعي وأن النظام المحاسبي عبارة عن برنامج اكسل يمكن التعديل عليه في أي وقت وأن مستخرجات موازين المراجعة طبقًا لنظام الاكسل ، وأنه عندما طلب فريق الفحص الدخول لحسابات العملاء والموردين التحليلية وطلب مستخرج بحركة كل عميل وكل مورد تبين عدم استطاعة البرنامج إعطاء تلك البيانات لعدم قدرته على إعطاء بيانات تحليلية ، كما أنه لا يوجد حسابات مفصلة للعملاء والموردين، وتبين أيضاً للفريق من مراجعة بعض الفواتير وجود فروع للمؤسسة وعند السؤال عن ذلك نفى الحاضر وجود فروع للمؤسسة وأفاد بأن بعض العملاء المتميزين يتم تمييزهم باسم فرع ولم يتم تزويد الفريق ببيانات حركة حسابات هؤلاء العملاء لعدم استطاعة البرنامج استخراجها، وأنه عند السؤال عن حسابات الأعوام اللاحقة من ١٤٢٨هـ حتى ١٤٣٠هـ للتحقق من تسجيل بياناتها المالية أفاد الحاضر أنه لم يتم تسجيل أي بيانات مالية لها في النظام الآلي - برنامج الاكسل - حتى تاريخه، الأمر الذي أعطى الفاحصين انطباعًا بأن حسابات الأعوام من ١٤٢٤هـ حتى ١٤٢٧هـ تم إعدادها قبل فترة بسيطة من عملية الفحص أو خلال المهلة المطلوبة، وانتهى فريق الفحص في تقريره إلى التوصية بعدم الاعتماد في الربط على القوائم المالية المقدمة، وإنما الربط اعتمادًا على البيانات المالية الواردة في موازين المراجعة كونها تمثل واقع

الحال، ومما ذكر اتضح للجنة أن القوائم المالية المقدمة من المكلف للأعوام من ١٤٢٤هـ حتى ١٤٢٧هـ لا تستند إلى دفاتر وسجلات نظامية يمكن الركون إليها، كما أنها لا تعكس ما ظهر لفريق الفحص الميداني من بيانات مالية حيث أفصح المكلف في موازين المراجعة عن بيانات مالية مختلفة عن تلك التي ظهرت في القوائم المالية ولم يبرر المكلف أو يقدم أسباباً مقنعة لهذا الاختلاف، وبناءً عليه وحيث إن المنظم حدد ضوابط معينة تسوغ إهدار الحسابات كما في الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن "للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً 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 دفاتره وسجلاته"، وفي الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي 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-.....

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".

بناءً عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في محاسبة المكلف تقديرياً للأعوام من ١٤٢٤هـ حتى ١٤٢٧هـ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في تحديده لطريقة التقدير وفقاً لمبلغ رأس المال والمبيعات الواردة بحساباته للأعوام المذكورة.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (٧/٢٧) لعام ١٤٣٥ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

تأييد استئناف الهيئة في محاسبة المكلف تقديرياً للأعوام من ١٤٢٤ هـ حتى ١٤٢٧ هـ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في تحديده لطريقة التقدير وفقاً لمبلغ رأس المال والمبيعات الواردة بحساباته للأعوام المذكورة.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،