

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127803

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (I-127803-2022)

في الدعوى المقامة

من / المكلف	المستأنف
هوية مقيم (...), رقم مميز (...)	
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك	المستأنف ضده
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:	
إنه في يوم الأربعاء 2023/11/22م، 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 2022/05/01م من /...، هوية وطنية رقم (...). بصفته وكيلاً عن المستأنف بموجب الوكالة رقم (...). على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-600) الصادر في الدعوى رقم (I-72997-2021) المتعلقة بالربط الضريبي لعام 1433هـ، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: رفض اعتراض المدعية على بند الضريبة والغرامات لعام 1433هـ.

ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند غرامة التأخير لعام 1433هـ.

ثالثاً: رفض اعتراض المدعية على بند غرامة التهرب الضريبي لعام 1433هـ.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...). تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ يعترض المكلف على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنه يدّعي بأنه وفيما يخص بند (الضريبة والغرامات 1433هـ) بأن الهيئة لم تأخذ بالمبيعات الحقيقية للمؤسسة واحتساب الضريبة عليها وإنما تم الأخذ بالإيداعات البنكية، ويطالب المكلف بالأخذ بالمبيعات الحقيقية للمؤسسة من طرف الإيداعات مطروحاً منها التحويلات الداخلية بين الحسابات البنكية، كما يعترض المكلف على احتساب الهيئة هامش الربح على 35% بدلا من 15% والتي استندت فيه الهيئة على ضريبة القيمة المضافة ويدفع المكلف بأن الخلاف يخص الأعوام قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة ويطالب باحتساب هامش ربح 15%. وفيما يخص بند (غرامة التأخير 1433هـ) فيدّعي المكلف بأنه لا يرفض فرض غرامة التأخير كمبدأ ولكن الاعتراض على المحتسب حيث أنه بتغير أصل الغرامة تتغير معه الغرامة التي بنيت عليها. وفيما يخص بند (التهرب

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127803

الصادر في الاستئناف المقيّد برقم (I-127803-2022)

الضريبي 1433هـ) فيطالب المكلف بأن يتم احتساب الغرامة على الأسس الصحيحة وحسب النظام، علماً بأن الإقرارات المقدمة بتاريخ الرفع ولكن بأرقام مبيعات أقل مما جاء في سجلاته، وعليه فإن المكلف يطالب بنقض قرار دائرة الفصل محلّ الطعن لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ 2023/11/22م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً 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، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وبعد المداولة نظاماً، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الاستئناف، قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الضريبة والغرامات 1433هـ)، وحيث يكمن استئنافه بأن الهيئة لم تأخذ بالمبيعات الحقيقية للمؤسسة واحتساب الضريبة عليها وإنما تم الأخذ بالإيداعات البنكية، ويطالب المكلف بالأخذ بالمبيعات الحقيقية للمؤسسة من طرف الإيداعات مطروحاً منها التحويلات الداخلية بين الحسابات البنكية، كما يدفع المكلف بأن الخلاف يخص الأعوام قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة ويطالب باحتساب هامش ربح 15%. وحيث نصّت الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ والمتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي على أن: "للهيئة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم تقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته"، وحيث نصّت الفقرة (3/ب) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل 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: ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف."، كما نصّت الفقرة (4) من المادة (16) على أنه: "يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127803

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (1-127803-2022)

المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف 1- الأتاوات والريع 75%، 2- أتعاب الإدارة 80%، 3- الخدمات الفنية والاستشارية 20%، 4- أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين 20%، 5- مكاتب الخدمات العامة 20%، 6- محلات بيع الفواكه والخضروات واللحوم والأسماك والطيور والمواشي 10%، 7- محلات البنزين 10%، 8- المقاولون في مجال الأعمال الإنشائية 10%، 9- الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه 15%". وبناءً على ما تقدّم، يتبين أن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي، حيث أن المكلف لم يقدم المستندات الثبوتية التي تؤيد اعتراضه على الفروقات بين الإقرار الضريبي والإيداعات البنكية والنتيجة عن الفحص الميداني الذي قامت به الهيئة والذي اتضح من خلاله وجود فرق بين ما أقره المكلف في إقراره الضريبي وبين الإيداعات البنكية، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتوى عليه من مستندات ودفعوع؛ يتبين أن المكلف يعترض على الأساس الذي تم من خلاله احتساب الضريبة وهو الأخذ بإجمالي عمليات الإيداع واحتساب هامش ربح بنسبة 35% مما يترتب عليه فروقات ضريبة دخل بقيمة (7,616,213) ريال كقيمة ضريبة، وقد اعتبرت الهيئة بأن الإيداعات هي الصحيحة وأنها عمليات بيع وذلك بسبب إفادة ممثلي الشركة، وبالاطلاع على قرار الفصل يتبين بأن الخلاف هو خلاف مستندي لعدم تقديم المكلف المستندات الكافية التي تمكن لجنة الفصل من التأكد من صحة ما يدفع به المكلف، وبعد الاطلاع على ملفات الإكسل المقدمة من المكلف والتي تحتوي على بيان بالإيداعات البنكية الأخرى 1433هـ وبيان بالإيداعات البنكية الناتجة عن المبيعات 1433هـ وبيان بالتحويلات البنكية السنوية 1433هـ، ومطابقتها مع كشوف حسابات البنوك وذلك بالأخذ بعينة من العمليات البنكية بين البنوك ومطابقة الحركة من بنك إلى الآخر والعكس ومطابقه الاسم ورقم الحساب البنكي وأن التحويل في الحوالات البنكية قادم من حساب بنكي آخر للمؤسسة؛ والذي تبين معه وجود عمليات تحويلات بينه كبيرة وليست ناتجة عن عمليات بيع، وحيث إن المكلف قدم كشوف ومستندات تدعم ما يطالب به وتم التأكد من عينة منها والتأكد من صحتها، وبالاطلاع على الجدول الموضح في لائحة استئناف الهيئة يتبين بأنها توصلت إلى المبيعات نتيجة الفحص (37,748,983) ريال وهي أقل مما يقر به المكلف، حيث إن المكلف يقر بأن إجمالي مبيعاته (39,328,591) ريال وهي أقل من ما توصلت له الهيئة بفارق (1,579,608) ريال، وعليه وحيث إن الهيئة تبين لها من نتائج فحصها بأن المبيعات مبلغ مقارب لما يقر به المكلف، فلا وجهة لأن تأخذ الهيئة بالإيداعات على عمومها باعتبارها مبيعات وقد قدم المكلف ما يثبت بأن الفروقات هي نتيجة عمليات بينه ومعاملات أخرى؛ وعليه يتعين تعديل إجراء الهيئة بحيث يكون إجمالي المبيعات هو (39,328,591) ريال، وفيما يتعلق بتعديل الهيئة نسبة هامش ربح المكلف وأنها اعتمدت على إقرار ممثلي المكلف بأن هامش الربح ما بين (35%) و(40%)، وقد استرشدت الهيئة بهامش الربح في ضريبة القيمة المضافة للمكلف للتوصل إلى هامش الربح وكون اللائحة أجازت الخيار للهيئة في المادة (16) بأن الحد الأدنى هو 15% وليس الحد الأعلى وعليه يتم الأخذ بإجراء الهيئة. وفيما يتعلق بطلب الهيئة عدم قبول المستندات المقدمة من المكلف أمام الاستئناف لعدم تقديمها ابتداءً أمامها، وحيث

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127803

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (I-127803-2022)

إن الأخذ بعدم قبول أي مستند لم يقدم لدى الهيئة عند إجراء الربط أو عند الاعتراض على قرار الهيئة هو قول غير متوافق مع النصوص النظامية المنظمة للاعتراض على القرارات الصادرة من الجهات الإدارية، حيث إن نظام المرافعات أمام ديوان المظالم ولائحته التنفيذية لم يشترطان لقبول التظلم وجوب تقديم المستندات المؤيدة للتظلم أمام جهة الإدارة، وكون قرار الهيئة الصادر هو قرار غير نهائي وقابل للطعن عليه أمام لجان الفصل واللجنة الاستئنافية، وحيث إن قرار الهيئة لم يكتسب الصفة النهائية، وعليه فإنه يحق للمكلف تقديم المستندات التي تعكس واقع الحال في وقت إجراء الربط وذلك لضمان أداء الالتزام بصورة عادلة ومتوافقة مع الواقع طالما أن المستندات المقدمة لم يُطعن في صحتها من قبل الهيئة، إضافة إلى أن تقديم المستندات والوثائق من قبل المكلف تعتبر أدلة وقرائن جديرة بالنظر، ففي حال لم يقدمها إلى الهيئة فيجوز للهيئة تعديل الإقرار بما هو ثابت أمامها ولا يؤثر في ذلك قيام المكلف بعد ذلك بتقديم ما يثبت صحة إقراره ما دام لم يثار من قبل الهيئة ما يؤثر على صحة تلك المستندات، كما أن قرار اللجنة الاستئنافية السابقة رقم (1751) لعام 1438هـ المتضمن تأييد الهيئة بعدم قبول مستندات جديدة، فإن نتيجة هذا القرار لا يمكن الاستناد عليه لاحتمالية إلغائه من ديوان المظالم، عطفًا على أن المعتمد في ذلك ما ذهب إليه اللجنة الحالية باعتبار أن قرارها نهائي صادر من لجنة قضائية على خلاف اللجان السابقة التي استقر قضاء الديوان على اعتبار قراراتها إدارية، مما ترى معه الدائرة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند وذلك بأن يكون الوعاء الضريبي (39,328,591) ريال، وهامش الربح 35% (13,765,006) ريال، وضريبة الدخل 20% (2,753,001) ريال.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير 1433هـ)، وحيث يكمن استئنائه بأنه لا يرفض فرض غرامة التأخير كمبدأ ولكن الاعتراض على المحتسب حيث أنه بتغير أصل الغرامة تتغير معه الغرامة التي بنيت عليها. وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ على أنه: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، وحيث نصت الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على أنه: "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة"، كما نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127803

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (I-127803-2022)

السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد. "وبناءً على ما تقدّم، يتبين من خلال النصوص النظامية أعلاه أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استحقاق ضريبة على المكلف حتى تاريخ السداد، إلا أنه بالاطلاع على ملف الدعوى يتبين أن الضريبة المستحقة غير المسددة نتجت عن فروقات بين ما أقر به المكلف في إقراره وبين الإيداعات البنكية، وحيث إن الهيئة قامت بتعديل نسبة هامش الربح من 15% إلى 35%، وحيث إن هذه النسبة لم تكن معلومة للمكلف قبل تاريخ الربط، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند وذلك باحتساب غرامة التأخير من تاريخ الاشعار بالربط المعدل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (التهرب الضريبي 1433هـ)، وحيث يكمن استئنافه في أنه يطالب بأن يتم احتساب الغرامة على الأسس الصحيحة وحسب النظام، علماً بأن الإقرارات المقدمة بتاريخ الرفع ولكن بأرقام مبيعات أقل مما جاء في سجلاته. وحيث نصّت الفقرة (ب) من المادة (77) على أنه: "علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرين بالمائة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وعلى الأخص في الحالات الآتية: 1. تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف. 2. تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته. 3. تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسارة. 4. عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة. 5. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام الهيئة بالفحص." وببناءً على ما تقدّم، وحيث إن استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التهرب)، وحيث إنه بعد التأمل في موقف الهيئة والمكلف من حيث قيام الهيئة بفرض غرامة التهرب نتيجة تقديم معلومات غير صحيحة في إقراره، وبالاطلاع على المذكرة الجوابية من الهيئة والتي ذكرت فيها وجود فرق بين الإقرارات الضريبة وبين الإيداعات البنكية والتي ببرها المكلف بعدم وجود نظام خاص بالمبيعات إلا في 2017م، وأن أسباب الفروقات هو عدم تواجد صاحب المؤسسة في المملكة لمتابعة الأعمال وأن إهمال المحاسبين وعدم معرفة إدارة المكلف بالمملكة بالأمور المحاسبية هي التي أدت إلى وجود فروقات بين الإيداعات البنكية وبين البيانات، وعليه؛ وحيث إن التهرب يُعد جريمة وبالتالي لا بد من توافر أركانها لاعتبار الفعل تهرباً ضريبياً، وحيث لم يثبت وجود فعل معين واضح في عناصره يمكن مواجهة المكلف به وتمكينه من الدفاع عنه، فإن ذلك يترتب عليه عدم العدول عن أصل البراءة والانتقال إلى التجريم ما لم يثبت في حق المكلف بأدلة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127803

الصادر في الاستئناف المقيم برقم (I-127803-2022)

لا يتخللها الشك والاحتمال، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ...، هوية مقيم (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-600) الصادر في الدعوى رقم (I-72997-2021) المتعلقة بالربط الضريبي لعام 1433هـ.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الضريبة والغرامات 1433هـ).
- 2- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير 1433هـ).
- 3- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (التهرب الضريبي 1433هـ).

ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

عضو

عضو

الدكتور / ...

الأستاذ / ...

رئيس الدائرة

الدكتور / ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.