

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنزعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127808

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-127808-2022)

### في الدعوى المقامة

|                                                                                                                                                                                                       |              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| من / المكلف                                                                                                                                                                                           | المستأنف     |
| هوية مقيم (...)، رقم مميز (...)                                                                                                                                                                       | المستأنف ضده |
| ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك                                                                                                                                                                      |              |
| الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:                                                                                                                                                    |              |
| إنه في يوم الثلاثاء 2023/11/21م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنزعات ضريبة الدخل المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كل من: |              |
| الدكتور/ ...                                                                                                                                                                                          | رئيساً       |
| الدكتور/ ...                                                                                                                                                                                          | عضواً        |
| الأستاذ/ ...                                                                                                                                                                                          | عضواً        |

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2022/05/01م من /...، هوية وطنية رقم (...). بصفته وكيلًا عن المستأنف بموجب الوكالة رقم (...). على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنزعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-605) الصادر في الدعوى رقم (I-73023-2021) المتعلقة بالربط الضريبي لعام 1438هـ، 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 1438هـ.  
ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند غرامة التأخير لعام 1438هـ.  
ثالثاً: رفض اعتراض المدعية على بند غرامة التهرب الضريبي لعام 1438هـ.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...). تقدم بلانحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:  
إذ يعترض المكلف على قرار دائرة الفصل محل الطعن، حيث يدعي فيما يخص بند (الضريبة والغرامات لعام 1438هـ) 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 35% بدلاً 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 بنسبة 15%. وفيما يخص بند (غرامة التأخير لعام 1438هـ) فيدعي 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 الضريبي لعام 1438هـ) فيطالب المكلف بأن يتم احتساب الغرامة على الأسس الصحيحة وحسب النظام، علماً بأن الإقرارات قُدمت بتاريخ الرفع ولكن بأرقام مبيعات أقل مما جاء في سجلاته، وعليه فإن المكلف يطلب بنقض قرار دائرة الفصل محل الطعن لما تقدم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ 2023/11/21م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنزعات ضريبة الدخل، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرني 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 ولانحة 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 لتقييمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الضريبة والغرامات لعام 1438هـ)، 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 بأن الخلاف يخص الأعوام قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة ويطالب باحتساب هامش ربح بنسبة 15%. وحيث نصت 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 ينقذ بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته"، وحيث نصت الفقرة (3/ب) من المادة (16) من اللانحة 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 نصت الفقرة (4) من المادة (16) على أنه: "يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قران أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنزعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127808

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-127808-2022)

بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف 1- الأتوات 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 تقدم، يتبين أن الخلاف بين الطرفين هو 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 ودفع؛ 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 (6,879,972) 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 1438 هـ وبيان بالإيداعات البنكية الناتجة عن المبيعات 1438 هـ وبيان بالتحويلات البنكية السنوية 1438 هـ، ومطابقتها مع كشوف حسابات البنوك وذلك بالأخذ بعين الاعتبار من العمليات البنكية بين البنوك ومطابقة الحركة من بنك إلى الآخر والعكس ومطابقة 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 أن المكلف قدم كشوف ومستندات تدعم ما يطلب به وتم التأكد من عينه منها ومن صحتها، وبالاطلاع على الجدول الموضح في لائحة استئناف الهيئة يتبين بأنها توصلت إلى المبيعات نتيجة الفحص بمبلغ (57,422,228) ريال وهي أعلى مما يقر به المكلف، حيث أن المكلف يقر بأن إجمالي مبيعاته (53,754,936) ريال وهي أقل مما توصلت له الهيئة بمقار (3,667,292) ريال، وعليه وحيث أن الهيئة تبين لها من نتائج فحصها بأن المبيعات مبلغ مقارب لما يقر به المكلف، وبعد الاطلاع على المذكرة الجوابية الإلحاقية المقدمة من الهيئة والتي أفادت بها أنه بعد الاطلاع على مستندات المكلف المقدمة في الاستئناف تبين وجود حوالات بنكية داخلية مما جعل الهيئة تقوم بعملية إعادة الاحتساب وذلك بالأخذ ببيان مبيعات المكلف المقدم من قبله أثناء الفحص؛ وبذلك تكون الإيرادات بمبلغ (57,422,228) ريال بدلاً من (98,285,217) ريال، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند وذلك بالأخذ بقبول الهيئة لاستئناف المكلف جزئياً واعتبار مبلغ الإيرادات (57,422,228) ريال ورفض استئناف المكلف في المبلغ المتبقي.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير 1438 هـ)، وحيث يكمن استئنافه 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 1425/01/15 هـ 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 1425/06/11 هـ 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: "تضي الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمّل 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 تقدم، 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 بأن الضريبة المستحقة غير المسددة نتجت عن فروقات بين ما أقر به المكلف في إقراره وبين الإيداعات البنكية، وحيث أن الهيئة قامت بتعديل نسبة هامش الربح من 15% إلى 35%، وحيث أن هذه النسبة لم تكن معطومة 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 الإشعار بالربط المعدل.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (التهرب الضريبي 1438 هـ)، وحيث يكمن استئنافه في أنه يطالب بأن يتم احتساب الغرامة على الأسس الصحيحة وحسب النظام، علماً بأن الإقرارات قمت بتاريخ الرفع ولكن بأرقام مبيعات أقل مما جاء في سجلاته. وحيث نصت 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". وبناءً على ما تقدم، وحيث أن استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التهرب)، وحيث أن الهيئة قامت بفرض غرامة التهرب نتيجة تقديم المكلف لمعلومات غير صحيحة في إقراره، وبالاطلاع على المذكرة الجوابية من الهيئة والتي ذكرت فيها وجود فرق بين الإقرارات الضريبية

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنزعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127808

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-127808-2022)

وبين الإيداعات البنكية والتي ببرها المكلف بعدم وجود نظام خالص بالمبيعات إلا في 2017م، وأن أسباب الفروقات هو عدم تواجد صاحب المؤسسة في المملكة لتتابع الأعمال وأن إهمال المحاسبين وعدم معرفة إدارة المكلف بالمملكة بالأمر المحاسبية هي التي أدت إلى وجود فروقات بين الإيداعات البنكية وبين البيانات، وعليه؛ وحيث أن التهرب يُعد جريمة وبالتالي لابد من توافر أركانها لاعتبار الفعل تهرباً ضريبياً، وحيث لم يثبت وجود فعل معين واضح في عنصره 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 لا يتخللها الشك والاحتمال، وحيث دفعت الهيئة في مذكرتها الإلحاقية بأنها فرضت غرامة التهرب بناءً على الوقائع والأدلة والنتائج الموضحة، إذ نتج عن ذلك ممارسة المكلف سلوك القصد بالتهرب عند تقديم الإقرار الضريبي الصحيح ودفع الضريبة المستحقة عنها بإخفاء المعلومات والبيانات المترتبة عليها وأن من تلك الأسباب التالي: 1. أن المكلف قدم إقراراته للهيئة على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات على خلاف الحقيقة. 2. أن المكلف حسب أقواله يعلم بأنه منذ أكثر من عامين وإقراراته المقدمة للهيئة غير صحيحة وأن الضريبة أقل من المستحقات الضريبية الواجبة ولم يبادر بتعديل إقراراته والإفصاح عنها. 3. أن المكلف قدم لفريق الفحص بيان غير صحيح بالإيرادات اعتقاداً منه أن فريق الفحص ليس لديه أي مصادر أخرى للتحقق من حقيقة نشاطه، ولو كان فريق الفحص لم يطلب كشف حساباته البنكية من البنك المركزي السعودي لاستمر المكلف بإخفاء حقيقة وضعه الضريبي عن الهيئة. 4. أنه لا يحول ادعاء المكلف بأن محاسبه هم المسؤولين عن تقديم الإقرار عن مسؤوليته عن المخالفات النظامية التي تقع عليه. 5. أن عدم التصريح عن الإيرادات الفعلية لكافة الأنشطة، وعدم ملاتمة الأوعية المحاسب عنها المكلف سابقاً مع واقع الأنشطة التي لديه ومع نتائج الفحص ومع حجم الإيداعات البنكية. وبناءً على ما سبق، يتبين من وقائع الدعوى وملابساتها، وبالنظر إلى حجم الإيرادات الغير مقرر عنها، حيث أقر المكلف بإيرادات بقيمة (30,000,000) ريال وبعد إجراء عملية الفحص تبين وجود فروقات بين الإيرادات الفعلية والإيرادات الصحيحة والتي لم يتم الإفصاح عنها إلا بعد إجراء الربط من قبل الهيئة مما يعتبر معه ذلك قرينة على شبهة التهرب، وبناءً على ما تقدم؛ 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 لا يتخللها الشك والاحتمال ولا يمكن اعتبار نفوع الهيئة في حد ذاتها دليلاً كافياً للتهرب، كما أن المستندات التي بنت عليها الهيئة الفحص هي معلومات المكلف البنكية والداخلية وكشف المبيعات المقدم من نفس المكلف والذي هو نتيجة الفرق بين المبيعات النقدية والبنكية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

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

### منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/...، هوية مقيد (...)، رقم مميز (...). ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-605) الصادر في الدعوى رقم (I-73023-2021) المتعلقة بالربط الضريبي لعام 1438هـ.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الضريبة والغرامات 1438هـ).
- 2- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير 1438هـ).
- 3- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (التهرب الضريبي 1438هـ).

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.