

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-50859

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-50859-2021)

في الدعوى المقامة

المستأنف/ المستأنف ضده

من/المكلف

المستأنف/المستأنف ضده

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)  
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك  
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأحد 2022/12/25م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍ من:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2021/05/17م، من /...، هوية مقيم رقم (...)، بصفته مدير الشركة المستأنفة بموجب عقد تأسيسها، والاستئناف المقدم بتاريخ 2021/05/18م من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2021-214) والصادر في الدعوى رقم (Z-10712-2019) المتعلق بالربط الضريبي لعام 2016م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- 1- رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق ببند فروقات الاستيرادات.
- 2- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند غرامات التأخير.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منهما بلانحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافه فيما يخص بند (فروق الاستيراد) فيدعي المكلف بأن المبلغ (228.907.905) ريال سعودي يمثل المشتريات الفعلية للشركة ... من الموردين الأجانب وتم تأييد هذه المشتريات بشهادة المحاسب القانوني وكافة المستندات الثبوتية المقدمة من الشركة ... ، وفيما يخص بند (غرامة التأخير) يدعي المكلف أن معالجة الهيئة والتي أسفرت عنها التزام الضريبة الإضافي تخضع لخلاف فني حقيقي بين المكلف والهيئة ، لذلك لا ينبغي أن تفرض الهيئة أي غرامة تأخير على مثل هذا الالتزام الضريبي الإضافي، وحتى إذا أيدت لجان الاعتراض / الاستئناف فرض غرامة التأخير ، فإن غرامة التأخير المفروضة يجب احتسابها من تاريخ استفاد كافة إجراءات الاعتراض / الاستئناف (أي من تاريخ إصدار اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية ) بدلاً من تاريخ إصدار الربط من قبل الهيئة، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

كما لم يلقى القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافها فيما يخص بند (غرامة التأخير) فتؤكد الهيئة بصحة إجرائها في البند محل الاستئناف ، والتي أكدته الدائرة برفض اعتراض الشركة المدعية في البند الأول من القرار محل الاستئناف فيما يتعلق ببند فروقات الاستيراد ، وبالتالي توجب غرامة التأخير بناء على تأييد الدائرة للهيئة فما دام أن الدائرة أكدت استحقاق الأصل تجاه المكلف فيستحق الفرع المتمثل في غرامة التأخير تبعاً معها (إذا ثبت الأصل ثبت الفرع) وفق ما قرره في العديد من قراراتها مما ثبت دون أدنى شك صحة ونظامية فرض غرامة التأخير تجاه المكلف لمخالفته تطبيق الأنظمة وفق ما هو وارد وفق المقتضى النظامي، وعليه تم احتساب الفروقات المعدلة لصافي الربح، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدم من أسباب.

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

وفي يوم الأحد بتاريخ: 2022/12/25م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية الدخل جلستها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرني 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 المقدم من طرفي الدعوى، وبعد فحص ما احتواه ملف الدعوى، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

## أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولانحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فروق الاستيراد) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعى أن المبلغ (228.907.905) ريال سعودي يمثل المشتريات الفعلية للشركة ... من الموردين الأجانب. وحيث نصت الفقرة رقم (1) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ والخاصة بالمصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على أن: " 1 - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قران إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية." وكما نصت الفقرة رقم (3) من المادة السابعة والخمسون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ على: " 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 وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة." وكما نصّ التعميم رقم (76/1) الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل في 1413/05/16هـ على: "تشمل المستندات المقدمة للمراجعة فواتير الشراء الخارجية والفسوحات الجمركية، فإذا تعذر على المكلف تقديم الفسوحات الجمركية لأي سبب تقتنع به المصلحة كأن ترسل البضاعة من الخارج باسم أصحاب العقود ويخلص عليها من الجمارك باسمهم أو في الحالات التي تتمتع فيها بعض المؤسسات الحكومية بإعفاءات من الرسوم الجمركية ويتم الاتفاق على توريد المواد بأسماء أصحاب العقود، تكون الفسوحات الجمركية بأسماء الوكلاء السعوديين إذا كان المستورد فرع شركة أجنبية لا يمكنه الاستيراد إلا باسم أصحاب العقود أو الوكلاء السعوديين ففي هذه الحالات ومثيلاتها يمكن للمصلحة قبول المستندات الثبوتية البديلة للفسوحات الجمركية وللمصلحة الحق في التثبت من جدية هذه المستندات بكافة طرق الإثبات ومنها على سبيل المثال لا الحصر: ولما كانت الشهادة رسمية من الجهة الحكومية المتعاقدة تفيد أن المواد تم استيرادها عن طريقها لحساب المشروع محل التعاقد، وأن المكلف قد تحمل تكلفة هذه المواد وأن هذه المواد وردت فعلاً وأنها لازمة لأغراض العقد وحيث أن الفحص الميداني لبند المواد المستوردة من الخارج للتأكد من أن الإستيراد تم فعلاً لأغراض المشروع وأن عقد المفاولة ينص على أن الجهة المتعاقدة ستقوم باستيراد المواد باسمها ولما كانت الشهادة من المحاسب القانوني للشركة بأن أقيام المواد المصرح عنها في حسابات الشركة وقدم عنها مستندات بديلة عن الفسوحات الجمركية تم استيرادها لأغراض المشروع ولم يسبق حسمها في مشروع آخر، وأنه إذا ظهر للمصلحة خلاف ذلك تحصل الضريبة عنها بالإضافة إلى غرامتي التجهيل والتأخير." نصّ التعميم رقم (2030) الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل بتاريخ 1430/04/15هـ على: "بالرغم من أن بيانات مصلحة الجمارك تعد مؤشراً لتحديد تكلفة استيرادات المكلف إلا أن وجود اختلاف بينهما وبين ما صرح عنه المكلف في حساباته لا يلزم الاعتماد عليه كمبرر للمحاسبة عن هذه الفروق، حيث يلزم التحقق من صحة استيرادات المكلف سواءً من خلال الفحص الميداني أو الفحص المكتبي والإطلاع على كافة المستندات الثبوتية المؤيدة التي تثبت حقيقة ما تم تسجيله في دفاتر المكلف والوقوف على الأسباب الحقيقية للاختلاف بين ما تم التصريح عنها بدفائره وما أظهرته تلك البيانات، فقد تكون هناك أسباب مقبولة مبررة لهذا الاختلاف منها على سبيل المثال: عدم قيام مصلحة الجمارك بتسجيل بعض الاستيرادات تسجيل المكلف لبعض التكاليف الإضافية ضمن تكلفة المشتريات من الخارج أن يكون الاستيراد لشراء أصول ثابتة قيام بعض الشركات بالاستيراد لحساب الغير وتقوم بتسجيل كامل قيمة الاستيرادات في دفاترها وبعد إبصالها للمستفيد تسترد منه كافة التكاليف الخاصة ببضاعته اختلاف السنة المالية بين التقويم الهجري والميلادي." وبالاطلاع على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات وبيانات المستخرج من مركز المعلومات بهيئة الجمارك لعام 2016م اتضح أن إجمالي واردات المكلف طبقاً لبيانات الجمارك يقل عما تم التصريح به في الإقرار من مشتريات خارجية، ولكن بالرجوع للفواتير والمستندات المرفقة، يتضح وجود المستندات (عينة من فواتير التخليص الجمركي، وشهادة المحاسب القانوني بالإجراءات المتفق عليها فيما يتعلق بالمشتريات المحلية والخارجية وتفصيل الرواتب والأجور وما يثبت دفعها) تثبت المصروف الزائد عن كشف الجمارك. ووفقاً لما تم بيانه أعلاه، تحسم المصاريف إذا تم إثباتها بموجب مستندات ثبوتية، وبما أن المكلف قدم الفواتير والمستندات التي تثبت مصاريف الاستيراد التي صرح عنها في إقراره والتي تزيد عما ورد في كشف الجمارك، لذلك تنتهي الدائرة إلى قبول المصروف باعتبارها نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف ونقض قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند؛ إذ يدعي إن غرامة التأخير المفروضة يجب احتسابها من تاريخ استنفاد كافة إجراءات الاعتراض / الاستئناف (أي من تاريخ إصدار اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية) بدلاً من تاريخ إصدار الربط من قبل الهيئة. 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"، وكما نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتضمنة على: "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة 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 تقدم، فإن غرامة التأخير تفرض بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وحيث أنه تم قبول استئناف المكلف في بند فروقات الاستيراد بالتالي تنتهي إلى سقوط غرامة التأخير وذلك طبقاً للقاعدة الفقهية "إذا سقط الأصل سقط الفرع".

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بقية البنود محل الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السانعة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكن النزاع فيه وانتهت بصددته إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دُفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

### منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف/ الشركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...). والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2021-214) والصادر في الدعوى رقم (Z-10712-2019) المتعلق بالربط الضريبي لعام 2016م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف المكلف ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.
- 2- رفض استئناف الهيئة بشأن بقية البنود محل الدعوى، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

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

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

عضو

الدكتور/ ...

عضو

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

