

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-127806

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-127806-2022)

في الدعوى المقامة

المستأنف

من / المكلف

هوية مقيم (...)، رقم مميز (...)

المستأنف ضده

ضد / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الاثنين 2023/09/25م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍّ من:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

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 ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-602) الصادر في الدعوى ذي الرقم (I-73014-2021) المتعلق بالربط الضريبي لعام 1435هـ 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 1435هـ.

ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند غرامة التأخير لعام 1435هـ.

ثالثاً: رفض اعتراض المدعية على بند غرامة التهرب الضريبي لعام 1435هـ.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...)، فتقدم بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة وتضمنت أنه فغيما يخص الضريبة والغرامات لعام 1435هـ، أن الهيئة لم تأخذ بالمبيعات الحقيقية للمؤسسة واحتساب الضريبة عليها وإنما تم الأخذ بالإيداعات البنكية ويطلب المكلف بالأخذ بالمبيعات الحقيقية للمؤسسة من طرف الإيداعات مطروحا 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%. أما فيما يخص غرامة التأخير 1435هـ، بأنه لا يرفض فرض الغرامة التأخير كمبدأ ولكن الاعتراض على فرض الغرامة على المحتسب حيث أنه بتغير أصل الغرامة تتغير معه الغرامة التي بنيت عليها. أما فيما يخص التهرب الضريبي 1435هـ، يطالب بأن يتم احتساب الغرامة على الأسس الصحيحة وحسب النظام علماً بأن الإقرارات المقدمة بتاريخ الرفع ولكن بإرقام مبيعات أقل من ما جاء في سجلاته.

وفي يوم الاثنين 2023/09/25م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك 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: 04/21/1441هـ؛ وبعد الاطلاع على طلبي الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر 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 مقبول شكلاً، حيث قدم من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن اعتراضه على بند الضريبة والغرامات 1435هـ، وحيث يدعي بأن الهيئة لم تأخذ بالمبيعات الحقيقية للمؤسسة واحتساب الضريبة عليها وإنما تم الأخذ بالإيداعات البنكية ويطلب 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%) 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 (15%) وحيث إن المستأنف ضدها توضح أنها قامت بالفحص الميداني للمكلف وبالاطلاع على مستنداته المقدمة منه يتبين أن المكلف قد ببيان غير صحيح للإيرادات، وبناءً على ذلك تم مطالبته بتقديم كشوف الحسابات البنكية من البنك المركزي السعودي والتي اتضح من خلالها وجود فارق كبير بين الأوعية التي قدمها المكلف سابقاً في إقراراته وحجم الإيداعات البنكية، عليه تم تعديل نسبة الربح المحاسبي من (15%) إلى

نسبة (35%) بناءً على أقواله وكذلك بالاسترشاد بهامش الربح في إقرارات ضريبة القيمة المضافة، وتضيف الهيئة أن المكلف وافق خطياً على عدم ممانعته فتح الربوط للأعوام من 2011م إلى 2017م وإجراء التعديل عليها. وتذكر الهيئة في مذكرتها الجوابية أنه أثناء مرحلة الاعتراض تبين أن المكلف اعترف بأنه لا يوجد سوى نظام خاص بالمبيعات فقط وابتداءً من 2017م، حيث إن المدعي قدم أثناء مرحلة الفحص بيان بالمبيعات للأعوام الخلف. كما تذكر الهيئة تم إعادة الربط على المكلف عن كافة الأنشطة وفقاً للإيداعات البنكية وتعديل نسبة الربح إلى (35%) حسب أقواله إضافةً إلى الاسترشاد بهامش الربح في إقرارات الضريبة القيمة المضافة، كما ترد الهيئة على مطالب المكلف في اعتراضه بحسابته ببيان الإيرادات وفقاً لما ورد فيه من بيانات على الرغم من أنه خلال الفحص أكد بوجود أخطاء في حساباته وأن الصحيح هو الإيداعات البنكية وهذا يناقض أقواله في محضر الفحص كما أن تبريره لوجود الفرق بين الإيداعات البنكية وبيان الإيرادات عبارة عن تحويلات أموال تتم بين مجموع الحسابات التي تمتلكها المؤسسة في المملكة وأنه يتم تجميع الأموال في بعض الحسابات لغرض المدفوعات المباشرة والتحويلات للموردين تبرير غير منطقي وغير مؤيد بمستندات ثبوتية تمكن الهيئة من التأكد من صحتها، ولم يقدم سوى كشوف بنكية محددة بوصف التحويلات فقط. كما تطلب الهيئة بعدم قبول أي مستندات لما تقدم أمام الهيئة يعد تعدي على الهيئة وتجاوز لمبدأ الأصيل الإداري. واستناداً على الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ والمتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي والتي نصت على ما يلي: "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"، واستناداً على الفقرة رقم (3/ب) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على ما يلي: "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللد 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."، استناداً على الفقرة (4) من المادة (16) والتي نصت على "يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط 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%".

بناءً على ما تقدم، يتضح أن الخلاف خلاف مستندي حيث أن المكلف لم يقدم المستندات الثبوتية التي تؤيد وجهة نظره للفروقات بين الإقرار الضريبي والإيداعات البنكية والناجمة 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 الدعوى وما احتوت عليه من مستندات ودفعو يتبين أن المكلف يعترض على الأساس الذي تم من خلاله احتساب الضريبة وهو الأخذ بإجمالي عمليات الإيداع واحتساب هامش ربح على نسبة 35% مما يترتب عليه فروقات ضريبة دخل بقيمة (8,678,929) 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 التأكد من صحة ما يدفع به المكلف، وبعد الاطلاع على ملفات الإكسل المقدمة من المكلف (بيان بالإيداعات البنكية الأخرى 1437هـ، بيان بالإيداعات البنكية الناتجة عن المبيعات 1437هـ، بيان بالتحويلات البنكية السنوية 1437هـ) ومطابقتها مع كشوف حسابات البنوك وذلك بالأخذ بعينة من العمليات البنكية بين البنوك ومطابقة الحركة من بنك إلى الآخر والعكس وطابقه الاسم ورقم الحساب البنكي وأن التحويل في الحوالات البنكية قادم من حساب بنكي آخر للمؤسسة والذي معه اتضح وجود عمليات تحويلات بينية كبيرة وليست ناتجة عن عمليات بيع وحيث إن المكلف قدم كشوف ومستندات تدعم ما يطالب به وتم التأكد من عينه منها والتأكد من صحتها، وبالاطلاع على الجدول الموضح في لائحة استئناف الهيئة يتضح بأن الهيئة توصلت إلى المبيعات نتيجة الفحص كانت (56,496,646) ريال وهي أقل مما يقر به المكلف حيث إن المكلف يقر بأن إجمالي مبيعاته (57,086,057) ريال وهي أعلى من ما توصلت له الهيئة ب (589,411) ريال وعليه وحيث إن الهيئة تبين لها من نتائج فحصها بأن المبيعات مبلغ مقارب لما يقر به المكلف فلا وجهه لأن تأخذ الهيئة بالإيداعات على عمومها باعتباره مبيعات وقد قدم المكلف ما يثبت بأن الفروقات هي نتيجة عمليات بينة ومعاملات أخرى وعليه نرى تعديل إجراء الهيئة بحيث يكون إجمالي المبيعات هو (57,086,057) 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 للتواصل 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

وعليه وحيث 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 أن 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 طالماً 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، عطفاً على أن المعتبر 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. الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وتعديل قرار لجنة الفصل في بند الضريبة والغرامات.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن اعتراضه على بند غرامة التأخير 1435هـ، حيث يدعي أنه لايرفض فرض الغرامة التأخير كمبدأ ولكن الاعتراض على فرض الغرامة على المحتسب حيث أنه بتغير أصل الغرامة تتغير معه الغرامة التي بنيت عليها. وحيث اتضح أن المستأنف ضدها بأنها استندت في قرارها على ما جاء في لائحة جباية الزكاة الفقرة (3) مادة (20) وحيث أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة واستناداً على نص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ التي نصت على ما يلي: "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"، واستناداً على الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ والتي نصت على ما يلي: "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". واستناداً على نص 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 تجربها 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". بناءً 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 أن الضريبة المستحقة غير المسددة نتجت نتيجة فروقات بين ما أقر به المكلف في إقراره وبين الإيداعات البنكية وحيث أن الهيئة قامت بتعديل نسبة هامش الربح من (15%) إلى (35%) عليه حيث أن هذه النسبة لم تكن معلومة للمكلف قبل تاريخ الربط وعليه ترى الدائرة تعديل قرار لجنة الفصل بشأن بند غرامة تأخير السداد للفترة محل الخلاف. وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن اعتراضه على بند التهرب الضريبي 1435هـ، حيث 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 اتضح أن المستأنف ضدها قامت بفرض غرامة التهرب الضريبي نتيجة لتقديمه معلومات غير صحيحة في إقراراته. واستناداً على نص فقرة (ب) من المادة (77) "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. بناءً على ما سبق 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 بوجود فرق بين المكلف بين الإقرارات الضريبة وبين الإيداعات البنكية والتي يبرها المكلف بعدم وجود نظام خاص بالمبيعات إلا في 2017م وأسباب الفروقات هو عدم تواجد صاحب المؤسسة في المملكة لمتابعة الأعمال وأن إهمال المحاسبين

وعدم معرفة إدارة المملكة بالأمر المحاسبية هي التي أدت إلى وجود فروقات بين الإيداعات البنكية وبين البيانات . وبتأمل لموضوع النزاع، وحيث إن التهرب يُعد جريمة وبالتالي لابد من توافر أركانها للاعتبار الفعل تهرباً ضريبياً، وحيث لم يثبت وجود فعل معين واضح في عناصره لكي 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، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة في هذا الشأن.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / ...، هوية مقيم (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2022-602) الصادر في الدعوى ذي الرقم (I-73014-2021) المتعلق بالربط الضريبي لعام 1435هـ.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف المكلف وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (بند الضريبة والغرامات لعام 1435هـ).

2 - تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة تأخير السداد لعام 1435هـ).

3- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (التهرب الضريبي 1435هـ).

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/...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعة إلكترونياً.