الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-41319

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (Z-41319-2021)

في الدعوى المقامة

من/المكلف **المستأنف/ المستأنف ضده**

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك **المستأنف/المستأنف ضده**

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأحد 2023/04/30م، 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 2023/03/11م، من / ...، هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً نظامياً عن المستأنفة بموجب عقد التأسيس وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2020-288) الصادر في الدعوى رقم (Z-2019-4031) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2016م، في الدعوى المقامة من المستأنِف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار اللجنة الابتدائية فيها بما يأتي:

1- **رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بالبند فروقات الاستيراد 2016م.**
2- **قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق بالبند القروض قصيرة الاجل للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**
3- **قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق بالبند ذمم دائنة تجارية.**
4- **قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق بالبند دائنون متنوعون.**
5- **قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق بالبند أوراق دفع.**

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

ففيما يتعلق باســتئناف المكلف على قرار اللجنة الابتدائية، فيكمن اســتئنافه فيما يخصّ بند (فروقات الاســتيراد بمبلغ (72,520,593) ريال لعام 2016م) فيدعي المكلف و أفاد أن الشــركة قدمت إقراراها الزكوي عن السنة المالية متضمناً الإفصاح عن المشتريات الخارجية التي وردت بالكامل خلال عام 2016م بمبلغ (89,447,237) ريال، وفقاً لبيان الجمارك بكل من شركة ... "المستأنف" والشركة التابعة لها شركة ...، حيث تقع مسؤولية إجراءات شراء البضاعة المستوردة وسداد قيمتها على الشركة القابضة ويتم استلامها من الجمرك مباشرة وتسجيلها في حساباتها، إلا بعض الحالات الضرورية يتم استلامها في أحد فروع الشركة التابعة وتسجل بحساباتها لصالح الشركة القابضة وهو ما حدث، حيث تم استلام جميع الاستيرادات للقابضة والتابعة لعام 2016م بمستودعات القابضة وسجلت بحساباتها عدا بضاعة قيمتها (1,158,574) ريال سجلت بحسابات الشركة التابعة "شركة ..." مؤيدة بيان واردات الجمارك والمسجل بحسابات الشركتين القابضة والتابعة , كما أن إضافة الهيئة مبلغ (72,520,593) ريال غير صحيح حيث أنه قد تم إثبات المشتريات الخارجية بالكامل ضمن إضافات المخزون، كما أنه جميع الاستيرادات الواردة عام 2016م في بيان مصلحة الجمارك قد تم تسجيلها بحسابات الشركتين القابضة والتابعة، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار اللجنة الابتدائية في البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم 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 باســتئناف الهيئة على قرار دائرة الفصــل، فيكمن اســتئنافها فيما يخصّ القروض قصــيرة الأجل بمبلغ (189,370,319) ريال لعام 2016م) أفادت أنه تم إضافة الرصيد بعد المقارنة بين رصيد أول المدة و آخر المدة طبقاً للقوائم المالية و إيضــاحاتها وتم إضــافة أيهما أقل باعتبار أنه حال عليه الحول وذلك لعدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لاعتراضه أثناء الفحص والاعتراض أمام الهيئة، حيث أن المكلف لم يقدم للهيئة أي مســتندات تؤيد وجهة نظره للبند محل الخلاف, مما ترفض معه الهيئة أية مســتندات جديدة مقدمة لدى الدائرة, كما أن الدائرة ذكرت بأن المكلف قدم الحركة التفصــيلية للقرض ومؤيدة بكشــف حســاب يوضــح ما تم ســداده, فالهيئة تؤكد على عدم صــحة ذلك لوجود القرض في القوائم المالية هذا من جانب ومن جانب آخر أن الدائرة لم توضــح بشــكل مفصــل ما اطلعت عليه من مستندات بإيضاح للمبالغ ومتى تم سداد القرض بشكل دقيق مما يجعل قرارها مبهماً , وأن الدائرة لم توضح تواريخ كشوفات الحساب التي تثبت سداد هذه المبالغ , وهل هي تخص قرض قصير الأجل أو غيره كما لم يقدم المكلف القيود اليومية التي تثبت صــحة هذه الكشــوف أو مصــادقة مكتب المحاســب القانوني عليه ، وعليه فإن الهيئة تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب نقض قرار اللجنة الابتدائية في

البنود محلّ الاستئناف لما تقدّم من أسباب. وفيها يخص بند (ذمم دائنة تجارية بمبلغ (5,235,248) ريال لعام 2016م) وبند (دائنون متنوعون بمبلغ (2,677,523) ريال لعام 2016م) وبند (أوراق الدفع بمبلغ (610,932) ريال لعام 2016م) فالهيئة تدفع بأن قرار الفصل مخالف للصواب كما أن الهيئة لا تقبل أية مستندات جديدة مقدمة للدائرة، وتطالب الدائرة بعدم قبول أية مستندات جديدة لم يسبق للمكلف تقديمها للهيئة خلال مرحلة الفحص ومرحلة الاعتراض دون عذر مقبول، وبأنها تتمسّك بصحّة إجرائها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد قرار اللجنة الابتدائية في البنود محلّ استئناف المكلف.

وفي يوم الأحد بتاريخ: 2023/04/30م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا 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 ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبيّن 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 (فروقات الاستيراد بمبلغ (72,520,593) ريال لعام 2016م) وحيث يكمن استئناف المكلف في الاعتراض على ما قررته اللجنة الابتدائية تجاه هذا البند؛ إذ يدعي أنه قد تم إثبات المشتريات الخارجية بالكامل ضمن إضافات المخزون، كما أنه جميع الاستيرادات الواردة عام 2016م في بيان مصلحة الجمارك قد تم تسجيلها بحسابات الشركتين القابضة والتابعة، واستناداً على الفقرة (1/أ) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ أنه: "تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواءً كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت

متعلقة بسنوات سابقة."، واستناداً على الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ التي نصّت على: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقًا لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها.".

وبعد الاطلاع، يعدّ بيان الاستيرادات الصّادر من الهيئة العامة للجمارك قرينة أساسية إلا إذا تم اثبات الفرق بالمستندات المؤيدة، وحيث أن الخلاف بين الطرفين يتمركز في اعتراض المكلف على ما تم إضافته للوعاء الزكوي من فروق الاستيرادات لعام 2016م، في حين تتمثل وجهة نظر الهيئة في أن بيانات الجمارك أقل مما صرح عنه المكلف في الإقرار فتم إضافة الفرق إلى صافي الربح المعدل، وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين أن المكلف قدم المستندات التالية: اتفاقية إدارة المعاملات الداخلية المتبادلة بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة، والتي تضمنت بند "استيرادات البضاعة من الخارج" والذي ورد فيه منح الصلاحية للشركات التابعة باستلام الشحنات بدلاً من الشركة القابضة، على أن يتم تسجيل استلامات البضاعة المستوردة في حسابات الشركة التي استلمت البضاعة لصالح المورد الخارجي. الإقرار الزكوي لشركة ... "المستأنف". الإقرار الزكوي لشركة ... "التابعة". البيان الجمركي الصادر من الهيئة العامة للجمارك للشركتين لعام 2016م. تسوية بالفروقات بين الإقرار الزكوي للمكلف والواردة في البيان الجمركي. كشف حسابات الموردين لعام 2016م. فواتير شراء واستلام البضائع. وبناءً على ما سبق, وبالاطلاع على المستندات المقدمة من المكلف اتضح أن الاستيرادات لشركة ... "المستأنف" بحسب البيان الجمركي تبلغ (29,644,699) ريال والاستيرادات لشركة ... تبلغ (59,802,538) ريال , بإجمالي يساوي (89,447,237) ريال وهو مساوياً لما ورد في الإقرار الزكوي للشركة القابضة "المستأنف" وبالاطلاع على الإقرار الزكوي للشركة التجارية يتضح عدم حسمها لمبلغ (59,802,538) ريال من وعائها الزكوي , وبالاطلاع على كشوفات الحسابات والفواتير المرفقة من قبل المكلف للشركتين تبين وجود فرق بقيمة (8,446) ريال بين ما ورد في المشتريات المسجلة بحسابات الشركتين و المشتريات المسجلة في بيان الجمارك , وعليه و حيث أن المكلف قدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره و التي توضح الفرق بين ما ورد في الإقرار الزكوي و البيان الجمركي، الامر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار الدائرة.

وفيما يخص بند (دائنون متنوعون بمبلغ (2,677,523) ريال لعام 2016م) حيث أفادت الهيئة بأن قرار الفصل مخالف للصواب كما أن الهيئة لا تقبل أية مستندات جديدة مقدمة للدائرة , وتطالب الدائرة بعدم قبول أية مستندات جديدة لم يسبق للمكلف تقديمها للهيئة خلال مرحلة الفحص ومرحلة الاعتراض دون عذر مقبول. واستناداً على الفقرة رقم (5) من البند (أولاً) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) وتاريخ 1438/6/1هـ أنه: "يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها:5- القروض الحكومية والتجارية وما في حكمها من مصادر التمويل الأخرى مثل الدائنون، أوراق الدفع، حساب الدفع على المكشوف التي في ذمة المكلف وفقاً للآتي: أ- ما بقي منها نقداً وحال عليها الحول. ب- ما استخدم منها لتمويل ما يعد للقنية. ج- ما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول.". بناءً على ما تقدم، تعدّ الذمم التجارية الدائنة أحد مكونات الوعاء الزكوي بشرط حولان الحول عليها أو استخدامها في تمويل الأصول المحسومة من الوعاء الزكوي , وحيث أن الخلاف بين الطرفين خلاف مستندي حيث أن وجهة نظر الهيئة تتمثل في عدم تقديم المكلف للمستندات المؤيدة أثناء مرحلة الفحص والاعتراض كما أن ما تم تقديمه أمام الفصل من مستندات لا يتطابق مع المصرح عنه في القوائم المالية , وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين أن المكلف قد سبق أن أفاد الهيئة بأسباب الفروقات التي تدفع الهيئة بوجودها , حيث أفاد أن حسابات البند محل الخلاف بالقوائم المالية تشمل تبويب الأرصدة الدائنة بميزان المراجعة لحسابات (دائنة أخرى , دائنون متنوعون , أطراف أخرى , أرصدة دائنة أخرى , دفعات مقدمة من الموظفين) , كما قام المكلف بالتقديم بيان إيضاحي لهذه الفروقات كما قام بتقديم القوائم المالية المعتمدة لعام 2016م والحركة التفصيلية لحساب الدائنون المتنوعون , وبالاطلاع على المستندات و مقارنة ما ورد في القوائم المالية مع ما ورد في الحركة التفصيلية تبين أن ما حال عليه الحول هو مبلغ (405,174) ريال , وبالتالي تعديل إجراء الهيئة بحدود ما حال عليه الحول , كما أنه بالنسبة لدفع الهيئة بعدم قبول مستندات جديدة لم تقدم أثناء مرحلة الفحص والاعتراض فإن 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 أن 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، عطفًا على أن المعتبر في ذلك ما ذهبت إليه اللجنة الحالية باعتبار أن قرارها نهائي صادر من لجنة قضائية على خلاف اللجان السابقة التي استقر قضاء الديوان على اعتبار قراراتها إدارية , وعليه وحيث إن القرار محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بني عليها والكافية لحمل قضائه؛ إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مكمن النزاع وانتهت بصدده إلى تأييد المكلف، الامر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتعديل قرار الدائرة.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بقيّة البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ الطعن دون إضافةٍ عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأســباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجّه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضــائه إذ تولّت الدائرة المصــدرة له تمحيص مكمن النزاع فيه وانتهت بصــدده إلى النتيجة التي خلصـت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يسـتدعي الاسـتدراك أو التعقيب بشـأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقيّة البنود محلّ الدعوى محمولًا على أسبابه.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف/ شركة ... 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-2020-288) الصادر في الدعوى رقم (Z-2019-4031) المتعلقة بالربط الزكوي لعام 2016م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- **قبول استئناف المكلف بشأن بند (فروقات الاستيراد بمبلغ (72,520,593) ريال لعام 2016م)، ونقض قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**
2- **رفض استئناف الهيئة بشأن بند (دائنون متنوعون بمبلغ (2,677,523) ريال لعام 2016م)، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**
3- **رفض استئناف الهيئة بشأن بقيّة البنود محلّ الدعوى، وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام، وفقًا للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.**

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

عضو	**عضو**
الأستاذ/ ...	**الدكتور/ ...**

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...