

اللجنة الاستئنافية الجمركية بالرياض

قرار رقم 168655-2023- CR

الصادر في الاستئناف المقدم من / المتهم، المفيد برقم (AC-2023-168655) في الدعوى رقم (161027-2022) AC-2022) المقامة من/المتهم، سجل تجاري رقم (...) ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

في يوم الثلاثاء الموافق 1444/12/23هـ، اجتمعت اللجنة الجمركية الاستئنافية بالرياض بحضور كل من:

الدكتور/ ... رئيساً  
الدكتور/ ... عضواً  
الأستاذ/ ... عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم من المستوردة / شركة ...، سجل تجاري رقم (...) وذلك بالوكالة عنها عن طريق مديرها/ ...، بموجب الهوية الوطنية رقم (...)، ضد قرار اللجنة الجمركية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (2/22) لعام 1442هـ، بالاعتراض من قبل الشركة المستأنفة على قرار التحصيل الصادر عن الهيئة برقم (...) لعام 1439هـ، القاضي بما يلي:

- قبول اعتراض شركة/ شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، على قرار التحصيل رقم (...) لعام 1439هـ شكلاً.

- رفض الاعتراض موضوعاً وإلزامها بتنفيذ قرار التحصيل بدفع فروقات الرسوم الجمركية للبيانات محل القضية مبلغاً وقدره (403,627) أربعمائة وثلاثة آلاف وستمائة وسبعة وعشرون ريالاً.

وبتبليغ وكيل الشركة المستأنفة بالقرار الابتدائي بتاريخ 1442/02/18هـ، بموجب سند التبليغ المرفق بملف القضية تقدم باستئنائه بتاريخ 1442/03/10هـ، مما يعني أن الاستئناف قدم من ذي صفة خلال المدة النظامية المحددة لإجرائه بموجب المادة "163" من نظام الجمارك الموحد، فيلزم معه قبول الاستئناف شكلاً. أما من حيث الموضوع، فإن وقائع القضية تتلخص في أنه وردت لائحة اعتراض مقدمة من الشركة المستوردة وقد تضمنت المذكرة المقدمة من الوكيل عن الشركة - المشار إلى بيانات تعريفه سابقاً - اعتراضهم على قرار التحصيل رقم (...) لعام 1439هـ الذي جاء بتثبيت فروقات جمركية واجبة السداد بمبلغ قدره (403,627) أربعمائة وثلاثة آلاف وستمائة وسبعة وعشرون ريالاً، للأسباب التالية: أن عملية التدقيق والمراجعة الخاصة بالبيانات محل الإشكال لم تبين على المبررات والأسس المتعلقة في تحديد قيمة البضاعة للأغراض الجمركية وفقاً لنص المادة (26) والمادة (27) فقرة (2,3) من نظام الجمارك الموحد والمادة (1) من اللائحة التنفيذية من نظام الجمارك، وقد سبق أن قدمت الشركة مبلغاً نقدياً قدره (345,49) ريالاً وضماناً بنكياً بمبلغ (107,821) ريال، لإدارة التدقيق وكانت تنتظر أن تتم الدراسة من قبل إدارة القيمة والإستدعاء لتقديم المستندات التي تثبت صحة قيم البضائع التي يتم إستيرادها حتى صدر قرار التحصيل الذي تفاجأت الشركة به، وتم الاعتراض من قبلها على قرار التحصيل وطلبت فرصة لتقديم ما لديها من مستندات تثبت صحة أسعار البضائع التي يتم إستيرادها ودراستها من قبل الإدارة المختصة وفقاً لما يقضي به نظام الجمارك ولائحته التنفيذية مع التعهد بسداد الفروقات في حال ثبوتها في حق الشركة، وعليه قامت اللجنة الابتدائية الثانية بعرض مذكرة الشركة على الإدارة العامة للتدقيق الجمركي بديوان الهيئة العامة للجمارك، والتي أكدت أن التدقيق على بيانات الإرساليات الخاصة بالشركة وعددها (47) بياناً جمركياً أظهرت فروقات جمركية ناشئة عن

تقديم مبالغ متدنية لبعض الأصناف الواردة الخاصة بأطقم غرف نوم ذات منشأ صيني وتركّي نتج عنها فروقات جمركية على نحو ما كان عليه مجموع المبلغ الذي حمله قرار التحصيل.  
وقد أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها محل الاستئناف بثبوت صحة مسلك الجمارك في اكتشاف تلك الفروقات والمطالبة بها، على النحو السابق بيانه تأسيساً على الآتي:

أنه من الثابت قيام الشركة بالتصريح بقيم متدنية للإرساليات المعد عنها البيانات الجمركية محل الإشكال وبعد التدقيق من الجهة المختصة تبين وجود تباين بينها وبين الفاتورة المثبتة في سجلات الشركة وما هو موجود ومكتشف في النظام المحاسبي للشركة حيث أنها تحمل قيمة أعلى ولم تقدم الشركة ما يثبت صحة القيم المصرح عنها، وحيث أن الطريقة التي تم بها دراسة قيم البيانات هي الطريقة الإستدلالية المنصوص عليها في المادة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام الجمارك الموحد، وحيث أن موظفي الجمارك لهم حق الإطلاع على الأوراق والمستندات واعتبار كل ماينتج عنهم بمثابة مستند رسمي قضائي يتم الإستناد عليه في الإثبات بناءً على ما نصت عليه المادة (127) والمادة (116أ) من نظام الجمارك الموحد، وحيث ثبت صحة وسلامة الإجراءات المتخذة من قبل الهيئة العامة للجمارك في إكتشاف الفروقات، وأنواع الإجراءات النظامية المتوافقة، وحيث إن استحصال الرسوم الجمركية حق للخرينة العامة للدولة يوجب النظام لا يسقط بمجرد إتمام الإجراءات الجمركية بناءً على نص المادة (57) من نظام الجمارك الموحد بالنظر إلى أن بيانات الاستيراد محل الإشكال قد وقعت معدة في تاريخ يتوافق مع المدة النظامية لمباشرة حق الجمارك في المراجعة بناءً على نص المادة (2/176) من نظام الجمارك.

وفي تاريخ 1443/02/21هـ، قدم الوكيل عن الشركة -السابق تعريف بياناته- مذكرة اعتراضية يطعن فيها على قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، اشتملت على طلب وكيل الشركة بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية لعدم استناده إلى نظام الجمارك الموحد استناداً إلى ما ملخصه، أن بناء اللجنة الابتدائية لقرارها جاء على أساس أن إدارة التدقيق قامت بمراجعة سجلات الشركة ووجدت فاتورة صحيحة مثبت بها قيم أعلى من القيمة المقدمة للجمارك، وهو ما لم يحدث، حيث لم يتم أي زيارة للشركة من قبل إدارة التدقيق مما يؤكد أن قرار اللجنة صدر بناءً على وقائع افتراضية لم تحدث على أرض الواقع حيث تمت المراجعة فقط من خلال المراجعة المستندية للبيانات الجمركية المحفوظة بالإدارة في ضوء الأسعار الاسترشادية الصادرة عن الجمارك.

كما لم يقدم فريق التدقيق أي سند قانوني أو دليل على قيام الشركة بعدم الالتزام بالتصريح الصحيح عن القيمة أو بتقديم قيم غير صحيحة، حيث اعتمد فريق التدقيق فقط على أسعار استرشادية تم وضعها من قبل الجمارك، والتي لا يمكن الأخذ بها كقيم بديلة للقيم الفعلية للبضائع المستوردة، هذا فضلاً عن أن هذه الأسعار لا تشير إلى المواصفات الفنية للبضائع المستوردة، فلا يعقل وضع قيمة وحيدة لكافة غرف النوم الصينية وقيمة وحيدة لكافة غرف النوم التركية مع اختلاف المواصفات الفنية والجودة لكل منتج وإغفال تام للفواتير المقدمة للجمارك وقت الفسخ والتي اقتنع بها من قام بالفسخ في ضوء المعاينة الفعلية للبضائع والشركة ملتزمة بالتصريح عن القيمة الصحيحة لبضائعها المستوردة من خلال تقديم الفواتير التي تم بموجبها السداد إلى المورد الخارجي والتي قدمتها وقت الفسخ وتم اعتمادها في ضوء المعاينة الفعلية للوارد ومن ثم تم فسح البضاعة مما يدل على اقتناع المختصين بالمنفذ الجمركي بما قدمته الشركة في حينه، وبالتالي لا يحق لإدارة التدقيق - دون معاينة فعلية للوارد - نقض ما انتهى إليه المنفذ من تطابق السعر المصرح عنه مع الوارد الفعلي وفسح البضاعة دون اعتراض على القيمة يدل على مناسبة القيمة المصرح عنها للصنف الوارد في ضوء

المعاينة الفعلية والتي تعتبر الفيصل في هذا الموضوع نظراً لاختلاف مواصفات الغرف وبالتالي لا يمكن تطبيق سعر موحد عليها على أساس المنشأ فقط كما قامت به إدارة التدقيق. كما أنه من وقائع الموضوع يتبين أن إدارة التدقيق لم تستخدم في تقييم البضائع محل موضوع الفروق أيّاً من الطرق التي حددتها اللائحة التنفيذية كأساس للتأمين الجمركي، وإنما فقط تم استخدام الأسعار الاسترشادية الصادرة من إدارة القيمة والتي من مسمaha يفهم أنها للاسترشاد فقط وليست بسعر جازم للقيمة الحقيقية ولا تستخدم كبديل لأسس التقييم الست المنصوص عليها بالنظام ولم يذكر في أي من أسس التقييم إمكانية استخدام الأسعار الاسترشادية كبديل للقيمة المقدمة.

كما جاء نص الفقرة (د) / رابعاً من المادة (١) على أنه "إذا تبين أن هناك أسباب معقولة تؤدي إلى الشك بصحة الوثائق المقدمة أو المعلومات الواردة فيها رغم انطباق أحكام هذه المادة فينبغي تبليغ المستورد خطياً بتلك الأسباب - بناءً على طلبه - ومنحه مهلة كافية للرد تحددتها الدائرة الجمركية فإذا لم يقدم الإثباتات التي تقبل بها الدائرة خلال هذه المهلة وتعذر تحديد القيمة وفق أحكام الفقرة (رابعاً) من هذه المادة فيجب تحديدها وفق الأساليب الواردة بالفقرات (خامساً حتى ثامناً) على التوالي لحين الوصول إلى القيمة الجمركية وفق أول أسلوب ممكن".

والواقع أن تقييم إدارة التدقيق للبضائع محل الموضوع هو استخدام صريح لحدود للقيمة (الأسعار الواردة بالتعميم) والتي تعتبر من قبيل الأسعار الجزافية والعشوائية التي ليس لها علاقة بالأسعار الحقيقية والمواصفات الفنية الخاصة بالإرساليات محل الواقعة وهو الأمر الممنوع استخدامه قانوناً بموجب نص المادة سالفة الذكر.

لم تشر إدارة التدقيق اللاحق - من قريب أو بعيد - إلى استخدام الأساس الرابع من أسس تحديد القيمة للأغراض الجمركية وإنما فقط أفادت إدارة التدقيق إلى استخدام الأسعار الاسترشادية الصادرة عن إدارة القيمة الواردة بالتعميم رقم (...) وتاريخ 1431/08/20هـ الذي يوضح سعر الترسيم للغرف الصينية بمبلغ (٣٠٩,٢٠) والتعميم رقم (...) وتاريخ 1438/07/15هـ الذي يوضح سعر الترسيم للغرف التركية بمبلغ (٦٨٦) دولار، ولا تعلم الشركة كيف أقرت اللجنة الابتدائية أنه تم استخدام الأساس الرابع (الطريقة الاستدلالية).

وإذا افترضنا جديلاً أن إدارة التدقيق طبقت هذه الطريقة نظراً لتدني القيم المقدمة - كما أفادت اللجنة على غير صحة - فلماذا طبقتها مباشرة دون تطبيق طريقة السلع المطابقة وطريقة السلع المماثلة وفق الترتيب الملمز لتطبيق طرق التقييم؟ ومن ثم فحتى لو كان حدث ذلك فإنه مخالف لاتفاقية القيمة ونصوص اللائحة التنفيذية لنظام الجمارك.

ومع رفض الشركة لموضوع تطبيق منشورات أسعار استرشادية كطريقة بديلة لتقييم البضائع المستوردة بالمخالفة للقانون، فقد قامت إدارة التدقيق بتطبيق تعميم استرشادي صادر عن إدارة القيمة برقم ٦٤٨٢٠ وتاريخ 1438\07\05هـ على إرساليات سابقة لإصداره حيث وردت خلال الأعوام 1436-1437هـ مخالفة بذلك مبدأ من المبادئ القانونية التي تحقق العدالة وتمنع من التعسف في استعمال الحق وهو "عدم رجعية القوانين"، وأن الأصل في القوانين والقرارات ذات الصبغة المالية أن تطبق على الوقائع التي ترد لاحقاً على صدورها وبالتالي فإن استناد الهيئة العامة للجمارك لنشوء فرق رسوم جمركية لتطبيق التعميم الاسترشادي يعتبر استناداً غير نظامي وباطل بطلاناً مطلقاً يبطل معه كل ما ترتب عن تطبيقه وهو ما ادعته الهيئة العامة

للجمارك بنشوء فرق رسوم جمركية، مما يعني عدم وجود أي فروق رسوم جمركية وأن ما تم التصريح عنه هو المستحق فعلاً ومتطابق مع ما يقضي به نظام الجمارك الموحد.

كما خالفت اللجنة الابتدائية المبدأ العام القائم على أساس أنه لا يمكن الاستناد إلى دليل لا يمكن الطرف المدان من الاطلاع عليه لإبداء دفاعه، ومن ثم فقد أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها محل الاستئناف بأحقية الهيئة العامة للجمارك للفروقات ولم يتضح من قرارها استدعاء الشركة للمثول أمام اللجنة لتقديم مالدورها من إثباتات تؤكد صحة القيمة المصرح عنها استناداً إلى قواعد عمل اللجان، وكان من المتعين أن يتضمن قرار اللجنة أنه صدر غيابياً إذ لم تستدع اللجنة الشركة.

ونود التنويه إلى أن اختلاف أقيام الصنف الواحد من إرسالية إلى أخرى يعد في واقعه من الأمر المقبول من الناحية التجارية حيث يتحكم في تحديد الأسعار العديد من العوامل من أهمها أسلوب التفاوض وجودة المنتجات ومنشأ البضاعة، ووقت الشراء، والخصومات وسياسة التسعير الخاصة، وتاريخ المستورد مع المورد ... وغيرها من العوامل المؤثرة في تحديد أسعار البضائع المستوردة، وقد أكد على ذلك نظام الجمارك ولائحته التنفيذية عندما طلب تقديم فواتير كل إرسالية لودعها ويتم تقييم كل إرسالية على حده في ضوء المستندات المقدمة.

كما أنه تم إغفال إدارة التدقيق لما قام به المنفذ الجمركي بالمعاينة الفعلية التي رأت صحة الأسعار المصرح عنها للوارد الفعلي، ولو كان هناك اختلاف لرفضت القيمة المصرح عنها وطبقت ما أسمته أسعار استرشادية - رغم تحفظنا الكامل على صحة الأخذ بها نظامياً - لذا السؤال الذي يثار هل يمكن للتدقيق اللاحق أن يجزم بعدم صحة الأسعار المصرح عنها من خلال أوراق دون الإطلاع على عينات الغرف محل الدراسة مما يعني خطأ المفتشين الذين عاينوا الإرسالية للتأكد من صحة الأسعار المصرح عنها؟ بالتأكيد من يعاين الإرسالية هو الأقدر على تقييم صحة سعرها المصرح عنه أخذاً في الاعتبار وجود أي أسعار استرشادية لديه وفق الممارسة الجمركية وخبرتهم وما يتفق مع أسس التثمين الجمركي المنصوص عليه بنظام الجمارك الموحد. واختتمت لائحة الاستئناف بطلب نقض القرار الابتدائي محل الاستئناف بكافة فقراته وتقرير إلغاء قرار التحصيل رقم (...) لعام ١٤٣٩هـ وصحة قيمة الإرساليات المصرح عنها من المستأنف شركة ... .

وفي يوم الاثنين بتاريخ 1443/08/12هـ عقدت اللجنة الجمركية الاستئنافية بالرياض جلستها للنظر في الاستئناف المقدم من المستوردة / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار اللجنة الجمركية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (2/22) لعام 1442هـ، بالاعتراض من قبل الشركة المستأنفة على قرار التحصيل الصادر عن الهيئة برقم (...) لعام 1439هـ، وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر مدير الشركة / ...، سعودي الجنسية، هوية وطنية رقم (...)، وحضرت / ...، سجل مدني رقم (...)، بصفتها ممثلة لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك بموجب التفويض الصادر عن نائب المحافظ للشؤون القانونية والالتزام بالهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك برقم (...) وتاريخ 1443/01/04هـ، وبعد التثبت من صحة حضور ممثل الهيئة والتحقق من صفته قررت اللجنة السير في نظر الدعوى، وبسؤال ممثل المستأنفة عن استئنافه أفاد بأنه يكفي بالمذكرة المقدمة لمقام اللجنة والمكونة من 14 صفحة والموعدة بتاريخ 1443\02\21هـ - التي سبق إيراد ملخصها-، وبسؤال ممثلة الهيئة عن ردها على المذكرة المقدمة أفادت بأنها تطلب مهلة، وعليه قررت اللجنة الاستئنافية الموافقة على طلب ممثلة الهيئة، ومنحها مهلة للرد على ما ورد في مذكرة المستأنفة وذلك خلال أسبوعين من تاريخ هذه الجلسة، ومن ثم استكمال نظر الدعوى في ضوء ما يرد.

وقد ورد عبر النظام الآلي للأمانة جواب الهيئة على لائحة استئناف الشركة المستأنفة بموجب مذكرتها رقم (1/4519) بتاريخ 1443/09/02هـ والتي لم تخرج عما سبق تقديمه من قبلها ضمن مرفقات الدعوى رداً على لائحة استئناف الشركة والمودعة من قبل الهيئة والصادرة برقم (...) بتاريخ 1443/06/01هـ، وقد تضمن رد الهيئة ما ملخصه تأكيدها لصحة وسلامة الإجراءات المتخذة حيث أن الهيئة قامت بتطبيق اللائحة التنفيذية المتسقة مع إتفاقية القيمة والمادة السابعة من إتفاقية الجات لعام ١٩٩٤.

كما أن إدارة التدقيق لم تورد ما يشير إلى قيام الإدارة بزيارة الشركة حيث أن الجزء الخاص بالملخص التنفيذي في التقرير المرفوع إلى اللجان ينص على "قامت إدارة التدقيق اللاحق بالتدقيق على البيانات الجمركية الخاصة بشركة ... (سجل تجاري رقم /...) وفقاً للمادة "١٢٧" من نظام "قانون" الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية للتحقق من صحة التصريح الجمركي".

وتفيد الهيئة كذلك إلى أن إجراء التدقيق المكتبي "DESK AUDIT" هو إجراء معمول به في كل دول العالم بل موصى به من منظمة الجمارك العالمية بحسب الدليل الإرشادي الصادر عن المنظمة بخصوص التدقيق اللاحق، كما تؤكد الهيئة بأنه حسب الفقرة رابعاً /أ/ من اللائحة التنفيذية فإن قيمة الصفقة للبضاعة قيد التثمين هي بأن تكون القيمة الجمركية للبضائع المستوردة هي قيمة الصفقة أي الثمن المدفوع فعلاً أو المستحق دفعه عند بيع تلك البضائع على التصدير إلى دول المجلس وهذه القيمة يجب أن يتم إثباتها بعدة طرق مثل إبراز المراسلات التجارية وإبراز طرق الدفع الموثوقة مثل الإعتمادات المستندية وكذلك إبراز الدلائل من خلال التسجيل المحاسبي للقيود الخاصة بالبضائع الواردة.

وأنه فيما يخص دلائل إدارة التدقيق على تقديم الشركة لقيم متدنية فإن الشركة لم تقدم ما يثبت قيمة الصفقة بحسب التعريف السابق الإشارة إليه، وبالتالي فقد خرجت من قيمة الصفقة وأصبح من حق الهيئة تقييم البضائع مدار البحث، أما فيما يخص التزام الشركة بالتصريح عن القيمة الصحيحة، فلماذا يتم تقديم فواتير بقيمة أدنى من القيم التي يتم التصريح عنها إسوة بالتجار المتعاملين بنفس الأصناف ونفس المنشأ؟، كما أن قبول القيمة في المنافذ لا يسقط حق الهيئة بتعديل القيم في حال لم يقدم المستورد الإثباتات الكافية على السعر المصرح به كون المادة (١٧٦) من النظام القانون أشارت إلى أن الخطأ الناتج عنه ضياع في الرسوم لا يسقط حق الهيئة بالمطالبة بالرسوم الناتجة عن هذا الخطأ حيث أن الرسوم الجمركية هي حق للذينة العامة لا تسقط بمجرد إتمام الإجراءات الجمركية.

وفي شأن ضرورة تطبيق الأسس العامة للتثمين فإن الهيئة قامت بتطبيق التعاميم الصادرة عن إدارة القيمة بحيث إنها لا تتعارض مع الأسس الخاصة بالتثمين، حيث أن الأسعار الإسترشادية الصادرة عن إدارة القيمة لا تتعارض أبداً مع أسس التثمين الواردة باللائحة التنفيذية وكذلك لأن الأسعار الإسترشادية لها عدة أسس مثل القيم البيعية لنفس الأصناف ونفس المنشأ لعدة تجار من خلال عمل دراسات مسحية للأسواق بالإضافة إلى قيم الفواتير المقبولة المصرح عنها لدى المنافذ لنفس المنشأ ولنفس الصنف لعدة تجار وبالتالي يتم عمل متوسط حسابي لهذا المستوى يتم فيه مراعاة الاختلافات الواردة بالصنف مدار البحث (غرف النوم) وهي ليست الحدود الدنيا للقيم كما جاء في اعتراض الشركة.

وتؤكد الهيئة بأن اللائحة التنفيذية أوضحت بأنه في حالة الشك يتم تبليغ المستورد خطياً بذلك وإعطائه مهلة كافية للرد، وهذا الإجراء يحصل للبضاعة قيد التثمين في المنافذ وليس من خلال إجراء التدقيق اللاحق علماً بأنه عند إصدار التقرير المبدئي يتم منح التاجر مهلة خمسة أيام للرد على ما جاء في التقرير المبدئي حيث ورد



إعتراض التاجر متضمناً أن عملية التدقيق لم تكن مبنية على المبررات والأسس المتعلقة بتحديد القيمة وفقاً لنص المادة (٢٦) والمادة (٢٧) من نظام الجمارك فقط.

وأما فيما يتعلق باعتراض الشركة على الأسانيد الواردة في قرار اللجنة الابتدائية حول القيمة الاستدلالية فكما تم توضيحه وحسب التعريف الوارد باللائحة حول الأسعار الاسترشادية فإنها "تستند إلى سعر الوحدة الذي تباع بموجبه البضاعة المستوردة نفسها أو البضائع المطابقة والمماثلة على أول مستوى تجاري في السوق المحلي بدول المجلس بأكبر كمية إجمالية في نفس وقت إستيراد البضائع قيد التثمين" وهو أي الأسعار الاسترشادية قد يكون لها عدة مصادر كما توضيحه وهو ما لا يتعارض مع اللائحة التنفيذية.

وتضيف الهيئة بأن الشركة لم تقدم الشركة ما يثبت صحة الأقيام المصرح عنها في بيانات الإستيراد بالرغم من المهلة القانونية الواردة في خطاب التحصيل الصادر على الشركة حيث أن الإعتراض أفاد بعدم الموافقة على إجراء إدارة التدقيق وإن الإجراءات الجمركية لم تراعى المادة (٢٦) من النظام وكذلك المادة (١) من اللائحة التنفيذية فقط.

وعليه فإنه بناءً على تعميم صادر عن إدارة القيمة الجمركية برقم (...) تاريخ 1431/08/20هـ والذي يوضح سعر الترسيم للغرف الصينية بمبلغ (٣٠٩,٢٠) دولار، وكذلك التعميم الصادر عن إدارة القيمة الجمركية برقم (...) وتاريخ 1438/07/15هـ والذي يوضح سعر الترسيم للغرف التركية بمبلغ (٦٨٦) دولار، فإن الطريقة التي تمت بدراسة وتحديد القيمة للبيانات الجمركية موضوع الدعوى هي وفقاً للأساس الرابع القيمة الاستدلالية "الإستقطاعية" المنصوص عليها في المادة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام الجمارك وهي حق للهيئة في تطبيق الطريقة المناسبة لتحديد القيمة للأغراض الجمركية وفقاً لما نصت عليه المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للجمارك.

وبناءً عليه فإن الهيئة تطلب الحكم برفض الاستئناف المقدم وتأييد القرار الابتدائي محل الاستئناف. وقدمت الشركة المستأنفة رداً تعقيبياً على ما تم ذكره في جواب الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك بما ملخصه أن الشركة تتمسك بكافة الدفوع الواردة بمذكرتها المقدمة للجنة، حيث لم يتضمن رد الهيئة أي جديد بخلاف ما ورد بالقرار الابتدائي محل الاعتراض، ولم تتضمن مذكرة الهيئة الرد على أية دفوع وأدلة تقدمت الشركة بها في مذكرة الاعتراض على القرار الابتدائي والتي تدل قطعاً على عدم إلزام الجمارك بالطرق النظامية، وكذلك صدور القرار الابتدائي محل الاعتراض على افتراضات لم تحدث على أرض الواقع ومنها "أن الجمارك قامت بزيارة الشركة ووجدت فواتير بقيم متدنية" وهو ما لم يحدث بالفعل، وبخصوص ما جاء ضمن رد الهيئة في البند "أولاً" و "ثانياً" ادعاء ثبوت قيام الشركة بتقديم مستندات مصرح بها بقيم متدنية، فذلك ادعاء لا أساس له من الصحة حيث أن الثبوت يحتاج إلى دليل وهو ما لم تقدمه الجمارك أو اللجنة الابتدائية وإنما فقط تم الاعتماد لاحتساب الفروق على تعاميم بأسعار استرشادية صادرة من إدارة داخلية في الجمارك (إدارة القيمة) ليس لها أي حجية قانونية ولا يمكن استخدامها بدلاً عن الطرق النظامية في تقييم البضائع المستوردة المنصوص عليها بالمادة "١" باللائحة التنفيذية لنظام الجمارك الموحد.

كما أن ما جاء ضمنه رد الهيئة بخصوص اعتماد إدارة التدقيق بالهيئة على منشورات الأسعار الصادرة من إدارة القيمة لتقرير أن هناك تدنٍ في القيمة المقدمة، وقد تم تطبيق الأسعار الواردة في هذه التعاميم على الأصناف المستوردة، والجواب على ذلك بأن هذا الإجراء يثبت مخالفة الهيئة لما ورد بنظام الجمارك الموحد ولائحته التنفيذية من تحديد طرق محددة لتقييم البضائع المستوردة ليس من بينها الاعتماد على تعاميم

صادرة من إدارة داخلية بالهيئة، فضلاً عن أن هذه التعاميم ورد بها سعر واحد لغرف النوم الصينية وسعر واحد لغرف النوم التركية دون أن تراعى الاختلافات الفنية بين غرف النوم المستوردة. كما يلاحظ عدم نظامية ما قامت به إدارة التدقيق بالجمارك من حيث استخدام الأسعار الاسترشادية الصادرة من إدارة القيمة والتي من مسمائها يفهم أنها للاسترشاد فقط وليست سعر جازم للقيمة الحقيقية ولا تستخدم كبديل لأسس التقييم الست المنصوص عليها بالنظام ولم يشار في أي من أسس التقييم إمكانية استخدام الأسعار الاسترشادية كبديل للقيمة.

ومع تحفظ الشركة الكامل على تطبيق منشورات أسعار استرشادية كطريقة بديلة لتقييم البضائع المستوردة بالمخالفة للقانون، فقد قامت إدارة التدقيق بتطبيق تعميم استرشادي صادر عن إدارة القيمة برقم 64820 وتاريخ 1438/07/15هـ على إرساليات سابقة لإصداره حيث وردت خلال الأعوام 1436-1437هـ وهو ما لا يجوز من الناحية القانونية أن يتم تطبيق هذه التعاميم بأثر رجعي.

واختتمت الشركة تعقيبها بالقول بأنه في ضوء دفوعها فإنه لا توجد أية مخالفة قامت بها الشركة بشأن التصريح عن قيمة وارداتها ولا يوجد أية أدلة على تقديم الشركة فواتير متدنية لقيم وارداتها، وعدم نظامية آلية تحديد القيمة من قبل الهيئة، وصدور القرار الابتدائي على أساس وقائع لم تحدث فعلياً، الأمر الذي تطلب معه إلغاء القرار الابتدائي رقم 222/ لعام 1442هـ الصادر عن اللجنة الابتدائية الثانية والمنتهي بإلزام الشركة بدفع فروقات رسوم جمركية بمبلغ مقداره (403,627) أربعمائة وثلاثة ألف وستمائة وسبعة وعشرون ريالاً. وحيث إنه بعد اطلاع اللجنة الاستثنائية الجمركية بالرياض على جواب الهيئة على اللائحة الاستثنائية المقدمة من الشركة المستأنفة الوارد ضمن خطابهم المرفوع للجنة الاستثنائية، وكذلك الرد التعقيبي المقدم من الشركة المستأنفة على رد الهيئة على اللائحة الاستئناف المقدمة منها، فقد تقرر لدى اللجنة الاستثنائية كفاية ما تم تقديمه من أطراف الدعوى، وأنها قد أصبحت جاهزة للبت فيها بحالتها تلك بعد إحاطة اللجنة بوقائع القضية لتكوين قناعتها والفصل فيها.

وحيث كان الحاصل أن النزاع بين الهيئة والمستورد يقوم حول ما تدعيه الهيئة بأحقية مطالبتها للمستورد بفروقات جمركية ناتجة من خلال قيامها بمراجعة المستندات المتعلقة بالإرساليات محل الاشكال والتي تدعي الجمارك أنها لم تكن ممثلة -عند تقديمها من المستورد- لحقيقة القيمة التي يجب أن تكون عليها بعد أن أظهرت مراجعة الجمارك لمستنداتها ما يؤكد وجود الفرق في القيمة التي نتج عنها نقص الرسوم المحصلة حين التخليص على الإرسالية، وأن إصدار قرار التحصيل من قبلها لمبلغ ذلك الفرق يجد سنده -بموجب ما تدعيه الجمارك - في أن المادة (ج/176) من النظام قد أتاحت للجمارك الحق في تحصيل تلك الفروقات التي لم تؤد إليها لخطأ من الدائرة الجمركية خلال خمس سنوات من تاريخ تسجيل البيان الجمركي وأن هناك تعاميم محددة لتحديد أسعار غرف النوم الصينية والتركية يسترشد بها عند تقدير أقيام الوارد، في حين ينازع المستورد في أحقية الجمارك بمطالبتها بفروقات تلك الرسوم غير المحصلة التي استخلصتها الهيئة بناءً على ما قامت به من مراجعة لوثائق ومستندات الإرساليات محل الاشكال تأسيساً على عدم صحة تلك الاستنتاجات ومخالفتها لواقع الحال بعد أن تم إدخال الإرسالية بدون وجود أي تحفظ من الجمارك وقتها بعد أن تم تحديد القيمة من قبلهم عند إنهاء إجراءات التخليص الجمركي عليها ومعارضته على طريقة احتساب تقدير القيمة التي صدر بها قرار التحصيل الذي يطالب بإلغائه على نحو ما سبق عرضه.

وحيث إنه بعد استعراض موقف الطرفين في ضوء ما كانت عليه أقوالهما وأسباب ما كان عليه موقف كل منهما حيال النزاع من خلال ما تم تقديمه أمام اللجنة الاستثنائية وما كانت عليه نصوص نظام الجمارك ولوائحته التنفيذية المتعلقة بها أحكام النزاع، يتبين أن مناط إقرار أحقية الجمارك في المطالبة بما تدعيه من فروقات الرسوم الجمركية يتمثل في تحديد ما يعتبره النظام خطأ من الدائرة الجمركية عند تحصيل الرسوم من المستورد لكي يصح معه مسلك الجمارك في مشروعية مطالبتها بمبلغ الفروقات المدعى بها في مواجهة المستورد، وحيث إن من المقرر بموجب ما جاءت به المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لنظام الجمارك الموحد أن النظام لا يوجد فيه ما يقيد أو يشكك في حق الجمارك في أن تتخذ ما يلزم للاقتناع بصحة ودقة أي بيان أو وثيقة أو تصريح أو إقرار يقدم للجمارك لأغراض التقييم والتأمين الجمركي، غير أن لجوء الجمارك لإعادة التقييم والتأمين للإرساليات محل الإشكال لا يتوافق مع التطبيق الصحيح للنظام وتفسيره بتوسع في تحقيق ما تراه في صالحها دون الأخذ في الاعتبار في أن الأصل في تفسير النصوص الضريبية حملها على ما تتحقق به مصلحة المتعامل مع الإدارة الجمركية عند مطالبتها بأداء ما تدعي أنها فروقات رسوم جمركية مادام أن النظام لم يحدد تلك الصور التي يعتبرها خطأ يستوجب التدارك بعد إنهاء إجراءات التخليص على البضاعة خصوصاً وأن المستورد لا يد له في وقوع الجمارك فيما تم تكييفه من قبلها أنه خطأ من جانبها في علاقتها مع المستورد بعد أن تقوم بفسح الإرساليات محل الخلاف دون تحفظ منها لحقيقة ما تراه قيمة صحيحة للبضائع الواردة ضمن الإرساليات خصوصاً وأنها قامت بمثل ذلك الإجراء عند فسخ الإرساليات، وذلك لأن النظام واللائحة التنفيذية قد كفل حق الهيئة في ذلك، إذ جاءت المادة (٦٢) من النظام على تمكين الجمارك في حال وجود الخلاف حول قيمة البضاعة أو منشأها أو نوعها أو أي سبب آخر خلافاً لما قدمه المستورد أن تقدر القيمة أو تحدد نوع البضاعة الذي ينطبق عليها فئة رسم آخر أو عدم الموافقة على حقيقة المنشأ وذلك بأن يحال ذلك الخلاف عند عدم اقتناع المستورد بوجهة نظر الجمارك إلى لجنة الفصل في القيمة التي تصدر قرارها الذي يجوز الاعتراض عليه بعد خمسة عشر يومًا من تاريخ إبلاغه كتابة بقرار اللجنة، وأن ما يؤكد ذلك حق سلطات الجمارك بموجب المادة (58) من النظام الجمركي بقيامها بالتأكد من صحة محتويات البيان الجمركي عن طريق فحص البضاعة ومستنداتها ولها أن تقرر إيقاف المعاينة وطلب المستندات التي توفر عناصر الإثبات اللازمة، وحيث أن ما تدعيه الهيئة من مطالبة بالفروقات على أساس أنه خطأ من الجمارك يمكن أن يستدرك ويلزم المستورد تبعاً لذلك بأداء ذلك الفرق لا ينطبق على ما قرره النظام في ذلك الشأن إذ أن حقيقة ما تدعيه الجمارك ناشئ عن اعتراضها على قيمة تأمين البضاعة وهذا الاعتراض كفل النظام للجمارك المنازعة فيه عندما تكون البضاعة قيد التأمين الجمركي على نحو ما سبق عرضه، أما وقد قامت الجمارك بفسحها وتحصيل الرسوم عنها دون أن تبدي تحفظها حين تقديم البضاعة للمعاينة وتحديد حقيقة قيمتها وإجازتها لإنهاء إجراءاتها وإدخالها للبلاد بالرغم من ادعائها بوجود أسعار استرشادية لغرف النوم التركية والصينية، فإن ذلك يستتج منه عدم اللجوء إلى تطبيق تلك الأسعار على الوارد ويؤكد على عدم تحفظ الجمارك على القيمة المقدمة، فضلاً عن أن تلك الأسعار الاسترشادية التي صدر بها التعميم يتعلق بعضها بتاريخ لاحق لبعض الوارد، فيكون المتحصل من ذلك أن الجمارك قد أقرت بسلامة وصحة الإرسالية من حيثها تم تقديمه عنها من مستندات، إذا ما أخذ في الاعتبار أن النظام أجاز للجمارك عند اختلافها مع المستورد حول حقيقة قيمة البضاعة عند المعاينة أن تتخذ من الإجراءات ما يكفل استيفاءها لقيمة الرسوم الحقيقية، وأن للمستورد الحق في طلب الإفراج عنها بعد أن يقدم المستورد الضمانات المالية وربطها بالتأمين لاستيفاء الرسوم بناء على تقدير الإدارة (مادة ٦٢ من نظام



الجمارك الموحد/ المادة (١) / أولاً من اللائحة التنفيذية)، ولما كان إصدار قرار التحصيل بفروقات الرسوم مبنياً على أساس أن المراجعة لوثائق الإرساليات المشمولة بالبضائع محل الاشكال قد أظهرت وجود الخطأ من قبل الدائرة الجمركية في تحصيل أقل مما هو متقرر -على حد ادعاء الجمارك- فإن ذلك لا يتفق وحقيقة النزاع المرتبط أصلاً بتحديد القيمة المفترض احتسابها لأغراض التثمين الجمركي وقت التخليص عليها وليس بالمراجعة المستندية لوثائقها، وذلك لأن الخطأ المقصود بموجب ما قرره المادة (١٧٦/ج من النظام الموحد) لا يحكم حالات الاختلاف في تحديد ثمن البضاعة لأغراض التقييم الجمركي لها وقت تقديمها للتخليص عليها بعد أن يتم فسخها دون تحفظ من الجمارك وعدم وجود أي ممانعة منه أو اعتراض لما يعتقد أنه الثمن الصحيح للبضاعة أو بعد مطالبة المستورد بقيمة أخرى كانت أساساً لتقييمها وفسحها بعد ذلك، وعليه فإن الخطأ المعني بأحكام المادة ١٧٦/ج من النظام يتحدد بوجود الخطأ الذي يجعل ذمة المستورد مشغولة بالدين الجمركي بسبب خطأ الإدارة مثلاً في التبنيذ برسم أقل أو الخطأ المادي في رقم المبلغ المطلوب أو الخطأ في الاعتقاد بوجود شهادة منشأ أو وثيقة تعفي من الرسوم أو تنقص منها أو الخطأ في سعر الصرف أو تحديد العملة، في حين أن الثابت غير ذلك، وبالتالي فإن المنازعة في أساس القيمة والتثمين لأغراض التقييم الجمركي ليست مشمولة بحكم المادة ١٧٦/ج من النظام ولذلك تصبح مطالبة الجمارك والادعاء بأحققتها بوجود تلك الفروقات التي تدعي أنه كان هناك خطأ في تحصيلها لا يجد له سند من النظر الصحيح عند تطبيق أحكام النظام على واقعة الخلاف في تحديد القيمة التي نشأ عنها ما تدعي الجمارك من فروقات في الرسوم أخطأت في تحصيلها، فضلاً على أن القول بغير ذلك يتنافى مع المصلحة المتقررة من الحرص على استقرار المراكز القانونية في علاقة المستوردين مع الجمارك ويخل بأوضاع المستوردين الذين أقاموا توازنات أسعارهم في الاستفادة من تلك البضائع ببيعها أو إدخالها في عمليات انتاجية على مستوى الأسعار الذي تم التعامل به عند إدخالهم للبضائع محل الأشكال وبالتالي يصبح من غير المقبول منازعة الجمارك للمستورد واستخلاص أن هناك رسوم مستحقة أظهرتها المراجعة المستندية بعد فسخ الإرسالية مادامت أنها لا تنطوي على خطأ الإدارة في تحصيل الرسوم التي كانت مستحقة وانشغلت ذمة المستورد بالدين الجمركي بسبب ذلك الخطأ الذي لا تندرج دائرته وتتسع بتفسير الإدارة له بأنه خطأ من الإدارة الجمركية عند إنهاء إجراءات الإرسالية بعد فسخها دون اتباع الاجراءات التي كفلها النظام ولائحته للجمارك عند الاختلاف في تقدير قيمة البضاعة التي ربطها بواقعة المعاينة وليس المراجعة المستندية التي لا تعد جزء من مرحلة المعاينة للإرسالية، وعليه فإن وجود ما تصفه الجمارك وتضفي عليه صورة الخطأ في التحصيل لا تشمل معالجة ما كان من سلوك منها نتج عنه إقرارها بقيمة البضاعة عند معاينتها بعد تقديم بيانها الجمركي ما دام أن ما تدعيه الجمارك خطأ لا يعلم المستورد وقوعه ولم يكن من المتوقع علمه به وإنما حصله منازعة خالصة لأساس التقييم والتثمين للبضاعة الذي فات على الجمارك الاعتراض على ما قدمه المستورد بشأنها عند المعاينة وإنهاء إجراءات فسخ البضاعة أو ما أقرت تقديره فيها لا عند المراجعة المستندية اللاحقة على نحو ما كان عليه ظاهر المادة (٥٧) من نظام الجمارك الموحد ، وبالتالي فإن محاولة إلباس مطالبة الجمارك المستورد بفروقات تدعيها في مواجهته بحسبان أنها من الأخطاء التي يجوز تداركها وتصحيحها، لا يستقيم مع ما وضعه النظام ولائحته من مكات للإدارة الجمركية عند اعتراضها على القيمة المقدمة من المستورد لأغراض التثمين الجمركي حين المعاينة، لعدم انطباق فكرة ومعنى الخطأ الجائر تداركه بتصحيح مبلغه والادعاء بانشغال ذمة المستورد به باعتباره ديناً جمركياً لم يتم أدائه إلى الخزينة العامة، إذ إن واقع الخطأ الذي تنتج عنه فروقات الرسوم المستنتج من تطبيق

(المادة ١٧٦/ج) لا يتوافق مع مسلك الجمارك في استنتاج ما تراه خطأ مكتشفاً من خلال المراجعة المستندية اللاحقة على نحو ما سبق بسطه خاصة وأن اللجنة الابتدائية مصدرة القرار لم تبين ما هي المستندات المكتشفة في سجلات الشركة عند قيام فريق التدقيق بمراجعتها واكتشاف أقيام مصرح عنها أقل من ما هو ظاهر في سجلات الشركة. وحيث كان الأمر كما ذكر فإن اللجنة قد خلصت إلى افتقار قرار التحصيل بالفروقات المرتبط بالإرساليات محل الإشكال والصادر عن الهيئة برقم (...) لعام 1439هـ إلى السند النظامي الصحيح لمطالبة المستورد بمبلغه فيما يتعلق بالبيانات الجمركية التي كان أساس المطالبة بها هو تدني القيمة على حد ما تدعيه الهيئة، مما تنتهي معه اللجنة الاستئنافية إلى نقض قرار اللجنة الابتدائية رقم (2/22) لعام 1442هـ، وإلغاء قرار التحصيل رقم (...) لعام 1439هـ، على نحو ما سيرد في منطوق هذه القرار، وعليه فإنه تأسيسياً على ما تقدم خلصت اللجنة الجمركية الاستئنافية بالرياض إلى تقرير ما يأتي:

#### المنطوق

- 1- قبول الاستئناف شكلاً من / شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد قرار اللجنة الجمركية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (2/22) لعام 1442هـ.
- 2- وفي الموضوع قبول الاستئناف، ونقض القرار الابتدائي القاضي بتثبيت حق الجمارك في المطالبة بفروقات الرسوم الجمركية، والحكم بإلغاء قرار التحصيل رقم (...) لعام 1439هـ، وذلك للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

#### أعضاء اللجنة

الأستاذ/...

الدكتور/...

رئيس اللجنة

الدكتور/...