

ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VD-177-2020))
الصادر في الدعوى رقم (V-7535-2019))

لجنة الفصل الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام

المغاتيح:

ضريبة - ضريبة القيمة المضافة - إخضاع العقد للضريبة الصفرية - غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ - غرامة التأخر في السداد.

الملخص:

مطالبة المدعي بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ، وغرامة التأخير في السداد - أسس المدعي اعتراضه على أنه قام بالتصريح عن مبيعاته كمبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية؛ كونها عقوّاً أبرمت قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧م، كما لم يقم باستلام الضريبة من الجهات الحكومية المتعاقد معها - دللت النصوص النظامية على أن كل مكلف قدّم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً ترتب عليه خطأ في احتساب الضريبة أقل من المستحق، يجب معاقبته بغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ المقررة نظاماً - لا مجال لمؤاخذة المدعي بالتأخر في السداد ما بادر بسداد الضريبة خلال المدة التي تضمنتها الفاتورة - ثبت للدائرة أن عقود المدعي مع الجهات الحكومية لا ينطبق عليها شروط الضريبة بالنسبة الصفرية، وبشأن غرامة التأخير بالسداد، لم يتقاعس المدعي عن سداد الضريبة خلال المدة التي تضمنتها الفاتورة. مؤدي ذلك: قبول الاعتراض وإلغاء غرامة التأخير بالسداد، ورفض الاعتراض بشأن غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

المستند:

- المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢٠/١١/١٤٣٨هـ.
- المادة (٣/٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/١٤هـ.
- المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المنازعات الضريبية رقم (٤٠/٢٦٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١هـ.

الوقائع:

الحمد لله، والصلوة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، وبعد:

في يوم الإثنين (٢٩/١١/١٤٤١هـ) الموافق (٢٠٠٧/٢٠٢٠م)، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام؛ وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٧-٥٣٥٧-٢٠١٩) بتاريخ ١٢/١١/٢٠٢٠م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن (...) هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المدعي، بموجب الوكالة رقم (...)، تقدم بلائحة دعوى تضمّنت اعترافه على غرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير في السداد للربع الثالث لعام ٢٠١٨م لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ذكر فيها: حيث يطالب المدعي بمراجعة مبلغ الفرامات الواردة في الإشعار، وذلك على اعتبار أن أصل الضريبة التي تم على أساسها حساب الفرامات هو بالأساس ناتج عن عقود حكومية وجمعية خيرية تم بالأساس اعتبارها من ضمن العقود الصفرية والمعفية، وذلك وفقاً للاستفسارات التي تم السؤال عنها في ٢٠١٨م من الجهات الحكومية والجمعية الخيرية على اعتبار أنها عقود تم إبرامها قبل مايو ٢٠١٧م وفقاً للمادة ٧٩ من اللائحة، ويشير بأنها فترة بداية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة، وفهم أن تخضع هذه العقود للنسبة الصفرية، ويشير المدعي بأن ذلك ما دفعه إلى رفع كافة المطالبات إلى الجهة الحكومية من دون تضمين ضريبة القيمة المضافة بسبب رفض قبول صرف قيمة الفاتورة أكثر من مرة من قبل هذه الجهات، على اعتبار أن العقد تم توقيعه قبل مايو ٢٠١٧م، كما أن الجمعية الخيرية كانت تفيد المدعي بأنها معفية من ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تم الخلط من قبلها بين الإعفاء وأدقيتها بالاسترداد بعد سداد الضريبة المستحقة، إضافةً إلى ذلك، فإن هذه الفواتير قد تم التصريح عنها في الإقرار الضريبي على أنها صفرية، ولم يتم تعمّد الخطأ أو محاولة عدم إظهار تلك المبالغ أو تجاهلها؛ مما يبيّن حسن النية، وقادمت الهيئة بفحص طبيعة العقد الحكومي في الربع الأول من ٢٠١٨م وفقاً للإشعار رقم (...) بتاريخ ١١/٠٤/١٤٣٩هـ، ولم يتم الإفاده بأن هذه العقود غير صفرية؛ مما أكد له أن المعالجة الضريبية صحيحة، حتى جاء الفحص في نهاية ٢٠١٩م، وتم فرض غرامات حتى ٢٠١٩/١٢/٢٩م، كما يشير المدعي بمطالبه المستمرة للجمعية الخيرية بدفع مبلغ الضريبة وإفادتها بأنها معفية، وهذا يعني وجود صورة غير واضحة لدى هذه الجهات فيما يتعلق بالضريبة، الأمر الذي تم على أساسه تحميله السبب في ذلك. ويطلب بمراجعة مبالغ الفرامات؛ حيث إن الجهات الحكومية والجمعية الخيرية لم تقموا حتى تاريخه بتوريد مبلغ ضريبتها، وستتم مطالبة الجهات بعد تقديم المستندات الثبوتية من قبل الهيئة بأن تُعد العقود خاضعة لضريبة القيمة المضافة وليس صفرية أو معفية، ويطلب إلغاء الفرامات.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها، أجاب: «أولاً: الدفع الشكلي: فيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار، لم يقْم المدعي بتقدیم طلب مراجعة لدى الهيئة على الغرامة المرتبطة بإعادة تقييم الفترة الضريبية محل الدعوى، وعلى إثر ذلك لم يصدر قرار من

الهيئة حال تلك الغرامة محل الدعوى، وكما هو معلوم بأنه وفقاً للقواعد العامة للتظلم من القرارات الإدارية، فإنه يجب على المدعي ابتداءً التقدم باعتراضه لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، قبل تقديم دعواه للأمانة العامة للجان الضريبية، وهذا الإجراء يتفق مع المبدأ المستقر في القانون الإداري الذي يلزم ذوي الشأن بالتلتمل لدى جهة الإدراة ابتداءً «التظلم الإداري». فضلاً عن ذلك فال المادة (٥٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة نصت على أنه: «...، تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقدير وتحصيل ضريبة القيمة المضافة أكملت أحقيتها في إجراء إعادة التقييم الضريبي للخاضع للضريبة وإجراءات الاعتراض عليه. وكما أنه في ظل غياب النص يتم الرجوع للمبادئ العامة للمرافعات ذات العلاقة؛ حيث إن التظلم في مفهوم قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم: هو إلزام صاحب الشأن قبل رفع الدعوى بتقديم طلب أو التماس إلى الجهة الإدارية بهدف إعادة النظر في قرارها الذي ينزع في مشروعيتها. بالإضافة إلى أن بوابة الأمانة العامة للجان الضريبية قد وأشارت إلى ضرورة تقديم اعتراض ابتداءً لدى الهيئة فيما يخص التظلمات المتعلقة بغرامات مرتبطة بريط. وهذا وبالتالي يجعل رفع الدعوى أمام الأمانة قبل استيفاء هذا الإجراء معييناً شكلاً. ثانياً: الدفوع الموضوعية: فيما يتعلق بغرامة التأخير بالسداد: ١- الأصل في القرار الصحة والسلامة، وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يثبت صحة دعواه. ٢- فيما يتعلق بغرامة السداد المتأخر والمقدمة بقيمة (١٠,٢٧٠,٧٤) ريالاً، وبعد مراجعة إقرار المدعي عن الربع الثالث لعام ٢٠١٨م، تبين للهيئة عدم صحته، وهذا ما استوجب معه تعديل إقرار المدعي الضريبي وإصدار إشعار تقييم نهائي بتاريخ ٢٩/٢/١٤٤١هـ الموافق ١٩/٢/٢٠١٩م، ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة التي لم تسدد في الميعاد النظامي. وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة تأخير في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض، كما تم توضيحه آنفاً، وذلك وفقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «يعاقب كل من لم يسدّ الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحدّدها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة». ثالثاً: الطلبات: بناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم بعدم قبول الدعوى شكلاً ورفضها موضوعاً».

وبعرض مذكرة المدعي عليها على المدعي، أجاب: «بالإشارة إلى المذكرة الجوابية الصادرة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالإفاداة إلى أنه لم يتم التقدم بطلب مراجعة الغرامات المرتبطة بإعادة التقييم للفترة الضريبية محل الدعوى؛ عليه نود إفادتكم بأننا قد تقدمنا مسبقاً إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل بطلب مراجعة الغرامات وفقاً لإشعار المراجعة رقم (...) بتاريخ ١٠/١٩/٢٠١٩م، وقد تم الرد على هذا الإشعار برفض إلغاء الغرامات كلياً بنفس رقم المراجعة السابق لفترة الربع الثالث (مرفق): الأمر الذي يثير استغرابنا تجاه ما تم ذكره؛ كون أنه مذكور نصاً في الإشعار الذي تم استلامه، «ويمكنكم الاعتراض على هذا القرار أمام الأمانة العامة للجان الضريبية خلال ٣٠ يوماً من تاريخ هذا الإشعار»؛ الأمر الذي يؤكد صحة الإجراء الشكلي للدعوى من حيث القبول، وتقديمها وفقاً للإجراءات المتبعة والمواعيد النظامية. أما ما يخص الدفوع الموضوعية

والإشارة إلى أننا لم نسدّد الضريبة المستحقة إلا في تاريخ ١٩/١١/٢٠٢٣م، فعليه نؤكد تمسّكنا بالأسباب التي تم ذكرها في عريضتنا الأولى المقدمة، وحيث إن هذا السداد للضريبة أو الغرامات جاء نتيجة الفحص الذي قامت به الهيئة، وكل هذه المبالغ لم يتم تحصيلها فعلياً من الجهات الحكومية، ولم يتم الاعتراف بها من قبلهم، وهذا جانب لا نتحمله كوننا نحن المتضررون في هذا الجزء، على اعتبار أن جميع العقود الموقعة قبل مايو ٢٠١٧ تعبّر خاضعة للضريبة الصفرية، وطالبنا مراراً وتكراراً، وكانت الجهات الحكومية تفيد بأن هذه العقود غير خاضعة لضريبة القيمة المضافة، وقمنا بإضافتها في الجانب المتعلق بالضريبة الصفرية، ولم يتم إخفاوها أو تجاهلها أو محاولة عدم سدادها؛ مما يثبت حسن النية في العمل، وأن هذه الغرامات الكبيرة المفروضة علينا من الرابع الثالث ٢٠٢٣م وحتى نوفمبر ٢٠٢٣م لفترة سنتين تقريباً مبالغ فيها كثيرة؛ كوننا لا نتحمل هذا الخطأ، وإن كان هناك تقصير نتيجة عدم وضوح التشريع الضريبي للجهات الخاضعة للضريبة، فإننا لا نتحمل الغرامة على ذلك، فنحن بالنهاية نورّد الضريبة كما هي وليس لنا دور آخر. كما أن الأسباب التي تم بناءً عليها فرض الغرامات وتحمّلنا مبالغ كبيرة هي نفسها الناتجة من الرابع الأول والثاني ٢٠١٨م، ولنفس العقود كذلك، وليس جديدة أو مختلفة؛ ولذلك فإنه هنا تم تكرار العقوبة والغرامة لنفس السبب تكراراً، ولم يتم الالتفاء بغرامة واحدة، مع تمسّكنا بأنه لا ذنب لنا برفض الجهات الحكومية دفع الضريبة وتوريدها للهيئة».

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٣/١١/٢٠٤٤، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد، وحيث رغب الطرفان نظر الدعوى، وذلك بمشاركة (...) هوية وطنية رقم (...). بصفته وكيلًا عن المدعي، بموجب وكالة رقم (...), ومشاركة ممثل المدعي عليها (...). وبسؤال طرفى الدعوى عمّا إذا كان لديهما ما يودان تقديميه خلاف ما سبق أن تقدّما به من خلال صيغة الدعوى وما لحقها من ردود، أجاب ممثل المدعي عليها بأن إشعار إلغاء طلب المراجعة كان خاصاً بغرامة التأخير في السداد، وليس غرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وطلبت الدائرة من المدعي عليها تقديم مذكرة رد على اعتراض المدعي الخاص بغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير في السداد، وقررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى ٢٠٢٣م، الساعة ٢٠٠٧. وفي اليوم المحدد، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد، وحيث حضر السابق حضورهما، وبسؤال طرفى الدعوى عمّا إذا كان لديهما ما يودان تقديميه خلاف ما سبق أن تقدّما به من خلال صيغة الدعوى وما لحقها من ردود، أجابا بالنفي؛ وببناءً عليه، أخلت الدائرة القاعة للمداولات وإصدار القرار.

الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى، وبعد التدقيق، واستناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (١١٣/م) وتاريخ ٢٠٢٣/١١/٥ وتعديلاته، وعلى الأئحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/٢٠١٤ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم

رقم (٢٦٤٠) وتاريخ ١١/٦/١٤٤١، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللواحات ذات العلاقة.

من حيث الشكل؛ لما كان المدعي يهدف من دعوته إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن اعتراضه على غرامة الخطأ في الإقرار، وغرامة التأثر في السداد للربع الثالث لعام ٢٠١٨؛ وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يُعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات، والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/م) وتاريخ ٢٠١١/٨/١٤٣٨، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإخطار به، وحيث إن الثابت أن المدعي تبلغ بالقرار بتاريخ ١٠/١٩/٢٠١٩، وقدّم اعتراضه بتاريخ ١٢/١١/٢٠١٩؛ مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفيةً أوضاعها الشكلية؛ مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، فيما يخص غرامة الخطأ في تقديم الإقرار:

فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبتت للدائرة بأن المدعي عليها أصدرت قرارها بفرض غرامة الخطأ في الإقرار استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمها، أو قدّم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحاسبة والمستحقة».

وتأسيساً على ما سبق، وبناءً على ما قدّم، ومن خلال الاطلاع على إشعار التقييم النهائي للربع الثالث من عام ٢٠١٨م الصادر من قبل المدعي عليها، الذي نص على التالي: «المبيعات غير مستوفية لشروط العقود الصفرية، بناءً على الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية»، ويبين المدعي بأنه قام بالتصريح عنها كمبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية، كونه عقداً أبرم قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧م؛ وبالتالي فهو عقد صافي، كما يشير إلى عدم استلامه حتى تاريخه مبالغ ضريبة القيمة المضافة عن العقود مع الجهات الحكومية، وحيث إن المدعي أحجم عن تقديم العقد محل الخلاف للنظر في استيفائه لشروط الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة لخضاعة المبالغ الناتجة عن تلك العقود بالنسبة الصفرية كتوضيح إن كان للجهة الحكومية الحق في خصم ضريبة المدخلات وتسجيلها في نظام ضريبة القيمة المضافة ودصوله على الشهادة الخطية. عليه، ولعدم انطباق الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة آنفة الذكر؛ وبالتالي عدم تطبيق شروط العقود الصفرية على عقود الجهات الحكومية؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى صحة إجراء المدعي عليها في فرض غرامة الخطأ في الإقرار، استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة.

وفيما يخص غرامة التأخر في السداد.

فحيث لم تدع المدعي عليها أن المدعي قد تفاصس عن سداد المبلغ الذي تضمنته الفاتورة الصادرة عنها خلال الفترة المحددة بها، وحيث إنه قبل صدور الفاتورة في مثل هذه الحالة التي يكون فيها الخطأ بالإقرار غير مجزوم به قبل صدور قرار الهيئة، فإنه لا مجال لمؤاخذة المكلف بالتأخر بالسداد ما بادر به خلال المدة التي تضمنتها الفاتورة. وبناءً على ما تقدم، وعملاً بأحكام الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

القرار:

قررت الدائرة بعد المداولة بالإجماع:

- قبول دعوى المدعي المقامة من (...) هوية وطنية رقم (...) فيما يخص غرامة التأخر في السداد، وإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يخص هذه الجزئية، ورد ما عدا ذلك من طلبات.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الأطراف، وحدّدت الدائرة (يوم الإثنين ٢٠/١٢/٢٠١٤) الموافق (٢٠/٠٨/٢٠٢٠م) موعداً لتسلیم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال (٣٠) يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلیمه، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

وَصَلَّى اللَّهُ وَسَلَّمَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدٍ، وَعَلَى آلِهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ.