

## 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

### المفاتيح:

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 التأخر في السداد - أسس المدعي اعتراضه على أنه قام بالتصريح عن مبيعاته كمبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية؛ كونها عقوداً أبرمت قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧م، كما لم يُقَم باستلام الضريبة من الجهات الحكومية المتعاقد معها - دلت 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 تضمّنتها الفاتورة - ثبت للدائرة أن عقود المدعي مع الجهات الحكومية لا ينطبق عليها شروط الضريبة بالنسبة الصفرية، وبشأن غرامة التأخر بالسداد، لم يتقاعس المدعي عن سداد الضريبة خلال المدة التي تضمّنتها الفاتورة. مؤدى ذلك: قبول الاعتراض وإلغاء غرامة التأخر 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 (١/٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.
- 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 (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ.



## الوقائع:

### الحمد لله، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، وبعد:

في يوم الإثنين (٢٩/١١/١٤٤١هـ) الموافق (٢٠/٠٧/٢٠٢٠م)، 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 (٧٥٣٥-٢٠١٩-٧) بتاريخ ١١/١٢/٢٠١٩م.

تتلخّص وقائع هذه الدعوى في أن (...) هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المدعي، بموجب الوكالة رقم (...)، تقدّم بلائحة دعوى تضمّنت اعتراضه على غرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر في السداد للربع الثالث لعام ٢٠١٨م لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ذكر فيها: حيث يطالب المدعي بمراجعة مبلغ الغرامات الواردة في الإشعار، وذلك على اعتبار أن أصل الضريبة التي تم على أساسها حساب الغرامات هو بالأساس ناتج عن عقود حكومية وجمعية خيرية تم بالأساس اعتبارها من ضمن العقود الصفرية والمعفية، وذلك وفقًا للاستفسارات التي تم السؤال عنها في ٢٠١٨م من الجهات الحكومية والجمعية الخيرية على اعتبار أنها عقود تم إبرامها قبل مايو ٢٠١٧م وفقًا 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 وأحققتها 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، وقامت الهيئة بفحص طبيعة العقد الحكومي في الربع الأول من ٢٠١٨م وفقًا للإشعار رقم (...) بتاريخ ٠٥/١١/١٤٣٩هـ، ولم يتم الإفادة بأن هذه العقود غير صفرية؛ مما أكد له أن المعالجة الضريبية صحيحة، حتى جاء الفصل في نهاية ٢٠١٩م، وتم فرض غرامات حتى ٢٩/١٠/٢٠١٩م، كما يشير المدعي بمطالبته 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. ويطالب بمراجعة مبالغ الغرامات؛ حيث إن الجهات الحكومية والجمعية الخيرية لم تقوما حتى تاريخه بتوريد مبلغ ضريبتها، وستتم مطالبة الجهات بعد تقديم المستندات الثبوتية من قبل الهيئة بأن تُعَدّ العقود خاضعة لضريبة القيمة المضافة وليست صفرية أو معفية، ويطلب إلغاء الغرامات.

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

الهيئة حيال 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 بالتظلم لدى جهة الإدارة ابتداءً «التظلم الإداري». فضلاً عن ذلك فالمادة (٥٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة نصت على أنه: «...، تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات». كما أن المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة أكدت أحقية الهيئة في إجراء إعادة التقييم الضريبي للخاصة 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 ينازع في مشروعيته. بالإضافة إلى أن بوابة الأمانة العامة للجان الضريبية قد أشارت إلى ضرورة تقديم اعتراض ابتداءً لدى الهيئة فيما يخص التظلمات المتعلقة بغرامات مرتبطة بربط. وهذا بالتالي يجعل رفع الدعوى أمام الأمانة قبل استيفاء هذا الإجراء معيباً شكلاً. ثانياً: الدفع الموضوعية: فيما يتعلق بغرامة التأخر بالسداد: ١- الأصل في القرار الصحة والسلامة، وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يثبت صحة دعواه. ٢- فيما يتعلق بغرامة السداد المتأخر والمقدرة بقيمة (١٠,٢٧٠,٧٤) ريالاً، فبعد 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 ١٤٤١/٠٢/٢٩ الموافق ٢٠١٩/١٠/٢٨م، ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة التي لم تسدد في الميعاد النظامي. وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة تأخر 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: «يُعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٠٪) 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 المدعى عليها على المدعي، أجاب: «بالإشارة إلى المذكرة الجوابية الصادرة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالإفادة 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 ٢٠١٩/١٢/١٠م، وقد تم الرد على هذا الإشعار برفض إلغاء الغرامات كلياً بنفس رقم المراجعة السابق لفترة الربع الثالث (مرفق)؛ الأمر الذي يؤثر 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 يومًا من تاريخ هذا الإشعار»؛ الأمر الذي يؤكد صحة الإجراء الشكلي للدعوى من حيث القبول، وتقديمها وفقاً للإجراءات المتبعة والمواعيد النظامية. أما ما يخص الدفع الموضوعية

والإشارة إلى أننا لم نسدد الضريبة المستحقة إلا في تاريخ ٢٠١٩/١١/٠٣م، فعليه نؤكد تمسكنا 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 نتحملة كوننا نحن المتضررون في هذا الجزء، على اعتبار أن جميع العقود الموقعة قبل مايو ٢٠١٧ تعتبر 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 إخفاؤها أو تجاهلها أو محاولة عدم سدادها؛ مما يثبت حسن النية في العمل، وأن هذه الغرامات الكبيرة المفروضة علينا من الربع الثالث ٢٠١٨م وحتى نوفمبر ٢٠١٩م لفترة سنتين تقريباً مبالغ فيها كثيراً؛ 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 وتحملنا مبالغ كبيرة هي نفسها الناتجة من الربع الأول والثاني ٢٠١٨م، ولنفس العقود كذلك، وليست جديدة أو مختلفة؛ ولذلك فإنه هنا تم تكرار العقوبة والغرامة لنفس السبب تكراراً، ولم يتم الاكتفاء بغرامة واحدة، مع تمسكنا بأنه لا ذنب لنا برفض الجهات الحكومية دفع الضريبة وتوريدها للهيئة».

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٤٤١/١١/٢٣هـ، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بُعد، وحيث رغب الطرفان نظر الدعوى، وذلك بمشاركة (...) هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المدعي، بموجب وكالة رقم (...)، ومشاركة ممثل المدعى عليها (...). وبسؤال طرفي الدعوى عما إذا كان لديهما ما يودان تقديمه خلاف ما سبق أن تقدّما به من خلال صحيفة الدعوى وما لحقها من ردود، أجاب ممثل المدعى عليها بأن إشعار إلغاء طلب المراجعة كان خاصاً بغرامة التأخر في السداد، وليس غرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وطلبت الدائرة من المدعى عليها تقديم مذكرة رد على اعتراض المدعي الخاص بغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر في السداد، وقررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى ٢٠٢٠/٠٧/٢٠م، الساعة ٢م. وفي اليوم المحدد، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بُعد، وحيث حضر السابق حضورهما، وبسؤال طرفي الدعوى عما إذا كان لديهما ما يودان تقديمه خلاف ما سبق أن تقدّما به من خلال صحيفة الدعوى وما لحقها من ردود، أجابا بالنفي؛ وبناءً عليه، أخلت الدائرة القاعة للمدولة وإصدار القرار.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى، وبعد التدقيق، واستناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم

رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٤١هـ، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل؛** لَمَّا كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن اعتراضه على غرامة الخطأ في الإقرار، وغرامة التأخر في السداد للربع الثالث لعام ٢٠١٨م؛ وذلك استنادًا إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يُعَد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات، والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٠٢/١٤٣٨هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطٌ بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخطار به، وحيث إن الثابت أن المدعي تبلغ بالقرار بتاريخ ١٠/١٢/٢٠١٩م، وقَدَّم اعتراضه بتاريخ ١١/١٢/٢٠١٩م؛ مما تكون معه الدعوى قَدِّمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفيةً أوضاعها الشكلية؛ ممَّا يتعيَّن معه قبول الدعوى شكلاً.

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

فإنه بتأمُّل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة بأن المدعى عليها أصدرت قرارها بفرض غرامة الخطأ في الإقرار استنادًا إلى الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «يُعاقَب كلُّ مَنْ قَدَّم إلى الهيئة إقرارًا ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قَدَّم 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 المحتسبة والمستحقة».

وتأسيسًا على ما سبق، وبناءً على ما قُدِّم، ومن خلال الاطلاع على إشعار التقييم النهائي للربع الثالث من عام ٢٠١٨م الصادر من قبل المدعى عليها، الذي نص على التالي: «المبيعات غير مستوفية لشروط العقود الصفرية، بناءً على الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية»، ويبرر المدعي بأنه قام بالتصريح عنها كمبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية، كونه عقدًا أبرم قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧م؛ وبالتالي فهو عقد صفري، 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 الشروط الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة لإخضاع المبالغ الناتجة عن تلك العقود للنسبة الصفرية كتوضيح إن كان للجهة الحكومية الحق في خصم ضريبة المدخلات وتسجيلها في نظام ضريبة القيمة المضافة وحصوله على الشهادة الختية. عليه، ولعدم انطباق الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة آفة الذكر؛ وبالتالي عدم تطبيق شروط العقود الصفرية على عقود الجهات الحكومية؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى صحة إجراء المدعى عليها في فرض غرامة الخطأ في الإقرار، استنادًا إلى الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة.

## وفيما يخص غرامة التأخر في السداد.

فحيث لم تدَّع المدعى عليها أن المدعي قد تقاعس عن سداد المبلغ الذي تضمَّنته 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 تضمَّنتها الفاتورة. وبناءً على ما تقدَّم، 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، وحددت الدائرة (يوم الإثنين ٢٠/١٢/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٨/٢٠م) موعداً لتسليم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال (٣٠) يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلمه، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

وصلَّى الله وسلَّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.