

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VD-296-2020) |

الصادر في الدعوى رقم (V-7776-2019) |

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

### المفاتيح:

ضرائب - ضريبة القيمة المضافة - تقييم ضريبي - إعادة التقييم - الإعفاءات الضريبية - شروط إعفاء الخدمات الصحية - غرامات - غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ - غرامة التأخير في سداد الضريبة.

### الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم النهائي الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل للربع الرابع من عام ٢٠١٨م لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وغرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخر في السداد - أسست المدعية اعتراضها على أن المنشأة عبارة عن مركز للعلاج الطبيعي، وجميع المرضى من السعوديين، وقد تم حساب كامل مبلغ الإيرادات للعيادة لإخراج ضريبة القيمة المضافة، وهو علاج للسعوديين - دلت النصوص النظامية على أن الأصل خضوع كافة التوريدات لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية، ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد - يُعفى من ضريبة القيمة المضافة المستفيدون من الخدمات الصحية الخاصة، وتتحملها عنهم الدولة - يُشترط للاستفادة من إعفاء الخدمات الصحية تقديم الفواتير الضريبية الصادرة للمستفيدين مرفقة بها صور من الهوية للمواطنين السعوديين المصدرة لهم فواتير - كل مكلف قَدَّم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً ترتب عليه خطأ في احتساب الضريبة أقل من المستحق يجب معاقبته بغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ المقررة نظاماً - عدم سداد المكلف الضريبة المستحقة في موعدها نتيجة الإقرار الضريبي الخاطئ يُوجب معاقبته بغرامة التأخر في السداد المقررة نظاماً - ثبت للدائرة أن كشف المبيعات للمواطنين السعوديين والمرفق به رقم الهوية الوطنية لكل مواطن لا يمكن الاعتماد به؛ كونه لم يرفق معه الفواتير الضريبية المصدرة لكل مواطن، بالإضافة إلى صور من الهوية للمواطنين السعوديين المصدرة لهم فواتير لإثبات استفادة المواطنين من الخدمات الصحية الخاصة بالمركز، وصحة إعادة التقييم محل الدعوى؛ مما ترى معه الدائرة أن المدعية لم تتخذ كافة الإجراءات التي تكفل لها تقديم إقرار صحيح، وأن الخطأ في تقديم الإقرار نتج عنه تأخر في السداد. مؤدى ذلك: رفض الاعتراض - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة (١/٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وقد صدرت موافقة المملكة على الاتفاقية بموجب المرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣، وتم نشر الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون في صحيفة أم القرى بعددها الصادر رقم (٤٦٦٧) بتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٤.
- المواد (٢)، (١٠)، (١/٢٦)، (١/٢٧)، (١/٤٢)، (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢.
- المواد (١/٥٣)، (١/٥٩)، (١/٦٢)، (١/٦٢ أ/ب)، (١/٦٤)، (٣/٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/١٤.
- المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المنازعات الضريبية رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١.

## الوقائع:

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

في يوم الثلاثاء (١٤٤٢/٠١/٠٦ هـ) الموافق (٢٠٢٠/٠٨/٢٥ م)، 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 (٧-٧٧٦٦-٢٠١٩) بتاريخ ١٤٣٩/٠٧/١٤ م.

تتلخّص وقائع هذه الدعوى في أن (...) أصالةً عن نفسه، بموجب هوية وطنية رقم (...)، تقدّم بلائحة دعوى تضمّنت اعتراضه على إشعار التقييم النهائي الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل للربع الرابع من عام ٢٠١٨ م لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ذكر فيها: «المنشأة عبارة عن مركز للعلاج الطبيعي، وجميع المرضى من السعوديين، وقد تم حساب كامل مبلغ الإيرادات للعيادة (١٧٩,٣٨٦) ريالاً لإخراج ضريبة القيمة المضافة، وعلاج للسعوديين بمبلغ (٨,٩٦٩,٣٠) ريالاً، بينما المبيعات التي عليها الضريبة فقط بقيمة (٤,٢٤٩,٥٠) ريالاً، والضريبة (٢١٢,٤٩) ريالاً».

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، أجابت: «أولاً: الدفوع الموضوعية: ١- فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، فإن مبلغ (١٧٩,٣٨٦) ريالاً تم إخضاعه بناءً على البيان الذي قام المدعي بتقديمه أثناء عملية الفحص؛ حيث اتضح بعد الاطلاع عليه عدم مطابقته لإقراره، ولعدم وجود مستندات تثبت المبيعات المعفاة ومبيعات المواطنين؛ وعلى ذلك تم إخضاع المبلغ المذكور أعلاه إلى بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية. ٢- بناءً على ما سبق، تم فرض

غرامة خطأ في الإقرار وفقاً للفقرة (١) من المادة (٤٢) التي نصت على أنه: «يُعاقب كلٌّ مَنْ قَدَّمَ إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قَدَّمَ 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»، ونظراً لوجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة، التي لم تسدّد في موعدها النظامي، تم فرض غرامة تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض، كما تم توضيحه آنفاً، وذلك وفقاً لأحكام المادة الثالثة والأربعين من نظام ضريبة القيمة المضافة التي تنص على أنه: «يُعاقب كلٌّ مَنْ لم يسدّد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٠%) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدّد عنه الضريبة». ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١١/٠٢/١٤٤١هـ، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بُعد، وحيث رغب الطرفان نظر الدعوى، وذلك بمشاركة (...) أصالة عن نفسه، بموجب هوية وطنية رقم (...)، ومشاركة ممثل المدعى عليها (...)، وحيث طلبت الدائرة من المدعي أن يقدّم لها فواتير شهر ١١ من عام ٢٠١٨ نموذجاً للربع الرابع المعارض عليه؛ قررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى تاريخ ٢٠٢٠/٠٧/٠٧م، الساعة الثالثة عصراً. وفي اليوم المحدد، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بُعد، وحيث حضر السابق حضورهما، وحيث طلبت الدائرة من المدعى عليها تقديم رد على ما قدّمه المدعي من مستندات، وعلى أن تبين الاختلافات بين ما قدّم وما تدّعيه. وقررت الدائرة التأجيل إلى ٢٠٢٠/٠٨/٢٥م، الساعة الثالثة عصراً. وفي اليوم المحدد، انعقدت الجلسة طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بُعد، وحيث حضر السابق حضورهما. وبسؤال طرفي الدعوى عمّا إذا كان لدهما ما يودان تقديمه خلاف ما سبق وتقدّم به من خلال صحيفة الدعوى وما لحقها من ردود، أجابا بالنفي. وبناءً عليه، أخلت الدائرة القاعة للمداولة وإصدار القرار.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى، وبعد التدقيق، واستناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٠٢/١٤٣٨هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ 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؛** لمّا كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن اعتراضه على إشعار التقييم النهائي للربع الرابع من عام

٢٠١٨م؛ وذلك استنادًا إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يُعَد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخطار به، وحيث إن الثابت أن المدعي قدّم اعتراضه خلال المدة النظامية المنصوص عليها؛ ممّا تكون معه الدعوى مستوفيةً أوضاعها الشكلية؛ ممّا يتعيّن معه قبول الدعوى شكلاً.

**من حيث الموضوع؛** فيما يخص بند المبيعات، فإنه بتأمّل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة بأن المدعى عليها أصدرت إشعار التقييم النهائي للربع الرابع من عام ٢٠١٨م استنادًا إلى المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي تنص على أنه: «تُفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقًا للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة». كما نصت المادة (١٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تحدّد اللائحة التوريدات المعفاة من الضريبة، والتوريدات الخاصة للضريبة بنسبة الصفر في المئة، والشروط والضوابط اللازمة لذلك». ولما كانت الفقرة (١) من المادة (٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تنص على أنه: «تطبّق الضريبة بنسبة أساسية قدرها ٥% من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء، أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية.» وتأسيسًا على ما سبق، وبناءً على ما قدّم وفقًا للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ولنظام الضريبة المضافة في المملكة العربية السعودية ولائحته التنفيذية، تخضع لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية وقدرها (٥%) كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة، مع وجود عدد من الاستثناءات؛ حيث نص الأمر الملكي رقم (أ/٨٦) في تاريخ ١٤٣٩/٠٤/١٨هـ على أنه: «ستتحمل الدولة ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين المستفيدين من الخدمات الصحية الخاصة؛ مما يعني أن تقوم الدولة بتحمل ضريبة القيمة المضافة عن الخدمات الصحية المقدمة للمواطنين من المستشفيات والمراكز الطبية الخاصة المسجلة بنظام ضريبة القيمة المضافة، حيث تُصدر فواتير ضريبة للمواطنين السعوديين بدون ضريبة القيمة المضافة، بعد التأكد من هوية متلقي الخدمة، بينما تُصدر فواتير لغير المواطنين السعوديين في السعودية باحتساب ضريبة قيمة مضافة بنسبة (٥%)، وفيما يخص ما أرفقه المدعي من كشف للمبيعات للمواطنين السعوديين والمرفق به رقم الهوية الوطنية لكل مواطن، فلا يمكن الاعتداد به؛ كونه لم يُرفق معه الفواتير الضريبية المصدّرة لكل مواطن، بالإضافة إلى صور من الهوية للمواطنين السعوديين المصدّرة لهم فواتير لإثبات استفادة المواطنين من الخدمات الصحية الخاصة بالمركز؛ وصولًا للتطبيق السليم للأمر الملكي رقم (أ/٨٦)؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى صحة إجراء المدعى عليها في إخضاع كامل المبيعات الخاصة بالفترة للنسبة الأساسية (٥%).

فيما يخص غرامة الخطأ في الإقرار.

فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة أن المدعى عليها أصدرت قرارها بفرض غرامة الخطأ في الإقرار استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «يُعاقب كلٌّ من قدّم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، 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 المحتسبة والمستحقة». كما نصت الفقرة (٢) من ذات المادة على أنه: «يجب أن يبيّن التقييم على الأقل صافي الضريبة المستحقة، وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم. كما يجب أن يتضمّن التقييم إشعار الشخص الخاضع للضريبة بحقه في استئناف التقييم». ولما كانت الفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة تنص على أنه: «للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٦٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه أن يقدم إقراره الضريبي إلى الهيئة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية الفترة الضريبية التي يتعلق بها الإقرار الضريبي، ويقوم بإجراء تقييم للضريبة عن تلك الفترة الضريبية، ويُعد هذا الإقرار الضريبي إقراراً تقديرياً، وفي كل الأحوال، للهيئة إصدار تقييم بناءً على أفضل تقدير للضريبة المستحقة بشكل صحيح عن الفترة الضريبية ذات الصلة في الحالات التي يكون فيها الشخص الخاضع للضريبة ملزماً بتقديم الإقرار الضريبي الحال»، كما نصت الفقرة من (٢/أ/ب) من المادة ذاتها على أنه: «إضافةً إلى المعلومات المطلوبة بموجب المادة الأربعين من هذه اللائحة، للهيئة أن تطلب في النموذج المعتمد من قبلها، الإفصاح عن المعلومات الآتية المتعلقة بالفترة الضريبية ذات الصلة: أ- القيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع والخدمات الخاضعة للنسبة الأساسية ونسبة الصفر التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة، وإجمالي ضريبة المخرجات للتوريدات. ب- القيمة الإجمالية لجميع السلع والخدمات التي تم توريدها إلى الشخص الخاضع للضريبة وإجمالي ضريبة المدخلات المخصومة». كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «للهيئة إصدار تقييم للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره»، وتأسيساً على ما سبق، وبناءً على ما قدّم، وحيث إنه بعد المراجعة اتضح أن هناك فرقاً بين الإقرار المقدم من المدعي والتقييم النهائي الصادر من المدعى عليها لذات الإقرار؛ مما أسفر عنه وجود فروق ضريبية مستحقة لم يُقرّ عنها في فترتها الضريبية، مما يُعدّ مخالفاً للنصوص النظامية، ولم يقدم المدعي من الأدلة والمستندات ما يخالف ما انتهى إليه تقييم المدعى عليها عن فترة الربع الرابع لعام ٢٠١٨م؛ وعليه، فإن ادعاءه جاء مجرد قول مرسل يعوزه الدليل؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى صحة إجراء المدعى عليها في فرض غرامة الخطأ في الإقرار.

## فيما يخص غرامة التأخر بالسداد.

فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة أن المدعى عليها أصدرت قرارها بفرض غرامة التأخر في سداد الضريبة استناداً إلى المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي تنص على أنه: «يُعاقب كل من لم يسدّد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسدّدة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدّد عنه الضريبة». ولما كانت الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة تنص على أنه: «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدّد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية». كما نصت الفقرة (١) من المادة (٢٧) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تحدّد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة». وتأسيساً على ما سبق، وبناءً على ما قُدّم؛ حيث يتضح أن غرامة التأخر في السداد الصادرة في حق المدعي نتجت بعد مراجعة المدعى عليها للإقرار الخاص بالفترة الضريبية الخاصة بالربع الرابع من عام ٢٠١٨م، وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة التي لم تسدّد في ميعادها النظامي؛ حيث إن المهلة النظامية لسداد الضريبة المستحقة كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية وفقاً لنص الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة. وعليه، وحيث إن المدعي لم يقيم بسداد الضريبة المستحقة في مواعيدها النظامية؛ الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى صحة فرض الغرامة استناداً إلى المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة. وبناءً على ما تقدّم، وعملاً بأحكام الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، قررت الدائرة بعد المداولة بالإجماع:



### القرار:

رد الدعوى المقامة من (...) هوية وطنية رقم (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل. صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، ويعتبر القرار نهائياً واجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة الثانية والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

وحدّدت الدائرة (يوم الخميس ١٤٤٢/٠٢/١٤ هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٠١م) موعداً لتسليم نسخة القرار.

وصلّى الله وسلّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.