

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم: (336-2020-VR)

الصادر في الدعوى رقم: (9800-2019-V)

لجنة الفصل

### الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض

#### المفاتيح:

ضريبة - ضريبة القيمة المضافة - تقييم ضريبي - إعادة التقييم - غرامات - غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ - غرامة التأخير في سداد الضريبة - «المفترط أولى بالخسارة».

#### الملخص:

طالبت المدعية بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إعادة تقييم إقراره الضريبي للربع الأول من عام ٢٠١٨م وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه، وغرامة لخطأ في هذا الإقرار - أassertت المدعية اعترافها بأن المبلغ محل الخلاف والمُمحصل من خلال حساب نقاط بيع مؤسسته هو لمبيعات تعود لمحل (آخر)، وأن المدعي عليها قامت بخفض مبلغ بند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لفرضها ضريبة قيمة مضافة مزدوجة - أثبتت الهيئة بإعادة تقييم الفترة الضريبية من قبل الهيئة، تم إخضاع إبرادات لم يفصح عنها بناءً على نقاط بيع المدعية الواردة إلى الهيئة من مؤسسة النقد العربي السعودي - دلت النصوص النظامية على أن للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منها - كل مدعية قدّمت إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً ترتب عليه خطأ في احتساب الضريبة أقل من المستحق يجب معاقبتها بغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ المقررة نظاماً - عدم سداد المدعية الضريبة المستحقة في موعدها نتيجة الإقرار الضريبي الخاطئ يوجب معاقبتها بغرامة التأخير في السداد المقررة نظاماً - ثبت للدائرة تخلف المدعية عن الإفصاح عن المبيعات مما أثر على صحة إقرارها الضريبي والتزامها بسداد مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحقة في موعدها المحدد. مؤدي ذلك: رفض الاعتراض - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٤) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## المستند:

- «المفرط أولى بالخسارة».
- المادة (٤٩/١)، (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/م) بتاريخ ٢٠١٧/١٤٣٨هـ.
- المادة (١٤)، (٧،٨/٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) بتاريخ ١٤٣٩/١٤هـ.
- المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٢٦٠٤) بتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ.

## الوقائع:

**الحمد لله، والصلوة والسلام على رسول الله، وعلى آله وصحبه وسلم، وبعد:**

إنه في يوم الأربعاء بتاريخ ٢٨/٠١/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٠٩/١٦، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات و المنازعات الضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من (... ) مالك مؤسسة (... )، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبإداعها لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم الدعوى ٩٨٠٠-٩٦٣٧ و تاريخ ٠٨/٠٩/٢٠١٩، استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن المدعي (... ) مالك مؤسسة (... )، سجل تجاري رقم (... )، تقدم بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على قرار المدعي عليها بإعادة تقييم إقراره الضريبي للربع الأول من عام ٢٠١٨م، وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه بمبلغ وقدره (٤٦,٨٣١,٣٧) ريالاً، وغرامة للخطأ في هذا الإقرار بمبلغ وقدره (١٠,٤٠,٧٠) ريالاً، وبمبلغ إجمالي قدره (٤٧,٨٧٣,٠٧) ريالاً، وطلب فيها «إلغاء طلب المراجعة وإعادة النظر في تصنيف المبيعات، والأخذ في عين الاعتبار المشتريات المتعلقة بالمبيعات، مع العلم أنه قد تم قبول الطلب من الهيئة فيما يخص المبيعات ولم يؤخذ في الاعتبار المشتريات».

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها أجبت بمذكرة رد جاء فيها: «١- قدم المدعي إقراره عن الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول ٢٠١٨م؛ حيث أدرج في بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية مبلغاً وقدره (١,٦٩٢,٧٠١,٢٥) ريال، وبإعادة تقييم الفترة الضريبية من قبل الهيئة، تم إخضاع إيرادات لم يفصح عنها بمبلغ وقدره (٤٦,٢٧٨,٧٥) ريالاً بناءً على نقاط بيع المدعي الواردة إلى الهيئة من مؤسسة النقد العربي السعودي؛ حيث بلغ إجمالي قيمة المبلغ بعد تعديل الهيئة (٢,١٠٨,٩٨٠,٠٠) ريالاً.

- ٢- قدّم المدعي اعتراضه مبيناً أن هذه المبالغ نتيجة استعمال جهاز نقاط بيع حساب مؤسسته (...), لصالح شركة (أ) التي تمتلك رقمًا ضريبيًا خاصًا بها.
- ٣- وبمراجعة اعتراض المدعي المقدم للهيئة، اتضح أن المبلغ الذي تم إدراجه بعد إعادة التقييم قد فُرضت عليه ضريبة القيمة المضافة بشكل مزدوج، وبناءً على المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه «دون الإخلال بالمادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة، أو على تلك التي يتلقّاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة»، جرى قبول اعتراض المدعي لدى الهيئة استنادًا على مبالغ نقاط البيع الصحيحة والواردة من مؤسسة النقد السعودي بعد استبعاد مبلغ الضريبة المكرر، وتفصيلها كالتالي:
- أ- تم احتساب المبيعات الأساسية للمدعي لتصبح (٣٠,٨٥٢,٨٠٠) ريالًا بدلاً من (٩٨٠,١٠٨,٠٠).
- ب- جرى تخفيض ضريبة القيمة المضافة لتصبح (٥٢,٥٩٤,٣٣) ريالًا بدلاً من (٩٠,٦١٠,٣٨).
- ت- تعديل الغرامة نتيجة الإقرار الخاطئ لتصبح (٢٨,٨٩٦,٧) ريالًا بدلاً من (٩٧,٤٠٦,١٠).
- ٤- ما ذكره المدعي من أن جهاز نقاط البيع - التابع له - يستخدم لصالح شركة (أ)، فإن الأصل هو اعتبار كافة المبيعات المرتبطة بنقطة البيع المسجلة على منشأة المدعي وسجله التجاري توريدات قام بها المدعي، وعليه إثبات عكس ذلك، وهو الأمر الذي لم يثبته المدعي.
- ٥- أما فيما يتعلق بطلب المدعي تعديل المشتريات، نفيد سعادتكم بأن الهيئة لم تقم بأية تعديلات على إقرار المدعي فيما يخص بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وهذا البند ليس محل خلاف بين الهيئة والمدعي ابتداءً.
- ٦- بناءً على ما سبق، تم فرض غرامة خطأ في الإقرار وفقًا للفقرة (١) من المادة (٤٢) والتي نصت على أنه «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبيًا خاطئًا أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمها، أو قدم 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»، ونظرًا لوجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة، والتي لم تُسدد في موعدها النظمي، تم فرض غرامة تأخير في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض، وفقًا لأحكام المادة (٤٣) من نظام

ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تُسدد عنه الضريبة»، وبناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الحكم برد الدعوى.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٦/٠٩/٢٠٢٠م، عقدت الدائرة جلسها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بعد)، للنظر في الدعوى المرفوعة من (...), مالك مؤسسة (...), سجل تجاري رقم (...), ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على طرفي الدعوى، حضر (...), هوية وطنية رقم (...), بصفته وكيلًا شرعياً للمدعي بموجب الوكالة الشرعية رقم (...), بتاريخ ٢٧/٤/١٤٢٤هـ، المقيدة في ملف الدعوى، وحضر (...), هوية وطنية رقم (...), ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (...). وبعد التثبت من صحة حضور طرفي الدعوى بعرض بطاقة الهوية الوطنية لكلٌّ منهما عبر نافذة مكبرة والتحقق من صفة كل منهما، قررت الدائرة السير في نظر الدعوى. وطلب وكيل المدعي إلزام الهيئة بإلغاء نتيجة المراجعة النهائية للإقرار الضريبي لمؤسسة المدعي عن الربع الأول لعام ٢٠١٨م، وإلزامها بإلغاء قرارها المتعلّق بفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٤٦,٨٣١,٣٧) ريالاً، وإلغاء غرامة الخطأ في تقديم الإقرار بمبلغ (٧٠,٠٤٠) ريالاً، بإجمالي مبلغ يطالب موكله بإعادته وقدره (٧٣,٨٧٢,٠٧) ريالاً؛ وذلك استناداً للأسباب الواردة تفصيلاً في لائحة الدعوى. وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه بما جاء في لائحة دعوى المدعي، أجاب بأن موكلته تتمسك بصحّة قرارها؛ وذلك استناداً إلى الأسباب الواردة تفصيلاً في المذكرة المقدمة للرد على لائحة الدعوى. وبسؤال طرفي الدعوى فيما إذا كان لديهما ما يودان إضافته، أضاف وكيل المدعي أن لديه ما يثبت أن تلك المبالغ لا تتعلق بموكله، وإنما تتعلق بشركة (أ)، وقد أرفق ما يثبت وجود علاقة عمل تشغيلية بين موكله وشركة (أ)، وخطاب موجّه من شركة (أ) إلى البنك (ب)، يفيد بأن رقم الحساب الخاص بممؤسسة (...) يتعلق بشركة (أ)، واكتفى وكيل المدعي بما قدّم، واكتفى ممثل الهيئة بما سبق أن قدّم. وبعد المناقشة قررت الدائرة قفل باب المراجعة ورفع الجلسة للمداولة وإصدار القرار.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٠هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد إجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) بتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل:** لما كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة

للزكاة والدخل بإعادة تقييم إقراره الضريبي للربع الأول من عام ٢٠١٨م، وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه بمبلغ وقدره (٤٦,٨٣١,٣٧) ريالاً، وغرامة الخطأ في هذا الإقرار بمبلغ وقدره (٤٧,٨٧٢,٠٧) ريالاً؛ وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، ولما كان هذا النزاع من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣) بتاريخ ٢١٤٣٨/١١/٢ هـ، وكان النظر في مثل هذه الدعوى مشروطاً بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إخباره بالقرار، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى، أن المدعي تبلغ بالقرار محل الدعوى بتاريخ ٢٧/٠٨/١٩٢٠م وتقديم بالاعتراض عليه بتاريخ ٠٨/٩/١٩٢٠م، فتكون الدعوى بذلك مستوفية لأوضاعها الشكلية ويعين قبولها شكلاً.

**ومن حيث الموضوع:** فإنه بتأمل الدائرة لأوراق الدعوى وإجابة طرفيها، ثبت للدائرة أن المدعي عليها أصدرت قرارها بإعادة تقييم الإقرار الضريبي للمدعي للربع الأول لعام ٢٠١٨م وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه بمبلغ وقدره (٤٦,٨٣١,٣٧) ريالاً، وغرامة للخطأ في هذا الإقرار بمبلغ وقدره (٠١,٤٠,٧٠) ريالاً، وبمبلغ إجمالي قدره (٤٧,٨٧٢,٠٧) ريالاً؛ استناداً إلى المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «دون الإخلال بالمادة (الثانية) من النظام، ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة، أو على تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في الحالات التي تطبق فيها آلية الاتتساب (التکلیف) العکسی، وعلى استيراد السلع إلى المملكة»، والفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليل على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حدده المادة الثامنة والأربعون من هذه الاتفاقية. وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية إلى الهيئة: أ- فاتورة ضريبة مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح وفقاً لهذه اللائحة. ب- في حال كان التوريد ناتجاً عن نقل السلع إلى دولة عضو آخر، فالمستند التجاري أو أي مستند آخر يثبت القيمة التي تم على أساسها احتساب ضريبة القيمة المضافة في تاريخ النقل. ج- مستندات تجارية أخرى يسمح بها حسب تقدير الهيئة، تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة وسدّد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة»، والفقرة (٨) من ذات المادة التي نصت على أنه: «للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبة لاحقة للفترة التي تشمل تاريخ التوريد، وذلك شريطة أن يكون له الحق في إجراء الخصم وفقاً للأحكام الأخرى الواردة بهذه اللائحة. ولا يجوز خصم ضريبة المدخلات في أي فترة تقع بعد خمس سنوات من السنة التقويمية التي وقع بها التوريد»، والفقرة (١) من المادة (٤٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والتي 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 المحتسبة والمستحقة»، والمادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصّت على أنه «يعاقب كل من لم يسدّد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدّد عنه الضريبة». وعليه، فإن الدائرة تخلص إلى أن القرار محل الدعوى مستوى لشروطه لكونه صادراً من المدعى عليها باعتبارها سلطة إدارية، وموضوعه شأن نظامي، ويمكن تنفيذه، كما أنه مستوى لأركانه لكونه صادراً من المدعى عليها باعتبارها جهة مختصة نظاماً، وسببه تخلف المدعى عن الإفصاح عن المبيعات مما أثّر على صحة إقراره الضريبي والتزامه بسداد مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحقة في موعدها المحدد، ومحله مستحقات ضريبة قيمة مضافة وغرامات نظامية، وغايته استرداد هذا المبلغ وحيث المدعى على الالتزام بالأنظمة المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، ولا يؤثر في ذلك ما دفع به المدعى بأن المبلغ (٤١٦,٢٧٨,٧٥) ريالاً محل الخلاف والمحيط من خلال حساب نقاط بيع مؤسسته (أ) هو لمبيعات تعود لمحل (أ)، أو أن المدعى عليها قامت بخفض مبلغ بند المبيعات الخاصة للضريبة بالنسبة الأساسية من (٢,٣٠,٠٠٨,٩٠) ريالاً إلى (٢,٠٠٨,٥٥٢,٣٠) ريالاً لفرضها ضريبة قيمة مضافة مزدوجة، مما نجم عنه خفض مبلغ ضريبة القيمة المضافة عليها من مبلغ وقدره (٣٣,٥٩٤,٥٢) ريالاً إلى مبلغ وقدره (٣٨,٦١٥,٩٠) ريالاً، وذلك لغرضها خطاً في الإقرار من مبلغ وقدره (٧,٨٩٦,٢٨) ريالاً إلى مبلغ وقدره (١٠,٤٠٦,٩٧) ريالات؛ وذلك أن المكلف ملزم نظاماً بتقديم إقرار ضريبي خالٍ من الخطأ يتضمن إفصاحاً عن كل المبيعات التي أجرتها، فضلاً عن أن تمكين المدعى للغير من استخدام حسابه الخاص بنقاط البيع يُعد تقصيراً منه، والقاعدة الفقهية تنص على أن: «المفرط أولى بالخسارة»، كما لا يؤثّر على ما خلصت إليه الدائرة من مطالبة المدعى بخصم ضريبة المشتريات المحلية الخاصة للضريبة بالنسبة الأساسية التي لم يفصّل عنها بإقراره الضريبي، فإن إقراره الضريبي يظل خاطئاً، كما أن المدعى عليها لم تنازعه في حقه بخصمها عند استيفاء شروط الخصم الضريبي؛ وذلك وفقاً للفقرة (٨) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية للنظام. وعليه، لا مسوغ للمدعى ليتأخّر عن سداد مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه.

### القرار:

#### ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع:

أولاً: من الناحية الشكلية:

- قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

رفض دعوى المدعي (...) مالك مؤسسة (...), سجل تجاري رقم (...), بإلغاء قرار المدعي عليها بإعادة تقييم إقراره الضريبي للربع الأول من عام ٢٠١٨م، وفرض ضريبة قيمة مضافة عليه بمبلغ وقدره (٤٦,٨٣١,٣٧) ريالاً، وغرامة الخطا في هذا الإقرار بمبلغ وقدره (١,٠٤٠,٧٠) ريالاً.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وحددت الدائرة يوم الأحد الموافق ٢٢/١١/٢٠٢٠م موعداً لتسليم نسخة القرار. ويعتبر هذا القرار نهائياً وواجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

**وصلى الله وسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.**