

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم: (369-2020-VR)

الصادر في الدعوى رقم: (9828-2019-V)

### لجنة الفصل

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

### المفاتيح:

ضريبة - ضريبة القيمة المضافة - تقييم ضريبي - إعادة التقييم - المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية - غرامات - غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ - غرامة التأخير في سداد الضريبة.

### الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وفرض غرامة الخطأ في تقديم الإقرار وغرامة التأخير في السداد - أسست المدعية اعتراضها على عدم المعرفة بالنظام لكون النظام جديداً وكانت بداية الفترة لعام ٢٠١٨م - أجابت الهيئة بشأن بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، فإنها رفضت خصم الضريبة لعدم تقديم المدعية للمستندات النظامية، ونظراً لوجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة، والتي لم تُسدد في موعدها النظامي، تم فرض غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ، وغرامة التأخير في السداد - 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 ترتّب 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 الضريبة الخاطئ يوجب معاقبتها بغرامة التأخير في السداد المقررة نظاماً - ثبت للدائرة أنه بالاطلاع على الفاتورة الضريبية المرفقة والخاصة بالفترة الضريبية محل الخلاف يتضح أن تاريخ إصدارها في ٢٠١٨/٠٢/١١م، وبالتالي فهي لا تتعلق بالفترة الضريبية محل الخلاف (الربع الرابع ٢٠١٨م)، كما لا يمكن قبولها لفترة الربع الثاني ٢٠١٨م، وذلك لعدم توافر أكثر من شرط من شروط الفواتير الضريبية، كالرقم الضريبي للمورد، وعنوان العميل، ومعدل الضريبة المطبق، ومبلغ الضريبة المستحق؛ لذا تُعد الفاتورة غير مستوفية لشروط الفواتير الضريبية، وصحة إعادة التقييم محل الدعوى فإن المدعية لم تتخذ كافة الإجراءات التي تكفل لها تقديم إقرار صحيح، وأن الخطأ في تقديم الإقرار نتج عنه تأخير في السداد. مؤدى ذلك: رفض

الاعتراض - اعتبار القرار نهائيًا وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

### المستند:

- المادتان (١)، (١/٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وقد صدرت موافقة المملكة على الاتفاقية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٥١) بتاريخ ٢٠٣/٠٥/١٤٣٨هـ، وتم نشر الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون في صحيفة أم القرى بعددها الصادر رقم (٤٦٦٧) بتاريخ ٢٤/٠٧/١٤٣٨هـ.
- المادتان (١/٤٢)، (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ٠٢/١١/١٤٣٨هـ.
- المادتان (٥/٥٣)، (١/٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) بتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٩هـ.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الخميس بتاريخ ٠٣/٠٣/١٤٤٢هـ الموافق ٢٢/١٠/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من (...) مالك مؤسسة (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبإيداعها لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم الدعوى -9828 (2019-٧) وتاريخ ٠٩/٠٩/٢٠١٩م، استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن المدعي (...) بصفته مالكاً لمؤسسة (...)، بموجب السجل التجاري رقم (...)، تقدّم بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وحصر اعتراضه على البنود التالية: البند الأول: المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية. البند الثاني: غرامة الخطأ في الإقرار. البند الثالث: غرامة التأخير في السداد. ويطلب إعادة التقييم وإلغاء الغرامات.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «الدفع الموضوعية: ١- الأصل في القرار الصحة والسلامة، وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات العكس.

٢- يعترض المدعي على استبعاد المبالغ من بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، حيث يطالب المدعي خصم ضريبة المشتريات المقرر عنها في الإقرار الضريبي. وعليه تفيد الهيئة بأنها قامت برفض خصم الضريبة لعدم تقديم المدعي للمستندات النظامية، وذلك تأسيساً على ما جاء في المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والتي جاء فيها: «لغايات ممارسة حق الخصم، على الخاضع للضريبة أن يكون حائزاً على المستندات الآتية: أ. الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية»، والمادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية التي نصت على أحكام خصم ضريبة المشتريات.

٣- عليه تتمسك الهيئة بصحة الإجراء المتخذ من قبَلها، وعلى الرغم من ذلك، كُفّل نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية للأشخاص الخاضعين للضريبة حق خصم المشتريات في فترات ضريبية أخرى عند استيفاء شروط الخصم الواردة في الاتفاقية والنظام ولائحته التنفيذية، وذلك وفقاً للمادة (٨/٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي جاء بها: «للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبية 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».

٤- فيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، فقد نصت المادة (١/٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة بشكل واضح على معاقبة كل مَنْ قَدَّمَ إقراراً ضريبياً لا يتماشى من أحكامه، فجاء بها: «يُعاقب كل 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 لتقديم المدعي إقراراً ضريبياً خاطئاً، وقيام الهيئة بإعادة تقييم الفترة محل الاعتراض، فإن قرار فرض الغرامة كان مبنياً على أسباب نظامية صحيحة وفق أحكام المادة سالفة الذكر.

٥- كما تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها بفرض غرامة التأخير في سداد الضريبة على المدعي، وذلك لعدم سداد المدعي للضريبة المستحقة خلال المدة النظامية وفقاً للمادة (١/٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على أنه «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية»، وتأسيساً على ذلك، تم فرض غرامة تأخير في السداد بناءً على الضريبة المستحقة على المدعي وفقاً للمادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي تنص على أنه: «يُعاقب كل مَنْ لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الضريبة غير المسددة

عن كل شهر أو جزء منه لم تُسدد عنه الضريبة». بناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.

في يوم الخميس بتاريخ ٢٢/١٠/٢٠٢٠م، عقدت الدائرة جلستها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بُعد)، للنظر في الدعوى المرفوعة من (...)، مالك مؤسسة (...)، سجل تجاري رقم (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على طرقي الدعوى، لم يحضر المدعي ولا مَنْ يمثله مع ثبوت تبليغه بموعد هذه الجلسة عبر البريد الإلكتروني المقيد في ملف الدعوى، وحضر (...)، هوية وطنية رقم (...)، ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (...)، وطلب المدعي في لائحة الدعوى إلغاء قرار الهيئة المتضمن فرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٦٩,٥٠٠) ريال، عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م؛ وذلك استناداً للأسباب الواردة تفصيلاً في لائحة الدعوى. وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه على لائحة دعوى المدعي، تمسك ب صحة قرار الهيئة استناداً إلى الأسباب الواردة تفصيلاً في مذكرة الرد المقدمة من الهيئة، وحيث لم يحضر المدعي هذه الجلسة مع ثبوت تبليغه بموعد هذا عبر البريد الإلكتروني المقيد في ملف الدعوى، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها، فقد أصدرت الدائرة قرارها على النحو الوارد في منطوق القرار.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ 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 بشأن فرض ضريبة قيمة مضافة، وغرامة الخطأ في الإقرار الضريبي، وغرامة التأخير في السداد للربع الرابع لعام ٢٠١٨م، بإجمالي مبلغ وقدره (٦٩,٥٠٠) ريال، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية؛ وحيث إن هذا النزاع يُعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ٠٢/١١/١٤٣٨هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إخطاره بقرار المدعي عليها طبقاً للمادة التاسعة والأربعين من النظام، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بالقرار بتاريخ ٠٢/٠٩/٢٠١٩م وتقدم بهذه الدعوى للاعتراض عليه بتاريخ ٠٩/٠٩/٢٠١٩م، فتكون الدعوى قد استوفت أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

**ومن حيث الموضوع؛** فإنه بتأمل الدائرة لأوراق الدعوى وإجابة طرفيها، تبين للدائرة الآتي:

فيما يتعلق بالبند الأول: المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، بناءً على نص تعريف ضريبة المدخلات من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الذي عرّفها على أنها «الضريبة التي يتحملها الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات الموردة له أو المستوردة لأغراض مزاوله النشاط الاقتصادي».

وحيث إن المدعى عليها أشارت في مذكرة ردها الجوابية برفضها خصم ضريبة المشتريات لعدم تقديم المدعي المستندات والفواتير الثبوتية لممارسة حق الخصم، استناداً على الفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والتي تنص على أنه: «لغايات ممارسة حق الخصم، على الخاضع للضريبة أن يكون حائزاً على المستندات الآتية: أ. الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية. ب. المستندات الجمركية التي تثبت أنه مستورد للسلع وفقاً لأحكام نظام الجمارك الموحد»، ونرى أن المدعي قد أقر بتوافر المستندات والفواتير في رده على المذكرة الجوابية للمدعى عليها، ولكنه يحتاج إلى مهلة أطول من المهلة المحددة؛ حيث طلب من الهيئة إمهاله المزيد من الوقت، حيث أشار نصاً إلى التالي: «أما المشتريات فجميع المستندات والفواتير موجودة، وقام موظف الهيئة بالاتصال وطلب الفواتير وتمت الإجابة بأنها تحتاج إلى وقت لتجميعها وإرسالها بمدة أكثر من المهلة التي تم إعطائي إياها»، فعليه تم إرسال طلب عبر النظام للمدعي لتزويدنا بالمستندات الثبوتية الخاصة بالمشتريات للفترة الضريبية محل الاعتراض، وتم تزويدنا بالفواتير المطلوبة مع إرفاق خطاب ينص فيه على التالي: «نفيدكم بأنه تم جمع الفواتير التي استطعنا الحصول عليها بالنسبة للفترة المطلوبة لتقديم الإقرار الضريبي فيها؛ حيث لم يكن لدينا إمام تام بكيفية تقديم الإقرار الضريبي، وسوف يتم تدارك ذلك مستقبلاً عند تقديم الإقرارات الضريبية القادمة. لذا نأمل منكم قبول اعتذارنا بسبب عدم المعرفة بالنظام لكون النظام جديداً وكانت بداية الفترة لعام ٢٠١٨م»، وبعد الاطلاع على الفاتورة الضريبية المرفقة والخاصة بالفترة الضريبية محل الخلاف (الربع الرابع ٢٠١٨م) لتبيان استحقاق المدعي للخصم من عدمه، والصادرة عن المورد (معرض (أ)) (فاتورة واحدة) يتضح أن تاريخ إصدارها في ١٤٣٩/٠٥/٢٥ هـ والذي يوافق ٢٠١٨/٠٢/١١م، وبالتالي فهي لا تتعلق بالفترة الضريبية محل الخلاف (الربع الرابع ٢٠١٨م)، كما لا يمكن قبولها لفترة الربع الثاني ٢٠١٨م؛ وذلك لعدم توافر أكثر من شرط من شروط الفواتير الضريبية كالرقم الضريبي للمورد، وعنوان العميل، ومعدل الضريبة المطبق، ومبلغ الضريبة المستحق؛ مما يُعد مخالفاً للفقرة (٥) من المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تُعد الفاتورة غير مستوفية لشروط الفواتير الضريبية، وبالتالي ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

وفيما يتعلق بالبند الثاني: غرامة الخطأ في الإقرار؛ حيث إن المادة (١/٤٢) من نظام

ضريبة القيمة المضافة نصت على أنه: «يُعاقب كل 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»، وحيث إن غرامة الخطأ في الإقرار الصادرة في حق المدعي نتجت بعد قيام الهيئة بمراجعة إقرار المدعي الضريبي الخاص بالربع الرابع من عام ٢٠١٨م، وحيث تبين للهيئة عدم صحته، فتم تعديل الإقرار وإصدار إشعار تقييم نهائي، نتج عنه فرق في مبلغ الضريبة المستحقة، ودلّ على وجود خطأ في الإقرار نتج عنه فرض غرامة الخطأ في الإقرار، فطبقاً للقاعدة الفقهية: «المفرط أولى بالخسارة»، نرى صحة فرض الغرامة استناداً إلى نص الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة.

أما فيما يتعلق بالبند الثالث: غرامة التأخير في السداد؛ حيث نصت المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه «يُعاقب كل مَنْ لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تُسدد عنه الضريبة»، حيث إن غرامة التأخير في السداد نتجت عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعي للربع الرابع من عام ٢٠١٨م، وحيث لم تُسدد الضريبة المستحقة للفترة في موعدها النظامي وفقاً لنص الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وعليه تخلص الدائرة إلى صحة قرار المدعى عليها استناداً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة؛ وعليه ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظاماً، قررت الدائرة بالإجماع:

### القرار:

أولاً: قبول الدعوى من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع: رفض دعوى المدعي (...) مالك مؤسسة (...)، سجل تجاري رقم (...)، بإلغاء قرار الهيئة بفرض ضريبة قيمة مضافة وغرامة التأخير في السداد، وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (٦٩,٥٠٠) ريال، المتعلقة بالربع الرابع لعام ٢٠١٨م.

ثالثاً: صدر هذا القرار حضورياً اعتبارياً بحق المدعي، وحضورياً بحق المدعى عليها، وحددت الدائرة يوم الأحد الموافق ٢٢/١١/٢٠٢٠م موعداً لتسليم نسخة القرار. ولأي من طرفي الدعوى طلب استئناف القرار خلال (٣٠) يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لاستلام القرار. ويُعد القرار نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

وصلّى الله وسلّم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.