

ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم: (VR-2020-268)

الصادر في الدعوى رقم: (6218-2019-V)

لجنة الفصل

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

المفاتيح:

ضريبة - ضريبة القيمة المضافة - غرامات - غرامة الخطأ في تقديم الإقرار - غرامة التأخير في السداد - الخطأ في تقديم الإقرار الذي يترتب عليه خطأ في احتساب الضريبة يوجب إعادة التقييم وتوقيع الغرامة.

الملخص:

مطالبة المدعي بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن فرض غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخير في السداد - أسس المدعي اعتراضه على جهله، وأن موظف الهيئة أوضح له القيام بإدخال المبيعات والمشتريات في الإقرار، وذلك دون توضيح عمّا إذا كانت هذه المبيعات والمشتريات خاضعة للضريبة أم لا - أجابت الهيئة بأنها قامت وفقاً للصلاحيات الممنوحة لها بالحصول على بيانات واردة للهيئة من الجهة المختصة تُفيد بقيامه بتوريدات عقارية، لم يفصح عنها المدعي؛ مما أدى إلى تعديل على بند المخرجات الخاضعة للنسبة الأساسية، وإضافة كامل التوريدات التي تمت في ذات الفترة الضريبية - دلت النصوص النظامية على أن كل مدعي قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً ترتب عليه خطأ في احتساب الضريبة أقل من المستحق، يجب معاقبته بغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ المقررة نظاماً، ونصّت على أن عدم سداد المدعي ضريبة القيمة المضافة المستحقة في موعدها المحدد نظاماً يوجب توقيع غرامة عدم دفع ضريبة القيمة المضافة في الوقت المحدد نظاماً - ثبت للدائرة قيام المدعي بتوريدات عقارية لم يُضمّننها في إقراره الضريبي، وقامت المدعي عليها بناءً على ذلك بإجراء تعديل على بند المخرجات الخاضعة للنسبة الأساسية وإضافة كامل التوريدات التي تمت في ذات الفترة الضريبية، وأما بخصوص استبعاد المبالغ المضافة لبند المدخلات الخاضعة للنسبة الأساسية، فإن ذلك يعود لعدم تقديم فواتير ضريبية مستوفية لشروط خصم ضريبة المدخلات، وبما أن الخطأ في تقديم الإقرار نتج عنه تأخير في السداد، فقد دفع الهيئة لفرض غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخير 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 (١/٤٢)، (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١١/٠٢/١٤٣٨هـ.
- المادة (٧/٩)، (٢/٥٦)، (٨،١/٥٩)، (١/٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) بتاريخ ١٢/١٤/١٤٣٩هـ.

الوقائع:

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

إنه في يوم الإثنين بتاريخ ١٢/٢٧/١٤٤١هـ الموافق ١٧/٠٨/٢٠٢٠م، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبإدائها لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٧-2019-6218) بتاريخ ٢٧/٠٥/٢٠١٩م، استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن المدعي (...) هوية وطنية رقم (...)، تقدم بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على قرار المدعى عليها بغرض غرامة الخطأ في الإقرار الضريبي ترتب عليها وجود مستحقات بمبلغ وقدره (١٧٥،١٢٠) ريالاً عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، غرامات للتأخر عن السداد بمبلغ وقدره (٥٥٥،٥٥٢) ريالاً؛ حيث جاء فيها: «تم التعديل على إقرار الربع الرابع للعام ٢٠١٨م من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل؛ حيث فرضت علينا غرامة الخطأ في تقديم الإقرار بمقدار (٥٠٪) من الإقرار المعدل، في حين أن المادة السادسة والسبعين الفقرة (ب) تنص على أنه: «تفرض غرامة مالية وقدرها (٢٥٪) من فرق الضريبة الناتجة عن الإقرار الخاطئ، وبذلك أفيدكم بأن الخطأ في الإقرار الضريبي وقع عن جهل مني؛ حيث قمت بالاتصال على موظف الهيئة الذي أوضح لي بالقيام بإدخال المبيعات والمشتريات في الإقرار، وذلك دون توضيح عمّا إذا كانت هذه المبيعات والمشتريات خاضعة للضريبة أم لا، مع العلم بأن هذا الإقرار هو أول إقرار أقوم بتعبئته ورفعته. تم تقديم ضمان بنكي بقيمة الإقرار بالإضافة للغرامات لرفع الاعتراض؛ حيث لم يقبل اعتراضنا لمرتين وما زالت الغرامات تفرض علينا بعدم السداد بالرغم من وجود ضمان بنكي مستحق السداد».

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت بمذكرة ردّ جاء فيها: «أن الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات العكس؛ حيث يعترض المدعي في صحيفة دعواه على إشعار إعادة التقييم النهائي الصادر من الهيئة بتاريخ ١٦/٠٦/١٤٤٠هـ الموافق ٢١/٠٢/٢٠١٩م، حيث مارست الهيئة حقها بإعادة تقييم

الفترة الضريبية محل الاعتراض؛ وذلك وفقاً لما جاء بالمادة (١/٦٤) من اللائحة التنفيذية التي نصّت على أن: «للهيئة إصدار تقييم لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره.» قامت الهيئة بالحصول على بيانات واردة للهيئة من الجهة المختصة تُفيد بقيامه بتوريدات عقارية وفقاً للصلاحيات الممنوحة لها في المادة (٢/٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة: «يجوز للهيئة -بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة- الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث»، واعتُبرت المادة (٧/٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة أي شخص يقوم أو ينوي القيام بعمليات توريد عقارية أنه يقوم بنشاط اقتصادي خاضع للضريبة؛ حيث نصّت على أنه: «يعد الشخص الذي يقوم أو ينوي القيام بتوريد عقاري أنه يقوم بنشاط اقتصادي لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة»، وفي ضوء عدم إفصاح المدّعي عن توريداته كاملة للفترة الضريبية محل الاعتراض، قامت الإدارة المختصة بالتعديل على بند المخزجات الخاضعة للنسبة الأساسية وإضافة كامل التوريدات التي تمت في ذات الفترة الضريبية؛ حيث خالف المدّعي بعدم إفصاحه عن توريدات الفترة الضريبية المعنيّة المادة (١/٦٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصّت 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، ويعد هذا الإقرار الضريبي إقراراً تقريرياً»، بالإضافة إلى الفقرة (٢) من ذات المادة والتي جاء بها: «إضافة 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 المخزجات للتوريدات». أما بخصوص استبعاد المبالغ المضافة لبند المدخلات الخاضعة للنسبة الأساسية، فإن ذلك يعود إلى عدم تقديم فواتير ضريبية ليتم استيفاء شروط خصم ضريبة المدخلات، فالمادة (١/٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية نصّت 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»، ومن ناحية أخرى كُفّل النظام ولائحته التنفيذية حق خصم المدخلات في فترات ضريبية أخرى عند استيفاء شروط الخصم الضريبي؛ وذلك وفقاً للمادة (٨/٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي جاء بها: «لشخص 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». بناءً على ذلك، للمدّعية لدى اكتمال شروط الخصم الضريبي تقديم

طلب خصم المدخلات في فترة ضريبية قادمة»؛ وعليه تطلب الهيئة من اللجنة الحكم بـرد الدعوى».

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٢٧/١٢/١٤٤١هـ الموافق ١٧/٠٨/٢٠٢٠م، عقدت الدائرة جلستها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بُعد)؛ للنظر في الدعوى المرفوعة من (...)، هوية وطنية رقم (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر (...) هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيلًا بموجب الوكالة الشرعية رقم (...) بتاريخ ٢٣/٠٣/١٤٤١هـ، المرفقة 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 أطراف الدعوى بعرض بطاقة الهوية الوطنية لكل منهما عبر نافذة مكية، والتحقق من صحة كل منهما؛ قررت الدائرة السير في نظر الدعوى. وطلب وكيل المدعي إلغاء قرار المدعى عليها بغرامة الخطأ في الإقرار الضريبي بمبلغ وقدره (١٧٥,١٢٠) ريالاً عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وغرامات التأخير عن السداد المترتبة عليها منذ ذلك التاريخ وحتى تاريخ هذه الجلسة محل مطالبتها بهذه الدعوى بمبلغ وقدره (٥٥٥,٥٥٢) ريالاً. وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه عن دعوى المدعي تمسك بصحة قرار الهيئة استنادًا إلى أنه بمراجعة إقرار الربع الرابع لعام ٢٠١٨م محل اعتراض المدعي لهذه الدعوى، تم إضافة مبالغ لم يتم تضمينها في الإقرار، وتم استبعاد بند المشتريات كاملاً لعدم تقديم المدعي ما يثبت صحتها؛ وعليه تطلب الهيئة رد الدعوى. وبسؤال وكيل المدعي فيما إذا كان موكله قدّم أي فواتير تخص بند المشتريات التي يطالب باحتساب قيمتها ضمن الإقرار المقدم للهيئة عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، ذكر أن موكله تقدم باعتراض وطلب مراجعة لدى الهيئة بموجب الطلب رقم (٢٤٧٩/٩٠٠٠٠)، وبسؤاله فيما إذا كان قد تم إرفاق أي فواتير تخص بند المشتريات، تخص ذلك الطلب، ذكر أنه كان بانتظار أن تطلب الهيئة تلك الفواتير. وبسؤال طرفي الدعوى فيما إذا كان لدهما ما يودان إضافته، ذكر وكيل المدعي أن جميع الغرامات صدرت نتيجة لخطأ في إعادة التقييم من قبل الهيئة، وتمسك بطلب إلغاء جميع الغرامات التي ترتبت على ذلك، واكتفى الطرفان بما قدّم، وقررت الدائرة غلق باب المرافعة للدراسة والمداولة وإصدار 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 ١١/٠٦/١٤٢٥هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد إجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) بتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل؛ لما كانت المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار المدعي عليها

بغرض غرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ وقدره (١٧٥, ١٢٠) ريالاً عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وجميع غرامات التأخير عن السداد المترتبة عليها بمبلغ وقدره (٥٥٥,٥٥٢) ريالاً؛ وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢ هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعى تبلغ بقرار المدعى عليها بغرض الغرامة بتاريخ ٢٩/٠٤/٢٠١٩م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٧/٠٥/٢٠١٩م، فإن الدعوى بذلك قد استوفت أوضاعها الشكلية؛ مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

ومن حيث الموضوع؛ فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، **أولاً:** فيما يخص إشعار التقييم النهائي الصادر من المدعى عليها (الهيئة)، حيث نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يجوز للهيئة -بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة- الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث»، وحيث نصت الفقرة (٧) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعد الشخص الذي يقوم أو ينوي القيام بتوريد عقاري، أنه يقوم بنشاط اقتصادي لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة، فيما عدا الحالات التي كان يستخدم أو ينوي أن يستخدم فيها العقار قبل التوريد العقاري كسكن دائم لذلك الشخص، أو لعضو من عائلته ذي صلة وثيقة به؛ وفقاً لما ورد كتعريف للصلة في الفقرة الثانية من المادة السابعة والثلاثين من هذه اللائحة»، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أن: «للهيئة إصدار تقييم لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبة أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره»، وحيث تبين من البيانات الواردة للهيئة من الجهة المختصة ما يفيد بقيام المدعى بتوريدات عقارية لم يُضمَّنْها في إقراره الضريبي، وقامت المدعى عليها بناءً على ذلك بإجراء تعديل على بند المخبرات الخاضعة للنسبة الأساسية، وإضافة كامل التوريدات التي تمت في ذات الفترة الضريبية، وأما بخصوص استبعاد المبالغ المضافة لبند المدخلات الخاضعة للنسبة الأساسية، فإن ذلك يعود لعدم تقديم فواتير ضريبية مستوفية لشروط خصم ضريبة المدخلات، وحيث أوضحت المدعى عليها بردها بتحليل مبلغ الضريبة الواردة بفاتورة السداد محل الاعتراض هي عبارة عن: مبلغ (١٢٥,٨٥٠) ريالاً ضريبة مستحقة واجبة الأداء نتيجة إعادة التقييم، مبلغ (١١٤,٤٩٩,٥) ريالاً ضريبة مستحقة واجبة الأداء كونه رصيماً دائماً مقدماً عن إقرار فترة الربع الرابع لعام ٢٠١٨م؛ حيث قامت المدعى عليها بإجراء مقاصة باستخدام هذا الرصيد في سداد مستحقات ضريبة عليه عن الربع الثاني لعام ٢٠١٨م، طبقاً لنص الفقرة (٨) من المادة (٥٩) من اللائحة؛ وعليه؛ وطبقاً للقاعدة الفقهية: «المفرط أولى بالخسارة»، يتبين صحة إجراء الهيئة فيما يخص إعادة التقييم عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م.

وفيما يخص الخطأ في تقديم الإقرار: حيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، 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 المحتسبة والمستحقة»، وحيث تبين للدائرة صحة إجراء المدعى عليها في إعادة التقييم عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، مما يتقرر معه صحة إجراء المدعى عليها في فرض غرامة الخطأ في الإقرار نتيجة عدم التزام المدعى بتقديم الإقرار وفق متطلبات النظام.

وفيما يخص غرامة التأخير في السداد: فنصت الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية». كما نصت المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعاقب 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». وحيث إن المدعى لم يقم بسداد الضريبة المستحقة في مواعيدها النظامية، مما يتأكد معه صحة إجراء المدعى عليها في فرض غرامة التأخير في السداد استناداً إلى المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة.

القرار:

ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظاماً، قررت الدائرة بالإجماع:

أولاً: من الناحية الشكلية:

- قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- رفض دعوى المدعى (...) هوية وطنية رقم (...), بإلغاء غرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (١٧٥,١٢٠) ريالاً عن الربع الرابع لعام ٢٠١٨م.

- رفض دعوى المدعى (...) هوية وطنية رقم (...), بإلغاء غرامات التأخير في السداد بإجمالي مبلغ (٥٥٥,٥٥٢) ريالاً.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وحددت الدائرة يوم السبت الموافق ٢٠٢٠/٠٩/١٩م موعداً لتسليم نسخة القرار. ولأى من أطراف الدعوى طلب استئناف القرار خلال (٣٠) يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لاستلام القرار، ويعد القرار نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

وصلى الله وسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.