

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VTR-2021-270)

الصادر في الدعوى رقم (V-12380-2020)

لجنة الفصل

الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

### المغاتيح:

تقييم ضريبي نهائي . غرامة خطأ في الإقرار. خطأ التأخير في السداد. قبول الدعوى من الناحية الشكلية لتقديمها خلال المدة النظامية

### الملخص:

طالبة المدعي بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م، - أنسس المدعي اعترافه على إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير بالسداد - أجابت الهيئة بالتمسك بسلامة الإجراء الإداري المتخذ من الهيئة - ثبت للدائرة أن فيما يتعلق بإشعار التقييم النهائي لم يقدم المدعي ما يثبت أحقيه وزارة ... بالخصم الضريبي وبالتالي لا يمكن اعتبارها كعيميل خاضع لضريبة القيمة المضافة يحق لها خصم ضريبة المدخلات، لعدم ثبوت القيام بالتوريدات التي يستحق عنها ضريبة تُورد للهيئة من الأصل وأما ما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م يتضح مخاطبة المدعي لوزارة المالية، وفقاً للمستندات المرفقة في ملف الدعوى، وبالتالي فلنلغي الغرامة لكون عدم الإقرار عن المستحقات الضريبية في مواعيدها النظامية لا يرجع لقصير من المدعي في أداء التزاماته الضريبية: وإنما لاعتقاد الجهات الحكومية بانطباق الأحكام الانتقالية عليها وخطوئها لنسبة الصفر ونتيجة لذلك التأخير عن سداد مستحقات المدعي الضريبية، وأما ما يتعلق بغرامة التأخير في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م فلنلغي الغرامة لكون عدم سداد الضريبة في مواعيدها النظامية لا يرجع لقصير من المدعي في أداء التزاماته الضريبية: وإنما لاعتقاد الجهات الحكومية بانطباق الأحكام الانتقالية عليها، لاسيما وأن الأمر متعلق بالتطبيق مع أول عام لنفاذ النظام وما قد يتبعه من ليس في التطبيق لدى الجهات الحكومية مما ينفي عنه التعمد والمقصد في مخالفة أحكام مواد النظام واللائحة - مؤدى ذلك: رفض دعوى المدعي في البند الأول وإلغاء قرار المدعي عليه في البندين الآخرين - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٤) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة (١)، و(٢٥/١)، و(٦٣) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة موجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ٢٠٠٥/٨٣٤هـ.
- المادة (٢)، و(٢٧/١)، و(٤٣)، من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/م) بتاريخ ١١٤٣٨/١١هـ.
- المادة (٥/٩)، و(١٤)، و(٥٩/٣/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢هـ.
- المادة (٣)، والمادة (١٥/٢)، من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠/٤٠٦٠) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ.

## الوقائع:

### الحمد لله، والصلوة والسلام على رسول الله، وآله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:

في يوم الأحد بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٨ م اجتمعت الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الدعوى المقامة من (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (٢٠٢٠-١٢٣٨٧) بتاريخ ٢٠٢٠/٣/١١م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... هوية وطنية رقم (...), بصفته وكيل بموجب الوكالة رقم (...), عن المدعي ... بصفته مالك مؤسسة مكتب ... للاستشارات الهندسية سجل تجاري رقم (...), تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير بالسداد، ويطلب إلغاء قرار المدعي عليها.

وبعرض ذلك على المدعي عليها أجبت بما يلي: «أولاً: بشأن الموضوع: نظراً لحاجة الدعوى مزيداً من الدراسة، فسيتم تزويد اللجنة الموقرة بمذكرة إلحاقيه فور الانتهاء من الدراسة». انتهى ردها.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٨ م، بتاريخ ٢٨/٠٣/٢٠٢٣م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند (ثانياً) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٤٠/٤٠٦٠)

وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر .. ( سعودي الجنسية ) هوية رقم ( ... ) بصفته وكيل عن المدعي بموجب وكالة رقم ( ... )، وحضر ... ( سعودي الجنسية ) بموجب هوية وطنية رقم ( ... )، بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم ( ... ) وتاريخ ١٩/٥/١٤٤١هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال وكيل المدعي عن دعوه أجاب وفقاً لما جاء في اللائحة المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية والتمسك بما ورد فيها وبسؤال ممثل المدعي عليها عن رده أجاب بالتمسك بسلامة الإجراء الإداري المتتخذ من الهيئة، وبسؤال طرفى الدعوى عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما تم تقديمها سابقاً، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهيداً لإصدار القرار.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على الاتفاقية الموددة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي المصدقة بالمرسوم الملكي رقم (م ٥١) وتاريخ ١٤٣٨/٠٣/٢٠١٤هـ، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م ١١٣) بتاريخ ١٤٢٥/١٠/١٥هـ وتعديلاته، ولائحة التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ وتعديلاتها، واستناداً على نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م ١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ 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 رقم (٢٦٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٦/١١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، نظرت الدائرة في الدعوى:

**من حيث الشكل**، ولما كان المدعي يهدف من دعوه إلى إلغاء قرار المدعي عليها بشأن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخير بالسداد، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من التزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م ١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وحيث أن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطاً بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإخطار به وفقاً لنص المادة (الثانية) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية: «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه لديها خلال (ستين) يوماً من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبت في الاعتراض خلال (تسعين) يوماً من تاريخ تقديمها، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يوماً دون البت فيه، فللملكون خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مضي مدة الـ (تسعين) يوماً دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي: ١- طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المكلف قرار اللجنة الداخلية بشأن

التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكلف التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يوما من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو من مضي المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية. ٢- إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام لجنة الفصل»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بإشعار قبول الاعتراض بتاريخ ١٧/٠٢/٢٠٢٣م، وقدم اعتراضه بتاريخ ١١/٠٣/٢٠٢٣م، مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفية أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات أو استرداد الضريبة.»، بعد الاطلاع والدراسة: يتضح مطالبة المدعي بعدم فرض ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية (٥٪) على العقد المبرم مع وزارة المالية، فبالرغم من عدم تزويد الدائرة بمذكرة الرد الجوابية من قبل المدعي عليها، إلا في حال كانت الجهة الحكومية هنا (وزارة المالية) قد أبرمت عقودًا لتنفيذ مشاريع بصفتها سلطة عامة لا تمارس نشاط اقتصادي يتمثل بتوريد سلع أو خدمات بهدف تحقيق الربح يتربّب عليه ضريبة مخرجات وبالتالي لا يحق لها خصم ضريبة المدخلات وفقًا لأحكام الفقرة (الخامسة) من المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة؛ حيث سُتحق الضريبة بالنسبة الأساسية على التوريدات الناتجة عن العقد عند عدم استيفاء الشرط الوارد في الفقرة (٣/ب) من المادة (النinth) والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، إلا أنه في حال كانت طبيعة العقد المبرم مع وزارة ... هي لأنشطة تنتطوي على القيام بتوريدات لسلع أو خدمات؛ وبالتالي يُعد ذلك بمثابة ممارسة النشاط الاقتصادي وفقًا لأحكام الفقرة (الخامسة) من المادة (النinth) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وذلك لاستيفاء الشرط (٣/ب) الوارد في الفقرة (الثالثة) من المادة (النinth) والسبعين) من اللائحة مما يعني خضوع العقد للنسبة الصفرية، مع ضرورة استيفاء كامل الشروط الأخرى الواردة في الفقرة (الثالثة) من المادة (النinth) والسبعين) من اللائحة، بالإضافة لتقديم المدعي ما يُثبت فرضه لضريبة القيمة المضافة على عملائه غير المسجلين (وزارة المالية) ومطابقته لهم للمطالبة بسداد الضريبة المستحقة عن الأعمال المنفذة لبيان اتخاذه كافة الإجراءات التي تُخُول له سداد المستحقات الضريبية من عملائه، حيث جاء نص تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل (المدعي عليها) الصادر برقم (١٣٣٨/١٦/١٤٣٩) وتاريخ ١٤٣٩/٤/١٤هـ والموجّه لكافة الجهات والإدارات الحكومية على: «... وفي حال كان العقد بين مورد خاضع لضريبة و جهة حكومية، ولا يكون للجهة الحكومية حق استرداد ضريبة المدخلات، فإن الشروط المشار إليها أعلاه لن تُنطبق على هذا العقد، وعلىه سُوف يخضع العقد لضريبة بنسبة (٥٪) على الجزء المورد بعد تاريخ سريان النظام». وأكد ذلك نص الفقرة رقم (الثانية) من تعميم وزير المالية بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة خلال السنة المالية ١٤٣٩/٤/١٤٤٠هـ: «...- العروض المقدمة قبل تاريخ ١٤٣٩/١٠/٢٠م تتحمّل الجهة الحكومية مبلغ الضريبة عن التوريدات والأعمال والمستribات التي تمت بعد هذا التاريخ مالم ينص المقاول في عرضه على تحمله لها»، ولما أنّ المدعي لم يقدّم ما يُثبت أحقية وزارة ... بالخصم الضريبي وبالتالي لا يمكن اعتبارها كعميل خاضع لضريبة القيمة المضافة يحق لها خصم ضريبة المدخلات، لعدم ثبوت القيام بالتوريدات التي يُستحق عنها ضريبة تُورد للهيئة من الأصل، عليه ترى الدائرة تأييد إجراء المدعي عليها في إخضاع التوريدات الناتجة عن العقود المبرمة مع: (وزارة المالية) لضريبة بالنسبة الأساسية.

وأما ما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ١٤٣٨م وذلك بسبب إخضاع المدعي عليها

للعقد المبرم مع وزارة ... للضريبة بالنسبة الأساسية، فاستناداً لنص الفقرة (الأولى) من المادة (الثانية والأربعون) والتي نصت على «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمها، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه وتح عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة»، بناءً على ذلك، وحيث اتضح للمدعي عليها أن هناك فرق بين ما قدمه المدعي في إقراره وبين ما نتج عن عملية المراجعة مما أسف عنه وجود فروق ضريبية مستحقة نتيجة اعتبار العقد المبرم مع وزارة ... كعقد خاضع للضريبة بالنسبة الصفرية، إلا أنه يتضح مخاطبة المدعي لوزارة المالية، وفقاً للمستندات المرفقة في ملف الدعوى، وبالتالي فتلغى الغرامة لكون عدم الإقرار عن المستحقات الضريبية في مواعيدها النظامية لا يرجع لقصير من المدعي في أداء التزاماته الضريبية؛ وإنما لاعتقاد الجهات الحكومية بانطباق الأحكام الانتقالية عليها وخطوئها لنسبة الصفر ونتيجة لذلك التأخر عن سداد مستحقات المدعي الضريبية، لاسيما وأن الأمر متعلق بالتطبيق مع أول عام لنفاذ النظام وما قد يتبعه من لبس في التطبيق لدى الجهات الحكومية مما ينفي عنه التعمد والمقصود في مخالفة أحكام مواد النظام واللائحة، مما ترى معه الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها.

وأما ما يتعلق بغرامة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م، فاستناداً لنص المادة (الثالثة والستون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: «تحدد كل دولة عضو مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة»، كما نصت الفقرة (الأولى) من المادة (السابعة والعشرون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة، كما نصت الفقرة (الأولى) من المادة (الناتحة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «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 (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «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 تسدد عنه الضريبة»، بعد الاطلاع والدراسة، يتضح أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن تعديل المدعي عليها لإقرار المدعي للربع الأول من عام ٢٠١٨م، إلا أنه يتضح مخاطبة المدعي لوزارة المالية، وفقاً للمستندات المرفقة في ملف الدعوى، وبالتالي فتلغى الغرامة لكون عدم سداد الضريبة في مواعيدها النظامية لا يرجع لقصير من المدعي في أداء التزاماته الضريبية؛ وإنما لاعتقاد الجهات الحكومية بانطباق الأحكام الانتقالية عليها، لاسيما وأن الأمر متعلق بالتطبيق مع أول عام لنفاذ النظام وما قد يتبعه من لبس في التطبيق لدى الجهات الحكومية مما ينفي عنه التعمد والمقصود في مخالفة أحكام

مواد النظام واللائحة، مما ترى معه الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها.



## القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:**

**أولاً:** رفض دعوى المدعي فيما يتعلق بالمبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م.

**ثانياً:** إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق بограмمة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م.

**ثالثاً:** إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق بограмمة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة يوم الأحد ٢٧/٩/١٤٤٢هـ الموافق ٢١/٠٩م، موعداً لتسليم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال ثلاثة أيام من اليوم التالي لل التاريخ المحدد لتسليمها، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

**وصَّلَ الله وَسَلَّمَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدٍ، وَعَلَى آلِهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ.**