ضريبة القيمة المضافة

لجنة الفصل

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

القرار رقم (VSR-2021-123) |

الصادر في الدعوى رقم (V-6372-2019) |

المفاتيح:

الخطأ في الإقرار- التأخر في السداد- عدم الاستفادة من الرصيد الدائن- المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية- المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية.

الملخص:

مطالبة المدعي بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وعدم استفادته من الرصيد الدائن الناتج عن إشعار تقييم فترة شهر فبراير لعام ٢٠١٨م، وإقرار شهر مارس لعام ٢٠١٨م بمبلغ إجمالي (٣٧٦,٩٧٧) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر بالسداد - أسست المدعية اعتراضها على إن إجراءات الاعتراض الموضوعة من قبل الهيئة تعسفية وغير منصفة مع العلم أنها قامت برفع الدعوى قبل انتهاء المهلة النظامية ٣٠ يوماً المذكورة في المادة (٤٩) وتم اللجوء إلى الدائرة للفصل في الأمر كهيئة تحكمية وضعت لحل المشاكل الضريبية مع الهيئة العامة للزكاة والدخل حيث عند مراجعة الهيئة العامة للزكاة والدخل للضريبة المستحقة عليها لعدد من الأشهر نوضح لكم بان هناك مغالطات وتقدير جزافي في احتساب ضريبة القيمة المضافة وكذلك الغرامات عن شهور (ابريل + يونيو + ديسمبر ٢٠١٨ م) وتم مخاطبة الهيئة بتلك الملاحظات في ضريبة القيمة المضافة والغرامات وقامت الهيئة بتصحيح بعض الملاحظات في الضريبة وتجاهلت بعض الملاحظات بهدف اضطرارهم للجوء إلى الاعتراض عن طريق سداد المبلغ المحسوب بالخطأ أو تقديم خطاب ضمان بنكي بكامل المبلغ أولا وبعد السداد ينظر في الملاحظات والتقدير الجزافي من جانبهم على سبيل المثال فاتورة نظام المدفوعات (سداد) الناتجة عن التقييم النهائي لشهر ابريل ٢٠١٨م، حيث لم تدرج الهيئة في التقييم النهائي لشهر ابريل في الخانة رقم (١٥) وهي ضريبة القيمة المضافة المرحلة من الفترة ٢٠١٨/٠١/٠١م حتى ٢٠١٨/٠٣/٣١ م بمبلغ (٣٣٧٦٨٠,٨٥) ريال لصالحها بخلاف وجود بعض الملاحظات في الضريبة والغرامة كالاتي: تم احتساب ضريبة المخرجات (المبيعات) بتاريخ ١٤٤٠/٠٩/٢٤ هـ بواسطة الهيئة على أساس المبيعات بمبلغ (٧,١٣٣,٦٦٨,٨٠) ريال والتي نتج عنها ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (٣٥٦,٦٨٣,٤٤) ريال

كما جاء في إشعار التقييم النهائي لتلك الفترة وتم احتساب ضريبة المدخلات (المشتريات) بمبلغ (٧٨٥,٩٢٤,٨٠) ريال والتي نتج عنها ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (٣٩,٢٩٦,٢٤) ريال(مستند رقم ١) وبالتالي تم إصدار فاتورة نظام المدفوعات « سداد « بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/٠١ م بمبلغ (٧٠٢١٥٥,٣٨) ريال (مستند رقم ٢) وتم الاتصال ومخاطبة الهيئة وإبلاغهم وإفهامهم بإن إشعار التقييم النهائي لشهر ابريل يحتوى على ملاحظات كثيرة وبالتالي فاتورة نظام المدفوعات « سداد « تحتوى على أخطاء كالتالي: -رقم المبيعات الظاهر في ميزان المراجعة وهو (٧١٣٣٦٦٨,٨٠) ريال عبارة عن (٣١٨٨٠٥٤,١٤) ريال وهو بخصوص مستخلص رقم (١٠) لمشروع إنشاء المراكز الصحية (المرحلة الرابعة) (المجموعة الثانية) بتاريخ ١٤٣٨/٦/٣ هـ الموافق ٢٠١٧/٠٣/٠١ م وهو عبارة عن إعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٧م (مستند رقم ٣) وتطبيقا للمادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) ونصها فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي تم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل وجزئياً بعد هذا التاريخ فان الضريبة لا تستحق على الجزء الذي ينفذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل وعليه لا يتم احتساب ضريبة على المستخلص رقم (١٠) للمراكز الصحية المجموعة الثانية وقدرة (٣١٨٨٠٥٤,١٤) ريال ، وكذلك يحتوى ميزان المراجعة على مبلغ (١٣٦٣٩٧٧,٥٦) ريال وهو بخصوص مستخلص رقم (١٠) لمشروع إنشاء المراكز الصحية (المرحلة الرابعة) (المجموعة الأولى) بتاريخ ١٤٣٨/٦/٣ هـ الموافق ٢٠١٧/٠٣/٠١ م وهو عبارة عن أعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٧م (مستند رقم ٤) ويطبق عليه المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) السابق ذكرها أعلاه وبالتالي لا يتم احتساب ضريبة على المستخلص رقم (١٠) للمراكز الصحية المجموعة الأولى وقدرة (٣١٨٨٠٥٤,١٤) ريال ، وأيضا يحتوى ميزان المراجعة على مبلغ (٢٥٨١٦٣٦,١٠) ريال وهو عبارة عن مبلغ تم استلامه بتاريخ ٢٠١٨/٠٤/٠١ م (مستند رقم ٥) تسديداً لباقي مستخلص رقم ١٤ عن الفترة من ١٤٣٧/٨/١ هـ إلى ١٤٣٧/٨/٣٠ هـ لمشروع ...وقدره (٢٣١١٢٣,١٤) ريال (مستند رقم ٦) وهى عن إعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٦ م ويطبق عليها المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) السابق ذكرها أعلاه وبالتالي لا يتم احتساب ضريبة على هذا المبلغ بالإضافة للخطاب الوارد لها من المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني (مستند رقم ٧) ومفاده بناء على التعميم الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١٤٣٩/١٦/١٣٣٣٨) وتاريخ (١٤٣٩/٠٤/١٠ هـ) والذي يفيد بان العقود التي إبرامها قبل تاريخ (٢٠١٧/٠٥/٣٠ م) فانه يتم احتساب قيمة ضريبة (صفر) على الدفعات حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ م ، وأيضا لتسديد جزء من مستخلص رقم ١٥ عن الفترة من ١٤٣٧/١٠/١ هـ إلى ١٤٣٩/٠١/١٠ هـ لمشروع ...وقدره (٢٣٥٠٥١٢,٩٦) ريال (مستند رقم ٨) وهى عن إعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٦ م و ٢٠١٧ م ويطبق عليها المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) السابق ذكرها أعلاه وبالتالي لا يتم احتساب ضريبة على هذا المبلغ بالإضافة للخطاب الوارد لها من المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني والذي يفيد بان العقود التي إبرامها قبل تاريخ (٢٠١٧/٠٥/٣٠ م) فانه يتم احتساب قيمة ضريبة (

صفر) على الدفعات حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ م، مع العلم بأن عملائها جهات حكومية وبناء على التعميم الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل (تعميم إلى كافة الجهات والإدارات الحكومية) رقم (١٤٣٩/١٦/١٣٣٣٨) بتاريخ (١٤٣٩/٠٤/١٠ هـ) (مستند رقم ٩) فإنها لم تقم باستلام أي ضريبة للقيمة المضافة من عملائها حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ م وكل ما استلمته من ضريبة مضافة تخص عام ٢٠١٩م، فقط وتم توريدها للهيئة العامة للزكاة والدخل، يتضح مما سبق أعلاه بان ضريبة المخرجات (المبيعات) الظاهر في ميزان المراجعة وهو (٧١٣٣٦٦٨,٨٠) ريال = صفر - تم استلام إشعار التقييم النهائي من الهيئة العامة للزكاة والدخل لفترة فبراير ٢٠١٨ م بتاريخ ١٤٣٩/١١/١٧ هـ والذي يتضح فيه بأنه يوجد رصيد دائن لصالحنا حتى شهر فبراير ٢٠١٨ بمبلغ (٢٨٧٦٨٦,٢٦) ريال (مستند رقم ١٠) - تم استلام إشعار صدور فاتورة من الهيئة العامة للزكاة والدخل لفترة شهر مارس ٢٠١٨ م بتاريخ ٢٠١٨/٤/٢٢ م والذي يتضح فيه بأنه يوجد رصيد دائن لصالحها عن شهر مارس ٢٠١٨ م بمبلغ (٤٩٩٩٤,٥٩) ريال (مستند رقم ١١) - ضريبة المدخلات (المشتريات) لشهر ابريل من واقع التقييم النهائي لشهر ابريل بتاريخ ١٤٤٠/٠٩/٢٤ هـ بمبلغ (٣٩٢٩٦,٢٤) ريال (مستند رقم ١٢) يتضح مما سبق أعلاه بان ضريبة المدخلات (المشتريات) وصافي ضريبة القيمة المستحقة لنا عن شهر فبراير = ٢٨٧٦٨٦,٢٦ + ٤٩٩٩٤,٥٩ + ٣٩٢٩٦,٢٤ = ٣٧٦٩٧٧,٠٩ ريال مما سبق يتضح بان الضريبة المستحقة عن شهر ابريل = ضريبة المخرجات – ضريبة المدخلات = صفر – ٣٧٦٩٧٧,٠٩ = - ٣٧٦٩٧٧,٠٩ ريال رصيد دائن لصالحها بالرغم من ذلك تم إصدار فاتورة نظام المدفوعات « سداد « بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/٠١ م بمبلغ (٧٠٢١٥٥,٣٨) ريال وهى تمثل ضريبة القيمة المضافة وغرامة الخطأ في الإقرار وعقوبة السداد المتأخر, لذا تأمل المدعية بالنظر إلى اعتراضها المقدم بتاريخ ١٧ / ٢٠١٩/٠٦ م بإلغاء فاتورة السداد المتأخر بمبلغ (٧٠٢١٥٥,٣٨) ريال وما يترتب عليها من غرامات التي بدون وجه حق وفيها مخالفات من الهيئة باحتسابها وإضافة الرصيد المستحق لها عن شهر ابريل وقدره (٣٧٦٩٧٧,٠٩)ريال – أجابت الهيئة على النحو الآتي: «أولاً: الدفع الشكلي: قام المدعي بتقديم طلب مراجعة لدى الهيئة على الفترات الضريبية محل الاعتراض، ونتيجةً لعدم استيفاءه متطلبات رفع الاعتراض؛ فقد تم إلغاء الطلب آلياً، وعلى إثر ذلك لم يصدر قرار من الهيئة حيال تلك الفترات محل الاعتراض، وكما هو معلومٌ بأنه وفقاً للقواعد العامة للتظلم من القرارات الإدارية، فإنه يجب على المدعي ابتداءً التقدم باعتراضه لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، قبل تقديم دعواه للأمانة العامة للجان الضريبية، لاسيما وأن الهيئة في قرارها الصادر بشأن عملية إعادة التقييم قد أشعرته بتقديم طلب مراجعة على نتيجة عملية التقييم عبر التواصل مع الهيئة وتقديم الأدلة المطلوبة وذلك خلال المدة المنصوص عليها بالإشعار، وهذا الإجراء يتفق مع المبدأ المستقر في القانون الإداري والذي يلزم ذوي الشأن بالتظلم لدى جهة الإدارة ابتداءً «التظلم الرئاسي». كما أن المادة (٤٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة نصت على أنه» يجوز لمن صدر ضده قرار٨ بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به وإلا عد نهائياً غير قابل

للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى «وحيث أن قرار إعادة التقييم لا يعد كقرار العقوبة الذي يجب التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة، بل أنه يعد كقرار يخضع لصلاحية الهيئة المنوطة بها بصفتها الجهة الإدارية المشرفة على تحصيل الضريبة. فضلاً عن ذلك فالمادة (٥٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه « ...، تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات « كما أن المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة أكدت على أحقية الهيئة في إجراء إعادة التقييم الضريبي للخاضع للضريبة وإجراءات الاعتراض عليه، وكما أنه في ظل غياب النص فيتم الرجوع للمبادئ العامة للمرافعات ذات العلاقة، حيث أن التظلم في مفهوم قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم: هو إلزام صاحب الشأن قبل رفع الدعوى بتقديم طلب، أو التماس، إلى الجهة الإدارية بهدف إعادة النظر في قرارها الذي ينازع في مشروعيته. وبناءً على ما تقدم، فقد حددت الهيئة في إشعار التقييم المرسل للخاضعين للضريبة ضرورة تقديم طلب مراجعة أمام الهيئة، وهذا بالتالي يجعل رفع الدعوى أمام الأمانة قبل استيفاء هذ الإجراء معيباً شكلاً، ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم بعدم قبول الدعوى - ثبت للدائرة أن الاعتراض على خمسة بنود أولاً: بند المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية عن مبلغ (٧,١٣٣,٦٦٨,٨) ريال، يتضح أنّ الخلاف يكمن في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وذلك وفق لائحة اعتراض المدعية على قيام المدعى عليها بالتعديل على مبيعاتها الخاضعة للنسبة الأساسية بإضافة مبيعات لم تفصح عنها المدعية من خلال مراجعة ميزان المراجعة وحساب العملاء و تعترض المدعية على ذلك الإجراء استنادا إلى أنها مبيعات صفرية تم إبرام عقودها قبل ٢٠١٧/٠٥/٣٠م، بجزء منها و بجزء آخر أنها عن مدفوعات تخص مبيعات تم تنفيذها، قبل نفاذ النظام وبالتالي لا تخضع للضريبة، ثانياً: بند المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (٤,٩٩٢,٠٠) ريال، يتضح أنّ الخلاف يكمن في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة في شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وذلك نتيجة قيام المدعى عليها باستبعاد مشتريات من الخصم عن فاتورة ضريبة لا تخص المدعية وذلك لأن الفاتورة صادرة باسم (...)، يتضح اعتراض المدعية على إشعار التقييم النهائي و المتضمن استبعاد مشتريات محلية خاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (٤,٩٩٢) ريال و استندت المدعى عليها في ذلك إلى أن الفاتورة الضريبة المقدمة من المدعية لا تخصها وذلك لأن الفاتورة صادرة باسم (...)، وبالرجوع للمستند المقدم من المدعى عليها تبين صحة ما أشارت إليه، وبالتالي لا يحق للمدعية خصم الضريبة الواردة بالفاتورة بمبلغ (٤,٩٩٢)ريال، ولم تقدم المدعية أي دفوع بشان ذلك البند، مما ترى معه الدائرة صحة قرار المدعى عليها ورفض اعتراض المدعية، ثالثاً: عدم الاستفادة من الرصيد الدائن الناتج عن إشعار تقييم فترة شهر فبراير ٢٠١٨م، وإقرار شهر مارس لعام ٢٠١٨م، بمبلغ إجمالي (٣٧٦,٩٧٧) ريال؛ يتضح أن الخلاف يكمن في اعتراض المدعية على عدم إدراج المدعى عليها لرصيدها الدائن الناتج عن إشعار تقييم فترة شر فبراير لعام ٢٠١٨م بمبلغ (٢٨٧,٦٨٦,٢٦)

ريال بالإضافة لرصيدها الدائن الناتج عن إقرار فترة شهر مارس لعام ٢٠١٨م بمبلغ (٤٩,٩٩٤,٥) ريال بالإضافة لرصيدها الدائن الناتج عن إقرارها المقدم عن شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، بمبلغ (٣٩,٢٩٦,٢٤) ريال بمبلغ إجمالي (٣٧٦,٩٧٧) ريال ضمن الخانة رقم (١٥) بإشعار التقييم النهائي لشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، لتخفيض المديونية المستحقة عليها عن إشعار التقييم لفترة شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، من ضريبة أو غرامات، وتبين للدائرة أنه لا توجد مبالغ دائنة عن أي فترات لم يتم الاستفادة بها كما أن المدعية بردها لم تنكر ما جاء بالمذكرة الجوابية للمدعى عليها رقم (٣) بشأن استفادتها بالرصيد الدائن لفترات مختلفة، مما ترى معه الدائرة رفض دعوى المدعية عن هذا البند مع التحفظ على تقديم المدعى عليها ما يثبت أن رصيد الحساب الضريبي النهائي للمدعي برصيد مدين بمبلغ (١,٣٤٨,٥٣٤,٧١) ريال، رابعاً: بند غرامة الخطأ في الإقرار، يتضح أنّ الخلاف يكمن في فرض غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بفترة شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وذلك نتيجة قيام المدعى عليها بإضافة مبيعات لم تفصح عنها المدعية حيث تبين وجود مبيعات ودفعات مقدمة لم تفصح عنها المدعية وتم اكتشافها في ميزان المراجعة المقدم من المدعية، ويتضح أنّ غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعية للفترة الضريبية المتعلقة بفترة شهر أبريل لعام ٢٠١٨م؛ وحيث رأينا في البند الأول قد أفضى إلى عدم تأييد المدعى عليها بإجرائها بالتعديل في المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية عن مبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) وتأييدها في باقي مبالغ التعديل في البند الأول والتي ثبت تحصيل الضريبة عليه و تأييدها أيضاً في البند الثاني و كون أنّ الغرامة تحتسب على ما تم تأييد المدعى عليها من ضريبة مستحقه على التعديل وإلغائها على ما لم يتم تأييد المدعى عليها من تعديل وحيث إن ما يرتبط به يأخذ حكمه, فطبقًا لأحكام الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها بالنسبة لغرامة الخطأ في الإقرار المحتسبة على ما تم قبوله من دعوى المدعي على البند الأول من تعديل بالمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) ريال ورفض دعواه عن ما عدا ذلك، خامساً: بند غرامة التأخر بالسداد، يتضح أنّ الخلاف يكمن في فرض غرامة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، حيث تطالب المدعية بإلغائها في حين تدفع المدعى عليها برفض الدعوى استناداً لصحة إجرائها بالنسبة لتقييم الفترة وبالتالي صحة إجرائها بفرض الغرامة استنادا إلى المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة، وبما أن الرأي قد أفضى بعدم تأييد المدعى عليها بإجرائها بالتعديل في المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية عن مبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) وتأييدها في باقي مبالغ التعديل عن البند الأول والتي ثبت تحصيل الضريبة عليه و تأييدها أيضاً عن البند الثاني و كون أنّ الغرامة تحتسب على ما تم تأييد المدعى عليها من ضريبة مستحقه على التعديل وإلغائها على ما لم يتم تأييد المدعى عليها من تعديل وحيث أن ما يرتبط به يأخذ حكمه، فطبقًا لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها بالنسبة لغرامة التأخر في السداد المحتسبة على ما تم

قبوله من دعوى المدعي على البند الأول من تعديل بالمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) ريال ورفض دعواه عن ما عدا ذلك. - مؤدى ذلك: أولاً: قبول الدعوى شكلاً، ثانياً: إلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يتعلق بالمبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، عن مبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) ريال، ورفض دعوى المدعي عن باقي المبلغ، ثالثاً: رفض طلب المدعي فيما يتعلق بالمشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، رابعاً: رفض طلب المدعي فيما يتعلق بعدم استفادته من الرصيد الدائن بإجمالي مبلغ (٣٧٦,٩٧٧) ريال، خامساً: إلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية الخاصة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، في ضوء ما تم قبوله من دعوى المدعي عن المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية، سادساً: إلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية الخاصة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، في ضوء ما تم قبوله من دعوى المدعي عن بند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية – اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

المستند:

- المادة (١) (٢٥) (٤٤) (٤٨) (٦٣) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة موجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ.
- المادة (٢) (١٠)(٢١)(٢٦) (٢٧) (٤٢) (٤٣) (٤٩) (٥٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.
- المادة (١٤) (٤٩) (٥٩) (٦٤) (٦٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ.

الوقائع:

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

إنه في يوم الخميس بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/٢٧هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/١١م، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وتعديلاته والمُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٢١٨) بتاريخ

١٤٤٢/٣/٢٧هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أُودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (V-٢٠١٩-٦٣٧٢) بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/١٧م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... (سعودي الجنسية) بموجب الهوية الوطنية رقم (...) تقدم بصفته مدير شركة ...الهندسية والتقدم الصناعي اندك وبموجب السجل التجاري رقم (...)، بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وعدم استفادته من الرصيد الدائن الناتج عن إشعار تقييم فترة شهر فبراير لعام ٢٠١٨م، وإقرار شهر مارس لعام ٢٠١٨م بمبلغ إجمالي (٣٧٦,٩٧٧) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر بالسداد.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت على النحو الآتي: «أولاً: الدفع الشكلي: قام المدعي بتقديم طلب مراجعة لدى الهيئة على الفترات الضريبية محل الاعتراض، ونتيجةً لعدم استيفاءه متطلبات رفع الاعتراض؛ فقد تم إلغاء الطلب آلياً، وعلى إثر ذلك لم يصدر قرار من الهيئة حيال تلك الفترات محل الاعتراض، وكما هو معلومٌ بأنه وفقاً للقواعد العامة للتظلم من القرارات الإدارية، فإنه يجب على المدعي ابتداءً التقدم باعتراضه لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، قبل تقديم دعواه للأمانة العامة للجان الضريبية، لاسيما وأن الهيئة في قرارها الصادر بشأن عملية إعادة التقييم قد أشعرته بتقديم طلب مراجعة على نتيجة عملية التقييم عبر التواصل مع الهيئة وتقديم الأدلة المطلوبة وذلك خلال المدة المنصوص عليها بالإشعار، وهذا الإجراء يتفق مع المبدأ المستقر في القانون الإداري والذي يلزم ذوي الشأن بالتظلم لدى جهة الإدارة ابتداءً «التظلم الرئاسي». كما أن المادة (٤٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة نصت على أنه» يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به وإلا عد نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى «وحيث أن قرار إعادة التقييم لا يعد كقرار العقوبة الذي يجب التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة، بل أنه يعد كقرار يخضع لصلاحية الهيئة المنوطة بها بصفتها الجهة الإدارية المشرفة على تحصيل الضريبة. فضلاً عن ذلك فالمادة (٥٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه « ...، تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات « كما أن المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة أكدت على أحقية الهيئة في إجراء إعادة التقييم الضريبي للخاضع للضريبة وإجراءات الاعتراض عليه، وكما أنه في ظل غياب النص فيتم الرجوع للمبادئ العامة للمرافعات ذات العلاقة، حيث أن التظلم في مفهوم قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم: هو إلزام صاحب الشأن قبل رفع الدعوى بتقديم طلب، أو التماس، إلى الجهة الإدارية بهدف إعادة النظر في قرارها الذي ينازع في مشروعيته. وبناءً على ما تقدم، فقد حددت الهيئة في إشعار التقييم المرسل للخاضعين للضريبة ضرورة تقديم طلب مراجعة أمام الهيئة، وهذا بالتالي يجعل رفع الدعوى أمام الأمانة قبل استيفاء هذ الإجراء معيباً شكلاً، ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم بعدم قبول الدعوى».

وبعرض ذلك على المدعية أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «إن إجراءات الاعتراض الموضوعة من قبل الهيئة تعسفية وغير منصفة مع العلم إننا رفعنا الدعوى إليكم قبل انتهاء المهلة النظامية ٣٠ يوماً المذكورة في المادة (٤٩) وتم اللجوء إليكم للفصل في الأمر كهيئة تحكمية وضعت لحل المشاكل الضريبية مع الهيئة العامة للزكاة والدخل حيث عند مراجعة الهيئة العامة للزكاة والدخل للضريبة المستحقة علينا لعدد من الأشهر نوضح لكم بان هناك مغالطات وتقدير جزافي في احتساب ضريبة القيمة المضافة وكذلك الغرامات عن شهور (ابريل + يونيو + ديسمبر ٢٠١٨ م) وتم مخاطبة الهيئة بتلك الملاحظات في ضريبة القيمة المضافة والغرامات وقامت الهيئة بتصحيح بعض الملاحظات في الضريبة وتجاهلت بعض الملاحظات بهدف اضطرارنا للجوء إلى الاعتراض عن طريق سداد المبلغ المحسوب بالخطأ أو تقديم خطاب ضمان بنكي بكامل المبلغ أولا وبعد السداد ينظر في الملاحظات والتقدير الجزافي من جانبهم على سبيل المثال فاتورة نظام المدفوعات (سداد) الناتجة عن التقييم النهائي لشهر ابريل ٢٠١٨م، حيث لم تدرج الهيئة في التقييم النهائي لشهر ابريل في الخانة رقم (١٥) وهى ضريبة القيمة المضافة المرحلة من الفترة ٢٠١٨/٠١/٠١م حتى ٢٠١٨/٠٣/٣١ م بمبلغ (٣٣٧٦٨٠,٨٥) ريال لصالحنا بخلاف وجود بعض الملاحظات في الضريبة والغرامة كالاتي: تم احتساب ضريبة المخرجات (المبيعات) بتاريخ ١٤٤٠/٠٩/٢٤ هـ بواسطة الهيئة على أساس المبيعات بمبلغ (٧,١٣٣,٦٦٨,٨٠) ريال والتي نتج عنها ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (٣٥٦,٦٨٣,٤٤) ريال كما جاء في إشعار التقييم النهائي لتلك الفترة وتم احتساب ضريبة المدخلات (المشتريات) بمبلغ (٧٨٥,٩٢٤,٨٠) ريال والتي نتج عنها ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (٣٩,٢٩٦,٢٤) ريال(مستند رقم ١) وبالتالي تم إصدار فاتورة نظام المدفوعات « سداد « بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/٠١ م بمبلغ (٧٠٢١٥٥,٣٨) ريال (مستند رقم ٢) وتم الاتصال ومخاطبة الهيئة وإبلاغهم وإفهامهم بإن إشعار التقييم النهائي لشهر ابريل يحتوى على ملاحظات كثيرة وبالتالي فاتورة نظام المدفوعات « سداد « تحتوى على أخطاء كالتالي: -رقم المبيعات الظاهر في ميزان المراجعة وهو (٧١٣٣٦٦٨,٨٠) ريال عبارة عن (٣١٨٨٠٥٤,١٤) ريال وهو بخصوص مستخلص رقم (١٠) لمشروع إنشاء المراكز الصحية (المرحلة الرابعة) (المجموعة الثانية) بتاريخ ١٤٣٨/٦/٣ هـ الموافق ٢٠١٧/٠٣/٠١ م وهو عبارة عن إعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٧م (مستند رقم ٣) وتطبيقا للمادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) ونصها فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي تم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل وجزئياً بعد هذا التاريخ فان الضريبة لا تستحق على الجزء الذي ينفذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل وعليه لا يتم احتساب ضريبة على المستخلص رقم (١٠) للمراكز الصحية المجموعة الثانية وقدرة (٣١٨٨٠٥٤,١٤) ريال ، وكذلك يحتوى ميزان المراجعة على مبلغ (١٣٦٣٩٧٧,٥٦) ريال وهو بخصوص مستخلص رقم (١٠) لمشروع إنشاء المراكز الصحية (المرحلة الرابعة) (المجموعة الأولى) بتاريخ ١٤٣٨/٦/٣ هـ الموافق ٢٠١٧/٠٣/٠١ م وهو عبارة عن أعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٧م (مستند رقم ٤) ويطبق عليه المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣)

السابق ذكرها أعلاه وبالتالي لا يتم احتساب ضريبة على المستخلص رقم (١٠) للمراكز الصحية المجموعة الأولى وقدرة (٣١٨٨٠٥٤,١٤) ريال ، وأيضا يحتوى ميزان المراجعة على مبلغ (٢٥٨١٦٣٦,١٠) ريال وهو عبارة عن مبلغ تم استلامه بتاريخ ٢٠١٨/٠٤/٠١ م (مستند رقم ٥) تسديداً لباقي مستخلص رقم ١٤ عن الفترة من ١٤٣٧/٨/١ هـ إلى ١٤٣٧/٨/٣٠ هـ لمشروع ... وقدره (٢٣١١٢٣,١٤) ريال (مستند رقم ٦) وهى عن إعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٦ م ويطبق عليها المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) السابق ذكرها أعلاه وبالتالي لا يتم احتساب ضريبة على هذا المبلغ بالإضافة للخطاب الوارد لنا من المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني (مستند رقم ٧) ومفاده بناء على التعميم الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١٤٣٩/١٦/١٣٣٣٨) وتاريخ (١٤٣٩/٠٤/١٠ هـ) والذي يفيد بان العقود التي إبرامها قبل تاريخ (٢٠١٧/٠٥/٣٠ م) فانه يتم احتساب قيمة ضريبة (صفر) على الدفعات حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ م ، وأيضا لتسديد جزء من مستخلص رقم ١٥ عن الفترة من ١٤٣٧/١٠/١ هـ إلى ١٤٣٩/٠١/١٠ هـ لمشروع ...وقدره (٢٣٥٠٥١٢,٩٦) ريال (مستند رقم ٨) وهى عن إعمال تامة ومعتمدة في ٢٠١٦ م و ٢٠١٧ م ويطبق عليها المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) السابق ذكرها أعلاه وبالتالي لا يتم احتساب ضريبة على هذا المبلغ بالإضافة للخطاب الوارد لنا من المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني والذي يفيد بان العقود التي إبرامها قبل تاريخ (٢٠١٧/٠٥/٣٠ م) فانه يتم احتساب قيمة ضريبة (صفر) على الدفعات حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ م، ونحيطكم علماً بأن عملائنا جهات حكومية وبناء على التعميم الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل (تعميم إلى كافة الجهات والإدارات الحكومية) رقم (١٤٣٩/١٦/١٣٣٣٨) بتاريخ (١٤٣٩/٠٤/١٠ هـ) (مستند رقم ٩) فإننا لم نقم باستلام أي ضريبة للقيمة المضافة من عملائنا حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ م وكل ما استلمناه من ضريبة مضافة تخص عام ٢٠١٩م، فقط وتم توريدها للهيئة العامة للزكاة والدخل، يتضح مما سبق أعلاه بان ضريبة المخرجات (المبيعات) الظاهر في ميزان المراجعة وهو (٧١٣٣٦٦٨,٨٠) ريال = صفر - تم استلام إشعار التقييم النهائي من الهيئة العامة للزكاة والدخل لفترة فبراير ٢٠١٨ م بتاريخ ١٤٣٩/١١/١٧ هـ والذي يتضح فيه بأنه يوجد رصيد دائن لصالحنا حتى شهر فبراير ٢٠١٨ بمبلغ (٢٨٧٦٨٦,٢٦) ريال (مستند رقم ١٠) - تم استلام إشعار صدور فاتورة من الهيئة العامة للزكاة والدخل لفترة شهر مارس ٢٠١٨ م بتاريخ ٢٠١٨/٤/٢٢ م والذي يتضح فيه بأنه يوجد رصيد دائن لصالحنا عن شهر مارس ٢٠١٨ م بمبلغ (٤٩٩٩٤,٥٩) ريال (مستند رقم ١١) - ضريبة المدخلات (المشتريات) لشهر ابريل من واقع التقييم النهائي لشهر ابريل بتاريخ ١٤٤٠/٠٩/٢٤ هـ بمبلغ (٣٩٢٩٦,٢٤) ريال (مستند رقم ١٢) يتضح مما سبق أعلاه بان ضريبة المدخلات (المشتريات) وصافى ضريبة القيمة المستحقة لنا عن شهر فبراير = ٢٨٧٦٨٦,٢٦ + ٤٩٩٩٤,٥٩ = ٣٩٢٩٦,٢٤ = ٣٧٦٩٧٧,٠٩ ريال مما سبق يتضح بان الضريبة المستحقة عن شهر ابريل = ضريبة المخرجات – ضريبة المدخلات = صفر – ٣٧٦٩٧٧,٠٩ = - ٣٧٦٩٧٧,٠٩ ريال رصيد دائن لصالحنا بالرغم من ذلك تم إصدار فاتورة نظام المدفوعات « سداد » بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/٠١ م بمبلغ (٧٠٢١٥٥,٣٨) ريال وهى

تمثل ضريبة القيمة المضافة وغرامة الخطأ في الإقرار وعقوبة السداد المتأخر, لذا نأمل منكم بالنظر إلى اعتراضنا المقدم إليكم بتاريخ ١٧ / ٢٠١٩/٠٦ م بإلغاء فاتورة السداد المتأخر بمبلغ (٧٠٢١٥٥,٣٨) ريال وما يترتب عليها من غرامات التي بدون وجه حق وفيها مخالفات من الهيئة باحتسابها وإضافة الرصيد المستحق لنا عن شهر ابريل وقدره (٣٧٦٩٧٧,٠٩)ريال.»

وبعرض ذلك على المدعى عليها أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «أولاً: الدفع الموضوعي: ١-الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يقدم ما يثبت دعواه، ٢-مارست الهيئة صلاحيتها بإعادة تقييم فترة أبريل ٢٠١٨، بناءً على الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها «للهيئة إصدار تقييماً لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره»، ونتج عنه تعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ليصبح (٧،١٣٣،٦٦٨,٨) ريال سعودي، حيث تبين وجود مبيعات ودفعات مقدمة لم يفصح عنها المدعي وتم اكتشافها في ميزان المراجعة المقدم من المدعي (مرفق١)، حيث تتمثل المبالغ التي قامت الهيئة بإخضاعها للضريبة بالنسبة الأساسية بالآتي : أ-مستخلصين لمشروع يخص ... عن شهر فبراير ٢٠١٨م أقر عنها في بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة صفر بالمائة، مع العلم بأن المستخلصين متضمنين ضريبة القيمة المضافة (مرفق ٢)، بقيمة: (٥,٧١٨,٣٦١,٦٢) ريال، ب-دفعات مقدمة من العملاء من ميزان المراجعة، بمبلغ: (٢٨٥,٩١٨,٠٠) ريالت-الفرق بين إجمالي المبيعات في ميزان المراجعة وبين حساب العملاء، بمبلغ: (١,١٢٩,٣٨٨,١٠) ريال، ٣-واستناداً على المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه « دون الاخلال بالمادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة في المملكة، ...»، تم التعديل على بند المبيعات الأساسية.٤-فيما يتعلق باستبعاد مبلغ ٤,٩٩١ ريال من بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، نفيدكم بأن الهيئة بعد فحص الفواتير المؤيدة لقيمة البند تبين لها بأن المدعي قام بخصم فاتورة ضريبة لا تخصه (مرفق ٣) وذلك لأن الفاتورة صادرة باسم (...)، واستناداً على أحكام الفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي تنص: «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليلاً على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقًا لما حددته المادة الثامنة والأربعين من الاتفاقية...» تم استبعاد قيمة الفاتورة المخالفة، ٥-وبخصوص غرامة التأخر بالسداد وغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ، فبعد مراجعة إقرار المدعي، وبعد أن تبين للهيئة عدم صحته، صدر إشعار تقييم نهائي في تاريخ ٢٠١٩/٠٥/٢٩م وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في الميعاد النظامي، وبناء على ذلك، تم فرض غرامة التأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض كما تم توضيحه آنفًا وذلك وفقًا للمادة (٤٣)

من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها "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»، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار بناءً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) والتي جاء فيها «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم 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. ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.»

وبعرض ذلك على المدعية أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «أولاً: ما ذكرته المدعى عليها في مذكرتها الجوابية رقم (٢) بخصوص تحليلها لبند المبيعات الظاهر في ميزان المراجعة غير صحيح، حيث أن رقم المبيعات الظاهرة في ميزان المراجعة وهو (٧١٣٣٦٦٩,٨٠) ريال، تحليله الصحيح كما يظهر في ميزان المراجعة هو كما يلي: ١- (٢٥٨١٦٣٦,١٠) ريال عبارة عن مبلغ تم استلامه بتاريخ ٢٠١٨/٠٤/٠١م، سداد لمستخلصات تخص مشروع الكلية التقنية للبنات بأبهاحسب الجدول المرفق في ملف الدعوى والذي يبلغ إجمالي (٢٥٨١٦٣٦,١٠) ريال، وهذا المبلغ لا يستحق عليها ضريبة القيمة المضافة طبقاً للمادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الفقرة رقم (٣) ونصها فيما يتعلق بالتوريدات

المستمرة التي تم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل، وكذلك الخطاب الوارد لنا من المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني كما سبق توضيحه في مذاكراتنا السابقة. ٢- (٤٥٥٢٠٣١,٧٠) ريال عبارة عن مستخلصين للمراكز الصحية (المجموعة الأولى والثانية)، ثانياً: تم احتساب رصيد دائن لصالحنا من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل بمبلغ (٣٣٧٦٨٠,٨٥) ريال تفصيله مرفق في ملف الدعوى والذي يبلغ إجمالي (٣٣٧٦٨٠,٨٥) ريال، وكان يجب على الهيئة العامة للزكاة والدخل إدراج هذا المبلغ في الخانة رقم (١٥) لإشعار التقييم النهائي لشهر إبريل ٢٠١٨م، وخصمه من ضريبة القيمة المستحقة عن الفترة الحالية لشهر ابريل ٢٠١٨م، لذا نأمل منكم النظر إلى اعتراضنا المقدم إليكم بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/١٧م، بإلغاء فاتورة السداد المتأخر بمبلغ (٧٠٢١٥٥,٨٣) ريال وما ترتب عليها من غرامات التي بدون وجه حق وفيها مغالطات من الهيئة باحتسابها وإضافة الرصيد المستحق لنا عن شهر ابريل وقدرة (٣٧٦٩٧٧,٠٩) ريال».

وبعرض ذلك على المدعى عليها أجابت بمذكرة رد جاء فيها:» أولاً: بشأن موضوع الرصيد الدائن:الرصيد الدائن عن فترة فبراير لعام ٢٠١٨م بقيمة (٤٢,٧٧٢,٣٧) ريال قبل إعادة التقييم الصادر من الهيئة، حيث قام المدعي بالاستفادة من الرصيد الدائن بمبلغ (٤٦,٧٠٥,٣٧) ريال لسداد ضريبة القيمة المضافة عن فترة مارس لعام ٢٠١٩م، وفيما يخص الفترة الضريبة مارس لعام ٢٠١٨م صدر للمدعي رصيد دائن غير مدقق من قبل الهيئة بقيمة (٤٩,٩٩٤,٥٩) ريال والمدعي استفاد من الرصيد في سداد

ضريبة ابريل لعام ٢٠١٩م بقيمة (٣٢,٢٤١,٧٠) ريال، كما استفاد من الرصيد الدائن في سداد ضريبة مارس لعام ٢٠١٩م بقيمة (١١,٤٠١,٨٢) ريال، واستفاد كذلك من الرصيد الدائن في سداد جزء من ضريبة يونيو لعام ٢٠١٨م بقيمة (٥,٧٤٥,٢٩)ريال، وكذلك قام المدعي بالاستفادة من الرصيد في سداد غرامة الخطأ في الإقرار بقيمة (٢٨,٨٥) ريال، وضريبة بقيمة (٥٧٦,٩٣) ريال عن فترة فبراير ٢٠١٩م. كما نفيد سعادتكم بأن رصيد المدعي لدى الهيئة تحول من رصيد دائن إلى مدين بقيمة (١,٣٤٨,٥٣٤,٧١) ريال (مرفق) لوجود فترات ضريبية قامت الهيئة بإعادة تقيمها حيث تبين للهيئة عدم صحة الاقرارات الضريبية المقدمة من المدعي طوعياً. ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى».

وفي يوم الأربعاء١٤٤٢/٠٥/٢٩هـ الموافق ٢٠٢١/٠١/١٣م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ؛ في تمام الساعة ١٠:٠٠م، وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (...) (سعودي الجنسية) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته مدير الشركة المدعية، وبسؤال ممثل المدعية عن دعواها أجاب وفقاً للائحة الدعوى، وبسؤال ممثل المدعى عليها أجاب وفقاً لما جاء في لائحة الرد وأضاف بطلب الاستفسار عن محل اعتراض المدعية، وبعرض ذلك على ممثل المدعية أفاد أن محل اعتراضه يتمثل في قيام المدعى عليها بإعادة التقييم النهائي للفترة الضريبية لشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وبعرض ذلك على ممثل المدعى عليها طلب مهله لتقديم دفوعه الموضوعية بشأن الدعوى. وعليه قررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى يوم الخميس الموافق ٢٠٢١/١/٢٨م.

وفي يوم الخميس بتاريخ ١٤٤٢/٠٦/١٥هـ الموافق ٢٠٢١/٠١/٢٨م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ: ١٤٤١/٠٤/٢١هـ؛ في تمام الساعة ٣:٣٠م، وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (...) (سعودي الجنسية) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته مدير الشركة المدعية، وفي هذه الجلسة زود ممثل المدعى عليها الدائرة بالمذكرة الجوابية رقم (٢)، وذلك رداً على لائحة الدعوى المقدمة من المدعية، وبسؤال ممثل المدعية عن رده؛ أفاد بأنه لم يطلع على المذكرة المقدمة من المدعى عليها، ويطلب مهلة للرد، وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى يوم الخميس ٢٠٢١/٠٢/١٨م، على أن يقوم ممثل المدعية بإيداع

رده في النظام الإلكتروني للأمانة العامة للجان الضريبية بموعد أقصاه يوم الجمعة الموافق ٢٠٢١/٠٢/٠٥م، على أن يكون للمدعى عليها حق الاطلاع والرد.

وفي يوم الخميس بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/٠٦هـ، الموافق ٢٠٢١/٠٢/١٨م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم(٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ؛ في تمام الساعة ٢:٠٠م، وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (...) (سعودي الجنسية) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وحضر/ ...(سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته مدير الشركة المدعية، وفي هذه الجلسة قدمت المدعى عليها مذكرة جوابية رقم ٣ ومرفقاتها أودع نسخة منها في ملف الدعوى، وبسؤال المدعية عن ردها بعد اطلاعها على المذكرة اثناء الجلسة أفاد الممثل النظامي للمدعية أن ما جاء في المذكرة سبق وأن تم الرد عليه في المذكرات السابقة المقدمة من المدعية، وبسؤال طرفي الدعوى عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما تم تقديمه سابقاً. وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى يوم الخميس ٢٠٢١/٠٣/١١م، في تمام الساعة ١ مساءً، لمزيداً من الدراسة.

وفي يوم الخميس بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/٢٧هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/١١م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (٢) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم(٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ؛ للنظر في الدعوى المرفوعة ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى تبين عدم حضور المدعية أو من يمثلها برغم من ثبوت تبلغها نظاماً، وحضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (...) (سعودي الجنسية) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة الدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وحيث قررت الدائرة السير في الدعوى لصلاحية الفصل فيها وفقاً لأحكام المادة (٢٠) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات المنازعات الضريبية، فقد سألت الدائرة ممثل المدعى عليها عما يريد اضافته أجاب بالاكتفاء بما سبق تقديمه في هذه الدعوى، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهيدا لإصدار القرار.

الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ وتعديلاتها،

واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم 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 الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/١١هـ، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وعدم استفادته من الرصيد الدائن الناتج عن إشعار تقييم فترة شهر فبراير لعام ٢٠١٨م، وإقرار شهر مارس لعام ٢٠١٨م بمبلغ اجمالي (٣٧٦,٩٧٧) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر بالسداد، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلة 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 (٤٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة: «يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عُدّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى.»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بالقرار في تاريخ ٢٠١٩/٠٦/٠١م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/١٧م، مما تكون معه الدعوى قدمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، بعد الاطلاع والدراسة يتضح أن اعتراض المدعية ينحصر في خمسة بنود وهي ما يلي:

أولاً: بند المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية عن مبلغ (٧,١٣٣,٦٦٨,٨) ريال، يتضح أنّ الخلاف يكمن في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وذلك وفق لائحة اعتراض المدعية على قيام المدعى عليها بالتعديل على مبيعاتها الخاضعة للنسبة الأساسية بإضافة مبيعات لم تفصح عنها المدعية من خلال مراجعة ميزان المراجعة وحساب العملاء و تعترض المدعية على ذلك الإجراء استناداً إلى أنها مبيعات صفرية تم إبرام عقودها قبل ٢٠١٧/٠٥/٣٠م، بجزء منها و بجزء آخر أنها عن مدفوعات تخص مبيعات تم تنفيذها، قبل نفاذ النظام وبالتالي لا تخضع للضريبة، وحيث نصّ تعريف التوريدات الخاضعة للضريبة من المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: «التوريدات التي تُفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية، سواءً بالنسبة الأساسية أو بنسبة الصفر بالمائة، وتخصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على:

«تطبق 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.»، كما نصت المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة»، كما نصت المادة (١٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «تحدد اللائحة التوريدات المعفاة من الضريبة، والتوريدات الخاصة للضريبة بنسبة الصفر في المائة، والشروط والضوابط اللازمة لذلك»، كما نصت الفقرة(٣) من المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة على « -فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل، وجزئيا بعد هذا التاريخ، فإن الضريبة لا تستحق على الجزء الذي ينفذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل»، كما نصت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على :» 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 الاحتساب (التكليف) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة»، بعد الاطلاع والدراسة، يتضح اعتراض المدعي على قيام المدعى عليها بموجب إشعار التقييم لإقرار الفترة الضريبية لشهر أبريل لعام ٢٠١٨م بتعديل مبيعات المدعية المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية بإضافة مبيعات بمبلغ (٧,١٣٣,٦٦٨,٨) ريال لم يفصح عنها المدعي بإقراره الضريبي و تستند المدعى عليها في إجرائها بأنه تبين لها وجود مبيعات ودفعات مقدمة لم تفصح عنها المدعية وتم اكتشافها في ميزان المراجعة المقدم من المدعية، حيث تتمثل المبالغ التي قامت الهيئة بإخضاعها للضريبة بالنسبة الأساسية بالآتي: أ- مستخلصين لمشروع يخص ...عن شهر فبراير ٢٠١٨م أقر عنها في بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة صفر بالمائة، مع العلم بأن المستخلصين متضمنين ضريبة القيمة المضافة، بقيمة: (٥,٧١٨,٣٦١,٦٢) ريال. ب- دفعات مقدمة من العملاء من ميزان المراجعة، بمبلغ: (٢٨٥,٩١٨,٠٠) ريال، الفرق بين إجمالي المبيعات في ميزان المراجعة وبين حساب العملاء، بمبلغ: (١,١٢٩,٣٨٨,١٠) ريال وبتأمل مرفقات الدعوى و ما ورد بالمذكرات من المدعية و المدعى عليها يتبين ما يلي: أ- أشارت المدعية ابتداءًبمذكرة الاعتراض المقدمة منها إلى المدعى عليها بتاريخ ٢٠١٩/٠٦/١١م، رداً على ما يخص مبالغ المستخلصات المتعلقة بمشروع المراكز الصحية بالمجموعة الأولى و الثانية بمستخلص رقم (١٠) أن المستخلصات الفعلية بمبلغ (٥,٧١٨,٣٦١,٦٢) ريال و لكن ما تم تحصيله هو (٤,٨٣٧,٩٤٩) ريال وقد أشارت في ردها على مذكرة الرد الجوابية للمدعى عليها رقم (١) بأنها عن أعمال تامة و معتمدة قبل نفاذ النظام بما يخرجها من الخضوع للضريبة تطبيقاً للفقرة (٣) من المادة (٢١) من نظام ضريبة القيمة المضافة، وبالاطلاع على مذكرة المدعى عليها الجوابية رقم (٢) تبين عدم ورود ما يتعلق بشأن اشتمال المستخلصات لضريبة القيمة المضافة والتي تبين بمراجعة تلك المستخلصات و المقدمة من المدعى عليها رفق مذكرتها الجوابية صحة ما أشارت له المدعى عليها حيث تبين أن

المستخلص (١٠) المتعلق بتنفيذ مبنى المراكز الصحية للمجموعة الأولى بمنطقة ... و المعتمد من استشاري المشروع و العميل يتضمن السعر قبل الضريبة بمبلغ (١,٨١٥,٨٢٤,٥) ريال و السعر بعد إضافة ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (١,٩٠٦,٦١٥,٧٣) ريال بفارق قدرة (٩٠,٧٩١,٢٣) ريال قيمة ضريبة القيمة المضافة بنسبة (٥٪) عن إجمالي أعمال المستخلص وكذلك بالمستخلص (١٠) المتعلق بتنفيذ مبنى المراكز الصحية للمجموعة الثانية بمنطقة ...و المعتمد من استشاري المشروع و العميل يتضمن السعر قبل الضريبة (٣,٩٠٢,٥٣٧,١٢) ريال و السعر بعد إضافة ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (٤,٠٩٧,٦٦٣,٩٨) ريال بفارق قدرة (١٩٥,١٢٦,٨٦) ريال قيمة ضريبة القيمة المضافة بنسبة (٥٪) عن إجمالي أعمال المستخلص كما تأكد ذلك من خلال الخطابات الصادرة من مدير إدارة الشئون الهندسية بمنطقة ...التابعة ل...الى مدير الإدارة المالية بمديرية ...بصرف مستحقات مستخلصات رقم (١٠) للمجموعة الأولى و الثانية وتضمن الخطاب الإشارة إلى اشتمال الأعمال لقيمة ضريبة القيمة المضافة، كما ثبت تحصيلها من ضمن المبلغ المسدد بالزيادة ضمن حركة حساب العميل الدائن عن كل مستخلص بما يثبت صحة ما انتهت إليه المدعى عليها من إجراء بخضوع تلك المبالغ لضريبة القيمة المضافة ما ترى معه الدائرة رفض دعوى المدعي عن هذا المبلغ وقدره (٥,٧١٨,٣٦١,٦٢) ريال. ب- فيما يتعلق بمبلغ (٢٨٥,٩١٨,٠٠) ريال والتي أشارت المدعى عليها بأنه عن دفعات مقدمة استنادًا إلى ميزان المراجعة حيث أظهر الميزان بحساب العملاء بالجانب المدين على التوالي إثبات المبالغ (١,٣٦٣,٩٧٧,٥٦) ريال فيما يتعلق بالمراكز الصحية المجموعة الأولى و مبلغ (٣,١٨٨,٠٥٤,١٤) ريال فيما يتعلق بالمراكز الصحية المجموعة الثانية بإجمالي مبلغ (٤,٥٥٢,٠٣١,٧) ريال وقد أفادت المدعية و أثبتته المرفقات بأن ذلك المبلغ هو قيمة إجمالي الأعمال بالمستخلصات المشار إليها بالبند الأول بمبلغ إجمالي (٥,٧١٨,٣٦١,٦٢) ريال بعد استبعاد قيمة غرامات بمبلغ (١,١٦٦,٣٢٩,٩٢) ريال، وبمقارنة تلك المبالغ المثبتة عن كل مجموعة بما يقابلها من سدادات بالجانب الدائن يتضح أنه تم سداد مبلغ (١,٤٥٤,٧٦٨,٥٢) ريال فيما يتعلق بالمراكز الصحية المجموعة الأولى ومبلغ (٣,٣٨٣,١٨١) ريال فيما يتعلق بالمراكز الصحية المجموعة الثانية بما ينتج عن تلك المقارنة رصيد دائن للعميل عن حركة الفترة بمبلغ على التوالي (٩٠,٧٩١,٢٣) ريال، فيما يتعلق بالمراكز الصحية المجموعة الأولى و مبلغ (١٩٥,١٢٦,٨٦) ريال فيما يتعلق بالمراكز الصحية المجموعة الثانية بإجمالي رصيد دائن (٢٨٥,٩١٨) ريال، وبتأمل تلك المبالغ المسددة بالزيادة يتضح أنها تمثل ضريبة القيمة المضافة المحتسبة على إجمالي أعمال كل مستخلص وفق ما تم إيضاحه بالفقرة (أ) وأثبتته المستندات المقدمة من المدعية، وعليه وحيث أن تلك المبالغ لا تمثل توريدات وإنما تمثل مستحقات ضريبية بما لا يجوز فرض الضريبة عليها مما ترى الدائرة معه قبول دعوى المدعية عن هذا المبلغ (٢٨٥,٩١٨) ريال. ت- وفيما يتعلق بمبلغ (١,١٢٩,٣٨٨,١) ريال فإنه بتأمل ميزان المراجعة وفق ما أبدته المدعى عليها بأن ذلك المبلغ هو فرق بين المبيعات وبين حسابات العملاء تبين خلو ميزان المراجعة من حساب للمبيعات وأنه لا يحتوي سوى على حسابات للعملاء كما لم توضح المدعى عليها كيف تمت المطابقة وأي الحسابات تم المطابقة معها سواء بالنسبة

للمبيعات أو العملاء على مستوى الإجماليات وعليه لم يتضح للدائرة صحة إجراء المدعى عليها كما أوضحت المدعية أنه بالنسبة لمبلغ (٢,٥٨١,٦٣٦) ريال وفقاً لتحليل المدعية والذي استندت إلى تحليل الفروق إلى أن باقي المبلغ بخلاف أعمال مستخلصات المراكز الصحية المجموعة الأولى و الثانية يمثل مدفوعات لأعمال تمت قبل نفاذ النظام و أنها تخص مبالغ (٢٣١,١٢٣) ريال و (٢,٣٥٠,٥١٢) ريال المتعلقة بالمستخلصات رقم (١٤) و المنفذ عن الفترة ١٤٣٧/٠٨/٠١هـإلى ١٤٣٧/٠٩/٣٠هـ الموافق ٢٠١٦/٠٥/٠٨مإلى ٢٠١٦/٠٧/٠٥م، والمستخلص رقم (١٥) عن الفترة من ١٤٣٧/١٠/٠١هـ إلى ١٤٣٩/٠١/١٠هـ الموافق ٢٠١٦/٠٧/٠٦مإلى ٢٠١٧/٠٩/٣٠م، عن مشروع الكلية التقنية بأبها التابع لمؤسسة التدريب التقني و المهني والتي تبين أنه تم تنفيذها قبل نفاذ النظام وقد تم التحقق من مبلغ (٢٣١,١٢٣) ريال كمبلغ محجوز عن المستخلص رقم (١٤) تم خصمه من المبلغ المنصرف للمدعي لنفاذ البند وفق مستند تسوية صرف المستخلص المقدم من المدعية، أما بالنسبة للمبلغ الآخر وقدره (٢,٣٥٠,٥١٢) ريال والذي ادعت المدعية أنه يخص مدفوعات المستخلص رقم (١٥) فلم يثبت للدائرة من المستندات المقدمة عن المستخلص رقم (١٥) صحة ما جاء بدفع المدعية، و عليه و حيث أن قرار المدعى عليها بإضافة ذلك الفرق وقدره (١,١٢٩,٣٨٨,١) ريال لم تتمكن الدائرة من التثبت من صحة الأساس التي استندت و بنت عليه قرارها في وجود فرق بين المبيعات و بين حسابات العملاء من خلال ميزان المراجعة، مما ترى الدائرة معه قبول دعوى المدعية عن هذا البند بمبلغ وقدره (١,١٢٩,٣٨٨,١) ريال، وفي ضوء ما سبق من الفقرات (أ) و (ب) و (ت) ترى الدائرة قبول دعوى المدعية وإلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق بتعديل المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) ريال فقط ورفض دعواها عن باقي المبلغ وقدره (٥,٧١٨,٣٦١,٦٢) ريال.

ثانياً: بند المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (٤,٩٩٢,٠٠) ريال، يتضح أنّ الخلاف يكمن في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة في شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وذلك نتيجة قيام المدعى عليها باستبعاد مشتريات من الخصم عن فاتورة ضريبة لا تخص المدعية وذلك لأن الفاتورة صادرة باسم (...)، وحيث نصّ تعريف ضريبة المدخلات من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: "الضريبة التي يتحملها الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات الموردة له أو المستوردة لأغراض مزاولة النشاط الاقتصادي»، كما نص تعريف الضريبة القابلة للخصم من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: "ضريبة المدخلات التي يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على التوريدات لكل فترة ضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٤٤) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: "يحق للخاضع للضريبة أن يخصم من مبلغ الضريبة المستحقة والملزم بسدادها في دولة عضو قيمة الضريبة القابلة للخصم التي تحملها في هذه الدولة في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة»، كما

نصت الفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: "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 (قانون) الجمارك الموحد»، كما نصت الفقرة (٢) من ذات المادة على: "لكل دولة عضو أن تسمح للخاضع للضريبة بممارسة حق الخصم في حال عدم توفر الفاتورة الضريبية أو عدم استيفائها للشروط المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، شريطة إثبات قيمة الضريبة المستحقة بأية وسيلة أخرى»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «دون الإخلال بما ورد بشأنه نص خاص في هذه المادة، للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات الموردة له في سياق ممارسة نشاطه الاقتصادي»، كما نصت الفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على:» لايجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليلا على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته المادة الثامنة والأربعين من هذه الاتفاقية. وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادرا على تقديم الأدلة البديلة الاتية إلى الهيئة: أ. فاتورة ضريبية مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح وفقًا لهذه اللائحة. ب. في حال كان التوريد ناتجًا عن نقل السلع إلى دولة عضو أخرى، فالمستند التجاري أو أي مستند آخر يثبت القيمة التي تم على أساسها احتساب ضريبة القيمة المضافة في تاريخ النقل. ج. مستندات تجارية أخرى يُسمح بها حسب تقدير الهيئة، تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة»، بعد الاطلاع والدراسة، يتضح اعتراض المدعية على إشعار التقييم النهائي و المتضمن استبعاد مشتريات محلية خاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (٤,٩٩٢) ريال و استندت المدعى عليها في ذلك إلى أن الفاتورة الضريبة المقدمة من المدعية لا تخصها وذلك لأن الفاتورة صادرة باسم (...)، وبالرجوع للمستند المقدم من المدعى عليها تبين صحة ما أشارت إليه، وبالتالي لا يحق للمدعية خصم الضريبة الواردة بالفاتورة بمبلغ (٤,٩٩٢)ريال، ولم تقدم المدعية أي دفوع بشان ذلك البند، مما ترى معه الدائرة صحة قرار المدعى عليها ورفض اعتراض المدعية.

ثالثاً:عدم الاستفادة من الرصيد الدائن الناتج عن إشعار تقييم فترة شهر فبراير ٢٠١٨م، وإقرار شهر مارس لعام ٢٠١٨م، بمبلغ إجمالي (٣٧٦,٩٧٧) ريال؛ يتضح أن الخلاف يكمن في اعتراض المدعية على عدم إدراج المدعى عليها لرصيدها الدائن الناتج عن إشعار تقييم فترة شر فبراير لعام ٢٠١٨م بمبلغ (٢٨٧,٦٨٦,٢٦) ريال بالإضافة لرصيدهاالدائن الناتج عن إقرار فترة شهر مارس لعام ٢٠١٨م بمبلغ (٤٩,٩٩٤,٥) ريال بالإضافة لرصيدها الدائن الناتج عن إقرارها المقدم عن شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، بمبلغ (٣٩,٢٩٦,٢٤) ريال بمبلغ إجمالي (٣٧٦,٩٧٧) ريال ضمن الخانة رقم (١٥) بإشعار

التقييم النهائي لشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، لتخفيض المديونية المستحقة عليها عن إشعار التقييم لفترة شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، من ضريبة أو غرامات، وحيث نصت الفقرة (٨) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «للهيئة إجراء المقاصة بين أي رصيد دائن لضريبة القيمة المضافة وبين أي ضرائب أخرى مستحقة على الشخص الخاضع للضريبة. وعلى الهيئة إشعار الشخص الخاضع للضريبة بذلك. «، كما نصت الفقرة (٥) من المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «للهيئة إجراء مقاصة للمبلغ الزائد في الحساب الضريبي الخاص بالشخص الخاضع للضريبة مقابل أي ضريبة أو غرامة أو أي مبالغ أخري مستحقة للهيئة. كما يجوز للهيئة احتجاز المبلغ إلى حين التوصل إلى تسوية بشأن أي تقييمات عالقة صادرة في حقه.»، كما نصت الفقرة (٦) من المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يطلب استرداد المبلغ الزائد، وإلا سيتم ترحيله في حسابه الضريبي عند تقديم كل إقرار ضريبي أو في أي وقت آخر وفقا للمدة الزمنية الواردة في الفقرة الثانية من هذه المادة.»، بعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع, يتضح من الأسانيد النظامية المذكورة بعاليه أن للمدعى عليها الحق في إجراء المقاصة بين الرصيد الدائن الناتج عن إقرارات المدعي و تسويتها مع ما يستحق عليه من ضريبة أو غرامات و بتأمل اعتراضات المدعية يتبين أنه بالنسبة لمبلغ (٣٩,٢٩٦,٢٤) ريال كرصيد دائن بإقرار شهر أبريل لعام ٢٠١٨م،أن المدعية قد استفادت منه بإشعار تقييم الفترة عند استفادتها بالضريبة المخصومة على مشترياتها خصماً من الضريبة المستحقة عليها على مبيعاتها، وبالتالي فلا يجوز لها الاستفادة من هذا المبلغ مرة أخرى، أما بالنسبة لمبلغ (٤٩,٩٩٤,٥) ريال الناتج عن إقرار شهر مارس لعام ٢٠١٨م، فقد أفادت المدعى عليها بمذكرة ردها الجوابية (٣) بأن هذا الرصيد غير مدقق وأن المدعية قد استفادت من ذلك المبلغ بترحيله و تسويته مع ما استحق عليها من ضريبة وغرامات عن الفترات على النحو التالي - سداد ضريبة أبريل لعام ٢٠١٩م بقيمة ٣٢,٢٤١,٧٠ ريال، كما استفادت من الرصيد الدائن في سداد ضريبة مارس لعام ٢٠١٩م بقيمة (١١,٤٠١,٨٢) ريال، واستفادت كذلك من الرصيد الدائن في سداد جزء من ضريبة يونيو لعام ٢٠١٨م بقيمة (٥,٧٤٥,٢٩) ريال، وكذلك قامت المدعية بالاستفادة من الرصيد في سداد غرامة الخطأ في الإقرار بقيمة (٢٨,٨٥) ريال، وضريبة بقيمة (٥٧٦,٩٣) ريال عن فترة فبراير ٢٠١٩م،أما فيما يتعلق بالرصيد الدائن الناتج عن شهر فبراير بمبلغ (٤٢,٧٧٢,٣٧) ريال قبل إعادة التقييم الصادر من الهيئة، حيث قامت المدعية بالاستفادة من الرصيد الدائن بمبلغ (٤٦,٧٠٥,٣٧) ريال لسداد ضريبة القيمة المضافة عن فترة مارس لعام ٢٠١٩م، أما فيما يتعلق بباقي المبلغ عن الرصيد المرحل عن إقرار شهر فبراير لعام ٢٠١٨ بمبلغ (٢٤٤,٩١٤) و المرحل من فترات أخرى فلا يوجد ما يفيد عدم استفادتها منها بفترات أخرى لاسيما وأن المدعى عليها قد أفادت بأن الرصيد النهائي التراكمي للحساب الضريبي للمدعية هو رصيد مدين بمبلغ (١,٣٤٨,٥٣٤,٧١) ريال مما يعني أنه لا توجد مبالغ دائنة عن أي فترات لم يتم الاستفادة بها كما أن المدعية بردها لم تنكر ما

جاء بالمذكرة الجوابية للمدعى عليها رقم (٣) بشأن استفادتها بالرصيد الدائن لفترات مختلفة، مما ترى معه الدائرة رفض دعوى المدعية عن هذا البند مع التحفظ على تقديم المدعى عليها ما يثبت أن رصيد الحساب الضريبي النهائي للمدعي برصيد مدين بمبلغ (١,٣٤٨,٥٣٤,٧١) ريال.

رابعاً: بند غرامة الخطأ في الإقرار، يتضح أنّ الخلاف يكمن في فرض غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بفترة شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، وذلك نتيجة قيام المدعى عليها بإضافة مبيعات لم تفصح عنها المدعية حيث تبين وجود مبيعات ودفعات مقدمة لم تفصح عنها المدعية وتم اكتشافها في ميزان المراجعة المقدم من المدعية، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «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»، بعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع؛ يتضح أنّ غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعية للفترة الضريبية المتعلقة بفترة شهر أبريل لعام ٢٠١٨م؛ وحيث رأينا في البند الأول قد أفضى إلى عدم تأييد المدعى عليها بإجرائها بالتعديل في المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية عن مبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) وتأييدها في باقي مبالغ التعديل في البند الأول والتي ثبت تحصيل الضريبة عليه و تأييدها أيضاً في البند الثاني و كون أنّ الغرامة تحتسب على ما تم تأييد المدعى عليها من ضريبة مستحقه على التعديل وإلغائها على ما لم يتم تأييد المدعى عليها من تعديل وحيث إن ما يرتبط به يأخذ حكمه, فطبقًا لأحكام الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها بالنسبة لغرامة الخطأ في الإقرار المحتسبة على ما تم قبوله من دعوى المدعي على البند الأول من تعديل بالمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) ريال ورفض دعواه عن ما عدا ذلك .

خامساً: بند غرامة التأخر بالسداد، يتضح أنّ الخلاف يكمن في فرض غرامة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، حيث تطالب المدعية بإلغائها، في حين تدفع المدعى عليها برفض الدعوى استناداً لصحة إجرائها بالنسبة لتقييم الفترة وبالتالي صحة إجرائها بفرض الغرامة استناداً إلى المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة؛ وحيث نصت المادة (٦٣) 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(١) من المادة (٢٧) من نظام ضريبة القيمة المضافة والمتعلقة بسداد الضريبة على: «تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والمتعلقة بسداد الضريبة 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 (٤٣) 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 على تفاصيل البند المعترض عليه الذي يتمثل في غرامة التأخر في السداد الناتجة عن الفروقات الضريبية بحسب التقييم، وبما أن رأينا قد أفضى بعدم تأييد المدعى عليها بإجرائها بالتعديل في المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية عن مبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) وتأييدها في باقي مبالغ التعديل عن البند الأول والتي ثبت تحصيل الضريبة عليه و تأييدها أيضاً عن البند الثاني و كون أنّ الغرامة تحتسب على ما تم تأييد المدعى عليها من ضريبة مستحقه على التعديل وإلغائها على ما لم يتم تأييد المدعى عليها من تعديل وحيث أن ما يرتبط به يأخذ حكمه، فطبقًا لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها بالنسبة لغرامة التأخر في السداد المحتسبة على ما تم قبوله من دعوى المدعي على البند الأول من تعديل بالمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) ريال ورفض دعواه عن ما عدا ذلك.

القرار:

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: إلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يتعلق بالمبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية شهر أبريل لعام ٢٠١٨م، عن مبلغ (١,٤١٥,٣٠٦,١) ريال، ورفض دعوى المدعي عن باقي المبلغ.

ثالثاً: رفض طلب المدعي فيما يتعلق بالمشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية شهر أبريل لعام ٢٠١٨م.

رابعاً: رفض طلب المدعي فيما يتعلق بعدم استفادته من الرصيد الدائن بإجمالي مبلغ (٣٧٦,٩٧٧) ريال.

خامساً: إلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية الخاصة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، في ضوء ما تم قبوله من دعوى المدعي عن بند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية.

سادساً: إلغاء قرار المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية الخاصة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، في ضوء ما تم قبوله من دعوى المدعي عن بند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية.

صـدر هـذا القـرار حضوريـاً بحـق الطرفيـن بموجـب المـادة (٥٦) مـن نظـام المرافعـات الشـرعية، وقـد حـددت الدائـرة ثلاثـون يومـاً موعـداً لتسـلم نسـخة القـرار، وللدائـرة أن تمـدد موعـد التسـليم لثلاثـون يومـاً أخـرى حسـبما تـراه، ولأطـراف الدعـوى طلـب استئنافه خـلال (٣٠) ثلاثيـن يومـاً مـن اليـوم التالـي للتاريـخ المحـدد لتسـلمه، وفـي حـال عـدم تقديـم الاعتـراض يصبـح نهائيـاً وواجـب النفـاذ بعـد انتهـاء هـذه المـدة.

وصلَّى الله وسلَّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.