

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VSR-2021-187) |

الصادر في الدعوى رقم (V-8045-2019) |

## لجنة الفصل

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

## المفاتيح:

ضريبة القيمة المضافة - إعادة التقييم للفترة الضريبية - المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية - المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية - غرامة التأخر في السداد - عدم قبول طلب المدعي - إلغاء قرار المدعى عليها - تعديل قرار المدعى عليها.

## الملخص:

مطالبة المدعي بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إعادة التقييم للربع الثاني لعام ٢٠١٨م وذلك بخصوص: البند الأول: بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية - البند الثاني: بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية - البند الثالث: بند غرامة التأخر في السداد - أجابت الهيئة بأن أول تسجيل للمدعي في ضريبة القيمة المضافة تقدم به كان بتاريخ ٢٣/٠٤/٢٠١٩م (أي بعد فوات المدة النظامية)، وبعد الرجوع إلى بيانات وزارة العدل تبين تجاوز توريدات المدعي لحد التسجيل الإلزامي في عام ٢٠١٨م، وعليه كان يلزم على المدعي التسجيل خلال ذلك العام وبناء على ذلك تم فرض الغرامة - ثبت للدائرة أنه فيما يتعلق بالبند الأول: قد تبين من رخصة بناء الفيلا أنها سكنية إلا أنها لا تُعد كافية؛ حيث بينت المستندات المرفقة وجود فارق في المبلغ المضاف من قبل الهيئة بالإضافة لوجود صكوك أخرى لدى المدعي - وفيما يتعلق بالبند الثاني: أن المدعى عليها لم تقدم من المستندات ما يكشف عن انصراف نية المدعي في بناء الوحدات السكنية لتكون سكناً لأبنائه، خصوصاً أن ما قدم أثناء الترافع يثبت قيام المدعي بمزاولة النشاط العقاري، كما أن الإفادة المرفقة في ملف الدعوى لا تعد دليلاً كافياً لرفض طلب المدعي في خصم ضريبة المدخلات - وفيما يتعلق بالبند الثالث: لم يتبين تاريخ سداد المدعي للضريبة المستحقة، وحيث أن الرأي في بنود التقييم النهائي قد أفضى إلى رفض دعوى المدعي فيما يتعلق بالبند الأول وإلغاء قرار المدعى عليها في البند الثاني وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه - مؤدى ذلك: عدم قبول طلب المدعي فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية - إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية - تعديل قرار المدعى عليها

فيما يتعلق بغرامة التأخر بالسداد - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

### المستند:

- المادة (٦٣)، والمادة (١)، والفقرة (١) من المادة (٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المصدقة بالمرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ.
- المادة (٤٩)، والمادة (٤٣)، والمادة (٢)، والمادة (٨)، والمادة (١٠)، والفقرة (٧) من المادة (٩)، والفقرة (٢) من المادة (٣٧)، والفقرة (١) من المادة (٢٢)، والفقرة (١) من المادة (٢٧) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٣/م) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ.
- المادة (١٤)، والفقرة (٧) من المادة (٩)، والفقرة (٧/ج) من المادة (٤٩)، والفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ.
- البند (٢) من المادة (١٥) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ.

### الوقائع:

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

إنه في يوم الخميس بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٦هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٨م، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (١/م) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وتعديلاته والمُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٢١٨) بتاريخ ١٤٤٢/٣/٢٧هـ، تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن... (سعودي الجنسية) هوية وطنية رقم (...) أقاله عن نفسه، تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على إعادة التقييم للربع الثاني لعام ٢٠١٨م، وغرامة التأخر بالسداد.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت على النحو الآتي: «أولاً: الدفع الموضوعي: ١- الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات العكس، ٢- نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون على أن «يكون حد التسجيل الإلزامي ٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي». كما نصت الفقرة (٩) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه يعفى من التسجيل الإلزامي أي شخص تزيد قيمة توريداته

السنوية عن حد التسجيل الإلزامي دون أن تزيد عن مبلغ مليون ريال وذلك قبل الأول من شهر يناير ٢٠١٩. ومع ذلك، يجب أن يقدم طلب التسجيل في أو قبل موعد أقصاه ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨. وبالإطلاع على بيانات المدعي لدى الهيئة يتضح بأن أول تسجيل للمدعي في ضريبة القيمة المضافة تقدم به كان بتاريخ ٢٣/٠٤/٢٠١٩م (أي بعد فوات المدة النظامية)، ٣-نفيد اللجنة الموقرة أنه بعد الرجوع إلى بيانات وزارة العدل تبين تجاوز توريدات المدعي لحد التسجيل الإلزامي في عام ٢٠١٨م، وعليه كان يلزم على المدعي التسجيل خلال ذلك

العام، ٤-إعمالاً لمبدأ السلطة التقديرية المقرر لجهة الإدارة والذي يخولها انتهاج الطريقة التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات المتعلقة بتكوين المراكز النظامية بالمكلف فقد تقرر بموجب لوائح الهيئة تبني مبدأ الالتزام الطوعي لكافة العمليات (التسجيل/تقديم الاقرارات/تصحيح الأخطاء/إبلاغ الهيئة بأية تغييرات/... الخ)-مع بقاء سلطة الهيئة التقديرية في دراسة وضع المكلف لاحقاً إن لزم الامر وإجراء الفحص والتدقيق لأي طلب للتأكد من سلامة وصحة ما قدمه- وبناء عليه أتاحته الهيئة لكل شخص خاضع أن يتم عملية التسجيل بنفسه بشكل طوعي وخيرته في تقديم المستندات اللازمة لذلك من عدمه واكتفت بصيغة التعهد المتضمن تأكيده صحة المعلومات المدخلة من قبله، وبالتالي فإن المكلف قام بشكل طوعي وفقاً لهذه اللوائح بالتسجيل واختيار حد التوريدات المتعلق بمنشأته وصدرت الغرامة وفقاً لمدخلاته التي أقر بها بنفسه والغرامة لا توقع إلا بناء على ذلك، ٥-تم نشر كافة المتطلبات النظامية بوقت كاف قبل بدء التطبيق واتخذت كافة إجراءات التوعية بمختلف الوسائل الالكترونية وأتيح ذلك عن طريق مركز الاتصال الموحد لكافة المكلفين من أجل التطبيق الصحيح للنظام ولوائحته، ٦-وبناءً على ما تقدم تم فرض غرامة التأخر في التسجيل وذلك استناداً للمادة (٤١) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه «يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدة المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها (١٠,٠٠٠) عشرة آلاف ريال»، ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.»

وبعرض ذلك على المدعي أجاب بمذكرة رد جاء فيها: «أولاً: خطاب إدارة التقاضي بهيئة الزكاة والدخل كان سردياً للوائح والأنظمة لتبرير فرض غرامة تأخير مقدارها ١٠٠٠٠ ريال، علماً بأن هذه الغرامة ليست محل دعوى الاعتراض وسبق ان تم دفع هذه الغرامة حين معرفتي بضرورة التسجيل إذا كان الغرض من العقار الاستثمار. ثانياً: الدعوى محل الاعتراض هو صدور التقييم النهائي للربع الثاني من العام ٢٠١٨ والذي تبعه صدور الفاتورة رقم ... بتاريخ ١٩/٧/٢٠١٩ بقيمة ٤٢٨٠٠٠ ألف (كضريبة مضافة وعقوبة تأخير سداد - مرفق) ونقطة الاعتراض على الفاتورة تتمثل في نقطتين هما: ١- أن العقار الذي فرض عليه الضريبة والغرامة هو عقار مستثنى من الضريبة بناء على الفقرة ٤,١,٢ من الدليل الإرشادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في قطاع العقارات والذي ينص على استثناء بيع العقار الشخصي من ضريبة الدخل وارفقنا سابقاً في دعوى الاعتراض المرفوعة على التقييم ما يثبت انه عقار معد

للسكن (حصر صادر من وزارة العدل بما املك من عقارات وليس من بينها بيت سكني - جميعها قطع أراضي- مما يثبت ان العقار المباع كان معد للسكن، تقديم مشهد من إدارة الإسكان بجامعة ... يثبت انني لا املك سكن خاص واسكن حالياً بسكن المدينة الجامعية) (تم ارفاق جميع هذه الوثائق بالدعوى التي تم رفعها سابقاً للأمانة)، ٢- أن ما ذكر أعلاه هو ما أفادتني به هيئة الزكاة والدخل حين اتصاليهم بي بعد بيع مسكني وعند افادتي لهم بأنه مسكني الأول تم ابلاغي حينها بانني معفي من الضريبة وكذلك تمت مراجعتي للهيئة في مقرها بعد ذلك وقابلت موظفيها وافادوني بنفس النتيجة وهو اعفائي من الضريبة لذات السبب، وعند طلبي منهم إفادة خطية بذلك رفضوا وذكروا أنك معفي نظاماً وزودوني بدلا من ذلك برابط الدليل الإرشادي المشار إليه أعلاه والفقرة التي تنص على الاستثناء، فكيف يحسب عليّ غرامة تأخير والهيئة هي من أفادتني بعدم وجود ضريبة على العقار محل الدعوى، ثالثاً: تم شراء ارض في الربع الثاني من عام ٢٠١٨م وتم توريد نسبة مبلغ القيمة المضافة من قيمة الأرض لهيئة الزكاة والدخل (تم ارفاق صورة من فاتورة التوريد بالدعوى التي تم رفعها سابقاً للأمانة) ولم تحتسب الهيئة مبلغ القيمة المضافة للأرض التي قمت بشرائها في الربع الثاني من عام ٢٠١٨م والذي قمت بدفع كامل مبلغه للهيئة. الطلبات: ١- استثناء هذا العقار محل الاعتراض من فرض ضريبة قيمة مضافة عليه وبالتالي الغاء غرامة التأخير والغاء الفاتورة الصادرة بخصوصه. ٢- احتساب مبلغ القيمة المضافة الذي تم دفعه للهيئة كرسيد لي وذلك للأرض التي قمت بشرائها في الربع الثاني من عام ٢٠١٨م.»

وأجابت المدعى عليها بمذكرة رد ردًا على المدعي جاء فيها: «أولاً: من الناحية الشكلية: نصت المادة (٤٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية»، وحيث أن قرار الهيئة صدر بتاريخ ٢٠١٩/٠٧/١٨ م والمدعي لم يعترض لدى الهيئة خلال المدة النظامية المشار لها أعلاه، فإن قرار الهيئة أصبح محصناً وغير قابل للاعتراض عليه أمام أي جهة أخرى. ثانياً: من الناحية الموضوعية: أولاً: الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات دعواه. ثانياً: فيما يخص قرار إعادة التقييم فإن الهيئة توجز ردها كالآتي: أ- فيما يخص بند المبيعات: عملاً بمبدأ الالتزام الطوعي، تمنح الهيئة الحرية للمكلفين في تقديم الإقرارات الخاصة به دون أدنى تدخل منها، شريطة أن يقوم المكلف بتقديم المستندات الداعمة للإقرارات المقدمة، وتقديم المدعي لإقرار الربع الثاني من العام ٢٠١٨م، وإعمالاً لنص المادة (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» وحيث تبين للهيئة وجود عملية بيع لعقار بقيمة (٥,٣٥٠,٥٠٠) خمسة مليون وثلاثمائة وخمسون ألفاً وخمسمئة، وباستيضاح ماهية هذا البيع أماد المدعي بأنه قام ببيع عقار قام ببنائه لغرض استخدامه كمسكن شخصي إلا أنه جيل دون ذلك، وعليه طلبت الهيئة أي بيانات من المدعي تساهم في تأكيد استخدام العقار المبيع كمسكن شخصي،

للنظر في إعمال نص الفقرة (٧) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة والتي نصت على « يعد الشخص الذي يقوم أو ينوي القيام بتوريد عقاري، أنه يقوم بنشاط اقتصادي لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة، فيما عدا الحالات التي كان يُستخدم أو ينوي أن يستخدم فيها العقار قبل التوريد العقاري كسكن دائم لذلك الشخص أو لعضو من عائلته...»، ونظراً لعدم تقديم ما يثبت انطباق الاستثناء، تتمسك الهيئة بصحة الإجراء المتخذ من قبلها. ب- فيما يخص بند المشتريات: يطلب المدعي قبولها كضريبة مدخلات وعليه توجز الهيئة ردها كالآتي: سبق أن تم التواصل مع المدعي فيما يخص الغرض من هذه المشتريات وأفاد باحتمال الاستفادة منها لبناء وحدات سكنية لأبنائه أو بيعها حال وجود مصلحة، لذلك لا يحق له الاسترداد لعدم إمكانية ربطها بتوريدات خاضعة للضريبة، وعليه لا يجوز له خصمها في الفترة الحالية، مع منحه الصلاحية في الخصم في فترات لاحقة حال قيامه بتوريدات خاضعة للضريبة وذلك عملاً بنص الفقرة (٨) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية « 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 فيها التوريد». ت- فيما يخص غرامة التأخر في السداد: بعد مراجعة إقرار المدعي عن الفترة الضريبية محل الاعتراض، وبعد أن تبين للهيئة عدم صحته، وهو ما استوجب معه تعديل إقرار المدعي الضريبي، والذي نتج عنه وجود اختلاف بين الضريبة المحتسبة والمستحقة التي لم تسدد في الموعد النظامي، تم فرض غرامة تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض وفقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة». ثالثاً: الطلبات: تطلب الهيئة أصالةً من اللجنة الموقرة الحكم برفض الدعوى من الناحية الشكلية، واحتياطاً رفض الدعوى من الناحية الموضوعية، كما تحتفظ الهيئة بحقها في تقديم المزيد من الردود والإيضاحات.

وبعرض ذلك على المدعي أجاب بمذكرة رد جاء فيها: «الناحية الشكلية: تم استلام قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل في تاريخ ٢٠١٩/٠٧/١٨ م وقد تقدمنا بالتظلم على القرار امام لجنة ال فصل في تاريخ ٢٠١٩/٠٧/٢٤ م على إعادة التقييم والغرامات المتعلقة به للربع الثاني من عام ٢٠١٨ م وذلك خلال المدة النظامية استناداً على المرسوم الملكي رقم (١١٣ /م) والذي ينص على انه «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»، ونظراً لأن قواعد عمل اللجان لم تصدر إلا بعد تاريخ قرار الهيئة وموعد التظلم حيث أنها وضحت آلية الاعتراض بالنسبة للغرامات ووجوب التقدم به لدى الهيئة ابتداءً، فقد قمنا بتقديم تظلمنا مباشرة امام اللجنة تطبيقاً لما ورد بالمرسوم الملكي

رقم (م/ ١١٣)، وعليه فإننا نطلب من اللجنة الموقرة قبول التظلم شكلاً. الناحية الموضوعية: أولاً: إعادة التقييم والغرامات: تم إعادة تقييم مبلغ الضريبة المستحقة بمبلغ ٢٦٧,٥٠٠ ريال للربع الثاني لعام ٢٠١٨ م من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل في تاريخ ٢٠١٩/٠٧/١٨ م وتم احتساب غرامات تأخير بناءً على الضريبة المحتسبة، ويكمن السبب في إعادة التقييم على بيع مسكن خلال الربع الثاني لعام ٢٠١٨ م وعدم توريد ضريبة قيمة مضافة نتيجة للبيع. نود التوضيح بأن المسكن المباع كان لأغراض السكن الشخصي لي، وكما هو موضح لكم في المستندات المرفقة بأنني لا أملك أي عقار في ذلك الوقت باستثناء المسكن المباع وأرض على بعد ٥٠ كيلو متر حصلت عليها كمنحة حكومية، واسكن في مساكن المدينة الجامعية لجامعة ... حتى تاريخه كما هو موضح لكم في التعريف المرفق. كما أن رخصة بناء المسكن المباع قد صدرت في عام ١٤٣١ هـ، الأمر الذي قد يوضح لسعادتكم أن المسكن لم يكن لأغراض التجارة وإنما لأغراض السكن الشخصي. كما أنني قد استفسرت قبل البيع من منسوبي الهيئة عن طريق اتصال هاتفي عن صحة اجرائي بعدم احتساب الضريبة وقد افادني الموظف بأن اللائحة تعفي بيع المساكن الشخصية من الضريبة. وقد اطلعت على اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في ذلك الوقت (قبل التعديلات على اللائحة) للتأكد من صحة عدم احتساب الضريبة ووجدت أن الاجراء المتخذ من قبلي نظامي استناداً على الفقرة (٧) من المادة التاسعة في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة والتي نصت على «بعد 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 و الثلاثين من هذه اللائحة. » بالإضافة الى ما سبق، فقد قمت بمراجعة مقر الهيئة العامة للزكاة والدخل يوم الاربعاء الموافق ٢٠١٩ / ٠١ / ٠٢ الساعة ١٢:٣٠ ظهراً للتأكد من عدم احتساب الضريبة، وقد افادني موظف الهيئة عبدالرحمن أبا الخيل بأن المسكن معفى من احتساب الضريبة، وعندما طلبت منهم مشهد بذلك رفض الموظف تنفيذ الطلب بحجة أن نص المادة في اللائحة واضح وينطبق على حالي ولا حاجة لإعطائي هذا المشهد حيث انه لم تجري العادة على تزويد المكلفين بمثل هذا الطلب، وكما هو موضح أعلاه وكذلك في المستندات المرفقة بأن رخصة البناء كانت بتاريخ قديم ولم يكن المسكن بهدف التطوير والبيع وإنما كان بهدف الاستخدام الشخصي، وقد ذكرت الهيئة بردها أنني لم أقدم ما يثبت استخدام المسكن للأغراض الشخصية ولم تذكر بأنني قد قدمت ما يثبت أنني انوي استخدامه للأغراض الشخصية وهو الأمر الذي قد قمت بإثباته وقد استنتجت اللائحة قبل التعديلات نية الاستخدام للأغراض الشخصية من الضريبة كما هو موضح بالفقرة (٧) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة المذكورة أعلاه، وقد بذلت العناية اللازمة للتأكد من صحة الاجراء. بناءً على ما سبق، نأمل من سعادتكم قبول تظلمنا وإلغاء الضريبة المحتسبة والغرامات

المفروضة. ثانياً: ضريبة المشتريات: قمت بشراء ارض في تاريخ ٢٠١٨/٠٥/٠٨ م بهدف تطويرها وبيعها بمبلغ ٣,٠١٧,١٤٢,٨٦ ريال، وقمت بدفع ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (١٥٠,٨٥٧,١٤) ريال. وأرغب ان يتم احتساب مبلغ الضريبة كضريبة مدخلات كون الشراء كان بهدف ممارسة النشاط الاقتصادي مما يعطينا الحق بخضم الضريبة كما نصت عليه اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة الفقرة (١) من المادة التاسعة والاربعون والتي جاء في نصها: « 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، إلى الحد الذي يمكنه من القيام بالتوريدات الآتية: (أ) التوريدات الخاضعة للضريبة بما فيها التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر. » وبناءً على ما ورد أعلاه، نأمل من سعادتكم تأييد طلبنا باحتساب الضريبة المدفوعة لشراء الأرض كضريبة مدخلات.»

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٠٨هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/٢١م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً 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/ ... بموجب هوية رقم (...) وحضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال المدعى عن دعواه أجاب وفقاً لما جاء في لائحة الدعوى وفي مذكرة الرد المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية ويطلب إلغاء قرار المدعى عليها بشأن الفترات الضريبية محل الدعوى، وبعرض ذلك على ممثل المدعى عليها أجاب وفقاً لما جاء في المذكرة الجوابية ويطلب رد الدعوى، وفي هذه الجلسة سألت الدائرة ممثل المدعى عليها عن سبب الاختلاف في مبلغ التوريد العقاري المضاف من قبل الهيئة عن ذلك الوارد في عقد بيع العقار فأجاب أن المدعي قد باع عقارين في الفترة الضريبية يمثل مبلغ (٥,٥٤٤,٠٠٠) ريال وهذا هو السبب في الاختلاف في المبلغ، وبعرض ذلك على المدعي أجاب بصحة ما ذكره ممثل المدعى عليها، وعليه قررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى إلى يوم الخميس الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٨م لمزيداً من الدراسة.

وفي يوم الخميس بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٦هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٨م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً 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؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر المدعي/ ...، السابق حضوره وتعريفه، وحضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً للمدعى عليها «للهيئة العامة للزكاة والدخل» بموجب خطاب التفويض رقم (...) والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وفي هذه الجلسة قدم المدعي مذكرة توضيحية مرفقاً بها مجموعة من المستندات، وبعرض ذلك ممثل المدعى عليها أجاب بالاكْتفاء بما



سبق تقديمه، وسألت الدائرة طرفي الدعوى عما يودان إضافته أجابا بالاكْتفاء بما سبق تقديمه، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهيداً لإصدار القرار.



## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وتعديلاته، ولأئحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ وتعديلاتها، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١١/٦/١٤٤١هـ، 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 إعادة التقييم للربع الثاني لعام ٢٠١٨م، وغرامة التأخر بالسداد وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولأئحته التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ، وحيث أن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطاً بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يوماً من تاريخ العلم 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 عُدَّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى.»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بالقرار في تاريخ ١٩/٧/٢٠١٩م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٤/٧/٢٠١٩م، مما تكون معه الدعوى قدمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

**من حيث الموضوع،** بعد الاطلاع والدراسة، يتبين أن اعتراض المدعي يكمن في ثلاثة بنود وهي على النحو التالي:

### أولاً: بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية

نتيجةً لإضافة مبلغ (٥,٣٥٠,٠٠٠) ريال تحت بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني من عام ٢٠١٨م نظراً لعدم إثبات المدعي نيته في استخدام العقار الذي قام ببنائه مسبقاً كمسكن شخصي حتى ينطبق عليه الاستثناء الوارد في الفقرة (٧) من المادة (٩) من اللائحة، فاستناداً لنص تعريف التوريدات الخاضعة للضريبة من المادة (١) للاتفاقية 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 (٨) من نظام ضريبة القيمة المضافة: «تحدد اللائحة المعاملات التي يكون فيها توريد السلع والخدمات خارج نطاق الضريبة»، 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 (٧) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «يعد الشخص الذي يقوم أو ينوي القيام بتوريد عقاري، أنه يقوم بنشاط اقتصادي لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة، فيما عدا الحالات التي كان يُستخدم 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»، 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 على كامل ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع؛ يتضح مطالبة المدعي بعدم فرض ضريبة القيمة المضافة بقيمة (٢٦٧,٥٠٠) ريال على التوريد العقاري البالغ (٥,٣٥٠,٠٠٠) ريال تحت بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني من عام ٢٠١٨م مشيراً إلى أنّ العقار الذي قام ببيعه كان ينوي استخدامه كمسكن شخصي عند بنائه، موضحاً بأنه لا يملك سوى المسكن المباع وأرض حصل عليها كمئنة حكومية حيث يسكن في سكن المدينة الجامعية لجامعة ... حتى تاريخه، ويثبت المشهد المرفق الصادر بتاريخ ١٩/٠٨/١٤٤٠ هـ الموافق ٢٤/٠٤/٢٠١٩م من (إدارة الإسكان والمرافق الترويجية - جامعة ...) أنّ المدعي يسكن في سكن المدينة الجامعية، كما يظهر من (طلب الاستعلام عن الممتلكات العقارية في النظام الشامل) تقديم طلب للاستعلام عن الممتلكات العقارية المسجلة في النظام باسم /... (المدعي) والتي اتضح من خلالها أنّ الصكوك الفعالة له في تاريخ ١٠/٠٧/٢٠١٩م عبارة عن (٤) صكوك، ومنها الصك رقم (...) من (أمانة مدينة الرياض) وهي أرض المنحة المشار

لها من قبله كما أرفق الصك المتعلق بها، إلا أن المدعي لم يبين ماهية الصكوك الفعالة الأخرى لكونه قد أشار مسبقاً بعدم امتلاكه سوى المسكن المباع وأرض حصل عليها كمنحة حكومية، لم تظهر من ضمن الصكوك الفعالة قطعة الأرض المباع كمسكن شخصي رقم (..) من المخطط (..) الواقعة في حي .. في منطقة الرياض بالصك رقم (...) لكونه قد تم بيعها مسبقاً، وبحسب عقد البيع فقد تم شرائها من قبل المشتري/... بقيمة تبلغ (٥,٥٤٤,٠٠٠) ريال كما أن رخصة بنائها رقم (١٤٣١/١٣٤٩٥) الصادرة بتاريخ ٨-٠٨-١٤٣١ هـ موضحة بأنها رخصة بناء فيلا سكنية ، وبالتالي وحيث تبين من رخصة بناء الفيلا أنها سكنية إلا أنها لا تُعد كافية؛ حيث بينت المستندات المرفقة وجود فارق في المبلغ المضاف من قبل الهيئة بالإضافة لوجود صكوك أخرى لدى المدعي مما ترى معه الدائرة رفض دعوى المدعي.

### ثانياً: بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية

وذلك نتيجة لاستبعاد المدعى عليها مبلغ (٣,٠١٧,١٤٢,٨٦) ريال، نظراً لعدم حق المدعي في خصم الضريبة عنها لعدم إمكانية ربطها بتوريدات خاضعة للضريبة، فاستناداً لنص 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 مزاوله النشاط الاقتصادي.» -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 والملمزم بسدادها في دولة عضو قيمة الضريبة القابلة للخصم التي تحملها في هذه الدولة في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة." -كما نصت الفقرة (٤) من المادة ذاتها على: «تحدد كل دولة عضو ضوابط وشروط خصم الضريبة.» -نصت الفقرة (٧/ج) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليلاً على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته المادة الثامنة والأربعين من الاتفاقية. وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية إلى الهيئة: ج- مستندات تجارية أخرى يسمح بها حسب تقدير الهيئة، ثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٢٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «تحدد اللائحة ما يأتي: ١- شروط وضوابط خصم الضريبة، وطرق احتساب نسبة الخصم، وشروط اعتبار قيمة ضريبة المدخلات غير القابلة للخصم على أنها تعادل صفراً»، كما نصت الفقرة (٦) من المادة ذاتها على: «وسائل إثبات الخاضع للضريبة لقيمة الضريبة المستحقة في حال عدم توافر الفاتورة الضريبية، أو عدم استيفائها للشروط المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة، بعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح مطالبة المدعي باعتماد خصم الضريبة عن مشترياته البالغة (٣,٠١٧,١٤٢,٨٦) ريال والتي استبعدتها الهيئة من بند المشتريات

المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني من عام ٢٠١٨م، أوضح المدعي في رده بأن ما يُطالب بخصمه هي أرض قام بشرائها بتاريخ ٢٠١٨/٠٥/٠٨م بهدف تطويرها وبيعها، حيث تم الشراء بمبلغ (٣,٠١٧,١٤٢,٨٦) ريال وقام بسداد ضريبة قيمة مضافة بقيمة (١٥٠,٨٥٧,١٤) ريال، في حين أوضحت المدعى عليها في مذكرة ردها الجوابية أنّ سبب استبعادها هو عدم إمكانية ربط المشتريات بتوريدات خاضعة للضريبة وذلك بناءً على تواصلها المسبق مع المدعي وإفادته لها باحتمال الاستفادة منها لبناء وحدات سكنية لأبنائه أو بيعها حال وجود مصلحة، وحيث أن مكمن الخلاف هو الهدف من شراء الأرض وبالرغم أن المدعي لم يثبت بأن الأرض التي قام بشرائها هي في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة ليحق له خصم ضريبة المدخلات عنها وذلك وفقاً للفقرة (١) من المادة (٤٤) من الاتفاقية، إلا أن المدعي عليها لم تقدم من المستندات ما يكشف عن انصراف نيته في بناء الوحدات السكنية لتكون سكناً لأبنائه، خصوصاً أن ما قدم أثناء الترافع يثبت قيام المدعي بمزاولة النشاط العقاري، كما أن الإفادة المرفقة في ملف الدعوى لا تعد دليلاً كافياً لرفض طلب المدعي في خصم ضريبة المدخلات، ممّا ترى معه الدائرة إلغاء قرار المدعي عليها في استبعاد المشتريات المتعلقة بالفترة الضريبية (الربع الثاني من عام ٢٠١٨م) بقيمة (٣,٠١٧,١٤٢,٨٦) ريال.

### ثالثاً: بند غرامة التأخر السداد

استناداً لنص المادة (٦٣) من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة 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 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 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 والدراسة؛ يتضح مطالبة المدعي بإلغاء غرامة التأخر في السداد الناتجة عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعي الضريبي المتعلق بالربع الثاني من عام ٢٠١٨م، وحيث أن المهلة النظامية لسداد الضريبة المستحقة كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية وفقاً لنص الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة وآخر يوم للمدعي وفقاً لفرته الضريبية ٢٠١٨/٠٧/٣١م في حين لم يتبين لنا تاريخ سداد المدعي للضريبة المستحقة، وحيث أن رأينا في بنود التقييم النهائي قد أمضى إلى رفض دعوى المدعي فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للربع الثاني من عام ٢٠١٨م، وإلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند المشتريات

المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للربع الثاني من عام ٢٠١٨م، وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه فطبقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة تعديل قرار المدعى عليها.



## القرار:

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

- **أولاً:** قبول الدعوى شكلاً.
  - **ثانياً:** عدم قبول طلب المدعي فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية عن الفترة الضريبية محل الدعوى.
  - **ثالثاً:** إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية عن الفترة الضريبية محل الدعوى.
  - **رابعاً:** تعديل قرار المدعى عليها الهيئة العمة للزكاة والدخل فيما يتعلق بغرامة التأخر بالسداد الناتجة عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعي الضريبي المتعلق بالفترة الضريبية محل الدعوى.
- صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثون يوماً موعداً لتسلم نسخة القرار، وللدائرة أن تمدد موعد التسليم لثلاثون يوماً أخرى حسبما تراه، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال (٣٠) ثلاثين يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلمه، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

**وصلّى الله وسلّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.**