

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VSR-2021-240)

الصادر في الدعوى رقم (V-3776-2019)

لجنة الفصل

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

### المفاتيح:

التقييم النهائي - غرامة التأخير في السداد - غرامة الخطأ في تقديم الإقرار -  
رفض الدعوى.

### الملخص:

طالبة المدعي إلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن التقييم النهائي  
للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول لعام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار،  
وغرامة التأخير بالسداد - دلت النصوص النظامية على أنه يعاقب كل من قدم إلى  
الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمها - يعاقب كل  
من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل  
(%) من قيمة الضريبة غير المسددة - ثبت للدائرة عدم قيام المدعي بسداد  
الضريبة المستحقة في مواعيدها النظامية، كما ثبت أن ما قدمه المدعي من  
مستندات تأييضاً لصحة دفوعه لا يمكن الأخذ بها؛ لتضارب البيانات - مؤدي ذلك:  
رفض الدعوى - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد  
عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

### المستند:

- المادة (٣١/ثانياً) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس  
التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ  
٠٣/٠٥/١٤٣٨هـ.

- المادة (٤٢/١)، (٤٣/١)، (٤٤/١)، (٤٥/١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب  
المرسوم الملكي رقم (١١٣/م) بتاريخ ٢٠/١٤٣٨هـ.

- المادة (١٤)، (٣٥/١)، (٥٩/١) 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، والصلوة والسلام على رسول الله، وآلله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:

إنه في يوم الأحد ٢٩/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ١١/٠٤/٢٠٢١م، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومتنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي ذي الرقم (١١) ب تاريخ ١٥/١٤٢٥هـ وتعديلاته والمُشكّلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٣١٨) بتاريخ ٢٧/٣/١٤٤٢هـ.

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 (٧-٣٧٧٦١٩-٣٧٦١٩) بتاريخ ٢٥/١٢/٢٠٢٠م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن .... هوية وطنية رقم (...), بصفته مالك ... وقاية، سجل تجاري رقم (...), تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعترافه على التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول لعام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وغرامة التأخير بالسداد.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجبت على النحو الآتي: «أولاً: النافية الموضوعية: مارست الهيئة صلاحيتها بإعادة تقييم فترة الربع الأول من عام ٢٠١٨م، بناءً على الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها» للهيئة إصدار تقييماً للالتزامات 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 للنسبة الأساسية ليصبح (٩٤٠,٥٦٩٦١٣٦) ريال، وفقاً لبيانات نقاط البيع للبنك المركزي السعودي، وبعد تقديم المدعى اعترافه، قامت الهيئة بطلب معلومات إضافية منه تبين صحة ما جاء في ادعاءه من أنها مبيعات معفاة من ضريبة القيمة المضافة، وقام بتزويد الهيئة بكشف برقم تسجيل خاطئ، وتم إفادته بتصحيح رقم التسجيل وتزويد الهيئة مرهًّا أخرى برقم تسجيل صحيح، وعند فحص المبيعات، تبين بأن لكل فترة كشفان متشابهان لحدٍ كبير، وأفاد تبريراً لذلك بأن لديه صيدينين وكل كشف متعلق بصيدلية، وبعد الاطلاع على العينات العشوائية، تبين أنها متشابهة إلى حدٍ كبير أيضاً، وعينات الفواتير متسلسلة حتى مع الفرع الآخر والذي ثبت أن إصدارها كان عندما طلبتها الهيئة، ولتضارب بيانات المدعى، واستحالة الاعتماد عليها، قامت الهيئة بإضافة الفروقات التي لم يفصح عنها إلى البند المعتبر عليه وفقاً لأحكام المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفيما يتعلق بغرامة التأخير بالسداد وغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ، وبعد مراجعة إقرار المدعى، وبعد أن تبين للهيئة عدم صحته، وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في الميعاد النظامي، وبناءً على ذلك، تم

فرض غرامة تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض كما تم توضيجه آنفًا وذلك وفقًا للمادة (٤٤) 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 (٤٤) 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 (٠٥٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحاسبة والمستحقة»، ثانياً: الطلبات: الحكم برفض الدعوى وتأييد إجراء الهيئة محل الدعوى، كما تحفظ الهيئة بحقها في تقديم المزيد من الردود والإيضاحات إلى ما قبل إيقاف باب المراجعة.»

وفي يوم الأحد ٢٩/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢٠/١١/٢٩م، 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 (٢٦٠٤) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر/ ... هوية رقم (...), وحضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (... ) بصفته ممثل للمدعي عليها «للهيئة العامة للزكاة والدخل» بموجب خطاب التفويض رقم (... ) والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وسؤال المدعي عن دعوهأ أجاب وفقاً لما جاء في لائحة الدعوى ويطلب إلغاء قرار المدعي عليها بشأن إعادة التقييم وما ترتب على ذلك من غرامات عن الفترة الضريبية محل الدعوى، وبعرض ذلك على ممثل المدعي عليها أجاب وفقاً لما جاء في المذكورة الجوابية، وسألت الدائرة طرفي الدعوى عما يودان اضافته فأجابا بالاكتفاء 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 (١١٢) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ وتعديلاتها، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (٢٦٠٤) وتاريخ ٢١/١١/١٤٣٨هـ وتعديلاته، وعلى لائحة التنفيذية لنظام 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 (٢٦٠٤) 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 التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول لعام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وغرامة التأخير بالسداد، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/٢١١٢/٤٣٨) وتاريخ ٢٠١٤هـ، 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 ثلاثة يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عدّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بالقرار في تاريخ ١٩/١٢/٢٠١٩م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٥/١٢/٢٠١٩م، مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتّعّن معه قبول الدعوى شكلاً.

**من حيث الموضوع**، فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة بأن المدعي يطالب بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول لعام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وغرامة التأخير بالسداد، وذلك على النحو الآتي:

فيما يتعلّق ببنود المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة للنسبة الأساسية، يتضح أنَّ الخلاف يكمن في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م، وذلك بسبب إضافة المدعي عليها لمبيعات وفقاً لبيانات نقاط البيع للبنك المركزي السعودي، وحيث نصت الفقرة (ثانية) من المادة (٣١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: «تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة الأدوية والتجهيزات الطبية وفقاً ضوابط موحدة يتم اقتراحها من قبل لجنة الصحة واعتمادها من قبل لجنة التعاون المالي والاقتصادي»، كما نصت المادة (١٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «تحدد اللائحة التوريدات المغفاة من الضريبة، والتوريدات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر في المائة، والشروط والضوابط الالزامية لذلك»، كما نصت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «دون الإخلال بالمادة الثانية من النظام وللأغراض 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»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «مع مراعاة أية ضوابط إضافية تقرها لجنة الصحة لدول المجلس، تسري نسبة الصفر على توريدات أي أدوية مؤهلة أو سلع طبية

مؤهلة.»، بناءً على ما سبق، يتضح مطالبة المدعي بعدم فرض الضريبة بالنسبة الأساسية على مبيعات الأدوية حيث أضافت المدعي عليها ما قيمته (١٢٥,٩٤٠,٥٦) ريال وفقاً لإشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الأول من عام ٢٠١٨م، بعدما تبين لها أن كشوف المبيعات لكل فترة متشابهان لحد كبير وقد برأ المدعي ذلك بأن لديه صيدليتين وكل كشف متعلق بصيدلية إلا أن العينات أيضًا متشابهة لحد كبير وعينات الفواتير متسلسلة مع الفرع الآخر مشيرةً إلى أن ذلك يثبت أنه قد تم إصدارها عندما طلبتها الهيئة، ووفقاً للأسانيد النظامية آنفة الذكر فتسري نسبة الصفر على توريدات أي أدوية مؤهلة أو سلع طبية مؤهلة، وحيث أن نشاط المدعي بحسب السجل التجاري هو صيدلية طبية كما أوضح بأن لديه صيدليتين، وبالاطلاع على ملفات الأكسل والميßen فيها بيانات فواتير المبيعات للفترة (١٨٠١٢م - ١٨٠٢م) لصيدلية أساس وقاية (١) و (٢) الصفرية وغير الصفرية بإجمالي مبيعات صفرية (٧٣,٧٨٨,٩) ريال لكلا الصيدليتين فتبين من خلالها بأن الكشوفات متشابهة بشكل كبير من حيث اسم الصنف وتاريخ إصدار الفاتورة والكمية المشتراء، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها كما تمت مخاطبة المدعي من قبل الأمانة العامة للجان الضريبية لتزويدهم بقائمة الأدوية والمعدات الطبية المؤهلة لنسبة الصفر بالمائة المعتمدة من الهيئة العامة للغذاء والدواء بالإضافة إلى عيّنة من الفواتير الضريبية الصادرة للفترة الضريبية محل الخلاف (الربع الأول ٢٠١٨م)، ولم يقم بالرد أو تزويدها بأي مستند، عليه وحيث لم يُرفق المدعي قائمة الأدوية والمعدات الطبية المؤهلة لنسبة الصفر المعتمدة من الهيئة العامة للغذاء والدواء وعيّنة من الفواتير كما اتضح لنا من كشوفات المبيعات للصيدليتين مطابقتها إلى حد كبير بالإضافة إلى أن بعض أ��واد أصناف الأدوية غير موجودة على الموقع، وبالتالي فما قدمه المدعي من مستندات تأييًداً لصحة دفوعه لا يمكن الأخذ بها، لتضارب البيانات فيها لاسيًما وأنه قد أقر عن مبيعات محلية خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بقيمة (١١,٠٠٠) ريال وفقاً لإشعار التقييم النهائي في حين تظهر مجموع مبيعاته الغير صفرية بحسب ملفات الأكسل المرفقة للصيدليتين التابعة له تبلغ (٧٥,٩٠٧,٣٩) ريال، مما ترى الدائرة معه صحة إجراء المدعي عليها في إضافة (١٢٥,٩٤٠,٥٦) ريال إلى بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية فيما يتعلق بالفترة الضريبية محل الدعوى.

فيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، يتضح مطالبة المدعي بإلغاء غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إعادة تقييم فترة الربع الأول من عام ٢٠١٨م؛ وحيث أن رأي الدائرة في البند الأول أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعي عليها في إجرائها، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتاج عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، فطبقاً لأحكام الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة 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 ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة.»، مما ترى معه الدائرة تأييد قرار المدعي عليها.

فيما يتعلق بغرامة التأخير بالسداد، يتضح أن غرامة التأخير في السداد الصادرة في حق المدعي نتجت بعد مراجعة المدعي عليها الإقرار الخاص بالفترة الضريبية الربع الأول من عام ٢٠١٨م، هو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في ميعادها النظامي حيث 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 والتي نصت 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 (٢٧) لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة للسداد من قبل الخاضع للضريبة.»، كما نصت المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة.»، وعليه، وحيث أن المدعي لم يقم بسداد الضريبة المستحقة في مواعيدها النظامية، مما ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعي عليها في فرض استناداً إلى المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة.



### القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:**  
**أولاً: قبول الدعوى شكلاً.**

**ثانياً:** رفض دعوى المدعي ...، هوية وطنية رقم (...) فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية عن الفترة الضريبية محل الدعوى والغرامات المترتبة على ذلك.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثة ثلثون يوماً موعداً لتسليم نسخة القرار، وللدائرة أن تمدد التسلیم لثلاثون يوماً أخرى حسبما تراه، ويعتبر نهائياً واجب النفاذ وفقاً لما نصت عليه المادة الثانية والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

**وصَّلَ الله وسَّلَمَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدَ، وَعَلَى آلِهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ.**