

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VSR-2021-241)

الصادر في الدعوى رقم (V-3779-2019)

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 الثاني 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 تقديمه - 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 تأييداً 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  
١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ.

- المادة (٤٠)، (٤١/٢٧)، (٤١/٤٢)، (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب  
المرسوم الملكي رقم (١١٣/م) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢٠هـ.

- المادة (١٤)، (١٥/٣٥)، (١٥/٥٩) 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، وآلـه وصحبه ومن والـه؛ 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 (١٥) بتاريخ 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 (٢٠٢٠/٣٧٩-٧) بتاريخ ٢٥/١٢/٢٠٢٠م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ....، هوية وطنية رقم (... ) بصفته مالك ... بموجب سجل تجاري رقم (... )، تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعترافه على التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني 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 الثاني 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 (٧٠٠٧٤٨٥١٨٥) 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 متباينان لحدٍ كبير، وأفاد تبريراً لذلك بأن لديه صيدين وكيل كشف متعلق بصيديلية، وبعد الاطلاع على العينات العشوائية، تبين أنها متباينة إلى حدٍ كبير أيضاً، وعينات الفواتير متسلسلة حتى مع الفرع الآخر والذي ثبت أن إصدارها كان عندما طلبها الهيئة، ولتضارب بيانات المدعى، واستحالة الاعتماد عليها، قامت الهيئة بإضافة الفروقات التي لم يفصح عنها إلى البند المعترض عليه وفقاً لأحكام المادة ١٤ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفيما يتعلق بغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ، فبعد مراجعة إقرار المدعى، وبعد أن تبين للهيئة عدم صحته، وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسد في الميعاد النظامي، وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة 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 تقديمها، 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: الحكم برفض الدعوى وتأييد إجراء الهيئة محل الدعوى، كما تحفظ الهيئة بحقها في تقديم المزيد من الردود والإيضاحات إلى ما قبل إغفال باب المراجعة.»

وفي يوم الأحد الموافق ١٤٤٢/٠٨/٢٩هـ 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 (٤٠٦٢) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر /... هوية رقم (...), وحضر /... ذو هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثل للمدعى عليها «للهيئة العامة للزكاة والدخل» بموجب خطاب التقويض رقم (...) والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال المدعى عن دعواه أجاب وفقاً لما جاء في لائحة الدعوى ويطلب إلغاء قرار المدعى عليها بشأن إعادة التقييم و ما ترتب على ذلك من غرامات عن الفترة الضريبية محل الدعوى، وبعرض ذلك على ممثل المدعى عليها أجاب وفقاً لما جاء في المذكرة الجوابية، وسألت الدائرة طرف الدعوى عما يودان اضافته فأجابا بالاكتفاء بما سبق تقديمه، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهدياً لإصدار القرار.

## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٧) بتاريخ ١٤٣٥/١١٥هـ وتعديلاته، ولائحة التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٣٥/٦/١١هـ وتعديلاتها، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ 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 (٤٠٦٢) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، وعلى الاتفاقية الموددة لنطربة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل، لما كان المدعى يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني لعام ١٤٣٥هـ، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وغرامة التأخير بالسداد وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحة التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من

النزعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/٢٠٢١) وتاريخ ٢٠٢١/١١/١٤، وحيث أن النظر في مثل هذه الدعوى مشروعًا 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 أيام من تاريخ العلم به، وإلا عدّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعى تبلغ بالقرار في تاريخ ٢٥/١٢/٢٠١٩م، وقد اعتبره بتاريخ ٢٠/١٢/٢٠٢١م، مما تكون معه الدعوى قد تمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتquin 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 المدعى يطالب بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني لعام ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وغرامة التأخير بالسداد، وذلك على النحو الآتي:

فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة للنسبة الأساسية، يتضح أنَّ الخلاف يكمن في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني من عام ٢٠١٨م، وذلك بسبب إضافة المدعى عليها لمبيعات وفقاً لبيانات نقاط البيع للبنك المركزي السعودي، وحيث نصت الفقرة (ثانية) من المادة (٣١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول الخليج العربية على: «تضُع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة الأدوية والتجهيزات الطبية وفقاً لضوابط موحدة يتم اقتراهاها من قبل لجنة وزارة 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 اللازمة لذلك»، 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»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «مع مراعاة أي ضوابط إضافية تقرها لجنة وزارة الصحة لدول المجلس، تسري نسبة الصفر على توريدات أي أدوية مؤهلة أو سلع طبية مؤهلة»، بناءً على ما سبق، يتضح مطالبة المدعى بعدم فرض الضريبة بالنسبة الأساسية على مبيعات الأدوية حيث أضافت الهيئة ما قيمته (٧٠٩٠) ريال وفقاً لأشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني من عام ٢٠١٨م بعدما تبيّن لها أن كشوف المبيعات لكل فترة متشابهان لحد كبير وقد برر المدعى 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 ثبت أنه قد تم إصدارها عندما طلبها 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 (٤٠/٢٠١٨ - ٣٠/٢٠١٨) الصيدلية ... (١) و (٢) الصفرية وغير الصفرية بإجمالي مبيعات صفرية (٨٩,٣٥٤,٧٥) 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 المعمدة من الهيئة العامة للغذاء والدواء بالإضافة إلى عينة من الفواتير الضريبية الصادرة للفترة الضريبية محل الخلاف (الربع الثاني ٢٠١٨م)، وقام بالرد مرفقاً فاتورة نظام المدفوعات «سداد» للفترة واسعار التقييم النهائي والمرفقة من قبله مسبقاً، عليه وحيث لم يرافق المدعي قائمة الأدوية والمعدات الطبية المؤهلة لنسبة الصفر المعمدة من الهيئة العامة للغذاء والدواء وعينة من الفواتير كما اتضح لنا من كشوفات المبيعات للصيادليتين مطابقتها إلى حد كبير بالإضافة إلى أن بعض أكوناد أصناف الأدوية غير موجودة على الموقع، وبالتالي فيما قدمه المدعي من مستندات تأييداً لصحة دفعه لا يمكن الأخذ بها؛ لتضارب البيانات فيها لاسيما وأنه قد أقر عن مبيعات محلية خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بقيمة (١١٩,٣٩٥) ريال وفقاً لإشعار التقييم النهائي في حين تظهر مجموع مبيعاته الغير صفرية بحسب ملفات الأكسل المرفقة للصيادليتين التابعة له تبلغ (١٤٧,٠٦,٦١) ريال، مما ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعي عليها في إضافة (٦٦,٠٩,٠٧) ريال إلى بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية فيما يتعلق بالفترة الضريبية محل الدعوى.

وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار، فاستناداً لنص لفقرة (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 تقديمها، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه وتنج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحاسبة والمستحقة.»، بعد الاطلاع والدراسة: يتضح مطالبة المدعي بإلغاء غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إعادة تقييم فترة الربع الثاني 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 نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، فطبقاً لأحكام الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة تأييد قرار المدعي عليها.

وفيما يتعلق بغرامة التأخير بالسداد، يتضح أن غرامة التأخير في السداد الصادرة في

حق المدعي نتجت بعد مراجعة المدعي عليها الإقرار الخاص بالفترة الضريبية للربع الثاني 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»، فاستناداً لنص الفقرة (١) من المادة (٢٧) لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد 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 (٥٪) 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 موعد 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 اللهُ وَسَلَّمَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدَ، وَعَلَى آلهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ.**