ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VSR-٢٠٢١-٦٢٩)

الصادر في الدعوى رقم (V-٥٣٨٩-٢٠٢٠)

لجنة الفصل

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

## المفاتيح:

ضريبة القيمة المضافة – المدة النظامية – المبيعات المحلية – المشتريات المحلية - غرامة الخطأ في الإقرار - غرامة التأخر في السداد - قبول الدعوى شكلًا لتقديمها خلال المدة النظامية – رفض اعتراض المدعي.

## الملخص:

اعتراض المدعي على قرار الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك بشأن تعديل بنديّ المبيعات/ والمشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية عن فترة الربع الثاني لعام ٢٠١٩م، وعلى فرض غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخر في السداد - ردت الهيئة بأن الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات العكس، وأنها فحص إقرار المدّعي لم تقم بأي تعديلات على البند محل الاعتراض، بل أنها قامت باعتماد ذات المبلغ المفصح عنه من قبل المدّعي. - أما بخصوص طلبه زيادة قيمة ضريبة المشتريات، فإنّ النظام واللائحة التنفيذية كَفل للخاضعين للضريبة حق خصم المشتريات في فترات ضريبية أخرى عند استيفاء شروط الخصم الواردة في الاتفاقية والنظام ولائحته التنفيذية، - وفيما يخص بند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، فقد قامت الهيئة بالتعديل على إقرار المدعي وذلك من خلال مطابقة إيراداته من مبالغ مبيعات نقاط البيع والمربوط مع مؤسسة النقد وقامت بإخضاع الفرق وذلك بعد سؤال المدعي عن الفرق حيث لم يقدم أي مبررات أثناء مرحلة الفحص ولم يعترض على هذا التعديل لدى الهيئة - دلت النصوص النظامية على أن الدعوى إذا قدمت من ذي صفة، وخلال المدة المقررة نظاماً، يتعين قبول الدعوى شكلًا - ثبت للدائرة: فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، فقد تبين أن المدعي أقرّ في لائحته بخطئه في تعبئة بيانات الإقرار، وأنه لم يُقدّم المستندات الثبوتية المؤيدة لصحة مبيعاته، ولم يُقدّم كذلك الإقرار الضريبي، والتقييم النهائي عن الفترة محل النزاع - وفيما يتعلق ببند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية فقد تبين أنه لا يجوز للمدعي الاعتراض على ما لم تقم الهيئة باتخاذ أيّ قرار بشأنه، وأنه قد أقرّ بخطئه في تقديم الإقرار الضريبي مما يُعتبر تقصيرًا منه – وفيما يتعلق ببند غرامة الخطأ في الإقرار فقد تبين أنه متعلق بالبنود السابقة من هذا القرار - وفيما يتعلق ببند غرامة التأخر في السداد فقد تبين أنه متعلق بالبنود السابقة من هذا القرار - مؤدى ذلك: قبول الدعوى شكلًا – رفض اعتراض المدعي في كل البنود - اعتبار القرار نهائيًا وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة: (٢)، و(٢/٢٤)، و(١/٢٦)، و(١/٢٧)، (١/٤٢، ٢)، و(٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.
- المادة: (١٤)، و(١/٤٩، ٧، ٨)، و(٢/٥٦)، و(١/٥٩)، و(١/٦٤) 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 وعلى آله وصحبه وسلم، وبعد:

في يوم الأحد ١٤٤٢/١٢/٢٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٨/٠١م، اجتمعت الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض،...وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أُودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية، بتاريخ ٢٠٢٠/٠٢/٠٩م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن...، هوية وطنية رقم (...) وبصفته مالكاً لمؤسسة ...، سجل تجاري رقم (...) تقدم بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على قرار المدعى عليها بشأن تعديل بنديّ المبيعات/ والمشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية عن فترة الربع الثاني لعام ٢٠١٩م، وعلى فرض غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخر في السداد، ويطلب إلغاء قرار المدعى عليها.

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- يعترض المدّعي في صحيفة دعواه على بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، حيث يطالب بزيادة قيمة البند. وعلى ذلك تفيد الهيئة بأنها عند فحص إقرار المدّعي لم تقم بأي تعديلات على البند محل الاعتراض، بل أنها قامت باعتماد ذات المبلغ المفصح عنه من قبل المدّعي. ونظراً لعدم صدور أي قرار بخصوص البند المعني من قبل الهيئة، لا يحق للمدّعي الاعتراض على ما أقرّ به بنفسه. ٣- أما بخصوص طلبه زيادة قيمة ضريبة المشتريات، فإنّ النظام واللائحة التنفيذية كَفل للخاضعين للضريبة حق خصم المشتريات في فترات ضريبية أخرى عند استيفاء شروط الخصم الواردة في الاتفاقية والنظام ولائحته التنفيذية، وذلك وفقاً للمادة (٨/٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي جاء بها "للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبيّة لاحقة للفترة التي تشمل تاريخ التوريد، وذلك شريطة أن يكون له الحق في إجراء الخصم وفقاً للأحكام الأُخرى الواردة بهذه اللائحة. ولا يجوز خصم ضريبة المدخلات في أي فترة تقع بعد خمس سنوات من السنة التقويمية التي وقع بها التوريد.". ٤- وما يخص بند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، قامت الهيئة بالتعديل على إقرار المدعي وذلك من خلال مطابقة إيراداته من مبالغ مبيعات نقاط البيع والمربوط مع مؤسسة النقد وقامت بإخضاع الفرق وذلك بعد سؤال المدعي عن الفرق حيث لم يقدم أي مبررات أثناء مرحلة الفحص ولم يعترض على هذا التعديل لدى الهيئة. ٥- وبناءً على ما تقدم تم فرض غرامة الخطأ في تقديم الإقرار وغرامة التأخر في السداد، وذلك

استناداً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) والمادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة. ثانياً: الطلبات: وبناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى".

وفي يوم الاربعاء ١٤٤٢/١١/١٣هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/٢٣م، 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؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى، لم يحضر المدعي أو من يمثله نظاماً بالرغم من ثبوت تبلغه بموعد هذه الجلسة عبر البريد الالكتروني المقيد في ملف الدعوى، وحضر /...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته ممثل للمدعى عليها "للهيئة العامة للزكاة والدخل" بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤٢/٠٦/٠٤هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية. وعليه قررت الدائرة شطب الدعوى.

وبتاريخ ٢٠٢١/٠٦/٢٤م، تقدم المدعي بطلب إعادة السير في الدعوى.

وفي يوم الأحد ١٤٤٢/١٢/٢٢هـ الموافق ٢٠٢١/٠٨/٠١م، 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؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر المدعي/... هوية رقم (...) (سعودي الجنسية) وحضر/...، ذو هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثل للمدعى عليها "هيئة الزكاة والضريبة والجمارك" بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ... والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال المدعي عن دعواه، أجاب وفقا لما جاء في لائحة الدعوى ويتمسك بما ورد بها، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده، أجاب وفقا لما جاء في مذكرة الرد، ويتمسك بما ورد بها، وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه في هذه الدعوى، 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 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 تعديل بنديّ المبيعات/ والمشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية عن فترة الربع الثاني لعام ٢٠١٩م، وعلى فرض

غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخر في السداد، 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 وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بقرار رفض الاعتراض بتاريخ ٢٠٢٠/٠١/٣٠م، وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٠٢٠/٠٢/٠٩م، مما تكون معه الدعوى قدمت خلال المدة النظامية واستوفت أوضاعها الشكلية مما يتعين 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 بشأن البند الأول، بند: المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية عن فترة الربع الثاني لعام ٢٠١٩م، أن المدعى عليها (الهيئة) قامت بالتعديل على إقرار المدعي، وذلك من خلال مطابقة إيراداته من مبالغ مبيعات نقاط البيع والمربوط مع مؤسسة النقد، وقامت بإخضاع الفرق وذلك بعد سؤال المدعي عن الفرق حيث لم يقدم أي مبررات أثناء مرحلة الفحص، ولم يعترض على هذا التعديل لدى الهيئة، وحيث نصّت المادة (الثانية) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ على: "تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة". كما نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (السادسة والعشرون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه". كما نصّت المادة (الرابعة عشرة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ 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 نصّت لفقرة رقم (٢) من المادة (السادسة والخمسون) على: "يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث". كما نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (الرابعة والستون) من اللائحة ذاتها على: "للهيئة إصدار تقييمًا لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره". وحيث أن المدعي أقرّ في لائحته بخطئه في تعبئة بيانات الإقرار، على الرغم من أن صافي الضريبة صحيح، ولكنه لم يُقدّم المستندات الثبوتية المؤيدة لصحة مبيعاته، ولم يُقدّم كذلك الإقرار الضريبي، والتقييم النهائي عن الفترة محل النزاع، وطبقًا للقاعدة الفقهية "البينة على المدعي" الأمر الذي تخلص معه الدائرة إلى تأييد إجراء المدعى عليها في تعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية.

وفيما يتعلق بالبند الثاني، بند: المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وحيث نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (التاسعة والأربعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ 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..."، كذلك نصّت الفقرة رقم (٧) على: "لا يجوز 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 الاتفاقية...". كما نصّت الفقرة رقم (٨) من ذات المادة على: "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.". وحيث أنه لا يجوز للمدعي الاعتراض على ما لم تقم الهيئة باتخاذ أيّ قرار بشأنه، فضلاً عن كونه قد أقرّ بخطئه في تقديم الإقرار الضريبي مما يُعتبر تقصيرًا منه، وحيث يستطيع المدعي خصم ضريبة المدخلات في أي فترة ضريبية لاحقة تقع بعد (٥) سنوات من السنة التقويمية التي وقع فيها التوريد، وفقًا لنصّ الفقرة رقم (٨) من المادة (التاسعة والأربعون) من اللائحة التنفيذية -المشار إليها بعاليه-، وطبقًا للقاعدتين الفقهيتين "المفرط أولى بالخسارة" و "البينة على المدعي" فإن الدائرة تخلص إلى تأييد إجراء المدعى عليها في المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية.

وفيما يتعلق بالبند الثالث، بند: غرامة الخطأ في الإقرار عن فترة الربع الثاني لعام ٢٠١٩م، وحيث نصّت الفقرة رقم (٢) من المادة (الرابعة والعشرون) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ على أنه : "على الشخص الخاضع للضريبة أن يقدم إلى الهيئة اقراراً ضريبياً عن الفترة الضريبية خلال المدة ووفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة". كما نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (الثانية والأربعون) من ذات النظام المشار إليه أعلاه على: "١- 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." كما نصّت الفقرة رقم (٢) من ذات المادة على: "٢- يجوز للهيئة –وفق ضوابط يحددها مجلس إدارتها – الإعفاء من العقوبة الواردة في الفقرة (١) من هذه المادة، أو تخفيضها". وحيث أن المدعي قدّم إقراراً ضريبي خاطئ وقامت الهيئة بإعادة تقييم الفترة محل الاعتراض، فإن الغرامة المفروضة مبرّرة، كما أن المدعي قد أقرّ بخطئه في تقديم الإقرار وحيث أنّ "ما يرتبط به يأخذ حكمه" وحيث انتهى الرأي في البنود السابقة إلى رفض طلب المدعي وتأييد قرار المدعى عليها، مما ترى معه الدائرة صحة فرض غرامة الخطأ في تقديم الإقرار بنسبة ٥٠% من الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة.

وفيما يتعلق بالبند الرابع، بند: غرامة التأخر في السداد عن فترة الربع الثاني لعام ٢٠١٩م، وحيث نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (السابعة والعشرون) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ على: "تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة". كما نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (التاسعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ على أنه: "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 نصّت المادة (الثالثة والأربعون) من النظام المشار له أعلاه 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.". وحيث تبيّن وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة، والتي لم تسدد في موعدها النظامي، مما نتج عنه فرض غرامة تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض، كما أقرّ المدعي في لائحته بخطئه في تقديم الإقرار ولكن الضريبة النهائية طبقًا لبياناته تعتبر صحيحة، وحيث أنّ "ما يرتبط به يأخذ حكمه" وانتهى الرأي في البنود السابقة إلى رفض طلب المدعي وتأييد قرار المدعى عليها، وعليه ترى الدائرة صحة فرض الغرامة بما يُعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه.

## القرار

وبناءً على ما تقدم وعملاً بأحكام الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، قررت الدائرة بعد المداولة بالإجماع:

أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: رفض دعوى المدعي،.... (هوية وطنية رقم...) من الناحية الموضوعية.

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. ويعتبر القرار نهائياً وواجب النفاذ وفقا لأحكام المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.