ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم: (VR-2020-232) |

الصادر في الدعوى رقم: (V-2018-444) |

لجنة الفصل

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

المفاتيح:

ضريبة – ضريبة القيمة المضافة – إعادة التقييم – عدم إخضاع العقد للنسبة الصفرية – شرط عدم التوقُّع – الشهادة الخطية – غرامات – غرامة التأخير في سداد الضريبة – غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ.

الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم النهائي لشهر يناير لعام ٢٠١٨م، وغرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخير في السداد – أسست المدعية اعتراضها على أن الهيئة أعادت تصنيف الإيرادات الخاضعة للنسبة الصفرية على أنها خاضعة للنسبة الأساسية الخاصة بالعقد؛ حيث تم فرض ضريبة القيمة المضافة على فواتير خاصة بعام ٢٠١٧م، وبعد تقديم الإثباتات بأنها تخص سنة ٢٠١٧م تم تغييرها لكونها خاصة بعقد صفري مُنشأ في ٢٠١٤م ومعدَّل في ٢٠١٦م رغم توفير جميع الإثباتات – أجابت الهيئة بأن العقد الأساسي المبرم في عام ٢٠١٤م يتضح منه أنه قد نص بشكل صريح على تحمُّل المدعية جميع أنواع الضرائب الحالية والمستقبلية؛ الأمر الذي لا يدع مجالًا للشك أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة أمر متوقع بالنسبة لأطراف تعديل الاتفاقية – دلَّت النصوص النظامية على أن ورود نص بالعقد على تطبيق الضريبة على توريدات المدعية يُوجِب تطبيق الضريبة بالنسبة الأساسية، ونص على أن عدم سداد المدعية الضريبة المستحقة في موعدها نتيجة الإقرار الضريبي الخاطئ يُوجِب معاقبتها بغرامة التأخير في السداد المقررة نظامًا، ونص على كل مدعية قدَّمت إلى الهيئة إقرارًا ضريبيًّا خاطئًا ترتب عليه خطأ في احتساب الضريبة أقل من المستحق يجب معاقبتها بغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ المقررة نظامًا – ثبت للدائرة أن العقد أشار صراحةً إلى إضافة ضريبة القيمة المضافة على الفاتورة الشهرية؛ وبالتالي كان ذلك متوقَّعًا مسبقًا من قِبَل الأطراف؛ ممَّا يعني انتفاء شرط عدم التوقُّع لضريبة القيمة المضافة عند إجراء التعديل وقبل نفاذ النظام، كما لم يثبت لدى الدائرة تقديم الشهادة الخطية، ولم يثبت أصلًا تسجيل الجهات المتعاقدة مع الشركة المدعية في نظام ضريبة القيمة المضافة؛ وصحة إعادة التقييم وفرض الضريبة من قِبَل الهيئة؛ وبالتالي عدم سداد المدعية للضريبة المستحقة نتيجة إعادة التقييم في المواعيد

المحددة للسداد. مؤدى ذلك: رفض الاعتراض – اعتبار القرار نهائيًّا وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

المستند:

- المادة (١/٤٢)، (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.
- المادة (٣/٧٩/ج)، (٢/٢٠)، (١/٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) بتاريخ ١٤٣٩/١٢/١٤هـ.
- المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المنازعات الضريبية رقم (٢٦٠٤٠) تاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ.

الوقائع:

الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله، وعلى آله وصحبه وسلم، وبعد:

في يوم الإثنين بتاريخ ١٤٤١/١٢/٢٧هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٨/١٧م، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من شركة (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبإيداعها لدى الأمانة العامة للّجان الضريبية برقم (V-2018-444) بتاريخ ٢٠١٩/٠٩/٠٤م، استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة.

تتلخَّص وقائع هذه الدعوى في أن المدعية شركة (...) سجل تجاري رقم (...)، تقدَّمت بلائحة دعوى تضمَّنت اعتراضها على التقييم النهائي لشهر يناير لعام ٢٠١٨م، وعلى غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إعادة تقييم إقرار شهر يناير ٢٠١٨م، وعلى غرامة التأخير في السداد بمبلغ إجمالي قدره (٦٧٩,٤٤٤,٤٤) ريالًا سعوديًّا؛ حيث تلخَّصت فيما يلي: «أعادت الهيئة تصنيف الإيرادات الخاضعة للنسبة الصفرية على أنها خاضعة للنسبة الأساسية الخاصة بالعقد؛ حيث تم فرض ضريبة القيمة المضافة على فواتير خاصة بعام ٢٠١٧م، وبعد تقديم الإثباتات بأنها تخص سنة ٢٠١٧م، تم تغييرها لكونها خاصة بعقد صفري مُنشأ في ٢٠١٤م ومعدَّل في ٢٠١٦م رغم توفير جميع الإثباتات، ونطالب بأن تكون جميع التوريدات خاضعة لنسبة الصفر، وإلغاء غرامتي الخطأ في الإقرار والتأخير في السداد».

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «نصت الفقرة

(٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى فيما يتعلق بعقد لم يكُن يتوقَّع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر»، وبالرجوع إلى العقد الأساسي المبرم في عام ٢٠١٤م، يتضح أن الفقرة (٣١) منه قد نصت بشكل صريح على تحمُّل المكلف جميع أنواع الضرائب الحالية والمستقبلية، ولفظ الضرائب الوارد في الفقرة المذكورة أتى عامًّا، والعام يبقى على عمومه ما لم يُقدَّم دليل على التخصيص ليشمل جميع أنواع الضرائب، بما فيها ضريبة القيمة المضافة، وحيث إن الفقرة (٣١) من العقد نصت على بند الضرائب، فكان تطبيق ضريبة القيمة المضافة أمرًا متوقعًا؛ وعليه فلا يمكن معاملة التوريد بالنسبة الصفرية لتخلُّف الركن الرئيسي؛ وهو عدم توقُّع تطبيق ضريبة القيمة المضافة». وعليه تطلب الهيئة من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى».

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٢٠٢٠/٠٨/١٠م، عقدت الدائرة جلستها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بُعد)، للنظر في الدعوى المرفوعة من شركة (...) سجل تجاري رقم (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر (...) هوية وطنية رقم (...) بموجب وكالة لا تخوِّله حق تمثيل الشركة المدعية من الناحية النظامية، وحضرت (...) هوية وطنية رقم (...)، بصفتها ممثلة عن الهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب التفويض الصادر برقم (...) بتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ، وتم إفهام الحاضر بأن عليه إحضار وكالة شرعية تخوِّله حق تمثيل الشركة المدعية بصورة نظامية؛ وقررت الدائرة تأجيل الجلسة إلى يوم الإثنين بتاريخ ٢٠٢٠/٠٨/٢٤م.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٢٠٢٠/٠٨/٢٤م، عقدت الدائرة جلستها الثانية عبر الاتصال المرئي (عن بُعد)، وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر (...) هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيلًا شرعيًّا بموجب الوكالة الشرعية رقم (...) بتاريخ ١٤٤٢/٠١/٠٤هـ، المرفقة في ملف الدعوى، وحضر (...) هوية وطنية رقم (...)، ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (...)، وبعد التثبت من صحة حضور أطراف الدعوى بعرض بطاقة الهوية الوطنية لكلٍّ منهما عبر نافذة مكبرة، والتحقُّق من صفة كلٍّ منهما، قررت الدائرة السير في نظر الدعوى. وطلب وكيل الشركة المدعية استرجاع مبلغ ناتج عن إعادة تقييم بغرامات مقدارها (٦٧٩,٤٤٤,٤٤) ريالًا، حسب التفصيل الوارد في لائحة الدعوى المقدَّمة من الشركة المدعية، واستنادًا إلى الأسباب المرفقة بها. وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه، تمسك بصحة قرار الهيئة استنادًا إلى أن العقد محل المراجعة تطرَّق إلى الضرائب الحالية والمستقبلية، وفي ضوء هذا التوقُّع تمت المراجعة وإعادة التقييم على أساس نسبة الـ (٥٪)، وأضاف ممثل الهيئة أن هناك ملحق العقد تم بتاريخ ٢٠١٦/٠٨/٠٩م. وبسؤال طرفي الدعوى عمَّا إذا كان لديهما ما يودان إضافته، أضاف وكيل الشركة المدعية أنه يؤكد أن العقد تم توقيعه في عام ٢٠١٤م، وأن تاريخ توقيع العقد تم قبل ٢٠١٧/٠٥/٠٣م، واكتفى الطرفان بما سبق تقديمه. وبعد المناقشة، قررت الدائرة قفل باب المرافعة ورفع الجلسة للمداولة وإصدار القرار.

الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد إجراءات عمل اللِّجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) بتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

من حيث الشكل؛ لمَّا كانت المدعية تهدف من دعواها إلى الاعتراض على التقييم النهائي لشهر يناير لعام ٢٠١٨م، وعلى غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إعادة تقييم إقرار شهر يناير ٢٠١٨م، وعلى غرامة التأخير في السداد؛ وذلك استنادًا إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يُعَد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطٌ بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ إخطاره بالقرار، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلَّغت بالقرار بتاريخ ٢٠١٨/٠٦/١٢م، وقدَّمت اعتراضها بتاريخ ٢٠١٨/٠٧/٠٥م، فإن الدعوى بذلك قد استوفت أوضاعها الشكلية؛ ممَّا يتعيَّن معه قبول الدعوى شكلًا.

ومن حيث الموضوع؛ فإنه بتأمُّل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، **أولًا:** فيما يخص إشعار إعادة التقييم النهائي الصادر من المدعى عليها؛ حيث نصت الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى فيما يتعلق بعقد لم يكُن يتوقَّع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر، ويظل الأمر كذلك حتى انقضاء العقد أو تجديده أو حلول ٣١ ديسمبر ٢٠١٨م، أيها أسبق، وذلك شريطة ما يلي: أ- أن يكون العقد قد تم إبرامه قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧ ب- أن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات أو استرداد الضريبة. ج- أن يقدم العميل شهادة خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد»؛ حيث يتضح أنه يجوز للمورد معاملة أي سلعة أو خدمة لعقد لم يكُن يتوقَّع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة معاملة التوريد بنسبة الصفر وفق شروط معينة، وبالاطلاع على ما ورد في الفقرة (٣١) من العقد الأساسي المبرم في عام ٢٠١٤م، والعقد المبرم عام ٢٠١٦م، والمرفقة نسخة كلٍّ منهما في ملف الدعوى، يتبيَّن أنه تمت الإشارة لبند الضرائب كبند مستقل، وبتحمُّل المدعية جميع أنواع الضرائب الحالية والمستقبلية يتضح أنه أشار صراحةً إلى ضريبة القيمة المضافة؛ وبالتالي يُعَد ذلك متوقَّعًا مسبقًا من قِبَل الأطراف؛ ممَّا يعني انتفاء شرط عدم التوقُّع لضريبة القيمة المضافة؛ لذا لا يمكن معاملة هذا التوريد بالنسبة الصفرية؛ لعدم استيفاء العقد لكامل الشروط المذكورة في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة، فقيام المدعى

عليها باحتساب الضريبة باعتبار أن القيمة شاملة الضريبة على الدفعة المقدَّمة عن مبلغ (١٠,٤١٥,٠٩٧) ريالًا لثبوت توريد الدفعة المقدَّمة إلى المدعية، كما هو موضح ببيان التدفقات النقدية لشهر يناير ٢٠١٨م، والمرسل من المدعية إلى المدعى عليها، التي تخص الخدمات الموردة عن فترة الشهور الستة الأولى من عام ٢٠١٨م، يتفق مع ما ورد بالفقرة (٣) بالمادة (٢٣) بالاتفاقية، والفقرة (٢) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية؛ مما يتقرر معه صحة قرار المدعى عليها في إعادة التقييم الخاص بإقرار المدعية الضريبي لشهر يناير لعام ٢٠١٨م بإخضاع التوريدات للنسبة الأساسية ٥٪ بدلًا من النسبة الصفرية، وحيث إن للدائرة أن تستخلص من فهم الواقع ما يصلح لبناء قضائها عليه، ما دام استنتاجها ينسجم مع المنطق والقانون عدلًا وقضاءً. وحيث إن النص على التزام الشركة المدعية وفق ما ورد في العقد الفقرة (٣١) مقتضاها التزامها بشكل صريح ودون أي تحفظات منها بتحمُّل أي ضريبة مستقبلية خلال سريان العقد، وحيث إن مقتضى ذلك تقاضيها ما يقابل –تحملها للضرائب المستقبلية– من زيادة في قيمة العقد لصالحها مع الجهة الحكومية المتعاقدة معها؛ ممَّا يعني أنها تقاضت مقابل تحملها تلك الضرائب مقابلًا ماديًّا، عبارة عن زيادة في القيمة المستحقة لها عن تنفيذ العقد. وحيث إنه لا يستقيم منطقًا وعدلًا أن تتقاضى الشركة المدعية ما يقابل التزامها بالضرائب من زيادة في قيمة العقد وتطلب في ذات الوقت معاملتها على أساس النسبة الصفرية؛ وبناءً عليه، قررت الدائرة بالأغلبية تأييد الهيئة في قرارها محل اعتراض الشركة المدعية في هذه الدعوى.

وحيث إن نص البند (ج) من الفقرة (٣) من نص المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة يقضي بأنه على العميل «أن يقدِّم شهادة خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد ...»، وحيث لم يثبت لدى الدائرة تقديم هذه الشهادة، ولم يثبت أصلًا تسجيل الجهات المتعاقدة مع الشركة المدعية في نظام ضريبة القيمة المضافة؛ ممَّا قوَّى القناعة لدى أغلبية أعضاء الدائرة بصحة قرار الهيئة، والحكم به بالأغلبية على النحو الذي يَرِد في منطوق القرار.

وفيما يخص الخطأ في الإقرار؛ حيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يُعاقَب كلُّ من قدَّم إلى الهيئة إقرارًا ضريبيًّا خاطئًا، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدَّم 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»؛ حيث إن من صحيح تطبيق ضريبة القيمة المضافة تقديم الإقرار بالشكل الصحيح، فكان يجب على المدعية اتخاذ كافة الإجراءات التي تكفل لها تقديم إقرارها بالشكل الصحيح؛ حيث إن الرأي في البند الأول والخاص بالتقييم النهائي لشهر يناير لعام ٢٠١٨م، قد أفضى إلى صحة ما انتهى إليه إجراء المدعى عليها، وحيث ثبت عدم إقرار المدعية عن الضريبة المستحقة عن العقد؛ ممَّا يتعيَّن معه رفض اعتراض المدعية فيما يخص غرامة الخطأ في تقديم الإقرار بمبلغ وقدره (٢٣٤,٤٨٩,٨٨) ريالًا.

أما غرامة التأخير في السداد، فنصت الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية

لنظام ضريبة القيمة المضافة (سداد الضريبة) على أنه: «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدِّد 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 أنه: «يُعاقَب كلُّ من لم يُسدِّد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحدِّدها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسدَّدة، عن كل شهر أو جزء منه لم تُسدَّد عنه الضريبة.» وحيث إن المدعية لم تَقُم بسداد الضريبة المستحقة في مواعيدها النظامية نتيجة إعادة التقييم في المواعيد المحددة لسداد فترة يناير ٢٠١٨م طبقًا للائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة؛ ممَّا تثبت معه صحة فرض الغرامة على المدعية لتأخيرها في سداد ضريبة القيمة المضافة المستحقة خلال المدة النظامية؛ ممَّا يتأكد معه رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بغرامة التأخير في السداد.

القرار:

ولهذه الأسباب، وبعد المداولة نظامًا، قررت الدائرة بالأغلبية:

أولًا: من الناحية الشكلية:

- قبول الدعوى شكلًا.

ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

- رفض دعوى المدعية شركة (...) سجل تجاري رقم (...)، بإلغاء الغرامات بإجمالي مبلغ (٦٧٩,٤٤٤,٤٤) ريالًا.

صدر هذا القرار حضوريًّا بحق الطرفين، وحدَّدت الدائرة يوم السبت الموافق ٢٠٢٠/٠٩/١٩م، موعدًا لتسليم نسخة القرار، ولأيٍّ من أطراف الدعوى طلب استئناف القرار خلال (٣٠) يومًا من اليوم التالي للتاريخ المحدد لاستلام القرار، ويُعَد القرار نهائيًّا وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

وصلَّى الله وسلَّم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.