

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VJ-107-2020) |

الصادر في الدعوى رقم (V-2019-4729) |

## لجنة الفصل الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة جدة

### المفاتيح:

ضريبة - ضريبة القيمة المضافة - إعادة التقييم - عدم إخضاع العقد للنسبة الصفرية - غرامات - غرامة التأخير في سداد الضريبة.

### الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم النهائي للربع الثالث لعام ٢٠١٨م، وغرامة التأخر في السداد - أسست المدعية اعتراضها على أن تاريخ إبرام العقد هو ٢٣/١١/٢٠١٤م، أي قبل قرار قانون ضريبة القيمة المضافة، وقدّمت للهيئة شهادة خطية من العميل (وزارة المياه) تفيد بحق العميل في خصم ضريبة المدخلات، وتنص على أن العقد المبرم بينهما هو عقد صفري - أجابت الهيئة بأن العقد المبرم مع وزارة المياه والكهرباء تم بصفتها سلطة عامة، وليس كشخص يمارس نشاطًا اقتصاديًا لغرض تحقيق الدخل - نص النظام ولائحته التنفيذية على أن ورود نص بالعقد على تطبيق الضريبة على توريدات المكلّف يوجب تطبيق الضريبة بالنسبة الأساسية، ونص على أن عدم سداد المكلّف الضريبة المستحقة في موعدها نتيجة الإقرار الضريبي الخطأ يوجب معاقبته بغرامة التأخر في السداد المقررة نظامًا - ثبت للدائرة أن الجهة الحكومية المبرم معها العقد لتنفيذ مشاريع خدمية للمنطقة بصفتها سلطة عامة لا تمارس نشاطًا اقتصاديًا يتمثل في توريد سلع أو خدمات بهدف تحقيق الربح، يترتب عليه ضريبة مخرجات، فيحق لها خصم ضريبة المدخلات. وعليه، لا يمكن معاملة التوريد بالنسبة الصفرية لعدم استيفاء العقد للشروط المتطلبة نظامًا، وأما عن الشهادة الخطية المقدّمة من المدعية، فإنها محررة بتاريخ (١٤/٠٤/٢٠١٩م)، أي في غير الفترة الضريبية محل النزاع، ولم توضّح المدعية ما هي توريدات العميل الخاضعة للضريبة المتعلقة بالعقد المنقذ محل النزاع، والتي سيتمكّن من خصم الضريبة عليها بالكامل وصحة إعادة التقييم وفرض الضريبة من قبل الهيئة، وبالتالي عدم سداد المكلّف للضريبة المستحقة نتيجة إعادة التقييم في المواعيد المحددة لسداد. مؤدّى ذلك: رفض الاعتراض.

## المستند:

- المواد (1/26)، و(43) من نظام ضريبة القيمة المضافة، الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/113) وتاريخ 11/02/1438هـ.
- المواد (1/59)، و(1/62)، و(3/79) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (3839) وتاريخ 04/12/1938هـ.

## الوقائع:

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

في يوم السبت بتاريخ 14/03/2020م اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (2019-4729-7) بتاريخ 20/04/2019م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن (...) بموجب هوية وطنية رقم (...), بصفته مالك مؤسسة (...) سجل تجاري رقم (...), تقدّم بلائحة دعوى تضمّنت الاعتراض على التقييم النهائي للربع الثالث لعام 2018م، وغرامة التأخر في السداد في نظام ضريبة القيمة المضافة، ويطلب بـ «حساب مستخلص وزارة المياه كصفري بمبلغ (2,934,167,64) ريالاً». وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «تعترض المدعية على استبعاد توريدات العقد المبرم مع وزارة البيئة والمياه والزراعة (وزارة المياه والكهرباء)» («الوزارة») من بند التوريدات الخاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية؛ حيث إنّ تاريخ إبرام العقد هو 01/02/1437هـ الموافق 23/11/2014م، والذي تم تمديده ثلاث مرات بحيث أصبح تاريخ نهاية العقد 25/12/1440هـ الموافق 26/08/2019م. وقدّمت المدعية شهادة خطية بتاريخ 09/04/1440هـ الموافق 16/12/2018م صادرة من الوزارة. 2- فضلاً عن ذلك، لا يمكن تطبيق المادة (79) من اللائحة التنفيذية على العقد المبرم مع الجهة الحكومية؛ حيث نصت الفقرة (6) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أن «أي نشاط تمارسه جهة حكومية بصفتها سلطة عامة، لن يُعدّ نشاطاً اقتصادياً وفقاً لأغراض النظام وهذه اللائحة». حيث يتضح للجنة الموقرة أن العقد المبرم مع الوزارة تم بصفتها سلطة عامة وليس كشخص يمارس نشاطاً اقتصادياً لغرض تحقيق الدخل. بناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم بردّ الدعوى».

وبعرض مذكرة الرد على المدعية أجابت بمذكرة جوابية جاء فيها: «نحن نعترض على قيام الهيئة بعد إعادة التقييم للربع الثاني 2018م من إقرارات ضريبة القيمة المضافة باستبعاد توريدات العقد المبرم مع وزارة البيئة والمياه والزراعة (وزارة المياه والكهرباء)» («الوزارة») من بند التوريدات الخاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية وتحويلها/اعتبارها في

بند التوريدات الخاضعة للنسبة الأساسية؛ حيث إن تاريخ إبرام العقد هو ١٤٣٦/٠٢/٠١ هـ الموافق ٢٠١٤/١١/٢٣م، أي قبل قرار قانون ضريبة القيمة المضافة، وقدّمنا للهيئة شهادة خطية من العميل (وزارة المياه) تفيد بحق العميل في خصم ضريبة المدخلات، وتنص على أن العقد المبرم بيننا هو عقد صفري. وبناءً على ذلك، فإن المادة التاسعة والسبعين، فقرة (٣)، تنطبق على العقد المبرم بيننا كمورد وبين العميل وزارة المياه، والتي تنص طبقاً للأئحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة على: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أجريت فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد، معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر... وذلك شريطة ما يلي: أ- أن يكون العقد قد تم إبرامه قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧م. 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». ٢- افتترض المدعى عليها أن الجهة الحكومية (وزارة المياه) هي سلطة عامة بموجب العقد، وأنها هي من يقوم بالتوريد والتنفيذ للمستفيدين، وبالتالي لا يُعتبر النشاط نشاطاً اقتصادياً ولا تنطبق عليه المادة (٧٩). وهذا افتراض باطل، وبشهادة الجهة الحكومية نفسها التي كتبت خطياً بأن العقد صفري، أي مُستوفٍ لشروط المادة (٧٩)، أيضاً الجهة الحكومية هي طرف في العقد، وبموجب العقد نحن (المدعية) من يقوم بالتوريد والتنفيذ وممارسة النشاط بمقابل مالي وليست الجهة الحكومية. لو كان العقد خارج نطاق الضريبة لأنه ليس نشاطاً اقتصادياً لغرض الدخل، كما تدعي الهيئة، فلماذا بدأت الجهة الحكومية بصرف الضريبة على المستخلصات المالية المستحقة لنا منذ بداية ٢٠١٩م؟! ذلك يدل على أن الفترة محل الدعوى ٢٠١٨م كان العقد فيها صفرياً وتنطبق عليه المادة (٧٩)، وبعد نهاية ٢٠١٨م تكون انتهت الفترة الصفرية للعقود حسب نظام لأئحة الضريبة، وتكون الضريبة لازمة للصرف على المستخلصات بعد ٢٠١٨/١٢/٣١م. وهذا ما تم فعلاً، حيث لم نتسلم الضريبة لمستخلصات ٢٠١٨م، وشهدت الجهة الحكومية بذلك واعتبارها صفرية حسب النظام، وبدأ صرف الضريبة لمستخلصات ٢٠١٩م وما بعد ذلك. وهذا كله يدل على أن العقد محل الدعوى ضمن نطاق الضريبة. ٤- لا يوجد بالعقد ما ينص على أن الجهة الحكومية سلطة عامة تمارس نشاطاً غير اقتصادي. ما ينص عليه العقد هو أن الجهة الحكومية (وزارة المياه) هي طرف أول بالعقد، ونحن (المدعية) طرف ثان، وتم الاتفاق على قيام الطرف الثاني بتنفيذ أعمال للطرف الأول خلال فترة محددة وبمقابل مالي. الطلبات: بناءً على ما سبق، فإننا (المدعية) نطلب من اللجنة الموقرة الحكم بقبول الدعوى، وإرجاع التوريدات محل الاعتراض إلى بند التوريدات الصفرية، والإعفاء من الغرامات المترتبة على ذلك».

وفي يوم الأحد بتاريخ ٢٠٢٠/٠٣/٠١م افتتحت جلسة الدائرة الأولى لضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، في تمام الساعة ٧:٠٠ مساءً؛ للنظر في الدعوى المرفوعة من مؤسسة ابن عطشان ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة علي طريقي الدعوى حضر حسين بن علي عطشان، وحضر وليد أحمد الصبحي بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبعد التدقيق في مضمون وكالة من حضر عن المدعية، تبين أنها لا تنص على الترافع أمام

لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وتم إفهام مَن حضر عن المدعية بضرورة تقديم وكالة بالخصومة بصفته وكيلًا عن المدعية. وبناءً عليه، قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى جلسة ٢٠٢٠/٠٣/١٤م في تمام الساعة السادسة مساءً.

وفي يوم السبت بتاريخ ٢٠٢٠/٠٣/١٤م افتتحت جلسة الدائرة الأولى لضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، في تمام الساعة ٧:٠٠ مساءً؛ للنظر في الدعوى المرفوعة من مؤسسة (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على طرفي الدعوى حضر (...) وكالة عن المدعية، وحضر (...) بصفته ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبسؤال وكيل المدعية عن دعواه أجاب وفقًا لما ورد في لائحة دعواه المقدّمة إلى الأمانة العامة للجان الضريبية، وأضاف أن موكلته لم تتسلم مبلغ ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى العقد المبرم مع وزارة المياه على اعتبار أن العقد خاضع للنسبة الصفرية، وذلك بحسب الخطاب الصادر من وزارة المياه والذي أرفقت نسخة منه في ملف الدعوى، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب وفقًا لما جاء في مذكرة الرد، وتمسك بما ورد فيها، وأضاف عدم خضوع العقد المبرم مع وزارة المياه للنسبة الصفرية بحسب نظام ضريبة القيمة المضافة.

وبسؤال الطرفين عما يؤدان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. وبناءً عليه، قررت الدائرة قفل باب المرافعة في الدعوى للدراسة والمداولة تمهيدًا لإصدار القرار فيها.



## 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) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد إجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وكافة المستندات المرفقة.

**من حيث الشكل؛** لما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إعادة التقييم للربع الثاني لعام ٢٠١٨م، وغرامة التأخر 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) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ، وحيث إن النظر في مثل هذه الدعوى مشروط بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخطار به، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلغت بالقرار في تاريخ ٢٠١٩/٠٤/١٠م وقدمت اعتراضها في تاريخ ٢٠١٩/٠٤/٢٠م، وذلك خلال المدة النظامية المنصوص عليها في المادة (التاسعة والأربعين) من نظام ضريبة القيمة المضافة: «يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام

الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ العلم به، وإلا عدَّ نهائيًا غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى؛ فإن الدعوى بذلك قد استوفت نواحيها الشكلية، مما يتعيّن معه قبول الدعوى شكلاً.

**ومن حيث الموضوع؛** فإنه بتأمّل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة أن المدعى عليها أصدرت قرارها ضد المدعية بإعادة التقييم للربع الثاني لعام ٢٠١٨م، وغرامة التأخر في السداد، وذلك استنادًا إلى الفقرة (١) من المادة (السادسة والعشرين) من نظام ضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أن: «للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه». واستنادًا إلى الفقرة (١) من المادة (التاسعة والخمسين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أنه: «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدّد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحدّ أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية». وذلك لمخالفته أحكام الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أنه: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أجريت فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقّع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد، معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر، ويظل الأمر كذلك حتى انقضاء العقد أو تجديده أو طول ٣١ ديسمبر ٢٠١٨م، أيهم أسبق، وذلك شريطة ما يلي: أ- أن يكون العقد قد تم إبرامه قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧م. ب- أن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات أو استرداد الضريبة. ج- أن يقدم العميل شهادة خفية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد». ولمخالفته أحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أن: «يعاقب كل من لم يسدّد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسدّدة، عن كل شهر أو جزء منه لم تُسدّد عنه الضريبة.»

وباطّلاع الدائرة على كافة المستندات المرفقة والعقود المبرمة التي استندت إليها المدعية في إقرارها محل الدعوى، والتي ثبت فيها للدائرة أن الجهة الحكومية المبرم معها العقد لتنفيذ مشاريع خدمية للمنطقة بصفتها سلطة عامة لا تمارس نشاطًا اقتصاديًا يتمثّل في توريد سلع أو خدمات بهدف تحقيق الربح يترتّب عليه ضريبة مخرجات، فيحق لها خصم ضريبة المدخلات وفقًا لأحكام الفقرة (٥) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة. وعليه، لا يمكن معاملة التوريد بالنسبة الصفرية لعدم استيفاء العقد للشروط المذكورة في الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعين) من اللائحة. بالإضافة إلى أن الرقم الضريبي الخاص بوزارة المياه والكهرباء المسجل برقم (٣٠١٠٣٥٢٧٤٤٠٠٠٣) في الشهادة الخفية التي تم تقديمها للمدعية، لا يعني صحة تطبيق أحكام الفقرة الأخيرة من اللائحة على العقد محل الدعوى؛ لأن العقد المبرم من الأصل هو لتنفيذ شبكات الصرف الصحي لأحياء مدينة نجران، مما يعني أنه مشروع لخدمة المنطقة، وهي من الأعمال المنوط بها توفيرها للمواطنين كجهة حكومية ضمن سلطتها العامة،

وبالتالي فهو يخرج عن مفهوم النشاط الاقتصادي المحدد نظامًا بالنسبة إلى هذا المشروع، ولم تقدّم المدعية من الأدلة أو الإثباتات خلاف ذلك. بالإضافة إلى ما سبق، فإن الشهادة الخطية المقدّمة من المدعية، محررة بتاريخ (١٤/٠٤/٢٠١٩م) أي في غير الفترة الضريبية محل النزاع، ولم توضّح المدعية ما هي توريدات العميل الخاضعة للضريبة المتعلقة بالعقد المنفذ محل النزاع، والتي سيتمكن من خصم الضريبة عليها بالكامل طبقًا للفقرة (٣/ب) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

وأما ما يخص غرامة التأخر في السداد، ولعدم سداد الضريبة المستحقة في الوقت المحدد، وحيث إن إعادة التقييم للربع محل الدعوى، التي رأت فيها الدائرة صحة إجراء المدعى عليها، نتج عنها تأخر في السداد، مما دعى المدعى عليها لفرض غرامة التأخر في السداد بمعدل (٥%) عن كل شهر أو جزء منه. وعليه، ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها في فرض غرامة التأخر في السداد.



## القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظامًا، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:**

أولاً: الناحية الشكلية:

- قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- رفض اعتراض مؤسسة (...) سجل تجاري رقم (...), فيما يخص إعادة التقييم للربع الثاني لعام ٢٠١٨م.

- رفض اعتراض مؤسسة (...) سجل تجاري رقم (...), فيما يخص غرامة التأخر في السداد.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وحددت الدائرة يوم الإثنين ٣٠/٣/٢٠٢٠م موعداً لتسليم نسخة القرار. ولطرفي 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.**