

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VJ-424-2020) |

الصادر في الدعوى رقم (V-4715-2019) |

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

### المفاتيح:

ضرائب - ضريبة القيمة المضافة - تقييم ضريبي - إعادة التقييم - عدم إخضاع عقد للنسبة الصفرية - شرط عدم التوقع - غرامات - غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ - غرامة التأخير في سداد الضريبة.

### الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم لشهر مايو من عام ٢٠١٨م وغرامتي الخطأ في تقديم الإقرار وغرامة التأخر في السداد - أسست المدعية اعتراضها على أنها طبقت النسبة الصفرية لضريبة القيمة المضافة على التوريدات وفق عقودها، على أساس أنها قد امتثلت بالكامل لجميع المتطلبات المنصوص عليها نظاماً، وأن لفظ الضريبة المفروضة ليس لفظاً عاماً، بل لفظ خاص يعني الضرائب المفروضة وقت إبرام العقد، وهو لفظ خاص لا يجب حمله على العموم، فهو معنيٌّ بكل ما هو مفروض من ضرائب وقت سريان العقد وقبله - أجابت الهيئة أنه بالرجوع إلى العقود التي أبرمتها المدعية، فقد أشارت صراحةً إلى لفظ الضريبة بشكل عام دون تخصيص، ونظراً لوجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في موعدها النظامي، تم فرض غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ، وغرامة التأخر في السداد - دلت النصوص النظامية على أن شرط عدم توقع تطبيق الضريبة يعني ألا يرد في العقد أي بند ينص على تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التوريدات والخدمات التي يقدمها المدعي - كل مدّعٍ قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً ترتب عليه خطأ في احتساب الضريبة أقل من المستحق يجب معاقبته بغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ المقررة نظاماً - عدم سداد المدعي الضريبة المستحقة في موعدها نتيجة الإقرار الضريبي الخاطئ يوجب معاقبته بغرامة التأخر في السداد المقررة نظاماً - ثبت للدائرة أن العقد قد أشار صراحةً للضرائب في بند مستقل وبشكل عام دون تحديد نوعيٍّ لنوع الضرائب أو زمنيٍّ ارتباطاً بفترة محددة؛ وبالتالي دون تخصيص، ليشمل المعنى كافة أنواع الضرائب سواء الحالية أو المستقبلية؛ وعليه فإن ذلك يُعد متوقعاً مسبقاً من قبل الأطراف؛ بما يعني انتفاء شرط عدم التوقع لضريبة القيمة المضافة. مؤدى ذلك: رفض الاعتراض - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة (١/٢٦)، (١/٤٢)، (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ.
- المادة (١/٥٩)، (١٢/٢-أ-ب)، (٣/٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) بتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ.

## الوقائع:

## الحمد لله، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، وبعد:

في يوم السبت بتاريخ ٢٢/٠٨/٢٠٢٠م، 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 (٧-4715-2019) بتاريخ ١٨/٠٤/٢٠١٩م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن (...) بموجب هوية وطنية رقم (...)، بصفته رئيس مجلس الإدارة للمدعية (...)، سجل تجاري رقم (...)، تقدم بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على التقييم النهائي لشهر مايو من عام ٢٠١٨م وغرامتي الخطأ في الإقرار والتأخر في السداد في نظام ضريبة القيمة المضافة، ويطالب بإلغاء قرار المدعى عليها وإلغاء الغرامات. وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «أولاً: الدفوع الموضوعية: الأصل في القرار الصحة والسلامة، وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات العكس. مارست الهيئة صلاحيتها بإعادة تقييم فترة شهر مايو من عام ٢٠١٨م، بناءً على الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي جاء فيها: «للهيئة إصدار تقييم للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره»، ونتج عنه استبعاد فواتير قدمها المدعي وفقاً لعقود تربطه مع كلٍّ من شركة (أ) و(ب)، حيث تبين بعد الرجوع إلى هذه العقود إشارتها صراحةً إلى لفظ الضريبة بشكل عام دون تخصيص، والأصل في العام العمل به على عمومه حتى يوجد المخصّص، وإطلاق لفظ الضريبة بشكل عام يجعلها تشمل جميع أنواع الضرائب بما فيها ضريبة القيمة المضافة، وبذلك تُستثنى من جواز خصم المورد لهذه التوريدات المنصوص عليه في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة المضافة، والتي جاء فيها: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى، فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد، معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر»، وبالاطلاع على العقود المبرمة -والتي يدعي المدعي عدم توقع الضريبة فيها- نجد أنه في العقد المبرم مع شركة (ج) والتي تعتبر شركة (أ) فرعاً لها (مرفق ١، ٢) أشار العقد في الصفحة (١٦/٣) فقرة رقم (٤،٣) إلى لفظ الضريبة بشكل عام

دون تخصيص، وإلى توقُّع الطرفين فيها تحمل الالتزامات الضريبية السابقة واللاحقة لتاريخ العقد. وبخصوص العقد المبرم مع شركة (ب) (مرفق ٣)، فقد ورد لفظ الضريبة في الفقرة رقم (٢٠) من الصفحة رقم (٣٦) دون تخصيص لأحد أنواع الضرائب؛ وهو ما يجعله لفظاً عاماً للكافة دون تخصيص، ومستثنى من الاستفادة من الاستثناء الوارد في المادة (٧٩) بتطبيق نسبة الصفر على توريدات السلع والخدمات، وذلك لتوقُّع الأطراف فيه التطبيقات الضريبية. ما يخص غرامة الخطأ في الإقرار: بعد قيام الهيئة بإعادة تقييم إقرار المدعي -لما ذُكر أعلاه- فُرضت عليه غرامة الخطأ في تقديم الإقرار؛ وذلك بناءً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) التي جاء فيها: «يعاقب كل من قدَّم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، 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.» ما يخص غرامة التأخر في السداد: بعد مراجعة إقرار المدعي عن شهر مايو لعام ٢٠١٨م تبين للهيئة عدم صحته، وهذا ما استوجب معه تعديل الإقرار الضريبي للمدعي، وإصدار إشعار تقييم نهائي في تاريخ ٢٠١٩/٠٢/٠٦م، 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 توضيحه آنفاً، وذلك وفقاً لأحكام المادة (الثالثة والأربعين) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «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.» ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.»

وبعرض مذكرة الرد على المدعية أجابت: «أولاً: الدفوع الموضوعية: ١- فرضت الهيئة التقييم على التوريدات التي قدمتها الشركة بموجب عقديها (الاثنين) المبرمين مع (أ) بسبب اعتقاد الهيئة إدراج بنود/أحكام ضريبية في العقد المذكور، على الرغم من أن العقد المبرم لا يحتوي على أي ذكر للضريبة، وقد استندت الهيئة بالخطأ للعقد الخاص بشركة (ج)، وهي شركة لها كيان منفصل عن شركة (أ)، ولكل منهما سجل تجاري وضريبي منفصل، كما أن لكل عقد شروطاً والتزامات مختلفة، وتصدر لكل منهما فواتير تخص كل عقد على حدة، وأن الفواتير المصدرة في شهر مايو ٢٠١٨م موضوع الدعوى تخص عقد شركة (أ) (مرفق العقد) [(ب) شكلته شركة (د) والشركة (هـ)] بسبب إدراج بنود/أحكام ضريبية في العقد المذكور، على الرغم من أن العقد امتثل تماماً لجميع المتطلبات المنصوص عليها في المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، ولا يتوقُّع العقد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التوريد. ٢- طبقت الشركة النسبة الصفرية لضريبة القيمة المضافة على التوريدات المقدمة لشركة (أ) و(ب) على أساس أنها قد امتثلت بالكامل لجميع المتطلبات المنصوص عليها في المادة (٧٩) (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية. تاريخ العقود: تم إبرام العقود في ٧ مايو ٢٠١٣م (التنازل عن الحقوق في استئجار الأرض)، و٥ ديسمبر ٢٠١٣م (اتفاقية الترخيص لتطوير وتشغيل وصيانة خدمات

تزويد الوقود للطيران) على التوالي. ونتيجة لذلك فهي تلي متطلبات المادة (٧٩) (٣) (أ) التي تقضي بضرورة إبرام العقود قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧. لم تكن هناك تعديلات أو تجديدات قبل ٣١ ديسمبر ٢٠١٨م. أهلية العملاء لخصم ضريبة المدخلات: العملاء بموجب العقود هم أشخاص مسجلون في ضريبة القيمة المضافة ويحق لهم خصم ضريبة المدخلات المتكبدة كاملة فيما يتعلق بالتوريدات المقدمة إليهم بموجب العقود المذكورة، وبالتالي فإنه يفي بالمتطلبات المنصوص عليها في المادة (٧٩) (٣) (ب). شهادة العملاء: أصدر العملاء شهادة على النحو المطلوب بموجب المادة (٧٩) (٣) (ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، بأنه بإمكانهم خصم ضريبة المدخلات بالكامل إذا كان هذا التوريد يخضع لضريبة القيمة المضافة. بناءً على ذلك، ليس لدى الشركة أي دليل على عكس ذلك، وأنه لا يمكن للعملاء خصم ضريبة المدخلات بالكامل. ٣- ومن حيث توقع العقود لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على التوريد: لا تحتوي الاتفاقية مع شركة (أ) على أي بنود/مراجع تتعلق بالضريبة، أو أي شرط يتعلق بإدخال ضريبة القيمة المضافة أو الضرائب على السلع والخدمات (مرفق). كانت اتفاقية الترخيص المبرمة مع الكونسورتيوم، وقت إبرام العقد، تتعلق فقط بالضرائب الموجودة في المملكة العربية السعودية وقت إبرام العقد بتاريخ ٥ ديسمبر ٢٠١٣ (على سبيل المثال، ضرائب الاستقطاع)؛ حيث إنه في ذلك الوقت لم يكن هناك أي توقع من أطراف العقد في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية. علاوة على ذلك، لا تنص اتفاقية الترخيص تحت أي ظرف من الظروف على أن رسوم توريد الوقود شاملة لضريبة القيمة المضافة أو لا. كذلك، فإن شروط العقد لا تشمل أي بند يهدف إلى تعديل الرسوم (السعر) في حالة إدخال ضرائب على المعاملات مثل ضريبة القيمة المضافة. استندت الهيئة في تقييمها بعدم صلاحية التوريدات المشار إليها للفترة الانتقالية إلى الدليل الإرشادي الذي أصدرته الهيئة، حيث تَصَمَّنَ العقد الإشارة إلى الضرائب بصفة عامة، رغم أن اللائحة التنفيذية لقانون تطبيق ضريبة القيمة المضافة، والتي تمثل أهداف القانون الاجتماعية والاقتصادية التي يهدف إليها فرض القانون، قد نصت على تخصيص تضمن العقود لضريبة القيمة المضافة فقط، وأن الهيئة قد قامت بتعميم المخصص الوارد باللائحة على العقدين المشار إليهما؛ حيث تعتبر اللائحة التنفيذية المرجع الأساسي لتفصيل الأحكام الانتقالية حسب المادة العاشرة من نظام ضريبة القيمة المضافة. ثانيًا: الطلبات: بناءً على الحقائق المقدمة وملابسات الحالة الموضحة أعلاه، تطلب الشركة من سيادتكم التكرم بالنظر في استئناف الشركة. كذلك تطلب الشركة من سيادتكم إخطار الهيئة بسحب التقييم والالتزامات الإضافية لضريبة القيمة المضافة، وغرامة الخطأ في الإقرار، وغرامة تأخير السداد».

وفي يوم الأحد بتاريخ ٢٨/١٠/٢٠٢٠م، افتتحت جلسة الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، والمنعقدة عن طريق الاتصال المرئي في تمام الساعة السادسة والنصف مساءً؛ للنظر في الدعوى المرفوعة من شركة (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر (...)، وحضر (...) بصفته ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل. وبسؤال وكيل المدعية عن دعواه أجاب وفقًا لما جاء في

اللائحة المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية والتمسك بما ورد، وأضاف أن العقود التي أبرمتها موكلته مع شركة (أ) لم يرد فيها أي إشارة إلى الضرائب، وأن العقود التي تم إبرامها مع اتحاد المدينة للخدمات تمت الإشارة فيها إلى الضرائب المفروضة، ولم ترد كلمة الضرائب بشكل عام في العقد بحسب ما تدعيه المدعى عليها، وأنه خصصت الضرائب وقت نشوء العقد، علمًا بأن جميع هذه العقود نشأت في عام ٢٠١٣م، ولم تقدم المدعى عليها السند النظامي الذي بنت عليه توقع المتعاقدين لضريبة القيمة المضافة، وطلب توضيحًا من ممثل المدعى عليها بأسباب إخضاع هذه العقود للنسبة الأساسية بما يخالف أحكام المادة (٧٩) فقرة (٣). وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب بالتمسك بما جاء في مذكرة الرد، كما طلب الاستمهال للرد على طلبات المدعية.

وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وكافة المستندات المرفقة، قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى جلسة لاحقة بتاريخ ١٨/٠٧/٢٠٢٠م في تمام الساعة الواحدة مساءً، مع إلزام المدعية بتقديم مذكرة تفصيلية توضح فيها خطأ المدعى عليها في احتساب الضريبة بالنسبة الأساسية للعقود محل الدعوى، على أن يتم تقديمها بحد أقصى قبل موعد انعقاد الجلسة بعشرة أيام، وقررت الدائرة إلزام ممثل المدعى عليها بتقديم الرد على أسباب إخضاع العقود محل الدعوى للنسبة الأساسية.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٣٠/٠٦/٢٠٢٠م، أودعت المدعية مذكرتها الإيضاحية رقم (٢)، حيث جاء فيها: «خلفية عن الشركة وأنشطتها: بشأن الدعوى المقدمة من شركة (...) على قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل عن الفترة الضريبية محل الاعتراض لشهر نوفمبر ٢٠١٨م، صرحت الشركة عن ضريبة القيمة المضافة للمخرجات بمبلغ (٤٧٦,٢٣٨,٩٦) ريالاً سعودياً، وبالمثل، وضريبة القيمة المضافة للمدخلات جائزة للخصم بمبلغ (٨,٣٦٤,١١٨,١٧) ريالاً؛ ونتيجة لذلك صرحت الشركة عن رصيد ضريبة القيمة المضافة دائن مسترد بمبلغ (٧,٨٨٧,٨٧٩,٢١) ريالاً. طلبت الهيئة بموجب المراسلات عبر البريد الإلكتروني من الشركة تقديم المعلومات الإضافية التالية: العقد المبرم بين الشركة (ب): شركة (د) والشركة (هـ) - جميع الفواتير الصادرة من قبل الشركة للفترة من ١ نوفمبر إلى ٣٠ نوفمبر ٢٠١٨ - شهادة خطية من شركة (د) والشركة (هـ). قدمت الشركة جميع المستندات والمعلومات التي طلبتها الهيئة أعلاه خلال الوقت المحدد، وقدمت جميع الإيضاحات اللازمة المطلوبة من قبل الهيئة. لاحقًا في تاريخ ١٢ فبراير ٢٠١٩م فرضت الهيئة من خلال إشعار تقييم رقم (٦٠٠٠٤٣٢٠٩٢) تقييمًا إجماليًا للفترة من ١ نوفمبر إلى ٣٠ نوفمبر ٢٠١٨م للتخفيض من رصيد ضريبة القيمة المضافة الدائن بقيمة (١٢٤,٨٠٧,٧١) ريالاً سعودية. أوضحت الهيئة في خطاب إشعار التقييم المذكور أعلاه، أن القيم المقدّرة تستند إلى فواتير رسوم توريد الوقود الصادرة من قبل الشركة إلى (ب) المكون من: شركة (د) والشركة (هـ) خلال شهر نوفمبر ٢٠١٨م. وأوضحت الهيئة بالخطاب أنها أخضعت إيرادات الشركة المكتسبة من رسوم الوقود لضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥%، والتي طبقت عليها الشركة ضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر خلال الفترة من ١ نوفمبر إلى ٣٠ نوفمبر ٢٠١٨م بقيمة ٢,٤٩٦,١٥٤,٢٢ ريالاً سعودياً؛ مما أدى إلى زيادة الالتزام الضريبي بمبلغ (١٢٤,٨٠٧,٧١) ريالاً سعودياً. في ٠٤ مارس ٢٠١٩م وفقاً للمادة (٤٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، مارست الشركة حقها في الاعتراض

على تقييم الهيئة بتقديم طلب مراجعة واعتراض. في ٢٠ مارس ٢٠١٩، أصدرت الهيئة إشعارًا بإلغاء طلب المراجعة والاعتراض. فرضت الهيئة التقييم أعلاه على التوريدات التي قدمتها الشركة بموجب العقد المبرم مع: (ب) شكلته (د) والشركة (هـ)؛ بسبب إدراج بنود/أحكام ضريبية في العقد المذكور، على الرغم من أن العقد امتثل تمامًا لجميع المتطلبات المنصوص عليها في المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، ولا يتوقع العقد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التوريد. وحيث نتقدم بطلبنا هذا لبيان أوجه الخطأ في تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية على النحو التالي: الإيضاح الأول: تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية في ١ يناير ٢٠١٨ بنية فرض الضريبة على المستهلك النهائي؛ وبالتالي تم تصميمها كضريبة محايدة للشركات. خطأ الهيئة في تطبيق شروط المادة (٧٩) فقرة ٣ من اللائحة التنفيذية بسبب الخطأ في تفسير العقد محل الربط الضريبي بوجود لفظ الضرائب بالعقود، فسرت أنه لفظ عام يستفاد منه توقع الضريبة. وفقًا لنص المادة (٧٩) فقرة ٣ من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة تحت بند الأحكام الانتقالية، والتي نصت على أنه: «في الحالات المنصوص عليها في النظام، في حال تم إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ النظام، وتم التوريد في هذا التاريخ أو بعده، يعد مورد السلع أو الخدمات على أنه قد قام بتوريد خاضع للضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات وفقًا لما هو محدد في الاتفاقية. يجب على الشخص الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات أن يصدر فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات، ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ بدء نفاذ النظام. لأغراض هذه المادة، يعد تاريخ التوريد أنه يقع في أو بعد تاريخ بدء نفاذ النظام في الحالتين الآتيتين: إذا كان تاريخ تسليم السلع أو أصبح الوصول إليها ممكنًا في أو بعد تاريخ بدء نفاذ النظام. إذا كان التاريخ الذي اكتملت فيه تأدية الخدمات في أو بعد تاريخ نفاذ النظام». «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى، فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع 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 ٢٠١٨ أيها أسبق، وذلك شريطة ما يلي: أن يكون العقد قد تم إبرامه قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧، أن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات أو استرداد الضريبة، أن يقدم العميل شهادة خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد». رفضت الهيئة التوريدات التي طبقت عليها الشركة في الإقرار الضريبي للمادة (٧٩)، وأرسلت خطابًا للمدعى عليها برفضها تطبيق النسبة الصفرية على التوريدات، حيث استندت الهيئة في رفض تطبيق نص المادة (٧٩) هو توقع العقود للضريبة حسب التالي: أن العقد الخاص بشركة اتحاد المدينة للملاحة الجوية جاء فيه لفظ الضريبة -تحليل تطبيق الشركة للنسبة الصفرية للعقود المذكورة؛ طبقت الشركة ضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر على التوريدات التي تمت بموجب العقود المذكورة استنادًا إلى أنها امتثلت بالكامل لجميع المتطلبات المنصوص عليها في المادة (٧٩) (٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية: أ- تاريخ العقد: العقد الذي تم توفير إمدادات

الوقود على أساسه تم إبرامه في ٠٥ ديسمبر ٢٠١٣ (اتفاقية ترخيص لتطوير وتشغيل وصيانة خدمات إمدادات وقود الطيران)، وهو بذلك مستوفٍ للمتطلبات المنصوص عليها في المادة ٧٩ (٣) (أ)، والتي تشترط أن يتم إبرام العقد قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧. ب- أهلية العميل لخصم ضريبة المدخلات: العملاء أطراف العقد السابق ذكره هم أشخاص مسجلون لغرض ضريبة القيمة المضافة ومؤهلون لخصم كامل ضريبة القيمة المضافة للمدخلات المتكبدة والمتعلقة بالواردات المقدمة إليه بموجب العقد المذكور؛ وبالتالي فإنهم مستوفون للمتطلبات المنصوص عليها في المادة ٧٩ (٣) (ب). ج- شهادة العميل: أصدر العملاء شهادة كما هو مطلوب بموجب المادة ٧٩ (٣) (ج) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، تنص على أنه يمكنهم خصم ضريبة المدخلات بالكامل إذا كانت هذه التوريدات خاضعة لضريبة القيمة المضافة؛ بناءً عليه ليس لدى الشركة دليل يثبت أن العملاء لا يستطيعون خصم ضريبة المدخلات بالكامل. د- توقع الضريبة في العقد: لم يتوقع العقد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التوريدات؛ كون اتفاقية الترخيص مع اتحاد المدينة للملاحة الجوية تحتوي على لفظ الضرائب الموجودة في المملكة السعودية كما في ٠٥ ديسمبر ٢٠١٣ وقت توقيع العقد، مما اشترط في الدليل الاسترشادي غير الملزم لأي طرف وغير الواجب تطبيقه لأنه يتعارض مع نص اللائحة التنفيذية. استندت الهيئة إلى أن عقد اتحاد (...) في الإقرار الضريبي لتوريدات شركة (...) والشركة (...) أن عقدها به توقع للضريبة، ونرده بالآتي: إن لفظ الضريبة كما ورد في المادة ٢٠ من العقد ليس لفظاً عاماً؛ فقد ورد في المادة (٢٠) من عقد اتحاد المدينة للملاحة الجوية ومثله باقي العقود ما نصه وفق الترجمة المعتمدة من مكتب ترجمة التالي: «ضرائب أو مستحقات قانونية أخرى، جميع المبالغ المستحقة بموجب هذه الاتفاقية، ما لم ينص على خلاف ذلك، لا تشمل الضرائب أو أي مستحقات قانونية أخرى. أي ضرائب مفروضة على أي مدفوعات أو على توريد أي سلع أو خدمات أو محسوبة بالإشارة إلى أي رسوم أو رسوم مستحقة بموجب هذه الاتفاقية يجب أن تُدفع من قبل المرخص له بنظام توريد وقود المطار بالإضافة إلى هذه المبالغ. كانت اتفاقية الترخيص، عند إبرام العقد، تُعنى فقط بالضرائب المفروضة في المملكة العربية السعودية القائمة كما في ٠٥ ديسمبر ٢٠١٣ (على سبيل المثال، ضريبة الاستقطاع). علاوة على ذلك، لا تشير اتفاقية الترخيص في أي حال من الأحوال إلى أن رسوم توريد الوقود تتضمن ضريبة القيمة المضافة أو لا تتضمنها. وبالمثل، لا تتضمن شروط العقد أي أحكام تفيد تعديل الرسوم (السعر) في حالة تطبيق ضرائب على المعاملات مثل ضريبة القيمة المضافة، فضلاً عن أن النص لم يكن عاماً، بل تم تخصيصه بلفظ «المفروضة» الذي تبع لفظ الضريبة. اتفاقية الترخيص المبرمة مع الكونسورتيوم، وقت إبرام العقد، تتعلق فقط بالضرائب الموجودة في المملكة العربية السعودية وقت إبرام العقد بتاريخ ٥ ديسمبر ٢٠١٣ (على سبيل المثال، ضرائب الاستقطاع)؛ حيث إنه في ذلك الوقت لم يكن هناك أي توقع من أطراف العقد بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية. علاوة على ذلك، لا تنص اتفاقية الترخيص تحت أي ظرف من الظروف على أن رسوم توريد الوقود شاملة لضريبة القيمة المضافة أو لا. كذلك، فإن شروط العقد لا تشمل أي بند يهدف إلى تعديل الرسوم (السعر) في حالة



إدخال ضرائب على المعاملات مثل ضريبة القيمة المضافة. استندت الهيئة في تقييمها الخاطيء بعدم صلاحية التوريدات المشار إليها للفترة الانتقالية إلى الدليل الإرشادي الذي أصدرته الهيئة، حيث تَصَمَّنَ العقد الإشارة إلى الضرائب بصفة عامة، رغم أن اللائحة التنفيذية لقانون تطبيق ضريبة القيمة المضافة، والذي يمثل أهداف القانون الاجتماعية والاقتصادية التي يهدف إليها فرض القانون، قد نصت على تخصيص تضمّن العقود لضريبة القيمة المضافة فقط، وأن الهيئة قد قامت بتعميم المخصص الوارد باللائحة على العقدين المشار إليهما، حيث تعتبر اللائحة التنفيذية المرجع الأساسي لتفصيل الأحكام الانتقالية حسب المادة العاشرة من نظام ضريبة القيمة المضافة؛ لهذا فإننا نورد خطأ الهيئة في تفسير نص الضريبة المفروضة بعقد شركة (...) على أنه لفظ عام، وهو توقع لأي ضريبة؛ ومن ثم لا يتمتع بالإعفاء الوارد بالنص، وذلك بالآتي: أدلة عدم توقع عقد شركة (...) للضرائب وأن لفظ الضرائب المفروضة لفظ خاص -وليس عامًا- معنيًا بالمفروضة وليس المستقبلية: إن لفظ الضريبة المفروضة ليس لفظًا عامًا، بل لفظ خاص يُعنى بالضرائب المفروضة وقت إبرام العقد، وهو لفظ خاص لا يجب حمله على العموم، فهو معني بكل ما هو مفروض من ضرائب وقت سريان العقد وقبله. لو اتجه العقد لتوقع الضرائب لقرر كل ما يفرض من ضرائب حالية ومستقبلية. قاعدة «العبرة في العقود بالمقاصد والمعاني وليس بالألفاظ والمباني»، ولو تم الاتجاه لغير ذلك لثم النص عليه. قيام الدليل الشرعي على تخصيص العام بلفظ «المفروضة». بشأن قاعدة «العام يبقى على عمومته ما لم يخصص»، وردّ في النص الشرعي لفظ عام، ولم يَقم دليل على تخصيصه؛ وجب حمله على عمومته، وإثبات الحكم لجميع أفرادهِ قطعًا، فإن قام دليل على تخصيصه وجب حمله على ما بقي من أفرادهِ بعدَ التخصيص، وإثبات الحكم لهذه الأفراد ظنًا لا قطعًا، ولا يُخصص عام إلا بدليل يساويه، أو يرجّحه في القطعية أو الظنية. ما تكلم به السرخسي عن حكم العام، واعتزّض على من قال بالوقف مطلقًا في العام، وسريان عمله، تطرّق إلى فرع من ذلك وبين الصواب فيه من وجهة نظره، وأنقل كلامه هنا لتفصيل وبيان ذلك: «قال رضي الله عنه وعن والديه: كان أبو الحسن الكرخي -رحمه الله- يقول من عند نفسه لا على سبيل الحكاية عن السلف: العام إذا لحقه خصوص لا يبقى حُجّة، بل يجب التوقّف فيه إلى البيان، سواء كان دليل الخصوص معلومًا أو مجهولًا، إلا أنه يجب به أخص الخصوص إذا كان معلومًا. تفسير الهيئة لكلمة (فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة) في المادة (٧٩) فيه تعطيل لنص نظامي صادر من ولي الأمر لا يجوز إيقافه، من المبادئ التي قررتها المحكمة العليا والهيئة الدائمة لمجلس القضاء الأعلى وورد بكتاب المبادئ والقرارات القضائية المبدأ رقم (١٧٢٦): «أن القضاء ولاية وما يصدره ولي الأمر من تعليمات لا تخالف الشريعة الإسلامية يتعين التقيد بها» (الهيئة الدائمة لمجلس القضاء الأعلى (م.ق.د) (٥/٦٩٢) وتاريخ: ١٤٢٣/١١/٢٢هـ) دليل عدم توقع العقد عدم تحصيل قيمة ضريبة القيمة المضافة بالفواتير محل العقد. ولم تطبق البند (ب) من الفقرة الثالثة الذي ينص على أنه: «يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات أو استرداد الضريبة»، فلم تقم المدعية بتحصيل قيمة الضريبة في الفواتير بسبب تماثل العقود للخضوع للضريبة الصفرية وفقًا لنص المادة (٧٩) من اللائحة



التنفيذية لضريبة القيمة المضافة. بناءً عليه: عدم وجهة تفسير الهيئة المدعى عليها للفظ الضرائب المفروضة بعقد اتحاد (...) بأنه لفظ عام يتوقع منه الضرائب المستقبلية؛ كون لفظ الضريبة عامًا، ولكن «المفروضة» خصت العام. الإيضاح الثاني: إساءة الهيئة استخدام صلاحياتها كما ورد في المادة (٦٤) فقرة (أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، بأن فسرت الفقرة الثالثة من نص المادة (٧٩) خطأ، وطبقت الخطأ على الربط الضريبي، وعاقبت المدعية بغرامة تقديم بيانات غير صحيحة بالتقرير، إلا أن الشركة المدعية طبقت المادة ٧٩ فقرة ٣ بتمتع العقد بالإعفاء وفق شروط المادة، فهل تطبيق النص خطأ تعاقب عليه الشركة المدعية بالغرامة؟ ما انتهت إليه الهيئة خطأ يخالف النظام. أساءت الهيئة استخدام سلطاتها بإعادة تقييم فترة شهر نوفمبر ٢٠١٨م بناءً على الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها: «للهيئة إصدار تقييم للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره»، ونتج عنه استبعاد فواتير قدمها المدعي وفقًا لعقد مع اتحاد المدينة للملاحة الجوية، وفسرت نصوص العقود خطأ. التفسير الخاطئ من الهيئة للعقد والنصوص أدى إلى خطأ، وما بني على باطل فهو باطل، من المبادئ التي قررتها المحكمة العليا والهيئة الدائمة لمجلس القضاء وورد بكتاب المبادئ والقرارات القضائية الأعلى المبدأ رقم (١٧٨٠): «ما بني على باطل فهو باطل» (المحكمة العليا ك.ج) (٣/٣/١٩) وتاريخ: ٥١٤٣٥/١١/٠٧. ما انتهت إليه الهيئة: حيث تبين بعد الرجوع إلى هذا العقد إشارته صراحةً إلى لفظ الضريبة بشكل عام دون تخصيص، والأصل في العام العمل به على عمومه حتى يوجد المخصص، وإطلاق لفظ الضريبة بشكل عام يجعلها تشمل جميع أنواع الضرائب بما فيها ضريبة القيمة المضافة، وبذلك تستثنى من جواز خصم المورد لهذه التوريدات المنصوص عليها في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة المضافة، والتي جاء فيها: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى، فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد، معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر». بناءً عليه: فإن الهيئة فسرت العقد والنصوص بما يتوافق مع مصالحها دون مراعاة للحقيقة والواقع، ولم تكتف بذلك بل نسبت الخطأ في الإقرار الضريبي للمدعية، وطبقت نص المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة بأن المدعية أخطأت في تطبيق نصوص النظام. الإيضاح الثالث: الخطأ في تطبيق غرامة الخطأ في إقرار ضريبة القيمة المضافة وفقًا للمادة (٤٢) من النظام وفرض غرامة التأخير؛ كون الإقرار لم يكن به خطأ، بل قدم الإقرار صحيحًا، وتم تطبيق المادة (٧٩) باعتبار ضريبة القيمة المضافة للعقد محل النزاع صفرًا وفق نص المادة، والخلاف في تطبيق نص المادة وتطبيق الدليل الإرشادي لا يعتبر معه الأمر فيه خطأ في التقرير؛ فالتقرير ورد سليمًا ولا يقدح فيه طلب التصحيح المقدم من المدعية الطاعنة، كونه قدم لتطبيق ما تقوله الهيئة وإعطاء حقا كما جاء في مقدمة الدليل الإرشادي الصادر من الهيئة فقرة ٤/١ صفحة ٥ ما نصه: «وحيث إن هذا الدليل يمثل رؤية الهيئة فيما يتعلق بتطبيق الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية للنظام بما يتعلق بالأحكام الانتقالية

اعتبارًا من تاريخ هذا الدليل؛ يعتبر هذا الدليل بمثابة دليل إرشادي لا يتضمن أو يهدف إلى أن يشتمل على جميع المواد المتعلقة بالأحكام الانتقالية في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية للنظام. ويعتبر هذا الدليل غير ملزم للهيئة أو لأي شخص خاضع لضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بأي معاملة، ولا يمكن الاعتداد به أو الاستناد إليه بأي طريقة كانت». وحيث إن الهيئة تعتمد في تفسير النصوص النظامية على الدليل الإرشادي، وهذا لا يجيز للهيئة مخالفة نص نظامي موضوع من ولي الأمر استنادًا إلى دليل إرشادي غير ملزم، فهل يوقَّف نص ملزم بنص استرشادي غير ملزم؟ لهذا فإننا نرد أي تفسير يوقف عمل نص نظامي بنص استرشادي. من المبادئ التي قررتها المحكمة العليا والهيئة الدائمة لمجلس القضاء الأعلى وورد بكتاب المبادئ والقرارات القضائية المبدأ رقم (١٧٦٦) «أن القضاء ولاية، وما يصدره ولي الأمر من تعليمات لا تخالف الشريعة الإسلامية يتعين التقيّد بها» (الهيئة الدائمة لمجلس القضاء الأعلى (م.ق.د) (٥/٦٩٢) وتاريخ: ٢٢/١١/١٤٢٣هـ). بناءً عليه: تفسير الهيئة الخاطيء منعها من تطبيق صحيح لنص المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية، تبعه نسبة الخطأ في التقييم والخطأ في فرض الغرامة. والقاعدة أن ما بُني على باطل فهو باطل؛ ومن ثم تبطل الغرامة لنفي الخطأ في التقرير ونفي التأخير؛ وعلى هذا تلتمس شركة طيبة لتطوير المطارات من اللجنة الموقرة الآتي: قبول الدعوى شكلاً. وفي الموضوع بقبول الدعوى والقضاء مجدداً بإلغاء الربط الضريبي المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على الربط والغرامات للفترة الضريبية لشهر نوفمبر ٢٠١٨م، ومن ثم القضاء بالآتي: إلغاء قيمة الضريبة المفروضة على الشركة وقدرها (١٢٤,٨٠٧,٧١) ريالاً سعودياً.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٢/٠٧/٢٠٢٠م، أودعت المدعى عليها مذكرتها الإيضاحية رقم (٢)، حيث جاء فيها: «أولاً: الدفع الموضوعية: الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يقدم ما يثبت دعواه. مارست الهيئة صلاحياتها بإعادة تقييم فترة شهر فبراير من عام ٢٠١٨م، بناءً على الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي جاء فيها «للهيئة إصدار تقييم للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره»، ونتج عنه استبعاد فواتير قدمها المدعي وفقاً لعقود تربطه مع كل من شركة (...) ، واتحاد (...)، حيث تبين بعد الرجوع إلى هذه العقود إشارتها صراحةً إلى لفظ الضريبة بشكل عام دون تخصيص، والأصل في العام العمل به على عمومه حتى يوجد المخصّص، وإطلاق لفظ الضريبة بشكل عام يجعلها تشمل جميع أنواع الضرائب بما فيها ضريبة القيمة المضافة، وبذلك تُستثنى من جواز خصم المورد لهذه التوريدات المنصوص عليه في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة المضافة، والتي جاء فيها: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى، فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد، معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر». عقد شركة (ج)، فقد ورد لفظ الضرائب في الفقرة (٤,٣) من الصفحة (١٦) بالنص التالي: «والضرائب من كل نوع (باستثناء ضريبة الدخل)» دون تخصيص لأحد أنواع الضرائب، وهو ما يجعله لفظاً

عامًا للكافة دون تخصيص ومستثنى من المعاملة الصفية (مرفق ١)، كما أن الشهادة الخطية من شركة (أ) مقدمة بلغة غير عربية، وما ذكرته المدعية بأن اتفاقية الإللال مع شركة (...) مستمرة فهذا غير صحيح وفق أحكام الاتفاقية، بالإضافة إلى أن شركة (...) هي نتيجة تحالف عدة شركات من ضمنها شركة (...) الدولية للطاقة، وللتسهيل سوف يتم سرد الوقائع بالتسلسل الزمني، وهي كالتالي: بتاريخ ٢٠٠٥/٠٨/١٣م: تم توقيع الاتفاقية بين هيئة الطيران المدني وشركة ... (العقد الأصلي)، والذي تضمن التزام شركة (أ) (الطرف الثاني) بدفع إيجار موقع خزان الوقود مرة بالسنة ودفع رسوم خدمة تزويد الوقود بشكل شهري، كما أن تاريخ انتهاء العقد بعد مضي إحدى عشرة سنة هجرية من تاريخ توقيع العقد، أي ما يوافق ٢٠١٦/٤/٩م (مرفق ٢). بتاريخ ٢٠١٣/٥/٧م (اتفاقية الإللال): قامت هيئة الطيران المدني بالتنازل عن كامل حقوقها بالعقد الأصلي إلى شركة (المدعي) مع استمرار شركة (أ) في العقد كطرف ثانٍ حسب العقد الأصلي، ونصت اتفاقية التنازل على أن «تخطر شركة (أ) برغبته في دمج كافة أنشطتها المتعلقة بالطيران المدني في كيان قانوني منفصل، كما ترغب شركة ... في تسجيل الكيان الجديد في تحويل هذه الاتفاقية وعن حقوقها والتزاماتها بموجب هذه الاتفاقية والإللال إلى الكيان الجديد...» (مرفق ٣). بتاريخ ٢٠١٤/٠٨/٢٠م: قامت شركة (أ) وغيرها من الشركات بالاتحاد لتأسيس شركة (ج) (الكيان الجديد)، مع النص في عقد التأسيس بأن جميع فروع شركة (أ) تم التنازل بما لها من حقوق وبما عليها من التزامات لصالح الكيان الجديد (مرفق ٤). بتاريخ ٢٠١٦/٤/٢٠م: قام الطرفان شركة ... (المدعي) وشركة ... (الكيان الجديد) بتوقيع عقد الإللال (مرفق ١)، والذي ينص على أن تقوم شركة (...) بدفع إيجار موقع خزان الوقود مرة بالسنة (مرفق ٥) ودفع رسوم الخدمات بشكل شهري (التزامات شركة (أ) الجوهرية بالعقد الأصلي)، كما تمت الإشارة فيه إلى الضرائب كما هو موضح سابقًا، وتم تخضع العقد للضريبة بالنسبة الأساسية. ويتضح لنا من استقراء العرض الزمني السابق أن العقد الأصلي المبرم في ٢٠٠٥م، والذي التزمت فيه شركة (...) بسداد إيجار موقع خزان الوقود على أساس سنوي وسداد رسوم خدمة تزويد الوقود على أساس شهري قد انقضى بطول العقد المبرم في ٢٠١٦ مع الكيان الجديد، بالإضافة إلى كون أحد التزامات شركة (...) الدولية للطاقة المحدودة الجوهرية ومُتي من قبل شركة (...) للطاقة (مرفق ٥)، والذي تقر المدعية بأنه عقد خاضع للضريبة بالنسبة الأساسية. وبخصوص العقد المبرم مع شركة اتحاد المدينة للملاحة الجوية (مرفق ٦)، فقد ورد لفظ الضريبة في الفقرة رقم ٢٠ من الصفحة رقم ٣٦ بالنص التالي: «أي ضرائب مفروضة على أي مدفوعات أو على توريد أي سلع أو خدمات...»، فالعبارة (أي ضرائب) مبنية على المجهول حاضرًا ومستقبلًا دون تخصيص لأحد أنواع الضرائب، لكون الإرادة التعاقدية اتجهت إلى الكل وذلك بذكر اللفظ (أي)، وكما هو معلوم فإن العقد يخضع لكافة المتغيرات التي تطرأ خلال مدة سريان العقد، والنص جاء عامًا والعام يبقى على عمومه شاملًا لجميع أنواع الضرائب بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة، استنادًا إلى المادة (٧٩)، وذلك لتوقع الأطراف فيه على التطبيقات الضريبية. ما يخص غرامة الخطأ في الإقرار: بعد قيام الهيئة بإعادة تقييم إقرار المدعي -لما ذكر أعلاه- فُرضت عليه غرامة الخطأ في تقديم الإقرار، وذلك بناءً على الفقرة (١) من المادة (٤٢)،

والتي جاء فيها: «يعاقب كل من قدّم إلى الهيئة إقرارًا 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 (0.0%) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة». ما يخص غرامة التأخر في السداد: لم يتم فرض غرامة التأخر في السداد على الفترة محل الدعوى. ثانيًا: الطلبات: بناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.»

وفي يوم السبت بتاريخ ٢٠٢٠/٠٧/١٨م، افتتحت جلسة الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، والمنعقدة عن طريق الاتصال المرئي في تمام الساعة الثانية مساءً؛ للنظر في الدعوى المرفوعة من شركة (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر (...) وكالة عن المدعية، وحضر (...) بصفته ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل. وبسؤال وكيل المدعية عن رده أجاب وفقًا لما جاء في المذكرة الإيضاحية، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب وفقًا لما جاء في مذكرة الرد المرفقة في ملف الدعوى. وبناءً عليه، قررت الدائرة قفل باب المرافعة وتأجيل النطق في القرار إلى جلسة ٢٠٢٠/٠٨/٢٢م في تمام الساعة الثالثة مساءً.

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

وفي يوم السبت بتاريخ ٢٠٢٠/٠٨/٢٢م، افتتحت جلسة الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، والمنعقدة عن طريق الاتصال المرئي في تمام الساعة الثانية والنصف مساءً؛ للنطق بالقرار في الدعوى المرفوعة من شركة (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر (...) وكالة عن المدعية، وحضر (...) بصفته ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل.



## الأسباب:

بعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) 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 ١٤٤١/٤/٢١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وكافة المستندات المرفقة.

**من حيث الشكل؛** ولما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إعادة التقييم لشهر مايو من عام ٢٠١٨م، وإلغاء غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخر في السداد، وذلك استنادًا إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية

ضمن اختصاص لجنة الفصل في المبالغات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٠٢/١٤٣٨هـ، 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 تبغلت بالقرار في تاريخ ١٩/٠٣/٢٠١٩م وقدمت اعتراضها في تاريخ ١٨/٠٤/٢٠١٩م، 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 عُدَّ نهائيًا غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى؛ فإن الدعوى بذلك قد استوفت نواحيها الشكلية؛ مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

**ومن حيث الموضوع؛** وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وكافة المستندات المرفقة، ثبت للدائرة بأن المدعى عليها أصدرت قرارها ضد المدعية بإعادة التقييم لشهر مايو من عام ٢٠١٨م، وذلك في بند المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، وفرض غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخر في السداد، استنادًا إلى نص الفقرة (١) من المادة (السادسة والعشرين) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على أن: «للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه.» واستنادًا إلى الفقرة (١) من المادة (الثانية والأربعين) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والتي تنص على أن: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقرارًا ضريبيًا خاطئًا، 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 المحسوبة والمستحقة.» واستنادًا إلى المادة (الثالثة والأربعين) من نظام ضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أن: «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»، وذلك لمخالفتها أحكام الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على أنه: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى، فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع 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 ٢٠١٨ أيها 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 خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد.» ولمخالفتها أحكام الفقرة (٢/أ-ب) من المادة (الثانية والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب المادة الأربعين من هذه اللائحة، للهيئة أن تطلب في النموذج المعتمد من قبلها، الإفصاح عن المعلومات الآتية المتعلقة بالفترة الضريبية ذات الصلة:

أ- القيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع والخدمات الخاضعة للنسبة الأساسية ونسبة الصفر التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة، وإجمالي ضريبة المخرجات للتوريدات. ب- القيمة الإجمالية لجميع السلع والخدمات التي تم توريدها إلى الشخص الخاضع للضريبة وإجمالي ضريبة المدخلات المخصومة». ولمخالفتها أحكام الفقرة (١) من المادة (التاسعة والخمسين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت 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.»

وبتأمل الدائرة للعقود محل الدعوى وبالرجوع للعقد المبرم مع (ب): شركة (د) والشركة (هـ)، يتضح أنه في الصفحة (٢٧) في البند رقم (٢٠) الخاص بالضرائب أو مستحقات قانونية أخرى، جاء بالنص التالي: «(٢٠،١) جميع المبالغ المستحقة بموجب هذه الاتفاقية، ما لم ينص على خلاف ذلك، لا تشمل الضرائب أو أي مستحقات قانونية أخرى. أي ضرائب مفروضة على أي مدفوعات أو على توريد أي سلع أو خدمات محسوبة بالإشارة إلى أي رسوم أو رسوم مستحقة بموجب هذه الاتفاقية، يجب أن تدفع من قبل المرخص له بنظام توريد وقود المطار بالإضافة إلى هذه المبالغ. (٢٠،٢) يتم دفع جميع المبالغ المستحقة لشركة بموجب هذه الاتفاقية، سواء كانت أو لم تكن فيما يتعلق بأي رسوم، مجانية وخالية من (باستثناء الحد الذي يقتضيه القانون) ... إلخ؛ فبالتالي قد أشار العقد صراحةً للضرائب في بند مستقل وبشكل عام دون تحديد نوعي لنوع الضرائب أو زمني ارتباطاً بفترة محددة؛ وبالتالي دون تخصيص ليشمل المعنى كافة أنواع الضرائب سواء الحالية أو المستقبلية، بخلاف ما تدعيه المدعية من أن اتفاقية الترخيص المبرمة مع الكونسورتيوم تتعلق فقط بالضرائب الموجودة في المملكة وقت إبرام العقد بتاريخ ٥ ديسمبر ٢٠١٣ (على سبيل المثال، ضرائب الاستقطاع)، وعليه وحيث إن ذلك يُعد متوقعاً مسبقاً من قبل الأطراف؛ بما يعني انتفاء شرط عدم التوقع لضريبة القيمة المضافة، لذا لا يمكن معاملة التوريد بالنسبة الصفرية؛ لعدم استيفاء العقد للركن الأساسي الوارد في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، لا سيما وأن المدعية لم تنكر ذلك في ردها على المذكرة الجوابية للمدعى عليها، وإنما أوضحت بأنها تتعلق بالضرائب الموجودة في المملكة وقت إبرام العقد، فعليه ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها في إخضاع التوريدات الناتجة عن العقد مع شركة اتحاد (...) للنسبة الأساسية (٥%) بدلا من النسبة الصفرية.

وأما ما يتعلق بعقد شركة (ج) للطاقة «أ»، فدفعت المدعية بأن عقد شركة (أ) لم يتضمن إدراج بنود تتضمن توقع ضريبة القيمة المضافة، وأن المدعى عليها قد جانبها الصواب بالاستناد للعقد الخاص بشركة (...). وهي شركة ذات كيان منفصل عن شركة (أ)، ولكل منهما سجل تجاري وضريبي مستقل، كما أن لكل عقد شروطاً والتزامات منفصلة عن الآخر، ويحدد لكل منهما فواتير تخص كل عقد على حدة. وترى الدائرة بأن دفع المدعية مردود عليها؛ حيث إنه من الثابت في مستندات الدعوى أنه بتاريخ ٢٠١٤/٠٨/٠٢م قامت شركة ... وغيرها من الشركات المرتبطة بها

بتأسيس شركة (...) مع النص في عقد التأسيس بأن جميع فروع شركة (أ) تم التنازل عما لها من حقوق وما عليها من التزامات لصالح الكيان الجديد. ونتيجة لذلك قامت المدعية وشركة (ج) بتوقيع اتفاقية الإحلال بتاريخ ٢٠/٠٤/٢٠١٦م، ونصت هذه الاتفاقية صراحة على أن تقوم شركة (ج) بدفع القيمة الإيجابية لموقع خزان الوقود سنويًا، والالتزام بدفع رسوم الخدمات شهريًا (الالتزامات الناشئة عن العقد الأصلي مع شركة (أ)). وبناءً على هذه الوقائع العقدية، يكون العقد الأصلي المبرم في عام ٢٠٠٥م قد انقضى وحل محله العقد الناشئ في عام ٢٠١٦م مع شركة (...). وبذلك تصبح التوريدات الناشئة عن العقد خاضعة للنسبة الأساسية لضريبة القيمة المضافة.



## القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظامًا؛ قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:**

أولًا- الناحية الشكلية:

- قبول الدعوى شكلاً.

ثانيًا- الناحية الموضوعية:

- رفض اعتراض المدعية (شركة ...) سجل تجاري رقم (...). فيما يخص التقييم النهائي لشهر مايو من عام ٢٠١٨م.

- رفض اعتراض المدعية (شركة ...) سجل تجاري رقم (...). فيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار.

- رفض اعتراض المدعية (شركة ...) سجل تجاري رقم (...). فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وحددت الدائرة يوم الأحد بتاريخ ١٨/١٠/٢٠٢٠م موعدًا لتسليم نسخة القرار. ولأطراف الدعوى طلب استئنائه خلال (٣٠) ثلاثين يومًا من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلمه، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائيًا وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة..

**وصلّى الله وسلّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.**