

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VJ-430-2020) |

الصادر في الدعوى رقم (V-4760-2019) |

## 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 التأخر في سداد الضريبة.

### الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن التقييم لشهر أغسطس من عام ٢٠١٨م، وغرامتي الخاطئ 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 يُعنى بالضرائب المفروضة وقت إبرام العقد، وهو لفظ خاص لا يجب تحميله 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 التي لم تسدد في موعدها النظامي، تم فرض غرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ وغرامة التأخر في السداد - دلت النصوص النظامية على أن معنى شرط عدم توقع تطبيق الضريبة ألا يرد في العقد أي بند ينص على تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التوريدات والخدمات التي يقدمها المكلف - كل مكلف قدّم 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 المكلف الضريبة المستحقة في موعدها نتيجة الإقرار الضريبي الخاطئ يُوجب معاقبته بغرامة التأخر في السداد المقررة نظاماً - ثبت للدائرة أن العقد قد أشار صراحةً إلى الضرائب في بند مستقل وبشكل عام دون تحديد نوعي لنوع الضرائب أو زمني ارتباطاً بفترة محددة؛ وبالتالي دون تخصيص، ليشمل المعنى أنواع الضرائب كافة؛ سواء الحالية أو المستقبلية؛ وعليه، فإن ذلك يُعد متوقعاً مسبقاً من قِبَل 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) وتاريخ 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 (2019-4760-V) بتاريخ ٢٣/٠٤/٢٠١٩م.

تتلخّص وقائع هذه الدعوى في أن (...) بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفته رئيس مجلس الإدارة للمدعية (...)، سجل تجاري رقم (...)، تقدّم بلائحة دعوى تضمّنت اعتراضه على التقييم النهائي لشهر أغسطس من عام ٢٠١٨م، وغرامتي الخطأ في الإقرار والتأخر في السداد في نظام ضريبة القيمة المضافة، ويُطالب بإلغاء قرار المدعى عليها وإلغاء الغرامات، وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، أجابت بمذكرة رد جاء فيها: «أولاً: الدفع الموضوعي: ١- توريدات اتفاقية اتحاد (...) والعقد المبرم مع الشركة (ب). ١-١- تعترض المدعية على إضافة التوريدات الناتجة عن الاتفاقية والعقد لبند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وعدم تطبيق أحكام المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية الخاصة بالمبيعات الصفرية؛ حيث تزعم المدعية استيفاءها الشروط النظامية الواردة في المادة. ١-٢- خلال مراحل فحص إقرار المدعية، تبين للهيئة خلال دراسة كلٍّ من الاتفاقية والعقد أن المدعية توقّعت فرض الضرائب في المملكة؛ الأمر الذي أخرج توريدات الاتفاقية والعقد من نطاق توريدات العقود الصفرية وفقاً لأحكام المادة (٣/٧٩) من اللائحة التنفيذية، التي نصت على أنه: «يجوز للمورّد 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 طول ٣١ ديسمبر، أيها أسبق...»؛ فالمادة نصت بشكل صريح على ألاّ تطبّق أحكام العقود الصفرية إلا على العقود التي لم يكن يتوقع فيها تطبيق الضريبة؛ وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها واستبعاد التوريدات المعنيّة من بند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية. ١-٣- وبخصوص ما ذكر في صحيفة الدعوى المرفقة من عدم التطرّق لضريبة القيمة المضافة في الاتفاقية والعقد، فإننا نوجز ردنا على ذلك بأن الأطراف المتعاقدة تطرقت بالفعل إلى الضرائب ولم تخصّ نوعاً

معيناً من الضرائب، بل إن الإشارة إلى الضرائب كانت عامة وغير محددة؛ مما يُثبت رضا المدعية بتحمّل أي نوع من أنواع الضرائب وقت التعاقد أو بعده. ٢- غرامة الخطأ في تقديم الإقرار: نصت المادة (١/٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة بشكل واضح على معاقبة كل مَنْ قَدَّمَ إقراراً ضريبياً لا يتماشى من أحكامه؛ فجاء بها أنه: «يُعاقَب كل مَنْ قَدَّمَ إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قَدَّمَ 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». ونظراً لتقديم المدعية إقراراً ضريبياً خاطئاً وقيام الهيئة بإعادة تقييم الفترة محل الاعتراض، فإن الغرامة المفروضة مبررة وتتوافق مع أحكام المادة السالفة الذكر. رابعاً: 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 أعلاه على التوريدات التي قدمتها الشركة بموجب عقديها (الاثنين) المبرمين مع: ١- الشركة (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 إلى العقد الخاص بالشركة (ج)، وهي شركة لها كيان منفصل عن الشركة (أ)، ولكل منهما سجل تجارى وضريبي منفصل، كما أن لكل عقد شروطاً والتزامات مختلفة، ويصدر لكلٍ منهما فواتير تخص كل عقد على حدة، وأن الفواتير المصدرة في شهر أغسطس ٢٠١٨ موضوع الدعوى تخص عقد الشركة (أ) للطاقات الدولية. ٢- اتحاد (...) [شكلته الشركة (د) والشركة (هـ)] بسبب إدراج بنود/أحكام ضريبية في العقد المذكور، على الرغم من أن العقد يمثل تماماً 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. ٢- طبقت الشركة النسبة الصغرى لضريبة القيمة المضافة على التوريدات المقدمة للشركة (أ) واتحاد (...) 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: ١- تاريخ العقود: تم إبرام العقود في ٧ مايو ٢٠١٣ (التنازل عن الحقوق في استئجار الأرض)، و ٥ ديسمبر ٢٠١٣ (اتفاقية الترخيص لتطوير وتشغيل وصيانة خدمات تزويد الوقود للطيران) على التوالي. ونتيجة لذلك، فهي تلبى متطلبات المادة (٧٩) (٣) (أ) التي تقضي بضرورة إبرام العقود قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧. لم تُكن هناك تعديلات أو تجديدات قبل ٣١ ديسمبر ٢٠١٨. ٢- 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). ٣- 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: ا- لا تحتوي الاتفاقية مع «الشركة (أ)» على أي بنود/مراجع تتعلق بالضريبة أو أي شرط يتعلق بإدخال ضريبة القيمة المضافة أو الضرائب على السلع والخدمات. ا١- كانت اتفاقية الترخيص المبرمة مع (ب)، 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 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 تضمن العقد الإشارة إلى الضرائب بصفة عامة، رغم أن اللائحة التنفيذية لقانون تطبيق ضريبة القيمة المضافة، الذي يمثل 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».

وفي يوم الأحد بتاريخ ٢٨/٦/٢٠٢٠م، افتتحت جلسة الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، المنعقدة 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 وكيلة المدعية عن دعواها، أجابت وفقًا لما جاء في اللائحة المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية، والتمسك بما ورد، وأضافت بأن العقود التي أبرمتها موكلتها مع الشركة (أ) لم ترد فيها أي إشارة إلى الضرائب، وأن العقود التي تم إبرامها مع اتحاد (...) تمت الإشارة إلى الضرائب المفروضة ولم ترد كلمة الضرائب بشكل عام في العقد بحسب ما تدعيه المدعي عليها، وأنه خصصت الضرائب وقت نشوء العقد؛ علمًا بأن جميع هذه العقود نشأت في عام ٢٠١٣م، ولم تقدم المدعي عليها السند النظامي الذي بنت عليه توقع المتعاقدين لضريبة القيمة المضافة، وطلبت توضيحًا من ممثل المدعي عليها بأسباب إخضاع هذه العقود للنسبة الأساسية بما يخالف أحكام المادة (٧٩) فقرة (٣). وبسؤال ممثل المدعي 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 ٢٠٢٠/٠٧/١٨م في تمام الساعة الواحدة مساءً، وإلزام 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 ٢٠٢٠/٠٦/٣٠م، 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، صرّحت 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، ونتيجةً لذلك، صرّحت 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 تحالف (ب): الشركة (د) والشركة (هـ). جميع الفواتير الصادرة من قِبَل الشركة للفترة من ١ نوفمبر إلى ٣٠ نوفمبر ٢٠١٨. شهادة خطية من الشركة (د) والشركة (هـ). قدّمت الشركة جميع المستندات والمعلومات التي طلبتها الهيئة أعلاه خلال الوقت المحدد، وقدّمت جميع الإيضاحات اللازمة المطلوبة من قِبَل الهيئة. لاحقاً في تاريخ ١٢ فبراير ٢٠١٩م، فرضت الهيئة من خلال إشعار تقييم رقم (٦٥٠٠٠٤٣٢٠٩٢) تقييماً إجمالياً للفترة من ١ نوفمبر إلى ٣٠ نوفمبر ٢٠١٨ للتخفيض من رصيد ضريبة القيمة المضافة الدائن بقيمة (١٢٤,٨٠٧,٧١) ريالاً (سعودية). أوضحت الهيئة في خطاب إشعار التقييم المذكور أعلاه أن القيم المقدرة تستند إلى فواتير رسوم توريد العقود الصادرة من قِبَل الشركة إلى (ب) المكوّن من: الشركة (د) والشركة (هـ) خلال شهر نوفمبر ٢٠١٨. وأوضحت الهيئة بالخطاب أنها أخضعت إيرادات الشركة المكتسبة من رسوم العقود لضريبة القيمة المضافة بنسبة (٠٪)، التي طبقت عليها الشركة ضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر خلال الفترة من ٠١ نوفمبر إلى ٣٠ نوفمبر ٢٠١٨ بقيمة (٢,٤٩٦,١٥٤,٢٢) ريالاً سعودياً؛ مما أدى إلى زيادة الالتزام الضريبي بمبلغ (١٢٤,٨٠٧,٧١) ريالاً سعودية. 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 ٢٠١٩م، أصدرت الهيئة إشعاراً بإلغاء طلب المراجعة والاعتراض. فرضت الهيئة التقييم أعلاه على التوريدات التي قدمتها الشركة بموجب العقد المبرم مع: [(ب) شكلته الشركة (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 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؛ فسّرت أنه لفظ عام يستفاد منه توقع الضريبة. وفقاً لنص المادة (٧٩) فقرة (٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة تحت بند الأحكام الانتقالية، التي 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، يُعد مورّد السلع أو الخدمات قد قام بتوريد خاضع للضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات، وفقاً 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 مضمّنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ بدء نفاذ النظام. لأغراض هذه المادة، يُعد تاريخ التوريد واقعاً في أو بعد تاريخ بدء نفاذ النظام في الحالتين الآتيتين: إذا كان تاريخ تسليم السلع أو أصبح الوصول إليها ممكناً في أو بعد تاريخ بدء نفاذ النظام. إذا كان التاريخ الذي اكتملت فيه تأدية الخدمات في أو بعد تاريخ نفاذ النظام. «يجوز للمورّد 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 طول 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 خفية إلى المورّد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد». رفضت الهيئة التوريدات التي طبّقت عليها الشركة في الإقرار الضريبي للمادة (٧٩)، وأرسلت خطاباً 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 (...) جاء فيه لفظ الضريبة. تحليل تطبيق الشركة للنسبة الصفرية للعقد المذكور: طبّقت الشركة ضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر على التوريدات التي تمت بموجب العقود المذكورة استناداً 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 يتم 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)، التي تشترط أن يتم إبرام العقد قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧. ب- أهلية العميل لخصم ضريبة المدخلات: العملاء أطرف العقد السابق ذكره هم أشخاص مسجلون لغرض ضريبة القيمة المضافة ومؤهلون لخصم كامل ضريبة القيمة المضافة للمدخلات المتكبّدة والمتعلقة بالواردات المقدمة إليهم بموجب العقد المذكور؛ وبالتالي فإنهم مستوفون بالمتطلبات 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

أنهم 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 (...) 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. الأول: استندت الهيئة إلى أن عقد (ب) المعني في الإقرار الضريبي لتوريدات الشركة (د) والشركة (هـ) به توقع للضريبة، ونزده بالآتي: إن لفظ الضريبة كما ورد في المادة (٢٠) من العقد ليس لفظاً عاماً؛ فقد ورد في المادة (٢٠) من عقد (ب)، ومثله باقي العقود، ما نصه وفق الترجمة المعتمدة من مكتب ترجمة: «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 قِبَل 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). علاوةً 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 بتعديل 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 استتبع 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 أي توقع من أطراف العقد في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية. علاوةً 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 تضمن العقد الإشارة إلى الضرائب بصفة عامة، رغم أن اللائحة التنفيذية لقانون تطبيق ضريبة القيمة المضافة، الذي يمثل 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؛ لهذا فإننا نورد خطأ الهيئة في تفسير نص الضريبة المفروضة بعقد شركة الملاحة الجوية على أنه

لفظ عام، وهو توقع لأي ضريبة؛ ومن ثم لا يتمتع بالإعفاء الوارد بالنص؛ وذلك بالآتي:  
أدلة عدم توقع عقد (ب) للضرائب وأن لفظ الضرائب المفروضة لفظ خاص وليس عاماً،  
معني بالمفروضة وليس المستقبلية. إن لفظ الضريبة المفروضة ليس لفظاً عاماً، بل  
لفظ خاص يُعنى بالضرائب المفروضة وقت إبرام العقد، وهو لفظ خاص لا يجب تحميله  
على العموم؛ فهو معنيٌّ بكل ما هو مفروض من ضرائب وقت سريان العقد وقبله. لو  
اتجه العقد لتوقع الضرائب لقرّر كلٌّ ما يُفرض من ضرائب حالية ومستقبلية. قاعدة العبرة  
في العقود بالمقاصد والمعاني وليس الألفاظ والمباني، ولو تم الاتجاه لغير ذلك لتّم  
النص عليه. قيام الدليل الشرعي على تخصيص العام بلفظ المفروضة: بشأن قاعدة  
العام يبقى على عمومته ما لم يخصّص، وورد في النص الشرعي لفظ عام، ولم يقدّم دليل  
على تخصيصه، وجب حمّله على عمومته، وإثبات الحكم لجميع أفراده قطعاً، فإن قام  
دليل على تخصيصه وجب حمّله على ما بقي من أفراده بعد التخصيص، وإثبات الحكم  
لهذه الأفراد، ظناً لا قطعاً، ولا يُخصص عام إلا بدليل يساويه، أو يردّه في القطعية أو  
الظنية. تكلم السرخسي عن حكم العام، واعترض على من قال بالوقف مطلقاً في  
العام، وسريان عمله، وتطرّق إلى فرع من ذلك وبين الصواب فيه من وجهة نظره.  
وأنقل كلامه هنا لتفصيله 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 حجة، بل يجب التوقف فيه إلى البيان؛ سواء كان دليل الخصوص  
معلوماً أو مجهولاً، إلا أنه يجب به أخص الخصوص إذا كان معلوماً. 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: ٢٢ / ١١ / ١٤٢٣هـ). 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 تُقدّم المدعية بتحصيل قيمة الضريبة في  
الفواتير بسبب تماثل العقود للخضوع للضريبة الصفرية وفقاً 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 عاماً، ولكن المفروضة خصت العام. الإيضاح الثاني: إساءة الهيئة  
استخدام صلاحياتها كما وردت في المادة (٦٤) فقرة (أ) من اللائحة التنفيذية لنظام  
ضريبة القيمة المضافة، بأن فسّرت 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، التي جاء فيها: «للهيئة إصدار تقييم لالتزامات 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 للعقد مع اتحاد (...)، وفسرت نصوص العقود خطأً. التفسير الخاطيء من الهيئة للعقد والنصوص أدى إلى خطأ، و«ما بُني على باطل فهو باطل» من المبادئ التي قررتها المحكمة العليا والهيئة الدائمة لمجلس القضاء وورد بكتاب المبادئ والقرارات القضائية الأعلى رقم (١٧٨٠): «ما بُني على باطل فهو باطل». المحكمة العليا (ك.ع.) (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 التي 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، أن الهيئة فسرت العقد والنصوص بما يتوافق مع مصالحها دون مراعاة للحقيقة والواقع، ولم تكف 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 وفقاً للمادة ٤٢ من النظام وفرض غرامة التأخير؛ كون الإقرار لم يكن به خطأ، بل قدم الإقرار صحيحاً، 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 خطأً في التقرير؛ فالتقرير ورد سليماً ولا يقدح فيه طلب التصحيح المقدم من المدعية الطاعنة كونه قدّم لتطبيق ما تقوله الهيئة، وإعطاء حقها. 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 اعتباراً 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 استناداً إلى دليل إرشادي غير ملزم، فهل يوقف 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 (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: (٥١٤٢٣/١١/٢٢). بناءً عليه، تفسير الهيئة الخاطيء منعها من تطبيق صحيح لنص المادة ٧٩ من اللائحة التنفيذية، استتبعه 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 (...) من اللجنة الموقرة الآتي: قبول الدعوى شكلاً. وفي الموضوع بقبول الدعوى والقضاء مجددًا 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 سعودية.

وفي يوم الأحد بتاريخ ٢٠٢٠/٠٧/١٢م، أودعت المدعى عليها مذكرتها الإيضاحية رقم (٢)؛ حيث جاء فيها: «أولاً: الدفوع الموضوعية: الأصل في القرار الصحة والسلامة، وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يقدم ما يثبت دعواه. مارست الهيئة صلاحيتها بإعادة تقييم فترة شهر فبراير من عام ٢٠١٨م بناءً على الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، التي 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 بكلٍّ من الشركة (ج) 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 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، التي 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 الخاضع لنسبة الصفر». عقد الشركة (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 عاماً للكافة دون تخصيص، ومستثنى من المعاملة الصفرية (مرفق ١)، كما أن الشهادة الخطية من الشركة (أ) مقدمة بلغة غير عربية، وما ذكرته المدعية بأن اتفاقية الإطلال مع الشركة (أ) مستمرة، فهذا غير صحيح وفق أحكام الاتفاقية، بالإضافة إلى أن الشركة (ج) هي نتيجة تحالف عدة شركات من ضمنها الشركة (أ)، وللتسهيل سوف يتم سرد الوقائع بالتسلسل الزمني، وهي كالآتي: بتاريخ ٢٠٠٥/٨/١٣م: تم توقيع الاتفاقية بين هيئة الطيران المدني والشركة (أ) (العقد الأصلي)، الذي تضمن التزام الشركة (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 الإطلال): قامت هيئة الطيران المدني بالتنازل عن كامل حقوقها بالعقد الأصلي إلى شركة (...) (المدعية) مع

استمرار الشركة (أ) في العقد كطرف ثانٍ حسب العقد الأصلي، ونصت اتفاقية التنازل على أن: «تخطر الشركة (أ) برغبتها في دمج كافة أنشطتها المتعلقة بالطيران المدني في كيان قانوني منفصل، كما ترغب الشركة (أ) في تسجيل الكيان الجديد في تحويل هذه الاتفاقية وعن حقوقها والتزاماتها بموجب هذه الاتفاقية والإلّطال إلى الكيان الجديد...» (مرفق ٣). بتاريخ ٢٠١٤/٨/٢٠م: قامت الشركة (أ) وغيرها من الشركات بالاتحاد لتأسيس الشركة (ج) (الكيان الجديد)، مع النص في عقد التأسيس على أن جميع فروع الشركة (أ) تم التنازل بما لها من حقوق وبما عليها من التزامات لصالح الكيان الجديد (مرفق ٤). بتاريخ ٢٠١٦/٤/٢٠م: قام الطرفان شركة (...) (المدعية) والشركة (ج) (الكيان الجديد) بتوقيع عقد الإلّطال (مرفق ١) الذي ينص على أن تقوم الشركة (ج) بدفع إيجار موقع خزان الوقود مرة بالسنة (مرفق ٥)، ودفع رسوم الخدمات بشكل شهري (التزامات الشركة (أ))، كما تمت الإشارة فيه إلى الضرائب كما هو موضح سابقاً، وتم إخضاع العقد للضريبة بالنسبة الأساسية. ويتضح لنا من استقراء العرض الزمني السابق أن العقد الأصلي المبرم في ٢٠٠٥م، والذي التزمت فيه الشركة (أ) بسداد إيجار موقع خزان الوقود على أساس سنوي، وسداد رسوم خدمة تزويد الوقود على أساس شهري، قد انقضى بحلول العقد المبرم في ٢٠١٦ مع الكيان الجديد، بالإضافة إلى كون أحد التزامات الشركة (أ) استوفى من قِبَل الشركة (ج) (مرفق ٥)، الذي تقرر المدعية بأنه عقد خاضع للضريبة بالنسبة الأساسية. وبخصوص العقد المبرم مع شركة اتحاد (...) (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 حاضراً ومستقبلاً 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 عاماً، والعام يبقى على عمومه شاملاً جميع أنواع الضرائب، بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة، استناداً 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 قديم الإقرار، وذلك بناءً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) التي جاء فيها: «يُعاقب كلٌّ من قَدَّم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قَدَّم 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: لم يتم فرض غرامة التأخر في السداد على الفترة محل الدعوى. ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق، فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى.»

وفي يوم السبت بتاريخ ٢٠٢٠/٧/١٨م، افتتحت جلسة الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، المنعقدة 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 ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب التفويض

الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبسؤال وكيل المدعية عن رده، أجاب وفقاً لما جاء في المذكرة الإيضاحية، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب وفقاً 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 تمهيداً لإصدار القرار فيها.

وفي يوم السبت بتاريخ ٢٠٢٠/٠٨/٢٢م، افتتحت جلسة الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة، المنعقدة 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 ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل، بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل.



## الأسباب:

بعد 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) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ 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 دعوها إلى إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إعادة التقييم لشهر أغسطس من عام ٢٠١٨م، وإلغاء غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخر في السداد؛ وذلك استناداً 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) يوماً من تاريخ الإخطار به، وحيث إن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلغت بالقرار في تاريخ ٢٠١٩/٠٣/١٩م، وقدّمت اعتراضها في تاريخ ٢٠١٩/٠٤/١٨م، 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 يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عدّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى»؛ فإن الدعوى بذلك قد استوفت نواحيها الشكلية، ممّا يتعيّن معه قبول الدعوى شكلاً.

**ومن حيث الموضوع؛** وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وكافة المستندات المرفقة؛

حيث 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، استناداً إلى نص الفقرة (١) من المادة (السادسة والعشرين) من نظام ضريبة القيمة المضافة، التي نصت على أن: «للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاص للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه». واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (الثانية والأربعين) من نظام ضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أنه: «يُعاقب كلٌّ من قَدَّم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قَدَّم 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.» واستناداً إلى المادة (الثالثة والأربعين) من نظام ضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أنه: «يُعاقب كلٌّ 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؛ وذلك لمخالفتها أحكام الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، التي نصت على أنه: «يجوز للمورّد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى، فيما يتعلق بعقد لم يُكُن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد، معاملة التوريد الخاص لنسبة الصفر، ويظل الأمر كذلك حتى انقضاء العقد أو تجديده أو طول 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 المورّد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد.» ولمخالفتها أحكام الفقرة (٢/أ-ب) من المادة (الثانية والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «إضافةً 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 ولنسبة الصفر التي قام بها الشخص الخاص للضريبة، وإجمالي ضريبة المخرجات للتوريدات. ب- القيمة الإجمالية لجميع السلع والخدمات التي تم توريدها إلى الشخص الخاص 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 الخاص 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 (الشركة ب): الشركة (د) والشركة (هـ)، يتضح أنه في الصفحة (٢٧) في البند رقم (٢٠) الخاص بالضرائب أو المستحقات القانونية الأخرى، جاء بالنص التالي: «(١، ٢٠) 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 تُدفع من قِبَل 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 تُكن فيما يتعلق بأي رسوم، مجانية وخالية من (باستثناء الحد الذي يقتضيه القانون) ... إلخ؛ فبالتالي قد أشار العقد صراحةً إلى الضرائب 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 قِبَل الأطراف، بما يعني انتفاء شرط عدم التوقع لضريبة القيمة المضافة؛ لذا لا يمكن معاملة التوريد بالنسبة الصغرية لعدم استيفاء العقد للركن الأساسي الوارد في الفقرة (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة؛ لا سيما أن المدعية لم تنكر ذلك في ردها على المذكرة الجوابية للمدعى عليها، وإنما أوضح 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 الصغرية.

وأما ما يتعلق بعقد الشركة (ج)، فدفعت المدعية بأن عقد الشركة (أ) لم يتضمّن إدراج بنود تتضمن توقع ضريبة القيمة المضافة، وأن المدعى عليها قد جانبها الصواب بالاستناد إلى العقد الخاص بشركة (ج)، وهي شركة ذات كيان منفصل عن (أ)، ولكل منهما سجل تجاري وضريبي مستقل، كما أن لكل عقد شروطاً والتزامات منفصلة عن الآخر، ويحدد لكلٍ منهما فواتير تخص كل عقد على حدة. وترى الدائرة بأن دفع المدعية مردود عليه؛ حيث إنه من الثابت في مستندات الدعوى أنه بتاريخ ٢٠١٤/٠٨/٠٢م قامت الشركة (أ) وغيرها من الشركات المرتبطة بها بتأسيس الشركة (ج)، مع النص في عقد التأسيس على أن جميع فروع الشركة (أ) تم التنازل بما لها من حقوق وبما عليها من التزامات لصالح الكيان الجديد. ونتيجة لذلك قامت المدعية والشركة (ج) بتوقيع اتفاقية الإحلال بتاريخ ٢٠١٦/٠٤/٢٠م، ونصت هذه الاتفاقية صراحةً على أن تقوم الشركة (ج) بدفع القيمة الإيجارية لموقع خزان الوقود سنوياً، والالتزام بدفع رسوم الخدمات شهرياً (التزامات ناشئة عن العقد الأصلي مع الشركة (أ)). وبناءً على هذه الوقائع العقدية يكون العقد الأصلي المبرم في عام ٢٠٠٥م قد انقضى وحل محله العقد الناشئ في عام ٢٠١٦م مع الشركة (ب)، 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 (...) سجل تجاري رقم (...), فيما يخص التقييم النهائي لشهر أغسطس من عام ٢٠١٨م.

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

- رفض اعتراض المدعية (...) 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) 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.**