

## ضريبة القيمة المضافة

## لجنة الفصل

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

القرار رقم (VR-2021-157) |

الصادر في الدعوى رقم (V-15485-2020) |

## المفاتيح:

إعادة تقييم ضريبي - ضريبة قيمة مضافة - غرامة تأخر في التسجيل - خطأ في الإقرار - قبول الدعوى من الناحية الشكلية لتقديمها خلال المدة النظامية.

## الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن إعادة التقييم للربع الرابع لعام ٢٠١٩م - أسست المدعية اعتراضها على فرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٣,٦٤,٢٦) ريال، وغرامة خطأ في الإقرار بمبلغ (١١١,٨٣٢,١٣) ريال، وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (١١,١٨٣,٢١) ريال - أجابت الهيئة بأن الأصل في القرار الصحة والسلامة وتمسكت بصحة وسلامة إجراءاتها - ثبت للدائرة فيما يخص البند الأول: بند المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، أن المدعية لم تستوف الشروط النظامية وعليه فالخدمة المقدمة لم تؤد إلى المركز الرئيسي بالخارج ولكن تم تأديتها فعلياً لعميل داخل المملكة، وعليه ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها. وفيما يتعلق بالبند الثاني: بند المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، يتضح أن المدعية لم تقدم الفواتير الضريبة التي تؤهلها لحق الخصم، كما لم تقدم أية أدلة تؤيد اعتراضه على استبعادها من المدعى عليها، بالتالي يتعين التعديل على الاحتساب العكسي. وفيما يتعلق بأسس احتساب التقييم للفترة الضريبية المتعلقة للربع الرابع لعام ٢٠١٩م، فترى الدائرة أنه تم توضيح السبب في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف، مما ترى معه الدائرة عدم صحة ما جاء في لائحة دعوى المدعي. فيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار، وحيث أن رأي الدائرة في بنود التقييم أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعى عليها في إجراءاتها، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه. فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد، لم يثبت لنا قيام المدعية بسداد الضريبة المستحقة، وحيث أن رأي الدائرة في البند الأول أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعى عليها في إجراءاتها وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه - مؤدى ذلك: رفض دعوى المدعية - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة (١)، و(١٥)، و(٤٤)، و(٨/٤٨)، و(٦٣)، من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ.
- المادة (١٤)، و(١/١٨)، و(٣٣)، و(٨، ٧/٤٩)، و(١/٥٩)، و(٢، ١/٦٤)، من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ.
- المادة (٢)، من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ.

## الوقائع:

**الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله، وآله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:**

في يوم الثلاثاء بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٤هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٦م، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من فرع شركة ..، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبإيداعها لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (١٥٤٨٥-٢٠٢٠-٧) وتاريخ ١٧/٠٥/٢٠٢٠م، استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... هوية مقيم رقم (...)، بصفته مدير فرع ...، سجل تجاري رقم (...)، تقدم بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على قرار الهيئة بشأن إعادة التقييم للربع الرابع لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٣،٦٦٤،٢٦) ريال، وغرامة خطأ في الإقرار بمبلغ (١٣،٨٣٢،١١١) ريال، وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (١١،١٨٣،٢١) ريال.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت بالآتي: «أولاً: الدفوع الموضوعية:

١- الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يقدم ما يثبت دعواه،

٢- فيما يتعلق باعتراض المدعية على تعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للربع الرابع لعام ٢٠١٩م: قدمت المدعية إقراره الضريبي للفترة الضريبية محل الاعتراض خلال المهلة النظامية، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على: «١- للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه.» كما نصت الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «للهيئة إصدار تقييماً لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر،» وعليه قامت الهيئة بمراجعة إقرار المدعية للفترة الضريبية محل الاعتراض وإخضاع مبالغ لم يتم الإفصاح عنها حيث تبين للإدارة

المختصة أن تلك المبالغ عبارة عن خدمات يتم توريدها لمقيم في المملكة وهي (فرع شركة ....) ويمثل المبلغ لخدمات تسويقية ودعائية لمنتج نيابة عن الشركة الأم في بريطانيا (الشركة المالكة للمنتج). كما اتضح للهيئة عدم استيفاء التوريدات محل الاعتراض على بعض الشروط الواردة في المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصّت على: «١- باستثناء ما تنص عليه الفقرة الثانية من هذه المادة، يعد توريد الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل غير مقيم في أي دولة عضو على أنه خاضع لنسبة الصفر. ٢- لا تنطبق الفقرة الأولى من هذه المادة في أي من الحالات التالية: أ. إذا كان مكان التوريد للخدمة يقع في أي دولة عضو وفقاً للحالات الخاصة المدرجة في المواد من السابعة عشر حتى الحادية والعشرون من الاتفاقية. ب. إذا كان العميل مقيم في أي دولة عضو. ج. إذا استفاد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات مباشرة أثناء تواجده أي منهم في دولة عضو وكان الشخص الآخر لا يجوز له استرداد ضريبة المدخلات عنها بالكامل»، فالمدعية - العميل - مقيم في المملكة وتمت الاستفادة من هذه الخدمات في المملكة. وعليه قامت الهيئة بإخضاع المبالغ لضريبة القيمة المضافة وذلك استناداً على ما نصت عليه المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية والتي نصت على «...، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة...» ٣- وفيما يتعلق بالبريد الإلكتروني الذي أرفقته المدعية بخصوص رد الهيئة على استفساره، تود الهيئة أن تؤكد على أنها قامت بتوضيح أنه في حال قام الفرع بتوريدات سلع أو خدمات داخل المملكة فيجب الإقرار عنها من خلال إقرار ضريبة القيمة المضافة الخاصة بالفرع. وفيما يتعلق ما أوردته المدعية في خطاب اعتراضه بشأن الدليل الإرشادي تود الهيئة أن تنوه على أنه في جميع ادلتها الإرشادية ذكرت بأنها مجرد أدلة إرشادية لا تتضمن أو تهدف إلى أن تشمل جميع المعلومات أو المواد المتعلقة التي نصت عليها الاتفاقية ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية. ٤- فيما يتعلق باعتراض المدعية على غرامة الخطأ في الإقرار والتأخر في السداد: نظراً لما نتج عن عملية الفحص والتقييم للفترة الضريبة محل الاعتراض، تم فرض غرامة الخطأ في الإقرار وذلك حسب ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة.» وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبة محل الاعتراض كما تم توضيحه آنفاً وذلك وفقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة»، ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الحكم برد الدعوى.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٤ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٦ م، عقدت الدائرة جلساتها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بعد)، للنظر في الدعوى المرفوعة من فرع .... سجل تجاري رقم (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضرت ... هوية وطنية رقم (...)، بصفتها وكيله عن المدعية بموجب الوكالة المرفقة في ملف الدعوى، وحضر ... هوية وطنية رقم (...)، ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب التفويض الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (...). وبعد التثبت من صحة حضور أطراف الدعوى بعرض بطاقة الهوية الوطنية لكل منهما عبر نافذة مكبرة والتحقق من صحة كل منهما قررت الدائرة السير في نظر الدعوى، وطلبت وكالة الشركة المدعية إلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إعادة التقييم للربع الرابع لعام ٢٠١٩ م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٣,٦٤,٢٦) ريال، وغرامة خطأ في الإقرار بمبلغ (١١١,٨٣٢,١٣) ريال، وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (١١,١٨٣,٢١) ريال، استناداً للتفصيل الوارد في لائحة الدعوى. وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه على دعوى المدعية؟ تمسك بصحة قرار الهيئة حيث أن الشركة المدعية لم تفصح عن بعض مبالغ المبيعات كما أنها تقدم خدمات تسويقية داخل المملكة وهو ثابت بناءً على عقد الاتفاقية الموقع بين فرع الشركة في المملكة العربية السعودية والشركة الأم، استناداً إلى التفصيل الوارد في مذكرة الرد الجوابية المقدمة رداً على دعوى الشركة المدعية، وبسؤال طرفي الدعوى عما إذا كان لدهما ما يودان إضافته؟ ذكرت وكالة الشركة المدعية أنه لا يوجد أي علاقة بين الشركة الأم وأي شركة داخل المملكة وأن الشركة تقوم بإنتاج منتج يدخل في صناعات منتجات أخرى بشكل نهائي وتبيعه إلى شركات خارج المملكة، وأن المبلغ الذي فرضت عليه الهيئة الضريبة يمثل تكاليف فرع الشركة داخل المملكة العربية السعودية تقوم بتغطيته الشركة الأم، واكتفت بما سبق وقدم. واكتفى ممثل الهيئة بما سبق وقدم. وحيث الأمر ما ذكر، 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 ١٤٢٥/١٠/١٥ هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد إجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤١٤/٠٤/٢١ هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل،** وحيث أن الثابت من ملف الدعوى أن المدعية تبلغت بقرار إشعار إلغاء طلب الاعتراض بتاريخ ٢٠٢٠/٠٤/١٩ م، وحيث ثبت تقديم الدعوى عبر البوابة الإلكترونية بتاريخ ٢٠٢٠/٠٥/١٧ م، وعليه فإن الدعوى تم تقديمها خلال المدة النظامية بناءً على المادة (٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية والتي تنص على «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة

الاعتراض عليه لديها خلال (ستين) يوماً من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبت في الاعتراض خلال (تسعين) يوماً من تاريخ تقديمه، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يوماً دون البت فيه، فللمكلف خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مضي مدة الـ (تسعين) يوماً دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي: ١ - طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المُكلف قرار اللجنة الداخلية بشأن التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكلف التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو من مضي المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية، ٢ - إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام لجنة الفصل»، مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

**ومن حيث الموضوع،** ثبت للدائرة أن المدعى عليها أصدرت قرارها بشأن إشعار التقييم النهائي للربع الرابع لعام ٢٠١٩م، يتضح أنّ الخلاف يكمن في خمسة بنود وذلك على النحو التالي:

**أولاً:** بند المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية وذلك نتيجة إضافة مبلغ (٤,٤٦٦,٩١٩,٢٨) ريال وتشير المدعية إلى أنها تخص إيرادات خدمات قدمت عن فرع الشركة الأم بالتالي خضوعها للمبيعات الصفرية، وحيث نصّ تعريف التوريدات الخاضعة للضريبة من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «التوريدات التي تُفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية، سواءً بالنسبة الأساسية أو بنسبة الصفر بالمائة، وتخضع ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية»، كما نصت المادة (١٥) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المعنونة بـ (مكان توريد الخدمة) على «يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة في محل إقامة المورد»، كما نصت المادة (٨) من نظام ضريبة القيمة المضافة على «تحدد اللائحة المعاملات التي يكون فيها توريد السلع والخدمات خارج نطاق الضريبة»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على «مع عدم الإخلال بالمادة السادسة عشرة من هذه اللائحة، فيما عدا التوريدات المفترضة، تعد السلع والخدمات الموردة من قبل الشخص الاعتباري لنفسه خارج نطاق الضريبة»، كما نصت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على «دون الإخلال بالمادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة، أو على تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة»، كما نصت المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على «١- باستثناء ما تنص عليه الفقرة الثانية من هذه المادة، يعد توريد

الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل غير مقيم في أي دولة عضو على أنه خاضع لنسبة الصفر. ٢- لا تنطبق الفقرة الأولى من هذه المادة في أي من الحالات التالية: (أ) إذا كان مكان التوريد للخدمة يقع في أي دولة عضو وفقاً للحالات الخاصة المدرجة في المواد من السابعة عشرة حتى الحادية والعشرين من الاتفاقية. (ب) إذا كان العميل مقيم في أي دولة عضو. (ج) إذا استفاد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات مباشرة أثناء تواجد أي منهم في دولة عضو وكان الشخص الآخر لا يجوز له استرداد ضريبة المدخلات عنها بالكامل. (د) إذا تم تأدية الخدمات على سلع ملموسة متواجدة في دولة عضو أثناء عملية التوريد»، بعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح أن الخلاف يكمن في إضافة المدعى عليها مبلغ (٤,٤٦٦,٩١٩,٢٨) ريال لبند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية والتي لم تفصح عنها المدعية كون تلك المبالغ عبارة عن خدمات يتم توريدها لمقيم في المملكة وهي (فرع شركة ...) ويمثل المبلغ لخدمات تسويقية ودعائية لمنتج نيابة عن الشركة الأم في بريطانيا (الشركة المالكة للمنتج) بالتالي عدم استيفاء التوريدات محل الاعتراض على بعض الشروط الواردة في المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وبالرجوع إلى السجل التجاري للمدعي يتضح أن نشاطه يكمن في تركيب وتشغيل وصيانة وتطوير وتكامل أنظمة وبرامج وشبكات الحاسب الآلي والاتصالات وتقديم خدمات التدريب والتصميم والخدمات الأخرى ذات العلاقة بما يستدل به على أن المدعية لها أنشطتها المستقلة عن الشركة الأم ولا يعد كممثل لها، وتشير المدعية إلى أن إيرادات الخدمات ناتجة عن خدمات مقدمة عن الفرع الأم بالتالي تُعامل تلك التعاملات مع المركز الرئيسي على أنها خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، فما دفعت به المدعية يعد دفع غير منتج في الدعوى حيث أن نص الفقرة (١) من المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة حينما أشار إلى اعتبار توريد الخدمات من الشخص الاعتباري لنفسه بخروجها عن نطاق الضريبة كان ذلك باعتبار أن الشخص الاعتباري (الشركة الام) سيكون مسجل في ضريبة القيمة المضافة وله توريدات تتضمن تلك الخدمات يتم إخضاعها للضريبة ويتم الإقرار عنها وهو الذي لم تثبته المدعية، كما أن المادة (١٥) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أشارت إلى أن مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة في محل إقامة المورد، في حين اتضح من مذكرة الرد الجوابية للمدعى عليها أن المبالغ المعترض عليها هي عبارة عن خدمات يتم توريدها لمقيم في المملكة وهي (فرع شركة ...) ويمثل المبلغ لخدمات تسويقية ودعائية لمنتج نيابة عن الشركة الأم في بريطانيا، فالخدمة وقعت في المملكة حيث أن المورد محل إقامته هو المملكة فبالتالي تفرض الضريبة على الخدمات المقدمة وحيث أن المدعية مسجلة في ضريبة القيمة المضافة وتقدم خدمات التسويق والدعاية في المملكة وحيث أن مكان توريد الخدمة أيضاً يقع في المملكة فالخدمة تعتبر خاضعة للضريبة وليس كما ادعت المدعية أنها خارج نطاق الضريبة، بالإضافة إلى

أن المدعية لم تقدم من الإثباتات بما يفيد تقديم الخدمة للشركة الأم ولصالح عملاء خارج المملكة العربية السعودية، فبناءً على ما سبق بيانه يتضح أن المدعية لم تستوفي شروط المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة لقيمة أن الخدمة المقدمة لم تؤدي إلى المركز الرئيسي بالخارج ولكن تم تأديتها فعلياً لعميل داخل المملكة، وعليه ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

**ثانياً:** بند المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، وذلك نتيجة استبعاد مبلغ (٦,٣٦٦) ريال، والتي تشير المدعية فيها إلى أن المشتريات تعود لمشتريات الفرع الخاضعة للضريبة وفق آلية الاحتساب العكسي، وحيث نص تعريف ضريبة المدخلات من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «الضريبة التي يتحملها الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات الموردة له أو المستوردة لأغراض مزاوله النشاط الاقتصادي»، كما نص تعريف الضريبة القابلة للخصم من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «ضريبة المدخلات التي يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على التوريدات لكل فترة ضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٤٤) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «يحق للخاضع للضريبة أن يخصم من مبلغ الضريبة المستحقة والملمزم بسدادها في دولة عضو قيمة الضريبة القابلة للخصم التي تحملها في هذه الدولة في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «لغابات ممارسة حق الخصم، على الخاضع للضريبة أن يكون حائزاً على المستندات الآتية: أ. الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية. ب. المستندات الجمركية التي تثبت أنه مستورد للسلع وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد»، كما نصت الفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليلاً على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته المادة الثامنة والأربعين من هذه الاتفاقية. وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية إلى الهيئة: أ. فاتورة ضريبية مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح وفقاً لهذه اللائحة. ب. في حال كان التوريد ناتجاً عن نقل السلع إلى دولة عضو أخرى، فالمستند التجاري أو أي مستند آخر يثبت القيمة التي تم على أساسها احتساب ضريبة القيمة المضافة في تاريخ النقل. ج. مستندات تجارية أخرى يُسمح بها حسب تقدير الهيئة، تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة»، كما نصت الفقرة (٨) من ذات المادة على «للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبية لاحقة للفترة التي تشمل تاريخ التوريد، وذلك شريطة أن يكون له الحق في إجراء الخصم وفقاً للأحكام الأخرى



الواردة بهذه اللائحة. ولا يجوز خصم ضريبة المدخلات في أي فترة تقع بعد خمس سنوات من السنة التقييمية التي وقع بها التوريد»، بعد الاطلاع والدراسة، يتضح مطالبة المدعية بقبول خصم مبلغ (٦,٣٦٦) ريال بحجة أنها ضريبة تكبدها وهي مثبتة لديه بالفواتير الضريبية وبحق له خصمها وفق للأنظمة، فبالاطلاع على ملف الدعوى يتضح أن المدعية لم تقدم الفواتير الضريبية التي تؤهلها لحق الخصم وفقاً لنص الفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، أما فيما يخص إشارة المدعية إلى أن مبلغ (٦,٣٦٦) ريال تخص مشتريات ينطبق عليها آلية الاحتساب العكسي فالمشتريات التي ينطبق عليها آلية الاحتساب العكسي يمكن الإفصاح عنها في الحقل رقم (٩) في الإقرار الضريبي فبطبيعة الحال طالما تم توريد ضريبة من خلال آلية الاحتساب العكسي سينطوي عليها خصم ضريبة المدخلات، إلا أن المدعية لم تقدم أية أدلة تؤيد اعتراضه على استبعادها من المدعى عليها، بالتالي يتعين التعديل على الاحتساب العكسي، ولما أنّ للمدعي حق خصم المدخلات في فترات ضريبية لاحقة عند استيفاء شروط الخصم الضريبي وذلك وفقاً للفقرة (٨) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة فيمكنه خصمها لفترات ضريبية أخرى، مما ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

**ثالثاً:** وفيما يتعلق بأسس احتساب التقييم للفترة الضريبية المتعلقة للربع الرابع لعام ٢٠١٩م، حيث تشير المدعية إلى أن المدعى عليها لم تقدم الأسس التي بني عليها احتساب الضريبة والغرامات، فاستناداً لنص الفقرة (٢) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على «يجب أن يبين التقييم على الأقل صافي الضريبة المستحقة وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم، كما يجب أن يتضمن التقييم إشعار الشخص الخاضع للضريبة بحقة في استئناف التقييم»، بعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح أن المدعية تعترض على خطأ الهيئة بعدم تقديم الأسباب التي تم على أساسها إعادة التقييم، فترى الدائرة أنه تم توضيح السبب في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف حيث جاء فيه «مخالفة الشروط الواردة في المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية»، كما يظهر في الإشعار صافي الضريبة المستحقة وحق المدعية في استئناف التقييم وذلك وفقاً للفقرة (٢) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة مما ترى معه الدائرة عدم صحة ما جاء في لائحة دعوى المدعي.

**رابعاً:** فيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار، فاستناداً لنص الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة»، بعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح مطالبة المدعية بإلغاء غرامة الخطأ في الإقرار والتي نتجت عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعية الضريبي المتعلق بالربع



الرابع لعام ٢٠١٩م؛ وحيث أن رأي الدائرة في بنود التقييم أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعى عليها في إجراءاتها، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، فطبقاً لأحكام الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة صحة قرار المدعى عليها.

**خامساً:** فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد، فاستناداً نصت المادة (٦٣) من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة على «تحدد كل دولة عضو مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٢٧) من نظام ضريبة القيمة المضافة (سداد الضريبة) على «تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة (سداد الضريبة) على «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية»، كما نصت المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة على «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة»، بعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح مطالبة المدعية بإلغاء غرامة التأخر في السداد الناتجة عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعية الضريبية بالرابع من عام ٢٠١٩م؛ وحيث أن المهلة النظامية لسداد الضريبة المستحقة كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية وفقاً لنص الفقرة (١) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة وآخر يوم للمدعي وفقاً لفرته الضريبية ٢٠٢٠/٠١/٣١م في حين لم يثبت لنا قيام المدعية بسداد الضريبة المستحقة، وحيث أن رأي الدائرة في البند الأول أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعى عليها في إجراءاتها وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه فطبقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة، مما ترى معه الدائرة صحة قرار المدعى عليها.



## القرار:

**ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:**

**أولاً:** قبول الدعوى من الناحية الشكلية.

**ثانياً:** وفي الموضوع: رفض دعوى المدعية فرع ...، سجل تجاري رقم (...). بإلغاء قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن إعادة التقييم للربع الرابع لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٣,٦٦٤,٢٦) ريال، وغرامة خطأ في الإقرار بمبلغ (١١١,٨٣٢,١٣) ريال، وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (١١,١٨٣,٢١) ريال.

**ثالثاً:** صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثون يوماً موعداً

لتسلم نسخة القرار، وللدائرة أن تمدد موعد التسليم لثلاثون يوماً أخرى حسبما تراه، ولأي من أطراف الدعوى طلب استئناف القرار خلال (٣٠) يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لاستلام القرار ويعد القرار نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

**وَصَلَّى الله وَسَلَّمَ عَلَى نَبِينَا مُحَمَّدٍ، وَعَلَى آلِهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ.**