

## دعوى

القرار رقم (VR-2021-159) |

الصادر في الدعوى رقم (V-19277-2020) |

## لجنة الفصل

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

## المفاتيح:

تقييم ضريبي نهائي - ضريبة قيمة مضافة - غرامة خطأ في الإقرار - غرامة تأخر في السداد

## الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بفترة الربع الرابع لعام ٢٠١٩م - أسست المدعية اعتراضها على فرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٤,٤٨١,٨٢) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (١٤٠,٤٩٥,٤٤)، وغرامات التأخر في السداد بمبلغ إجمالي (٢٨,٠٩٩,٠٨) ريال - أجابت الهيئة أولاً: الدفوع الموضوعية: (أ) بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: وهي مبيعات أقرت عنها المدعية بالإقرار على أنها مبيعات خاضعة لنسبة صفر تعود إلى خدمات مصدرة، وبالتالي لا يتم معاملة هذه الإيرادات بأنها توريدات خاضعة للضريبة بنسبة صفر في المائة وتم اخضاعها للضريبة بالنسبة الأساسية ٥٪، وتتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها. (ب) بند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: تبين أن هناك فروقاً لهذا البند ولم تقدم المدعية أية مستندات لهذا البند لذلك تم رفض ذلك البند وتتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها. (ج) ما يخص غرامة الخطأ بالإقرار وغرامة التأخر في السداد: تم فرض غرامة الخطأ في تقديم الإقرار حيث تبين بعد مراجعة إقرار المدعي عن الربع الرابع لعام ٢٠١٩م عدم صحته، وهذا ما استوجب معه تعديل إقرار المدعي الضريبي، وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في الميعاد النظامي - ثبت للدائرة أن المدعية لم تقدم أي دفوع تخص مشترياتها الضريبية ضمن الفترة المخصصة لدراسة إقرار الفترة الضريبية محل الخلاف، وحيث أن رأي الدائرة في بنود التقييم أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعي عليها في إجراءاتها، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، وحيث أن رأي الدائرة في بنود التقييم أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعي عليها في إجراءاتها وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه وعليه يتبين صحة قرار المدعي عليها - 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)، (٢٠)، (٢٥)، و (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ٠٣/٠٥/١٤٣٨هـ.
- المادة (٢)، (١٠)، و (٢٧)، و (٤٢)، و (٤٣) من نظام ضريبة القيم المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ٠٢/١١/١٤٣٨هـ.
- المادة (١٤)، و (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ.
- المادة (٣٣) فقرة (٢/أ) و الفقرة (٢/ب)، و (٤٩)، و (٥٠)، و (١/٥٩) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ.

## الوقائع:

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

في يوم الأربعاء بتاريخ ٢٥/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ٠٧/٠٤/٢٠٢١م، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الدعوى المرفوعة من شركة .... ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبإدعائها لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (١٩٢٧٧-٢٠٢٠-٧) وتاريخ ٠٧/٠٧/٢٠٢٠م، استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن شركة ... سجل تجاري رقم (...)، تقدمت بواسطة ... هوية وطنية رقم (...)، بصفته الممثل النظامي بموجب عقد التأسيس، بلائحة دعوى، تضمنت اعتراضه على قرار الهيئة بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بفترة الربع الرابع لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٤,٤٨١,٨٢) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (١٤٠,٤٩٥,٤٤)، وغرامات التأخر في السداد بمبلغ إجمالي (٢٨,٠٩٩,٠٨) ريال.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت بالآتي: «أولاً: الدفوع الموضوعية: (أ) بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: تعترض المدعية على إعادة تقييم المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، وذلك بعد إخضاع إيرادات بمبلغ (٥٣٥٠٢٦٨,٨) ريال للضريبة واستحقاق ضريبة بمبلغ (٢٦٧٥١٣,٤٤) ريال من قبل الهيئة، ويعود هذا المبلغ إلى مبيعات أقرت عنها المدعية بالإقرار على أنها

مبيعات خاضعة لنسبة صفر تعود إلى خدمات مصدرة، ولكن عند فحص المبيعات وفهم طبيعة التوريد تبين أن العمليات التي تقوم بها المدعية لا تنطبق عليها الشروط الواردة في المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة وبالتالي لا يتم معاملة هذه الإيرادات بأنها توريدات خاضعة للضريبة بنسبة صفر في المائة وتم اخضاعها للضريبة بالنسبة الأساسية ٥٪، وبعد الاطلاع والدراسة تبين أنه تم تسجيل فرع شركة ... كشركة أجنبية بتاريخ ١٤٢٤/١١/٠٨ هـ مع رخصة استثمار شركة أجنبية رقم (... ) ونشاط المدعية حسب السجلات هو تقديم خدمات المساعدة للأعضاء والبايعين (البنوك) فيما يتصل بالإدارة والإشراف الإقليمي تحت إشراف مؤسسة النقد العربي السعودي، وقد أرفقت المدعية باعتراضها لدى الهيئة وصف بأنشطة الفرع والفصل بين المهام بين الفرع والمركز الرئيسي، كما في الجدول «المرفق رقم (١)» وبناءً عليه يعتبر دليل على تعامل الفرع بشكل مباشر مع العملاء وأن الفرع له سلطة منح الحوافز والحسومات حيث تقدم الطلبات عبر الفرع مباشرة والذي بدوره يقوم بتوجيه ... بإصدار الفواتير متضمنة هذه الحسومات. وأن ... تقوم بالفوترة والتحويل في حين أن الفرع يقوم بتقديم خدمات ويتعامل مع العملاء مباشرة ويقدم الخدمات بصورة مباشرة مع عملاء ...، كما تبين من خلال مذكرة الاعتراض المقدمة من المدعية «المرفق رقم (٢)» أن الفرع يؤدي خدمات بشكل مباشر للعملاء داخل المملكة وبالتالي يعتبر العميل مقيم باعتبار أنه يتعامل بشكل مباشر مع الفرع استناداً للمادة (٣٣) فقرة (٢/أ) و الفقرة (٢/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والمادة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي نصت على (يعد مكان توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الموردة إلكترونياً واقعاً في مكان الاستعمال الفعلي لهذه الخدمات أو الاستفادة منها)، وحيث أن مكان الاستعمال الفعلي للخدمات في المملكة، ويعد التوريد واقعاً في المملكة بين الفرع والشركات المستفيدة من خدمات الدعم، إضافة إلى أن الخدمة مؤداة في المملكة ومؤدي الخدمة (الفرع بالشراكة مع ... وفقاً لما هو موضح أعلاه) في المملكة والمستفيد النهائي من الخدمة في المملكة، لذلك ومما سبق بعالية لا تتوافر الشروط المنصوص عليها في المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة حتى يتم اخضاع الإيرادات الخاصة بفترة الاعتراض البالغة (٥٣٥٠٢٦٨,٨) ريال للضريبة بنسبة صفر ٪، وتكون هذه الإيرادات خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بنسبة (٥٪) استناداً للمادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على (...تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة..)، لذا تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها. (ب)بند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: بعد الاطلاع والدراسة على مشتريات المدعية للربع الرابع من عام ٢٠١٩م تبين أن هناك فروق لهذا البند وهي عبارة عن مبلغ (١٣٤٧٧,٤٥) ريال ضريبة مستبعدة من الخصم على مشتريات بمبلغ (٢٦٩٥٤٩,٠٤) ريال طبقاً للمادة (٢٠) و (٤٨) من الاتفاقية والمادة (٤٩) و (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة

القيمة المضافة كما بالبيان «المرفق رقم (٣)» ولم تقدم المدعية أية مستندات لهذا البند لذلك تم رفض ذلك البند استناداً للمواد بعاليه، وتتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها. (ج) ما يخص غرامة الخطأ بالإقرار وغرامة التأخر في السداد: تم فرض غرامة الخطأ في تقديم الإقرار وذلك استناداً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصّت على أنه «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»، كما تم فرض غرامة تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض 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 (٥٠٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة» حيث تبين بعد مراجعة إقرار المدعي عن الربع الرابع لعام ٢٠١٩م عدم صحته، وهذا ما استوجب معه تعديل إقرار المدعي الضريبي، وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في الميعاد النظامي. ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الحكم برد الدعوى.»

وبعرض ذلك على المدعية أجابت بمذكرة رد جاء فيها «بالإشارة إلى الرد الثاني الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل على الاستئناف المقدم من المدعي / ... (فرع المملكة العربية السعودية)، التي يشار إليها أدناه بعبارة «...» أو «فرع الشركة»، بخصوص إعادة تقييم ضريبة القيمة المضافة والغرامات المفروضة على المدعي للفترة الضريبية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٩ (الربع الرابع ٢٠١٩) (المشار إليها أدناه بعبارة «الفترة الضريبية المتنازع حولها») والمرسل إلى المدعي من خلال البوابة الإلكترونية للأمانة العامة للجان الضريبية. يود المدعي تقديم الردود التالية على استفسارات الهيئة: وجهة نظر الهيئة: «حسب السجلات المتعلقة برخصة الاستثمار رقم (...)، فإن نشاط فرع الشركة هو تقديم خدمات المساعدة للأعضاء البائعين (البنوك) فيما يتصل بالإدارة والاشراف الإقليمي تحت إشراف مؤسسة النقد العربي السعودي (ساما)». وجهة نظر المدعي: لقد أخطأت الهيئة في فهمها لنشاطات فرع الشركة المذكورة برخصة الاستثمار (مرفق رقم ١). حيث أن الرخصة تشير إلى أن المدعي مفوض بالعمل في نشاطات تقديم خدمات المساندة والخدمات الإدارية والتخطيط والمعلومات الإدارية. ولا تشير، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، إلى أية نشاطات تحت إشراف سما. إذن، ما أوردته الهيئة بخصوص نشاط الشركة ليس صحيحاً ولا يستند على أي وثائق ثبوتية، ونشير في هذا الصدد إلى أن المدعي يقوم بالفعل بتقديم خدمات إدارية ومكتبية لشركة .... التي يشار إليها أدناه بعبارة شركة .... (حسب النشاطات المصرح بها بموجب الترخيص الصادر عن الهيئة العامة للاستثمار، مثل أعمال البحث وإبداء الرأي لشركة... بخصوص وضع السوق المحلي لتمكينها من فهم احتياجات وتوجهات هذا السوق. وجهة نظر الهيئة «حسب توزيع

المهام (بين ... فرع السعودية وشركة ...) الذي أوضحته الشركة بكتاب الاستئناف، وحسب الإيضاح رقم (١,٦) الملحق بالقوائم المالية المدققة لفرع الشركة بالمملكة فإن فرع الشركة يتعامل مباشرة مع مقدمي الخدمات لعملاء المملكة، وللفرع سلطة منح الحوافز والحسومات، من ناحية أخرى، تقوم شركة ... بعمليات الفوترة والتحصيل بما في ذلك الفواتير التي تحوي حسومات مقدمة من فرع الشركة بالمملكة». رد المدعي على وجهة نظر الهيئة: لقد فهمت الهيئة بطريقة خاطئة ما جاء بالإيضاح رقم (١,٦) الملحق بالقوائم المالية المدققة (مرفق رقم ٢) الذي نص على ما يلي: «١,٦ معاملات مع أطراف ذوي علاقة، في سياق العمل الاعتيادي، دخل الفرع في معاملات مع أطراف ذوي علاقة كما يلي: قام الفرع بتاريخ ١ يناير ٢٠١٣م بتوقيع اتفاقية خدمات مع .../... المحدودة، يتم بموجب الاتفاقية دفع رسوم خدمات للفرع تساوي إجمالي التكاليف المتكبدة من قبل الفرع في سبيل تقديمه للخدمات المطلوبة من قبل ... مضافا إليها (٥٪). بلغت رسوم الخدمات التي تم تسجيلها خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧م ما قيمته (٨,٥) مليون ريال سعودي، وفي العام ٢٠١٦ ما قيمته (٦,٩) مليون ريال سعودي. إن قيمة التمويل المقدم من المركز الرئيسي خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ بلغت (٥,٥) مليون ريال سعودي وفي العام ٢٠١٦ ما قيمته (٥,٠) مليون ريال سعودي، وذلك لتمويل متطلبات رأس المال العامل وبعض مصاريف الفرع. هذا التمويل يعتبر ضمن المطلوب للمركز الرئيسي تحت حساب المركز الرئيسي»، إن ما أوردته الهيئة في هذا الخصوص غير صحيح ولا يستند إلى أي دليل. وبالتالي فإننا نود أن نؤكد على موقفنا بأن المدعي لا يقوم بتقديم خدمات مدفوعات إلكترونية لأي بنك بالمملكة العربية السعودية. حيث أن الخدمات التي ذكرتها الهيئة هي خدمات باللغة التعقيد وتستلزم توفر البنية التحتية المناسبة وموارد ضخمة والغير متوفرة لدى الفرع، وأيضا نود أن نضيف بأن المدعي ليس له ترخيصا من السلطات السعودية بمزاولة مثل تلك الأعمال، وليس لديه البنية التحتية والموارد التي تمكنه من تقديم مثل تلك الخدمات الإلكترونية للمصارف (البنوك) السعودية. كما أن الهيئة قد أخطأت في فهم المعلومات الواردة بمذكرتنا، والتي تصف توزيع المهام بين المدعي وشركة ... بخصوص الخدمات الإلكترونية التي تقدمها ... على مستوى العالم، كما يشير البند رقم (٤) بالجدول الوارد بالمذكرة إلى أن المهام الإدارية التي يقوم بها المدعي، والمتمثلة في تعبئة بعض المستندات (...) لشركة ...، والتي تستخدم فقط بواسطة شركة ... لأغراض تتعلق بسياساتها وإجراءاتها الداخلية قبل توقيعها لعقود مع عملائها بالمملكة، ويرجى ملاحظة أن جميع تلك النشاطات يتم تأديتها وتقديمها بشكل حصري لشركة ... وذلك لتمكينها من اتخاذ القرار بشأن الدخول في تعاقدات مع العملاء بالمملكة وتحديد شروط تلك العقود، وإن المستفيد الفعلي هو شركة ...، ولتقديم معلومات حول العملاء المحتملين لشركاء ... بالمملكة «خدمة اعرف عميلك»، يقوم المدعي بالتواصل مع العملاء المحتملين بهدف جمع المعلومات من هؤلاء العملاء ومعرفة ما إذا كانت لديهم أية طلبات بشأن التفاوض حول الحسومات والحوافز مع شركة ... وذلك قبل توقيع

الاتفاقيات معهم من قبل شركة ...، نود التأكيد على موقفنا من أن المدعي لا يقوم بالتفاوض حول أو التوقيع أو الموافقة على أية شروط تعاقدية مع مصارف بالمملكة، ولا يكون طرفاً في أية تعاقدات أو اتفاقيات مع تلك المصارف، وليس للمدعي سلطات فيما يتعلق بما يلي: تحديد الأسعار التي يدفعها العملاء لشركة ...؛ منح الحسومات أو الحوافز لعملاء ...؛ التعويض عن تكاليف لعملاء ...؛ اتخاذ أي قرار بشأن الشروط القانونية للاتفاقيات المبرمة بين ... وعملائها، إن رأي الهيئة في هذا الشأن غير صحيح ولا يستند لأية إثباتات. وجهة نظر الهيئة: «إن منافع الخدمات التي يقدمها فرع السعودية لشركة ... (مثل: تقديم خدمات المساعدة للأعضاء والبائعين فيما يتصل بالإدارة والإشراف الإقليمي، عمل دراسة عن وضع السوق السعودي، إدارة العملاء، جمع وتقديم معلومات حول الصفقات من العملاء المحليين) تستهلك بواسطة شركة ... داخل المملكة على أساس أن: تلك الخدمات متعلقة بعملاء ... داخل المملكة؛ والدراسات وإدارة العملاء والإشراف الإقليمي تنتفع منها شركة ... في المحافظة على ولاء عملائها داخل المملكة وتفهم احتياجاتهم بإجراء بعض البحوث وتقديم الدعم للأعضاء (المصارف) داخل المملكة». رأي المدعي: نؤكد لكم بأن المدعي لا يقوم بتقديم أي خدمات لعملاء شركة ... بالمملكة، حيث أن المدعي لا يملك الإمكانيات المادية لفعل ذلك (حيث أنه لا يمتلك البنية الفنية ولا المعدات ولا البرامج اللازمة لتقديم تلك الخدمات)، إن رأي الهيئة في هذا الشأن غير صحيح ولا يقوم على أية أسس أو أدلة. على ضوء ما تقدم، نؤكد بأن الهيئة قد أوردت أحكاماً غير صحيحة ولا تستند إلى أية أدلة، وعليه فإن القرار الصادر بحق المكلف غير مبرر ويجب إلغاؤه.»

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٥/٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٧م، عقدت الدائرة جلستها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بعد)، للنظر في الدعوى المرفوعة من شركة ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيلاً للشركة المدعية بوكالة رقم (...)، 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 المدعية إلغاء قرار الهيئة بشأن إعادة تقييم الفترة الضريبية للربع الرابع لعام ٢٠١٩م وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٤,٤٨١,٨٢) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (١٤٠,٤٩٥,٤٤)، وغرامات التأخر في السداد بمبلغ إجمالي (٢٨,٠٩٩,٠٨) ريال، استناداً إلى التفصيل الوارد في لائحة الدعوى. وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه عما جاء في لائحة الدعوى؟ أجاب بأنه يتمسك بصحة قرار الهيئة استناداً إلى التفصيل الوارد لمذكرة الرد الجوابية المقيدة رداً على لائحة دعوى المدعية. وبسؤال الطرفين فيما إذا كان لهما ما يودان إضافته؟ ذكر وكيل المدعية بأنه تم تقديم مذكرة رد جوابية على مذكرة الهيئة الجوابية وأودعت في ملف الدعوى واكتفى وتمسك بما تم تقديمه سابقاً. 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/١٧) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وتعديلاته، ولأئحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/١٠/١٤٢٥هـ وتعديلاتها، وبعد الاطلاع على قواعد إجراءات عمل اللجان الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤١٤هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل،** وحيث أن الثابت من ملف الدعوى أن المدعية تبلغت بإشعار إلغاء طلب اعتراض بتاريخ ٠٨/٠٦/٢٠٢٠م وحيث ثبت تقديم الدعوى عبر البوابة الإلكترونية بتاريخ ٠٧/٠٧/٢٠٢٠م، وعليه فإن الدعوى تم تقديمها خلال المدة النظامية بناءً على المادة (٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية «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 المكلف 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 للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الرابع لعام ٢٠١٩م، وعليه يتضح أن الخلاف يكمن في أربعة بنود وذلك على النحو التالي:

**أولاً:** بند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية، وذلك نتيجة إضافة مبلغ (٥,٣٥٠,٢٦٨,٧٠) ريال للمبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، وحيث نص تعريف التوريدات الخاضعة للضريبة من المادة (١) من الاتفاقية 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، وتخصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٢٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «تطبيق الضريبة بنسبة أساسية



قدرها 5% من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية»، كما نصت الفقرة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «يعد مكان توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الموردة إلكترونياً واقعاً في مكان الاستعمال الفعلي لهذه الخدمات أو الاستفادة منها»، كما نصت المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة»، كما نصت المادة (١٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة على «تحدد اللائحة التوريدات المعفاة من الضريبة، والتوريدات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر في المائة، والشروط والضوابط اللازمة لذلك»، 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 والمعدلة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٩-٣-١٩٠) تاريخ ١٠/٣٠/١٤٤٠هـ الموافق ٢٠١٩/٠٧/٠٣م 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 والعشرون 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 المدعية تطالب بإخضاع مبيعاتها بمبلغ (٥,٣٥٠,٢٦٨,٧٠) ريال لبند الصادرات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر بالمائة كونها تتمثل في خدمات مقدمة لشركة... (عميل غير مقيم) حيث تشمل الخدمات إدارة علاقات العملاء وخدمات المساندة وخدمات البحوث ولا يتم تقديم أي خدمات تتعلق بالدعاية والإعلان والتسويق والترويج في حين أن شركة... تقدم خدماتها لعملائها في المملكة العربية السعودية، وبتأمل وقائع الدعوى وبالإطلاع على إشعار التقييم النهائي للربع الرابع لعام ٢٠١٩م الصادر في تاريخ ١٤٤١/٠٧/٠٢هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٢/٢٥م يتضح أن المدعى عليها قامت باستبعاد مبلغ (٥,٣٥٠,٢٦٨,٧٠) ريال، من بند الصادرات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر بالمائة وإضافتها لبند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية وذلك لعدم مطابقتها شروط المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة حيث أشارت في مذكرة ردها الجوابية



إلى أنه بعد فحص المبيعات وفهم طبيعة التوريد تبين أن العمليات التي يقوم بها المدعي لا تنطبق عليها الشروط الواردة في المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة وبالتالي لا يتم معاملة هذه الإيرادات بأنها توريدات خاضعة للضريبة بنسبة صفر في المائة وتم إخضاعها للضريبة بالنسبة الأساسية (٥%)، كما تبين من خلال المرفق ( وصف خدمات ... العالمية) من وصف أنشطة الفرع والفصل بين المهام بين الفرع والمركز الرئيسي أن دور المدعي ينحصر في تقديم آرائه حول الأوضاع في السوق المحلية، بالإضافة إلى أنه من خلال المبيعات والتسعير جاء فيها التالي «لقد طورت ... نموذج تعاملات عالمي ومعايير محددة لقبول العمليات التجارية مع عملاء قائمين أو جدد. فبعد استلامها لطلبات العروض تقوم ... بتوجيه الفرع بنشر نموذج المعاملات لطالبي العروض، فيقوم الفرع بذلك من خلال جمع وتقديم معلومات حول الصفقة من العملاء المحليين. وقد يطلب العميل المنتظر بعض الحوافز والحسومات، حيث تقدم مثل هذا الطلبات عبر الفرع إلى .... بالنسبة لتأهيل العملاء بالمملكة العربية السعودية، تقتصر أعمال الفرع على تسهيل عملية التأهيل وفحص السجلات الائتمانية لهؤلاء العملاء التي تقوم بها ... وتتواصل مع العملاء لجمع المعلومات المطلوبة منهم لتقييم ومراجعة العمليات المتعلقة بتأهيل العملاء باستخدام نموذج الصفقات العالمي»، مما سبق يتضح أن المدعية تتعامل بشكل مباشر مع العملاء حيث أن لديها السلطة في منح الحوافز والحسومات حيث تُقدم الطلبات عبر المدعية مباشرة والذي بدوره يقوم بتوجيه ... بإصدار الفواتير متضمنة هذه الحسومات بالإضافة إلى أن من ضمن مهامه في التسويق تواصله مع العملاء وجمع المعلومات حول آراءهم في المنتجات والحلول التي تقدمها شركة ... لمساعدتها في تطوير استراتيجيتها، وحيث أن العملاء المستفيدين من الخدمات متواجدون في المملكة والمستفيد النهائي من الخدمة في المملكة، كما لم يثير المدعي ما إذا كان الشخص الآخر المستفيد من الخدمة يجوز له خصم أو استرداد كامل ضريبة المدخلات عن هذا التوريد من عدمه بالإضافة لما سبق فإن استناد المدعية للأمثلة الواردة بالدليل الإرشادي للخدمات المقدمة لغير المقيمين والتي أتاحت تطبيق سعر الصفر على أساس استخدام فرع الشركة الغير مقيمة بالمملكة لبعض العملاء بالمملكة كمصدر لمعلوماتها والتي تبني عليه نتيجة أبحاثها ودراساتها للسوق بالمملكة وبالتالي يكون المستفيد بمخرجات هذه الدراسة الشركة الغير مقيمة خارج المملكة دون أن يكون هناك عائد أو استفادة لتلك الخدمة على أشخاص بالمملكة بشكل مباشر وهو يختلف عن واقع الحال بالنسبة لدور المدعي في المملكة والتي يكون لتواجده فائدة عائدة لعملاء شركة ... بالمملكة بالإضافة للفائدة العائدة لشركة ... الغير مقيمة وبالتالي فهو استناد في غير محله و بالرجوع أيضاً لدور الفرع كنقطة اتصال بين عملاء ... بالمملكة وبين شركة ... الغير مقيمة بما يوضح أيضاً استفادة العملاء بالمملكة من الخدمات المقدمة من المدعية كما لا يجوز للمدعية أن تطبق نسبة الصفر إذا قدمت خدماتها مباشرة إلى شخص في المملكة العربية السعودية حتى إذا تم دفع مقابل هذه الخدمات من قبل عميل من خارج المملكة العربية السعودية (شركة

(...) مما ينتفي معه انطباق شروط المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة عليه ترى الدائرة صحة قرار المدعى عليها بإخضاع هذه الإيرادات إلى النسبة الأساسية بنسبة (٥٠٪) استناداً للمادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

**ثانياً:** بند لمشتريات الخاضعة للنسبة الأساسية، وذلك نتيجة استبعاد مبلغ (٢٦٩,٥٤٩,٠٤) ريال من المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وذلك طبقاً للمادة (٢٠) و (٤٨) من الاتفاقية والمادة (٤٩) و (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة لعدم تقديم المدعية الفواتير الضريبية، وحيث نصّ 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 ضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «لغايات 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 حدته 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 ضريبة 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 ضريبة 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 التقويمية التي وقع بها التوريد»، كما نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على «يقصد بالمركبة المقيدة أي مركبة مصممة للاستخدام في الطريق مالم تستخدم في أي من الحالتين الآتيتين: أ- التي يستخدمها الشخص الخاضع للضريبة أو موظفوه حصراً لأغراض العمل دون أن تتاح للاستعمال الخاص. ب- التي يراد منها أساساً إعادة بيعها من قبل الشخص الخاضع للضريبة، أو يراد استعمالها في نشاط اقتصادي ينطوي على توريد تلك

المركبة»، بعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح أن المدعى عليها قامت باستبعاد مبلغ مشتريات (٢٦٩,٥٤٩,٠٤) ريال عن الربع الرابع لعام ٢٠١٩م ضريبة مستبعدة (١٣,٤٧٧,٤٥) ريال وذلك طبقاً للمادة (٢٠) و (٤٨) من الاتفاقية والمادة (٤٩) و (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، كما أن المدعية لم تقدم أية مستندات بخصوص المشتريات كما أنها لم تقم بالرد على مذكرة الرد الجوابية للمدعى عليها فيما يخص بند المشتريات لإيضاح اعتراضها حول هذا البند ولم تقدم أي دفعات واكتفت بالمطالبة بإلغاء إشعار التقييم النهائي، إلا أنه بالاطلاع على المرفق رقم (٣) من قبل المدعى عليها يتضح أنه تم استبعاد التالي: -فاتورة للمورد (...) مبلغ مشتريات (١٨١,٦٧٠) ريال بمبلغ ضريبة (٩,٠٨٣,٥٠) ريال. - فواتير للمورد (...) ومبلغ وقدره (٨٧,٨٧٩,٠٤) ريال بضريبة قيمة مضافة (٤,٣٩٣,٩٥) ريال. يتضح أن المشتريات تم استبعادها بكونها غير متعلقة بالنشاط حيث تم استبعاد ٤ فواتير للمورد (...) حيث أنها متعلقة بمركبات مقيدة في حين أن المدعية لم تقدم المستندات التي تثبت أن تلك المصروفات مرتبطة بالنشاط بالتالي اعتبارها غير مقيدة وفقاً لنص الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة. أما فيما يخص فاتورة المشتريات (...) فيتضح أنه تم استبعادها لأنها تخص ... دبي، وبناءً على ما ورد أعلاه فيتضح أن المدعية لم تقدم أي دفعات تخص مشترياتها الضريبة ضمن الفترة المخصصة لدراسة إقرار الفترة الضريبية محل الخلاف ولما أن لها الحق في خصم ضريبة المدخلات في فترات ضريبية لاحقة عند استيفاء شروط الخصم الضريبي وذلك وفقاً للفقرة (٨) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة مما ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

**ثالثاً:** بند غرامة الخطأ في الإقرار، فاستناداً لنص الفقرة (١) من المادة (٤٢) والتي تنص 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»، بناءً على ذلك وحيث يتضح مطالبة المدعي بإلغاء غرامة الخطأ في الإقرار والتي نتجت عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعي الضريبي المتعلق بالربع الثاني لعام ٢٠١٨م إضافة مبلغ (٥,٣٥٠,٢٦٨,٨) ريال لبند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية واستبعاد مبلغ (٢٦٩,٥٤٩,٠٤) ريال من المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية؛ 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.

**رابعاً:** بند غرامة التأخر في السداد، الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالربع الرابع لعام ٢٠١٩م وذلك بسبب إضافة مبيعات بمبلغ (٥,٣٥٠,٢٦٨,٨) ريال واستبعاد مبلغ (٢٦٩,٥٤٩,٠٤) ريال من المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، فاستناداً لنص 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 (٥٠٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة»، وبعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح مطالبة المدعي بإلغاء غرامة التأخر في السداد الناتجة عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعي الضريبي بالربع الرابع لعام 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 المدعي بسداد الضريبة المستحقة، وحيث أن رأي الدائرة في بنود التقييم أعلاه قد أفضى إلى تأييد المدعى عليها في إجراءاتها وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه طبقاً لأحكام المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة مما ترى الدائرة معه 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 شركة .... سجل تجاري رقم (....) بإلغاء قرار الهيئة بشأن إعادة تقييم الفترة الضريبية للربع الرابع لعام ٢٠١٩م وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٢٢٤,٤٨١,٨٢) ريال، وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (١٤٠,٤٩٥,٤٤)، وغرامات التأخر في السداد بمبلغ إجمالي (٢٨,٠٩٩,٠٨) 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.

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