

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VR-2021-373) |

الصادر في الدعوى رقم (V-32376-2020) |

## لجنة الفصل

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

## المفاتيح:

ضريبة القيمة المضافة - التقييم النهائي للفترة الضريبية - رسوم توثيق العقود - مصاريف المياه - غرامة الخطأ في الإقرار - غرامة التأخر في السداد - نشاط خيري - توثيق العقود والتسجيل لقطاع العقارات - إيرادات العقود - رفض دعوى المدعية فيما عدا ما يخص بند توثيق العقود - انتهاء الخلاف

## الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن التقييم النهائي لشهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٥٠١,٧٤٦,٢٧) ريال، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار بمبلغ (٤١,٢٨) ريال، وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (٣٧١,٤٨) ريال - أجابت الهيئة فيما يتعلق باستبعاد مبيعات من بند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر بالمائة: قامت الهيئة باستبعاد عقود غير مستوفية لشروط الأحكام الانتقالية الواردة في المادة (٣/٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة - فيما يتعلق برسوم توثيق العقود ومصاريف المياه: بعد دراسة وتحليل المستندات المقدمة من قبل المدعي، اتضح للهيئة من خلال مقارنة الإيرادات في ميزان المراجعة والقوائم المالية مع الإيرادات المفصّل عنها في الإقرارات الضريبية وجود إيرادات لم يتم الإفصاح عنها - وفيما يتعلق باستبعاد المشتريات المرتبطة بالنشاط الخيري: أن المدعي يقوم بخضم ضريبة المشتريات عن نشاطه الخيري في الإقرارات الضريبية محل الاعتراض. وعلى ذلك تفيد الهيئة بأن خضم ضريبة المشتريات لا بد من أن يكون في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة - وفيما يتعلق بإعادة احتساب الخضم النسبي: أن المدعي يقوم بالإدارة المشتركة للأنشطة الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية والنشاط الخيري - ثبت للدائرة أن المدعية لم تقدم ما يبين صحة ما دفعت به من مستندات معتبرة لإثبات صحة بيانات المبيعات الصفرية الخاصة بنشاطها بمطابقتها لما اقرت عنه واستيفاء المتطلبات النظامية الواجب توفرها - وأن ما قدمته المدعية من كشوفات القيد من النظام المحاسبي لديها لا يعد مستنداً كافياً لإثبات أحقيتها بالخضم الضريبي، وذلك لعدم استيفاء مبدأ الخضم الذي يجب أن يكون في سياق النشاط الاقتصادي للمدعية وتقر عن ما يقابلها من إيرادات في بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة

بالنسبة الأساسية - ولم تقدم المدعية ما يفيد بوجود إيرادات تقابل ما تطالب بخصمة لهذه المصروفات مما يعني عدم توفر المتطلبات النظامية الواجب اتخاذها لممارسة أحقية الخصم لهذا المصروف - انتهاء الخلاف بشأن بندي غرامة الخطأ في الإقرار، وغرامة التأخر في السداد - مؤدى ذلك: رفض دعوى المدعية - إثبات إلغاء غرامة الخطأ في تقديم الإقرار وغرامة التأخر في السداد - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (١)، والفقرة (١) من المادة (٤٤)، والمادة (٤٦) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية - المادة (٢)، والفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة - المادة (١٤)، والفقرة (١) من المادة (٤٩)، والفقرة (٣) من المادة (٧٩)، والفقرة (١) من المادة (٦٤)، وفقرتي (٢) و(٣) من المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

### المستند:

- المادة (١)، والفقرة (١) من المادة (٤٤)، والمادة (٤٦) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المصدقة بالمرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ  
- المادة (٢)، والفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ  
- المادة (١٤)، والفقرة (١) من المادة (٤٩)، والفقرة (٣) من المادة (٧٩)، والفقرة (١) من المادة (٦٤)، وفقرتي (٢) و(٣) من المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ

### الوقائع:

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

في يوم الاثنين بتاريخ ٢٠٢١/٠٦/٢١م، اجتمعت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ وتعديلاته، والمُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم ٦٥٤٧٤ وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ، والمعاد تشكيلها بموجب الأمر الملكي رقم (١٩٥٧٥) وتاريخ ١٤٤٢/٠٤/٠٩هـ، وذلك للنظر في الدعوى المشار إليها أعلاه، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية بتاريخ ٢٠٢٠/١٢/٢١م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن المدعية .... تقدمت بلائحة دعوى ضد هيئة

الزكاة والضريبة والجمارك، تضمنت الاعتراض على قرار المدعى عليها بشأن التقييم النهائي لشهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٥٠١,٧٤٦,٢٧) ريال، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار بمبلغ (٤١,٢٨) ريال، وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (٣٧١,٤٨) ريال، وتطالب بإلغاء قرار المدعى عليها والغرامات.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت بالآتي: «تفيد الهيئة بأنها قامت بإعادة تقييم الفترات محل الاعتراض بناءً على ما ورد في الفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على «للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه»، بالإضافة إلى الفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على «للهيئة إصدار تقييمًا للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره». وفيما يلي تبين الهيئة دفعوها في البنود محل الاعتراض. ١- استبعاد مبيعات من بند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر بالمائة: قامت الهيئة باستبعاد عقود غير مستوفية لشروط الأحكام الانتقالية الواردة في المادة (٣/٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أجري 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 ٢٠١٨م أيهم أسبق، وذلك شريطة ما يلي: (أ) أن يكون العقد قد تم إبرامه قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧م (ب) أن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات أو استرداد الضريبة. (ج) أن يقدم العميل شهادة خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد»، حيث لم يقدم المدعي شهادات خطية من عملائه ليتم استيفاء شروط تطبيق الضريبة بنسبة الصفر بالمائة، ويتعين وفقًا للمادة توافر الشروط مجتمعة ليتم تطبيق الأحكام الانتقالية. ٢- رسوم توثيق العقود ومصاريف المياه: قامت الهيئة بإضافة رسوم توثيق العقود والمصاريف لبند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وذلك بعد دراسة وتحليل المستندات المقدمة من قبل المدعي. حيث اتضح للهيئة من خلال مقارنة الإيرادات في ميزان المراجعة والقوائم المالية مع الإيرادات المفصّل عنها في الإقرارات الضريبية وجود إيرادات لم يتم الإفصاح عنها. وبعد طلب الهيئة الإيضاح أفاد المدعي بأنه يقوم بتحصيل هذه المبالغ من عملائه قبل عملية إتمام توثيق العقود والتسجيل لقطاع العقارات، تأسيسًا على ذلك، تعدّ هذه الإيرادات خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بناءً على المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على «دون الإخلال أحكام المادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة التوريدات الخاضعة للضريبة من السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي...» ٣- استبعاد المشتريات المرتبطة بالنشاط الخيري: قامت الهيئة باستبعاد مشتريات مرتبطة

بنشاط المدعي الخيري كما أفاد، حيث أن المدعي يقوم بخضم ضريبة المشتريات عن نشاطه الخيري في الإقرارات الضريبية محل الاعتراض. وعلى ذلك تفيد الهيئة بأن خصم ضريبة المشتريات لابد من أن يكون في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة وذلك وفقاً للمادة (٤٤) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والتي نصت على «١. يحق للخاضع للضريبة أن يخضم من مبلغ الضريبة المستحقة والملزم بسدادها في دولة عضو قيمة الضريبة القابلة للخصم التي تحملها في هذه الدولة في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة.»، والفقرة (١) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي نصت على «١- دون الإخلال بما ورد بشأنه نص خاص في هذه المادة، للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات الموردة له في سياق ممارسة نشاطه الاقتصادي، إلى الحد الذي يمكنه من القيام بالتوريدات الآتية: (أ) التوريدات الخاضعة للضريبة بما فيها التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر. (ب) التوريدات البينية. (ج) التوريدات التي كانت ستعد خاضعة للضريبة لو أنها قد تمت في المملكة.»، حيث يتعين أن يقابل المشتريات المراد خصمها إيراد خاضع للضريبة بالنسبة الأساسية أو بنسبة الصفر بالمائة. وبحسب تحليل المشتريات وإفادة المدعي فإن المشتريات محل البند ناتجة عن نشاط المدعي الخيري وذلك من خلال تقديم برامج وخدمات متنوعة للمستفيدين، ويتم صرف المبالغ الناتجة عن ذلك على أنشطة المدعي الخيرية. ٤- إعادة احتساب الخصم النسبي: قامت الهيئة بإعادة احتساب الخصم النسبي نظراً لقيام المدعي باسترداد كامل المبالغ دون الأخذ بعين الاعتبار المشتريات المعفاة. حيث أن المدعي يقوم بالإدارة المشتركة للأنشطة الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية والنشاط الخيري، لذا ووفقاً للمادة (٤٦) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والمادة (٥١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي جاء بها «٢. تكون الضرائب التي يتحملها شخص خاضع للضريبة على السلع والخدمات التي ترتبط حصراً ومباشرة بالتوريد المعفى من الضريبة، غير قابلة للخصم. ٣. في الحالات التي يتحمل فيها الشخص الخاضع للضريبة ضريبة المدخلات عن السلع أو الخدمات المستخدمة في توريدات خاضعة للضريبة وعمل توريدات معفاة أو لا يمكن تحديد التوريد المعفى بشكل مستقل من هذا التوريد، فعندئذ يتم تحديد الخصم النسبي لضريبة المدخلات وفقاً لهذه المادة.»، لا يجوز خصم ضريبة المشتريات إلا في حدود النسبة العائدة للتوريدات الخاضعة للضريبة». وختم ممثل المدعى عليها مذكرته بطلب رفض الدعوى.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٠٢١/٠٦/٠٢م، عقدت الدائرة جلستها الأولى عبر الاتصال المرئي (عن بعد)، للنظر في الدعوى 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. وطلب وكيل المدعية إلغاء قرار الهيئة بشأن إعادة تقييم شهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٥٠١,٧٤٦,٢٧) ريال، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار بمبلغ (٤١,٢٨) ريال، وغرامة التأخر

في السداد بمبلغ (٣٧١,٤٨) ريال، استناداً إلى التفصيل الوارد في لائحة الدعوى. وبسؤال ممثل الهيئة عن جوابه عما جاء في لائحة الدعوى؟ تمسك بصفة قرار الهيئة فيما يتعلق بإعادة تقييم شهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة القيمة المضافة، استناداً إلى التفصيل الوارد في مذكرة الرد الجوابية المقدمة رداً على دعوى المدعية. أما فيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار وغرامة التأخر في السداد محل الدعوى فقد قامت الهيئة بإلغائها. وبسؤال طرفي الدعوى فيما إذا كان يودان إضافته؟ تمسك وكيل الشركة بما سبق تقديمه، مع الالتزام بتقديم ما طلبته الدائرة من مستندات. وتمسك ممثل الهيئة بما سبق وقدم. وحيث الأمر ما ذكر، وبعد المناقشة قررت الدائرة تكليف وكيل المدعية بتقديم نسخة من العقود الموقعة مع المستأجرين، وتقديم ما يثبت آلية استلام وتوريد مبلغ توثيق العقود، وفواتير المشتريات للأنشطة الخيرية، طلب وكيل الشركة مهلة لتقديم ما لديه من مستندات بهذا الشهر. وبناءً عليه قررت الدائرة إجابة طلب وكيل المدعية وإمهاله لمدة أسبوع لتقديم ما لديه على أن يزود ممثل الهيئة بنسخة منها للرد عليها إن رغب في ذلك. وتأجيل نظر الدعوى.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ٢٠٢١/٠٦/٢١م، عقدت الدائرة جلستها الثانية عبر الاتصال المرئي (عن بعد)، للنظر في الدعوى 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. وبسؤال وكيل المدعية عما أمهل من أجله في الجلسة السابقة؟ ذكر وكيل المدعية بأنه تم إرسال المستندات المطلوبة على البريد الإلكتروني للأمانة العامة للجان الضريبية، وأضاف بأن المدعى عليها أقرت بإلغاء جميع الغرامات محل الدعوى تطبيقاً للمبادرة وبذلك نضيفه كسبباً لطلبنا إلغاء الغرامات، واكتفى بما ذكر وقد سابقاً وما أرفق من مستندات. وتمسك 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 ١٤٢٥/١٠/١٥هـ 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 ١٤١٤/٤/٢١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل،** لما كانت المدّعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار المدعى عليها بشأن التقييم النهائي لشهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م، فإنه يُعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤١٤/٠٤/٢١هـ، وحيث قُدمت الدعوى من ذي صفة،

وخلال المدة المقررة نظاماً، مما يتعين معه لدى الدائرة قبول الدعوى شكلاً.

**ومن حيث الموضوع،** وحيث أصدرت المدعى عليها قرارها بشأن التقييم النهائي لشهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م، وباطلاع الدائرة على الدعوى وما قدم فيها يتبين الآتي:

#### **أولاً: بند رسوم توثيق العقود:**

دفعت المدعية بعدم إخضاع رسوم توثيق العقود لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية وقدرها (٥%) وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ولنظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ولائحته التنفيذية، وبنظر الدائر لعقود الايجار التي تبرمها المدعية مع عملائها المستأجرين والتي لم يتضح معها ان هذه المبالغ تدرج ضمن إيرادات العقود، كما قدمت المدعية ما يثبت تحصيل رسوم توثيق العقود من المستأجرين لسداد نفس مقدار المبالغ المحصلة كرسوم توثيق تدفع لموقع «إيجار» التابع لوزارة الإسكان، وعليه ترى الدائرة ان هذه المبالغ تأخذ حكم الأمانات التي تستلمها المدعية من المستأجرين لدفعها كمصاريف توثيق العقود نيابة عنهم، وعليه لا يمكن اعتبار هذه الرسوم إيراداً للمدعية، مما ترى معه الدائرة قبول اعتراض المدعية على هذا البند.

#### **ثانياً: بند مصاريف المياه:**

تطالب المدعية بعدم معاملة رسوم المياه في عقود الايجار كمبيعات محلية خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وبنظر الدائرة الى عقود الايجار التي تبرمها المدعية مع عملائها، تبين أن قيمة العقد تتضمن رسم ثابت مقابل مصاريف المياه، مما يعني ان قيمة هذا البند يتم احتسابها ضمن إيرادات المدعية المتعلقة بالإيجار، وحيث لم تقدم المدعية ما يدعم ادعائها بكونها مصروفات لا إيرادات، ووفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ولنظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ولائحته التنفيذية، تخضع لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية وقدرها (٥%) كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة، وحيث نصّ على تعريف التوريدات الخاضعة للضريبة من المادة (١) للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه: «التوريدات التي تُفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية، سواءً بالنسبة الأساسية أو بنسبة الصفر بالمائة، وتخضع لضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية.»، كما نصت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام، مما تنتهي معه الدائرة لصحة إجراء المدعى عليها.

#### **ثالثاً: بندي غرامة الخطأ في الإقرار، وغرامة التأخر في السداد:**

تبين للدائرة انتهاء الخلاف في هذين البندين وذلك حسب افاده ممثل الهيئة في جلسة الدائرة الأولى بتاريخ ٢٠٢١/٠٦/٠٢م.



## القرار:

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

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

**ثانياً:** وفي الموضوع: رفض دعوى المدعية ..... بإلغاء قرار الهيئة بشأن إعادة تقييم شهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م، وفرض ضريبة قيمة مضافة بمبلغ (٥٠١,٧٤٦,٢٧) ريال، فيما عدا ما يخص بند توثيق العقود، مع تكليف الهيئة بإعادة احتساب ضريبة القيمة المضافة بعد خصم بند توثيق العقود.

**ثالثاً:** إثبات إلغاء غرامة الخطأ في تقديم الإقرار بمبلغ (٤١,٢٨) ريال، وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (٣٧١,٤٨) ريال من قبل الهيئة.

صدر هذا القرار حاضرياً بحق الطرفين، وحددت الدائرة ثلاثين 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.

وصلَّى الله وسلَّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.