

## ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات

ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

القرار رقم (VA-2021-74)

الصادر في الاستئناف رقم (V-2020-24097)

### المفاتيح:

ضريبة القيمة المضافة- تقييم الهيئة النهائي لمدة الخلاف- غرامة الخطأ في تقديم الإقرار- غرامة التأخير في السداد- تطبيق النسبة الأساسية على المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة- استيفاء شروط العقود الصفرية- صحة إعادة التقييم النهائي- قبول الاستئناف شكلاً موضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة.

### الملخص:

طالبة الهيئة إلغاء قرار دائرة الفصل الابتدائية بشأن ضريبة القيمة المضافة الذي أجرته هيئة الزكاة والضريبة والجمارك على المستأنف ضدها بسبب قبول اعتراف المدعية فيما يخص (التقييم النهائي لشهر نوفمبر من عام ٢٠١٨م- غرامة الخطأ في تقديم الإقرار- غرامة التأخير في السداد) وإلغاء قرار الهيئة في ذلك كله- تقدمت الهيئة باعتراضها أمام الدائرة الاستئنافية واستندت إلى ضرورة تطبيق النسبة الأساسية على المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة وذلك أنها لم تستوف شروط العقود الصفرية، كما أن إعادة التقييم النهائي جاء موافقاً لأحكام اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة- أجابت المستأنف ضدها بأنها تتمسك بصحة إجرائها ومعاملة هذه العقود بالنسبة الصفرية، وتتمسك بصحة ما انتهى إليه قرار لجنة الفصل بشأن غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخر في السداد- ثبت للدائرة الاستئنافية أن إعادة التقييم النهائي كان صحيحاً، وأن قرار دائرة الفصل على غير أساس من صحيح النظام بخصوص غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخر في السداد- مؤدى ذلك: قبول الاستئناف شكلاً موضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة.

### المستند:

- المادة (٤٢/١) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢٠٢١هـ.

- المادتان (٥٩/١)، (٧٩/٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ

١٤٣٨/١٢/١٤ هـ.

- المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة موجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ٠٣/١٤٣٨/٠٥ هـ.

## الوقائع:

### الحمد لله، والصلوة والسلام على رسول الله، وآلله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:

إنه في يوم الأحد ١٤٤٢/٧/٢٣ هـ الموافق ٢١/٠٣/٢٠٢١م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (٦٥٤٧٤) وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣ هـ، بناء على الفقرة (ب) من المادة (السابعة والستين) من نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م) ١١٣/١٠٧/١٤٢٥ هـ، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م) ١١٣/١٤٣٨/١١٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٧/٠٩/٢٠٢٣م، من المستأنفة / الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (٢٦٦-٢٠٢٠-٠٧/١٤) وتاريخ ١٤٢٠/٠٧/٢٠٢٣م، في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها شركة ... .

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للقرار، ويحيط قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- قبول اعتراف المدعية شركة .... سجل تجاري رقم (...), فيما يخص التقييم النهائي لشهر نوفمبر من عام ٢٠٢٣م وإلغاء قرار المدعي عليها.

- قبول اعتراف المدعية شركة .... سجل تجاري رقم (...), فيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار وإلغاء غرامة المدعي عليها.

- قبول اعتراف المدعية شركة .... سجل تجاري رقم (...), فيما يتعلق بغرامة التأخير في السداد وإلغاء غرامة المدعي عليها.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنتها ملخصه الآتي:

**أولاً:** أن ما يتعلق بالتقييم النهائي لشهر نوفمبر ٢٠٢٣م طالب المستأنفة بإعادة النظر للدعوى وتطبيق النسبة الأساسية على المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة وذلك أنها لم تستوف شروط العقود الصفرية الواردة في الفقرة (٣) من المادة (الناتعة والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

**ثانياً:** غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخير في السداد طالب المستأنفة بإعادة النظر للدعوى وتطبيق الغرامتين وذلك أن إعادة التقييم النهائي جاء موافقاً لأحكام

اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

وبعرض اللائحة الاستئنافية المقدمة من المستأنفة على المستأنف ضدها، أجابت **أولاً**: أن ما يتعلق بالتقدير النهائي لشهر نوفمبر ٢٠١٨م تتمسك بصحة إجرائها ومعاملة هذه العقود بالنسبة الصفرية وتطلب تأييد قرار لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

**ثانياً**: غرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخير في السداد تتمسك بصحة ما انتهى إليه قرار لجنة الفصل وتطلب تأييد قرار لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

وفي يوم الثلاثاء ٦/٤٤٢١هـ، عقدت الدائرة الاستئنافية جلستها لنظر الاستئناف المقدم وجرى الاطلاع على قرار دائرة الفصل كما تم استعراض ملف الدعوى وكافة المذكرات والمستندات المرفقة. وتمت المناداة على الطرفين، فحضر وكيل المستأنف ضدها / ... بموجب هوية رقم (...) وكالة عن شركة ... وذلك بموجب الوكالة الصادرة برقم (...) كما حضر / ... هوية وطنية رقم (...) و ... هوية وطنية رقم (...) بصفة كلٍّ منهما ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل (المستأنفة) بموجب خطاب التفویض رقم (...) وتاريخ ١٩/٥/٤٤١٣هـ الصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، المرفق صورة منه في ملف الدعوى. عليه قررت الدائرة فتح باب المرافعة بسؤال المستأنف ضدها عن الدعوى، فأجاب: أن الإشارة إلى ضريبة القيمة المضافة بموجب العقد تتعلق باسترداد النفقات من عملاء المورد وليس على التوريد الفعلي للخدمات التي يقدمها المستأنف ضدها بموجب العقد وأكتفي بصحيفة الدعوى والمذكرات المرفوعة على بوابة الأمانة العامة للجان الضريبية، وأنتمسك بما ورد فيها من أسانيد دفعه. وبعرض ذلك على ممثل المستأنفة أجاب بأن الفقرة رقم (٣) من المادة (٧٩) (الأحكام الانتقالية) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، نصت على ما يلي: «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» وأن الإشارة إلى ضريبة القيمة المضافة في العقد بشأن التكاليف التي يتحملها المستأنف ضده يقطع الشك في أن العقد قد ضمن توقيع تطبيق ضريبة القيمة المضافة فيما يخص توريد الخدمات للعملاء. وأكتفي بالمذكرات المرفوعة على بوابة الأمانة العامة للجان الضريبية، وأنتمسك بما ورد فيها من أسانيد دفعه. وبسؤال كلا الطرفين عما يودان إضافته أجابت بالاكتفاء بما سبق تقادمه، عليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة ورفع الجلسة للدراسة والمداولة.

وفي يوم الأحد ٢٣/٤٤٢١هـ، عقدت الدائرة الاستئنافية جلستها لنظر الاستئناف المقدم وجرى الاطلاع على قرار دائرة الفصل كما تم استعراض ملف الدعوى وكافة المذكرات والمستندات المرفقة وبعد الاطلاع على ما قدّمه الطرفان من مذكرات وردود، فقد تقرر للدائرة أن الدعوى أصبحت مهيأة للفصل وإصدار القرار فيها.

## الأسباب:

بناءً على نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٠/١٢٥) وتاريخ ١٤٢٠/١٠/١٥هـ، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (١١٣/١١٣/٢٠١١) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وبعد الاطلاع على قواعد عمل لجأن الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢١هـ.

وحيث إن الاستئناف قدم من ذي صفة وخلال المدة النظامية المحددة واستوفى متطلباته النظامية بموجب ما نصت عليه الفقرة (٢) من المادة (الأربعين) من قواعد عمل لجأن الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، مما يتبع معه قبوله شكلاً.

**ومن حيث الموضوع،** فإنه باطلاع الدائرة الاستئنافية على أوراق الدعوى وفحص ما احتوته من وثائق ومستندات، وبعد الاطلاع على ما قدمه الطرفان من مذكرات وردود، تبين لها أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى بقبول دعوى المدعية في كافة البنود المعتبر عليها، وحيث استبان للدائرة الاستئنافية عدم صحة النتيجة التي خلصت إليها دائرة الفصل في قرارها، ذلك أن إعادة التقييم النهائي كان صحيحاً بالنسبة للعقود المبرمة بعد تاريخ قرار المجلس الأعلى في دورته السادسة والثلاثين (الرياض ١٠-٩ ديسمبر ٢٠١٥م) بشأن فرض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بشكل موحد ضريبة القيمة المضافة، ذلك أن هذه العقود قد تم فيها توقع ضريبة القيمة المضافة مما يخرجها من أحکام عقود التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر المنصوص عليها في الفقرة (٣) من المادة (الناسعة والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي 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 حلول ٣١ ديسمبر أيهم أسبق، وذلك شريطة ما يلي: أ- أن يكون العقد 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». وبتأمل نصوص المواد التي عالجت العقود المبرمة قبل ١٧/٥/٢٠١٧م وتطبيق الأحكام الانتقالية عليها وإخضاعها للنسبة الصفرية، فقد تبين أن الفقرة (٣) من المادة (الناسعة والسبعين) من اللائحة حينما أشارت إلى توقع تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العقود المحررة قبل ١٧/٥/٢٠١٧م ونسب هذا التوقع إلى التوريد، حيث أن التوريد بمعناه الوراد في المادة (١) من «الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بقرار المجلس الأعلى لدول مجلس التعاون الخليجي في دورته السادسة والثلاثين المنعقدة في الرياض بتاريخ ٢٨-٣-١٤٣٧هـ» والذي نص على: «أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وفقاً للحالات المنصوص عليها في الباب الثاني من هذه الاتفاقية»، قد تضمن أي شكل من أشكال التوريد

بمقابل، ويفهم من هذا التعريف أن معنى التوريد قد اشتمل على شكل التوريد في حد ذاته بالإضافة إلى مقابلة من القيمة مما يكشف أن المعنى لم ينصب فقط على المقابل دون غيره، كما أنه بالرجوع إلى تحديد قيمة التوريد يتبيّن تحديد قيمة التوريد بأنه المقابل دون قيمة الضريبة بالإضافة إلى المقابل غير النقدي واشتمال قيمة التوريد بخلاف المقابل على قيمة النفقات التي يفرضها المورد الخاضع للضريبة على العميل، وهذا يدل على أن النفقات تدرج من العناصر التي تحدد قيمة التوريد الذي يحتسب عنه ضريبة القيمة المضافة، ويستفاد مما سبق أن القول بأن تفسير مصطلح التوريد الوارد بنص الفقرة (٣) من المادة (الناتعة والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بالقيمة فقط دون الأخذ في الاعتبار شكل التوريد والعناصر المحددة لقيمة التوريد والذي يكون أساس تحديد قيمة التوريد فيه تكلفة الخدمة بالإضافة إلى العمولة هو تفسير ضيق لا يتفق مع التعريفات المشار إليها. وإنزال ما سبق بيانه على واقع العقود وموضوع النزاع فإن القول بأنه إذا تمت الإشارة إلى استثناء الضريبة من قيمة التكلفة الإعلانية طبقاً لتعريفها الوارد بالعقود المرفقة أو الإشارة إلى تضمينها النفقات الإعلانية دون أن تنسب ضريبة القيمة المضافة المذكورة صراحة إلى قيمة الخدمة المقدمة من المستأنف ضدّها لعملائها، وبالتالي عدم توقيع الضريبة ومن ثم تطبيق الفقرة (٣) من المادة (الناتعة والسبعين) من اللائحة على العقود، فإن ذلك إسناد ينافي صحيح مفهوم أحكام الفقرة المذكورة أعلاه، ومفهوم التوريد الشامل وعناصر التوريد الذي يجب أن تؤخذ في الاعتبار، لاسيما وأن نص الفقرة لم يقيّد التوريد بمدلول القيمة، مما يتبيّن معه النظر إلى معنى التوريد بالمفهوم الشامل للتوريد المشار إليه في الاتفاقية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المستأنفة فيما يتعلق بالتقدير النهائي لشهر نوفمبر ٢٠١٨م.

وأما ما يتعلق بغرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخير في السداد لشهر نوفمبر ٢٠١٨م، فحيث نصت الفقرة (١) من المادة (الثانية والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديميه، 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». وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (الناتعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدّد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية». وحيث نصت المادة (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعاقب كل من لم يسدّد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدّد عنه الضريبة». ونظراً لارتباط الغرامات بإعادة التقييم الذي انتهت الدائرة بشأنه إلى قبول استئناف المستأنفة، عليه تنتهي الدائرة بذلك إلى قبول استئناف المستأنفة فيما يتعلق بغرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخير

في السادس لشهر نوفمبر ٢٠١٨م. ومن ثم يضحي قرار دائرة الفصل على غير أساس من صحيح النظام.



### القرار:

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

**أولاً:** قبول الاستئناف المقدم من / الهيئة العامة للزكاة والدخل من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

**ثانياً:** قبول استئناف/ الهيئة العامة للزكاة والدخل موضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومتنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (٢٦٦-٢٠٢٠-٢٧) وتاريخ ١٤/٠٧/٢٠٢٠م.

**وصَلَّى اللهُ وَسَلَّمَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدٍ، وَعَلَى آلِهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ.**