

ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

القرار رقم (VA-2021-74) |

الصادر في الاستئناف رقم (V-2020-24097) |

اللجنة الاستئنافية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات

ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

المفاتيح:

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

الملخص:

مطالبة الهيئة إلغاء قرار دائرة الفصل الابتدائية بشأن ضريبة القيمة المضافة الذي أجرته هيئة الزكاة والضريبة والجمارك على المستأنف ضدها بسبب قبول اعتراض المدعية فيما يخص (التقييم النهائي لشهر نوفمبر من عام ٢٠١٨م- غرامة الخطأ في تقديم الإقرار- غرامة التأخر 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 إجراءاتها 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 وموضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة.



المستند:

- المادة (١/٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.

- - المادتان (١/٥٩)، (٣/٧٩) 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 بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣ هـ.



الوقائع:

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

إنه في يوم الأحد ١٤٤٢/٠٧/٢٣ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/٠٧م، 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/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٠٢٠/٠٩/٠٧م، من المستأنفة/ الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (٢٦٦-٢٠٢٠-٧١) وتاريخ ٢٠٢٠/٠٧/١٤م، في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها شركة

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردتها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- قبول اعتراض المدعية شركة سجل تجاري رقم (...)، فيما يخص التقييم النهائي لشهر نوفمبر من عام ٢٠١٨م وإلغاء قرار المدعى عليها.

- قبول اعتراض شركة سجل تجاري رقم (...)، فيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار وإلغاء غرامة المدعى عليها.

- قبول اعتراض المدعية شركة سجل تجاري رقم (...)، فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد وإلغاء غرامة المدعى عليها.

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

أولاً: أن ما يتعلق بالتقييم النهائي لشهر نوفمبر ٢٠١٨م تطالب المستأنفة بإعادة النظر للدعوى وتطبيق النسبة الأساسية على المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة وذلك أنها لم تستوف شروط العقود الصغرية الواردة في الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

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

اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

وبعرض اللائحة الاستثنائية المقدمة من المستأينة على المستأنف ضدها، أجابت **أولاً:** أن ما يتعلق بالتقييم النهائي لشهر نوفمبر ٢٠١٨م تتمسك بصحة إجراءاتها ومعاملة هذه العقود بالنسبة الضريبة وتطلب تأييد قرار لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

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

وفي يوم الثلاثاء ١٤٤٢/٠٦/٠٦هـ، عقدت الدائرة الاستثنائية جلستها لنظر الاستئناف المقدم وجرى الاطلاع على قرار دائرة الفصل كما تم استعراض ملف الدعوى وكافة المذكرات والمستندات المرفقة. وتمت المناقشة 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 كلٍ منهما ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل (المستأينة) بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ والصادر 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، وأتمسك بما ورد فيها من أسانيد ودفع. 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 توريدٍ لسلع أو خدمات أجري فيما يتعلق بعقدٍ 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 تضمن توقع تطبيق ضريبة القيمة المضافة فيما يخص توريد الخدمات للعملاء. وأكتفي بالمذكرات المرفوعة على بوابة الأمانة العامة للجان الضريبية، وأتمسك بما ورد فيها من أسانيد ودفع. وبسؤال كلا الطرفين عما يودان إضافته أجابا بالاكتماء بما سبق تقديمه، عليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة ورفع الجلسة للدراسة والمداولة.

وفي يوم الأحد ١٤٤٢/٠٧/٢٣هـ، عقدت الدائرة الاستثنائية جلستها لنظر الاستئناف المقدم وجرى الاطلاع على قرار دائرة الفصل كما تم استعراض ملف الدعوى وكافة المذكرات والمستندات المرفقة وبعد الاطلاع على ما قدمه 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 (م/١) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وبعد الاطلاع على قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ.

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 لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، مما يتعين 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 المعترض 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 ٩-١٠ ديسمبر ٢٠١٥م) بشأن فرض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بشكل موحد ضريبة القيمة المضافة، ذلك أن هذه العقود قد تم فيها توقيع ضريبة القيمة المضافة مما يخرجها من أحكام عقود التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر المنصوص عليها في الفقرة (٣) من المادة (التاسعة 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.» ويتأمل نصوص المواد التي عالجتها العقود المبرمة قبل ٢٠١٧/٥/٣٠م وتطبيق الأحكام الانتقالية عليها وإخضاعها للنسبة الصغرى، فقد تبين أن الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعين) من اللائحة حينما أشارت إلى توقيع تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العقود المحررة قبل ٢٠١٧/٥/٣٠م ونسب هذا التوقيع إلى التوريد، حيث أن التوريد بمعناه الوارد 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 ٢٧-٢٨/٢/١٤٣٧هـ» 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 مقابله من القيمة مما يكشف أن المعنى لم ينصب فقط على المقابل دون غيره، كما أنه بالرجوع إلى تحديد قيمة التوريد يتبين 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 تندرج 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 (التاسعة 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. وبإنزال 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 ضدها لعملائها، وبالتالي عدم توقع الضريبة ومن ثم تطبيق الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعين) من اللائحة على العقود، فإن ذلك إسناد يناهض صحيح مفهوم أحكام الفقرة المذكورة أعلاه، ومفهوم التوريد الشامل وعناصر التوريد الذي يجب أن تؤخذ في الاعتبار، لاسيما وأن نص الفقرة لم يقيد التوريد بمدلول القيمة، مما يتعين معه النظر إلى معنى التوريد بالمفهوم الشامل للتوريد المشار إليه في الاتفاقية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تقرير قبول استئناف المستأنفة فيما يتعلق بالتقييم النهائي لشهر نوفمبر ٢٠١٨م.

وأما ما يتعلق بغرامتي الخطأ في تقديم الإقرار والتأخر 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 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». وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (التاسعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «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». وحيث نصت المادة (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة 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». 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 والتأخر

في السداد لشهر نوفمبر ٢٠١٨م. ومن ثم يضحى 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 ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (٢٦٦-٢٠٢٠-٧٧) وتاريخ ١٤/٠٧/٢٠٢٠م.

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