

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VTR-2021-361) |

الصادر في الدعوى رقم (V-10027-2019) |

## لجنة الفصل

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

## المفاتيح:

ضريبة القيمة المضافة - المدة النظامية - تقييم الفترة الضريبية - الخدمات المصدرة - غرامة الخطأ في الإقرار - غرامة التأخر في ال... - تصحيح الخطأ التقني - قبول الدعوى شكلاً لتقديمها خلال المدة النظامية - رفض اعتراض المدعية.

## الملخص:

اعتراض المدعية على قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك إعادة تقييم الهيئة للإقرار الضريبي المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م، وذلك فيما يخص مبيعات الأجهزة من خلال الباقات، وعلى الخدمات المصدرة إلى شركتي ...، و... وعلى فرض غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخر في ال...، وعلى تصحيح الخطأ التقني الوارد من قبل الهيئة في اشعار التقييم النهائي للفترة (أبريل ٢٠١٨م) - دفعت المدعي عليها بالآتي: قيام المدعية بتزويد العميل بهاتف يشار إليه على أنه مجاني لغايات التسويق ضمن عقد يتضمن باقة من الخدمات واعتباره عملية توريد واحدة غير منفصلة، هو مخالف للأحكام النظامية - وأن الهيئة تستند في قراراتها على الأنظمة والاتفاقيات الضريبية ولا تستند على أي أدلة إرشادية. وفيما يتعلق بتكليف الشركة المدعية بالضرائب على خدماتها المصدرة إلى شركتي ...، و...، فقد تم إخضاع جميع الخدمات المصدرة لشركتي... و... للنسبة الأساسية لتوافق نشاط الشركة - فيما يخص البند - لاستثناءات إخضاع التوريد للنسبة الصفرية الواردة في الأحكام النظامية. وفيما يتعلق باعترض المدعية على فرض غرامة الخطأ في الإقرار فقد تم بناءً على ما نتج عن عملية الفحص والتقييم للفترة الضريبية محل الاعتراض من فروقات ضريبية بين الضريبة المحتسبة والمستحقة. وفيما يتعلق باعترض المدعية على فرض غرامة التأخر بال...، فقد تبين عدم صحة إقرار المدعية عن الفترة الضريبية محل الاعتراض، وهو ما استوجب معه تعديل إقرار المدعية الضريبي، والذي نتج عنه وجود اختلاف بين الضريبة المحتسبة والمستحقة والتي لم تسدد في الموعد النظامي، ولهذا تم فرض غرامة تأخر في ال... عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض - دلت النصوص النظامية على أن الدعوى إذا قدمت من ذي صفة، وخلال المدة المقررة نظاماً، يتعين قبول الدعوى شكلاً - ثبت للدائرة فيما يتعلق بالبند الأول أن المبيعات محل الخلاف هي عبارة عن أجهزة مباعة ضمن الباقات من

قبل المدعية دون توريد الضريبة عن سعر الجهاز بشكل منفصل عند انتقال ملكيته للعميل، وإنما يتم اعتباره كتوريد كامل، وأن المدعية أشارت إلى أنه يمنح خصمًا على كامل قيمة العقد بقيمة الهاتف أو جزء من قيمته كخصم تجاري مسموح به لنوعية معينة من العملاء وبآلية خاصة، والذي لا يُعد إجراءً صحيحًا؛ ولا يمكن الإشارة إلى أن ذلك يُعد خصمًا تجاريًا. وفيما يتعلق بالبند الثاني فقد تبين أن المبالغ هي عبارة عن عمولة نتيجة توريد المدعية خدمات لعملاء في داخل المملكة نيابة عن مقدميها في الخارج، وأن المدعية (المورد) محل إقامتها في المملكة، وفقًا لسجلها التجاري، وبالتالي فمكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة في محل إقامة المورد. وفيما يتعلق بالبندين الثالث والرابع فقد تبين أنهما متعلقان بالبندين الأول والثاني من هذا القرار. وفيما يتعلق بالبند الخامس فقد تبين أن الضريبة المستحقة الظاهرة في إشعار التقييم النهائي تعد صحيحة؛ حيث إنها عن كامل الفترة الضريبية، وما يظهر في فاتورة نظام المدفوعات هو الفرق الضريبي فقط والمطلوب ...هـ. مؤدى ذلك: رفض اعتراض المدعية في كل البنود - اعتبار القرار نهائيًا وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

### المستند:

- المادة: (٥)، و(١٥)، و(١/٢٣)، و(٦/٢٦) 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: (١/٢٦)، و(١/٢٧)، و(١/٤٢)، و(٤٣)، و(٤٩) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥هـ.
- المادة: (١٤)، و(٣٣)، و(١/٥٩)، و(١/٦٤) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ.
- المادة: (٢/١٥) من قواعد وإجراءات 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 الأربعاء ١٤٤٢/٠٨/٢٥هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٧م، اجتمعت الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض،... وذلك للنظر في الدعوى المقامة من (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل، وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان

الضريبية برقم (١٠٠٢٧-٢٠١٩-٧) بتاريخ ١٩/٠٩/٢٠١٩م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن شركة ..... سجل تجاري رقم (...), تقدمت بواسطة ...، بصفته وكيلًا عن الشركة المدعية، بموجب الوكالة رقم (...), بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على إعادة تقييم الهيئة للإقرار الضريبي المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م، وذلك فيما يخص مبيعات الأجهزة من خلال الباقيات، وعلى الخدمات المصدرة إلى شركتي ...، و... وعلى فرض غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخر في ال...، وعلى تصحيح الخطأ التقني الوارد من قبل الهيئة في اشعار التقييم النهائي للفترة (أبريل ٢٠١٨م).

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، دفعت بالآتي: « أولًا: الاصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يقدم ما يثبت دعواه. ثانيًا: قامت الهيئة بإجراء تقييم ضريبي لفترة أبريل ٢٠١٨م وفقاً لأحكام الفقرة (١) من المادة (السادسة والعشرون) 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 (الرابعة والستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «للهيئة إصدار تقييماً للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر...» ونتج عنه ما يلي ١- فيما يتعلق ببيع الأجهزة من خلال الباقيات، دون توريد الضريبة عن سعر الجهاز عند انتقال ملكيته للعميل، قيام المدعية بتزويد العميل بهاتف يشار إليه على أنه مجاني لغايات التسويق ضمن عقد يتضمن باقية من الخدمات واعتباره عملية توريد واحدة غير منفصلة، مخالف لأحكام المادة (الثالثة والعشرون) فقرة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه «تستحق الضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً وفي حدود المبلغ المستلم، أيها أسبق.» ، حيث أن للهاتف قيمة منفصلة ومن الممكن الاستفادة من مميزاته وتشغيله بشكل منفصل بعيداً عن الباقي المقدمة من قبل الشركة المدعية. كما توضح الهيئة بشأن ما ذكرته المدعية في خطاب الاعتراض بجواز الخصم التجاري على كامل قيمة العقد بقيمة الهاتف أو جزء من قيمته، بأنه لا يمكن منح العميل خصماً يمثل كامل قيمة التوريد عند اعتبار التوريد محل الاعتراض توريدان منفصلان تطبيقاً لأحكام المادة (٥) والمادة (الثالثة والعشرون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة. أما ما ذكرته المدعية في خطاب اعتراضها على أن الدليل الإرشادي لقطاع الاتصالات صدر في ديسمبر ٢٠١٨م ولا يمكن تطبيقه بمفعول رجعي للفترات محل الاعتراض، ولم يكن المكلفين على دراية به لتطبيق ما جاء فيه، بالإضافة إلى استنادها على العديد من فقرات الدليل فيما يخص اعتراضها على البند أعلاه، تؤكد الهيئة على أنها تستند في قراراتها على الأنظمة والاتفاقيات الضريبية ولا تستند على أي أدلة إرشادية لاعتبار هذه الأدلة غير منشئة للضريبة وغير ملزمة للهيئة ولا للشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة ولا يمكن الاعتداد بها أو الاستناد عليها بأي طريقة كانت، وهذا ما يتم توضيحه في مقدمة أي دليل إرشادي يصدر من

قبل الهيئة، وبناءً على ما سبق بيانه، لا يمكن الاعتداد بما ذكرته المدعية في أي من بنود اعتراضها الذي تم الاستناد فيه على الدليل الإرشادي. ٢- فيما يتعلق بتكليف الشركة المدعية بالضرائب على خدماتها المصدرة إلى شركتي ... و...، تم إخضاع جميع الخدمات المصدرة لشركتي - ... و...- للنسبة الأساسية لتوافق نشاط الشركة - فيما يخص البند- لاستثناءات إخضاع التوريد للنسبة الصفية الواردة في أحكام المادة (الثالثة والثلاثون) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة والتي نصت في الفقرة (ج) « إذا استفاد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات مباشرة أثناء تواجد أي منهم في دولة عضو ...» والفقرة (د) « إذا تم تأدية الخدمات على سلع ملموسة متواجدة في دولة عضو ...» فإن الشركة المدعية تنوب عن مقدمي الخدمة في الخارج - شركتي ... - داخل المملكة العربية .. في التعامل مع المستفيدين النهائيين للخدمة بالإضافة إلى تقديمها خدمات الدعم فيما يتعلق بخدمة البيانات من خلال الشريحة المقدمة من قبلها، مع إمكانية تنزيل المحتوى المستهدف للمستخدم النهائي بينما تقوم بتحصيل الضريبة على قيمة المحتوى دون احتساب ضريبة على رسوم التحصيل، حيث يتعين على الشركة المدعية عدم الفصل بين قيمة المحتوى الذي توفره نيابة عن العميل والرسوم المحصلة فدورها لا يقتصر على تحصيل مبالغ عن الخدمة فهي ليست شركة تحصيل فقط إنما شركة لتقديم خدمات الاتصالات حيث تضمنت العقود المرفقة الخاصة بها مع شركة ... بالمطلق ب ٢- ٣ ( يجوز للشركة أو الشركات التابعة إضافة أي تطبيق غير حصري كي يتم إدراجه في قناة التوزيع وإعادة البيع وصولاً إلى العدد الأقصى) والتي تعطي الشركة المدعية أفضلية التصرف بإضافة التطبيقات. كما أن الشركة تمكن الحصول على الخدمات والمحتويات الخاصة بالشركتين الغير مقيمتين لعملائها - المستخدم النهائي- داخل المملكة من خلال شريحتها فقط بحيث لا يمكن لعملاء الشركة المدعية الحصول على خدمات إحدى هاتين الشركتين - ... و...- أو شراءها أو تشغيلها إلا عن طريق شريحة الشركة المدعية بموجب الاتفاقيات مع الشركتين غير المقيمتين.

٣- فيما يتعلق باعتراض المدعية على فرض غرامة الخطأ في الإقرار، بناءً على ما نتج عن عملية الفحص والتقييم للفترة الضريبية محل الاعتراض من فروقات ضريبية بين الضريبة المحتسبة والمستحقة، تم فرض غرامة الخطأ في الإقرار وذلك استناداً على ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (الثانية والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة "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." ٤- فيما يتعلق باعتراض المدعية على فرض غرامة التأخر بال...، بعد مراجعة إقرار المدعية عن الفترة الضريبية محل الاعتراض، وبعد أن تبين للهيئة عدم صحته، وهو ما استوجب معه تعديل إقرار المدعية الضريبي، والذي نتج عنه وجود اختلاف بين الضريبة المحتسبة والمستحقة التي لم تسدد في الموعد النظامي، تم فرض غرامة تأخر في ال...

عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض وفقاً لأحكام المادة (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (0%) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة». ثالثاً: الطلبات: الحكم برفض الدعوى وتأييد إجراء الهيئة محل الدعوى، كما تحتفظ الهيئة بحقها في تقديم المزيد من الردود والإيضاحات إلى ما قبل إقفال باب المرافعة». انتهى ردها.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٠٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/١٥ م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند (ثانياً) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١ هـ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن الشركة المدعية، بموجب وكالة رقم (...)، وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ... والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال وكيل المدعية عن دعوى موكلته، أجاب وفقاً لما جاء في اللائحة المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية والتمسك بما ورد فيها، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده، أجاب أنه تم إرسال مذكرة رد لدعوى المدعية، وبمواجهة وكيل المدعية بذلك، أجاب أنه يطلب مهلة للاطلاع عليها وتقديم الرد، بناءً عليه قررت الدائرة التأجيل إلى جلسة ٢٠٢١/٠٤/٠٧ م، الساعة الرابعة والنصف مساءً، على أن تقدم المدعية ردها على مذكرة المدعى عليها قبل تاريخ ٢٠٢١/٠٣/٢١ م، وعلى أن تطلع المدعى عليها على مذكرة المدعية وتقديم ردها قبل تاريخ ٢٠٢١/٠٣/٢٣ م.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٥ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٧ م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند (ثانياً) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١ هـ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن الشركة المدعية بموجب وكالة رقم (...)، وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلًا للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ... والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال طرفي الدعوى عما يودان اضافته، قررا الاكتفاء بما تم تقديمه سابقاً، وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة، ورفع الجلسة للمداولة؛ تمهيداً لإصدار القرار.



## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي المصدقة بالمرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ وتعديلاتها، واستناداً على نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/١١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، نظرت الدائرة في الدعوى:

**من حيث الشكل،** ولما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار المدعى عليها بشأن إعادة تقييم الهيئة للإقرار الضريبي المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م، وذلك فيما يخص مبيعات الأجهزة من خلال الباقات، وعلى الخدمات المصدرة إلى شركتي ... و...، وعلى فرض غرامة الخطأ في الإقرار المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م، وعلى تصحيح الخطأ التقني الوارد من قبل الهيئة في اشعار التقييم النهائي للفترة (أبريل ٢٠١٨م) وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، وحيث نصّت المادة (التاسعة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عُدّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلغت بإشعار الإلغاء التلقائي بتاريخ ٢٠١٩/٠٨/٢٣م، وقدمت اعتراضها بتاريخ ٢٠١٩/٠٩/١٩م، مما تكون معه الدعوى قدمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفيةً أوضاعها الشكلية، مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

**من حيث الموضوع،** فإنه بتأمل الدائرة في أوراق الدعوى وإجابة طرفيها بعد إمهالهما ما يكفي لإبداء وتقديم ما لديهما، ثبت للدائرة بأن المدعى عليها أصدرت قرارها بإعادة التقييم للإقرار الضريبي المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م، ويكمن اعتراض المدعية في خمسة بنود وهي ما يلي: البند الأول، تحت بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وذلك فيما يخص مبيعات الأجهزة من خلال الباقات؛ يكمن اعتراض المدعية على إضافة المدعى عليها مبيعات بقيمة (١٥,٦١٢,٢٩٩,٤٥) ريال، حيث أشارت المدعى عليها إلى وجود قيمة منفصلة للهاتف ومن الممكن الاستفادة من مميزاته وتشغيله بشكل منفصل بعيداً عن الباقة المقدمة، وحيث نصت المادة (الخامسة) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة

المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه: ١. يقصد بتوريد السلع نقل ملكية هذه السلع أو حق التصرف بها كمالك. ٢. يشمل توريد السلع المعاملات الآتية: أ- التنازل عن حيازة السلع بموجب اتفاق يقضي بنقل ملكية هذه السلع أو إمكانية نقلها بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق أقصاه تاريخ ... المقابل كلياً، ب- منح حقوق عينية متفرعة عن الملكية تعطي حق استخدام عقارات، ج- نقل ملكية السلع بمقابل بصورة قسرية عملاً بقرار صادر عن السلطات العامة أو بأي قانون نافذ»، كما نصت الفقرة (الأولى) من المادة (الثالثة والعشرون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه: «تستحق الضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً وفي حدود المبلغ المستلم، أيها أسبق»، كما نصت المادة (الرابعة عشر) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «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»، وحيث أن المبيعات محل الخلاف هي عبارة عن أجهزة مبيعة ضمن الباقات من قبل المدعية دون توريد الضريبة عن سعر الجهاز بشكل منفصل عند انتقال ملكيته للعميل، وإنما يتم اعتباره كتوريد كامل، وحيث أشارت المدعية إلى أنه يمنح خصم على كامل قيمة العقد بقيمة الهاتف أو جزء من قيمته كخصم تجاري مسموح به لنوعية معينة من العملاء وبآلية خاصة، والذي لا يُعد إجراءً صحيحاً؛ فلا يُعد توريد الجهاز ضمن باقة للعميل كتوريد واحد منفصل وذلك بغض النظر عن نوعية العملاء المقدم لهم الخدمة وبآلية الاستفادة من تلك الباقات، حيث أن للهاتف الجوال قيمة مستقلة منفصلة ومن الممكن الاستفادة منه من قبل العميل بشكل منفصل، لاسيما وأن المدعية ذكرت في لائحة دعواها أنه يتم التمييز بين قيمة الهاتف وقيمة باقي الخدمات في العقد، واستناداً على المادة (الخامسة) والفقرة (الأولى) من المادة (الثالثة والعشرون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ترى الدائرة استحقاق توريد الضريبة عن تلك الأجهزة باعتبارها توريداً منفصلاً عن الباقة المقدمة، ولا يمكن الإشارة إلى أن ذلك يُعد خصماً تجارياً لوجود توريدان منفصلان وبالتالي عدم انطباق الفقرة (السادسة) من المادة (السادسة والعشرون) من الاتفاقية، مما يتعين معه رفض دعوى المدعية بشأن هذا البند.

وفيما يتعلق بالبند الثاني، بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وذلك فيما يخص الخدمات المصدرة إلى شركتي ... و...، بعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما حواه من دفوع؛ يتضح اعتراض المدعية على إضافة المدعى عليها مبيعات بقيمة (٢,٣٢٣,٣٢٧) ريال، وتطالب المدعية باعتبارها توريدات خاضعة للنسبة الصفرية بكونها تصديراً للخدمات، وحيث نصت المادة (الخامسة عشرة)



للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المعنونة بـ (مكان توريد الخدمة) على أنه: «يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة في محل إقامة المورد»، وحيث نصت المادة (الرابعة عشر) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «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 (الثالثة والثلاثون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعد توريد الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل ليس له مكان إقامة في أي دولة عضو على أنه خاضع لنسبة الصفر عند استيفاء جميع الشروط الآتية: أ- ألا يقع توريد تلك الخدمات في أي دولة عضو وفقاً للحالات الخاصة المدرجة في المواد السابعة عشرة حتى الحادية والعشرين من الاتفاقية. ب- ألا يكون لدى الشخص الخاضع للضريبة دليل على أن العميل له مكان إقامة في أي دولة عضو، ولديه دليل على أنه مقيم خارج دول المجلس. ج- ألا يستفيد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات أثناء تواجده أي منهم في دولة عضو. د- أن الخدمات لا تؤدي على أي سلع ملموسة متواجدة داخل دولة عضو أثناء عملية التوريد. هـ- أن الشخص الخاضع للضريبة يرغب في أن يتم استهلاك الخدمات من قبل العميل خارج إقليم دول المجلس. و- ألا يكون لدى الشخص الخاضع للضريبة دليل على أنه سيتم الانتفاع من تلك الخدمات داخل إقليم دول المجلس»، وحيث أن المبالغ هي عبارة عن عمولة نتيجة توريد المدعية خدمات لعملاء في داخل إقليم المملكة العربية... نيابةً عن مقدميها في الخارج وهي الشركتين (...، ...)، وحيث أن المدعية (المورد) محل إقامتها في المملكة، وفقاً لسجلها التجاري، وبالتالي فمكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة في محل إقامة المورد، طبقاً للمادة (الخامسة عشرة) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، كما أن الخدمة تم تأديتها فعلياً لعملاء داخل المملكة وتتم الاستفادة منها في المملكة أيضاً، مما ترى معه الدائرة رفض دعوى المدعية لعدم استيفاء المدعية الشرطين (ج) و (د) الواردين في الفقرة (٢) من المادة (الثالثة والثلاثون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة حتى يتم إخضاعها للنسبة الصفرية.

وفيما يتعلق بالبند الثالث، بند فرض غرامة الخطأ في الإقرار المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م لتعديل الهيئة لبند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وحيث 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»، وبعد



الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما حواه من دفعوع؛ يتضح مطالبة المدعية بإلغاء غرامة الخطأ في الإقرار والتي نتجت عن تعديل المدعى عليها (الهيئة) لإقرار المدعية الضريبي المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م بإضافة (١٧,٩٣٥,٦٢٦) ريال لبند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية؛ وحيث رأت الدائرة أن البنود أعلاه قد أفضت إلى تأييد المدعى عليها (الهيئة) في إجراءاتها، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، طبقاً لأحكام الفقرة (١) من المادة (الثانية والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة، مما تخلص معه الدائرة إلى رفض دعوى المدعية وتأييد المدعى عليها وصحة إجراءاتها في الغرامة المفروضة.

وفيما يتعلق بالبند الرابع، بند فرض غرامة التأخر في ال...، المتعلق بشهر أبريل من عام ٢٠١٨م، وحيث نصّت الفقرة (الأولى) من المادة (السابعة والعشرون) من نظام ضريبة القيمة المضافة (... الضريبة) على أنه: «تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط ... الضريبة الصافية المستحقة ال... من قبل الخاضع للضريبة»، كما نصّت الفقرة (الأولى) من المادة (التاسعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة (... الضريبة) 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»، كما نصّت المادة (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة 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»، وحيث أن البنود الواردة أعلاه قد أفضت إلى تأييد المدعى عليها في إجراءاتها، وبما أن غرامة التأخر في ال... نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، طبقاً لأحكام المادة (الثالثة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة، مما تخلص معه الدائرة إلى رفض دعوى المدعية وتأييد المدعى عليها وصحة إجراءاتها في الغرامة المفروضة.

وفيما يتعلق بالبند الخامس، بند تصحيح الخطأ التقني الوارد من قبل المدعى عليها في إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية الخاصة بشهر أبريل لعام ٢٠١٨م، بعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعوع؛ يتضح اعتراض المدعية على قيمة صافي الضريبة واجبة ال... الظاهرة في إشعار التقييم النهائي بمبلغ (١٩,٥٢٣,١٣٨,٤٣) ريال، وتشير إلى أن ذلك يمثل الرقم بعد تعديلات المدعى عليها، في حين يجب أن تظهر بالفرق بين الضريبة المستحقة المصرح عنها من قبلها والضريبة المستحقة بعد التعديلات أي (٩١٥,٣٩٢,٢٧) ريال كما هو ظاهر في فاتورة نظام المدفوعات «...»، وحيث أن الضريبة المستحقة الظاهرة في إشعار التقييم النهائي تعد صحيحة حيث أنها عن كامل الفترة الضريبية وما يظهر في فاتورة نظام المدفوعات «...» هو الفرق الضريبي فقط والمطلوب ...ه، وعليه ترى الدائرة رفض دعوى المدعية فيما يتعلق بمطالبته بتصحيح الخطأ التقني الوارد في إشعار التقييم النهائي لشهر أبريل من عام ٢٠١٨م.



## القرار:

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

رفض دعوى المدعية/ شركة ..... (سجل تجاري رقم ...).

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة يوم الخميس ١٤٤٢/١١/٠٧ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/١٧ م، موعداً لتسلم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى حق استئنافه وفقاً لقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ تسلمه، وفي حال عدم الاعتراض خلالها فيصبح القرار نهائياً وواجب النفاذ.

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