

ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VTR-2021-370) |

الصادر في الدعوى رقم (V-10039-2019) |

لجنة الفصل

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

المفاتيح:

إعادة تقييم ضريبي - فروقات تأمين صحي - غرامة خطأ في الإقرار - الأصل في القرار الصحة والسلامة.

الملخص:

مطالبة المدعي بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن إعادة تقييم الهيئة للإقرار الضريبي المتعلق بشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨م - أسس المدعي اعتراضه وذلك فيما يخص مبيعات الأجهزة من خلال الباقات، وعلى الخدمات المصدرة إلى شركتي ... و...، وعلى بضاعة الأمانة، وعلى الفرق بين السعر المباع للموظفين وسعر السوق، وعلى بضاعة مستبعدة من المخزون كهدايا، وعلى خدمات التمويل والفنادق والعلاقات العامة، وعلى فرض غرامة الخطأ في الإقرار- أجابت الهيئة بأن الأصل في القرار الصحة والسلامة وأنها تتمسك بصحة وسلامة إجراءاتها - ثبت للدائرة فيما يتعلق بالبند الأول تبين 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، وفيما يتعلق بالبند الثاني تبين أن الخدمة تم تأديتها فعلياً لعملاء داخل المملكة وتتم الاستفادة منها في المملكة أيضاً، وفيما يتعلق بالبند الثالث: بند بضاعة الأمانة تبين أن المدعي لم يقدم ما يثبت من العقود مع بعض التجار لمعرفة طبيعة الخدمة المقدمة المتفق عليها بأن يكون هناك نقل للسلع دون نقل ملكيتها مع فرض عمولة في كل عملية بيع وبالتالي عدم استحقاق فرض الضريبة عن ذلك التوريد لكونه سوف يقر عنها ويؤرد ضريبتها للهيئة عند إتمام عملية البيع، وفيما يتعلق بالبند الرابع، بند الفرق بين السعر المباع للموظفين وسعر السوق أوضح المدعي بأن السعر الممنوح للموظفين هو السعر الرائج في السوق إلا أنه لم يقدم من المستندات ما يثبت به ذلك، وفيما يتعلق بالبند الخامس لم يقدم المدعي المستندات ببيانات الهدايا المقدمة بالقيمة السوقية للفترة وذلك لقبول استبعادها، وفيما يتعلق بالبند السادس يتضح استبعاد الهيئة للمشتريات المتعلقة بخدمات التمويل والفنادق والعلاقات العامة للفترة المتعلقة بشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨م، وبتأمل وقائع الدعوى نرى إرفاق المدعي المستندات الثبوتية المتعلقة

بمشترياته وما يُثبت ارتباطها بنشاطه ممّا ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليها (الهيئة) في استبعادها لاسيّما وأن للمدعي الحق في الخصم في فترات ضريبية لاحقة عند استيفاء شروط الخصم الضريبي، وفيما يتعلق بالبند السابع: تبين أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه - مؤدى ذلك: رفض الدعوى - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

المستند:

- المادة (٥)، و(٨/د/١) 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 (٢/١٥)، و(١/٢٦)، و(١/٢٧)، و(١/٤٢)، و(٤٣)، و(٨، ٧/٤٩)، من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.
- المادة (١٤)، و(٣/٣٢)، و(٣/٣٣، د، ج)، و(٣/٣٧)، و(٨، ٧/٤٩)، و(١/٥٩)، و(١/٦٤) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ.
- المادة (٢/١٥) من قواعد 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 (١٠٠٣٩-٢٠١٩-٧) بتاريخ ٢٠١٩/٠٩/١٩م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن شركة ... ، سجل تجاري رقم (...)، تقدمت بواسطة ... ، بصفته وكيلًا عن الشركة المدعية، بموجب الوكالة رقم (...)، بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه إعادة تقييم الهيئة للإقرار الضريبي المتعلق بشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨م، وذلك فيما يخص مبيعات الأجهزة من خلال الباقات، وعلى الخدمات المصدرة إلى شركتي ... و...، وعلى بضاعة الأمانة، وعلى الفرق بين السعر المباع للموظفين وسعر السوق، وعلى بضاعة مستبعدة من المخزون كهدايا، وعلى

خدمات التموين والفنادق والعلاقات العامة، وعلى فرض غرامة الخطأ في الإقرار. وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، دفعت بالآتي: « أولاً: الاصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يقدم ما يثبت دعواه. ثانيًا: قامت الهيئة بإجراء تقييم ضريبي لفترة ديسمبر 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 الباقات، 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 باقة 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 الباقة 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 (الخامسة) 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 الى شركتي ... و...، تم اخضاع جميع الخدمات المصدرة لشركتي - ...- للنسبة الأساسية لتوافق نشاط الشركة -فيما يخص البند- لاستثناءات اخضاع التوريد للنسبة الصغرى 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 ... و... - داخل المملكة العربية السعودية 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 ... بالملحق ب ٢- ٣ (يجوز للشركة أو الشركات التابعة إضافة أي تطبيق غير حصري كي يتم ادراجه في قناة التوزيع وإعادة البيع وصولاً إلى العدد الأقصى) والتي تعطي الشركة المدعية أحقية 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 - ... - 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 بالسداد، 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 السداد 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 (٥٠٪) 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 ردّها.

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 ١٤٤١/٠٤/٢١هـ 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 ١٤٤١/٠٥/١٩هـ 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 ٢٠٢١/٠٤/٠٧م، الساعة الرابعة والنصف مساءً، على أن تُقدم المدعية ردها على مذكرة المدعى عليها قبل تاريخ ٢٠٢١/٠٣/٢١م، وعلى أن تطلع المدعى عليها على مذكرة المدعية وتقديم ردها قبل تاريخ ٢٠٢١/٠٣/٢٣م.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٤٤٢/٠٨/٢٥هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٠٧م، 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 ١٤٤١/٠٤/٢١هـ 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 ١٤٤١/٠٥/١٩هـ 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 ديسمبر من عام ٢٠١٨م، وذلك فيما يخص مبيعات الأجهزة من خلال الباقات، وعلى الخدمات المصدرة إلى شركتي ... و...، وعلى بضاعة الأمانة، وعلى الفرق بين السعر المباع للموظفين وسعر السوق، وعلى بضاعة مستبعدة من المخزون كهدايا، وعلى خدمات التمويل والفنادق والعلاقات العامة، وعلى فرض غرامة الخطأ في الإقرار 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 نصت 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 عُدَّ 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، مستوفية 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 ديسمبر من عام ٢٠١٨م، ويكمن اعتراض المدعية في سبعة 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 (٦٢,٦٦٧,٦٥٩,٠٠) 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 سداد 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 مباعه 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 لنوعيّة معيّنة 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 المقدّم لهم الخدمة وبآلية الاستفادة من تلك الباقات، حيث أن للهاتف الجوال قيمة مستقلة منفصلة ومن الممكن الاستفادة منه من قبل العميل بشكل منفصل، لاسيّما وأنّ 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 المقدّمة، ولا يمكن الإشارة إلى أن ذلك يُعد خصماً تجارياً لوجود توريدين 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 المدعي على إضافة المدعى عليها مبيعات بقيمة (١,٥٧٧,٥٠٨,٢١) ريال، وتطالب المدعية باعتبارها توريدات خاضعة للنسبة الصفريّة بكونها تصديراً للخدمات، وحيث نصّت 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 تواجدهم 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 السعودية نيابة 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 المدعي الشرطين (ج) و (د) الواردين في الفقرة (٢) المادة (الثالثة والثلاثون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة حتى يتم إخضاعها للنسبة الصفرية.

وفيما يتعلق بالبند الثالث، بند بضاعة الأمانة، وحيث نصّت 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 امكانية نقلها بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق أقصاه تاريخ سداد المقابل كليا. 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»، وحيث تبين اعتراض المدعي على فرض الهيئة ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية على بضاعة الأمانة البالغة (٩,٨٩٦,٢٩٢,١١) ريال، وبتأمل وقائع الدعوى تبين إبرام المدعي لعقود مع بعض التجار لنقل سلع لهم على سبيل الأمانة على أن يقوم التاجر ببيع هذه السلع باستخدام نظام البيع العائد لـ (شركة ...) مع استلام التاجر عمولة نظير تلك العمليات، على أن تبقى ملكية السلع لـ (شركة ...)، إلا أن المدعي لم يقدم ما يثبت ذلك كعينة من العقود مع بعض التجار لمعرفة طبيعة الخدمة المقدمة المتفق عليها بأن يكون هناك نقل للسلع دون نقل ملكيتها مع فرض عمولة في كل عملية بيع وبالتالي عدم استحقاق فرض الضريبة عن ذلك التوريد لكونه سوف يقر عنها ويؤرد ضريبتها للهيئة عند إتمام عملية البيع، مما ترى معه الدائرة رفض دعواه،

وصحة إجراء المدعى عليها.

وفيما يتعلق بالبند الرابع، بند الفرق بين السعر المباع للموظفين وسعر السوق، وحيث نصّت الفقرة (٢) من المادة (الخامسة عشر) من نظام ضريبة القيمة المضافة المعنونة بـ (القيمة الخاضعة للضريبة) على أنه: «تحدد اللائحة الشروط التنافسية اللازمة لتحديد القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات، والشروط والضوابط اللازمة لتعديل قيمة التوريد بين أشخاص مرتبطين، وكذلك قيمة التوريد لحالات التوريد غير المنصوص عليها في الاتفاقية»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (السابعة والثلاثون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «بالإضافة إلى المبادئ العامة التي نصت عليها الاتفاقية، فإن الحالات الواردة في هذه المادة تحدد إذا كان شخصان أو أكثر سيعاملون كأشخاص مرتبطين لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (السابعة والثلاثون) من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعد الموظفون ورب العمل وشركاءه، والشركاء في أي شراكة أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (الثامنة والثلاثون) من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يؤخذ بالقيمة السوقية العادلة وليس بقيمة التوريد المدفوعة، عند تحقق جميع الحالات الآتية: أ. متى ما حصل التوريد بين الأطراف ذوي العلاقة كما هو معرف في الاتفاقية أو هذه اللائحة. ب. قيمة التوريد اقل من القيمة السوقية العادلة. ج. إذا كان العميل ليس له حق في أي خصم كامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بالتوريد»، وحيث تبين اعتراض المدعي على فرض الهيئة ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية على الفرق بين السعر المباع للموظفين وسعر السوق البالغ (١١٣,٧٨٩,١٧) ريال، حيث أشارت الهيئة إلى أنه تم تعديل القيمة السوقية للأجهزة التي تباع للموظفين بسعر التكلفة إلى القيمة السوقية العادلة وفقاً لأحكام المادة (الثامنة والثلاثون) من اللائحة، في حين أوضح المدعي بأن السعر الممنوح للموظفين هو السعر الرائج في السوق وذلك وفقاً لما نصت عليه الفقرة (٢) من المادة (الثامنة والثلاثون) من اللائحة إلا أنه لم يقدم من المستندات ما يثبت به ذلك، ممّا ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليها (الهيئة).

وفيما يتعلق بالبند الخامس، بند بضاعة مستبعدة من المخزون كهدايا، وحيث نصّت الفقرة (١/د) من المادة (الثامنة) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المعنونة بـ «التوريد المفترض» على أنه: «١- يعد الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد سلع، عند التصرف في سلع تشكل جزء من أصوله في إحدى الحالات الآتية: د- توريد السلع دون مقابل ما لم يتم التوريد في سياق العمل كعينات وهدايا ذات قيمة زهيدة وفقاً لما تحدده كل دولة عضو.» كما نصت الفقرة (٣) من المادة (الخامسة عشر) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «يكون الحد الأقصى لقيمة التوريدات السنوية من الهدايا والعينات والسلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه في طلب الإعفاء بحسب الفقرة الأولى من هذه المادة،

هو خمسين ألف (٥٠,٠٠٠) ريال في أي سنة تقويمية، وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الهدايا والعينات والسلع»، وحيث يتضح اعتراض المدعي على استبعاد الهيئة قيمة الهدايا المخفضة بمبلغ (٥٠,٠٠٠) ريال، ووفقاً للمواد آنفه الذكر فللمدعي الحق الإعفاء من المبلغ (٥٠,٠٠٠) ريال في السنة التقويمية إلا أنه لم يقدم المستندات ببيانات الهدايا المقدّمة بالقيمة السوقية للفترة وذلك لقبول استبعادها، ممّا ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليها (الهيئة).

وفيما يتعلق بالبند السادس، بند خدمات التمويل والفنادق والعلاقات العامة، وحيث نصّت الفقرة (٧) من المادة (التاسعة والأربعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليلاً على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حدّدته 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 ضريبية 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 أنه: «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»، وحيث يتضح استبعاد الهيئة للمشتريات المتعلقة بخدمات التمويل والفنادق والعلاقات العامة للفترة المتعلقة بشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨م، ويتأمل وقائع الدعوى نرى إرفاق المدعي المستندات الثبوتية المتعلقة بمشترياته وما يثبت ارتباطها بنشاطه ممّا ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليها (الهيئة) في استبعادها لاسيّما وأن للمدعي الحق في الخصم في فترات ضريبة لاحقة عند استيفاء شروط الخصم الضريبي وذلك وفقاً للفقرة (٨) من المادة (التاسعة والأربعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

وفيما يتعلق بالبند السابع، بند فرض غرامة الخطأ في الإقرار المتعلق بشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨م، 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 المحسوبة والمستحقة»، وبعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما حواه من دفوع؛ يتضح مطالبة المدعي

بالغاء غرامة الخطأ في الإقرار والتي نتجت عن تعديل المدعى عليه (الهيئة) لإقرار المدعي الضريبي المتعلق بشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨م، 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.



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 ٢٠٢١/٠٦/١٧م، 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.

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