

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VTR-2021-560) |

الصادر في الدعوى رقم (V-357-2018) |

## لجنة الفصل

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

## المفاتيح:

غرامة ضبط ميداني - المستهلكين النهائيين - ضريبة مستحقة - توريد السلع - ضريبة القيمة المضافة - الدفع الموضوعي.

## الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن فرض غرامة ضبط ميداني - أسست المدعية اعتراضها على أنها أصدرت فاتورة قبل تاريخ نفاذ النظام غير متضمنة للفترة الخاضعة للضريبة، وأصدرت فاتورة أخرى بعد نفاذ النظام تتضمن ضريبة القيمة المضافة، ولم تقم بتوريد الخدمات في الفواتير لأنها مستمرة - أجابت الهيئة بأنها تلقت ١٦٩ بلاغاً من المستهلكين النهائيين بمخالفة المدعية لنظام الضريبة، وقيامها بفرض ضريبة أكبر من المنصوص عليها - ثبت للدائرة أن المدعية لم تبين الضريبة في الفاتورة الصادرة عنها مسبقاً - مؤدى ذلك: رفض الاعتراض - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

## المستند:

- المادة (٧٩/ فقرة ١)، (٥٣/ فقرة ٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ

## الوقائع:

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

في يوم الثلاثاء ٢٠٢١/٠٧/٠٦م، اجتمعت الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، المنشأة بموجب نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وتعديلاته،

والمُشكّلة بموجب الأمر الملكي رقم (١٧٢١٨) بتاريخ ٢٧/٣/١٤٤٢هـ، وذلك للنظر في الدعوى المقامة من (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية بتاريخ ٢٠/٢/٢٠١٩م. تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن شركة ... سجل تجاري رقم (...) تقدمت بواسطة ... هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيل عن المدعية، بلائحة دعوى تضمنت الاعتراض على قرار المدعى عليها بشأن فرض غرامة ضبط ميداني، وتطلب إلغاء القرار.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، دفعت بالآتي: «أولاً الدفع الموضوعي:

١- الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات صحة دعواه.  
٢- قام ممثلو الهيئة بتاريخ ٢٠١٨/٠٢/٠٦م بزيارة مقر المدعية الكائن في ... بمدينة ... (وذلك بعد تلقيهم ١٦٩ بلاغ بقيام المدعية بمخالفة أحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية بتحصيل ضريبة أعلى من المنصوص عليه نظاماً وذلك فيما يخص المنتجات المقدمة من قبلها والمتمثلة في الباقة مسبقة الدفع ١٦٠، وبعد المعاينة، تبين مخالفة المدعية للأحكام الواردة في الفقرة (١) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه: «في الحالات المنصوص عليها في النظام، في حال تم إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ النظام، وتم التوريد في هذا التاريخ أو بعده، يعد مورد السلع أو الخدمات على أنه قد قام بتوريد خاضع للضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات، وفقاً لما هو محدد في الاتفاقية. يجب على الشخص الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات أن يصدر فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ بدء نفاذ النظام.» حيث تبين بأن المدعية قامت بإصدار فواتير ضريبية متضمنة قيمة الضريبة عن توريدات سابقة تم إصدار فواتير لها بدون تحصيل الضريبة، وفي سبيل توضيح الإجراء المتخذ من قبل المدعية نستعرض لمقام اللجنة الموقرة إجراء المدعية في عينة فواتير برقم (...) خاصة بالفترة من ٢٠١٨/٠١/١٩م حتى ٢٠١٨/٠٢/١٧م حيث أظهرت الفاتورة فرض ضريبتين، ضريبة مستحقة عن الفترة بمبلغ مقداره ٨ ريال بالإضافة إلى ضريبة مستحقة إضافية بمبلغ ٤,٨٠ ريال عن ١٨ يوماً - من ٢٠١٨/٠١/٠١م وحتى ٢٠١٨/٠١/١٨م- تخص فاتورة سابقة صادرة خلال عام ٢٠١٧م، حيث غطت الفاتورة السابقة الفترة من ٢٠١٧/١٢/١٩م إلى ٢٠١٨/٠١/١٨م ولم يتم الإشارة فيها إلى ضريبة القيمة المضافة عن الفترة اللاحقة لنفاذ النظام، كما لم يتم إصدار فاتورة إضافية للضريبة المستحقة عن الفترة اللاحقة لنفاذ النظام، ما يتأكد معه مخالفة المدعية لنص الفقرة (١) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي ألزمت الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات بإصدار فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات.

٣- وبعد التثبت من مخالفة المدعية لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية لما تم تبينه أعلاه، قامت الهيئة بفرض غرامة عليه بقيمة (١٠,٠٠٠) ريال

سعودي لكل مخالفة تم الإبلاغ عنها من قبل المستهلكين النهائيين، وذلك استناداً إلى الفقرة الثالثة من المادة الخامسة والأربعون من نظام ضريبة القيمة المضافة، والتي جاء فيها «يعاقب بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) خمسين ألف ريال كل من ٣ -خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة». ثانياً الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى». انتهى ردّها.

كما تقدمت المدعية بمذكرة رد جاء فيها: «أولاً: الدفع الموضوعية: ١- أن إجراء الشركة متوافقاً مع ما نصت عليه اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في الفقرة (١) من المادة (٧٩)، حيث قامت الشركة بإصدار فاتورة قبل تاريخ نفاذ النظام كما في المرفق، لفترة الاشتراك من تاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠م، إلى ٢٠١٨/١/١٨م، ولم يتم تضمين ضريبة القيمة المضافة عن الفترة الخاضعة للضريبة القيمة المضافة، وعند إصدار الفاتورة اللاحقة كما في عينة الفاتورة رقم (...) عن فترة الاشتراك من تاريخ ٢٠١٨/١/١٩م إلى ٢٠١٨/٢/١٧م، حيث تم تضمين مبلغ ضريبة القيمة المضافة للفترة من ٢٠١٨/١/١م إلى ٢٠١٨/١/١٨م، والتي لم يتم احتساب مبلغ الضريبة عليها في الفاتورة السابقة التي تم إصدارها قبل تاريخ نفاذ النظام. ٢- ان توريد الخدمات في الفواتير محل الخلاف هي توريدات مستمرة بطبيعة حال خدمات الاتصالات والتي تعتبر ذات طبيعة مستمرة فقد تم تضمين مبلغ القيمة المضافة في الفاتورة اللاحقة التي تم إصدارها للعميل عن فترة الاشتراك من بدء تاريخ نفاذ النظام والتي تتوافق مع ما نصت إليه الفقرة (٤) من المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، كما أن الفقرة (١) من المادة (٧٩) لم تنص على وجوب إصدار فاتورة مستقلة بمبلغ ضريبة القيمة المضافة بحالة التوريدات المستمرة نظراً لطبيعتها، ولا تعتبر بأي حال من الأحوال توريداً لمرة واحدة يستوجب إصدار فاتورة إضافية مستقلة بمبلغ ضريبة القيمة المضافة. ثانياً: الطلبات: نطلب إلغاء الغرامات المفروضة من قبل الهيئة». انتهى ردّها.

وفي يوم الأحد بتاريخ ٢٠٢١/٠٦/٢٨م، 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 المدعي... بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن الشركة المدعية، وحضر... بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته ممثلًا لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وبسؤال المدعي عن دعواه أجاب وفقاً لما جاء في اللائحة المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية والتمسك بما ورد فيها، وبسؤال ممثل المدعي عليها عن رده أجاب بالتمسك بما جاء في مذكرة الرد، وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لمزيد من الدراسة والتأمل لتاريخ: ٢٠٢١/٠٧/٠٦م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٠٢١/٠٧/٠٦م، 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

الضريبة الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر ... بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن الشركة المدعية، وحضر ... بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلًا للمدعى عليها، وبعد أن أكتفى كل طرف على ما تم تقديمه، قررت الدائرة رفع الجلسة للمدولة 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 (٥١/م) وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) 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 (١١٣/م) 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،** لما كانت المدّعية تهدف من دعاها إلى إلغاء قرار المدعى عليها بشأن فرض غرامة ضبط ميداني، فإنه يُعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ، وحيث قُدمت الدعوى من ذي صفة، وخلال المدة المقررة نظاماً، مما يتعين معه لدى الدائرة 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 بشأن فرض غرامة ضبط ميداني بمبلغ وقدره (١,٦٩٠,٠٠٠ ريال)، والناجمة عن مخالفات تم الإبلاغ عنها من قبل المستهلكين النهائيين، وحيث أن المدعية لم تبين الضريبة في الفاتورة الصادرة عنها مسبقاً عن الأعمال المتعلقة بالفترة من تاريخ ٢٠١٨-٠١-٠١م وحتى ٢٠١٨-١٠-١٨م، بالتالي يُعد مخالفاً لحكم الفقرة (الأولى) من المادة (التاسعة والسبعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي ألزمت الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات بإصدار فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات، ولا ينال من ذلك ما دفعت به المدعية من صحة تطبيقها لكون توريده مستمر، فذلك دفع غير منتج بالدعوى، حيث أن الفقرة (الأولى) من المادة (التاسعة والسبعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، لم تفرّق بصيغتها الموضوعية بين التوريد المستمر أو الغير

مستمر وإنما تطبيقها متوقف على توفر وقائع لحالة معينة بوجه عام وهي حالة إصدار الفاتورة أو استلام المقابل قبل تاريخ نفاذ النظام و هو ما أقرت به المدعية، ومن ثم عدم فرض ضريبة قيمة مضافة بالفاتورة لصدور الفاتورة قبل نفاذ النظام وقد ثبت للمورد أنه سيتم توريد خدمات في فترة ما بعد نفاذ النظام، الأمر الذي يتعين على المورد إصدار فاتورة إضافية بقيمة الضريبة المستحقة عن التوريد الخاضع للضريبة ما لم يكن المقابل شامل للضريبة، استناداً لما نصت عليه الفقرة (الأولى) من المادة (التاسعة والسبعون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «في الحالات المنصوص عليها في النظام، في حال تم إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ النظام، وتم التوريد في هذا التاريخ أو بعده، يعد مورد السلع أو الخدمات على أنه قد قام بتوريد خاضع للضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات، وفقاً لما هو محدد في الاتفاقية. يجب على الشخص الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات أن يصدر فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ بدء نفاذ النظام.»، كما نصت الفقرة (الثالثة) من المادة (الخامسة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعاقب بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) خمسين ألف ريال كل من: ٣- خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة.»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تأييد المدعى عليها وصحة هذه الغرامة؛ استناداً إلى المادة (الخامسة والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة.



## 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 الثلاثاء ١٤٤٣/٠١/٠٢ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٨/١٠م، 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.**