

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VSR-2021-430) |

الصادر في الدعوى رقم (V-13515-2020) |

## لجنة الفصل

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

#### المفاتيح:

إعادة تقييم الفترة الضريبية - غرامة الخطأ في الإقرار - غرامة التأخر في السداد  
- اتفاقية الازدواج الضريبي - المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية - قبول  
الدعوى شكلاً - رفض اعتراض المدعية

#### الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن إعادة تقييم  
الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث لعام ٢٠١٨م، وفرض غرامتي الخطأ في  
الإقرار، والتأخر في السداد

- أسست المدعية اعتراضها على أن الشركة مسجلة كمنشأة دائمة لأغراض ضريبة  
الدخل على الشركات في المملكة لكنها وفقاً للمادة (٢) من اللائحة التنفيذية لا  
تعد شخصاً مقيماً كون ليس لها محل إقامة بالمملكة وبالتالي فهي غير ملزمة  
بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة وتم تسجيلها خطأً، وحتى إن كانت الشركة  
مسجلة في الضريبة فليس من حقها إخضاع خدماتها لضريبة القيمة المضافة  
عندما تكون الشركة المقيمة هي الشخص المكلف بإخضاع التوريد للضريبة وفقاً  
لآلية التكلفة العكسي

- أجابت الهيئة بأن لها إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار  
الضريبي المقدم منه، وقامت بإعادة تقييم الفترة الضريبية محل الدعوى، ونتج عنه  
تعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وتم أيضاً استبعاد  
المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية

- ثبت للدائرة أن المدعية تعد شخصاً خاضعاً للضريبة ومسجلاً فيها، فهي ملزمة  
بسداد الضريبة عن التوريدات التي تقوم بها أو التي تتلقاها - مؤدى ذلك: قبول  
الدعوى شكلاً، ورفض دعوى المدعية، فيما يتعلق بالمبيعات المحلية الخاضعة  
للمنشأة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى، ورفض دعوى المدعية فيما يتعلق  
بالمشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى،  
ورفض دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر في  
السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الدعوى.

## المستند:

- المادة (١٦) من الاتفاقية الموحدة للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ٣/٥/١٤٣٨هـ.
- المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ٣/٥/١٤٣٨هـ.
- الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ.
- المادة (١٤) 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 الأربعاء ٢٣/٦/٢٠٢١م، اجتمعت الدائرة الثانية 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 بتاريخ ٢٠٢٠/٠٤/٠٢م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في شركة ... رقم مميز (...) تقدمت من خلال ...، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المدعية بلائحة دعوى تضمنت الاعتراض على قرار المدعى عليها بشأن إعادة تقييم الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث لعام ٢٠١٨م، وفرض غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخر في السداد، وتطالب بإلغاء قرار المدعى عليها.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت على النحو الآتي: »

١. الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يقدم ما يثبت دعواه.

٢. مارست الهيئة صلاحياتها الممنوحة لها بموجب المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة مضافة والتي نصت على أنه «للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه...» والفقرة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها «للهيئة إصدار

تقيماً للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره» فقامت بإعادة تقييم الفترة الضريبية محل الدعوى، ونتج عنه تعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ليصبح ٤٩,٧٦٧,٥٤٩,١ ريال، حيث تبين بأن المبلغ يتعلق بفاتورة قام المدعي بإصدارها وتقديمها لعميل داخل المملكة العربية السعودية، وهو ما أكدته في خطابه المؤرخ في ١٣ يناير ٢٠٢٠م، في الفقرة رقم (٣)، وعليه تم تخضيع المبلغ للنسبة الأساسية لمخالفتها لأحكام المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وتم أيضاً استبعاد المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، حيث ألزمت المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة المدعي بتزويد الهيئة بأي معلومات تطلبها لغرض إثبات الالتزامات الضريبية حيث نصت على أنه: «١- على جميع الأشخاص أن يقدموا للهيئة أي معلومات تطلبها الهيئة لأغراض إثبات التزامات الضريبة الخاصة بهم.» وعليه طلبت الهيئة من المدعي تقديم بيان تفصيلي للمشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، وأفاد المدعي بالفقرة (٥)، بعدم وجود مشتريات تخص الفترة الضريبية محل الاعتراض، وعليه تم استبعاد المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية استناداً إلى المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. ٣. وفيما يتعلق باعتراض المدعي على غرامة التأخر بالسداد وغرامة تقديم إقرار ضريبي خاطئ، فبعد مراجعة إقرار المدعي، وبعد أن تبين للهيئة عدم صحته، صدر إشعار تقييم نهائي، وهو ما نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد وبناءً على ذلك، تم فرض غرامة تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض كما تم توضيحه آنفاً، وذلك وفقاً للمادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها «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»، وغرامة الخطأ في تقديم الإقرار بناءً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) والتي جاء فيها «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة»، وختم ممثل المدعي عليها مذكرته بطلب رفض الدعوى.

كما تقدمت المدعية بمذكرة رد حاصلها:

١- بند المبيعات المحلية الخاضع للضريبة بالنسبة الأساسية: ... كيان مقيم ضريبياً في هولندا بموجب المادة (٤) من اتفاقية الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة العربية السعودية وهولندا. وتعمل الشركة في تقديم الخدمات الفنية للأشخاص الاعتباريين المسجلين في ضريبة القيمة المضافة في المملكة فهي مسجلة كمنشأة دائمة لأغراض ضريبة الدخل على الشركات في المملكة لكنها وفقاً للمادة

٢ من اللائحة التنفيذية لا تعد شخصاً مقيماً كون ليس لها محل إقامة بالمملكة وبالتالي فهي غير ملزمة بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة في المملكة وقد تم تسجيلها عن طريق الخطأ، وحتى إن كانت الشركة مسجلة في الضريبة فليس من حقها إخضاع خدماتها لضريبة القيمة المضافة عندما تكون الشركة المقيمة هي الشخص المكلف بإخضاع التوريد للضريبة وفقاً لآلية التكاليف العكسي. وقد تم تقديم خدمات تقنية لشركة الإلكترونيات المتقدمة المحدودة ونظراً لأن الخدمات قد تم تقديمها من قبل كيان غير مقيم في المملكة لعميل خاضع للضريبة في المملكة فإننا نبين أن المعاملة المذكورة تخضع للضريبة القيمة المضافة بموجب آلية الاحتساب العكسي من قبل العميل الخاضع للضريبة في المملكة أي شركة الإلكترونيات وفقاً للمادة (٤١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة والتي نصت «إذا كان مكان توريد السلع أو الخدمات في دولة عضو لا يكون المورد مقيماً فيها، يصبح العميل الخاضع للضريبة في هذه الدولة ملزماً بسداد الضريبة المستحقة». ووفقاً للفقرة (١) من المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة: «في الحالات التي تنص فيها الاتفاقية على أن العميل الخاضع للضريبة ملزم بسداد الضريبة على التوريد المستلم من مورد غير مقيم، فإنه يجب أن يتم سداد الضريبة عن طريق آلية الاحتساب العكسي، ويجب على العميل الخاضع للضريبة الإقرار عن ضريبة المخرجات على التوريد وأي ضريبة مدخلات قابلة للخصم (إلى الحد الذي يمكن للعميل أن يستفيد من خصم ضريبة القيمة المضافة على المدخلات) في الإقرار الضريبي لتلك الفترة الضريبية»، وبالتالي فالمنشأة ليست ملزمة باستيفاء ضريبة القيمة المضافة.

٢- بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: من خلال الفواتير المقدمة يمكنكم ملاحظة أن الفواتير صدرت باسم.... في (هولندا) ومع ذلك تم خصم ضريبة القيمة المضافة عن هذه الفواتير وذلك عن طريق الخطأ في إقرار ضريبة القيمة المضافة للربع الثالث من عام ٢٠١٨م. ثالثاً: الغرامات:

أ- غرامة الخطأ في الإقرار: سبق أن بينا أن الشركة لم تقم بالتصدير ولم يتضمن إقرارها أية مبيعات مصدرة بالإضافة إلى أن الشركة لم تقم بالإقرار عن أية توريدات لداخل أو خارج المملكة لأنها غير ملزمة بذلك كونها شركة غير مقيمة في المملكة. كذلك بالنسبة لضريبة المدخلات ولو افترضنا عدم صحة خصم ضريبة المدخلات فإن تعديل الهيئة لإقرار الشركة بشطب خصم ضريبة المدخلات غير نظامي لأنها لم تضمن إشعار التعديل أي سند نظامي متعلق بعملية الخصم

ب- غرامة السداد المتأخر: تعترض الشركة على فرض الغرامة كونها بُنيت على اعتبار أن الشركة قدمت إقرار الفترة الثالثة ٢٠١٨ بشكل خاطئ وقد سبق وبيننا لكم في الجزء الأول من هذا الطلب أن إقرار الشركة صحيح.

وفي يوم الأربعاء ٢٣/٠٦/٢٠٢١م، افتتحت الجلسة، والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (٢) 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 وكيل المدعية / ... هوية وطنية رقم (...). بموجب الوكالة المرفقة في ملف الدعوى. وحضر ممثل المدعى عليها / .... هوية وطنية رقم (...). بصفته ممثل للمدعى عليها «هيئة الزكاة والضريبة والجمارك» بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤٢/٠٦/٠٤هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية. وبسؤال وكيل المدعية عن دعوى موكلته أجاب وفقاً لما جاء في لائحة الدعوى والمذكرة الجوابية ويتمسك بما ورد بهما، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب وفقاً لما جاء في المذكرة الجوابية ويتمسك بما ورد بهما، وبسؤال الطرفين عما يودان أضافته قررا الاكتفاء عما سبق تقديمه وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة تمهيداً لإصدار القرار.



## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، 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 لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم 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 الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/١١هـ، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل،** لما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار المدعى عليها بشأن إعادة تقييم الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث لعام ٢٠١٨م، وفرض غرامتي الخطأ في الإقرار، والتأخر في السداد، 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 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، تبين الآتي:

**أولاً:** فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وحيث أن المدعية تعد شخصاً خاضعاً للضريبة ومسجلاً فيها وعليه فإنها ملزمة بسداد الضريبة عن التوريدات التي تقوم بها أو التي تتلقاها، وبما أن المدعية لم تقدم وفق ادعائها ما يثبت خطأ المدعى عليها في تسجيلها في نظام ضريبة القيمة،

وحيث نصت المادة (١٦) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه: أنه استثناء من أحكام المادة (١٥) من هذه الاتفاقية ، يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة لصالح عميل خاضع للضريبة في محل إقامة العميل»، ونصت المادة (١٤) 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 الى المملكة»، الأمر الذي ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

**ثانيًا:** فيما يتعلق ببند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، فإنّ الخلاف بين المدعية والمدعى عليها يكمن في استبعاد المشتريات الخاضعة للنسبة الأساسية في إشعار التقييم النهائي للربع الثالث لعام ٢٠١٨ من قبل المدعى عليها استنادًا إلى المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وذلك بناء على إفادة المدعية بعدم وجود مشتريات تخص الفترة الضريبية محل الاعتراض عند طلب المدعى عليها منها تزويدها ببيان تفصيلي للمشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية، وبالرجوع إلى مستندات الدعوى، اتضح للدائرة أن ما قدمته المدعية من فواتير شراء من المورد (شركة ...) لا يعد مستند كافيا نظاما لإثبات أحقية الخصم الضريبي والذي كان يجب على المدعية تقديمها للمستندات المحاسبية أو سجلات أو كشوفات بنكية التي تثبت تحقق وقائع الشراء بفترة التقييم محل النزاع للتأييد صحة ادعائها، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى صحة إجراء المدعى عليها.

**ثالثًا:** فيما يتعلق ببند غرامة الخطأ في الإقرار، وحيث أن فرض غرامة الخطأ في الإقرار نتيجة إعادة تقييم الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث لعام ٢٠١٨م، وحيث أن البنود أعلاه أفضت إلى تأييد إجراء المدعى عليها، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقرارًا ضريبيًا خاطئًا، 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»، الأمر الذي ترى معه الدائرة صحة إجراء المدعى عليها بغرض الغرامة.

**رابعًا:** فيما يتعلق ببند غرامة التأخر في السداد، وحيث أن فرض غرامة التأخر في السداد نتيجة إعادة تقييم الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثالث لعام ٢٠١٨م، وحيث أن المدعية لم تقم بسداد الضريبة المستحقة في مواعيدها النظامية، وحيث أن البنود أعلاه أفضت إلى تأييد إجراء المدعى عليها، وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، وحيث نصت المادة (٤٣) من نظام

ضريبة القيمة المضافة على أنه: «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (0.5%) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى صحة إجراء المدعى عليها بفرض الغرامة.



## القرار:

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

**أولاً:** قبول الدعوى شكلاً.

**ثانياً:** رفض دعوى المدعية شركة ... (...)، فيما يتعلق بالمبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى.

**ثالثاً:** رفض دعوى المدعية شركة ... (...)، فيما يتعلق بالمشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى.

**رابعاً:** رفض دعوى المدعية شركة ... (...)، فيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الدعوى.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثين يومًا موعداً لتسلم نسخة القرار، وللدائرة أن تمدد موعد التسليم لثلاثون يومًا أخرى حسبما تراه. ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال (٣٠) ثلاثين يومًا من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلمه، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

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