

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

في الدعوى المقامة

من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

المستأنفة / المستأنف ضدها

ضد / المكلف

المستأنفة / المستأنف ضدها

الحمد لله والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد:
إنه في يوم الأربعاء الموافق 2024/10/23م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات
ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم
(13957) بتاريخ 1444/02/26هـ، بناء على الفقرة (5) من المادة (السابعة والستين) من نظام
ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ، والمعدل بالمرسوم
الملكي رقم (م/113) وتاريخ 1438/11/2هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كل من:

الأستاذ / ... رئيساً

الدكتور / ... عضواً

الدكتور / ... عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/07/10م، من هيئة الزكاة والضريبة
والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في
مدينة الرياض رقم (VTR-2024-225797) في الدعوى المقامة من شركة ...، ضد هيئة الزكاة
والضريبة والجمارك.

وكذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/07/11م، من شركة ...، سجل تجاري رقم
(...) ويمثلها ... هوية وطنية رقم (...) وترخيص محاماة رقم (...) بصفته وكيلًا بموجب الوكالة
رقم (...) الصادرة بتاريخ 2023/11/01م، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات
ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-225797) في الدعوى المقامة من
شركة ...، ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

الوقائع

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:

- أولاً: استبعاد مبلغ (8,255,645.56) ريال من بند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة 15%، وإضافته لبند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة 5% في الفترة الضريبية محل الدعوى.

- ثانياً: رد ما عدا ذلك من طلبات.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، فقد تقدمت المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي باستبعاد مبلغ من بند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة 15%، وإضافته لبند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة 5% المتعلق بالفترة الضريبية لشهر يوليو لعام 2021م، وذلك بسبب أنه تبين لها بعد فحصها للفواتير بأنها صادرة بعد تاريخ 2021/06/30م أي بعد انتهاء المرحلة الانتقالية، ولكون هذه الفواتير متعلقة بتوريدات تصنف على أنها توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر وحيث أن تاريخ إصدار الفواتير بعد تاريخ 2021/06/30م لذا فإن الضريبة المستحقة عن تلك المبيعات هي بنسبة (15%)، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

كما تقدمت المستأنفة (شركة ...) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد طلباتها فيما يتعلق باعتراضها على الفترة الضريبية لشهر يوليو لعام 2021م، وذلك بسبب أنه فيما يتعلق بالمبيعات الخاضعة لنسبة 15% المتعلقة بتعديل نسبة الضريبة من 5% إلى 15% فتفصيلها الآتي: أ. المستخلص رقم (12) لمشروع البنية التحتية بإسكان ... بقيمة (2,491,272.92) ريال، لعدم وجود تغييرات على العقد، وأن المبالغ الإضافية ضمن بنوده الأساسية، وقيمة العقد الأساسية (34,187,019.2) ريال غير شامل للضريبة، ب. الفاتورة رقم (5) لمشروع ... بقيمة (108,093) ريال، لتقديمها الإشعار الدائن والعقد الخاص بالفاتورة وذطاب الارتباط، ج. الفاتورة رقم (12) لمشروع ... بقيمة (1,184,760) ريال، لكون أن الأعمال الخاصة بالعقد محل الخلاف تمت قبل 2021/06/30م وتم تقديم ما يثبت ذلك من العقد والفاتورة الموضح بها تاريخ تنفيذ الأعمال، وفيما يتعلق بالبنود

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

التالية: د. فاتورة المستخلص رقم (13) لمشروع ... بمنطقة عسير (المجموعة الأولى) بقيمة (2,676,136.56) ريال، هـ. فاتورة المستخلص رقم (12) لمشروع ... بمنطقة عسير (المجموعة الثانية) بقيمة (3,613,833,34) ريال، و. فاتورة المستخلص رقم (11) لمشروع ... بمنطقة عسير (المجموعة الثالثة) بقيمة (2,297,829,77) ريال، ز. فاتورة المستخلص رقم (11) لمشروع ... بمنطقة جيزان (المجموعة الأولى) بقيمة (5,632,977.99) ريال، ح - فاتورة المستخلص رقم (9) لمشروع ... بمنطقة جيزان (المجموعة الثانية) بقيمة (1,918,756.08) ريال، لكون العقد لا يوجد عليه أي تغيير وأن المبالغ الإضافية هي ضمن بنود العقد الأساسية وهي ضمن النسبة المتفق عليها حسب نظام المنافسات والمشتريات الحكومية المادة (69)، وفيما يتعلق بالمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية 15% (محتجزات ضمان الأداء) (844,858) ريال، لكون المحتجزات التي أخضعها الهيئة عبارة عن محتجزات محسومة لضمان حسن التنفيذ ولم يستلم أي مبالغ بخصوصها، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وحيث عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلساتها لنظر الاستئناف المقدم عبر الاتصال المرئي، بناء على الفقرة (1) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية، التي تنص على أنه: "تكون إجراءات نظر الدعوى والمرافعة فيها كتابة، وللدوائر -من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد الأطراف- سماع الأقوال والدفع بالترافع عن بُعد أو حضورياً، بحسب تقديرها، وتعد الجلسة -في حال انعقادها عن بُعد- في حكم المنعقدة حضورياً، وترتب كافة آثارها، وتثبت الدائرة ذلك في محضر الجلسة."، وجرى الاطلاع على ملف الدعوى والمذكرات والمستندات ذات العلاقة، وعلى قرار دائرة الفصل محل الاستئناف، وبعد المناقشة والمداولة قررت الدائرة رفع الجلسة وإصدار القرار.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات الدعوى ولائحة الاستئناف المقدمة تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

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 للدائرة الاستئنافية أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى باستبعاد مبلغ من بند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة 15%، وإضافته لبند المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة 5% المتعلق بالفترة الضريبية لشهر يوليو لعام 2021م، وحيث أن المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنه تبين لها بعد فحصها للفواتير بأنها صادرة بعد تاريخ 2021/06/30م أي بعد انتهاء المرحلة الانتقالية، ولكون هذه الفواتير متعلقة بتوريدات تصنف على أنها توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر وحيث أن تاريخ إصدار الفواتير بعد تاريخ 2021/06/30م لذا فإن الضريبة المستحقة عن تلك المبيعات هي بنسبة (15%)، ولما كان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن النزاع محل النظر جاء متفقاً مع أحكام النظام ومع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضاؤه، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمّن النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلاحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار. وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير رفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (شركة ...) وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل القاضي برد طلباتها فيما يتعلق باعتراضها على الفترة الضريبية لشهر يوليو لعام 2021م، وذلك بسبب أنه فيما يتعلق بالمبيعات الخاضعة لنسبة 15% المتعلقة بتعديل نسبة الضريبة من 5% إلى 15% فتفصيلها الآتي: أ. المستخلص رقم (12) لمشروع البنية التحتية ب... بقيمة (2,491,272.92) ريال، لعدم وجود تغييرات على العقد وأن المبالغ الإضافية ضمن بنوده الأساسية، كما جاء في المادة (5) من العقد - قيمة العقد - أن قيمته الأساسية (34,187,019.2) ريال غير شامل للضريبة، وجاء في الفقرة (3) من المادة (5) من العقد - قيمة العقد - ما يلي: "تخضع القيمة الإجمالية للعقد للزيادة والنقص تبعاً لتغير كميات الأعمال الفعلية التي يقوم المقاول بتنفيذها طبقاً للعقد وتبعاً للأعمال الإضافية والتكميلية والتعديلات التي يقوم بإجرائها بناءً على طلب صاحب العمل الخطي في نطاق الحدود والصلاحيات ..."، وحيث قدمت المستأنفة محضر اعتماد

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

جداول الكميات المعدلة للمشروع من قبل ... والتي تبين من خلالها أن إجمالي قيمة العقد الأساسية (34,187,019.2) ريال غير شامل للضريبة وأصبحت قيمة العقد بعد التعديل (39,525,313.6) ريال غير شامل للضريبة، وبالتالي نسبة الزيادة عن قيمة العقد الأصلي (15.6%) وحيث أن النسبة لم تتجاوز النسبة المتفق عليها والمُشار لها في العقد لزيادة وتخفيض الأعمال (20%) وفقاً للمادة (34) من العقد، والتي نصت على أن "يجوز لصاحب العمل أثناء تنفيذ العقد زيادة أو تخفيض كمية الأعمال بالعقد بنسبة لا تتجاوز (20%) عشرون بالمئة من قيمته"، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف بإخضاع المستخلص للضريبة بنسبة 5% بدلاً من 15%.

ج. الفاتورة رقم (12) لمشروع إنشاء محطة السودة بقيمة (1,184,760) ريال، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك لكون أن الأعمال الخاصة بالعقد محل الخلاف تمت قبل 2021/06/30م وتم تقديم ما يثبت ذلك من العقد والفاتورة الموضح بها تاريخ تنفيذ الأعمال، وبالرجوع للفاتورة رقم (12) محل النزاع الصادرة بتاريخ 2021/05/05م بمبلغ (1,184,764) ريال، والفترة التي تغطيها بحسب الخطاب المقدم هي من 2020/09/11م وحتى 2021/05/05م، وحيث أن العقد المبرم مع ... المقدم في ملف الدعوى كان في تاريخ 2016/11/20م وتاريخ الاستلام النهائي وفق شهادة الاستلام النهائي المقدمة تم في تاريخ 2021/08/17م، وحيث أن الفقرة (د،ج/10) من المادة (79) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة أجازت للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة تتعلق بعقد تم إبرامه أو ترستیته قبل تاريخ 11 مايو 2020م، على أنه توريد خاضع لنسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل وذلك عن كافة التوريدات التي تتم بموجب ذلك العقد حتى تاريخ انقضاء ذلك العقد أو تجديده أو حلول 30 يونيو 2021م، أيهما أسبق، ولما أن فترة الأعمال التي تغطيها الفاتورة تسبق تاريخ 30 يونيو 2021م بالتالي فوفق الفقرة (ج، د/10) من المادة (79) من اللائحة التنفيذية ترى الدائرة مع قبول الاستئناف بإخضاع الفاتورة للضريبة بنسبة 5% بدلاً من 15%.

وفيما يتعلق بالبند التالية: ب. الفاتورة رقم (5) لمشروع ترحيل شبكات الاتصالات بقيمة (108,093) ريال، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك لتقديمها الإشعار الدائن والعقد الخاص بالفاتورة وخطاب الارتباط، ج. الفاتورة رقم (12) لمشروع ... بقيمة (1,184,760) ريال، لكون أن الأعمال الخاصة بالعقد محل الخلاف تمت قبل 2021/06/30م وتم

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

تقديم ما يثبت ذلك من العقد والفاتورة الموضح بها تاريخ تنفيذ الأعمال، وفيما يتعلق بالبند التالي: د. فاتورة المستخلص رقم (13) لمشروع ... بمنطقة عسير (المجموعة الأولى) بقيمة (2,676,136.56) ريال، هـ. فاتورة المستخلص رقم (12) لمشروع ... بمنطقة عسير (المجموعة الثانية) بقيمة (3,613,833.34) ريال، و. فاتورة المستخلص رقم (11) لمشروع ... بمنطقة عسير (المجموعة الثالثة) بقيمة (2,297,829.77) ريال، ز. فاتورة المستخلص رقم (11) لمشروع ... بمنطقة جيزان (المجموعة الأولى) بقيمة (5,632,977.99) ريال، ح - فاتورة المستخلص رقم (9) لمشروع ... بمنطقة جيزان (المجموعة الثانية) بقيمة (1,918,756.08) ريال، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك لكون العقد لا يوجد عليه أي تغيير وأن المبالغ الإضافية هي ضمن بنود العقد الأساسية وهي ضمن النسبة المتفق عليها حسب نظام المنافسات والمشتريات الحكومية المادة (69)، ولما كان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن النزاع محل النظر جاء متفقاً مع أحكام النظام ومع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفع ماثرة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار. وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير رفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وبالتالي وبناءً على جميع ما ورد أعلاه في البند الأول تنتهي الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف جزئياً بخصوص تعديل نسبة الضريبة من 5% إلى 15% فيما يتعلق بالمستخلص رقم (12) لمشروع البنية التحتية ب... بقيمة (2,491,272.92) ريال، والفاتورة رقم (12) لمشروع ... بقيمة (1,184,760) ريال، بإجمالي مبلغ (3,676,032.92) ريال، ورفض ما عدا ذلك. وفيما يتعلق باعتراض المستأنفة (شركة ...) على بند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية 15% (محتجزات ضمان الأداء) (844,858) ريال، لكون المحتجزات التي أخضعها الهيئة عبارة عن محتجزات محسومة لضمان حسن التنفيذ ولم يستلم أي مبالغ بخصوصها، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على كامل ملف الدعوى وما احتواه من دفع يتضح أنّ حاصل استئناف / شركة ...، يكمن في عدم إخضاع المحتجزات حيث أنه لم يتم توريد أو استلام أي مبلغ أو يصدر أمر دفع به وتكون فترة الإقرار حين يتم استحقاق المحتجزات، وبتأمل وقائع الدعوى يتضح أنّ أساس الخلاف

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

يكن في المبالغ المحتجة لضمان الأداء حيث أنّ المقاول يقوم بإصدار المستخلصات مخصوماً منها المحتجزات ويفرض الضريبة على المبلغ الصافي بعد خصم المحتجزات حيث يحتجزها (عميل المستأنفة) مقابل ضمان الأداء لحين إصدار شهادة إنجاز ومن ثم يقوم العميل بسداد المبلغ المحتجز عند اكتمال الخدمات بنجاح. وبالاطلاع على عينة المستخلصات المقدمة في ملف الدعوى والفواتير يتضح أنّ المستأنفة تقوم بإصدار الفاتورة مخصوماً منها 10% وهو عبارة عن ضمان حجز تنفيذ الأعمال ومن ثم تقوم بفرض الضريبة على المبلغ الصافي والمطالب به، وحيث نصت الفقرة رقم (2) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: "في جميع الحالات الأخرى التي يتم فيها عمل توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر، يعد ذلك توريد منفصل في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ السداد، أيهما أسبق، وذلك بقدر قيمة الفاتورة أو السداد." عليه فإن الضريبة تُفرض في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ السداد، أيهما أسبق ولما أنّ الفواتير صادرة على صافي المبلغ (بعد خصم المحتجزات) فإن إجراء المستأنفة صحيح بعدم فرض الضريبة على المحتجزات بسبب أنّ الضريبة تفرض بحسب المادة آفة الذكر على قيمة الفاتورة أو السداد ويتم التوريد عن تلك المحتجزات بعد انتهاء الأعمال وصدور فاتورة نهائية فيه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف بشأن هذا البند.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظاماً، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

أولاً: فيما يتعلق باستئناف / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

1- قبول الاستئناف من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

2- رفض الاستئناف موضوعاً.

ثانياً: فيما يتعلق باستئناف / شركة ...، سجل تجاري رقم (...):

1- قبول الاستئناف من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

2- قبول الاستئناف جزئياً لتكون نسبة الضريبة 5% فيما يتعلق بالمستخلص رقم (12)

لمشروع ... بإسكان ... بقيمة (2,491,272.92) ريال، والفاتورة رقم (12) لمشروع ...

بقيمة (1,184,760) ريال، بإجمالي مبلغ (3,676,032.92) ريال، ورفض ما عدا ذلك،

وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في

اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-239488

الصادر في الاستئناف رقم (V-239488-2024)

مدينة الرياض رقم (VTR-2024-225797)، وتعديل قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك وفقاً لذلك.

3- قبول الاستئناف المتعلق بمحتجزات ضمان الأداء في بند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية 15% بقيمة (844,858) ريال، وإلغاء قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-225797)، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك وفقاً لذلك.

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الدكتور/ ...

رئيس الدائرة

الأستاذ/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.