

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VTR-2021-563) |

الصادر في الدعوى رقم (V-24619-2020) |

## لجنة الفصل

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

## المفاتيح:

تقييم ضريبي نهائي - ضريبة قيمة مضافة - قيمة العمولة - عملاء رسميين - ميزان مراجعة - قيود إيرادات - الأصل في القرار الصحة والسلامة

## الملخص:

مطالبة المدعي بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أكتوبر لعام ٢٠١٨م؛ لأغراض ضريبة القيمة المضافة - أسس المدعي اعتراضه على أن العقد متطابق مع الفاتورة، ولدينا ما يثبت أننا لم نقوم بأي من تلك الخدمات واستحققتنا تلك العمولة أو النسبة أو تم فوترتها بأية فاتورة صادرة منا ولم نقوم بتوريد الضريبة المستحقة عليها للهيئة - أجابت الهيئة بأن الأصل في القرار الصحة والسلامة، وأنها قامت بفحص العقود الوظيفية المبرمة مع الموظفين والفواتير الصادرة لعملاء المدعي وبعد الفحص تبين بأن المدعي لا يفصل قيمة العمولة عن الراتب عند مطالبته السداد من العميل وبأن استناد المدعي على الشروط الواردة بالدليل الإرشادي في دعواه غير نظامي وذلك لأن الدليل الإرشادي غير ملزم، علاوة على ذلك فالمدعي لم يلتزم بالشروط، كما لم يتمكن من التأكيد بأن ظروف عمل الموظفين لا تختلف بشكل جوهري عن موظفين العملاء الرسميين؛ والهيئة تتمسك بصحة إجراءات إخضاع الإيرادات للضريبة بالنسبة الأساسية - ثبت للدائرة أن المدعي لم يقدم مستندات قيود الإيرادات أو ميزان المراجعة التي توضح فصل العمولة (رسم الخدمات و المصاريف الإدارية) عن المرتب والذي يعد دخلاً للموظف وليس إيراداً للمدعي، كما لم يقدم المدعي عقود التوظيف المحررة بين المدعي وموظفيه لتوضيح طبيعة استخدام موظفيه لدى العملاء، وفي ذات الوقت لم يقدم المدعي مستند صرف المرتب للموظفين التابعين له، كما قدم المدعي الفواتير التي توضح إظهار قيمة المرتب الشهري بشكل مستقل عن قيمة رسوم الخدمات والمصاريف الإدارية و كشف المتحصلات للإيرادات من العملاء بإجمالي الإيرادات، دون فصل إيرادات العمولة عن المرتب، وفيما يتعلق بحصول المدعي على إفادة من المدعي عليها بعدم خضوع المبالغ التي يتم مطالبة العملاء بها كرواتب لهم للضريبة، فلم يقدم المدعي دليلاً مستندياً أو قرينةً على ذلك، كما أن المدعي قدم عقد اسناد أعمال مبرم مع وزارة ... بتاريخ

٢٠٢٠/٠٣/٢٠م كجهة حكومية، ولا يخص فترة النزاع بما لا يعد سنداً مؤيداً لدعائه-  
مؤدى ذلك: رفض دعوى المدعي - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة  
(٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

### المستند:

- المادة (٢)، و(٨)، و(٢٦)، و(٥٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب  
المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.
- المادة (١٤)، و(١٦٤) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب  
قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ.
- المادة (٢)، و(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 الخميس ١٤٤٢/٠٩/٢٤هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٠٦م، 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 (٢٤٦١٩-٢٠٢٠-٧) بتاريخ ١٤/٠٩/٢٠٢٠م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... هوية وطنية رقم (...)، وبصفته مالك  
مؤسسة ... ، سجل تجاري رقم (...)، تقدم بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على  
التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أكتوبر لعام ٢٠١٨م؛ لأغراض ضريبة  
القيمة المضافة.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها، دفعت بالآتي: « ١- الأصل في القرار  
الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات دعواه. ٢- يتمثل نشاط المدعي  
في توفير الموارد البشرية والقوى العاملة للشركات الأخرى، حيث يتعاقد مع عملائه  
لتوفير العاملين لهم، ثم يبدأ بإجراءات التوظيف بإجراء مقابلات مع المؤهلين  
للووظيفة وعند قبول الموظف يقوم المدعي بإبرام عقد وظيفي معه، بعد إبرام  
العقد يتجه الموظف للعمل لدى العميل الخاص بالمدعي، ويقوم المدعي بدفع  
الراتب الشهري والمصاريف الشهرية، ثم يقوم المدعي بإصدار فواتير للعملاء تتضمن  
البنود التالية: (١- الراتب الشهري التي تم دفعه للموظف. ٢- الرسوم الإدارية. (متفق  
عليها بالعقد المكتوب بين المكلّف والعميل). ٣- مصاريف شهرية). بالإضافة لذلك  
فللمدعي أنشطة أخرى كالسياحة والسفر. ٣- مارست الهيئة صالحيتها 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 تقييمي لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بزيادة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره» فقامت بإعادة تقييم الفترة الضريبية محل الدعوى. ٤- نتج عن عملية الفحص إخضاع المبيعات عن عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م بقيمة إجمالية (١٣٠,٩٩١,٣٦٣) ريال للضريبة بالنسبة الأساسية، حيث قام المدعي بالإقرار عنها كمبيعات صفرية ومبيعات معفاة، وبعد الفحص تبين للهيئة بأنها لا تصنف بأنها مبيعات صفرية أو معفاة وأن المكلف يعترف بها في بند الإيرادات بميزان المراجعة ولم يقدم دليل يدعم صحة إقراره عنها كمبيعات صفرية ومعفاة، بناءً عليه، واستناداً إلى المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت 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...» قامت الهيئة بإخضاع الإيرادات لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية. ٥- فيما يخص ادعاء المكلف بأن المبيعات تمثل رواتب شهرية وعمولة خاضعة لضريبة القيمة المضافة، تشير الهيئة إلى أنها قامت بفحص العقود الوظيفية المبرمة مع الموظفين والفواتير الصادرة لعملاء المدعي وبعد الفحص تبين بأن المدعي لا يفصل قيمة العمولة عن الراتب عند مطالبته السداد من العميل، وبناءً عليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها بإخضاع الإيرادات للضريبة بالنسبة الأساسية. وبناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برفض الدعوى». انتهى ردّها.

وقد أجاب المدعي بما نصّه: «فيما يتعلق بإعادة التقييم الصادرة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل عن اقرارات ضريبة القيمة المضافة الشهرية عن الفترات من (يناير ٢٠١٨ وحتى ديسمبر ٢٠١٩م) فإننا نعترض على إعادة التقييم وذلك استناداً إلى الاتي :-

١- حيث أن كافة المبالغ التي تم إعادة تقييمها من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل والفاحص، هي عبارة عن مدفوعات مزايّا عاملين وقد تم بيان ذلك لفاحصي الهيئة من خلال المستندات المرسلّة سواء العقود بين المكلف والعملاء أو المكلف والعاملين والموظفين الذين ينسبون إليه ولكن يعملون لدى العملاء بموجب عقود مبرمة ومعتمدة مع تلك الأطراف، حيث أن هؤلاء الأطراف هم جهات حكومية وعميل آخر هو شركة ... وكذلك الفواتير الصادرة من قبل المكلف إلى هؤلاء العملاء كما بينا بالمستندات والشرح وكذلك مسيرات الرواتب أن كافة تلك المبالغ هي عبارة عن رواتب العاملين الذين يعملون بتلك المشروعات والذي لديهم عقود نظامية تحتوي على كافة المبالغ المبينة بصورة شهرية، وكذلك بإثبات أن المكلف قد وضع هؤلاء الموظفين على نظام أجير حتى يستوفي الجوانب القانونية للتعاقد مع العملاء، هذا من ناحية الجانب العملي لدى المكلف.

٢- بالرجوع إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل وبلاستفسارات المقدمة عن طريق الرقم المختصر (...) وكذلك اللائحة التنفيذية والأدلة الإرشادية والممارسة العامة من خلال المكلفين الآخرين والذي سوف نرفق فواتير منهم موجهة إلى عملائهم نجد أن: كافة المبالغ المعاد تقييمها وفقاً لحالة الفحص هي مبالغ تخص مزايا الموظفين وقد تم إثبات ذلك من خلال الفواتير والعقود في حالة الفحص، وسوف نقوم بإرفاق جزء منها. ب- بالرجوع إلى الدليل الإرشادي في نسخته الأولى والثانية وإلى الفقرات الآتية: ٢ - ٣ لغايات ضريبة القيمة المضافة، لا يعتبر الموظف أنه يمارس نشاطاً اقتصادياً فيما يتعلق بالأعمال التي يؤديها كجزء من عمله. الخدمات التي يقدمها الموظف تعتبر «أعمال شخصية»، والتي هي بمثابة جهد الشخص واجتهاده أو عمله والتي تقدم بموجب عقد عمل، تنص اللائحة التنفيذية أنه لا تُطبق ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور التي يتقاضاها الموظف أو أي شخص آخر يعمل بتلك الصفة، وكما هو مثبت لدينا فإن كافة الفواتير المصدرة من قبلنا إلى العملاء الذين تم التعاقد معهم وذلك من خلال عقود موقعة وموثقة ومن خلال الأنظمة مثل نظام أجير، فإن المبالغ المنصرفة هي عبارة عن رواتب وأجور تم دفعها من قبل المجموعة، ومن ثم يتم مطالبة العملاء بسداد تلك المبالغ، بالإضافة إلى قيمة الخدمات الأخرى مع عمولة المجموعة لتوفير تلك العمالة وفق ما نصت عليه العقود. ت- والفقرة ١-٤ و ٢-٤ و ٣-٤ نصت على أن كافة المبالغ التي يتقاضاها الموظفين لا تعتبر توريداً للضريبة، كما أشارت الفقرة ٤-٤ إلى أن حالات خاصة - خدمات توفير الموظفين من مصادر خارجية والاعارة قد تختار الشركات في كثير من الأحيان بالاستعانة بمقدم خدمة خارجي أو وكالات خارجية لأداء مهام وظيفية محددة، وعادة ما يقوم مقدمي الخدمات الخارجيين بالقيام بالأنشطة بموجب عقد خدمات، ويعتبر ذلك بمثابة توريد للخدمات وفي هذه الحالة، ستخضع الرسوم التي يتقاضاها مقدم الخدمة الخارجي لضريبة القيمة المضافة وفقاً لقواعد ضريبة القيمة المضافة، كما يجوز لمقدم الخدمة الخارجي استخدام أشخاص معينين لممارسة المهام بموجب تعليمات يتلقونها مباشرة من جهة العمل التي تتلقى الخدمة (وفقاً لمقتضى عقد الخدمات بين مقدم الخدمة والجهات المتلقية، وفي هذه الحالات يجوز لمقدم الخدمة الخارجي أو الوكالة أن تتقاضى الراتب أو الأجر الذي يتقاضاه الموظف المعار، بالإضافة إلى عمولة إذا نشأت من عقد الخدمات علاقة عمل بين الجهة المتلقية والعامل المعار أو المنتدب تشابه تلك التي تكون بين الموظف ورب العمل، كما هو موضح في القسم ٢) فإن الأجور المدفوعة إلى مقدم الخدمة الخارجي أو الوكالة لا تخضع لضريبة القيمة المضافة في جميع الحالات يجب أن تخضع العمولة والمبالغ الأخرى التي يحصل عليها مقدم الخدمة أو الوكالة الخارجية لضريبة القيمة المضافة وهو ما ينطبق على الحالة الخاصة بالمجموعة، كما نود الإشارة إلى أننا توجهنا إلى الهيئة عقب اقرار نظام ضريبة القيمة المضافة وارفقنا ما يفيد من الفواتير والعقود، وتم افادتنا بأن قيمة الرواتب التي يتم مطالبة العملاء بها والخاصة بالعاملين عندما تدفع من قبل المجموعة ومن ثم يتم طلبها من العملاء في صورة فاتورة لاتعد

توريدا خاضعا للضريبة، وعليه نتقدم إلى سعادتكم بالنظر في كافة الاعتراضات التي سوف نقوم بتسجيلها كوحدة واحدة وابداء الرأي والحكم». انتهى رده.

وفي يوم الاربعاء بتاريخ ٢٦/٠٧/١٤٤٢هـ الموافق ١٠/٠٣/٢٠٢١م، 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 ٢١/٠٤/١٤٤١هـ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر المدعي ... (سعودي الجنسية) أصالةً عن نفسه بموجب هوية وطنية رقم (....) وحضر .... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...). بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٩/٠٥/١٤٤١هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، 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، وأضاف أنه تم تقديم صباح اليوم مذكرة إلحاقه، وبعرض ذلك على المدعي أجاب أنه تم الاطلاع عليها وتم ارسال مذكرة الرد إلى الدائرة، وأضاف بأنه يطلب من المدعي عليها تقديم المبررات التي استندت عليها في تغيير مبلغ المبيعات المقر فيه كضريبة ٤٥ مليون إلى ٩٥ مليون عن شهر نوفمبر ٢٠١٩م، وبعرض ذلك على ممثل الهيئة، أجاب أنه يريد الاطلاع على مذكرة المدعي والرد عليها، إضافةً إلى ما طلبه في هذه الجلسة، وطلبت الدائرة من المدعي عليها تقديم مذكرة جوابية على أن تودع ردها قبل تاريخ ١٥/٠٣/٢٠٢١م وعلى أن يطلع المدعي على ما قدم، والرد عليه قبل تاريخ ١٨/٠٣/٢٠٢١م والتأجيل إلى ٣١/٠٣/٢٠٢١م.

وفي يوم الخميس، بتاريخ ١١/٠٣/٢٠٢١م، ارفقت المدعي عليها مذكرة إلحاقه، نصت على الآتي: « • تم طلب عينة من عقود الموظفين للمقارنة الراتب في عقود الموظفين والراتب في الفواتير الصادرة من المدعي، وتبين بأن الراتب في العقود أقل من الراتب في الفواتير الصادرة من المدعي لعملائه، مما يؤكد بأن الراتب في الفواتير يتضمن مبالغ أخرى وهي العمولة وبذلك أصبح المدعي لا يفصل بين الراتب والعمولة في الفواتير الصادرة منه. • وبالنظر في بند الدفعات بالعقد المبرم بين المدعي والعميل (...) يتضح بأنه يجب على العميل أن يدفع للمكلف مبلغ وقدره (١٥٠٠) ريال رسوم إدارية بالإضافة إلى ١٢٪ عمولة توظيف، وبحسب إفادة المدعي بأن العمولة لا تستحق إلا إن قام المدعي بتوفير الموظف للعميل، ولم تجد الهيئة ما يدعم إفادة المدعي بالعقد. • جرى ملاحظة بأن المدعي يقوم بتحميل ضريبة القيمة المضافة لكامل الفاتورة بما فيها الرواتب لبعض عملائه، كما يقوم بإثبات هذه الرواتب كإيراد في ميزان المراجعة مما يثبت بأن المدعي يقر بأن هذه الرواتب هي إيرادات لنشاطه. • تؤكد الهيئة بأن استناد المدعي على الشروط الواردة بالدليل الإرشادي في دعواه غير نظامي وذلك لأن الدليل الإرشادي غير ملزم، علاوة على ذلك المدعي لم يلتزم بالشروط. • المدعي هو من يقوم بإيداع رواتب الموظفين ومن ثم يقوم بإصدار الفواتير لعملائه نهاية كل شهر،

وكما أن المدعي لم يتمكن من التأكيد بأن ظروف عمل الموظفين لا تختلف بشكل جوهري عن موظفين العملاء الرسميين. • قامت الهيئة بالاطلاع على عقد المدعي مع عميله دوتشه واتضح بأنه عقد خدمات «تشغيل مراقبه» ولا يوجد أي بنود تتعلق بتوفير موظفين، بمعنى أن العقد تقديم خدمات ولا يتعلق بتوفير موظفين يتم اختيارهم من قبل العميل. وبناءً على ما سبق فإن الهيئة تتمسك بصحة قرارها وتطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى». انتهى ردّها.

وقد أجاب المدعي بما نصّه: «١- فيما يخص عينة العقود المرسلة والتي تدعي الهيئة بأن الراتب لا يتطابق مع العقد فإننا أرفقنا عينة عقود للموظفين المعارين لشركة (...) ومنها ع سبيل المثال الموظف (...) فإن الفاتورة المرفقة موضح بها قيمة الراتب مع البدلات في بند مستقل وبند آخر للعمولات (الأتعاب الإدارية) المتفق عليها مع العميل بقيمة ١,٥٠٠ ريال في بند آخر خاص بالمصروفات الإدارية التي يدفعها المدعي نيابة عن العميل لصالح الموظف وفقاً للعقد وهي قيمة خدمات التأمين وتذاكر الطيران والمصاريف المتعلقة بالخدمات المؤداة للموظف وبها ضريبة القيمة المضافة وعليه فإن الفاتورة يكون بها تفصيل أكثر من العقود لأن العقد يتعلق فقط بمستحقات العامل من الأجور والبدلات وما في حكمها، وسنجد أن العقد متطابق مع الفاتورة وبإمكاننا إرفاق أكثر من ذلك ولكن نظراً لضيق الوقت تلك عينة فقط، وعليه فإن استناد المدعي عليها في الدعوى لا محل له. ٢- أما فيما يخص قيمة العمولة والمستحقة من العميل بنسبة ١٢٪ فإن تلك العمولة مستحقة عند قيام المدعي بتعيين الموظف دون اختيار من قبل العميل، أما في حالتنا في جميع العقود مع العملاء الاختيار يكون من قبلهم ونحن فقط من نوظف لذا لا يستحق المدعي أي نسبة إلا عند القيام بالخدمة ولدينا ما يثبت أننا لم نقم بأي من تلك الخدمات واستحققتنا تلك العمولة أو النسبة أو تم فوترتها بأية فاتورة صادرة منا ولم نقم بتوريد الضريبة المستحقة عليها للهيئة العامة للزكاة والدخل، بالإضافة إلى أنه يمكننا أن نقدم خطاب أو إفادة إليكم من قبل العميل بشأن ذلك.

٣- بالنسبة للنقطة الثالثة فإن لكل عقد حلة مختلفة حيث ينص كل عقد على الخدمات المؤداة من قبل المدعي إلى العملاء وكل عقد يوضح به أن الضرائب تستحق على كافة الخدمات أو فقط ما يقوم به المدعي من خدمات لوجستية من توفير الموظف والمسؤولية عن كافة الخدمات والرسوم الحكومية الأخرى التي تتعلق به وبإمكاننا تزويدكم بتلك العقود، حيث نص بند الضرائب على الخدمات فقط أو اجمالي مبلغ الفاتورة شاملاً استناداً إلى الدليل الإرشادي الخاص بمزايا العاملين وأن معظم تلك العقود إما جهات حكومية أو شبه حكومية عدا عقد شركة (...) وعليه يقوم المدعي بإثبات ذلك وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمعايير الدولية للمحاسبة من الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الخاص به ومقابلة المصروف المتعلق به وعليه يكون صافي الربح هو فقط قيمة الخدمات المتعلقة بالمدعي وهي هامش الربح المتمثل في قيمة

العمولة. ٤- فيما يخص النقطة الرابعة والتي تدعي بها المدعي عليها أنها غير ملزمة بما جاء في الدليل الإرشادي، فنود السؤال لما تم إصدار تلك الأدلة؟ هل هي للإجراءات والتوضيح لكيفية ممارسة النظام أم أنها فقط مجرد أوراق لا يعتد بها، والتي استندت إليها كافة الجهات الحكومية وشبه الحكومية المتعاقد معها باعتبار أن تلك الإرشادات صادرة من الهيئة العامة للزكاة والدخل وملزم تطبيقها باعتبارها مستندات رسمية مفسرة للنظام واللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة ومنشورة على الموقع الإلكتروني للهيئة بالإضافة إلى أن الشروط تم توافرها من قبل المدعي، حيث تم توظيف العامل بناءً على علاقة تعاقدية وفقاً للأنظمة الخاصة بالموارد البشرية ووزارة العمل عن طريق نظام أجبر. ٥- فيما يخص النقطة الخامسة فإن المدعي يتسلم من العميل ملفات متعلقة بحضور العامل وعدد ساعات العمل وكافة الأمور المتعلقة به ليتم محاسبته وفقاً لذلك من خلال المستندات التي لدينا، ويتم التسوية خلال كل فترة مع العميل حتى نهاية العام أو الفترة المالية وإثباته من خلال عمليات التدقيق التي تثبت تسجيل كافة العمليات المتعلقة من خلال القوائم المالية، والتي تبين دفع تلك الرواتب من استحقاقات أو منصرفات خلال العام. ٦- فيما يخص عقد المدعي مع العميل دوتشه وهي عبارة عن خدمات تشغيل ومراقبه، فإن العقد المبرم مع العميل ينص على توفير فريق عمل لتنفيذ الخدمات وهي خدمات فنية وإدارية متعلقة بالحاسب الآلي والخدمات المساندة وذلك وفقاً للفقرة الأولى من العقد حسب طلب الطرف الأول حسب كل حالة ويمكننا إثبات ذلك من خلال المراسلات الرسمية مع العميل والفواتير الصادرة من المدعي إلى عملائه». انتهى رده.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٨/٠٨/١٤٤٢ هـ الموافق ٣١/٠٣/٢٠٢١م، 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 ٢١/٠٤/١٤٤١ هـ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر المدعي ... أصالة عن نفسه، بموجب هوية وطنية رقم (...) وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن المدعي، بموجب وكالة رقم (...)، وحضر كذلك ...، هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن المدعي، بموجب وكالة رقم (...)، وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٩/٠٥/١٤٤١ هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، 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، وبسؤال الدائرة للمدعي عما إذا كانت المساءلة النظامية في حالة التخلف عن الالتزامات النظامية الناشئة عن العلاقة العمالية مع عامل من بين العاملين لدى العملاء تقام ضد المدعي، أجاب بالإيجاب، وذكر وكيل المدعي أن موكله تمسك بدفعه كامله، وتضيف أن مبلغ الضريبة المحسوب من قبل الهيئة على موكله



غير صحيح ومكرر في شهر نوفمبر عن عام ٢٠١٩م بأكمله، وقد طلبت الدائرة من المدعي تقديم مذكرة في الشق المالي تتضمن دفعه لهذا الشأن، ومرفقاً معه المستندات النظامية ومن بينها القوائم المالية لذات الفترة، بناءً عليه قررت الدائرة التأجيل إلى ٢٠٢١/٠٤/٢٨م الساعة ١٠م، على أن يقدم المدعي ما طلب منه قبل تاريخ ٢٠٢١/٠٤/٦م، وعلى أن تطلع المدعي عليها على ما قدم، والرد على المذكرة مضمن فيها مبلغ الضريبة التي ترى أنها مستحقة على المدعي وفقاً للأوراق والقوائم المالية المقدمة من قبل المدعي، وتقديم ردها قبل ٢٠٢١/٠٤/١١م.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٢٠٢١/٠٣/١٥م، أرفقت المدعي عليها مذكرة إلحاقه، نصت على ما يلي: « - بخصوص تساؤل المدعي عن ماهية المبلغ المخضع في إقرار شهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م؛ في البداية تود الهيئة أن تبين بأن المبلغ الذي تم إخضاعه في إقرار شهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م هو ٤٦,٨٨٤,٦٠٤ ريال وليس كما ذكره في الجلسة الماضية، حيث قامت الهيئة بعد فحص اقرارات المدعي لعام ٢٠١٩م بإخضاع بند المبيعات الصفريه لكامل السنة للضريبة بالنسبة الأساسية في إقرار شهر نوفمبر لعام ٢٠١٩م ويعتبر هذا الاجراء من الهيئة نظامي استناداً للمادة (٥٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والتي تنص «مع مراعاة ما تقضي به المادة (الثامنة والعشرون) من النظام، تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من اجراء». - بخصوص الرد على مذكرة المدعي المقدمة في الجلسة الماضية؛ لا يوجد جديد في مذكرة المدعي فقد أوضحت الهيئة في مذكرتها الجوابية (١) بأن سبب اخضاع الهيئة يعود لكون الفواتير الصادرة من المدعي لا توضح ماهية المبالغ الخاضعة للضريبة وغير الخاضعة في بعضها وفي البعض الآخر يتم اخضاع الفاتورة بالكامل للضريبة بالنسبة الأساسية، كما أوضحت الهيئة في مذكرتها الإلحاقية بأن المدعي يقوم بإثبات جميع المبالغ المحصلة من عملائه في ميزان المراجعة كإيرادات لنشاطه الاقتصادي، وهو ما دفع الهيئة لإخضاع المبالغ للضريبة بالنسبة الأساسية لصعوبة الفصل بين المبالغ الخاضعة وغير الخاضعة. - كما تود الهيئة أن توضح بأنه لا يترتب على عقود المدعي مع عملائه نشوء علاقة عمل بين العميل المتعاقد معه والموظفين تشابه تلك التي تكون بين الموظف ورب العمل، حيث أن الموظفين تابعين للشركة المدعية وهي المسؤولة وحدها عن جميع حقوقهم والتزاماتهم. وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة قرارها وتطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى». انتهى ردها.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٤٤٢/٠٩/١٦هـ الموافق ٢٠٢١/٠٤/٢٨م، 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 ...، أصالة عن نفسه، بموجب هوية وطنية رقم (...). ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...). بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال المدعي عما



أمهل من أجله في الجلسة الماضية، أجاب بأنه قدم مذكرة رد ويكتفي بها ويطلب البت في الدعوى، وبسؤال الدائرة للمدعي عن القيد المحاسبي في معالجة عقد الموارد البشرية، أفاد أنه بورود الفاتورة يسجل قيد محاسبي وسيط مقابل العملاء، ويقفل لاحقاً الحساب الوسيط بحساب الإيرادات بعد إجراء التسوية، وبسؤال ممثل المدعي عليها عما أمهل من أجله في الجلسة الماضية، أفاد بأن ممثله قدمت مذكرة رد وتكتفي بما قدمته، وباطلاع الدائرة على محاضر الجلسات والمذكرة الجوابية الأخيرة للمدعي عليها، تبين عدم جواب المدعي عليها على بعض ما طلبته الدائرة، وعليه أكدت الدائرة على تقديم مذكرة رد مضمناً فيها مبلغ الضريبة التي ترى أنها مستحقة على المدعي وفقاً للقوائم المالية المعتمدة والمقدمة من قبل المدعي في ملف الدعوى، على أن يكون إيداع متطلبات الدائرة في موعد لا يتجاوز تاريخ ٢٠٢١/٠٥/٠٤م، وفي حال عدم الرد فإن الدائرة ستعد ذلك نكولاً، وتأجيل الجلسة إلى تاريخ ٢٠٢١/٠٥/٠٦م في تمام الساعة ١٢:٣٠م.

وفي يوم الخميس بتاريخ ١٤٤٢/٠٩/٢٤هـ الموافق ٢٠٢١/٠٥/٠٦م، 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 الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٤/٢١هـ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر المدعي ... أصالة عن نفسه، بموجب هوية وطنية رقم (...)، وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ ١٤٤١/٠٥/١٩هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال طرفي الدعوى عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما تم تقديمه سابقاً، وعليه قررت الدائرة رفع 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 الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/١١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، نظرت الدائرة في الدعوى:

**من حيث الشكل،** ولما كان المدعي يهدف من دعواه إلى إلغاء قرار المدعى عليها بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أكتوبر لعام 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 (الثانية) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية على أنه: «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه لديها خلال (ستين) يوماً من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبث في الاعتراض خلال (تسعين) يوماً من تاريخ تقديمه، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يوماً دون البت فيه، فللمكلف خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مضي مدة الـ (تسعين) يوماً دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي:

١- طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المكلف قرار اللجنة الداخلية بشأن التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكلف التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو من مضي المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية. ٢- إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام لجنة الفصل»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعي تبلغ بقرار رفض الاعتراض بتاريخ ٢٠٢٠/٠٩/٠١م وقدم اعتراضه بتاريخ ٢٠٢٠/٠٩/١٤م، 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 بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أكتوبر لعام ٢٠١٨م، (المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية) عن مبلغ (٣,١٩٦,٠٨٣) ريال، حيث يكمن الخلاف في قيام المدعي بالإفصاح عنها بالإقرار كمبيعات صفرية أو معفاة للمبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية، استناداً إلى عدم تقديم المدعي المستندات التي تؤيد إخضاعها للنسبة الصفرية أو المعفاة، يعترف بها في بند الإيرادات بميزان المراجعة، في حين يشير المدعي أن تلك المبالغ هي عن مرتبات الموظفين الذين يتم توريدهم للعمل لدى العملاء والتي لا تخضع للضريبة، استناداً إلى أن الدخل الناتج عن جهد الموظف فيما يتحصل عليه من عمله، وحيث نصّت المادة (الثانية) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة»، كما نصّت المادة (الثامنة) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تحدد اللائحة المعاملات التي يكون فيها توريد السلع والخدمات خارج نطاق الضريبة»، كما نصّت الفقرة (السادسة) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «لا يشمل النشاط الاقتصادي النشاط الذي

يمارسه الموظفون وغيرهم من الاشخاص بقدر ما يكونون فيه مرتبطين ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل أو مرتبطين بأي ارتباط نظامي آخر تنشأ بموجبه علاقة العامل برب العمل فيما له صلة بأحوال العمل والاجر ومسؤولية رب العمل، وذلك لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة»، كما نصّت المادة (الرابعة عشرة) 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 للمدعي أنشطة أخرى كالسياحة والسفر، إلا أن المدعى عليها أشارت أن سبب اخضاع تلك الإيرادات للضريبة كان لعدم تقديم المدعي للمستندات التي تؤيد خضوعها للنسبة الصغرى أو المعفاة وأن المدعي قد أثبتتها بإيرادات بميزان المراجعة بما يوجب فرض الضريبة عليها وفقاً لأحكام المادة (الرابعة عشرة) من اللائحة التنفيذية، وأن ما يدعيه المدعي بأن تلك المبيعات تمثل رواتب شهرية وعمولة خاضعة لضريبة القيمة المضافة، فتشير إلى أنها قامت بفحص العقود الوظيفية المبرمة مع الموظفين والفواتير الصادرة لعملاء المدعي، وبعد الفحص تبين أن المدعي لا يفصل قيمة العمولة عن الراتب عند مطالبة السداد من العميل، في حين أشار المدعي أن مبلغ الفروق هو إيراد ناتج عن تحصيل رواتب العاملين الذين ينسبون إليه ولكنهم يعملون لدى العملاء ويتم مطالبة العملاء بتلك المبالغ بموجب فواتير شهرية تصدر للعملاء، تتضمن مبلغ المرتب بالإضافة إلى قيمة الخدمات والمصاريف الإدارية المتفق عليها وفق العقود المبرمة مع العملاء، واستند المدعي إلى أنّ واقع التعامل يتفق مع ما نص عليه الدليل الإرشادي لمزايا الموظفين الصادر من المدعى عليها فيما يتعلق بالحالات الخاصة والمتعلقة بتوفير خدمات الموظفين من خلال شركات تقديم الخدمات على سبيل الإعارة أو توفير الوظائف المطلوبة، وبالنظر لما استندت عليه المدعى عليها وما دفع به المدعي وقدمه من مستندات فلم يتبين من عقد الاتفاق المبرم بين المدعي وعميله (شركة ...) أو ... (خدمة تقاoul) المقدمين من المدعي تطابق حالته مع المحددات والشروط الواردة بالدليل الإرشادي الخاص بمزايا الموظفين والمستند إليه المدعي في لائحته لاعتبار علاقة الموظفين الذين يعملون لدى العميل كعلاقة العامل برب العمل، والتي اشترط لاعتبار علاقة العامل الذي يعمل من خلال عقد خدمات مع عميل المورد كعلاقة العامل برب العمل استيفاء جميع الشروط كما ورد بالدليل بالنسبة للشروط (٤) ألا يجوز للعامل ممارسة أي عمل آخر لأطراف آخرين أثناء مدة العقد (٥) إذا قام رب العمل باستخدام هذا الموظف على وجه التحديد لممارسة تلك الأنشطة، ولم يكن باستطاعة أي من الموظفين الآخرين أو المورد استبدال ذلك الموظف من دون موافقة رب العمل»، حيث يتضح من العقد أنه عقد تقديم خدمات متخصصة من خلال مد العميل بعمالة متخصصة ومؤهلة لتقديم تلك الخدمات في مشروعات العميل المتعلقة بإدارة وتشغيل مشروعات

تقنية، بالإضافة إلى تحمل المدعي لمسؤوليات متعددة بصفته رب العمل دون تحملها للطرف الآخر (العميل) مثل أعمال التوظيف و ضمان أداء الخدمات المقدمة من موظفيه والتدريب وتحديد قوائم باستبدال الموظفين الذين لا يثبتون كفاءتهم بالعمل، وأن اشعارات أجبر تصدر لمدد لا تتجاوز فترة الثلاث أشهر، كما لم يقدم المدعي عقود التوظيف المحررة بين المدعي وموظفيه لتوضيح طبيعة استخدام موظفيه لدى العملاء وما إذا كانوا يعملون بشكل حصري ودائم كأشخاص معينين لدى العميل، ويتم الاستعانة بهم لتقديم الخدمة لدى أكثر من عميل من فترة لأخرى حسب الخدمات المطلوب أدائها للتحقق من توفر علاقة العمل بين الموظف والعميل كرب عمل، وفي ذات الوقت لم يقدم المدعي مستند صرف المرتب للموظفين التابعين له وفق عينة الفواتير المقدمة من المدعي إثباتاً بأن المبالغ التي يتم المطالبة بها بالفواتير كمرتبات هي ذات المبالغ التي تصرف للموظف كراتب شهري وما هي الآلية التي يتحدد على أساسها مرتب الموظف والتي من المفترض أن تحدد بمعرفة العميل (شركة ...) وفق علاقة العامل برب العمل أم يتم تحديدها بمعرفة المدعي، كما قدم المدعي الفواتير التي توضح اظهار قيمة المرتب الشهري بشكل مستقل عن قيمة رسوم الخدمات والمصاريف الإدارية و كشف المتحصلات للإيرادات من العملاء بإجمالي الإيرادات، دون فصل لإيرادات العمولة عن المرتب، كما هو الحال بالفواتير، وبالرغم من مطالبة المدعي بتقديم المستندات المتعلقة بإثبات الإيرادات إلا أنه لم يقدم مستندات قيود الإيرادات أو ميزان المراجعة التي توضح فصل العمولة (رسوم الخدمات و المصاريف الإدارية) عن المرتب والذي يعد دخلاً للموظف وليس إيراد للمدعي، حيث أن إيرادات المدعي الفعلية هي قيمة رسم الخدمات والمصاريف الإدارية المتحصلة من العميل، حيث أن إدراج المدعي لكافة متحصلاته كإيرادات يفترض معها أنها إيرادات عن خدمات مقدمة من المدعي لعملائه، ويستحق فرض الضريبة عليها وفقاً للمادة (الرابعة عشرة) من اللائحة التنفيذية. وفيما يتعلق بحصول المدعي على إفادة من المدعي عليها بعدم خضوع المبالغ التي يتم مطالبة العملاء بها كراتب لهم للضريبة، فلم يقدم المدعي دليلاً مستندياً أو قرينةً على ذلك، كما أن المدعي قدم عقد اسناد أعمال مبرم مع وزارة .... بتاريخ ٢٠٢٠/٠٣/٢٠م كجهة حكومية، ولا يخص فترة النزاع بما لا يعد سنداً مؤيداً لادعائه، مما ترى معه الدائرة تأييد المدعي عليها وصحة إجرائها.



## القرار:

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

- رفض دعوى المدعي / .... هوية وطنية رقم (...)، وبصفته مالك مؤسسة ...، سجل تجاري رقم (...)، فيما يتعلق بالمبيعات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية للفترة الضريبية أكتوبر لعام ٢٠١٨م.

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة يوم الأربعاء ٢٠٢٠/٠٣/١٤٤٣هـ

الموافق ٢٠٢١/٠٨/١١م، 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.**